๕. รายได้จากการให้เช่าทรัพย์สิน

๕.๑ ด้านบัญชี

๕.๑.๑ มาตรฐานการรายงานทางการเงินสำหรับกิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะ

(๑) บทที่ ๓ กรอบแนวคิด

เกณฑ์คงค้าง กำหนดให้กิจการต้องรับรู้รายการค้าในรอบระยะเวลารายงานที่เกิดรายการนั้น ซึ่งอาจเป็นรอบระยะเวลารายงานเดียวกันหรือต่างกันกับรอบระยะเวลารายงานที่กิจการได้รับหรือจ่ายชำระเงินสด (ย่อหน้าที่ ๓.๓)

(๒) บทที่ ๑๔ สัญญาเช่า

ความหมายของสัญญาเช่า

สัญญาเช่า หมายถึง สัญญาหรือข้อตกลงที่ผู้ให้เช่าให้สิทธิแก่ผู้เช่าในการใช้สินทรัพย์สำหรับช่วงเวลาที่ตกลงกันเพื่อแลกเปลี่ยนกับค่าตอบแทน ซึ่งได้รับชำระในงวดเดียวหรือหลายงวด (ย่อหน้าที่ ๑๔.๑)

ประเภทของสัญญาเช่า

๑) สัญญาเช่าเงินทุน[๑] หมายถึง สัญญาเช่าที่ทำให้เกิดการโอนความเสี่ยง และผลตอบแทนทั้งหมดหรือเกือบทั้งหมดที่ผู้เป็นเจ้าของพึงได้รับจากสินทรัพย์ให้แก่ผู้เช่า ไม่ว่าในที่สุดการโอนกรรมสิทธิ์จะเกิดขึ้นหรือไม่ (ย่อหน้าที่ ๑๔.๒)

๒) สัญญาเช่าดำเนินงาน หมายถึง สัญญาเช่าที่มิใช่สัญญาเช่าเงินทุน (ย่อหน้าที่ ๑๔.๓)

เกณฑ์การพิจารณาว่าเป็นสัญญาเช่าเงินทุน

กิจการต้องจัดประเภทสัญญาเช่าที่บอกเลิกไม่ได้เป็น**สัญญาเช่าเงินทุน** หากสัญญานั้นทำให้เกิดสถานการณ์ดังต่อไปนี้อย่างน้อยหนึ่งสถานการณ์ (ย่อหน้าที่ ๑๔.๒๓)

๑) สัญญาเช่าโอนความเป็นเจ้าของในสินทรัพย์อ้างอิงให้แก่ผู้เช่าเมื่อสิ้นสุดอายุสัญญาเช่า

๒) ณ วันเริ่มต้นของสัญญาเช่า ผู้เช่ามีสิทธิเลือกในการซื้อสินทรัพย์ด้วยราคาที่คาดว่าจะต่ำกว่ามูลค่ายุติธรรม ณ วันที่สิทธิเลือกมีผลบังคับใช้ไม่เกินร้อยละ ๕ ของมูลค่ายุติธรรมโดยประมาณของสินทรัพย์ถือได้ว่าเป็นราคาต่ำกว่ามูลค่ายุติธรรมมาก (สิทธิที่จะเลือกซื้อทรัพย์สิน ≤ ๕% ของ FV)

๓) ณ วันเริ่มต้นของสัญญาเช่า อายุสัญญาเช่าครอบคลุมอายุเชิงเศรษฐกิจส่วนใหญ่ของสินทรัพย์อ้างอิง แม้ว่าจะไม่มีการโอนกรรมสิทธิ์ (ระยะเวลาของสัญญาเช่า ≥ ๘๐%)

๔) ณ วันเริ่มต้นของสัญญาเช่า มูลค่าปัจจุบันของการจ่ายชำระตามสัญญาเช่ามีจำนวนเงินเท่ากับหรือเกือบเท่ากับมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์อ้างอิง (มูลค่าปัจจุบันของการจ่ายชำระตามสัญญาเช่า ≥ ๙๐%)

หากไม่เข้าเกณฑ์ข้อใดข้อหนึ่งตามที่ระบุ ให้ถือเป็น**สัญญาเช่าดำเนินงาน**

[๑] แก้ไขเพิ่มเติมถ้อยคำ “สัญญาเช่าการเงิน” เป็น “สัญญาเช่าเงินทุน” ตาม TFRS for NPAEs (ปี ๒๕๖๕) ย่อหน้าที่ ๑๔.๒

๕.๑.๒ มาตรฐานการบัญชีและมาตรฐานการรายงานทางการเงินสำหรับกิจการที่มีส่วนได้เสียสาธารณะ

มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ ๑๖ สัญญาเช่า

๑) ผู้ให้เช่าต้องจัดประเภทสัญญาเช่าแต่ละสัญญา ดังนี้

๑.๑ <u>สัญญาเช่าเงินทุน</u> สัญญาเช่าที่โอนความเสี่ยงและผลตอบแทนเกือบทั้งหมดของสินทรัพย์อ้างอิงที่ผู้เป็นเจ้าของต้องพิจารณาถึง<u>เนื้อหาของ</u>รายการมากกว่ารูปแบบตามสัญญา การจัดประเภทเป็น**สัญญาเช่าเงินทุน** (สถานการณ์อย่างใดอย่างหนึ่งหรือหลายสถานการณ์รวมกัน) (ย่อหน้าที่ ๖๒)

ตัวอย่างของสถานการณ์อย่างใดอย่างหนึ่งหรือหลายสถานการณ์รวมกันดังต่อไปนี้โดยปกติอาจจะทำให้สัญญาเช่าจัดประเภทเป็นสัญญาเช่าเงินทุน (ย่อหน้าที่ ๖๓ ถึง ๖๔)

๑) สัญญาเช่าโอนความเป็นเจ้าของในสินทรัพย์อ้างอิงให้แก่ผู้เช่าเมื่อสิ้นสุดอายุสัญญาเช่า

๒) ผู้เช่ามีสิทธิเลือกในการซื้อสินทรัพย์อ้างอิงด้วยราคาที่ต่ำกว่ามูลค่ายุติธรรม ณ วันที่สิทธิเลือกซื้อเกิดขึ้น โดยราคาตามสิทธิเลือกซื้อนั้นมีจำนวนต่ำกว่ามูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์อย่างมากเพียงพอที่จะทำให้ เกิดความแน่นอนอย่างสมเหตุสมผล ณ วันเริ่มต้นของสัญญาเช่าว่าผู้เช่าจะใช้สิทธิเลือกซื้อสินทรัพย์นั้น

๓) อายุสัญญาเช่าครอบคลุมอายุเชิงเศรษฐกิจส่วนใหญ่ของสินทรัพย์อ้างอิง แม้ว่าจะไม่มีการโอนกรรมสิทธิ์

๔) ณ วันเริ่มต้นของสัญญาเช่า มูลค่าปัจจุบันของการจ่ายชำระตามสัญญาเช่ามีจำนวนเงินเท่ากับหรือเกือบเท่ากับมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์อ้างอิง

๕) สินทรัพย์อ้างอิงมีลักษณะเฉพาะจนกระทั่งมีผู้เช่าเพียงผู้เดียวที่สามารถใช้สินทรัพย์นั้นโดยไม่จำเป็นต้องนำสินทรัพย์ดังกล่าวมาทำการดัดแปลงที่สำคัญ

ข้อบ่งชี้ถึงสถานการณ์อย่างใดอย่างหนึ่งหรือหลายสถานการณ์รวมกันดังต่อไปนี้โดยปกติอาจจะทำให้สัญญาเช่าจัดประเภทเป็นสัญญาเช่าเงินทุน

๑) หากผู้เช่าสามารถยกเลิกสัญญาเช่าได้ ผู้เช่าเป็นผู้รับผิดชอบผลเสียหายที่เกิดกับผู้ให้เช่าเนื่องจากการยกเลิกนั้น

๒) ผู้เช่าเป็นผู้ที่ได้รับผลกำไรหรือผลขาดทุนจากการผันผวนของมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์อ้างอิงที่เหลืออยู่ (ตัวอย่างเช่น ในรูปแบบของการให้ส่วนลดค่าเช่าแก่ผู้เช่าเท่ากับจำนวนเงินส่วนใหญ่ที่ได้รับจากการขายสินทรัพย์อ้างอิงที่เหลืออยู่ ณ วันสิ้นสุดสัญญาเช่า) และ

๓) ผู้เช่าสามารถต่อสัญญาเช่าครั้งที่สองด้วยการจ่ายค่าเช่าที่ต่ำกว่าค่าเช่าของตลาดอย่างมาก

๑.๒ <u>สัญญาเช่าดำเนินงาน</u> สัญญาเช่า<u>ที่ไม่โอนความเสี่ยงและผลตอบแทนเกือบทั้งหมด</u>ของสินทรัพย์อ้างอิงที่ผู้เป็นเจ้าของพึงได้รับ จัดประเภทเป็น**สัญญาเช่าดำเนินงาน** (ย่อหน้าที่ ๖๒)

๒) การรับรู้รายการและการวัดมูลค่า

๒.๑ <u>สัญญาเช่าเงินทุน</u> (ย่อหน้าที่ ๖๗ ถึง ๖๙)

๑) ณ วันที่สัญญาเช่าเริ่มมีผล ผู้ให้เช่าต้องรับรู้สินทรัพย์ที่ถือภายใต้สัญญาเช่าเงินทุนในงบแสดงฐานะการเงินและแสดงเป็นลูกหนี้ ด้วยจำนวนที่เท่ากับเงินลงทุนสุทธิตามสัญญาเช่า

๒) ผู้ให้เช่าต้องใช้อัตราดอกเบี้ยตามนัยของสัญญาเช่าเพื่อวัดมูลค่าเงินลงทุนสุทธิตามสัญญาเช่า ในกรณีที่เป็นการเช่าช่วง หากอัตราดอกเบี้ยตามนัยของสัญญาเช่าช่วงไม่สามารถกำหนดได้ทุกเมื่อ

ผู้ให้เช่าช่วงอาจใช้อัตราคิดลดที่ใช้สำหรับสัญญาเช่าหลัก (ปรับปรุงด้วยต้นทุนทางตรงเริ่มแรกใด ๆ ที่เกี่ยวข้องกับสัญญาเช่าช่วง) ในการวัดมูลค่าเงินลงทุนสุทธิตามสัญญาเช่าช่วง

๓) ต้นทุนทางตรงเริ่มแรกที่ไม่ได้เกิดขึ้นโดยผู้ให้เช่าที่เป็นผู้ผลิตหรือผู้แทนจำหน่ายให้รวมในการวัดมูลค่าเริ่มแรกของเงินลงทุนสุทธิตามสัญญาเช่าและลดจำนวนเงินของรายได้ตลอดอายุสัญญาเช่า อัตราดอกเบี้ยตามนัยของสัญญาเช่าเป็นอัตราที่กำหนดขึ้นโดยให้ต้นทุนทางตรงเริ่มแรกรวมอยู่ในเงินลงทุนสุทธิตามสัญญาเช่าโดยอัตโนมัติ จึงไม่จำเป็นต้องบวกต้นทุนดังกล่าวต่างหาก

๒.๒ <u>สัญญาเช่าดำเนินงาน</u> (ย่อหน้าที่ ๘๑ ถึง ๘๖)

