Operating Lease!!!

TFRS 16 (ใหม่) ผู้เช่าต้องรับรู้สินทรัพย์จากสัญญาเช่าทุกประเภท ทางภาษีต้องรับป่ะล่ะหรือไม่?

สัญญาเช่าการเงิน (Financial Lease) ตาม TFRS 16 (ภาษาไทย) เรียกใหม่ว่า **“สัญญาเช่าเงินทุน”**

ท่านสมาชิกและนักบัญชีส่วนใหญ่คงทราบกันแล้วว่า ตั้งแต่ในปี 2563 เป็นต้นไป มาตรฐานฯ เรื่องสัญญาเช่า (ฉบับใหม่) หรือ TFRS 16 จะถูกนำมาใช้แทน TAS 17 โดยครั้งนี้ถือเป็นการปรับเปลี่ยนมุมมองทางบัญชีด้านผู้เช่า (Lessee) เกี่ยวกับสัญญาเช่าดำเนินงาน หรือ Operating Lease ที่เรียกได้ว่าเป็น “The big change for lessees” กันเลยทีเดียว ซึ่งจะเปลี่ยนแปลงมากแค่ไหน ทางภาษีต้องรับรู้เป็นสินทรัพย์และหนี้สินด้วยหรือไม่ ??? ลองติดตามอ่านกันนะครับ !!

เข้าใจว่าท่านสมาชิกและนักบัญชีส่วนใหญ่เข้าใจถึงการเปลี่ยนแปลงตาม TFRS 16 กันแล้ว ผู้เขียนก็ไม่อยากเอามะพร้าวห้าวมาขายสวน แต่จะขออนุญาตกล่าวถึงเฉพาะ Operating Lease แบบย่อ ๆ ที่เกี่ยวพันหรือทำให้เกิดผลกระทบกับการปฏิบัติทางภาษีสำหรับผู้ที่อาจไม่ค่อยได้ติดตามกันสักเล็กน้อยก่อนที่จะกระโดดไปประเด็นทางภาษีนะครับ กล่าวคือ Operating Lease ที่มาตรฐานฯ ใช้ว่า “สัญญาเช่าดำเนินงาน” แล้วก็กรุณาแปลให้พวกเราว่า คือ สัญญาเช่าที่ไม่ใช่สัญญาเช่าการเงิน* (ขอบคุณมากเลยครับสำหรับคำแปล) คือ ก็เข้าใจนะครับ ว่าให้ไปอ่านสัญญาเช่าการเงินก่อน และอันที่ไม่เข้าเกณฑ์ก็เป็นสัญญาเช่าดำเนินงานทั้งหมด ซึ่งนักบัญชีบ้านเราและคนทั่วไปจะรู้จัก คุ้นเคยและเข้าใจลักษณะการเช่าทรัพย์สินกันดีอยู่แล้ว จึงไม่มีประเด็นกับนิยามความหมายดังกล่าว และมักจะเรียกว่าเช่าธรรมดา เช่าปกติ หรือบางคนก็เทียบว่าตรงกับ Rent เป็นต้น ซึ่งที่ผ่านมาทั้งทางบัญชีและภาษีอากรก็มองตรงกันมาตลอดว่า ทรัพย์สินตามสัญญาเช่าธรรมดาที่ผู้เช่าได้เช่ามาใช้งานนั้นไม่ใช่รายการที่จะต้องรับรู้เป็นสินทรัพย์ ซึ่งเมื่อรับรู้ค่าเช่าหรือค่างวดเป็นค่าใช้จ่ายตามรอบบัญชีนั้น ๆ แล้วก็จบ

แต่วันนี้กำลังจะเปลี่ยนไปครับ (เริ่ม มกราคม 2563)

“TFRS 16 ให้ผู้เช่ารับรู้ทรัพย์สินที่เช่าจากสัญญาเช่าทุกประเภทเป็นสินทรัพย์สิทธิการใช้และให้ทยอยตัดค่าเสื่อมราคาตามอายุการเช่า รวมถึงให้รับเป็นหนี้สินควบคู่กันและบันทึกรับรู้ดอกเบี้ยจ่ายพร้อมทยอยตัดลดหนี้สินลงตามงวดที่ชำระ” โดยมีข้อยกเว้นให้นิดหนึ่งครับ หากเป็นกรณีที่อายุสัญญาเช่าไม่เกิน 1 ปี หรือเป็นกรณีทรัพย์สินตามที่เช่ามีมูลค่าต่ำ สามารถทำเหมือนเดิมได้ครับ

WOW!

