

# มาตรฐานการบัญชีสำหรับสัญญาเช่าฉบับใหม่ กับประเด็นทางภาษีอากร

ภูมิภัทร์ แดงวัง

อาจารย์ประจำภาควิชาการบัญชี

คณะพาณิชยศาสตร์และการบัญชี มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์

## บทคัดย่อ

บทความนี้มีวัตถุประสงค์เพื่อทำความเข้าใจถึงความแตกต่างเชิงแนวคิดระหว่างทางบัญชีและทางภาษีเกี่ยวกับสัญญาเช่าเพื่อที่จะได้นำแนวคิดไปใช้เป็นพื้นฐานในการทำความเข้าใจเกี่ยวกับการปรับปรุงในกระดาดำทำการในทางภาษี บทความยังกล่าวถึงประเด็นสำคัญที่มีปัญหาค่อนข้างมากในทางปฏิบัติ เช่น เงินมัดจำ ค่าเสื่อมราคา และรายได้รับล่วงหน้า ทั้งนี้ เพื่อที่ว่าจะได้ทำความเข้าใจเกี่ยวกับมุมมองที่แตกต่างกัน ในทางบัญชีกับทางภาษี ทั้งในเชิงแนวคิดและปัญหาที่เกิดขึ้นในทางปฏิบัติ

**คำสำคัญ:** สัญญาเช่า ภาษีอากร เช่าทรัพย์สิน เช่าซื้อ

# IFRS 16 and Tax Issues

**Phoompat Dangwung**

*Lecturer of Department of Accounting,*

*Thammasat Business School, Thammasat University*

## ABSTRACT

This article aims to illustrate the main difference in the concept between lease accounting with an update in IFRS 16 and lease taxation to understand an adjustment direction in the taxation worksheet. In addition, the article comprises many controversial issues such as deposit, depreciation and unearned revenue. This is to gain a comprehensive understanding in the difference between accounting and tax perspectives for both concept and practical manner.

**Keywords:** Leases, Taxation, Leasing, Hire Purchase

## บทนำ

ในอีกไม่นานหรือประมาณต้นปี พ.ศ. 2562 มาตรฐานการบัญชีสำหรับสัญญาเช่าฉบับใหม่ IFRS 16 จะถูกนำมาใช้ แทนที่มาตรฐานการบัญชีสำหรับสัญญาเช่าในปัจจุบัน หรือ มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 17 ที่มีการใช้กันมาอย่างยาวนาน ถึง 10 กว่าปีแล้ว ถึงแม้ว่าในมาตรฐานฉบับใหม่ จะมีการเปลี่ยนแปลงอย่างมากมาโดยเฉพาะในฝั่งของวิธีการบัญชีของผู้เช่า แต่ทว่าประเด็นทางภาษีที่ถือว่าเป็นประเด็นที่มีข้อแตกต่างอย่างมาก เป็นเรื่องหนึ่งที่ไม่ได้ปรับเปลี่ยนไป พร้อมกับมาตรฐานฉบับใหม่ฉบับนี้ บทความนี้ กล่าวถึงถึงประเด็นในทางภาษีที่น่าจะยังคงมีอยู่ และประเด็น สำคัญอื่นๆ ที่เกี่ยวข้อง เพื่อที่จะได้ทำความเข้าใจในแนวคิดกับมุมมองในเรื่องของภาษีและสัญญาเช่ากันมากขึ้น