๑) ผู้ให้เช่าต้องรับรู้การจ่ายชำระตามสัญญาเช่าจากสัญญาเช่าดำเนินงานเป็นรายได้โดยใช้วิธีเส้นตรงหรือเกณฑ์ที่เป็นระบบอื่นใด ผู้ให้เช่าต้องใช้เกณฑ์ที่เป็นระบบอื่นใด หากเกณฑ์นั้นสะท้อนได้ดีกว่ารูปแบบที่ผู้ให้เช่าได้รับประโยชน์ที่ลดลงจากสินทรัพย์อ้างอิง

๒) ผู้ให้เช่าต้องรับรู้ต้นทุนซึ่งรวมถึงค่าเสื่อมราคาที่เกิดขึ้นเนื่องจากได้รับรายได้จากสัญญาเช่าเป็นค่าใช้จ่าย

๓) ผู้ให้เช่าต้องรวมต้นทุนทางตรงเริ่มแรกที่เกิดขึ้นจากการได้มาซึ่งสัญญาเช่าดำเนินงานรวมในมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์อ้างอิงและรับรู้ต้นทุนดังกล่าวเป็นค่าใช้จ่ายตลอดอายุสัญญาเช่าโดยใช้เกณฑ์เดียวกันกับรายได้จากสัญญาเช่า

๔) ผู้ให้เช่าที่เป็นผู้ผลิตหรือผู้แทนจำหน่ายไม่รับรู้กำไรจากการขายในการเข้าทำสัญญาเช่าดำเนินงานเนื่องจากรายการดังกล่าวไม่เทียบเท่าการขาย

๓) กิจการต้องถือปฏิบัติมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้กับสัญญาเช่าทั้งหมด รวมถึงสัญญาเช่า สินทรัพย์สิทธิการใช้ในสัญญาเช่าช่วง <u>ยกเว้นรายการต่อไปนี้</u>

๑) สัญญาเช่าเพื่อการสำรวจหรือการใช้แร่ น้ำมัน ก๊าซธรรมชาติและทรัพยากรที่ไม่สามารถสร้างขึ้นใหม่ได้ซึ่งคล้ายคลึงกัน

๒) สัญญาเช่าสินทรัพย์ชีวภาพที่ผู้เช่าถือครองภายใต้ขอบเขตของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ ๔๑ เรื่อง เกษตรกรรม

๓) ข้อตกลงสัมปทานบริการภายใต้ขอบเขตของการตีความมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ ๑๒ เรื่อง ข้อตกลงสัมปทานบริการ

๔) ใบอนุญาตของทรัพย์สินทางปัญญาที่ออกโดยผู้ให้เช่าภายใต้ขอบเขตของมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ ๑๕ เรื่อง รายได้จากสัญญาที่ทำกับลูกค้า และ

๕) สิทธิที่ถือครองโดยผู้เช่าภายใต้ข้อตกลงในการให้ใช้สิทธิภายใต้ขอบเขตของมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ ๓๘ เรื่อง สินทรัพย์ไม่มีตัวตน สำหรับรายการต่าง ๆ เช่น ภาพยนตร์ วิดีทัศน์ละคร ต้นฉบับงานเขียน สิทธิบัตร และลิขสิทธิ์

ผู้เช่าอาจ (แต่ไม่ได้บังคับ) นำมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้มาถือปฏิบัติกับสัญญาเช่าสินทรัพย์ไม่มีตัวตน นอกเหนือจากที่ได้อธิบายในย่อหน้าที่ ๕)

๕.๒ ประมวลแพ่งและพาณิชย์

มาตรา ๕๓๗ อันว่าเช่าทรัพย์สินนั้น คือสัญญาซึ่งบุคคลคนหนึ่งเรียกว่าผู้ให้เช่า ตกลงให้บุคคลอีกคนหนึ่งเรียกว่าผู้เช่า ได้ใช้หรือได้รับประโยชน์ในทรัพย์สินอย่างใดอย่างหนึ่ง ชั่วระยะเวลาอันมีจำกัด และผู้เช่าตกลงจะให้ค่าเช่าเพื่อการนั้น

๕.๓ ด้านภาษีอากรประมวลรัษฎากร

๕.๓.๑ ภาษีเงินได้นิติบุคคล

การให้เช่าทรัพย์สิน บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลซึ่งประกอบกิจการให้เช่าทรัพย์สินจะได้รับค่าเช่าหรือประโยชน์อื่นจากการให้เช่า (ซึ่งเป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา ๔๐ (๕) (ก) แบ่งออกเป็นประเภทสังหาริมทรัพย์และอสังหาริมทรัพย์) ต้องนำมาเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล โดย “รับรู้มูลค่าทั้งหมดจากการให้บริการตามเกณฑ์สิทธิ์” (มาตรา ๖๕ แห่งประมวลรัษฎากร)

(๑) มาตรา ๖๕ แห่งประมวลรัษฎากร

๑) การคำนวณรายได้และรายจ่ายให้ใช้ “**เกณฑ์สิทธิ์**” โดย

- ให้นำรายได้ที่เกิดขึ้นในรอบระยะเวลาบัญชีใด แม้ว่าจะยังไม่ได้รับชำระในรอบระยะเวลาบัญชีนั้น มารวมคำนวณเป็นรายได้ในรอบระยะเวลาบัญชีนั้น และ

- ให้นำรายจ่ายทั้งสิ้นที่เกี่ยวกับรายได้นั้น แม้จะยังมิได้จ่ายใน**รอบระยะเวลาบัญชี**นั้นมารวมคำนวณเป็นรายจ่ายของรอบระยะเวลาบัญชีนั้น

๒) เงินได้ที่ต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล คือ **กำไรสุทธิ**

- กำไรสุทธิ = รายได้จากกิจการ + รายได้เนื่องจากกิจการ – รายจ่าย (รายจ่ายต้องเป็นไปตามเงื่อนไขที่ระบุไว้ใน มาตรา ๖๕ ทวิ และมาตรา ๖๕ ตรี)

๓) รอบระยะเวลาบัญชี ให้มีกำหนด ๑๒ เดือน เว้นแต่ในกรณีดังต่อไปนี้จะน้อยกว่า ๑๒ เดือน ก็ได้ คือ

(ก) บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลเริ่มตั้งใหม่ จะถือวันเริ่มตั้งถึงวันหนึ่งวันใดเป็นรอบระยะเวลาบัญชีแรกก็ได้

(ข) บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลอาจยื่นคำร้องต่ออธิบดี ขอเปลี่ยนวันสุดท้ายของรอบระยะเวลาบัญชี ในกรณีเช่นว่านี้ให้อธิบดีมีอำนาจสั่งอนุญาตหรือไม่ อนุญาตสุดแต่จะเห็นสมควร คำสั่งเช่นว่านั้นต้องแจ้งให้บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลผู้ยื่นคำร้องทราบภายในเวลาอันสมควร และในกรณีที่อธิบดีสั่งอนุญาตให้บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลนั้นถือปฏิบัติตั้งแต่รอบระยะเวลาบัญชีที่อธิบดีกำหนด

(๒) คำสั่งกรมสรรพากรที่ ท.ป. ๑/๒๕๒๘ฯ ข้อ ๓.๔

“๓.๔ การคำนวณรายได้และรายจ่ายของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลซึ่งประกอบกิจการให้เช่าทรัพย์สิน ให้ใช้เกณฑ์สิทธิ์ตามข้อ ๒ โดยบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลนั้น ต้องนำรายได้ค่าเช่าหรือค่างวดและรายจ่ายที่เกี่ยวข้องมารวมคำนวณเป็นรายได้และรายจ่ายในแต่ละรอบระยะเวลาบัญชีตามส่วนแห่งระยะเวลาการให้เช่าทรัพย์สิน หรือตามเกณฑ์อื่นที่เหมาะสมตามวิธีการทางบัญชีที่รับรองทั่วไป....”

(๓) มาตรา ๖๕ ทวิ (๔)

๑) ในกรณีโอนทรัพย์สิน (ขายสินค้า) ให้บริการ หรือให้กู้ยืมเงิน โดยไม่มีค่าตอบแทนหรือดอกเบี้ยต่ำกว่าราคาโดยไม่มีเหตุอันสมควร

๒) เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจประเมินค่าตอบแทน ค่าบริการ หรือดอกเบี้ยนั้นตามราคาตลาดในวันที่โอน ให้บริการหรือให้กู้ยืมเงิน

(๔) มาตรา ๗๑ ทวิ

“ในกรณีที่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กันมีข้อกำหนดทางด้านการพาณิชย์หรือการเงินระหว่างกันแตกต่างไปจากที่ควรได้กำหนด หากบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลดังกล่าวได้ดำเนินการโดยอิสระในลักษณะที่เชื่อได้ว่ามีการถ่ายโอนกำไรเจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจปรับปรุงรายได้และรายจ่ายของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลดังกล่าว ให้ได้จำนวนรายได้ที่พึงได้รับและรายจ่ายที่พึง

ได้จ่าย หากบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลดังกล่าวได้ดำเนินการโดยอิสระเสมือนว่าบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลดังกล่าวได้รับและได้จ่ายตามนั้นเพื่อใช้คำนวณกำไรสุทธิที่ต้องเสียภาษีตามมาตรา ๖๕ หรือเงินได้พึงประเมินที่ต้องเสียภาษีตามมาตรา ๗๐ หรือมาตรา ๗๐ ทวิ ทั้งนี้ ตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขที่กำหนดในกฎกระทรวง

บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กันตามวรรคหนึ่ง หมายความว่า บริษัทหรือ ห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลตั้งแต่สองนิติบุคคลขึ้นไปที่มีความสัมพันธ์กันในลักษณะ ดังต่อไปนี้

(๑) นิติบุคคลหนึ่งถือหุ้นหรือเป็นหุ้นส่วนในอีกนิติบุคคลหนึ่งไม่ว่าโดยตรงหรือโดยอ้อมไม่น้อยกว่าร้อยละห้าสิบของทุนทั้งหมด

(๒) ผู้ถือหุ้นหรือผู้เป็นหุ้นส่วนซึ่งถือหุ้นหรือเป็นหุ้นส่วนในนิติบุคคลหนึ่งไม่ว่าโดยตรงหรือโดยอ้อมไม่น้อยกว่าร้อยละห้าสิบของทุนทั้งหมด ถือหุ้นหรือเป็นหุ้นส่วนในอีกนิติบุคคลหนึ่งไม่ว่าโดยตรงหรือโดยอ้อมไม่น้อยกว่าร้อยละห้าสิบของทุนทั้งหมด หรือ

(๓) นิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์ระหว่างกันในด้านทุน การจัดการ หรือการควบคุมในลักษณะ ที่นิติบุคคลหนึ่งไม่อาจดำเนินการโดยอิสระจากอีกนิติบุคคลหนึ่งตามที่กำหนดโดยกฎกระทรวง

