



สรุปความแตกต่างหลักการทางบัญชีกับหลักการทางภาษี สำหรับกิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะ (NPAEs) บทที่ 14 สัญญาเช่า

วิทยากรโดย

คุณพรรณณี วรวุฒิจงสถิต

- กรรมการในคณะกรรมการวิชาชีพบัญชีด้านการบัญชีภาษีอากร
- คณะทำงานโครงการเผยแพร่ความแตกต่างระหว่างบัญชีและภาษี



สัญญาเช่า คืออะไร

- ตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ บรรพ 3 เอกเทศสัญญา
- **ลักษณะ ๔** เช่าทรัพย์สิน
- **หมวด ๑** บทเบ็ดเสร็จทั่วไป
มาตรา 537 – 545
- **หมวด ๒** หน้าที่และความรับผิดชอบของผู้ให้เช่า
มาตรา 546 – 551
- **หมวด ๓** หน้าที่และความรับผิดชอบของผู้เช่า
มาตรา 552 – 563
- **หมวด ๔** ความระงับแห่งสัญญาเช่า
มาตรา 564 – 571
- **ลักษณะ ๕** เช่าซื้อ มาตรา 572 -574

ความหมายของ สัญญาเช่า ทางบัญชี และภาษี

- สัญญาเช่าทางบัญชี
 - สัญญาเช่าเงินทุน (การเงิน)
 - สัญญาเช่าดำเนินงาน
- สัญญาเช่าทางภาษี
 - สัญญาเช่าซื้อ
 - สัญญาเช่าทรัพย์สิน
- **สัญญาเช่าเงินทุน**
 - โอนความเป็นเจ้าของ/เลือกซื้อราคาต่ำ/อายุเช่าครอบคลุมอายุเชิงศก/เงินที่จ่ายเท่ากับFVวันทำสัญญา/ลักษณะเฉพาะคน อื่นใช้ไม่ได้/ผู้เช่าบอกเลิกได้ค่าเสียหายชัดใช้/ประกันราคาซาก/ต่อสัญญาราคาสูงมาก

เนื้อหาทางเศรษฐกิจสำคัญกว่ารูปแบบตามกฎหมาย

- ตัวอย่างกรณีขายแล้วเช่ากลับ
- บัญชีบันทึกการขายหรือไม่ดูที่เนื้อหาว่าขายจริงหรือเป็นการหาเงินทุนที่สุดท้ายจะได้ทรัพย์สินกลับมาด้วยการทำสัญญาเช่าเงินทุน
- ทางภาษี ขาย คือรูปแบบการขาย ส่วนการเช่ากลับ คือการเช่า แล้วแต่เป็นรูปแบบสัญญาเช่าซื้อหรือเช่าทรัพย์สิน

ผู้ให้เช่า

รายได้จากการให้เช่า – สัญญาเช่าเงินทุน (การเงิน)

- หลักบัญชี
- รายได้สัญญาเช่าเงินทุน (การเงิน) – **เช่าซื้อ / Leasing**
- รายได้จากการให้เช่า
 1. กำไรจากการขาย
 - รับรู้ทั้งจำนวน
 2. ดอกผลจากการให้เช่าซื้อรับรู้แต่ละงวด
ตามอัตราผลตอบแทนที่แท้จริง
 3. ถ้าไม่ได้รับชำระ
- เลื่อนการรับรู้ดอกผล

- **หลักภาษี - สัญญาเช่าซื้อ**
- ท.ป.1/2528 ข้อ 3.5 กิจการให้เช่าซื้อ ให้ใช้เกณฑ์สิทธิ
 1. กำไรจากการขาย (ราคาเงินสดหักต้นทุน)
 - รับรู้ทั้งจำนวนในรอบบัญชีที่ให้เช่าซื้อ
 2. ดอกผลจากการให้เช่าซื้อ (ยอดสัญญาหักราคาเงินสด)
 - รับรู้เป็นรายได้แต่ละงวดตามวิธีการบัญชีที่รับรองทั่วไป

ป.36/2536 เรื่อง การขายสินค้าตามสัญญาให้เช่าซื้อ หรือสัญญาซื้อขายผ่อนชำระที่กรรมสิทธิ์ในสินค้ายังไม่โอนไปยังผู้ซื้อเมื่อได้ส่งมอบตามมาตรา 178(2) เรื่อง VAT