## ความแตกต่างในแนวคิดของสัญญาเช่าในทางบัญชี และในทางภาษี

การที่จะทำความเข้าใจเรื่องนี้ได้ตัวอย่างแท้จริงแล้ว จำเป็นต้องเข้าใจถึงความแตกต่างในคำนิยามและการจัดประเภทสัญญาเช่ากันก่อน เนื่องจากในทางบัญชีและทางภาษีนั้น มองรูปแบบการจัดประเภทที่แตกต่างกัน ทำให้รูปแบบการบันทึกบัญชีในทางปฏิบัติต้องมีการปรับปรุงในกระดาดำทำการ เพื่อคำนวณกำไรสุทธิทางภาษี ซึ่งถึงแม้ว่า ในมาตรฐานฉบับใหม่หรือ IFRS 16 ที่จะมีผลบังคับใช้ จะระบุไว้ค่อนข้างชัดเจนว่า ผู้เช่าไม่จำเป็นต้องแยกประเภทสัญญาเช่าในฝั่งผู้เช่าอีกต่อไปแล้ว แต่ทว่าเมื่อนำมาปรับปรุงในกระดาดำทำการในทางภาษี ผู้เช่ายังคงต้องทำเรื่องที่คล้ายคลึงกับการแยกประเภทเช่นเดิมอยู่ดี เพื่อที่จะทำความเข้าใจว่าจะต้องปรับปรุงในกระดาดำทำการในทางภาษีอย่างไร ในขณะที่อีกฝั่งหนึ่งในส่วนของผู้ให้เช่า IFRS 16 ยังคงระบุให้มีการจัดประเภท และลงรายการบัญชีทำนองเดียวกับมาตรฐานฉบับปัจจุบัน แนวทางที่ใช้ในการปรับปรุงในกระดาดำทำการ เพื่อคำนวณกำไรสุทธิทางภาษีของ

ผู้ให้เช่าก็จะออกมาคล้ายๆ กันในแบบปัจจุบันที่ทำอยู่และไม่ค่อยมีการเปลี่ยนแปลงมากเท่าไร

## ประเภทของสัญญาเช่าในทางบัญชี

สัญญาเช่าในทางบัญชีถูกแบ่งออกเป็น 2 ประเภทด้วยกัน คือ

1) สัญญาเช่าดำเนินงาน (Operating Lease) หมายถึง สัญญาที่มีใช้สัญญาเช่าทางการเงิน กล่าวโดยนัยได้ว่า เป็นสัญญาเช่าระยะยาวที่ผู้ให้เช่ามิได้โอนความเสี่ยงและผลตอบแทนทั้งหมดหรือเกือบทั้งหมดที่ผู้เป็นเจ้าของพึงได้รับจากสินทรัพย์ไปให้แก่ผู้เช่า

2) สัญญาเช่าการเงิน (Finance Lease) หมายถึง สัญญาเช่าที่ทำให้เกิดการโอนความเสี่ยงและผลตอบแทนทั้งหมดหรือเกือบทั้งหมดที่ผู้เป็นเจ้าของพึงได้รับจากสินทรัพย์ให้แก่ผู้เช่าไม่ว่าในที่สุดการโอนกรรมสิทธิ์จะเกิดขึ้นหรือไม่

การพิจารณาว่าสัญญาเช่าใดๆ เป็นสัญญาเช่าประเภทใดนั้นจะต้องพิจารณาความเสี่ยงและผลตอบแทนในตัวสินทรัพย์ว่าอยู่กับทางด้านผู้เช่าหรือผู้ให้เช่า และกิจการจะต้องพิจารณาถึงเนื้อหาของรายการบัญชีมากกว่ารูปแบบทางกฎหมาย ซึ่งจะต้องมีการจัดประเภทตั้งแต่วันเริ่มต้นที่ทำสัญญาเช่าเลยทีเดียว มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 17 (ปรับปรุง 2552) ได้กำหนดหลักเกณฑ์ในการพิจารณาประเภทของสัญญาเช่าไว้ว่า

สัญญาเช่าจะจัดประเภทเป็นสัญญาเช่าการเงิน หากสัญญานั้นได้ทำให้เกิดสถานการณ์ ต่อไปนี้ อย่างน้อยหนึ่งสถานการณ์ ดังต่อไปนี้

1) สัญญาเช่าโอนความเป็นเจ้าของในสินทรัพย์ให้แก่ผู้เช่าเมื่อสิ้นสุดระยะเวลาของสัญญาเช่า

2) ผู้เช่ามีสิทธิเลือกซื้อสินทรัพย์ด้วยราคาต่ำกว่ามูลค่ายุติธรรม ณ วันที่สิทธิเลือกมีผลบังคับใช้โดยราคาตามสิทธิเลือกนั้นมีจำนวนต่ำกว่ามูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์มากเพียงพอที่จะทำให้เกิดความแน่ใจอย่างสมเหตุสมผล