ในกรณีที่เจ้าพนักงานประเมินได้ปรับปรุงรายได้และรายจ่ายของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กันตามวรรคหนึ่งแล้ว มีผลให้บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลได้ชำระภาษีไว้หรือถูกหักภาษี ณ ที่จ่าย และนำส่งแล้วเป็นจำนวนเงินเกินกว่าที่ควรต้องเสียภาษี หรือที่ไม่มีหน้าที่ต้องเสียให้บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลนั้นมีสิทธิยื่นคำร้องขอคืนภายในสามปีนับแต่วันสุดท้ายแห่งกำหนดเวลายื่นรายการภาษีตามที่กฎหมายกำหนดหรือภายในหกสิบวันนับแต่วันที่ได้รับแจ้งการปรับปรุงนั้นจากเจ้าพนักงานประเมินเป็นหนังสือ ทั้งนี้ ตามระเบียบที่อธิบดีกำหนด”

๕.๓.๒ ภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่าย[๒] (กรณีกิจการเป็นผู้ถูกหักภาษี ณ ที่จ่าย)

๑) กรณีไม่ถือเป็นการส่งมอบแบบครอบครองพื้นที่

ลำดับ	ผู้จ่ายเงินหรือผู้มีหน้าที่หักภาษี	ประเภทเงินได้	ผู้รับเงินได้	อัตราร้อยละ
๑	- บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล - นิติบุคคลอื่น	เงินได้พึงประเมินตามมาตรา ๔๐ (๘) เฉพาะที่เป็นการจ่ายเงินได้จากการให้บริการอื่น ๆ	๑) ผู้มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ๒) บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ประกอบกิจการในประเทศไทย ๓) บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศประกอบกิจการใน	๓.๐ ๓.๐ ๓.๐

[๒] ข้อ ๘ และข้อ ๑๒ ของคำสั่งกรมสรรพากรที่ ท.ป. ๔/๒๕๒๘ เรื่อง สั่งให้ผู้จ่ายเงินได้พึงประเมินตามมาตรา ๔๐ แห่งประมวลรัษฎากร มีหน้าที่หักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่าย ลงวันที่ ๒๖ กันยายน พ.ศ. ๒๕๒๘ และที่แก้ไขเพิ่มเติม

ลำดับ	ผู้จ่ายเงินหรือผู้มีหน้าที่หักภาษี	ประเภทเงินได้	ผู้รับเงินได้	อัตราร้อยละ
			ประเทศไทย โดยมีสำนักงานสาขาตั้งอยู่เป็นการถาวรในประเทศไทย	
๒	- บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล - นิติบุคคลอื่น	เงินได้พึงประเมินตามมาตรา ๔๐ (๘) เฉพาะที่เป็นการจ่ายเงินได้จากการให้บริการอื่น ๆ หักภาษี ณ ที่จ่าย สำหรับเงินได้พึงประเมิน ที่จ่ายตั้งแต่วันที่ ๑ มกราคม พ.ศ. ๒๕๖๖ ถึงวันที่ ๓๑ ธันวาคม พ.ศ. ๒๕๖๘ และได้ดำเนินการนำส่งภาษีด้วยวิธีการที่กำหนดตามมาตรา ๓ ปัณรส แห่งประมวลรัษฎากร	๑) ผู้มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ๒) บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ประกอบกิจการในประเทศไทย ๓) บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศ ประกอบกิจการในประเทศไทย โดยมีสำนักงานสาขาตั้งอยู่เป็นการถาวรในประเทศไทย	๑.๐ ๑.๐ ๑.๐

๒) กรณีถือเป็นการส่งมอบแบบครอบครองพื้นที่

๒.๑) ค่าเช่า หรือประโยชน์อย่างอื่นที่ได้เนื่องจากการให้เช่าทรัพย์สิน ค่าเช่าตามสัญญาให้เช่าทรัพย์สินแบบลีสซิ่ง

ลำดับ	ผู้จ่ายเงินหรือผู้มีหน้าที่หักภาษี	ประเภทเงินได้	ผู้รับเงินได้	อัตราร้อยละ
๑	- บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล - นิติบุคคลอื่น	ค่าเช่าหรือประโยชน์อย่างอื่นที่ได้เนื่องจากการให้เช่าทรัพย์สิน ตามมาตรา ๔๐ (๕) (ก) แห่งประมวลรัษฎากร แต่ไม่รวมถึงค่าแห่งอาคารหรือโรงเรือนที่ได้รับกรรมสิทธิ์	๑) ผู้มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ๒) บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ประกอบกิจการในประเทศไทย ๓) มูลนิธิหรือสมาคม แต่ไม่รวมถึงมูลนิธิหรือสมาคมที่รัฐมนตรี	๕.๐ ๕.๐ ๑๐.๐

ลำดับ	ผู้จ่ายเงินหรือผู้มีหน้าที่หักภาษี	ประเภทเงินได้	ผู้รับเงินได้	อัตราร้อยละ
			ประกาศกำหนดตามมาตรา ๔๗ (๗) (ข) แห่งประมวลรัษฎากร	
๒	- บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล - นิติบุคคลอื่น	ค่าเช่าหรือประโยชน์อย่างอื่นที่ได้เนื่องจากการให้เช่าทรัพย์สิน ตามมาตรา ๔๐ (๕) (ก) แห่งประมวลรัษฎากร แต่ไม่รวมถึงค่าแห่งอาคารหรือโรงเรือนที่ได้รับกรรมสิทธิ์	๑) ผู้มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ๒) บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ประกอบกิจการในประเทศไทย	๑.๐ ๑.๐

๒) ค่าเช่าเรือตามกฎหมายว่าด้วยการส่งเสริมพาณิชย์นาวี

ลำดับ	ผู้จ่ายเงินหรือผู้มีหน้าที่หักภาษี	ประเภทเงินได้	ผู้รับเงินได้	อัตราร้อยละ
	- บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล - นิติบุคคลอื่น	ค่าเช่าเรือตามกฎหมายว่าด้วยการส่งเสริมพาณิชย์นาวีที่ใช้ในการขนส่งระหว่างประเทศ	๑) ผู้มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ๒) บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ประกอบกิจการในประเทศไทย	๑.๐ ๑.๐

๕.๓.๓ ภาษีมูลค่าเพิ่ม กรณีให้เช่าอสังหาริมทรัพย์

"มาตรา ๘๑ ให้**ยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม**สำหรับการประกอบกิจการประเภทต่าง ๆ ดังต่อไปนี้

(๑) การขายสินค้าที่มิใช่การส่งออก หรือการให้บริการ ดังต่อไปนี้

(ต) การให้บริการเช่าอสังหาริมทรัพย์"

การให้บริการเช่าอสังหาริมทรัพย์[๓] ซึ่งได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา ๘๑ (๑) (ต) แห่งประมวลรัษฎากร หมายความว่า การให้บริการซึ่งบุคคลคนหนึ่งเรียกว่าผู้ให้เช่าตกลงให้บุคคลอีกคนหนึ่งเรียกว่าผู้เช่า ได้ใช้หรือได้รับประโยชน์ในอสังหาริมทรัพย์ ชั่วระยะเวลาอันมีจำกัด และผู้เช่าตกลงจะจ่ายค่าเช่าอสังหาริมทรัพย์นั้น โดยผู้ให้เช่าต้องส่งมอบการครอบครองพื้นที่อสังหาริมทรัพย์ให้แก่ผู้เช่า

ภาษีซื้อที่เกิดจากการให้บริการตามวรรคหนึ่ง ได้แก่ ภาษีซื้อที่เกิดจากการก่อสร้างอสังหาริมทรัพย์เพื่อให้เช่า ถือเป็นต้นทุนทางตรงของอสังหาริมทรัพย์ที่ให้เช่า ผู้ประกอบการไม่มีสิทธินำภาษีซื้อดังกล่าวไปหักออกจากภาษีขายในการคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่ม

[๓] ข้อ ๑ ของคำสั่งกรมสรรพากรที่ ป. ๙๐/๒๕๔๒ เรื่อง การเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม และการหักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่าย สำหรับการให้บริการเช่าอสังหาริมทรัพย์ ตามมาตรา ๘๑(๑)(ต) การโอนสิทธิการเช่าอสังหาริมทรัพย์ตามมาตรา ๗๗/๑ (๘) และ (๙) และการให้บริการตามมาตรา ๗๗/๑ (๑๐) แห่งประมวลรัษฎากร ลงวันที่ ๒๙ ตุลาคม พ.ศ. ๒๕๔๒

ตัวอย่าง

(๑) บริษัท ก.จำกัด ให้บริษัท ข. จำกัด เช่าอาคาร กำหนดระยะเวลาเช่า ๕ ปี ต่อมา บริษัท ข. นำอาคารดังกล่าวไปให้บริษัท ค.จำกัด เช่าช่วง โดยได้รับความยินยอมจากบริษัท ก. บริษัท ข. ยังต้องชำระค่าเช่าให้แก่บริษัท ก. ผู้ให้เช่าตามสัญญาเดิม และเรียกเก็บค่าเช่าจากบริษัท ค. ผู้เช่าช่วง กรณีดังกล่าว บริษัท ก.ให้บริการเช่าอสังหาริมทรัพย์แก่บริษัท ข. และบริษัท ข.ให้บริการเช่าอสังหาริมทรัพย์แก่บริษัท ค. ซึ่งได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา ๘๑ (๑) (ต) แห่งประมวลรัษฎากร

(๒) บริษัท ก.จำกัด ทำสัญญาเช่าที่ดินกับบริษัท ข.จำกัด กำหนดระยะเวลาเช่า ๒๐ ปี บริษัท ก. ได้ก่อสร้างอาคารลงบนที่ดินเพื่อนำไปให้บุคคลอื่นเช่า โดยมีข้อกำหนดว่าผู้เช่าต้องทำสัญญาเช่าอาคารกับบริษัท ก. โดยผู้เช่าจะจ่ายชำระค่าเช่าเป็นรายเดือน และยังต้องจ่ายเงินช่วยค่าก่อสร้างอาคารให้แก่บริษัท ก. ด้วย แต่เมื่อครบกำหนดสัญญาเช่าที่ดิน ๒๐ ปี แล้ว อาคารนั้นจะตกเป็นกรรมสิทธิ์ของเจ้าของที่ดิน กรณีดังกล่าวถือว่า บริษัท ก. ให้บริการเช่าอสังหาริมทรัพย์แก่ผู้เช่า ซึ่งได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา ๘๑ (๑) (ต) แห่งประมวลรัษฎากร บริษัท ก.ไม่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มจากรายได้ค่าเช่าอาคาร และเงินช่วยค่าก่อสร้างซึ่งถือเป็นส่วนหนึ่งของค่าเช่าอาคาร

๕.๓.๔ ภาษีมูลค่าเพิ่ม กรณีให้เช่าสังหาริมทรัพย์

(๑) คำนิยามของ “บริการ” ในทางภาษีมูลค่าเพิ่ม

มาตรา ๗๗/๑ ในหมวดนี้ เว้นแต่ข้อความจะแสดงให้เห็นเป็นอย่างอื่น

(๑๐) " บริการ " หมายความว่า การกระทำใด ๆ อันอาจหาประโยชน์อันมีมูลค่าซึ่งมิใช่เป็นการขายสินค้า และให้หมายความรวมถึงการใช้บริการของตนเอง ไม่ว่าประการใดๆ แต่ทั้งนี้ไม่รวมถึง

(ก) การใช้บริการหรือการนำสินค้าไปใช้ เพื่อประกอบกิจการของตนเองโดยตรงตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขที่อธิบดีกำหนด