- **หลักภาษี - สัญญาเช่า Leasing**
- **รายได้จากสัญญาให้เช่าแบบ Leasing ถือเป็นรายได้ค่าเช่าทั้งจำนวน** เนื่องจากสัญญาให้เช่าแบบ Leasing เข้าลักษณะเป็นการเช่าทรัพย์สิน
- ตาม ท.ป.1/2528 แก้ไขโดยท.ป.155/2549 และแก้ไขล่าสุด ท.ป.299/2561 ข้อ 3.4 การให้เช่าทรัพย์สินให้ใช้เกณฑ์สิทธิคำนวณรายได้รายจ่ายตามส่วนระยะเวลาการให้เช่าทรัพย์สิน หรือตามเกณฑ์อื่น ที่เหมาะสมตามวิธีการทางบัญชีที่รับรองทั่วไป

ต้องปรับปรุงทางภาษี 100%
ไม่มีกำไรจากการขาย/ดอกผล
มีค่าเสื่อมราคาทรัพย์สิน

ผู้เช่า

รายจ่ายจากการคิดค่าเสื่อมราคาสินทรัพย์ภายใต้สัญญาเช่าเงินทุน
(เช่าการเงิน) (รูปแบบสัญญาเช่าซื้อ)

หลักการบัญชี

- มูลค่าต้นทุนต้องไม่รวมดอกผลสัญญาเช่าซื้อ
 - ❖ Debit สินทรัพย์ (มูลค่ายุติธรรม)
 - ❖ Debit ดอกเบี้ยรอตัด
 - ❖ Credit เจ้าหนี้เช่าซื้อตามสัญญา
- ณ วันสิ้นงวด วัดมูลค่าด้วยราคาทุนหักค่าเสื่อมราคาสะสมและค่าเพื่อการด้อยค่า (ถ้ามี)
- ขาดทุนจากการด้อยค่าเข้า PL

หลักเกณฑ์ภาษีอากร

- มูลค่าต้นทุนของทรัพย์สินให้ถือตามราคาที่พึงต้องชำระทั้งหมด
- ค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาที่จะนำมาหักในรอบระยะเวลาบัญชี จะต้องไม่เกินค่าเช่าซื้อหรือราคาที่ต้องผ่อนชำระ (พรฎ.145 มาตรา7)ท.ป.1/2528 ข้อ 3.5
- ป.3/2527 ค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาในแต่ละรอบบัญชีเมื่อรวมกับที่หักไว้ในรอบบัญชีก่อนๆ แล้วจะต้องไม่เกินค่าเช่าซื้อหรือราคาที่ต้องผ่อนในรอบบัญชีก่อนๆจนถึงรอบบัญชีนั้น
- ขาดทุนจากการด้อยค่าห้ามเป็นรายจ่าย

ต้องปรับปรุงกำไรทางบัญชี - ค่าเสื่อมราคาตามบัญชีน้อยกว่าค่าเสื่อมราคาทางภาษี ดอกผลของสัญญาเช่าซื้อทางบัญชีไม่ใช่ค่าใช้จ่ายทางภาษี

ผู้เช่า

รายจ่ายจากการคิดค่าเสื่อมราคาสินทรัพย์ภายใต้สัญญาเช่าเงินทุน (เช่าการเงิน) (รูปแบบสัญญา Leasing)

หลักการบัญชี

- บันทึกเหมือนกรณีสัญญาเช่าเงินทุนที่เป็นเช่าซื้อ
- มีการบันทึกสินทรัพย์ คิดค่าเสื่อมราคาและมีรายจ่ายดอกเบี้ยจ่าย

หลักเกณฑ์ภาษีอากร

- หลักภาษี
- สัญญาเช่าแบบ Leasing เข้าลักษณะเป็นสัญญาเช่าทรัพย์สิน ดังนั้นการเช่าทรัพย์สิน
- ตาม ทป 1/2528 ข้อ 3.4 การเช่าทรัพย์สินให้ใช้เกณฑ์สิทธิ คำนวณรายจ่ายตามส่วนระยะเวลาการให้เช่าทรัพย์สิน หรือตามเกณฑ์บัญชี
- ค่างวดที่ชำระถือเป็นรายจ่ายค่าเช่า (ยกเว้นกรณีรถยนต์นั่งไม่เกินสิบคนถือเป็นรายจ่ายได้ไม่เกินคันละ 36,000 บาทต่อเดือนตาม พ.ร.ฎ. 315))