ณ วันเริ่มต้นของสัญญาว่าผู้เช่าจะใช้สิทธิในการเลือกซื้อสินทรัพย์นั้น

3) ระยะเวลาของสัญญาเช่าครอบคลุมอายุการให้ประโยชน์เชิงเศรษฐกิจส่วนใหญ่ของ สินทรัพย์ แม้ว่าจะไม่มีการโอนกรรมสิทธิ์เกิดขึ้น

4) ณ วันเริ่มต้นของสัญญาเช่า มูลค่าปัจจุบันของจำนวนเงินขั้นต่ำที่ต้องจ่ายมีจำนวนเท่ากับ หรือเกือบเท่ากับมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์ที่เช่า

5) สินทรัพย์ที่เช่ามีลักษณะเฉพาะจนกระทั่งมีผู้เช่าเพียงผู้เดียวที่สามารถใช้สินทรัพย์นั้น โดยไม่จำเป็นต้องนำสินทรัพย์ดังกล่าวมาทำการดัดแปลงที่สำคัญ

### ประเภทของสัญญาเช่าในทางภาษี

สัญญาเช่าในทางภาษีแบ่งออกเป็น 2 ประเภทเช่นเดียวกัน แต่ไม่ได้แบ่งประเภท เช่นเดียวกับทางบัญชี โดยทางภาษีจะแบ่งประเภทสัญญาเช่าตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ ซึ่งจะแบ่งสัญญาเช่าออกเป็น

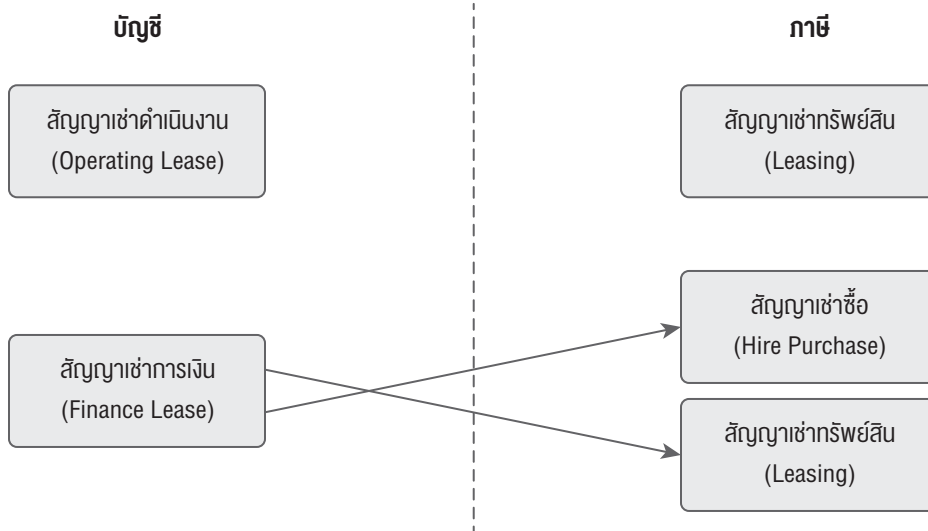
1) **สัญญาเช่าซื้อ (Hire Purchase)** ตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 572 “สัญญาเช่าซื้อคือสัญญาที่เจ้าของทรัพย์สินเอาทรัพย์สินของตนออกให้ผู้อื่นเช่า เพื่อใช้สอยหรือเพื่อให้ได้ประโยชน์และให้คำมั่นว่าจะขายทรัพย์สินนั้น หรือจะให้ทรัพย์สินที่เช่าตกเป็นสิทธิแก่ผู้เช่าซื้อเมื่อได้ใช้เงินจนครบตามที่ตกลงไว้โดยการชำระเป็นงวดๆจนครบตามข้อตกลง” และสัญญาเช่าซื้อจะโอนกรรมสิทธิ์เมื่อชำระเงินงวดสุดท้าย ซึ่งจะไม่เหมือนกับการขายผ่อนชำระที่กรรมสิทธิ์จะถูกโอนทันที ขณะที่ทำสัญญา

