

บทที่ 2

แนวคิด ทฤษฎี และงานวิจัยที่เกี่ยวข้อง

การค้นคว้าแบบอิสระครั้งนี้ ผู้ศึกษาได้ค้นคว้าแนวคิด ทฤษฎี และงานวิจัยที่เกี่ยวข้อง ดังนี้

1. การจัดทำงบการเงิน
2. การบัญชีของธุรกิจให้เช่าอสังหาริมทรัพย์
3. การเสียภาษีอากรของธุรกิจให้เช่าอสังหาริมทรัพย์
4. เอกสารและงานวิจัยที่เกี่ยวข้อง

การจัดทำงบการเงิน (อังครัตน์ เปรียบจริยวัฒน์ , 2549)

1. วัตถุประสงค์ของงบการเงิน

งบการเงินมีวัตถุประสงค์เพื่อให้ข้อมูลเกี่ยวกับฐานะทางการเงิน ผลการดำเนินงาน และการเปลี่ยนแปลงในฐานะทางการเงินของธุรกิจ ซึ่งมีประโยชน์ในการตัดสินใจเชิงเศรษฐกิจของผู้ใช้งบการเงินในกลุ่มต่างๆ

2. สมมติฐานในการจัดทำงบการเงิน

แม้บทการบัญชีกำหนดสมมติฐานต่างๆ ที่ใช้ในการจัดทำงบการเงิน ดังนี้

2.1 **เกณฑ์คงค้าง** ผลกระทบของเหตุการณ์และรายการต่างๆจะรับรู้ไว้ในงบการเงินเมื่อเกิดเหตุการณ์ หรือรายการเหล่านั้นขึ้น และรายการเหตุการณ์หรือรายการนั้น ไว้ในงวดที่เกี่ยวข้อง ไม่ใช่เมื่อมีการรับหรือจ่ายเงินสดหรือรายการเทียบเท่าเงินสด

2.2 **การดำรงอยู่ของธุรกิจ** งบการเงินมีข้อสันนิษฐานว่า ธุรกิจจะยังคงดำเนินงานอย่างต่อเนื่องโดยไม่มีกำหนดเลิกดำเนินงาน ในกรณีที่ข้อสันนิษฐานดังกล่าวไม่เหมาะสม ธุรกิจต้องมีการเปิดเผยเรื่องดังกล่าวและใช้เกณฑ์อื่นในการจัดทำงบการเงิน

3. องค์ประกอบของงบการเงิน

งบการเงินแสดงถึงผลกระทบทางการเงินของรายการและเหตุการณ์ต่างๆ โดยการจัดกลุ่มเหตุการณ์และรายการเหล่านี้เป็นประเภทใหญ่ๆ ตามลักษณะเชิงเศรษฐกิจที่เกิดขึ้นประเภทของเหตุการณ์และรายการต่างๆ ที่มีการจัดกลุ่มเหล่านี้เรียกว่าองค์ประกอบของงบการเงิน

3.1 **องค์ประกอบที่เกี่ยวข้องโดยตรงกับฐานะทางการเงิน (งบดุล)** ได้แก่

3.1.1 สินทรัพย์ หมายถึง ทรัพย์สินที่ธุรกิจสามารถควบคุมได้ อันเป็นผลมาจากเหตุการณ์ในอดีต และคาดว่าธุรกิจจะได้รับประโยชน์เชิงเศรษฐกิจจากทรัพย์สินเหล่านั้น

3.1.2 หนี้สิน หมายถึง ภาระผูกพันในปัจจุบันของธุรกิจ อันเป็นผลมาจากเหตุการณ์ในอดีต ซึ่งการปลดเปลื้องภาระดังกล่าวจะมีผลให้ธุรกิจต้องสูญเสียทรัพย์สินอันเป็นประโยชน์เชิงเศรษฐกิจต่อธุรกิจ

3.1.3 ทุน หมายถึง ส่วนได้เสียที่คงเหลือในสินทรัพย์ของธุรกิจหลังจากหักหนี้สินทั้งหมดแล้ว (สินทรัพย์สุทธิ)

3.2 องค์ประกอบที่เกี่ยวข้องโดยตรงกับผลการดำเนินงาน (งบกำไรขาดทุน) ได้แก่

3.2.1 รายได้ หมายถึง การเพิ่มขึ้นของประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในระหว่างงวด ในรูปของการได้รับหรือการเพิ่มขึ้นของสินทรัพย์ หรือการลดลงของหนี้สิน ซึ่งเป็นผลให้ทุนของธุรกิจเพิ่มขึ้น โดยไม่ได้เป็นการเพิ่มขึ้นของทุนที่ได้มาจากการลงทุนของผู้เป็นเจ้าของธุรกิจ

3.2.2 ค่าใช้จ่าย หมายถึง การลดลงของประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในระหว่างงวด ในรูปของการสูญเสียหรือการหมดไปของสินทรัพย์ หรือการเกิดขึ้นของหนี้สิน ซึ่งเป็นผลให้ทุนของธุรกิจลดลง โดยการลดลงนั้นไม่ได้เกิดจากการจัดสรรทุนให้แก่ผู้เป็นเจ้าของธุรกิจ

3.3 งบกระแสเงินสด แสดงถึงองค์ประกอบในงบกำไรขาดทุนและการเปลี่ยนแปลงในองค์ประกอบของงบดุล

การบัญชีของธุรกิจให้เข้าอสังหาริมทรัพย์

1. การบัญชีสำหรับเงินลงทุนในอสังหาริมทรัพย์ (สภาวิชาชีพบัญชี, 2548)

1.1 คำนิยามของเงินลงทุนในอสังหาริมทรัพย์

เงินลงทุนในอสังหาริมทรัพย์ (ตามร่างมาตรฐานฉบับใหม่ได้เปลี่ยนเป็น “อสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน”) หมายถึง อสังหาริมทรัพย์ (ที่ดิน หรืออาคาร หรือส่วนของอาคาร หรือทั้งที่ดินและอาคาร) ที่ถือครอง (โดยเจ้าของ หรือผู้เช่าภายใต้สัญญาเช่าการเงิน) เพื่อหาประโยชน์จากรายได้ค่าเช่า หรือจากการเพิ่มขึ้นของมูลค่าของสินทรัพย์ (Capital Appreciation) หรือทั้งสองอย่าง ทั้งนี้ไม่ได้มีไว้เพื่อ

1.1.1 ใช้ในการผลิต หรือจัดหาสินค้า หรือให้บริการ หรือใช้ในการบริหารงานของกิจการ

1.1.2 ขายตามปกติธุรกิจ

วัตถุประสงค์ในการถือเงินลงทุนในอสังหาริมทรัพย์ คือ การได้รับรายได้ค่าเช่า หรือการเพิ่มขึ้นของมูลค่าของสินทรัพย์ หรือทั้งสองอย่าง ดังนั้นเงินลงทุนในอสังหาริมทรัพย์ จึง

ก่อให้เกิดกระแสเงินสดที่ โดยส่วนใหญ่แล้วเป็นอิสระจากสินทรัพย์ประเภทอื่นของกิจการ ซึ่งทำให้เงินลงทุนในอสังหาริมทรัพย์ต่างจากอสังหาริมทรัพย์ที่ใช้ภายในกิจการ

1.2 การรับรู้รายการเงินลงทุนในอสังหาริมทรัพย์ กิจการควรรับรู้เมื่อ (และต่อเมื่อ) เป็นไปตามทุกข้อต่อไปนี้

1.2.1 มีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ ที่กิจการจะได้รับประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคตจากเงินลงทุนในอสังหาริมทรัพย์

1.2.2 สามารถวัดราคาทุนของเงินลงทุนในอสังหาริมทรัพย์ได้อย่างน่าเชื่อถือ

1.3 การวัดมูลค่าเงินลงทุนในอสังหาริมทรัพย์ สามารถกระทำดังต่อไปนี้

1.3.1 กิจการควรวัดมูลค่าเงินลงทุนในอสังหาริมทรัพย์เมื่อเริ่มแรกด้วยราคาทุนรวม ต้นทุนในการซื้อสินทรัพย์

1.3.2 หลังจากที่เกิดการบันทึกรายการที่เป็นเงินลงทุนในอสังหาริมทรัพย์ เป็นสินทรัพย์ของกิจการแล้ว กิจการต้องบันทึกรายการที่เกิดขึ้นในภายหลัง เกี่ยวกับเงินลงทุนในอสังหาริมทรัพย์ดังกล่าว เป็นส่วนหนึ่งของราคาตามบัญชีของเงินลงทุนในอสังหาริมทรัพย์ หากรายจ่ายนั้นจะทำให้กิจการได้รับประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคตจากสินทรัพย์ที่เพิ่มขึ้น (ตามร่างมาตรฐานฉบับใหม่ การวัดมูลค่าข้อนี้ถูกตัดทิ้งไป)

1.3.3 ในการวัดมูลค่าภายหลังการรับรู้มูลค่าเมื่อเริ่มแรก กิจการสามารถเลือกใช้วิธีมูลค่ายุติธรรม หรือวิธีราคาทุน และควรใช้นโยบายการบัญชีนั้นสำหรับเงินลงทุนในอสังหาริมทรัพย์ทั้งหมดของกิจการ

ในการวัดมูลค่าของเงินลงทุนในอสังหาริมทรัพย์ ธุรกิจสามารถวัดได้จากค่าใช้จ่ายในการก่อสร้าง อันถือเป็นต้นทุนหลักในการดำเนินโครงการที่นอกเหนือจากที่ดิน ในการสร้างอาคารเพื่อให้เช่านั้น ที่ดินและอาคารยังถือเป็นสินทรัพย์ของธุรกิจ เพราะธุรกิจมิได้จำหน่ายที่ดินหรืออาคารนั้นออกไป แต่มีไว้เพื่อให้เช่าเท่านั้น ตัวอย่างค่าใช้จ่ายในการก่อสร้างมีดังนี้

1) ค่าดำเนินงาน โดยปกติแล้วเป็นค่าใช้จ่ายเบื้องต้นที่ผู้รับเหมาต้องจ่ายไป เช่น ค่าใช้จ่ายในการเคลียร์พื้นที่ ค่าขนส่งวัสดุอุปกรณ์ที่ใช้ในงานก่อสร้างอาคาร

2) งานโครงสร้าง หลังจากที่ได้รับเหมาจัดเตรียมพื้นที่และวัสดุอุปกรณ์ในการก่อสร้างแล้วก็จะเริ่มงานฐานรากเสาเข็ม ที่จอดรด และในส่วนของโครงสร้างอาคารตั้งแต่ชั้นที่ 1 จนแล้วเสร็จ ในกรณีที่อาคารแห่งนั้นมีชั้นใต้ดินอยู่ด้วย เจ้าของโครงการควรจะต้องมีการระมัดระวังในเรื่องของค่าใช้จ่ายที่ใช้ในการก่อสร้างชั้นใต้ดิน

3) งานสถาปัตยกรรม เมื่องานโครงสร้างเริ่มไปได้ระยะหนึ่ง ก็จะมีการเริ่มงานสถาปัตยกรรมก็คือ การกั้นห้อง ผนัง ฝ้า เพดาน ประตู หน้าต่าง เป็นต้น นอกจากนี้ ยังมีงานทาสี ปูพื้นเข้ามาเกี่ยวข้องด้วย