(ข) การนำเงินไปหาประโยชน์โดยการฝากธนาคารหรือซื้อพันธบัตรหรือหลักทรัพย์

(ค) การกระทำตามที่อธิบดีกำหนดโดยอนุมัติรัฐมนตรี

มาตรา ๗๗/๒ การกระทำการให้บริการโดยผู้ประกอบการในราชอาณาจักร (มาตรา ๒) ให้อยู่ในบังคับต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม ตามบทบัญญัติในหมวดนี้

การให้บริการในราชอาณาจักร ให้หมายถึง บริการที่ทำในราชอาณาจักร โดยไม่คำนึงว่าการใช้บริการนั้น จะอยู่ในต่างประเทศ หรือในราชอาณาจักร

การให้บริการที่ทำในต่างประเทศ และได้มีการใช้บริการนั้นในราชอาณาจักร ให้ถือว่าการให้บริการนั้นเป็นการให้บริการในราชอาณาจักร

(๒) หลักการรายได้จากการให้<u>เช่าสังหาริมทรัพย์</u>

มาตรา ๗๗/๒ (๑) การกระทำ**การให้บริการ** โดยผู้ประกอบการในราชอาณาจักร (มาตรา ๒) ให้อยู่ในบังคับต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม

(๓) ฐานภาษีมูลค่าเพิ่ม

มาตรา ๗๙ ภายใต้บังคับมาตรา ๗๙/๑ ฐานภาษีสำหรับการขายสินค้าหรือการให้บริการได้แก่ มูลค่าทั้งหมดที่ผู้ประกอบการได้รับหรือพึงได้รับจากการขายสินค้าหรือการให้บริการ รวมทั้งภาษีสรรพสามิตตามที่กำหนดในมาตรา ๗๗/๑ (๑๙) ถ้ามี ด้วย

มูลค่าของฐานภาษีให้หมายความถึง เงิน ทรัพย์สิน ค่าตอบแทน ค่าบริการ หรือประโยชน์ใด ๆ ซึ่งอาจคิดคำนวณได้เป็นเงินมูลค่าของฐานภาษีไม่ให้รวมถึง

(๑) ส่วนลดหรือค่าลดหย่อน ที่ผู้ประกอบการจดทะเบียนได้ลดให้ในขณะขายสินค้าหรือให้บริการ และได้หักส่วนลดหรือค่าลดหย่อนดังกล่าวออกจากราคาสินค้าหรือราคาค่าบริการ โดยได้แสดงให้เห็นไว้ชัดแจ้งว่าได้มีการหักส่วนลดหรือค่าลดหย่อนไว้ในใบกำกับภาษีในแต่ละครั้งที่ออกแล้ว ทั้งนี้ เว้นแต่ส่วนลดหรือค่าลดหย่อนในการขายสินค้า หรือให้บริการของผู้ประกอบการจดทะเบียนที่มีสิทธิออกใบกำกับภาษีอย่างย่อตามมาตรา ๘๖/๖ หรือมาตรา ๘๖/๗ ผู้ประกอบการจดทะเบียนจะไม่แสดงส่วนลดหรือค่าลดหย่อนดังกล่าว ให้เห็นชัดแจ้งไว้ในใบกำกับภาษีอย่างย่อก็ได้

(๒) ค่าชดเชยหรือเงินอุดหนุนตามที่อธิบดีกำหนดโดยอนุมัติรัฐมนตรี

(๓) ภาษีขาย

(๔) ค่าตอบแทนที่มีลักษณะ และเงื่อนไขตามที่อธิบดีกำหนดโดยอนุมัติรัฐมนตรี (ประกาศอธิบดีฯ ภาษีมูลค่าเพิ่ม ฉบับที่ ๔๐)

(๔) ความรับผิดในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม (Tax Point)

มาตรา ๗๘/๑ ภายใต้บังคับมาตรา ๗๘/๓ ความรับผิดในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มที่เกิดจากการให้บริการให้เป็นไปตามหลักเกณฑ์ดังต่อไปนี้

(๑) การให้บริการนอกจากที่อยู่ในบังคับตาม (๒) (๓) หรือ (๔) ให้ความรับผิดทั้งหมดเกิดขึ้นเมื่อได้รับชำระราคาค่าบริการ เว้นแต่กรณีที่ได้มีการกระทำดังต่อไปนี้เกิดขึ้นก่อนได้รับชำระราคาค่าบริการก็ให้ถือว่าความรับผิดเกิดขึ้นเมื่อได้มีการกระทำนั้น ๆ ด้วย

(ก) ได้ออกใบกำกับภาษี หรือ

(ข) ได้ใช้บริการไม่ว่าโดยตนเองหรือบุคคลอื่น

ทั้งนี้ โดยให้ความรับผิดเกิดขึ้นตามส่วนของการกระทำนั้น ๆ แล้วแต่กรณี

(๕) อัตราภาษีมูลค่าเพิ่ม

มาตรา ๘๐ ให้ใช้อัตราภาษีร้อยละ ๑๐.๐ ในการคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่ม สำหรับการขายสินค้า การให้บริการ ปัจจุบันจัดเก็บในอัตราร้อยละ ๗[๔]

(๖) การออกใบกำกับภาษี

ผู้ประกอบการจดทะเบียนต้องจัดทำใบกำกับภาษีและสำเนาใบกำกับภาษีทุกครั้งทันทีที่เกิดความรับผิดในการเสียภาษี TAX Point (มาตรา ๘๖)

- ใบกำกับภาษีออกเป็นรายสถานประกอบการ
- ต้นฉบับใบกำกับภาษีต้องส่งมอบ ส่วนสำเนาใบกำกับภาษีเก็บรักษาไว้ ณ สถานประกอบการหรือสถานที่อื่นที่อธิบดีกำหนดเป็นเวลาไม่น้อยกว่า ๕ ปีนับแต่วันที่ได้ยื่นแบบ

(๗) รายการในใบกำกับภาษี ม.๘๖/๔

รายการในใบกำกับภาษี ม.๘๖/๔ ใบกำกับภาษีต้องมีรายการอย่างน้อยดังต่อไปนี้

(๑) คำว่า “ใบกำกับภาษี” ในที่ที่เห็นได้เด่นชัด

(๒) ชื่อ ที่อยู่ และเลขประจำตัวผู้เสียภาษีอากรของผู้ประกอบการจดทะเบียนที่ออกใบกำกับภาษี

(๓) ชื่อ ที่อยู่ของผู้ซื้อสินค้าหรือผู้รับบริการ

---

[๔] พระราชกฤษฎีกา ออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการลดอัตราภาษีมูลค่าเพิ่ม (ฉบับที่ xxx) พ.ศ. ๒๕xx ลดอัตราภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา ๘๐ แห่งประมวลรัษฎากร และคงจัดเก็บในอัตราร้อยละหกจุดสาม สำหรับการขายสินค้า การให้บริการ หรือการนำเข้าทุกกรณี ซึ่งความรับผิดในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มเกิดขึ้นตั้งแต่วันที่ ๑ ตุลาคม พ.ศ. ๒๕xx ถึงวันที่ ๓๐ กันยายน พ.ศ. ๒๕xx

(๔) หมายเลขลำดับของใบกำกับภาษี และหมายเลขลำดับของเล่มถ้ามี

(๕) ชื่อ ชนิด ประเภท ปริมาณ และมูลค่าของสินค้าหรือของบริการ

(๖) จำนวนภาษีมูลค่าเพิ่มที่คำนวณจากมูลค่าของสินค้าหรือของบริการ โดยให้แยกออกจากมูลค่าของสินค้าและหรือของบริการให้ชัดแจ้ง

(๗) วัน เดือน ปี ที่ออกใบกำกับภาษี

(๘) ข้อความอื่นที่อธิบดีกำหนด

(ดูประกาศอธิบดีกรมสรรพากร เกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม (ฉบับที่ ๓๙)ฯ)

(ดูประกาศอธิบดีกรมสรรพากร เกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม (ฉบับที่ ๒๔๗)ฯ)

จัดพิมพ์เป็นภาษาไทยหรือภาษาอังกฤษก็ได้ แต่ต้องเป็นหน่วยเงินตราไทย กรณีอื่นต้องได้รับอนุมัติต้องสมบูรณ์ในส่วนที่เป็นสาระสำคัญ ประกอบกับประกาศอธิบดีกรมสรรพากร เกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม (ฉบับที่ ๓๙) เรื่อง กำหนดข้อความอื่นในใบกำกับภาษีตามมาตรา ๘๖/๔(๘) แห่งประมวลรัษฎากร ลงวันที่ ๒๔ สิงหาคม พ.ศ. ๒๕๓๕ กำหนดข้อความอื่นตามมาตรา ๘๖/๔ (๘) แห่งประมวลรัษฎากร รายละเอียดของใบกำกับภาษีไว้

(๑) เลขประจำตัวผู้เสียภาษีอากรผู้ซื้อสินค้าหรือผู้รับบริการซึ่งเป็นผู้ประกอบการจดทะเบียน

(๒) สถานประกอบการของผู้ออกใบกำกับภาษี “สำนักงานใหญ่” “สาขาที่...”

(๓) สถานประกอบการของผู้ซื้อสินค้าหรือผู้รับบริการภาษี “สำนักงานใหญ่” “สาขาที่...”

ภาษีซื้อต้องห้ามกรณีใบกำกับภาษีมีข้อความไม่ถูกต้องหรือไม่สมบูรณ์ในส่วนที่เป็นสาระสำคัญตามหลักเกณฑ์และเงื่อนไขที่อธิบดีกำหนด มาตรา ๘๒/๕ (๒)

(๘) การจัดทำรายงานภาษีมูลค่าเพิ่ม มาตรา ๘๗ และประกาศอธิบดีกรมสรรพากร เกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม (ฉบับที่ ๘๙) เรื่อง กำหนดแบบหลักเกณฑ์วิธีการและเงื่อนไข เกี่ยวกับการจัดทำรายงาน การลงรายการในรายงาน การเก็บใบกำกับภาษีและเอกสารหลักฐานอื่นที่ใช้ประกอบการลงรายงานภาษีซื้อตามมาตรา ๘๗ และมาตรา ๘๗/๓ วรรคสอง แห่งประมวลรัษฎากร ลงวันที่ ๒๙ เมษายน พ.ศ. ๒๕๔๒

• <u>รายงานภาษีขาย</u>

ให้ลงรายการภายใน ๓ วันทำการ นับแต่วันที่ความรับผิดในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มเกิดขึ้น

หมายเหตุ : กิจการให้บริการ ไม่ต้องจัดทำรายงานสินค้าและวัตถุดิบ

๕.๓.๕ อากรแสตมป์

มาตรา ๑๐๔ แห่งประมวลรัษฎากร ตราสารที่ระบุไว้ในบัญชีท้ายหมวดนี้ ต้องปิดแสตมป์บริบูรณ์ตามอัตราที่กำหนดไว้ในบัญชีนั้น