มิติใหม่จริง ๆ จะเห็นได้ว่ามุมมองการบัญชีด้านผู้เช่าของ TFRS 16 นั้น มองรวมทุกประเภทสัญญาเช่าเป็นแบบเดียว (A Single lessee Accounting Model) ไม่มีการแยกเป็นสัญญาเช่าการเงินและสัญญาเช่าดำเนินงานแล้วนะครับ (เน้นว่าเฉพาะด้านผู้เช่านะครับ สำหรับทางด้านผู้ให้เช่านั้นยังคงแยกเป็น 2 แบบเหมือนเดิมครับ อย่าไขว้เขว) ทั้งนี้ เป้าประสงค์ที่สำคัญก็คือ เพื่อให้ผู้ใช้รายงานทางการเงิน โดยเฉพาะนักลงทุน นักวิเคราะห์สามารถใช้ข้อมูลเปรียบเทียบกันได้ ผลการดำเนินงานและ Financial Ratios ต่าง ๆ สะท้อนมาจากการใช้สินทรัพย์และหนี้สินที่แสดงตามงบการเงินอย่างแท้จริง (เดิมรับรู้ผลการดำเนินงานจากการใช้สินทรัพย์แต่สินทรัพย์อยู่นอกงบการเงิน) และรวมถึงเพื่อให้สอดคล้องกับคำนิยามของสินทรัพย์ภายใต้การควบคุมของกิจการด้วย (IASB เขาไม่ธรรมดาจริง ๆ ครับ) ซึ่งหากสรุปง่าย ๆ ก็คือให้ทำคล้ายกับสัญญาเช่าการเงิน (Financial Lease) เดิมนั่นแหละครับ ซึ่งเท่ากับว่าส่วนที่กระทบเต็ม ๆ ก็คือ เช่าแบบธรรมดา หรือ Operating Lease อย่างที่ได้กล่าวไปครับ

“ตัวอย่างเช่น เมื่อเราซื้อเครื่องจักรมาเพื่อใช้ในกิจการเครื่องหนึ่ง เราต้องดูมาตรา 65 ตรี (5) ที่จะบอกเราว่าเข้าเกณฑ์รายจ่ายอันมีลักษณะเป็นการลงทุน ห้ามนำมาถือเป็นรายจ่ายนะ รวมถึงดูมาตรา 65 ตรี (15) ที่ห้ามนำค่าซื้อทรัพย์สินและรายจ่ายเกี่ยวกับการซื้อหรือขายทรัพย์สินในส่วนที่เกินปกติ โดยไม่มีเหตุผลอันสมควร ประกอบกันด้วย ถัดจากนั้น เมื่อเป็นรายจ่ายไม่ได้เราก็มาดูเงื่อนไขตามมาตรา 65 ทวิ (3) กันต่อ ซึ่งท่านบอกว่าราคาทรัพย์สินอื่นนอกจากสินค้าให้ถือตามราคาที่พึงซื้อทรัพย์สินนั้นได้ตามปกติ และ มาตรา 65 ทวิ (2) บอกเราว่าค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาของทรัพย์สิน ให้หักได้ตามหลักเกณฑ์ วิธีการ เงื่อนไขและอัตราที่กำหนดโดยพระราชกฤษฎีกา รวมถึงกำหนดไว้ด้วยว่าการหักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาดังกล่าว ให้คำนวณหักตามส่วนเฉลี่ยแห่งระยะเวลาที่ได้ทรัพย์สินนั้นมา และโดยทางปฏิบัติเรามีพระราชกฤษฎีกา ฉบับที่ 145 เป็นหลักในการคำนวณหักค่าเสื่อมราคาของสินทรัพย์ต่าง ๆ ด้วย” ดังนั้น ด้วยหลักดังกล่าวเราจึงสามารถรับสินทรัพย์จากการลงทุนและตัดค่าเสื่อมราคาได้ และที่โชคดีอีกชั้นหนึ่ง คือ หลักเกณฑ์ส่วนใหญ่เหมือนกับบัญชี ทำให้หลายกรณีเราจึงไม่ต้องปรับปรุงทางภาษี

ประเด็นต่อมาคือ จะต้องดูข้อเท็จจริงทางธุรกิจการค้า ประกอบกับหลักกฎหมาย (Legal) ว่าสัญญาเช่าไม่ว่าจะเป็นสัญญาเช่าการเงินหรือสัญญาเช่าดำเนินงาน (สัญญาเช่าธรรมดา) ที่เราตั้งเป็นประเด็นนั้น เป็นการได้มาซึ่งทรัพย์สินที่เข้าลักษณะรายจ่ายเพื่อการลงทุนหรือไม่ ซึ่งประเด็นนี้มีแนวคำพิพากษาศาลฎีกาไว้ว่า