4) งานระบบไฟฟ้า สำหรับอาคารสำนักงานจะมีงานวางท่อร้อยสายไฟไปตามจุดต่างๆ ตลอดจนหม้อแปลงไฟฟ้าที่จะต้องจัดให้มี รวมถึงระบบไฟฟ้าสำรองที่มีความจำเป็นอย่างมากสำหรับอาคารสำนักงาน ในกรณีที่มีไฟฟ้าดับหรือถูกเงิน

5) งานสุขาภิบาลและดับเพลิง คือ ระบบประปาและระบบดับเพลิงในอาคารสำนักงานที่จะมีไว้ให้บริการแก่บริษัทห้างร้านต่างๆ ที่จะเข้ามาเช่าภายในอาคาร

6) งานลิฟท์ ลิฟท์ที่ใช้ในสำนักงานมักแบ่งเป็น 2 ส่วน คือ ลิฟท์ขนของ และลิฟท์โดยสาร ซึ่งมีไว้ให้บริการแก่ผู้เช่าอาคารในการขึ้นลงภายในอาคาร หรือขนวัสดุ สินค้า หรืออุปกรณ์ขึ้นลงภายในอาคารอีกด้วย

7) งานอื่นๆ นอกจากนี้แล้ว ยังมีงานสร้างสิ่งอำนวยความสะดวกอื่นๆ ไว้ให้บริการแก่ผู้เช่าอาคาร

จะเห็นได้ว่าค่าใช้จ่ายในการก่อสร้างอาคารมีหลายประเภทด้วยกัน การจัดทำบัญชีควรจะแยกงานก่อสร้างออกมาให้เห็นในแต่ละระบบงาน เพื่อสะดวกต่อการเก็บข้อมูล และการนำข้อมูลในการวางแผนบัญชีและภาษีอากรต่อไป

สำหรับการกู้ยืมเงินมาเพื่อใช้ในการจัดหาอาคาร ไม่ว่าจะโดยวิธีใด ค่าใช้จ่ายที่ต้องนำไปพิจารณาด้วย คือ ดอกเบี้ยเงินกู้ยืม ในงานก่อสร้างอาคาร ซึ่งมีหลักเกณฑ์ในการพิจารณาเกี่ยวกับดอกเบี้ยเงินกู้ยืม ตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 32 ที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์ ดังนี้

1) ในระหว่างการก่อสร้างอาคาร

ดอกเบี้ยเงินกู้ที่เกิดจากการกู้ยืมเงินมาเพื่อก่อสร้างอาคาร ให้ถือเป็นต้นทุนของอาคาร แล้วนำไปคิดค่าเสื่อมราคาในอัตรา 5% ต่อปี เมื่ออาคารก่อสร้างเสร็จสมบูรณ์และใช้งานได้ ซึ่งในกรณีนี้เราถือว่าค่าดอกเบี้ยเงินกู้ที่จ่ายเป็นรายจ่ายประเภทลงทุน

2) เมื่อก่อสร้างอาคารเสร็จสมบูรณ์ใช้งานได้

หากกิจการยังมีการชำระค่าดอกเบี้ยในส่วนนี้อยู่ ให้ถือว่าดอกเบี้ยเงินกู้้นั้นเป็นค่าใช้จ่ายในการนำไปคำนวณกำไรสุทธิในแต่ละปีที่จ่ายค่าดอกเบี้ยนั้น ซึ่งในกรณีนี้เราจะถือว่าค่าดอกเบี้ยเงินกู้ที่จ่ายเป็นรายจ่ายที่ก่อให้เกิดรายได้

2. การรับรู้รายได้ของธุรกิจที่ให้บริการ

ธุรกิจต้องรับรู้รายการบัญชีที่เกี่ยวข้องกับการให้บริการเป็นรายได้ หากธุรกิจสามารถประมาณผลของรายการบัญชีนั้นได้อย่างน่าเชื่อถือ ตามขั้นความสำเร็จของรายการบัญชีดังกล่าว ณ วันที่ในงบดุล ผลของรายการบัญชีสามารถประมาณได้อย่างน่าเชื่อถือ เมื่อเป็นไปตามเงื่อนไขทุกข้อดังต่อไปนี้

- 2.1 ธุรกิจสามารถวัดมูลค่าของจำนวนรายได้ได้อย่างน่าเชื่อถือ
- 2.2 มีความเป็นไปได้ก่อนข้างแน่ ที่ธุรกิจจะได้รับประโยชน์เชิงเศรษฐกิจของรายการบัญชีนั้น
- 2.3 ธุรกิจสามารถวัดขั้นความสำเร็จของรายการบัญชี ณ วันที่ในงบดุลได้อย่างน่าเชื่อถือ
- 2.4 ธุรกิจสามารถวัดมูลค่าของต้นทุนได้อย่างน่าเชื่อถือ ต้นทุนในที่นี้ หมายถึง ต้นทุนที่เกิดขึ้นแล้วและที่จะเกิดขึ้นเพื่อให้รายการบัญชีนั้นเสร็จสมบูรณ์

3. ระบบบัญชี (วิไล วีระปรีช และ จงจิตต์ หลีกภัย, 2539)

ระบบบัญชี คือ ระบบการจัดเก็บข้อมูลทางการเงิน อันประกอบด้วยแบบฟอร์ม หรือเอกสารต่างๆ บันทึกทางการบัญชี รายงาน ตลอดจนวิธีการและอุปกรณ์ต่างๆ ที่ได้นำมาใช้ในการรวบรวมข้อมูลเกี่ยวกับการดำเนินงาน และการเงินของธุรกิจ เพื่อช่วยให้ฝ่ายจัดการสามารถปฏิบัติหน้าที่อันอยู่ในความรับผิดชอบของตนให้ลุล่วงไปด้วยดี และเพื่อเสนอข้อมูลแก่ผู้มีส่วนเกี่ยวข้องของธุรกิจนั้น เช่น ผู้ถือหุ้น และส่วนราชการ

3.1 ส่วนประกอบของระบบบัญชี ประกอบด้วยส่วนสำคัญดังต่อไปนี้

3.1.1 เอกสารและบันทึกทางการบัญชีซึ่งประกอบด้วยสิ่งต่างๆ ดังต่อไปนี้

- แบบฟอร์มต่างๆ เช่น ใบกำกับสินค้า (Invoice) ใบสำคัญส่งจ่าย (Vouchers) ใบเสร็จรับเงิน (Receipt) ฯลฯ แบบฟอร์มเหล่านี้จำเป็นต้องใช้ในงานประจำวันของธุรกิจ และใช้เป็นหลักฐานในการลงบัญชีด้วย

- สมุดลงรายการเบื้องต้น ที่ธุรกิจใช้บันทึกรายการที่เกิดขึ้นครั้งแรก สมุดรายการเบื้องต้น ได้แก่ สมุดเงินสดรับ สมุดเงินสดจ่าย สมุดซื้อ สมุดขาย สมุดรายวันทั่วไป ฯลฯ

- บัญชีแยกประเภท ซึ่งใช้ลงรายการที่ผ่านมาจากสมุดลงรายการเบื้องต้น

- รายงานหรืองบการเงินต่างๆ ที่ต้องเสนอต่อฝ่ายจัดการ ผู้ถือหุ้น เจ้าหนี้ และส่วนราชการ เช่น รายงานการขาย รายงานเงินสดรับ งบกำไรขาดทุน และงบดุล เป็นต้น

3.1.2 วิธีการต่างๆ ในการปฏิบัติเกี่ยวกับการใช้แบบฟอร์ม การลงรายการในสมุดรายวัน บัญชีแยกประเภท และการทำรายงาน

3.1.3 อุปกรณ์ต่างๆ เพื่อช่วยประหยัดเวลา และลดข้อผิดพลาดที่เกิดจากการดำเนินงาน อุปกรณ์ต่างๆ เหล่านี้ ได้แก่ เครื่องพิมพ์ดีด เครื่องถ่ายเอกสาร เครื่องคำนวณเลข คอมพิวเตอร์ เป็นต้น

นอกจากที่กล่าวมาข้างต้น สิ่งสำคัญสำหรับระบบบัญชีของธุรกิจใดก็ตาม ก็คือ พนักงานเจ้าหน้าที่ ซึ่งมีคุณสมบัติเหมาะสมที่จะนำระบบบัญชีที่วางไว้ มาใช้ปฏิบัติได้อย่างมีประสิทธิภาพ หากขาดพนักงานที่มีคุณสมบัติที่ดีแล้ว ถึงแม้ว่าจะวางระบบบัญชีไว้อย่างดีเพียงใด ก็ไม่สามารถจะนำมาใช้ปฏิบัติให้บรรลุตามความมุ่งหวังได้

3.2 การแยกหมวดหมู่และให้รหัสบัญชี

ผังบัญชี (Chart of Accounts) คือ แผนผังที่แสดงรายละเอียดของบัญชีแยกประเภทต่างๆ โดยการแยกเป็นหมวดหมู่ และจัดเรียงตามลำดับที่ปรากฏในงบการเงินพร้อมทั้งให้รหัสเพื่อความสะดวกในการทำงานงบการเงินและรายงานต่างๆ ที่ฝ่ายจัดการต้องการ

ธุรกิจให้เช่าสังหาริมทรัพย์จะกำหนดหมวดหมู่และรหัสของบัญชีแยกประเภททุกบัญชีที่ใช้ในการบันทึกการทางบัญชี โดยจะกำหนดตามหลักการทั่วไป ซึ่งจะสอดคล้องกับรายการที่ปรากฏในงบการเงิน คือ งบดุลและงบกำไรขาดทุน เราสามารถแบ่งหมวดบัญชีต่างๆ ออกเป็นหมวดที่สำคัญ คือ หมวดสินทรัพย์ หมวดหนี้สิน หมวดทุน หมวดรายได้และหมวดค่าใช้จ่าย โดยการให้รหัสบัญชี หมายถึง การกำหนดตัวเลขแทนชื่อบัญชีต่างๆ ตามหมวดหมู่ที่แยกไว้แล้ว ซึ่งจะช่วยให้สะดวกและรวดเร็วสำหรับการทำงานงบการเงิน

การให้รหัสบัญชี การกำหนดผังบัญชีสามารถกำหนดได้หลายรูปแบบ ซึ่งขึ้นอยู่กับความต้องการของธุรกิจ ในการกำหนดตัวเลขทุกตัวที่ปรากฏจะต้องสามารถสื่อสารหมวดหมู่ของบัญชีในงบการเงิน ประเภทของบัญชีแยกประเภท และบัญชีแยกประเภทย่อย ตัวอย่างการให้รหัสบัญชีของธุรกิจให้เช่าสังหาริมทรัพย์จากโปรแกรมบัญชีสำเร็จรูป Express แสดงได้ดังนี้

หมวดบัญชี	รหัสบัญชี
1. สินทรัพย์	10-00-00-00 – 19-99-99-99
2. หนี้สิน	20-00-00-00 – 29-99-99-99
3. ทุน	30-00-00-00 – 39-99-99-99
4. รายได้	40-00-00-00 – 49-99-99-99
5. ต้นทุนบริการ	50-00-00-00 – 51-99-99-99
6. ค่าใช้จ่ายในการขายและบริหาร	52-00-00-00 – 59-99-99-99