ลักษณะแห่งตราสาร	ค่าอากรแสตมป์	ผู้ที่ต้องเสียอากร	ผู้ที่ต้องขีดฆ่าแสตมป์
๑. เช่าที่ดิน โรงเรือน สิ่งปลูกสร้างอย่างอื่นหรือแพ ทุกจำนวนเงิน ๑,๐๐๐ บาท หรือเศษของเงิน ๑,๐๐๐ บาท แห่งค่าเช่าหรือเงินกินเปล่า หรือทั้งสองอย่างรวมกันตลอดอายุการเช่า **หมายเหตุ** (๑) ถ้าสัญญาเช่ามิได้กำหนดอายุการเช่าให้ถือว่ามีกำหนด ๓ ปี (๒) ถ้าสัญญาเช่าฉบับใดครบกำหนดอายุการเช่า หรือครบกำหนด ๓ ปี ตาม (๑) แล้วผู้เช่ายังคงครองทรัพย์สินอยู่และให้ผู้เช่ารู้ความนั้นแล้วไม่ทักท้วง ทั้งมิได้ทำสัญญาใหม่ ให้ถือว่าสัญญาเช่าเดิมนั้นได้เริ่มทำกันใหม่ โดยไม่มีกำหนดอายุการเช่า และต้องเสียอากรภายในสามสิบวัน นับแต่วันที่ถือว่าเริ่มทำสัญญาใหม่นั้น **ยกเว้นไม่ต้องเสียอากร** เช่าทรัพย์สินใช้ในการทำนา ไร่ สวน	๑ บาท	ผู้ให้เช่า	ผู้เช่า

ประกาศอธิบดีกรมสรรพากร เกี่ยวกับอากรแสตมป์ (ฉบับที่ ๓๗) เรื่อง กำหนดวิธีการชำระอากรเป็นตัวเงินแทนการปิดแสตมป์อากร สำหรับตราสารบางลักษณะ

“ข้อ ๒ ให้กำหนดวิธีการชำระอากรเป็นตัวเงินแทนการปิดแสตมป์ตามมาตรา ๑๐๓ (๓) แห่งประมวลรัษฎากร สำหรับตราสารแห่งบัญชีอัตราอากรแสตมป์ ท้ายหมวด ๖ ในลักษณะ ๒ แห่งประมวลรัษฎากร ดังต่อไปนี้

(๑) เช่าที่ดิน โรงเรือน สิ่งปลูกสร้างอย่างอื่น หรือแพ ตามลักษณะแห่งตราสาร ๑. แห่งบัญชีอัตราอากรแสตมป์ ดังต่อไปนี้

(ก) กรณีที่มีค่าเช่าตั้งแต่ ๑,๐๐๐,๐๐๐ บาทขึ้นไป

(ข) รัฐบาล องค์การของรัฐบาล เทศบาล สุขาภิบาล หรือองค์การบริหารราชการส่วนท้องถิ่นเป็นผู้เช่า หรือ

(ค) ต้องจดทะเบียนต่อพนักงานเจ้าหน้าที่ผู้รับทะเบียนสิทธิและนิติกรรมตามประมวลกฎหมายที่ดิน”

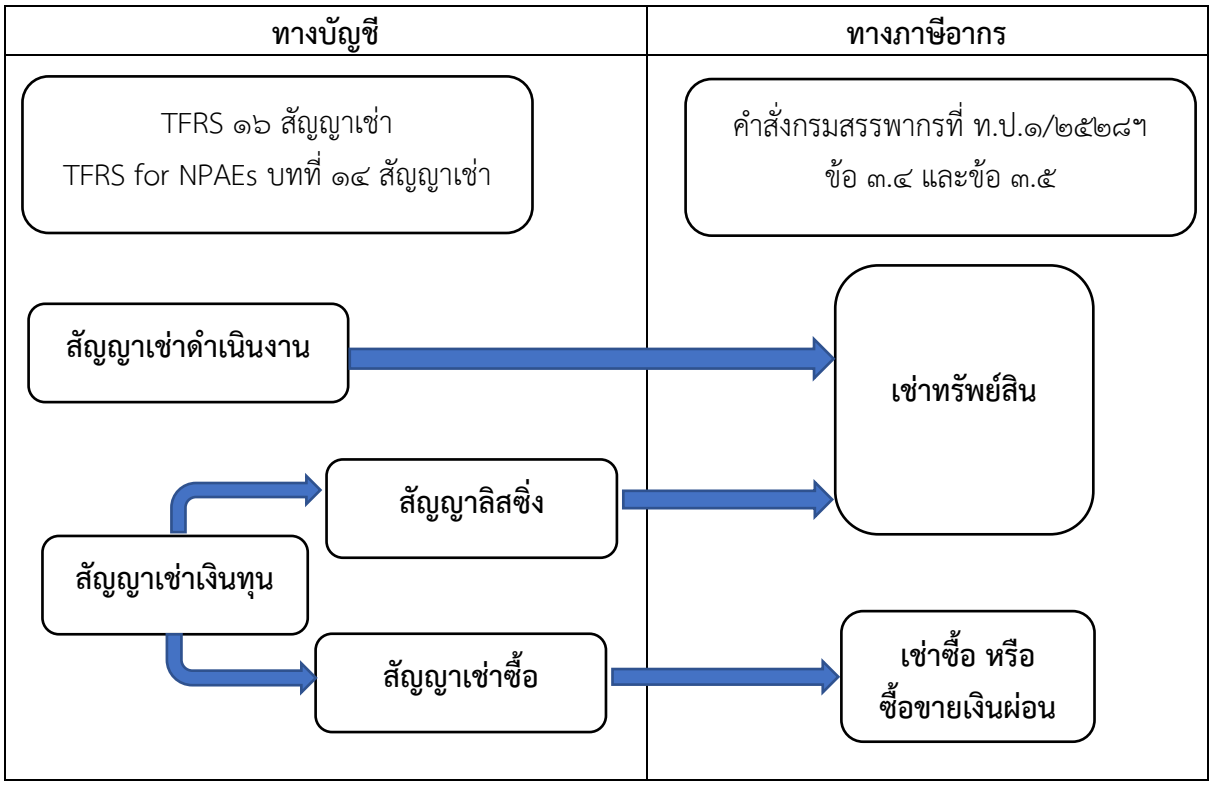
๕.๓.๖ ตารางภาษีที่เกี่ยวข้องกับการให้เช่าทรัพย์สิน[๕]

รายการ	WT	VAT	SD
● ค่าเช่าที่ดิน อาคาร โรงเรือน สิ่งปลูกสร้างอย่างอื่น - ค่าเช่า เงินกินเปล่า ค่าเช้ง แป๊ะเจี๊ยะ ค่าซ่อมแซม - ค่าภาษีโรงเรือนและที่ดิน ค่าอากรแสตมป์	๕%	-	✓
● คลังสินค้า หรือที่จอดรถ - ให้เช่า - ให้บริการรับฝากทรัพย์	๕% ๓%	- ✓	✓ -
● ให้ใช้สถานที่เพื่อวางสินค้า ทรัพย์สิน ค่าบริการ หัวชั้น Booth, Kiosk, Location	๓%	✓	-
● ค่าบริการส่วนกลาง, ความเย็น, ยามรักษาความปลอดภัย ทำความสะอาด (จ้างทำของ)	๓%	✓	✓
● ค่ากระแสไฟฟ้าน้ำประปา ไอน้ำ แก๊สทางท่อ(ขายสินค้า)	-	✓	-
● ค่าหมายเลขโทรศัพท์	๕%	✓	-
● ค่าบริการใช้โทรศัพท์ - สายตรง - ผู้ให้เช่าเรียกเก็บ - จ่ายให้ บมจ. ทศท. คอร์ปอเรชั่น - ต่อผ่านศูนย์ – Operator (จ้างทำของ)	๓% ๓% ๓%	✓ ✓ ✓	✓ ✓ ✓
● Apartment - ให้เช่าทั่วไป (มีการส่งมอบการครอบครอง) - ให้บริการ Serviced Apartment (ดู ป.๙๐/๒๕๔๒)	๕% -	- ✓	✓ -
● โครงเหล็ก (ถือเป็นสังหาริมทรัพย์ในทางภาษีอากร) - ให้เช่า - ให้บริการโฆษณา	๕% ๒%	✓ ✓	- ✓
● ให้เช่าสังหาริมทรัพย์ - เฟอร์นิเจอร์ เต้นท์ กล้วยไม้ เสื้อผ้า รถยนต์ เครื่องจักร Tower Cane ฯลฯ	๕%	✓	-
● ผนังอาคาร - ให้เช่า	๕% ๒%	- ✓	✓ -

[๕] เอกสารประกอบการบรรยาย“หักภาษี ณ ที่จ่ายให้ถูกวิธีกับสรรพากร” ภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่าย Withholding Tax : WT, สุเทพ พงษ์พิทักษ์ และวราวรรณ กิจวิชา https://www.rd.go.th/publish/seminar/๑๘๐๕๑๕_WHT_doc.pdf

รายการ	WT	VAT	SD
- ให้บริการโฆษณา			
● บริการห้องพัก ห้องจัดเลี้ยงในโรงแรม - Hotel	-	✓	-
● ให้ยืมใช้คงรูป (= ให้บริการเช่าทรัพย์สิน) - อสังหาริมทรัพย์ - สังหาริมทรัพย์	 ๕% ๕%	 - ✓	 ✓ -
● การให้เช่าแบบลีสซิ่ง (Leasing)	๕%	✓	-

๕.๓.๗ แนวทางการพิจารณาสัญญาเช่าทางบัญชีที่เข้าลักษณะเป็นสัญญาเช่าทรัพย์สิน[๖]



๑) ความหมายและการจำแนกของสัญญาเช่า ตาม TFRS ฉบับที่ ๑๖ และ TFRS for NPAEs บทที่ ๑๔ สัญญาเช่า และตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ ดังต่อไปนี้

๑.๑) ทางบัญชี

สัญญาเช่า ให้คำนิยามสัญญาเช่าไว้ว่า “สัญญาหรือส่วนหนึ่งของสัญญาที่ให้สิทธิในการใช้สินทรัพย์ (สินทรัพย์อ้างอิง) สำหรับช่วงระยะเวลาที่ตกลงกันเพื่อการแลกเปลี่ยนกับสิ่งตอบแทน”

[๖] รอบรู้เรื่อง NPAEs ความแตกต่างทางบัญชีกับภาษี (ปรับปรุง พ.ศ. ๒๕๖๔) ศิลปพร ศรีจันทร์เพชร เกรียงศักดิ์ ประสงค์สุกาญจน์

๑) สัญญาเช่าทางการเงิน ให้คำนิยามไว้ว่า “เป็นสัญญาที่โอนความเสี่ยงและผลตอบแทนทั้งหมดหรือเกือบทั้งหมดที่ผู้เป็นเจ้าของพึงได้รับจากสินทรัพย์ไปให้แก่ผู้เช่า ไม่ว่าในที่สุดการโอนกรรมสิทธิ์จะเกิดขึ้นหรือไม่”

๒) สัญญาเช่าดำเนินงาน ให้คำนิยามไว้ว่า “ไม่ได้โอนความเสี่ยงหรือผลตอบแทนเกือบทั้งหมดที่ผู้เป็นเจ้าของพึงได้รับจากสินทรัพย์ไปให้แก่ผู้เช่า”