2) **สัญญาเช่าทรัพย์สิน (Leasing)** ตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 537 ว่าด้วยเรื่องความหมายของสัญญาเช่าทรัพย์สิน “อันว่าสัญญาเช่าทรัพย์สินนั้น คือสัญญาซึ่งบุคคลคนหนึ่ง เรียกว่าผู้ให้เช่าตกลงให้บุคคลอีกคนหนึ่งเรียกว่าผู้เช่า ได้ใช้หรือได้รับประโยชน์ในทรัพย์สิน อย่างใดอย่างหนึ่งชั่วระยะเวลาอันมีจำกัด และผู้เช่าตกลงจะให้ค่าเช่าเพื่อการนั้น”

จากตรรกะนี้จะเห็นได้ชัดว่าการจัดประเภทในทางบัญชีกับในทางภาษีนั้นมีมุมมองที่แตกต่างกัน โดยในทางบัญชีจะแบ่งเป็นสัญญาเช่าดำเนินงานกับสัญญาเช่าการเงิน แต่ในทาง ภาษีจะแบ่งออกเป็นเช่าทรัพย์สินกับสัญญาเช่าซื้อ อย่างไรก็ตามการจัดประเภททางบัญชี และทางภาษีมิจุดเชื่อมโยงที่สำคัญอยู่ประการหนึ่งนั่นก็คือ เรื่องของการโอนกรรมสิทธิ์ไปยังผู้เช่า ให้เริ่มมองจากฝั่งของประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์และภาษีอากรเป็นหลัก กล่าวคือในภาพรวมถ้าหากมีการโอนกรรมสิทธิ์ในตัวทรัพย์สินทันที ณ วันที่สิ้นสุดสัญญาเช่า (เมื่อผู้เช่าชำระเงินครบถ้วนตามสัญญา) สัญญาเช่าดังกล่าวจะจัดประเภทเป็นสัญญาเช่าซื้อ แต่หากสัญญาเช่าดังกล่าวไม่ได้มีการโอน กรรมสิทธิ์ไปยังผู้เช่าทันที ณ วันสิ้นสุดสัญญาเช่า ก็จะกลายเป็นสัญญาเช่าทรัพย์สิน

หากมองทางด้านของบัญชีกันบ้าง โดยปกติแล้วสัญญาเช่าที่เป็นสัญญาเช่าดำเนินงานมักจะไม่มีการโอนกรรมสิทธิ์อยู่แล้ว เมื่อนำไปปรับปรุงทางภาษีก็น่าจะถูกจัดประเภทเป็นสัญญาเช่าทรัพย์สินเกือบทั้งหมด แต่ในส่วนที่ค่อนข้างมีปัญหาจะเป็นสัญญาเช่าการเงิน ที่แบ่งออกเป็นสองประเภท ด้วยกัน คือ สัญญาเช่าการเงินที่เป็นเช่าซื้อ (Finance Lease - Hire Purchase) และ สัญญาเช่าการเงินที่เป็นเช่าทรัพย์สิน (Finance Lease - Leasing) แสดงดังภาพที่ 1

การจัดประเภทเป็นประเภทใดนั้น มักขึ้นอยู่กับว่ามีการโอนกรรมสิทธิ์ในตัวทรัพย์สินในการเช่าหรือไม่ ซึ่งถ้าสามารถทำความเข้าใจมาจนถึงตรงจุดนี้ได้ วิธีการบัญชีที่เกี่ยวข้องและการปรับปรุง กระดาษทำการในทางภาษีก็น่าจะไม่ใช่วิธีที่ยากอีกต่อไป



ภาพที่ 1 กรอบแนวคิดความแตกต่างของสัญญาเช่าในทางบัญชีและในทางภาษี

**ประเด็นสำคัญอื่นๆ ที่เกี่ยวข้อง**

ประเด็นทางบัญชีและภาษีที่เกี่ยวกับสัญญาเช่า ซึ่งอธิบายในที่นี้ คือ เงินค่านหรือเงินล่วงหน้า ค่าเสื่อมราคา และเงินรับล่วงหน้า