การเสียภาษีอากรของธุรกิจให้เช่าอสังหาริมทรัพย์

การเสียภาษีอากรของธุรกิจให้เช่าอสังหาริมทรัพย์ ในการศึกษาครั้งนี้จะศึกษาภาษีอากรที่เกี่ยวข้องกับธุรกิจให้เช่าอสังหาริมทรัพย์ 5 ประเภท ได้แก่

1. ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา
2. ภาษีเงินได้นิติบุคคล
3. ภาษีมูลค่าเพิ่ม
4. ภาษีโรงเรือนและที่ดิน
5. อากรแสตมป์

1. ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา (กรมสรรพากร , 2549)

1.1 หลักเกณฑ์และเงื่อนไขเกี่ยวกับเงินได้จากการให้เช่าทรัพย์สิน

เงินได้จากการให้เช่าอสังหาริมทรัพย์ เป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(5)(ก) แห่งประมวลรัษฎากร ผู้มีเงินได้จะต้องนำค่าเช่าที่ได้รับจริงไปรวมคำนวณกับเงินได้อื่น เช่น เงินกินเปล่า หรือเงินเบิ่เจียะ เงินช่วยค่าก่อสร้าง หรืออื่นๆ ซึ่งเงินที่ได้นี้ถือเป็นเงินได้พึงประเมินที่ผู้ให้เช่าได้รับจากการให้เช่าอสังหาริมทรัพย์ทั้งสิ้น ซึ่งต้องนำไปรวมกับเงินได้อื่นเพื่อคำนวณภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาในปีภาษีที่ได้รับเงินได้พึงประเมินนั้นทั้งจำนวน เพื่อเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา

เนื่องจากเงินกินเปล่า หรือเงินเบิ่เจียะ ที่ผู้ให้เช่าได้รับนั้นเป็นเงินที่ได้รับเนื่องจากการให้เช่าทรัพย์สินตามระยะเวลาที่ตกลงกันในสัญญาเช่า โดยมีการตกลงจ่ายกันครั้งเดียวหรือหลายครั้งก็ตาม การบังคับให้ผู้มีเงินได้นำเงินดังกล่าวไปรวมคำนวณเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาในปีภาษีที่ได้รับทั้งจำนวน ดูเหมือนเป็นการเพิ่มภาระเพราะอัตราภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาเป็นอัตราก้าวหน้า การที่มีเงินได้มากจึงต้องมีภาระภาษีมาก ทั้งๆ ที่เป็นเงินได้สำหรับการให้เช่าที่มีกำหนดหลายๆ ปีกระทรวงการคลังจึงได้มีประกาศ เรื่อง ผู้มีเงินได้จากการให้เช่าทรัพย์สินไม่ยื่นรายการเงินได้ให้ครบถ้วน ลงวันที่ 19 กุมภาพันธ์ 2528 ยอมให้ผู้ให้เช่าเฉลี่ยเงินกินเปล่า เงินเบิ่เจียะ เงินค่าปลูกสร้าง เงินค่าซ่อมแซม ตามส่วนแห่งจำนวนปีของอายุการเช่า โดยผู้มีเงินได้จะต้องยื่นรายการและชำระภาษีเงินได้จากเงินกินเปล่า เงินเบิ่เจียะที่เฉลี่ยเป็นรายปีนั้นเป็นการล่วงหน้า โดยกำหนดให้ต้องยื่นรายการและชำระภาษีในปีที่ได้รับเงินได้ ตัวอย่างเช่น ได้รับเงินกินเปล่าวันที่ 30 พฤศจิกายน 2550 ก็จะต้องยื่นรายการด้วยแบบ ภ.ง.ด.93 และชำระภาษีให้เสร็จภายในปี พ.ศ. 2550 มิใช่ไปยื่นพร้อมแบบ ภ.ง.ด.90 หรือ ภ.ง.ด.91 ในเดือนมีนาคม 2551 เป็นต้น

แม้ว่าในการจัดเก็บภาษีเงินได้ผู้มีเงินได้จะต้องเสียภาษีจาก เงินได้พึงประเมินที่ได้รับจริง หรือกล่าวได้ว่าเป็นการใช้เกณฑ์เงินสดในการเสียภาษีก็ตาม แต่สำหรับเงินได้พึงประเมินจากการให้เช่าทรัพย์สินนี้ แม้ว่าผู้มีเงินได้จะได้รับจริงเท่าใดก็ตาม แต่หากเจ้าพนักงานประเมินมีเหตุอันควรเชื่อว่าเป็นเงินได้ที่ต่ำกว่าความเป็นจริง ก็มีอำนาจที่จะประเมินเงินได้ตามจำนวนเงินที่ทรัพย์สินนั้นสมควรให้เช่าได้ตามปกติ ซึ่งเป็นตามมาตรา 40(5) วรรค 2 แห่งประมวลรัษฎากร

เงินได้ที่ได้จากธุรกิจให้เช่าสังหาริมทรัพย์นี้ จะมีเงินได้ที่ได้จากการให้บริการอื่นๆ อีก ซึ่งถือเป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(8) แห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งผู้มีเงินได้จะต้องนำเงินได้นี้ ไปรวมคำนวณกับเงินได้ที่ได้จากการเช่าทรัพย์สิน

รายได้จากการให้เช่าสังหาริมทรัพย์นั้น ผู้จ่ายเงินหากเป็นบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล หรือนิติบุคคลอื่น จะต้องหักภาษีหัก ณ ที่จ่ายไว้ ตาม ป.107/2544 เนื่องจากเป็นรายจ่ายที่เป็นค่าบริการเช่าสังหาริมทรัพย์ ซึ่งจะต้องหักภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่ายไว้ในอัตราร้อยละ 5 และรายจ่ายที่เป็นค่าบริการอื่นๆ จะต้องหักภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่ายไว้ในอัตราร้อยละ 3 เพื่อนำส่ง ภ.ง.ด. 3 ภายในวันที่ 7 ของเดือนถัดจากเดือนที่มีการจ่ายเงิน ซึ่งผู้มีเงินได้สามารถนำภาษีเงินได้ที่ถูกหักไว้นี้ มาใช้ในการเครดิตภาษีได้

1.2 รอบปีภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา

รอบปีภาษีเงินได้บุคคลธรรมดามีระยะเวลา 12 เดือน คือ ตั้งแต่วันที่ 1 มกราคม ถึงวันที่ 31 ธันวาคมของทุกปี

1.3 การหักค่าใช้จ่าย

ผู้มีเงินได้สามารถหักค่าใช้จ่ายในการคำนวณภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ได้ดังนี้

1.3.1 เงินได้จากการให้เช่าสังหาริมทรัพย์ สามารถเลือกหักค่าใช้จ่ายได้ โดยจะเลือกหักเป็นการเหมาร้อยละ 30 หรือจะเลือกหักตามความจำเป็นและสมควรก็ได้

1.3.2 เงินได้จากการให้เช่าสังหาริมทรัพย์ สามารถเลือกหักค่าใช้จ่ายได้ โดยจะเลือกหักเป็นการเหมาร้อยละ 10 หรือจะเลือกหักตามความจำเป็นและสมควรก็ได้

1.3.3 เงินได้จากการให้บริการอื่นๆ ผู้เงินได้สามารถหักค่าใช้จ่ายได้ตามความจำเป็นและสมควรเท่านั้น

1.4 การหักลดหย่อน

ผู้มีเงินได้สามารถหักลดหย่อนในการคำนวณภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ได้ดังนี้

1.4.1 ค่าลดหย่อนส่วนตัวผู้มีเงินได้ 30,000 บาท

1.4.2 ค่าลดหย่อนคู่สมรสผู้มีเงินได้ 30,000 บาท

1.4.3 ค่าลดหย่อนบุตรที่ชอบด้วยกฎหมาย 15,000 บาท ได้จำนวน 3 คน หากศึกษาอยู่หักเพิ่มได้อีกคนละ 2,000 บาท

1.4.4 ค่าลดหย่อนเบี้ยประกันชีวิตของผู้มีเงินได้ และคู่สมรสของผู้มีเงินได้ ตามจำนวนที่จ่ายจริง แต่ไม่เกิน 50,000 บาท

1.4.5 ค่าลดหย่อนเงินสะสมกองทุนสำรองเลี้ยงชีพ ตามจำนวนที่จ่ายจริง แต่ไม่เกิน 10,000 บาท ส่วนที่เกิน 10,000 บาท แต่ไม่เกิน 290,000 บาท เป็นเงินที่ได้รับยกเว้นภาษี โดยนำจำนวนเงินส่วนที่เกินดังกล่าวหักจากเงินได้พึงประเมิน ก่อนหักค่าใช้จ่ายตามจำนวนที่จ่ายจริงแต่ไม่เกิน 290,000 บาท

1.4.6 ค่าลดหย่อนดอกเบี้ยเงินกู้ยืม จากการกู้ยืมเงินเพื่อซื้อ เช่าซื้อ หรือสร้างอาคารอยู่อาศัย โดยจำนองอาคารที่ซื้อ หรือสร้างเป็นประกันการกู้ยืมนั้น หักได้ตามจำนวนเงินที่ได้จ่ายไปจริงแต่ไม่เกิน 50,000 บาท

1.4.7 ค่าลดหย่อนเงินสมทบกองทุนประกันสังคม หักได้ตามจำนวนที่จ่ายจริง แต่ไม่เกิน 9,000 บาท

1.4.8 ค่าลดหย่อนบิดามารดา กรณีผู้มีเงินได้และคู่สมรสที่มีเงินได้รวมคำนวณภาษี หรือคู่สมรสไม่มีเงินได้ อุปการะเลี้ยงดูบิดามารดาที่มีอายุ 60 ปีขึ้นไป ซึ่งมีรายได้ไม่เพียงพอต่อการเลี้ยงชีพ ผู้มีเงินได้และ คู่สมรสมีสิทธิหักลดหย่อนค่าอุปการะเลี้ยงดูบิดามารดาได้คนละ 30,000 บาท ทั้งนี้ บิดาหรือมารดาของผู้มีเงินได้หรือคู่สมรส จะต้องออกหนังสือรับรองว่าบุตรคนใดคนหนึ่งเป็นผู้อุปการะเลี้ยงดูเพียงคนเดียว

1.4.9 เงินสนับสนุนเพื่อการศึกษา ได้แก่ เงินที่จ่ายเป็นค่าใช้จ่ายเพื่อสนับสนุนการศึกษา มีสิทธิหักลดหย่อนได้ 2 เท่าของจำนวนเงินที่ได้จ่ายไปจริง แต่ไม่เกินร้อยละ 10 ของเงินคงเหลือหลังจากหักค่าใช้จ่ายและค่าลดหย่อนอื่น ๆ แล้ว

1.4.10 ค่าลดหย่อนเงินบริจาค เงินบริจาคที่หักค่าลดหย่อนได้นั้น ผู้มีเงินได้ต้องบริจาคเป็นเงินให้แก่การกุศลสาธารณะ โดยหักได้ เท่าจำนวนเงินที่จ่ายจริงแต่ต้องไม่เกินร้อยละ 10 ของเงินได้หลังจากหักค่าใช้จ่ายและหักค่าลดหย่อนต่าง ๆ ข้างต้นแล้ว