ต้องปรับปรุงกำไรทางบัญชี --ค่าเสื่อมราคาตามบัญชีไม่ใช่ค่าเสื่อมราคา ทางภาษี
ดอกผลของสัญญาเช่าสี่ซึ่งทางบัญชีไม่ใช่ค่าใช้จ่ายทางภาษี

ผู้ให้เช่า

รายได้จากการให้เช่าทรัพย์สิน (เช่าดำเนินงาน)

หลักการบัญชี

- ผู้ให้เช่าต้องรับรู้รายได้ค่าเช่าจากสัญญาเช่าดำเนินงานตามเกณฑ์เส้นตรงตลอดอายุสัญญาเช่า นอกจากนี้จะมีเกณฑ์อื่นที่เป็นระบบ ซึ่งแสดงถึงรูปแบบของการได้รับประโยชน์ที่ลดลงจากสินทรัพย์ที่ให้เช่า

หลักเกณฑ์ภาษีอากร

- ให้ใช้เกณฑ์สิทธิ
- ต้องนำรายได้/รายจ่าย ค่าเช่าหรือค่างวดและรายจ่ายที่เกี่ยวข้องมารวมคำนวณเป็นรายได้และรายจ่ายในแต่ละรอบระยะเวลาบัญชีตามส่วนแห่งระยะเวลาการให้เช่าทรัพย์สิน หรือตามเกณฑ์อื่นที่เหมาะสมตามวิธีการทางบัญชีที่รับรองทั่วไป
- เลือกใช้วิธีใดวิธีหนึ่ง ให้ใช้วิธีนั้นตลอดไป เว้นแต่จะได้รับอนุมัติอธิบดี
- ท.ป.1/2528 แก้ไขเพิ่มเติมด้วย ท.ป.155/2549 และแก้ไขล่าสุดด้วยท.ป.299/2561 ข้อ 3.4

ผู้เช่า

รายจ่ายจากสัญญาเช่าดำเนินงาน (สัญญาLeasing) (สัญญาเช่า)

หลักการบัญชี

- ผู้เช่าต้องรับรู้รายจ่ายค่าเช่าจากสัญญาเช่าดำเนินงาน **ตามเกณฑ์เส้นตรงตลอดอายุสัญญาเช่า** นอกจากนี้มีเกณฑ์อื่นที่เป็นระบบ ซึ่งแสดงถึงรูปแบบของการได้รับประโยชน์ที่ลดลงจากสินทรัพย์ที่ให้เช่า

หลักเกณฑ์ภาษีอากร

- สัญญาเช่าแบบ **Leasing** ไม่ถือเป็นสัญญาเช่าซื้อ แต่ถือเป็นสัญญาเช่าทรัพย์สิน ฎีกา 8810/253 (ประชุมใหญ่)
- สัญญาเช่าทรัพย์สิน เป็นรายจ่ายในทางภาษีตาม **ท.ป. 1/2528 เดิม และแก้ไขล่าสุด ท.ป. 299/2561 ข้อ 3.4**
- (ผู้เช่ารับรู้เป็นรายจ่ายทั้งจำนวน (ยกเว้นกรณีรถยนต์นั่งไม่เกินสิบคนถือเป็นรายจ่ายได้ไม่เกินคันละ 36,000 ต่อเดือน ตาม พ ร ฎ 315))



THANK YOU



<https://www.tfac.or.th>



@TFAC.FAMILY



tfac@tfac.or.th



<https://www.facebook.com/TFAC.FAMILY>



<https://www.youtube.com/TFACFamily>



02 685 2500

The information contained herein is of a general nature and is not intended to address the circumstances of any particular individual or entity. Although we endeavor to provide accurate and timely information, there can be no guarantee that such information is accurate as of the date it is received or that it will continue to be accurate in the future. No one should act upon such information without appropriate professional advice after a thorough examination of the particular situation. Materials published may only be reproduced with the consent of TFAC.