**เงินค่านหรือเงินล่วงหน้า**

โดยปกติแล้ว ในการทำธุรกิจเกี่ยวกับสัญญาเช่า เนื่องจากสินทรัพย์บางตัวมีมูลค่า ค่อนข้างสูง ในบางครั้งจึงจำเป็นต้องมีการกำหนดให้จ่ายเงินมัดจำกันไว้ด้วย เพื่อประกัน ความเสี่ยงที่อาจเกิดขึ้น ซึ่งผลกระทบอย่างหนึ่งที่เกิดขึ้นเมื่อจ่ายเงินมัดจำนั้น คือ เงินมัดจำจะทำให้เงินที่ผ่อนจ่ายชำระค่างวดในแต่ละงวดลดลงไปด้วย

ประเด็นที่เกิดขึ้นตามมาก็คือ ในส่วนของทางสัญญาเช่าการเงินที่เป็นเช่าซื้อ ในทางภาษีได้มีข้อกำหนดไว้ในพระราชกฤษฎีกาฯ (ฉบับที่ 145) แห่งประมวลรัษฎากร มาตรา 7 ว่า “ทรัพย์สินที่ได้มาโดยการเช่าซื้อ หรือโดยการซื้อขายเงินผ่อนมูลค่าต้นทุนของสินทรัพย์นั้น ให้ถือตามราคาที่ต้องชำระทั้งหมด แต่ค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคา

ที่จะนำมาหักในรอบระยะเวลาบัญชีจะต้องไม่เกินค่าเช่าซื้อหรือราคาที่จะต้องผ่อนชำระในรอบระยะเวลาบัญชีนั้น” ดังนั้น ค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาที่จะนำมาหักในรอบระยะเวลาบัญชีจะต้องไม่เกินค่าเช่าซื้อหรือราคาที่จะต้องผ่อนชำระในรอบระยะเวลาบัญชีนั้น ทำให้เงินงวดที่ชำระในแต่ละงวดที่หลังจากหักมัดจำไปแล้วนั้น มักจะทำให้เงินงวดต่ำกว่าค่าเสื่อมราคาที่สามารถออกมาได้ มีผลทำให้ค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นแต่ละรอบของฝั่งผู้เช่าต่ำกว่าที่ควรจะเป็น

ตัวอย่างเช่น กิจการเช่าเครื่องจักรมูลค่า 120 CU สัญญาเช่ามีอายุ 5 ปี อายุเครื่องจักรมีอายุการใช้งาน 5 ปี โดยแบ่งการชำระเป็นเงินมัดจำจำนวน 70 CU ณ วันเริ่มแรก และ ชำระต่อไปอีกห้างวด งวดละ 10 CU (เป็นสัญญาเช่าการเงินแบบเช่าซื้อ) ถ้าเรายึดหลักภาษีข้างต้น เราจะพบว่า ค่าเสื่อมราคาราคาของเครื่องจักรจะอยู่ที่ปีละ  $120/5 = 24$  CU ต่อปี แต่ทว่าเงินงวดที่จ่ายจริงนั้นจะอยู่เพียงแค่ 10 CU ต่อปีเท่านั้น มีผลทำให้กิจการรับรู้ค่าเสื่อมราคาได้เพียงแค่ 10 CU และจะเป็นการรับรู้ค่าใช้จ่ายในทางภาษี ต่ำกว่าความเป็นจริง

### แนวทางปฏิบัติ

แนวทางที่ 1 ค่าเสื่อมราคาที่สามารถคำนวณได้แต่ละปีเป็นไปตามข้อกฎหมายที่เขียนไว้ กล่าวคือ ค่าเสื่อมราคาของกิจการผู้เช่าสามารถคิดได้เพียงปีละ 10 CU เท่านั้น ไม่สามารถเกินเงินงวดที่จ่ายสำหรับสัญญาเช่าในแต่ละงวด

แนวทางที่ 2 ค่าเสื่อมราคาที่น่ามาคิดนั้น สามารถยอมให้นำเงินมัดจำมาใช้ในการพิจารณาเพื่อนำมารวมคำนวณเพื่อเป็นตัวกำหนดค่าเสื่อมราคาที่ยอมรับได้ในแต่ละงวด แต่ต้องไม่เกิน ค่าเสื่อมราคาที่ได้คิดไว้จริง กล่าวคือ เมื่อคิดค่าเสื่อมออกมาจะอยู่ที่ 24 CU ต่องวดนั่นเอง