1.5 การคำนวณภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา

ผู้มีเงินได้จะต้องนำเงินที่ได้รับจากการให้เช่าสังหาริมทรัพย์ ที่ได้ตลอดปีภาษีมาคำนวณภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาสิ้นปี เพื่อยื่นแบบแสดงรายการ (ภ.ง.ด.90) เนื่องจากเงินได้จากการให้เช่าสังหาริมทรัพย์เป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(5)(ก) แห่งประมวลรัษฎากร ดังนั้นในการคำนวณภาษีต้องทำเป็น 3 ขั้นตอน ดังนี้

ขั้นที่ 1 การคำนวณภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาจากเงินได้สุทธิ

เงินได้พึงประเมินตลอดปีภาษี XXXX

หัก ค่าใช้จ่ายแบบเหมา 30%

หรือเลือกหักตามความจำเป็นและสมควร XXXX

เงินได้หลังหักค่าใช้จ่าย XXXX

หัก ค่าลดหย่อนต่างๆ ยกเว้นเงินบริจาค XXXX

เงินได้ก่อนหักเงินบริจาค XXXX

หัก เงินบริจาค (ไม่เกินที่กำหนด) XXXX

เงินได้สุทธิ XXXX

ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา (1) = เงินได้สุทธิ * อัตราภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา

ตารางที่ 2-1 แสดงอัตราภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา

เงินได้สุทธิ	ช่วงเงินได้สุทธิ แต่ละชั้น	อัตราภาษี ร้อยละ	ภาษีแต่ละชั้น เงินได้สุทธิ	ภาษีสะสม สูงสุดของชั้น
1 - 100,000	100,000	ได้รับยกเว้น	-	-
100,001 - 500,000	400,000	10	40,000	40,000
500,001 - 1,000,000	500,000	20	100,000	140,000
1,000,001 - 4,000,000	3,000,000	30	900,000	1,040,000
4,000,001 บาทขึ้นไป		37		

ขั้นที่ 2 การคำนวณภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาจากเงินได้พึงประเมิน

ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา (2) = เงินได้พึงประเมิน * อัตราร้อยละ 0.5

ขั้นที่ 3 สรุปจำนวนภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา

ให้นำภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาขั้นที่ 1 เทียบกับ ขั้นที่ 2 โดยเลือกจำนวนภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาที่สูงกว่ามาคำนวณภาษีที่ต้องชำระ

ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา XXXX

หัก ภาษีเงินได้ถูกหัก ณ ที่จ่าย XXX

ภาษีเงินได้ครึ่งปีที่ชำระไว้แล้ว XXX

ภาษีเงินได้ชำระล่วงหน้า XXX XXX

ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาที่ต้องชำระ XXXX

1.6 การยื่นแบบแสดงรายการเพื่อเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา มี 2 ระยะ คือ

1.6.1 ภาษีบุคคลธรรมดาครึ่งปี เป็นการยื่นแบบแสดงรายการเงินได้ที่ได้รับตั้งแต่เดือนมกราคม-มิถุนายน จะต้องยื่นแบบแสดงรายการชำระภาษีครึ่งปี (ภ.ง.ด.94) ภายในเดือนกันยายนของทุกปี โดยยื่นรวมคำนวณกับเงินได้ประเภทที่ 5-8

1.6.2 ภาษีบุคคลธรรมดาประจำปี เป็นการยื่นแบบแสดงรายการเงินได้ที่ได้รับแล้วในระหว่างปีภาษี โดยจะต้องยื่นแบบแสดงรายการประจำปี (ภ.ง.ด.90) ภายในวันที่ 1 มกราคม – 31 มีนาคมของปีถัดไป โดยยื่นรวมคำนวณกับเงินได้ประเภทที่ 1-8

1.7 สถานที่ยื่นแบบแสดงรายการและชำระภาษี

ผู้มีเงินได้สามารถยื่นแบบแสดงรายการ และชำระภาษี ได้ 2 วิธี คือ

1.7.1 ยื่นแบบแสดงรายการผ่านอินเทอร์เน็ต ทางเว็บ <http://www.rd.go.th> และชำระภาษีได้ตามช่องทางการชำระภาษีที่กรมสรรพากรกำหนด เช่น การชำระภาษีผ่านบริการอิเล็กทรอนิกส์ของธนาคารพาณิชย์ การชำระเงินทางไปรษณีย์ Pay at Post เป็นต้น

1.7.2 ยื่นแบบแสดงรายการได้ที่สำนักงานสรรพากรพื้นที่สาขา ซึ่งสามารถยื่นแบบแสดงรายการ ณ สำนักงานสรรพากรพื้นที่สาขาใดก็ได้ ไม่จำเป็นต้องเป็นท้องที่ที่มีภูมิลำเนา

2. ภาษีเงินได้นิติบุคคล (กรมสรรพากร, 2549)

2.1 หลักเกณฑ์และเงื่อนไขเกี่ยวกับการคำนวณกำไรสุทธิ

บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ประกอบธุรกิจให้เช่าอสังหาริมทรัพย์ จะต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลจากฐานกำไรสุทธิ ซึ่งจะต้องนำรายได้จากการให้เช่าทรัพย์สินไปรวมคำนวณเป็นรายได้ในการคำนวณกำไรสุทธิ ตามคำสั่งกรมสรรพากรที่ ท.ป. 155/2549 เรื่อง การใช้เกณฑ์สิทธิในการคำนวณรายได้และรายจ่ายของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ที่ประกอบธุรกิจให้เช่าอสังหาริมทรัพย์ ให้ใช้เกณฑ์สิทธิ โดยบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลนั้น ต้องนำรายได้ค่าเช่าหรือค่างวดและรายจ่ายที่เกี่ยวข้อง มารวมคำนวณเป็นรายได้และรายจ่ายในแต่ละรอบระยะเวลาบัญชีตามส่วนแห่งระยะเวลาการให้เช่าทรัพย์สิน หมายถึง ค่าเช่าที่ได้รับตามสัญญาเช่าเกิดขึ้นในรอบระยะเวลาบัญชีใด แม้ว่าจะยังไม่ได้รับชำระในรอบระยะเวลาบัญชีนั้น ก็ต้องนำมารวมคำนวณเป็นรายได้ในรอบระยะเวลาบัญชีนั้น ตามมาตรา 65 แห่งประมวลรัษฎากร และสามารถนำค่าใช้จ่ายที่เกี่ยวกับรายได้นั้นมาถือเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิในรอบระยะเวลาบัญชีนั้นเช่นกัน

สำหรับเงื่อนไขในการคำนวณกำไรสุทธิ สำหรับบริษัทที่มีรายได้จากการให้เช่าทรัพย์สิน จะต้องคำนวณกำไรสุทธิให้เป็นไปตามเงื่อนไขที่บัญญัติในมาตรา 65 ทวิ และมาตรา 65 ตริ แห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งหากเป็นกรณีที่นิติบุคคลให้บุคคลอื่นเช่าทรัพย์สินโดยไม่คิดค่าเช่า

หรือคิดค่าเช่าต่ำกว่าราคาตลาดแล้ว เจ้าพนักงานประเมินก็มีอำนาจที่จะกำหนดค่าเช่านั้นตามราคาตลาดได้ ทั้งนี้ ตามมาตรา 65 ทวิ (4) แห่งประมวลรัษฎากร

ตามคำสั่งกรมสรรพากรที่ ป.74/2541 เรื่อง การเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล และภาษีมูลค่าเพิ่ม สำหรับการเรียกเก็บเงินจ่ายล่วงหน้า เงินประกัน เงินมัดจำ หรือเงินจอง กำหนดให้ธุรกิจให้เช่าสังหาริมทรัพย์ต้องนำรายได้ที่เรียกเก็บหรือพึงเรียกเก็บ ในลักษณะเป็นเงินก้อนเพื่อตอบแทนการให้เช่าทรัพย์สินทั้งจำนวน ไม่ว่าจะเรียกเก็บในลักษณะเงินจ่ายล่วงหน้า เงินประกัน เงินมัดจำ เงินจอง หรือเงินอื่นที่เรียกเก็บในลักษณะทำนองเดียวกัน มารวมคำนวณเป็นรายได้ในรอบระยะเวลาบัญชีที่เริ่มให้เช่าทรัพย์สิน หรือจะนำรายได้นั้นมาเฉลี่ยตามส่วนแห่งจำนวนปีตามสัญญา และนำมารวมคำนวณเป็นรายได้ในแต่ละรอบระยะเวลาบัญชีนับแต่รอบระยะเวลาบัญชีที่เริ่มให้เช่าทรัพย์สินก็ได้ ซึ่งหากไม่เข้าลักษณะเป็นเงินก้อน ตามเงื่อนไขดังต่อไปนี้แล้ว ก็ไม่ต้องนำมาคำนวณในการเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล

2.1.1 โดยชนบทธรรมเนียมประเพณีทางธุรกิจ ได้มีการเรียกเก็บเงินประกันหรือเงินมัดจำ

2.1.2 ต้องมีการคืนเงินประกัน หรือเงินมัดจำให้แก่ผู้เช่าทันทีเมื่อสัญญาสิ้นสุดลง โดยไม่มีเงื่อนไข แต่กรณีเกิดความเสียหาย ผู้ให้เช่ามีสิทธิหักกลบลบหนี้ได้

2.1.3 เงินประกัน หรือเงินมัดจำที่เรียกเก็บต้องไม่เกิน 6 เท่าของค่าเช่ารายเดือน

2.1.4 สัญญาเช่าทรัพย์สินมีอายุสัญญาเช่าไม่เกิน 6 เดือน

เงินประกันหรือเงินมัดจำ ที่เข้าลักษณะเป็นเงินก้อน และไม่เข้าลักษณะเป็นเงินก้อน อาจแสดงเป็นตารางสรุปเปรียบเทียบได้ ดังตารางที่ 2-2

ตารางที่ 2-2 แสดงการเปรียบเทียบลักษณะของเงินประกันและเงินมัดจำ

รายการ	เป็นเงินก้อน	ไม่เป็นเงินก้อน
1. การเรียกเก็บเงินประกันหรือเงินมัดจำ	โดยชนบธรรมเนียมประเพณีทางธุรกิจไม่มีการเรียกเก็บเงินนั้น	โดยชนบธรรมเนียมประเพณีทางธุรกิจได้มีการเรียกเก็บเงินนั้น
2. การคืนเงินประกัน หรือเงินมัดจำ	ไม่มีการคืนเงินประกัน หรือเงินมัดจำให้แก่ผู้เช่าไม่ว่ากรณีใดๆ หรือมีการคืนโดยมีเงื่อนไข	มีการคืนเงินประกัน หรือเงินมัดจำให้แก่ผู้เช่าทันทีเมื่อสัญญาสิ้นสุดลง โดยไม่มีเงื่อนไข เว้นแต่กรณีเกิดความเสียหาย ผู้ให้เช่ามีสิทธิหักกลบลบหนี้ได้
3. จำนวนเงินประกัน หรือเงินมัดจำที่เรียกเก็บ	เกิน 6 เท่าของค่าเช่ารายเดือน	ไม่เกิน 6 เท่าของค่าเช่ารายเดือน
4. อายุสัญญาของการเช่าทรัพย์สิน	เกินกว่า 3 ปี	ไม่เกินกว่า 3 ปี

2.2 รอบระยะเวลาบัญชี

ระยะเวลาที่ใช้คำนวณกำไรสุทธิ กฎหมายกำหนดให้มีระยะเวลา 12 เดือน โดยจะเริ่มต้นและสิ้นสุดลงเมื่อใดก็ได้ แต่มีข้อยกเว้นในรอบระยะเวลาบัญชีน้อยกว่า หรือมากกว่า 12 เดือน ดังนี้