๑.๒) ทางภาษีอากร

๑) การเช่าทรัพย์ มาตรา ๕๓๗ ระบุไว้ว่า “อันว่าเช่าทรัพย์สินนั้น คือ สัญญาซึ่งบุคคลคนหนึ่งเรียกว่าผู้ให้เช่าตกลงให้บุคคลอีกคนหนึ่งเรียกว่าผู้เช่าได้ใช้หรือได้รับประโยชน์ในทรัพย์สินอย่างใดอย่างหนึ่งชั่วระยะเวลาอันมีจำกัดและผู้เช่าตกลงจะให้ค่าเช่าเพื่อการนั้น”

๒) การเช่าซื้อ มาตรา ๕๓๒ ระบุไว้ว่า “อันว่าเช่าซื้อนั้น คือ สัญญาซึ่งเจ้าของเอาทรัพย์สินออกให้เช่าและให้คำมั่นว่าจะขายทรัพย์สินนั้นหรือว่าจะให้ทรัพย์สินนั้นตกเป็นสิทธิแก่ผู้เช่า โดยเงื่อนไขที่ผู้เช่าได้ใช้เงินเป็นจำนวนเท่านั้นเท่านี้คราว”

๒) การรับรู้รายการ ตามมาตรฐานรายงานทางการเงิน ฉบับที่ ๑๖ สัญญาเช่า และคำสั่งกรมสรรพากรที่ ป.๑/๒๕๒๘ฯ ดังต่อไปนี้

๑.๑) ทางบัญชี: TFRS for NPAEs บทที่ ๑๔ สัญญาเช่า

๑) สัญญาเช่าทางการเงิน

ผู้ให้เช่า	ผู้เช่า
๑) การรับรู้รายการเมื่อเริ่มแรก ๒) รายได้ดอกเบี้ย ๓) ดอกเบี้ยตามสัญญาเช่าที่ยังไม่ถือเป็นรายได้ ๔) ค่าใช้จ่ายในการจัดหาสินทรัพย์	๑) การรับรู้รายการเมื่อเริ่มแรก ๒) การวัดมูลค่าภายหลังการรับรู้รายการเมื่อเริ่มแรก ๒.๑) การลดหนี้สินตามสัญญาเช่า ๒.๒) การบันทึกดอกเบี้ยจ่าย ๒.๓) การคิดค่าเสื่อมราคาของสินทรัพย์

๒) สัญญาเช่าดำเนินงาน

ผู้ให้เช่า	ผู้เช่า
๑) สินทรัพย์ที่ให้เช่ายังคงถือเป็นสินทรัพย์ของผู้ให้เช่าซึ่งผู้ให้เช่าจะคิดค่าเสื่อมราคาโดยทั่วไป ๒) ค่าเช่าถือเป็นรายได้ตลอดอายุของสัญญาเช่า	๑) ผู้เช่าจะรับรู้จำนวนเงินที่จ่ายตามสัญญาเช่าดำเนินงานเป็นค่าใช้จ่ายในงบกำไรขาดทุนตามวิธีเส้นตรง ๒) ผู้เช่ายังคงใช้เกณฑ์คงค้างในการบันทึกบัญชี

๑.๒) ทางภาษีอากร

๑) การเช่าทรัพย์

ผู้ให้เช่า	ผู้เช่า
ข้อ ๓.๔ คำสั่งกรมสรรพากรที่ ท.ป. ๑/๒๕๒๘ • **ผู้ให้เช่าทรัพย์สิน** ต้องนำรายได้หรือค่างวด และรายจ่ายที่เกี่ยวข้อง มารวมคำนวณเป็นรายได้และรายจ่ายในแต่ละรอบระยะเวลาบัญชีตามส่วนแห่งระยะเวลาการให้เช่าทรัพย์สิน(วิธีเส้นตรง) หรือตามเกณฑ์อื่นที่เหมาะสมตามวิธีการทางบัญชีที่รับรองทั่วไป • การคำนวณรายได้ด้วยวิธีเส้นตรง (Straight-line Method) • ถ้าได้เลือกใช้วิธีใดวิธีหนึ่งเพื่อคำนวณรายได้และรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้แล้ว ให้ใช้วิธีนั้นตลอดไป เว้นแต่จะได้รับอนุมัติให้เปลี่ยนแปลงจากอธิบดีกรมสรรพากร	**ข้อ ๓.๔ คำสั่งกรมสรรพากรที่ ท.ป. ๑/๒๕๒๘** • **ผู้เช่าทรัพย์สิน** ต้องนำรายจ่ายค่าเช่าหรือค่างวดและรายจ่ายที่เกี่ยวข้อง มารวมคำนวณเป็นรายจ่ายในแต่ละรอบระยะเวลาบัญชี ตามส่วนแห่งระยะเวลาการให้เช่าทรัพย์สิน (วิธีเส้นตรง) หรือตามเกณฑ์อื่นที่เหมาะสมตามวิธีการทางบัญชีที่รับรองทั่วไป • การคำนวณรายได้ด้วยวิธีเส้นตรง (Straight-line Method) • ถ้าได้เลือกใช้วิธีใดวิธีหนึ่งเพื่อคำนวณรายได้และรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้แล้ว ให้ใช้วิธีนั้นตลอดไป เว้นแต่จะได้รับอนุมัติให้เปลี่ยนแปลงจากอธิบดีกรมสรรพากร

๒) การเช่าซื้อ

ผู้ให้เช่า	ผู้เช่า
• **ข้อ ๓.๕ คำสั่งกรมสรรพากรที่ ท.ป. ๑/๒๕๒๘** **๑) กรณีผู้ให้เช่าซื้อหรือผู้ขายผ่อนชำระที่กรรมสิทธิ์ยังไม่โอนไปยังผู้ซื้อและมีอายุสัญญาเกินหนึ่งรอบระยะเวลาบัญชี** • กรณี “กำไรที่เกิดจากการขาย” (ผลต่างระหว่างราคาขายเงินสดกับราคาทุน) ให้นำมารวมเป็นรายได้ทั้งจำนวนในรอบระยะเวลาที่มีการให้เช่าซื้อหรือขายผ่อนชำระ • กรณี “ดอกผลเช่าซื้อหรือขายผ่อนชำระ” ให้นำมารวมเป็นรายได้ในแต่ละงวดตามวิธีการทางบัญชีที่รับรองทั่วไป **๒) กรณีผู้ขายผ่อนชำระที่กรรมสิทธิ์ยังโอนไปยังผู้ซื้อทันที** • ให้นำรายได้จากการขายมารวมคำนวณเป็นรายได้ทั้งจำนวนในรอบระยะเวลาบัญชีที่มีการขายสินค้า	• **ข้อ ๓.๕ คำสั่งกรมสรรพากรที่ ท.ป. ๑/๒๕๒๘** • **กรณีผู้เช่าซื้อหรือผู้ซื้อผ่อนชำระที่กรรมสิทธิ์ยังไม่โอนไปยังผู้ซื้อและมีอายุสัญญาเกินหนึ่งรอบระยะเวลาบัญชี** • ต้องรับรู้ทรัพย์สินที่เช่าซื้อหรือซื้อผ่อนชำระเป็นทรัพย์สินของกิจการ และ • คำนวณหักค่าสึกหรอค่าเสื่อมราคาโดยใช้มูลค่าต้นทุนของทรัพย์สิน (ราคาที่พึงต้องชำระทั้งหมด) • โดยค่าสึกหรอค่าเสื่อมราคาที่หักในแต่ละรอบระยะเวลาบัญชี ต้องไม่เกินค่าเช่าซื้อหรือราคาที่ต้องผ่อนชำระในรอบระยะเวลาบัญชีนั้น (ประกอบตามมาตรา ๗ แห่งพระราชกฤษฎีกาฯ (ฉบับที่ ๑๔๕) พ.ศ.๒๕๒๗)

๕.๔ ข้อหารือทางภาษีอากรที่เกี่ยวข้อง

๕.๔.๑ กรณีสัญญาให้เช่าพื้นที่และให้บริการส่วนกลาง

เลขที่หนังสือ : กค ๐๗๐๒/๘๕๙๓

วันที่ : ๔ พฤศจิกายน ๒๕๕๓

เรื่อง : ภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่าย และอากรแสตมป์ กรณีสัญญาเช่าพื้นที่และให้บริการส่วนกลาง

ข้อกฎหมาย : มาตรา ๓ เตรส และมาตรา ๑๐๔ แห่งประมวลรัษฎากร

ข้อหารือ : บริษัทฯ ประกอบกิจการให้เช่าพื้นที่ภายในอาคารพันธุ์ทิพย์พลาซ่า และให้บริการน้ำประปา ไฟฟ้า ก๊าซหุงต้ม และรักษา ความปลอดภัย เป็นต้น แก่ผู้เช่าพื้นที่ภายในอาคาร โดยบริษัทฯ ได้ทำสัญญาแยกเป็น ๒ ฉบับ คือ สัญญาเช่าสถานที่ ๑ ฉบับ และสัญญาซื้อขายน้ำประปา กระแสไฟฟ้า และให้บริการอีก ๑ ฉบับ สัญญาทั้ง ๒ ฉบับ กำหนดให้ผู้เช่าพื้นที่เป็นผู้เสียอากรแสตมป์ตามประมวลรัษฎากร

บริษัทฯ ขอหารือว่า

๑. กรณีสัญญาเช่าสถานที่ เมื่อผู้เช่าซึ่งเป็นบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล จ่ายค่าเช่าให้แก่บริษัทฯ ผู้เช่ามีหน้าที่หักภาษี ณ ที่จ่ายในอัตราร้อยละ ๕.๐ และสัญญาเช่าดังกล่าว บริษัทฯ เป็นผู้ที่ต้องเสียอากรแสตมป์ ตามบัญชีอัตราอากรแสตมป์ ใช่หรือไม่

๒. กรณีสัญญาซื้อขายน้ำประปา กระแสไฟฟ้า และให้บริการ เมื่อผู้เช่าพื้นที่ซึ่งเป็นบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล จ่ายค่า บริการตามสัญญาให้แก่บริษัทฯ ผู้จ่ายมีหน้าที่หักภาษี ณ ที่จ่าย ในอัตราร้อยละ ๓.๐ เนื่องจากเป็นค่าจ้างทำของตามประมวล กฎหมายแพ่งและพาณิชย์ และสัญญาดังกล่าว บริษัทฯ เป็นผู้ที่ต้องเสียอากรแสตมป์ ตามบัญชีอัตราอากรแสตมป์ ใช่หรือไม่

บริษัทฯ ได้ชี้แจงเพิ่มเติมว่า การให้เช่าห้องในอาคารดังกล่าว หากสัญญาเช่ารายใดมีกำหนดเวลาการเช่าเกินกว่า ๓ ปี บริษัทฯ จะดำเนินการจดทะเบียนการเช่าต่อพนักงานเจ้าหน้าที่กรมที่ดิน เนื่องจากบริษัทฯ เห็นว่า กรณีดังกล่าวเข้าลักษณะเป็นการเช่าอสังหาริมทรัพย์ตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์

แนววินิจฉัย : กรณีบริษัทฯ นำพื้นที่ในอาคารพันธุ์ทิพย์ พลาซ่าออกให้เช่า โดยบริษัทฯ ทำสัญญาแยกเป็น ๒ ฉบับ คือสัญญาเช่าสถานที่ และสัญญาซื้อขายน้ำประปา กระแสไฟฟ้า และให้บริการ พิจารณาได้ดังนี้