แนวทางที่ 3 กิจการสามารถนำเงินมัดจำมาเฉลี่ย เช่นเดียวกับกรณีของรายได้รับล่วงหน้า กล่าวคือผู้เช่าสามารถเฉลี่ยเงินมัดจำ 70 CU ไปตลอดอายุของสัญญาเช่าแล้ว ถือเป็นค่าใช้จ่ายได้ ซึ่งเมื่อเฉลี่ยออกมาแล้วจะเท่ากับ 14 CU ต่อปี และพอนำไปรวมกับค่าเสื่อมราคาที่ไม่เกินเงินงวด คือ 10 CU ต่อปี จะได้ประมาณ 24 CU ต่อปี ซึ่งก็จะเท่ากับราคาค่าเสื่อมที่คิดตามปกติต่อปี ในความเป็นจริงแล้ว การนำวิธีนี้มาใช้ค่อนข้างมีปัญหา เนื่องจากมีเพียงสัญญาเช่าทรัพย์สินเท่านั้นที่มีการระบุว่าสามารถนำเงินมัดจำมาเฉลี่ยแล้วทยอยตัดจ่ายได้ จึงไม่มั่นใจว่าในทางปฏิบัตินั้น สัญญาเช่าซื้อสามารถทำเช่นนั้นได้หรือไม่

จนถึงปัจจุบันยังไม่มีแนวทางที่ชัดเจนที่เกี่ยวข้องกับการเลือกวิธีในเรื่องนี้ ซึ่งในมุมมองของผู้เขียนแล้ว การให้ใช้ทางเลือกที่ 1 นั้นดูจะไม่สมควรกับผู้เช่าเท่าไร เนื่องจากค่าใช้จ่าย ที่สามารถบันทึกได้จะต่ำกว่าความเป็นจริงค่อนข้างมาก การเลือกแนวทางที่ 2 และ 3 จึงน่าจะดูสมเหตุสมผลมากกว่า

### ค่าเสื่อมราคา

ในรูปแบบของสัญญาเช่าการเงินที่เป็นแบบเช่าซื้อ (Finance Lease - Hire Purchase) ค่าเสื่อมราคาที่สามารถคำนวณได้ในทางบัญชีกับในทางภาษีนั้นมีความแตกต่างที่สำคัญอยู่ เนื่องจาก ในทางบัญชีค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้น

จากสัญญาเช่าการเงินจะแบ่งออกเป็นสองส่วนด้วยกัน คือ ค่าเสื่อมราคาของสินทรัพย์ที่เช่า และค่าใช้จ่ายทางการเงินที่เกิดจากหนี้สินในงบการเงิน ที่เกี่ยวข้องกับสัญญาเช่า แต่ทว่าในทางภาษีตามพระราชกฤษฎีกา 145 มาตรา 7 “การหักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาทรัพย์สินที่ได้มาโดยการเช่าซื้อ ให้คำนวณจากมูลค่าต้นทุนของทรัพย์สินนั้น ให้ถือตามราคาที่ยังต้องชำระทั้งหมด (ต้นทุน + ดอกเบี้ย)” กล่าวคือ ค่าดอกเบี้ยที่เกิดจากหนี้สินในการทำสัญญาเช่านั้น ต้องนำมารวมถือเป็นส่วนหนึ่งของต้นทุนของทรัพย์สินที่เช่าทำให้มูลค่าทรัพย์สินที่เกิดจากการเช่าในทางภาษีนั้น มักจะมีมูลค่าสูงกว่าในทางบัญชี นอกจากนี้มูลค่าทรัพย์สินจากสัญญาเช่าที่เกิดขึ้นจากการปรับปรุงนี้ ยังมีผลทำให้รูปแบบการรับรู้ค่าใช้จ่ายเปลี่ยนแปลงไป และจากการบันทึกสัญญาเช่าในทางบัญชีในส่วนตัวตรงนี้ ก็จะนำไปสู่การตั้งสินทรัพย์ภาษีเงินได้รอการตัดบัญชี (Deferred Tax Asset) และหนี้สินภาษีเงินได้รอการตัดบัญชี (Deferred Tax Liability) เพิ่มขึ้นอีกด้วย