2.2.1 นิติบุคคลที่จัดตั้งขึ้นใหม่ จะถือเอาวันหนึ่งวันใดเป็นรอบระยะเวลาบัญชีก็ได้ และต้องการให้รอบระยะเวลาบัญชีตรงกับปีปฏิทิน ในกรณีนี้จะรอบระยะเวลาบัญชีแรกมีน้อยกว่า 12 เดือน

2.2.2 นิติบุคคลร้องขอเปลี่ยนวันสุดท้ายของรอบบัญชี ซึ่งอาจทำให้ระยะเวลาบัญชีอาจมากกว่า หรือน้อยกว่า 12 เดือนก็ได้

2.2.3 กรณีที่นิติบุคคลเลิกกิจการ กิจการไม่สามารถยื่นรายการและเสียภาษีภายในกำหนดเวลาได้ สามารถยื่นคำร้องขอต่ออธิบดีกรมสรรพากรของขยายเวลาออกไป ซึ่งจะทำให้รอบระยะเวลาบัญชีเกิน 12 เดือน

2.3 อัตราภาษีเงินได้นิติบุคคล

การคำนวณภาษีเงินได้นิติบุคคล จะต้องพิจารณาธุรกิจว่าเข้าเกณฑ์ใด เนื่องจากรัฐบาลมีการลดอัตราภาษีให้กับวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อม(SMEs) ซึ่งหากเป็นธุรกิจนิติบุคคลทั่วไป จะคำนวณในอัตราร้อยละ 30 แต่หากเป็นวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อม ที่ผู้ประกอบการมีทุนที่ชำระแล้วในวันสุดท้ายของรอบระยะเวลาบัญชีไม่เกิน 5 ล้านบาท จะได้รับการปรับลดอัตราภาษีเงินได้นิติบุคคล ดังตารางที่ 2-3

ตารางที่ 2-3 แสดงอัตราภาษีเงินได้นิติบุคคลสำหรับวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อม(SMEs)

กำไรสุทธิ	อัตราภาษีร้อยละ
1 – 1,000,000	15
1,000,001 - 3,000,000	25
3,000,001 บาท ขึ้นไป	30

2.4 การยื่นแบบแสดงรายการเพื่อเสียภาษีนิติบุคคล มี 2 ระยะ คือ

2.4.1 การยื่นรายการเงินได้นิติบุคคลครึ่งปี จากประมาณการกำไรสุทธิ โดยจะต้องยื่นแบบ ภ.ง.ด.51 ภายในสองเดือนนับแต่วันสุดท้ายของรอบระยะเวลาหกเดือนแรก ของรอบระยะเวลาบัญชี ตามมาตรา 67 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร

2.4.2 การยื่นรายการเงินได้นิติบุคคลประจำรอบระยะเวลาบัญชี โดยจะต้องยื่นแบบ ภ.ง.ด.50 ภายใน 150 วันนับแต่วันสุดท้ายของรอบระยะเวลาบัญชี ตามมาตรา 68 มาตรา 68 ทวิ และมาตรา 69 แห่งประมวลรัษฎากร

2.5 สถานที่ยื่นแบบแสดงรายการและชำระภาษี

ผู้มีเงินได้สามารถยื่นแบบแสดงรายการ และชำระภาษี ได้ 2 วิธี คือ

2.5.1 ยื่นแบบแสดงรายการผ่านอินเทอร์เน็ต ทางเว็บ <http://www.rd.go.th> และชำระภาษีได้ตามช่องทางการชำระภาษีที่กรมสรรพากรกำหนด เช่น การชำระภาษีผ่านบริการอิเล็กทรอนิกส์ของธนาคารพาณิชย์ การชำระเงินทางไปรษณีย์ Pay at Post เป็นต้น

2.5.2 ยื่นแบบแสดงรายการได้ที่ สำนักงานสรรพากรพื้นที่สาขา ณ สถานที่ประกอบการตั้งอยู่

3. ภาษีมูลค่าเพิ่ม (กรมสรรพากร, 2549)

3.1 ความหมายของภาษีมูลค่าเพิ่ม

ภาษีมูลค่าเพิ่ม เป็นภาษีที่เก็บจากมูลค่าของบริการส่วนที่เพิ่มขึ้นในแต่ละขั้นตอนของการบริการ โดยผู้มีหน้าที่เสียภาษีมูลค่าเพิ่ม คือ ผู้ประกอบการที่ขายสินค้าหรือให้บริการในทางธุรกิจหรือวิชาชีพเป็นปกติธุระ ไม่ว่าจะประกอบธุรกิจในรูปของบุคคลธรรมดา คณะบุคคล หรือห้างหุ้นส่วนสามัญที่มีใช้นิติบุคคล หรือนิติบุคคลใดๆ หากมีรายรับจากการให้บริการเกินกว่า 1.8 ล้านบาทต่อปี มีหน้าที่ต้องยื่นคำขอจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มเพื่อเป็นผู้ประกอบการจดทะเบียน โดยคำนวณภาษีที่ต้องเสียจากภาษีขายหักด้วยภาษีซื้อ

3.2 การจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม

ผู้ประกอบการจดทะเบียนที่ประกอบธุรกิจให้เช่าสังหาริมทรัพย์ ส่วนใหญ่มีรายได้ทั้งประเภทที่ได้รับการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม และประเภทที่ไม่ได้รับการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มรวมอยู่ ซึ่งรายได้ที่ธุรกิจไม่ต้องอยู่ในระบบภาษีมูลค่าเพิ่ม คือ รายได้จากเช่าสังหาริมทรัพย์ ซึ่งรายได้ในส่วนนี้ กิจการได้รับการยกเว้น มาตรา 81 (1) (ต) แห่งประมวลรัษฎากร ผลก็คือ กิจการไม่มีสิทธิ์เรียกเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากผู้เช่า ส่วนรายได้ที่ธุรกิจไม่ได้รับการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มนั้น คือ รายได้จากเช่าสังหาริมทรัพย์ รวมถึงรายได้ค่าบริการอื่นๆ เมื่อกิจการมีรายได้แบ่งออกเป็น 2 ส่วน ในส่วนที่เป็นรายได้จากการให้เช่าสังหาริมทรัพย์ รวมถึงรายได้ค่าบริการอื่นๆ นั้น กิจการจะต้องจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม หากมีรายรับเกินกว่า 1.8 ล้านบาทต่อปี ตามแบบ ภ.พ.01 โดยยื่นแบบขอจดทะเบียน ณ สำนักงานภาษีสรรพากรเขตพื้นที่ ที่สถานประกอบการตั้งอยู่ในกรณีที่กิจการมีสถานประกอบการหลายแห่ง ให้ยื่นคำขอจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม ณ สำนักงานภาษีสรรพากรพื้นที่สาขา ที่สถานประกอบการที่เป็นสำนักงานใหญ่ตั้งอยู่แล้วแต่กรณี หากมีสถานประกอบการหลายแห่ง ให้ยื่นคำขอจดทะเบียนได้ที่สำนักงานสรรพากรพื้นที่สาขา ในท้องที่ที่สถานประกอบการอันเป็นที่ตั้งของสำนักงานใหญ่เพียงแห่งเดียว และหากผู้ประกอบการต้องการที่จะยื่นแบบแสดงรายการรวมกันสามารถยื่นแบบ ภ.พ.02 เพื่อขอยื่นแบบแสดงรายการภาษีมูลค่าเพิ่มรวมกันกับสำนักงานใหญ่ ซึ่งการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มของธุรกิจให้เช่าสังหาริมทรัพย์นั้น ควรกระทำนับตั้งแต่วันเริ่มประกอบกิจการ หรืออีกนัยหนึ่งก็คือก่อนการก่อสร้างอาคาร ซึ่งจะทำให้กิจการได้รับประโยชน์จากภาษีซื้อของอาคาร

3.3 ฐานภาษีมูลค่าเพิ่ม

ฐานภาษีของภาษีมูลค่าเพิ่ม จะคิดจากรายได้จากการให้เช่าสังหาริมทรัพย์ รวมถึงรายได้ค่าบริการอื่นๆรวมทั้งค่าบริการส่วนกลาง ซึ่งเป็นรายได้ที่ไม่ได้รับการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม รวมถึงเงินที่เรียกเก็บเงินประกันและเงินมัดจำ นำมารวมคำนวณเป็นมูลค่าของฐานภาษีด้วย ตาม

มาตรา 79 แห่งประมวลรัษฎากร โดยให้ถือว่าความรับผิดในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มจากการให้เช่าทรัพย์สิน หรือให้บริการอื่นเกิดขึ้นในขณะรับชำระเงินดังกล่าว ตามมาตรา 78/1(1) ซึ่งจะต้องออกใบกำกับภาษีให้กับผู้รับบริการทันทีเมื่อได้รับชำระค่าบริการนั้น และต้องเป็นใบกำกับภาษีแบบเต็มรูป แต่เงินประกัน และเงินมัดจำดังกล่าว หากไม่เข้าลักษณะเงินก้อนแล้ว ก็ไม่ต้องนำมารวมเป็นฐานของภาษี ซึ่งลักษณะของเงินก้อนนั้น จะใช้เงื่อนไขเดียวกันกับภาษีเงินได้นิติบุคคล ต่อมาหากได้มีการคืนเงินประกัน และเงินมัดจำให้แก่ผู้เช่าทรัพย์สินตามข้อตกลงหรือสัญญา ให้ผู้ประกอบการออกใบลดหนี้ ให้แก่ผู้เช่าทรัพย์สินตามมาตรา 86/10 แห่งประมวลรัษฎากร

3.4 การเฉลี่ยภาษีซื้อ

เมื่อกิจการมีรายได้แบ่งออกเป็น 2 ส่วนแล้ว ทำให้เกิดผลกระทบเกี่ยวกับภาษีซื้อตามคำสั่งกรมสรรพากรที่ ป.90/2542 เรื่อง การเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม และการหักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่าย สำหรับการให้บริการเช่าอสังหาริมทรัพย์ ตามมาตรา 81(1)(ค) การโอนสิทธิการเช่าอสังหาริมทรัพย์ ตามมาตรา 77/1(8) และ (9) และการให้บริการตามมาตรา 77/1(10) แห่งประมวลรัษฎากร กำหนดให้การให้เช่าอสังหาริมทรัพย์ ได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา 81(1)(ค) แห่งประมวลรัษฎากร ภาษีซื้อที่เกิดจากการให้เช่าอสังหาริมทรัพย์นั้น ได้แก่ ภาษีซื้อที่เกิดจากการก่อสร้างอสังหาริมทรัพย์เพื่อให้เช่า ให้ถือเป็นต้นทุนทางตรงของอสังหาริมทรัพย์ รวมถึงภาษีซื้อที่เกิดจากค่าใช้จ่ายระหว่างการดำเนินงาน คือ ภาษีซื้อที่เป็นค่าใช้จ่ายของอสังหาริมทรัพย์ ให้ถือเป็นค่าใช้จ่ายทั้งจำนวน ผู้ประกอบการไม่มีสิทธินำภาษีซื้อดังกล่าว ไปหักออกจากภาษีขายในการคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่ม