“สัญญาเช่าทรัพย์แบบลิสซิ่ง ที่มีข้อความและรายละเอียด เช่น สัญญาเช่าทรัพย์ตาม ป.พ.พ. โดยไม่มีข้อความตอนใดแสดงว่าคู่สัญญาได้ตกลงซื้อหรือเช่าซื้อทรัพย์สินที่เช่า และไม่ปรากฏว่าค่าเช่าที่ชำระให้ถือเป็นส่วนหนึ่งของราคาทรัพย์สินที่เช่า แม้จะมีข้อตกลงที่ให้ผู้เช่ามีสิทธิเลือกซื้อทรัพย์สินที่เช่าก็เป็นเพียงคำมั่นจะขายทรัพย์สินให้ผู้เช่า หากผู้เช่าประสงค์จะซื้อในอนาคตโดยเสนอราคาขายไว้ล่วงหน้า สัญญาให้เช่าทรัพย์สินแบบลิสซิ่งนี้ จึงเป็นสัญญาเช่าทรัพย์ตาม ป.พ.พ. มาตรา 537” [คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 5959/2544] ซึ่งสรุปได้ว่าทรัพย์สินตามสัญญาเช่า ไม่ว่าจะเข้าลักษณะสัญญาเช่าการเงินหรือสัญญาเช่าดำเนินงาน ในทางกฎหมายถือเป็นการเช่าทรัพย์

และประเด็นสุดท้าย คือ เมื่อเป็นการเช่าทรัพย์แล้ว ทุกวันนี้เรารับรู้ค่าเช่าหรือค่างวดเป็นรายจ่ายได้เพราะอะไร ซึ่งต้องกลับไปดูหลักเกณฑ์การรับรู้รายได้และรายจ่ายอันนี้เลยครับ

"คำสั่งกรมสรรพากรที่ ท.ป. 1/2528 (แก้ไขโดย ท.ป. 299/2561) ข้อ 3.4 วรรคสอง การคำนวณรายได้และรายจ่ายของบริษัท หรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลซึ่งเป็นผู้เช่าทรัพย์สินให้ใช้เกณฑ์สิทธิตามข้อ 2 โดยบริษัท หรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลนั้น ต้องนำรายจ่ายค่าเช่าหรือค่างวดและรายจ่ายที่เกี่ยวข้องมารวมคำนวณเป็นรายจ่ายในแต่ละรอบระยะเวลาบัญชีตามส่วนแห่งระยะเวลาการเช่าทรัพย์สิน หรือตามเกณฑ์อื่นที่เหมาะสมตามวิธีการทางบัญชีที่รับรองทั่วไป"

เมื่อดูครบทั้งสามประเด็นแล้ว ก็สรุปได้ว่าทางภาษีอากรนั้นให้รับรู้ค่าเช่าหรือค่างวดเป็นรายจ่ายในแต่ละรอบระยะเวลาบัญชีนั้น ๆ โดยไม่สามารถรับเป็นสินทรัพย์แบบทางบัญชีได้ (หากตอบแบบสั้น ๆ เลยก็คือบัญชีเปลี่ยนแต่กฎหมายไม่ได้เปลี่ยนครับ) ซึ่งเมื่อมองโลกแง่บวกจะเห็นว่าเกิดงานใหม่ให้นักบัญชีทำเพิ่มขึ้นอีก 2 รอบเลยนะครับ **อันแรก** คือ จะต้องไปกวาดสัญญาเช่าทั้งหมดที่เข้าเกณฑ์มาลงบัญชี และ**อีกเด้ง** คือ จะต้องไม่ลืมปรับรายการคำนวณกำไรขาดทุนทางภาษีโดยเอาค่าเสื่อมราคาและดอกเบี้ยของสัญญาเช่าออกและเอาค่าเช่ากลับเข้าเป็นรายจ่ายเหมือนเดิมครับ (ถึง AI จะมาก็ไม่ตกงานง่าย ๆ หรอก 555) ในท้ายสุดนี้ ก็หวังว่าท่านสมาชิกและผู้อ่านจะได้รับความรู้และหลักคิด เก็บไปประยุกต์ใช้ต่อไปได้บ้าง และสำหรับท่านที่เคยกังวลใจอยู่ก็น่าจะได้รับคำตอบนะครับ ขอให้ทำงานด้วยความสุขกับวิชาชีพของพวกเรากันทุกคนนะครับ...บุญรักษา

หมายเหตุ : เนื้อหาในบทความนี้เป็นเพียงความเห็นเฉพาะบุคคลเท่านั้น โดยมิได้อ้างอิงหรือเกี่ยวข้องกับหน่วยงานหรือองค์กรใด

โดย..นายลักษณะน้อย พึ่งรัศมี
กรรมการ ในคณะกรรมการวิชาชีพบัญชีด้านการบัญชีภาษีอากร