๑. ภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่าย

๑.๑ กรณีสัญญาเช่าสถานที่ ซึ่งบริษัทฯ ได้แบ่งเป็นห้องให้เช่า มีการกำหนดเลขที่ห้องและเนื้อที่โดยชัดเจน โดยบริษัทฯ ได้มีการส่งมอบการครอบครองพื้นที่โดยเด็ดขาด การที่บริษัทฯ ได้กำหนดให้ผู้เช่าเข้าประกอบกิจการในสถานที่เช่าตามวันและเวลา ที่บริษัทฯ กำหนดก็เพื่อความสะดวกแก่การรักษาความปลอดภัยในสถานที่เช่าเท่านั้น มิใช่ข้อจำกัดสิทธิของผู้เช่าแต่อย่างใด อีกทั้งหากผู้เช่ารายใดมีการทำสัญญาเช่าเกินกว่า ๓ ปี บริษัทฯ จะดำเนินการจดทะเบียนการเช่าต่อพนักงานเจ้าหน้าที่กรมที่ดิน กรณีดังกล่าวเข้าลักษณะเป็นการเช่าทรัพย์ ตามมาตรา ๕๓๗ แห่งประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ ดังนั้น เมื่อผู้เช่าซึ่งเป็นบริษัทหรือ ห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล จ่ายค่าเช่าให้แก่บริษัทฯ ผู้เช่าดังกล่าวมีหน้าที่ต้องหักภาษี ณ ที่จ่ายในอัตราร้อยละ ๕.๐ ตามมาตรา ๓ เตรส แห่งประมวลรัษฎากร ประกอบกับข้อ ๖ ของคำสั่งกรมสรรพากรที่ ท.ป. ๔/๒๕๒๘ เรื่อง สั่งให้ผู้จ่ายเงินได้พึงประเมินตามมาตรา ๔๐ แห่งประมวลรัษฎากร มีหน้าที่หักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่าย ลงวันที่ ๒๖ กันยายน พ.ศ. ๒๕๒๘

๑.๒ กรณีสัญญาซื้อขายน้ำประปา กระแสไฟฟ้า และให้บริการ โดยผู้เช่าพื้นที่ซึ่งเป็นบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลและเป็นผู้จ่ายค่าบริการตามสัญญาให้แก่บริษัทฯ แยกพิจารณาได้ ดังนี้

(๑) ค่าน้ำประปาและกระแสไฟฟ้า โดยบริษัทฯ เรียกเก็บตามจำนวนที่มีการใช้จริงในแต่ละเดือน เข้าลักษณะเป็นการขายสินค้าไม่มีรูปร่าง ตามมาตรา ๗๗/๑ (๘) และ (๙) แห่งประมวลรัษฎากร ทั้งนี้ ไม่รวมถึงค่าบำรุงรักษามาตรวัดผู้จ่ายค่าน้ำประปาและค่าไฟฟ้าดังกล่าวไม่มีหน้าที่ต้องหักภาษี ณ ที่จ่ายแต่อย่างใด

(๒) การให้บริการพื้นที่ส่วนกลาง เช่น บริการเจ้าหน้าที่รักษาความปลอดภัย บริการรักษาความสะอาด บริการห้อง สุขาและน้ำประปา บริการไฟฟ้าและแสงสว่าง เป็นต้น เข้าลักษณะเป็นการให้บริการ เมื่อผู้ใช้บริการซึ่งเป็นบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลจ่ายค่าบริการดังกล่าว ผู้จ่ายค่าบริการมีหน้าที่หักภาษี ณ ที่จ่ายในอัตราร้อยละ ๓.๐ ตามมาตรา ๓ เตรส แห่งประมวลรัษฎากร ประกอบกับข้อ ๑๒/๑ ของคำสั่งกรมสรรพากรที่ ท.ป. ๔/๒๕๒๘ฯ ลงวันที่ ๒๖ กันยายน พ.ศ. ๒๕๒๘

๒. อากรแสตมป์

๒.๑ สัญญาเช่าสถานที่ เข้าลักษณะแห่งตราสาร ๑. แห่งบัญชีอัตราอากรแสตมป์ท้ายหมวด ๖ ในลักษณะ ๒ แห่ง ประมวลรัษฎากร จึงอยู่ในบังคับต้องปิดอากรแสตมป์ ตามมาตรา ๑๐๔ แห่งประมวลรัษฎากร โดยบริษัทฯ ผู้ให้เช่าเป็นผู้มีหน้าที่ต้องเสียอากรแสตมป์ดังกล่าว

๒.๒ สัญญาซื้อขายน้ำประปา กระแสไฟฟ้า และให้บริการสัญญาดังกล่าวไม่เข้าลักษณะแห่งตราสารตามที่ระบุไว้ในบัญชีอัตราอากรแสตมป์ท้ายหมวด ๖ ในลักษณะ ๒ แห่งประมวลรัษฎากร จึงไม่อยู่ในบังคับต้องปิดอากรแสตมป์ ตามมาตรา ๑๐๔ แห่งประมวลรัษฎากร

เลขตู้ : ๗๓/๓๗๕๘๒

๕.๔.๒ กรณีการให้เช่าอสังหาริมทรัพย์หรือการให้บริการ

เลขที่หนังสือ : กค ๐๘๑๑/พ.๐๑๗๓๕

วันที่ : ๒๓ กุมภาพันธ์ ๒๕๔๒

เรื่อง : ภาษีมูลค่าเพิ่ม กรณีการให้เช่าพื้นที่

ข้อกฎหมาย : มาตรา ๘๑, มาตรา ๘๒, มาตรา ๗๗/๑, มาตรา ๗๗/๒

ข้อหารือ : บริษัท ก. จำกัด บริษัทฯ ได้ให้เช่าพื้นที่ ๒ ลักษณะ คือ สัญญาเช่าระยะยาว (Long-Term) ตั้งแต่ ๑ - ๓ ปีขึ้นไป โดยกำหนดอัตราค่าเช่าต่อเดือน กำหนดพื้นที่ หมายเลขห้องที่เช่าไว้แน่นอนและมีสัญญาเช่าต่อกัน และการให้เช่าระยะสั้น (Short Term) ระยะเวลา ๓ วันถึง ๑ เดือน โดยกำหนดราคาเช่าตามขนาดของพื้นที่ และตำแหน่ง (ทำเล) โดยทำหนังสือแสดงเจตนาการจองไว้ แต่พื้นที่และหมายเลขตำแหน่งที่จองอาจจะเปลี่ยนแปลงได้โดยการวินิจฉัยของผู้รับจอง เพื่อความเหมาะสมและผลประโยชน์ร่วมกันของผู้ให้เช่าและร้านค้าในโครงการ บริษัทฯ คิดค่าบริการความเย็น ค่าไฟฟ้า น้ำประปา แก๊ส เป็นรายเดือนอีกส่วนหนึ่งโดยรวมภาษีมูลค่าเพิ่มไว้ในค่าบริการ แต่การให้เช่าพื้นที่บริษัทฯ ไม่ได้เรียกเก็บภาษีมูลค่าเพิ่ม ขอทราบว่าให้เช่าอสังหาริมทรัพย์ ตามสัญญาเช่าระยะยาวเป็นการให้เช่าอสังหาริมทรัพย์ได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม

แนววินิจฉัย : ๑. การเช่าห้องตามสัญญาเช่าระยะยาว บริษัทฯ ผู้ให้เช่าได้ทำสัญญาแยกออกเป็น ๒ สัญญาคือ สัญญาเช่าและสัญญาบริการ หากตามสัญญาเช่าดังกล่าวเป็นกรณีผู้ให้เช่าตกลงให้ผู้เช่าได้ใช้หรือได้รับประโยชน์ในห้องที่เช่าอันมีระยะเวลาที่กำหนด และผู้เช่าตกลงจะให้ค่าเช่าเพื่อการเช่านั้น บริษัทฯ ผู้ให้เช่าได้แยกคิดค่าบริการ (ค่ารักษาความปลอดภัย บำรุงรักษาและซ่อมแซม รักษาความสะอาด

กำจัดขยะมูลฝอย ความเย็น ฯลฯ) ออกต่างหากจากเงินค่าเช่า เงินค่าเช่าห้องที่บริษัทฯ ได้รับตามสัญญาเช่าเข้าลักษณะเป็นเงินที่ได้รับจากการให้บริการเช่าอสังหาริมทรัพย์ ได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม ตามมาตรา ๘๑(๑)(๓) แห่งประมวลรัษฎากร

๒. กรณีบริษัทฯ ให้ใช้พื้นที่เพื่อวางขายสินค้าเป็นการชั่วคราวในห้างสรรพสินค้า โดยบริษัทฯ ได้จัดให้มีการให้บริการความเย็น ไฟฟ้า น้ำประปา แก๊ส โดยได้คิดค่าใช้พื้นที่และค่าบริการรวมกันเข้าลักษณะเป็นการให้บริการตามมาตรา ๗๗/๑ (๑๐) แห่งประมวลรัษฎากร อยู่ในบังคับต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา ๗๗/๒ (๑) และมาตรา ๘๒ (๑) แห่งประมวลรัษฎากร

เลขตู้ : ๖๒/๒๗๕๖๒

เลขที่หนังสือ : ๐๗๐๒/๕๗๓๓
วันที่ : ๑๖ มิถุนายน ๒๕๕๘
เรื่อง : ภาษีมูลค่าเพิ่ม กรณีการประกอบกิจการให้เช่าและให้บริการพื้นที่
ข้อกฎหมาย : มาตรา ๘๑(๑) (๓) มาตรา ๗๗/๒ มาตรา ๗๗/๑ (๑๐) มาตรา ๘๕/๑ (๑) แห่งประมวลรัษฎากร
ข้อหารือ : ๑. กรณีบริษัทฯ ทำสัญญาให้เช่าที่ดิน หรือที่ดินพร้อมสิ่งปลูกสร้าง กับพันธมิตรหลายราย โดยบริษัทฯ ได้ส่งมอบการครอบครองที่ดิน หรือที่ดินพร้อมสิ่งปลูกสร้างให้แก่พันธมิตรครบถ้วน ผู้เช่ามีหน้าที่ดำเนินการขอมาตรวัดน้ำ และไฟฟ้า จากหน่วยงานที่เกี่ยวข้องเองโดยตรง และชำระค่าน้ำค่าไฟฟ้าเอง บริษัทฯ เรียกเก็บค่าเช่าที่ดิน หรือที่ดินพร้อมสิ่งปลูกสร้างใน ๒ รูปแบบ คือ รูปแบบที่หนึ่งเรียกเก็บค่าเช่าโดยกำหนดอัตราคงที่เป็นรายเดือน รูปแบบที่สอง เรียกเก็บค่าเช่าโดยกำหนดอัตราผันแปรตามร้อยละจากยอดขายสินค้าของพันธมิตรเป็นรายเดือน แต่ไม่ต่ำกว่าอัตราขั้นต่ำที่กำหนดไว้