แต่ในส่วนของการให้บริการส่วนกลางและการให้บริการอื่น เช่น การก่อสร้างระบบลิฟท์และบันไดเลื่อน ระบบป้องกันอัคคีภัยและรักษาความปลอดภัย ระบบไฟฟ้า ประปา โทรศัพท์ รวมถึงค่าเฟอร์นิเจอร์และสิ่งอำนวยความสะดวกอื่น ๆ ให้ถือเป็นค่าบริการตามมาตรา 77/1(10) แห่งประมวลรัษฎากร ผู้ประกอบการมีหน้าที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา 77/2 แห่งประมวลรัษฎากร โดยความรับผิดในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มเกิดขึ้นตามมาตรา 78/1 แห่งประมวลรัษฎากร ผู้ประกอบการมีสิทธินำภาษีซื้อทั้งหมดที่เกิดจากการก่อสร้างระบบบริการส่วนกลาง และจากการให้บริการ ไปหักออกจากภาษีขายในการคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่ม รวมถึงภาษีซื้อที่เกิดจากการให้บริการส่วนกลาง หรือการให้บริการอื่นๆ ผู้ประกอบการมีสิทธินำภาษีซื้อทั้งหมด ไปหักออกจากภาษีขายในการคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่ม ซึ่งหากไม่สามารถแบ่งภาษีซื้อที่เกิดขึ้นนั้นได้ว่าเป็นภาษีซื้อของกิจการใด ให้ผู้ประกอบการเฉลี่ยภาษีซื้อ ตามประกาศอธิบดีกรมสรรพากรเกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม (ฉบับที่ 29) เรื่องกำหนดหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขการเฉลี่ยภาษีซื้อตามมาตรา 82/6 แห่ง

ประมวลรัษฎากร การเฉลี่ยภาษีซื้อ สามารถเฉลี่ยได้ 2 กรณี คือ ภาษีซื้อที่ต้องเฉลี่ยตามฐานของพื้นที่อาคาร และภาษีซื้อที่ต้องเฉลี่ยตามฐานของรายได้

3.4.1 ภาษีซื้อที่ต้องเฉลี่ยตามฐานของพื้นที่อาคาร ใช้ในกรณีภาษีซื้อที่เกิดจากการก่อสร้างอาคารเพื่อใช้ประกอบธุรกิจของตนเอง ซึ่งเป็นธุรกิจประเภทที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มและเพื่อการค้าอื่น ให้ผู้ประกอบการจดทะเบียนเฉลี่ยภาษีซื้อตามส่วนของการใช้พื้นที่ของอาคาร ซึ่งสรุปได้ดังนี้

1) ให้ประมาณการใช้พื้นที่อาคารเพื่อใช้ในการประกอบธุรกิจของตนเอง ซึ่งเป็นธุรกิจประเภทที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม และเพื่อการค้าอื่น โดยให้จดทะเบียนเฉลี่ยภาษีซื้อตามส่วนของการประมาณการใช้พื้นที่อาคาร และให้นำภาษีซื้อที่เฉลี่ยได้ตามส่วนของการใช้พื้นที่อาคาร เพื่อใช้ในการประกอบธุรกิจของตนเอง ซึ่งเป็นธุรกิจประเภทที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม มาหักออกจากภาษีขาย ตั้งแต่เดือนภาษีแรกที่มีภาษีซื้อจากการก่อสร้างอาคารเกิดขึ้น ถึงเดือนภาษีก่อนมีกรณีใช้พื้นที่อาคารตรงตามที่ประมาณการไว้

2) เมื่อก่อสร้างอาคารเสร็จสมบูรณ์ ให้ปฏิบัติดังนี้

ในกรณีธุรกิจยังมิได้ใช้พื้นที่อาคาร หรือได้ใช้พื้นที่อาคารตรงตามที่ได้ประมาณการไว้ หรือได้ใช้พื้นที่อาคารแล้ว แต่ยังไม่เกินกว่าที่ได้ประมาณการไว้ในแต่ละส่วนธุรกิจยังไม่ต้องปรับปรุงภาษีซื้อที่เฉลี่ยได้

ในกรณีธุรกิจได้ใช้พื้นที่อาคารไม่ตรงตามที่ได้ประมาณการไว้เป็นครั้งแรก ในเดือนภาษีใดอันเป็นเหตุให้ภาษีซื้อที่เฉลี่ยได้เปลี่ยนแปลงไป ให้ธุรกิจคำนวณภาษีซื้อที่หักได้จริงตามส่วนของการใช้พื้นที่อาคาร เพื่อใช้ในการประกอบธุรกิจของตนเอง ซึ่งเป็นธุรกิจประเภทที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม และให้ทำการปรับปรุงภาษีซื้อที่ได้นำมาหักออกจากภาษีขายในเดือนภาษีแรกที่ได้ใช้พื้นที่อาคารไม่ตรงตามที่ได้ประมาณการไว้ โดยให้ปรับปรุงตั้งแต่เดือนแรกที่มีภาษีซื้อ จากการก่อสร้างอาคารเกิดขึ้น ถึงเดือนภาษีก่อนเดือนภาษีที่ได้ใช้พื้นที่อาคารดังกล่าว

- กรณีภาษีซื้อที่เฉลี่ยได้แล้วมีจำนวน **เกินกว่า** ภาษีซื้อที่หักได้จริง ให้ธุรกิจชำระภาษีซื้อส่วนที่เกินนั้น พร้อมกับยื่นแบบแสดงรายการภาษีมูลค่าเพิ่มเป็นรายเดือนภาษีทุกเดือน เดือนละ 1 ฉบับ ภายในวันที่ 15 ของเดือนถัดจากเดือนภาษีที่มีการปรับปรุงภาษีซื้อ และให้นำภาษีซื้อส่วนที่เกินนั้น ไปรวมคำนวณเป็นมูลค่าต้นทุนของทรัพย์สิน หรือรายจ่ายของธุรกิจในปีที่เกี่ยวข้อง

- กรณีภาษีซื้อที่เฉลี่ยได้แล้วมีจำนวน **น้อยกว่า** ภาษีซื้อที่หักได้จริง ให้ผู้ประกอบการจดทะเบียนยื่นคำร้องขอคืนภาษีซื้อส่วนที่ขาดนั้น ตามแบบที่อธิบดีกรมสรรพากร

กำหนด และให้นำภาษีซื้อส่วนที่ขาดนั้น ไปหักออกจากมูลค่าต้นทุนของทรัพย์สินหรือรายจ่ายของธุรกิจในปีที่เกี่ยวข้อง

3) สำหรับเดือนภาษีนับตั้งแต่เดือนที่มีการใช้พื้นที่อาคาร ตรงตามที่ได้ประมาณการไว้ หากมีภาษีซื้อจากการก่อสร้างอาคารเกิดขึ้นอีก ให้ธุรกิจเฉลี่ยภาษีซื้อดังกล่าวตามส่วนของการใช้พื้นที่อาคาร เพื่อใช้ในการประกอบธุรกิจของตนเอง ที่เป็นธุรกิจประเภทที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มตามที่เกิดขึ้นจริงให้แต่ละเดือน

4) ภายในกำหนดระยะเวลา 3 ปี นับแต่เดือนภาษีที่ก่อสร้างอาคารเสร็จสมบูรณ์ หากมีการเปลี่ยนแปลงการใช้พื้นที่อาคารภายหลัง ให้ปรับปรุงภาษีซื้อดังกล่าวทุกครั้งในเดือนภาษีที่มีการเปลี่ยนแปลงการใช้พื้นที่อาคาร ซึ่งการปรับปรุงภาษีซื้อตามนี้ ผู้ประกอบการจดทะเบียนต้องรับผิดชอบเสียเบี้ยปรับและเงินเพิ่มตามมาตรา 89 และมาตรา 89/1 แห่งประมวลรัษฎากร

ในการเฉลี่ยภาษีซื้อตามพื้นที่การใช้อาคาร ผู้ประกอบการต้องยื่นแบบแจ้งเกี่ยวกับการเฉลี่ยภาษีซื้อตามพื้นที่อาคาร และภายในกำหนดเวลาดังกล่าว มิฉะนั้นอาจไม่ได้สิทธินำภาษีซื้อนั้นมาหักออกจากภาษีขาย

1) ภ.พ.50.1 แบบแจ้งประมาณการใช้พื้นที่อาคาร ต้องแจ้งภายใน 30 วันนับแต่วันเริ่มก่อสร้างอาคาร หรือวันได้รับอนุมัติให้ก่อสร้างอาคารแล้วแต่วันใดจะเกิดขึ้นก่อน

2) ภ.พ.50.2 แบบแจ้งวันที่อาคารก่อสร้างเสร็จสมบูรณ์ ต้องแจ้งภายใน 30 วัน นับแต่วันที่อาคารก่อสร้างเสร็จสมบูรณ์

3) ภ.พ.50.3 แบบแจ้งรายการการใช้พื้นที่อาคาร ต้องแจ้งภายใน 30 วันนับแต่วันที่เริ่มใช้พื้นที่อาคารภายหลังอาคารก่อสร้างเสร็จสมบูรณ์ กรณีมีการใช้อาคารก่อนที่อาคารจะสร้างเสร็จสมบูรณ์ ให้ยื่นแบบภ.พ.50.3 พร้อมกับ ภ.พ.50.2

4) ภ.พ.50.4 แบบแจ้งรายการเปลี่ยนแปลงการใช้พื้นที่อาคาร ต้องแจ้งภายใน 30 วัน นับแต่วันที่มีการเปลี่ยนแปลงการใช้พื้นที่อาคาร

3.4.2 ภาษีซื้อที่ต้องเฉลี่ยตามฐานของรายได้ จะใช้ในกรณีภาษีซื้อที่เกิดจากการซื้อทรัพย์สิน การรับบริการ หรือค่าใช้จ่ายที่เกิดจากการประกอบธุรกิจของตนเอง ซึ่งเป็นธุรกิจประเภทที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มและเพื่อการอื่น ให้ผู้ประกอบการจดทะเบียนเฉลี่ยภาษีซื้อตามส่วนของรายได้ ซึ่งสรุปได้ดังนี้

1) สำหรับผู้ประกอบการที่เริ่มประกอบกิจการ ให้ประมาณการรายได้ทั้งปีของปีที่เริ่มมีรายได้ (ปีแรกที่มีรายได้เกิดขึ้นจริงไม่น้อยกว่า 6 เดือน ทั้งนี้ไม่ว่าจะมีรายได้ติดต่อกัน 6 เดือนหรือไม่) แล้วเฉลี่ยภาษีซื้อซื้อตามส่วนของรายได้ดังกล่าว แต่ส่วนที่จะนำมาหักเป็นภาษีซื้อ

ต้องไม่เกินกว่าร้อยละ 50 ของจำนวนภาษีซื้อ เมื่อสิ้นปีที่เริ่มมีรายได้เกิดขึ้นจริงไม่น้อยกว่า 6 เดือน ผู้ประกอบการต้องปรับปรุงการเฉลี่ยภาษีซื้อให้เป็นไปตามส่วนของรายได้ที่เกิดขึ้นจริง พร้อมทั้งยื่นแบบ ภ.พ.30.2 เพิ่มเติมเพียงฉบับเดียว ภายในวันที่ 15 ของเดือนถัดจากเดือนภาษีแรกภายหลังสิ้นสุดปีที่เริ่มมีรายได้ หากผู้ประกอบการใช้ภาษีซื้อน้อยไป ให้มีสิทธิขอคืนภาษีซื้อ แต่ถ้าใช้ภาษีซื้อสูงเกินไป ให้ชำระภาษีซื้อเพิ่มเติมโดยไม่ต้องเสียเบี้ยปรับและเงินเพิ่ม เว้นแต่ยื่นแบบ ภ.พ.30.2 เกินกำหนดเวลาดังกล่าว