### เงินรับล่วงหน้า

กรณีกิจการนิติบุคคลได้รับเงินล่วงหน้า เงินกินเปล่า หรือเงินแปะเจี๊ยะ หากต้องคืน แก่ผู้เช่าเมื่อสิ้นสุดสัญญา กิจการควรบันทึกบัญชีเป็นหนี้สิน แต่ทางภาษีอากรได้มีคำสั่งกรมสรรพากร ที่ ป.73/2541. กำหนดให้นำเงินที่เรียกเก็บหรือพึงเรียกเก็บ ในลักษณะเป็นเงินก้อนเพื่อตอบแทนการให้เช่าทรัพย์สินทั้งจำนวน ไม่ว่าจะเรียกเก็บในลักษณะ เงินจ่ายล่วงหน้า เงินประกัน เงินมัดจำ เงินจอง หรือเงินอื่นที่เรียกเก็บในลักษณะทำนองเดียวกัน มารวมคำนวณเป็นรายได้ในรอบระยะเวลาบัญชีที่เริ่มให้เช่าทรัพย์สิน หรือจะนำรายได้นั้นมาเฉลี่ยตามส่วนแห่งจำนวนปีตามสัญญา และนำมารวมคำนวณเป็นรายได้ในแต่ละรอบระยะเวลาบัญชีนับแต่รอบระยะเวลาบัญชีที่เริ่มให้เช่าทรัพย์สินก็ได้ เพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล ตามเกณฑ์สิทธิ มาตรา 65 วรรคสอง แห่งประมวลรัษฎากรด้วย เช่น

บริษัท ก ให้บริษัท ข เช่าที่ดินมีกำหนดระยะเวลาเช่า 10 ปี โดยผู้เช่าตกลงจะชำระค่าเช่าล่วงหน้าเป็นเงิน 50,000,000 บาท ดังนี้ บริษัท ก ผู้มีเงินได้ จะต้องนำค่าเช่าล่วงหน้า ดังกล่าวมาเฉลี่ยเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลเป็นรายปี จำนวน 10 ปี โดยสามารถนำเงินภาษีหัก ณ ที่จ่ายที่ถูกหักไว้มาเป็นเครดิตภาษีในรอบระยะเวลาบัญชีที่ถูกหักไว้ทั้งจำนวน เป็นต้น

## unสรุป

ถึงแม้ว่ามาตรฐานการบัญชีที่เกี่ยวข้องกับสัญญาเช่าฉบับใหม่ หรือ IFRS 16 จะนำการเปลี่ยนแปลงอย่างมากมาสู่มาตรฐานการบัญชีสำหรับสัญญาเช่า ในอนาคตอันใกล้นี้ แต่ประเด็นหนึ่งที่ดูเหมือนจะไม่ได้ปรับเปลี่ยนไปตามกับมาตรฐานการบัญชีฉบับใหม่ก็คือในเรื่องของภาษี นั่นอาจเป็นเพราะส่วนหนึ่งของเป้าหมายของการเปลี่ยนแปลงในมาตรฐานการบัญชีฉบับใหม่นั้น มุ่งเน้นไปที่การแก้ปัญหา Off-Balance Sheet Financing ของผู้เช่า เพื่อให้ผู้ที่นำข้อมูลในงบการเงินไปใช้สามารถนำไปใช้ได้อย่างเกิดประโยชน์สูงสุด อย่างไรก็ตาม ถ้าลองมองย้อนกลับไปถึงมาตรฐานการบัญชีที่เกี่ยวข้องกับสัญญาเช่ากับภาษีฉบับในปัจจุบัน บัญชีกับภาษีนั่นไม่ได้มีแนวโน้มไปในทิศทางเดียวกันอยู่แล้ว ด้วยเหตุผลหลักๆ ส่วนหนึ่งก็คือ เป้าหมายและแนวคิดของในทางบัญชีกับในทางภาษีของสัญญาเช่านั้นมีความแตกต่างกัน ดังนั้น ความเข้าใจในเรื่องของความแตกต่างในทางบัญชีและทางภาษี ในเรื่องของสัญญาเช่าจึงเป็นพื้นฐานสำคัญเบื้องต้น