๒. บริษัทฯ ทำสัญญาให้บริการพื้นที่สำหรับที่ดินพร้อมสิ่งปลูกสร้างกับพันธมิตรโดยไม่มีการส่งมอบการครอบครอง เนื่องจากมีข้อตกลงในสัญญาเช่าที่ดินพร้อมสิ่งปลูกสร้างกับเจ้าของที่ดินเดิมซึ่งไม่ยินยอมให้บริษัทฯ นำที่ดินพร้อมสิ่งปลูกสร้างออกให้เช่าช่วงได้ แต่ได้อนุญาตให้บริษัทฯ มีสิทธินำที่ดินพร้อมสิ่งปลูกสร้างให้พันธมิตรใช้พื้นที่อาคารได้เท่านั้น โดยบริษัทฯ ยังคงเป็นผู้ควบคุมดูแลอาคารตลอดจนอำนวยความสะดวกให้กับผู้ใช้พื้นที่ และในบางกรณีบริษัทฯ จะเป็นผู้ขอใช้มาตรวัดน้ำและไฟฟ้า และชำระค่าน้ำค่าไฟฟ้าต่อหน่วยงานที่เกี่ยวข้องเอง แล้วจึงเรียกเก็บค่าน้ำค่าไฟฟ้าจากผู้ใช้บริการพื้นที่อีกทอดหนึ่ง บริษัทฯ เรียกเก็บค่าบริการใช้พื้นที่ใน ๒ รูปแบบ คือ รูปแบบที่หนึ่ง เรียกเก็บค่าบริการใช้พื้นที่โดยกำหนดอัตราคงที่เป็นรายเดือน รูปแบบที่สอง เรียกเก็บค่าใช้บริการพื้นที่โดยกำหนดอัตราเป็นร้อยละจากยอดขายของพันธมิตรเป็นรายเดือนไม่แน่นอน แต่ไม่ต่ำกว่าอัตราคงที่ขั้นต่ำที่กำหนดไว้ในสัญญา

๓. จากข้อเท็จจริงข้างต้น บริษัทฯ จึงขอทราบว่า

๓.๑ กรณีที่ ๑ บริษัทฯ ทำสัญญาให้เช่าที่ดิน หรือที่ดินพร้อมสิ่งปลูกสร้าง ซึ่งบริษัทฯ ได้ส่งมอบการครอบครองทรัพย์สินที่ให้เช่าครบถ้วนแล้ว บริษัทฯ ไม่มีหน้าที่ต้องเรียกเก็บภาษีมูลค่าเพิ่ม ไม่ว่าบริษัทฯ เรียกเก็บค่าเช่าโดยกำหนดอัตราคงที่เป็นรายเดือนตามรูปแบบที่ ๑ หรือเรียกเก็บค่าเช่าโดยกำหนดอัตราผันแปรตามร้อยละจากยอดขายสินค้าของพันธมิตรเป็นรายเดือนแต่ไม่ต่ำกว่าอัตราขั้นต่ำที่กำหนดไว้ตามรูปแบบที่ ๒ ใช่หรือไม่

๓.๒ กรณีที่ ๒ บริษัทฯ ทำสัญญาให้บริการพื้นที่โดยมิได้ส่งมอบการครอบครองที่ดินพร้อมสิ่งปลูกสร้าง และบริษัทฯ มีสิทธิที่จะเข้าตรวจสอบการใช้บริการพื้นที่ได้ตลอดเวลา เมื่อบริษัทฯ มีรายได้จากการเรียกเก็บค่าบริการตามสัญญาให้บริการพื้นที่ดังกล่าว ต้องนำมารวมคำนวณ

เสียภาษีมูลค่าเพิ่ม หากบริษัทฯ มีรายรับจากการประกอบกิจการดังกล่าวเกิน ๑,๘๐๐,๐๐๐ บาท บริษัทฯ มีหน้าที่ต้องจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม ใช่หรือไม่

แนววินิจฉัย : กรณีตามข้อเท็จจริงพิจารณาได้ ดังนี้

๑. กรณีบริษัทฯ ทำสัญญาให้เช่าที่ดิน หรือที่ดินพร้อมสิ่งปลูกสร้าง โดยได้ส่งมอบการครอบครองที่ดิน หรือที่ดินพร้อมสิ่งปลูกสร้างให้แก่ผู้เช่า เข้าลักษณะเป็นการให้เช่าอสังหาริมทรัพย์ ได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม ตามมาตรา ๘๑ (๑) (ต) แห่งประมวลรัษฎากร

๒. กรณีบริษัทฯ ทำสัญญาให้ใช้พื้นที่สำหรับที่ดินพร้อมสิ่งปลูกสร้าง โดยมิได้ส่งมอบการครอบครองที่ดินหรือที่ดินพร้อมสิ่งปลูกสร้างแก่ผู้เช่า โดยบริษัทฯ ผู้ให้เช่ายังคงเป็นผู้ควบคุมดูแลอาคาร เช่น การกำหนดเวลาปิดเปิดอาคาร การให้ผู้ใช้พื้นที่เข้าออกภายในอาคารตามเวลาที่กำหนด และเรียกเก็บค่าบริการสาธารณูปโภคและค่าใช้จ่ายอื่น ๆ ตามสัญญาจากผู้ใช้บริการพื้นที่หรือผู้เช่า กรณีดังกล่าวถือเป็นกรณีบริษัทฯ ให้บุคคลอื่นใช้พื้นที่อสังหาริมทรัพย์ โดยไม่ได้ส่งมอบการครอบครอง และบริษัทฯ ได้จัดให้มีบริการสาธารณูปโภคและสิ่งอำนวยความสะดวกแก่ผู้เช่า เข้าลักษณะเป็นการให้บริการ ตามมาตรา ๗๗/๑ (๑๐) แห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งอยู่ในบังคับต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม ตามมาตรา ๗๗/๒ แห่งประมวลรัษฎากร หากบริษัทฯ มีรายรับจากการให้บริการเกินกว่า ๑,๘๐๐,๐๐๐ บาทต่อปี บริษัทฯ มีหน้าที่ต้องจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม ตามมาตรา ๘๕/๑ (๑) แห่งประมวลรัษฎากร ประกอบกับพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการกำหนดมูลค่าของฐานภาษีของกิจการขนาดย่อม ซึ่งได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม (ฉบับที่ ๔๓๒) พ.ศ. ๒๕๔๘

เลขตู้ : ๗๘/๓๙๗๒๑

เลขที่หนังสือ : กค ๐๗๐๖/๑๑๐๓๖
วันที่ : ๑ พฤศจิกายน ๒๕๕๐
เรื่อง : ภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่าย กรณีการให้เช่าทรัพย์สิน
ข้อกฎหมาย : มาตรา ๔๐(๕)(ก) แห่งประมวลรัษฎากร
ข้อหารือ : บริษัท ม. มีทุนจดทะเบียนที่ชำระแล้ว ๖๐ ล้านบาท จดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มเมื่อวันที่ ๕ สิงหาคม ๒๕๓๖ ประกอบธุรกิจให้เช่าทรัพย์สิน โดยมีการให้เช่าทรัพย์สินทั้งแบบเช่าทางการเงิน (Financial lease) และแบบเช่าดำเนินงาน (Operation lease) ซึ่งลักษณะการให้เช่าทั้ง ๒ แบบ เป็นการให้เช่าทรัพย์ตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ บริษัทฯ กำหนดระยะเวลาการให้เช่าทรัพย์สินเป็นเวลา ๓ ปี ขึ้นไป และเป็นไปตามหลักเกณฑ์ คำนิยาม การให้เช่าทรัพย์สินแบบลีสซิ่ง ตามข้อ ๖ ของคำสั่งกรมสรรพากร ที่ ท.ป. ๔/๒๕๒๘ เรื่อง สั่งให้ผู้จ่ายเงินได้พึงประเมินตามมาตรา ๔๐ แห่งประมวลรัษฎากร มีหน้าที่หักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่าย ลงวันที่ ๒๖ กันยายน พ.ศ.๒๕๒๘ ดังนี้

"การให้เช่าทรัพย์สินแบบลีสซิ่ง" หมายความว่า การให้เช่าทรัพย์สินที่เป็นไปตามหลักเกณฑ์ดังต่อไปนี้

(๑) ผู้ให้เช่าเป็นบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีทุนจดทะเบียนที่ได้รับชำระแล้วไม่ต่ำกว่า ๖๐ ล้านบาท และเป็นผู้ประกอบการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม ซึ่งต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา ๘๒/๓ แห่งประมวลรัษฎากร

(๒) ผู้เช่าเป็นนิติบุคคล

(๓) กำหนดเวลาเช่า ต้องมีระยะเวลาตั้งแต่ ๓ ปีขึ้นไป เว้นแต่ทรัพย์สินที่ให้เช่าเป็นทรัพย์สินที่ผู้ให้เช่ายึดมาจากผู้เช่ารายอื่น ระยะเวลาในการให้เช่าอาจไม่ถึง ๓ ปีก็ได้"

บริษัทฯ เข้าใจว่า การเช่าทรัพย์แบบลิสซิ่ง ต้องเข้าเงื่อนไขตามหลักเกณฑ์ข้อ ๖ ของคำสั่งกรมสรรพากรฉบับดังกล่าว จึงขอทราบว่า กรณีบริษัทฯ ทำสัญญาให้เช่าทรัพย์สินกับผู้เช่าตามสัญญาเช่าทางการเงิน หรือ สัญญาเช่า ดำเนินงานดังกล่าว บริษัทฯ ไม่อยู่ในบังคับต้องถูกหักภาษี ณ ที่จ่าย ใช่หรือไม่

แนววิจัย : ๑. กรณีบริษัทฯ ให้เช่าทรัพย์สินแบบเช่าดำเนินงาน (Operation lease) เงินได้จากการให้เช่าดังกล่าว เข้าลักษณะเป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา ๔๐ (๕) (ก) แห่งประมวลรัษฎากร ผู้จ่ายค่าเช่าหรือประโยชน์อย่างอื่นที่ได้เนื่องจากการให้เช่าทรัพย์สินให้แก่บริษัทฯ มีหน้าที่หักภาษี ณ ที่จ่ายในอัตราร้อยละ ๕.๐ ทั้งนี้ ตามข้อ ๖ (๒) ของคำสั่งกรมสรรพากรที่ ท.ป. ๔/๒๕๒๘ฯ ลงวันที่ ๒๖ กันยายน พ.ศ. ๒๕๒๘

๒. กรณีบริษัทฯ ให้เช่าทรัพย์สินแบบเช่าทางการเงิน (Financial lease) เข้าลักษณะเป็นการให้เช่าทรัพย์สินแบบลิสซิ่ง หากเป็นไปตามหลักเกณฑ์ดังต่อไปนี้

(๑) ผู้ให้เช่าเป็นบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีทุนจดทะเบียนที่ได้รับชำระแล้วไม่ต่ำกว่า ๖๐ ล้านบาท และเป็นผู้ประกอบการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มโดยเสียภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา ๘๒/๓ แห่งประมวลรัษฎากร

(๒) ผู้เช่าเป็นนิติบุคคล

(๓) กำหนดเวลาเช่า ต้องมีระยะเวลาตั้งแต่ ๓ ปีขึ้นไป เว้นแต่ทรัพย์สินที่ให้เช่าเป็นทรัพย์สินที่ผู้ให้เช่ายึดมาจากผู้เช่ารายอื่น ระยะเวลาในการให้เช่าอาจไม่ถึง ๓ ปีก็ได้บริษัทฯ ผู้ให้เช่าจึงจะไม่อยู่ในบังคับต้องถูกหักภาษี ณ ที่จ่าย แต่อย่างใด

เลขตู้ : ๗๐/๓๕๔๐๖