2) สำหรับปีถัดจากปีที่เริ่มมีรายได้เป็นต้นไป ให้ผู้ประกอบการจดทะเบียนเฉลี่ยภาษีซื้อตามส่วนของรายได้ของปีที่ผ่านมาแล้ว ผู้ประกอบการจดทะเบียนควรเลือกที่จะไม่ปรับปรุงการเฉลี่ยภาษีซื้อให้เป็นไปตามส่วนของรายได้ที่เกิดขึ้นจริงของปัจจุบัน

3) หากธุรกิจมีรายได้ที่เข้าข่ายต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มตั้งแต่ร้อยละ 90 ของรายได้ทั้งหมด ผู้ประกอบการควรเลือกนำภาษีซื้อจากการซื้อทรัพย์สิน หรือรับบริการไปหักออกจากรายได้ทั้งหมด โดยไม่ต้องเฉลี่ยภาษีซื้อดังกล่าวอีก ในทางตรงข้ามหากธุรกิจมีรายได้ของปีที่ผ่านมามีรายได้ที่ไม่เข้าข่ายต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มตั้งแต่ร้อยละ 90 ของรายได้ทั้งหมด ผู้ประกอบการควรเลือกนำภาษีซื้อไปถือเป็นรายจ่ายหรือต้นทุน โดยไม่ต้องเฉลี่ยภาษีซื้อเช่นกัน

ในการออกไปกำกับภาษีให้กับผู้เช่า เมื่อได้รับชำระค่าเช่าและค่าบริการแล้ว นั้น ซึ่งจะต้องเป็นใบกำกับภาษีแบบเต็มรูป ธุรกิจจะต้องเก็บรักษาสำเนาใบกำกับภาษีให้เรียงตามลำดับ โดยเรียงตามรายการในรายงาน และต้องเก็บสำเนาใบกำกับภาษีไว้ ณ สถานที่ประกอบการที่จัดทำใบกำกับภาษีไม่น้อยกว่า 5 ปี นับแต่วันที่ทำรายงาน โดยการเก็บใบกำกับภาษีและเอกสารหลักฐานอื่นประกอบการลงรายงานภาษีซื้อให้เก็บดังนี้

- 1) แยกเป็นรายเดือนภาษี
- 2) เรียงตามลำดับ เดือน ปี ที่รายงานเกิดขึ้นก่อนหลัง
- 3) ให้เขียนเลขที่กำกับใบกำกับภาษีใหม่ และเรียงตามลำดับ โดยเขียนทางด้านบนขวาของใบกำกับนั้นๆ

นอกจากนี้ธุรกิจจะต้องจัดทำรายงานภาษีมูลค่าเพิ่ม ซึ่งประกอบด้วย รายงานภาษีซื้อและรายงานภาษีขาย ธุรกิจต้องยื่นแบบแสดงรายการและชำระภาษีมูลค่าเพิ่มตามแบบ ภ.พ.30 โดยการนำภาษีขาย หัก ภาษีซื้อในแต่ละเดือนภาษี ในกรณีที่ภาษีซื้อมากกว่าภาษีขาย ผู้ประกอบการจดทะเบียนจะได้รับคืนภาษี หรือสามารถนำมาเป็นเครดิตภาษีของเดือนภาษีถัดไปได้ กำหนดการยื่นแบบ ภ.พ.30 ภายในวันที่ 15 ของเดือนถัดไป ไม่ว่าจะมีการให้บริการในเดือนภาษีนั้นหรือไม่ก็ตาม

4. ภาษีโรงเรือนและที่ดิน (สมคิต บางโม, 2546)

4.1 ทรัพย์สินที่ต้องเสียภาษี

ภาษีโรงเรือนและที่ดินเป็นภาษีที่เรียกเก็บจากฐานทรัพย์สิน คือ เก็บจากเจ้าของโรงเรือนและที่ดินที่เจ้าของมิได้อยู่อาศัยเอง แต่ได้ประโยชน์จากโรงเรือนและที่ดินนั้น ส่วนใหญ่จะอยู่ในรูปให้ผู้อื่นเช่าอยู่อาศัยหรือใช้ประกอบธุรกิจ

ทรัพย์สินที่ต้องเสียภาษีโรงเรือนและที่ดิน มีอยู่ 2 ประเภท ดังนี้

1. โรงเรือนและสิ่งปลูกสร้างอื่นๆ
2. ที่ดินที่ใช้ปลูกสร้างโรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้าง รวมทั้งที่ดินต่อเนื่องกันด้วย

4.2 ผู้มีหน้าที่เสียภาษี

ผู้มีหน้าที่เสียภาษีภาษีโรงเรือนและที่ดิน คือ เจ้าของโรงเรือน หรือสิ่งปลูกสร้างและที่ดิน ฉะนั้นการประกอบธุรกิจให้เช่าสังหาริมทรัพย์ ก็มีหน้าที่ต้องเสียภาษีโรงเรือนและที่ดิน

4.3 อัตราภาษี

อัตราภาษีโรงเรือนและที่ดิน จะต้องเสียในอัตรา 12.5% ของค่ารายปี

ค่ารายปี คือ ค่าเช่าที่เจ้าของธุรกิจได้รับจากผู้เช่ารวมทั้งปี

4.4 วิธีการเสียภาษี

การยื่นแบบเสียภาษี ธุรกิจมีหน้าที่ต้องยื่นแบบแจ้งรายการเพื่อเสียภาษีโรงเรือนและที่ดิน(ภ.ร.ด.2)ให้พนักงานเจ้าหน้าที่ประเมินภาษีที่สำนักงานเทศบาล หรือ องค์การบริหารส่วนท้องถิ่น ตั้งแต่วันที่ 2 มกราคม ถึงสิ้นเดือนกุมภาพันธ์ของทุกปี เมื่อพนักงานเจ้าหน้าที่ได้รับแบบดังกล่าวแล้ว จะพิจารณาการคำนวณค่ารายปี และคิดคำนวณค่าภาษีที่ต้องเสีย หากไม่เหมาะสมเจ้าพนักงานย่อมมีอำนาจประเมินค่ารายปีและคำนวณภาษีใหม่ โดยจะคำนึงถึงสถานประกอบการทำเลที่ตั้ง ลักษณะของห้องพัก ขนาดของห้องพัก ลักษณะของห้องพัก แล้วแจ้งให้เจ้าของโรงเรือนทราบ โดยใช้แบบใบแจ้งรายการประเมินภาษีโรงเรือนและที่ดิน (ภ.ร.ด.8) เพื่อให้ไปชำระภาษีต่อไป

เอกสารหลักฐานที่ต้องใช้ประกอบการยื่นแบบ

กรณีโรงเรือนรายใหม่: ให้เจ้าของกรรมสิทธิ์โรงเรือน หรือสิ่งปลูกสร้างที่ยังไม่เคยยื่นแบบเสียภาษีมามาก่อน ให้ยื่นแบบแสดงรายการเพื่อเสียภาษีภายในเดือนกุมภาพันธ์ของปีถัดจากปีที่ได้มีการใช้ประโยชน์ในโรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างนั้น โดยยื่นแบบ ภ.ร.ด.2 ต่อพนักงานเจ้าหน้าที่ในท้องที่ซึ่งทรัพย์สินนั้นตั้งอยู่ พร้อมสำเนาหลักฐานประกอบการพิจารณา ได้แก่

- สำเนาโฉนดที่ดินที่ปลูกสร้างโรงเรือน หรือสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่น
- สำเนาหนังสือสัญญาขาย หรือสัญญาให้ที่ดินพร้อมสิ่งปลูกสร้าง

- สำเนาใบอนุญาตให้ปลูกสร้างอาคาร, ใบอนุญาตให้ใช้อาคาร
- สำเนาใบให้เลขหมายประจำบ้าน (สำเนาทะเบียนบ้าน)
- บัตรประจำตัวประชาชน/บัตรข้าราชการ/บัตรประจำตัวผู้เสียภาษี
- สำเนาหลักฐานการเปิดดำเนินธุรกิจ เช่น หนังสือรับรองการจดทะเบียนห้างหุ้นส่วนบริษัท / ทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม / ทะเบียนพาณิชย์
- สำเนาทางการเงิน (กรณีเป็นนิติบุคคล)
- หลักฐานของสรรพากร เช่น ภ.พ.01, ภ.พ.09, ภ.พ.20 (ถ้ามี)
- ใบอนุญาตตั้งและ/หรือประกอบธุรกิจ
- หนังสือมอบอำนาจ (กรณีไม่สามารถยื่นแบบได้ด้วยตนเอง พร้อมติดอากรแสตมป์ตามกฎหมาย)

หมายเหตุ ให้ผู้รับประเมิน หรือ เจ้าของโรงเรียนถ่ายสำเนาหลักฐาน เอกสารที่เกี่ยวข้องดังกล่าวข้างต้น พร้อมลงลายมือชื่อรับรองความถูกต้องกำกับทุกฉบับ

กรณีโรงเรียนรายได้ : ให้เจ้าของโรงเรียนหรือสิ่งปลูกสร้างยื่นแบบ ภ.ร.ด.2 ภายในเดือนกุมภาพันธ์ของทุกปี พร้อมใบเสร็จรับเงิน การเสียภาษีครั้งสุดท้าย (ถ้ามี) กรณีเจ้าของเป็นนิติบุคคลให้แนบหนังสือรับรองการจดทะเบียนหุ้นส่วนบริษัทพร้อมการยื่นแบบ ภ.ร.ด.2

4.5 การอุทธรณ์

ถ้าผู้รับประเมินไม่พอใจการประเมินภาษีโรงเรียนแล้ว ให้ยื่นคำร้องขออุทธรณ์ (ภ.ร.ด.9) โดยจะต้องยื่นคำร้องอุทธรณ์ดังกล่าวภายใน 15 วัน นับตั้งแต่ได้รับหนังสือแจ้งรายการประเมิน(ภ.ร.ด.8)

4.6 การชำระภาษี

ผู้รับประเมินได้รับใบแจ้งรายการประเมิน(ภ.ร.ด.8) ให้ชำระเงินภายใน 30 วัน นับแต่วันถัดจากวันที่ได้รับใบแจ้งการประเมิน โดยชำระภาษีได้ที่สำนักงานเขตซึ่งโรงเรียนนั้นตั้งอยู่

4.7 การขอผ่อนชำระภาษี

ผู้มีสิทธิขอผ่อนชำระภาษีได้ 3 งวด โดยไม่เสียเงินเพิ่มมีเงื่อนไขดังนี้

- 1) ผู้มีหน้าที่เสียภาษี จะขอผ่อนชำระค่าภาษีได้ โดยวงเงินค่าภาษีที่จะขอผ่อนชำระนั้นจะต้องมีจำนวนเงินค่าภาษีตั้งแต่ 9,000 บาท ขึ้นไป

- 2) ได้ยื่นแบบพิมพ์เพื่อแจ้งรายการทรัพย์สินต่อพนักงานเจ้าหน้าที่ภายในเดือนกุมภาพันธ์ของปีนั้น

- 3) ได้แจ้งความจำนงขอผ่อนชำระค่าภาษีเป็นหนังสือต่อพนักงานเก็บภาษี ภายใน 30 วันนับแต่วันถัดจากวันที่ได้รับแจ้งการประเมิน

4.8 บทกำหนดโทษ

- 1) หากไม่ยื่นแบบแสดงรายการเสียภาษีโรงเรือนและที่ดิน เว้นแต่เหตุสุดวิสัย ต้องระวางโทษปรับ 200 บาท
- 2) หากจงใจไม่ปฏิบัติตามหมายเรียกหรือคำสั่งของพนักงานเจ้าหน้าที่ ต้องระวางโทษปรับไม่เกิน 500 บาท
- 3) หากจงใจแจ้งความเท็จ หรือให้ถ้อยคำเท็จโดยเจตนาละเลย น้อย โกง โดยวิธีใดวิธีหนึ่ง ต้องระวางโทษจำคุกไม่เกิน 6 เดือน หรือปรับไม่เกิน 500 บาท หรือทั้งจำทั้งปรับ

5. อากรแสดมปี

5.1 ผู้มีหน้าที่เสียอกรแสดมปี

ในการประกอบธุรกิจให้เช่าสังหาริมทรัพย์จำเป็นจะต้องมีการทำสัญญาเช่า จะต้องมีการปิดอกรแสดมปีลงบนเอกสารสัญญาเช่านั้น โดยผู้มีหน้าที่เสียอกรแสดมปี คือ ผู้ให้เช่า และผู้ที่ต้องขีดฆ่าแสดมปี คือ ผู้เช่า

5.2 อัตราอกรแสดมปี

โดยคำนวณอกรแสดมปีที่ต้องเสียในอัตรา 1 บาท ต่อการเช่าทุกจำนวนเงิน 1,000 บาท หรือเศษของเงิน 1,000 บาท ของค่าเช่าหรือเงินกินเปล่า หรือทั้งสองอย่างรวมกันตลอดอายุการเช่า

การกำหนดอายุการเช่าสามารถกำหนดได้ดังนี้

1. หากสัญญาเช่ามิได้กำหนดอายุการเช่าให้ถือว่ามิกำหนด 3 ปี
2. ถ้าสัญญาเช่าฉบับใดครบกำหนดอายุการเช่า หรือครบกำหนด 3 ปีแล้ว แต่ผู้เช่ายังคงครองทรัพย์สินอยู่ ซึ่งผู้ให้เช่ารู้ความนั้นแล้วไม่ทักท้วงและมีได้ทำสัญญาใหม่ ให้ถือว่าสัญญาเช่าเดิมนั้นได้เริ่มทำกันใหม่ โดยไม่มีกำหนดอายุการเช่า และต้องเสียอกรภายใน 30 วัน นับแต่วันที่ถือว่าเริ่มทำสัญญาใหม่นั้น

5.3 วิธีการเสียอกรแสดมปี เรียกว่า ปิดแสดมปีทับบริบูรณ์ หมายความว่ากรณใดกรณหนึ่งดังต่อไปนี้

5.3.1 แสดมปีปิดทับ คือ การได้เสียอกรโดยแสดมปีปิดทับกระดาษก่อนกระทำหรือในทันทีที่ทำตราสารเป็นราคาไม่น้อยกว่าอกรที่ต้องเสีย และได้ขีดฆ่าแสดมปีนั้นแล้ว

5.3.2 แสดมปีคูล คือ การเสียอกรโดยใช้กระดาษมีแสดมปีคูล เป็นราคาไม่น้อยกว่าอกรที่ต้องเสียและขีดฆ่าแล้ว หรือโดยยื่นตราสารให้พนักงานเจ้าหน้าที่ประทับแสดมปีคุณและชำระเงินไม่น้อยกว่าอกรที่ต้องเสียและขีดฆ่าแล้ว

5.3.3 ชำระเป็นตัวเงิน คือ การได้เสียอากรเป็นตัวเงิน เป็นราคาไม่น้อยกว่าอากรที่ต้องเสีย

แต่หากเป็นสัญญาเช่าโรงเรือน หรือสิ่งปลูกสร้างอื่น ที่รัฐบาล องค์กรของรัฐบาล เทศบาล สุขาภิบาล หรือองค์การบริหารส่วนท้องถิ่นเป็นผู้เช่า และ ผู้มีหน้าที่เสียอากรแสดมป์ จะต้อง **ชำระอากรเป็นตัวเงิน** แทนการปิดอากรแสดมป์ ตามมาตรา 103(3) แห่งประมวลรัษฎากร ไม่มีสิทธิชำระอากรด้วยวิธีการปิดอากรลงบนตราสารหรือด้วยวิธีการใช้แสดมป์คูนแต่อย่างใด

เอกสารและงานวิจัยที่เกี่ยวข้อง

ฉัตรพร ฐิติจำเริญพร (2545) ได้ศึกษาเกี่ยวกับ แนวปฏิบัติของการบันทึกบัญชีและการรับรู้รายได้ของธุรกิจลีสซิ่ง ในเขตอำเภอเมือง จังหวัดเชียงใหม่ มีวัตถุประสงค์เพื่อศึกษาวิธีการบันทึกบัญชี การรับรู้รายได้ที่ธุรกิจลีสซิ่งใช้อยู่ โดยใช้วิธีการสอบถามจากผู้ประกอบการธุรกิจ ลีสซิ่งในเขตอำเภอเมือง จังหวัดเชียงใหม่ ที่มีสาขา 5 สาขาขึ้นไป และการสังเกตวิธีการปฏิบัติงาน รวมถึงการค้นคว้าจากหนังสือที่เกี่ยวข้อง ซึ่งทำให้ทราบถึงวิธีการบันทึกบัญชี การรับรู้รายได้ และภาษีที่เกี่ยวข้อง รวมทั้งปัญหาที่เกิดขึ้น เพื่อที่จะนำไปเป็นแนวทางในการปฏิบัติทางการบัญชีของธุรกิจลีสซิ่งในมีประสิทธิภาพ จากการศึกษาพบว่า

ในการปฏิบัติด้านบัญชีพบว่า ธุรกิจลีสซิ่งได้มีวิธีการบันทึกบัญชี และการรับรู้รายได้ในลักษณะของสัญญาเช่าดำเนินงาน มากกว่าจะจัดทำในลักษณะของสัญญาเช่าทางการเงิน โดยนำหลักการบัญชีเกี่ยวกับการเช่าซื้อ และการให้กู้ยืมเงินมาใช้ในการบันทึกบัญชีและรับรู้รายได้ด้วยการรับรู้รายได้ดอกเบี้ยเป็นไปตามเกณฑ์เงินค้ำ ธุรกิจลีสซิ่งมักมีปัญหาในเรื่องของ เงินมัดจำ และราคาซากของสินทรัพย์ที่เช่าเมื่อสิ้นสุดสัญญาเช่า เนื่องจากเงินมัดจำนั้น ธุรกิจจะถือเป็นหนี้สินของธุรกิจ แต่อาจจะโอนเป็นส่วนหนึ่งของราคาสินทรัพย์ ณ วันสิ้นสุดสัญญาเช่าก็ได้

ในการปฏิบัติด้านภาษีอากรของธุรกิจลีสซิ่ง มีการปฏิบัติไปตามที่กำหนดไว้ในประมวลรัษฎากร โดยส่วนใหญ่ของธุรกิจลีสซิ่งจะจดทะเบียนในรูปแบบของบริษัทจำกัด จึงมีหน้าที่ที่ต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล และยังมีหน้าที่เกี่ยวกับการเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม จากรายได้ค่าบริการที่เกิดขึ้นนั้นด้วย

รัตนา ตาสุธ (2546) ได้ศึกษาเกี่ยวกับ ปัญหาที่พบในการกำกับดูแลผู้เสียภาษีโดยใกล้ชิด และให้เป็นปัจจุบันของทีมกำกับดูแล สำนักงานสรรพากรจังหวัดเชียงใหม่ เพื่อเป็นแนวทางในการแก้ไขและพัฒนาระบบงานกำกับดูแล กลุ่มตัวอย่างที่ใช้ในการศึกษาคือ เจ้าหน้าที่ตรวจสอบภาษีของสำนักงานสรรพากรจังหวัดเชียงใหม่

ปัญหาในการศึกษาแบ่งเป็น 5 ปัญหา ได้แก่ ปัญหาเกี่ยวกับการติดตามการชำระภาษีและการบริหารงานจัดเก็บภาษี ปัญหาด้านการพิจารณาคืนภาษี ปัญหาด้านการตรวจสอบภาษี ปัญหาในการกำกับดูแลต่างๆ ไป และปัญหาของผู้ประกอบการที่ตรวจสอบ

ผลการศึกษาพบว่าผู้ประกอบการไม่เห็นความสำคัญการจัดทำบัญชี โดยส่วนใหญ่จะให้สำนักงานบัญชีเป็นผู้จัดทำและชำระภาษี ทำให้มีปัญหาด้านการติดตามการชำระภาษี และการบริหารงานจัดเก็บภาษี ด้านการพิจารณาคืนภาษี และด้านการตรวจสอบภาษี และผู้ประกอบการไม่ส่งรายงานเอกสารต่างๆ ที่เกี่ยวข้อง ทำให้ดำเนินการพิจารณาคืนภาษील่าช้า

อรยา พัทธเมธา (2543) ได้ศึกษาเกี่ยวกับ การบัญชีของธุรกิจจัดนำเที่ยว มีวัตถุประสงค์ของการศึกษา เพื่อศึกษาลักษณะการดำเนินงานของธุรกิจจัดนำเที่ยว และศึกษาการบัญชีของธุรกิจจัดนำเที่ยว วิธีการศึกษา โดยเก็บข้อมูลจากการสัมภาษณ์ฝ่ายบัญชีของธุรกิจจัดนำเที่ยว ในจังหวัดเชียงใหม่ จำนวน 4 แห่ง

ในการศึกษา ทำให้ทราบถึงลักษณะการดำเนินงาน โครงสร้างการแบ่งส่วนงาน ข้อบังคับจัดตั้งธุรกิจ วิธีการหาลูกค้า การตั้งราคาขาย มีรายได้หลักจากการให้บริการจัดนำเที่ยว และมีรายได้รองจาดการเป็นตัวแทน ขายบริการต่างๆ ทำให้มีรายได้ที่เข้าง่ายต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม และบางส่วนได้รับการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม

ระบบบัญชีของธุรกิจจัดนำเที่ยว ประกอบด้วย การออกแบบประเภทเอกสารทางการบัญชี สมุครายวันขึ้นต้น บัญชีแยกประเภท วิธีการบันทึกรายการ การรายงาน ตลอดจนการกำหนดวิธีการปฏิบัติงานในการดำเนินงานด้านต่างๆ ซึ่งจะต้องยึดหลักการควบคุมภายใน แนวทางปฏิบัติที่ถูกต้องในการรับรู้รายได้ ค่าใช้จ่าย การวัดมูลค่าสินทรัพย์ และหนี้สิน รวมทั้งมีการศึกษาปัญหาทางภาษีอากร เพื่อให้ธุรกิจสามารถจัดทำหลักฐาน และบัญชีได้อย่างถูกต้อง