## REFERENCES

- BDO International. (2016). *BDO IFR Advisory Limited*. Retrieved on April 27, 2017 from [https://www.bdo.global/getattachment/Services/Audit-Assurance/IFRS/IFRS-in-Practice/IFRS16IP\\_Leases\\_print.pdf.aspx?lang=en-G](https://www.bdo.global/getattachment/Services/Audit-Assurance/IFRS/IFRS-in-Practice/IFRS16IP_Leases_print.pdf.aspx?lang=en-G).
- Ernst & Young Global Limited. (2016). *Leases: A summary of IFRS 16 and its effects*. Retrieved on April 27, 2017 from [http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/ey-leases-a-summary-of-ifrs-16-and-its-effects-may-2016/\\$FILE/ey-leases-a-summary-of-ifrs-16-and-its-effects-may-2016.pdf](http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/ey-leases-a-summary-of-ifrs-16-and-its-effects-may-2016/$FILE/ey-leases-a-summary-of-ifrs-16-and-its-effects-may-2016.pdf).
- Federation of Accounting Professions. (2015). *Thai Accounting Standard No. 17 Lease Contract*. Bangkok.
- Golden, R. & Hoogervorst, H. (2013). *Leasing 101: 2013-270 Comment Letter No. 16*. Retrieved on April 27, 2017 from FASB:[http://fasb.org/cs/BlobServer?blobkey=id&blobnocache=true&blobwhere=1175827393192&blobheader=application%2Fpdf&blobheadername2=Content-Length&blobheadername1=Content-Disposition&blobheadervalue2=959365&blobheadervalue1=filename%3DLEASES2.ED.0016.LEASING\\_101\\_WILLIAM\\_BOSCO.pdf&blobcol=urldata&blobtable=MungoBlobs](http://fasb.org/cs/BlobServer?blobkey=id&blobnocache=true&blobwhere=1175827393192&blobheader=application%2Fpdf&blobheadername2=Content-Length&blobheadername1=Content-Disposition&blobheadervalue2=959365&blobheadervalue1=filename%3DLEASES2.ED.0016.LEASING_101_WILLIAM_BOSCO.pdf&blobcol=urldata&blobtable=MungoBlobs).
- Hughes, J. (2016). *New leases standard - lessor accounting*. Retrieved on April 2017 from <https://disclosurehub.org/2016/10/30/new-leases-standard-lessor-accounting/>.
- Mahutova, S. (n.d.). *Troubles with IFRS 16 Leases*. Retrieved on April 27, 2017 from <http://www.ifrsbox.com/ifrs-16-implementation-challenges/>.

- PricewaterhouseCoopers. (2016). *IFRS 16: The leases standard is changing - Are you ready?* Retrieved on April 27, 2017 from <http://www.pwc.com/gx/en/communications/pdf/ifrs-16-leases-standard-changing.pdf>.
- Revenue Department. (2017). Standardized Accounting and Accurate Reporting of Tax (Translation). Sanpakornsarn.
- Revenue Department. (n.d.). Leases and Tax (Translation). Retrieved from [http://www.sanpakornsarn.com/page\\_article\\_detail.php?aID=26](http://www.sanpakornsarn.com/page_article_detail.php?aID=26).
- The International Accounting Standards Board. (2016). *IFRS 16 Leases*. Retrieved on April 27, 2017 from IFRS: [http://www.ifrs.org/Current-Projects/IASB-Projects/Leases/Documents/IFRS\\_16\\_project-summary.pdf](http://www.ifrs.org/Current-Projects/IASB-Projects/Leases/Documents/IFRS_16_project-summary.pdf).
- Tong, T. L. (2016). *A Review of IFRS 16 Leases*. Retrieved on April 27, 2017 from [http://www.masb.org.my/pdf.php?pdf=IFRS\\_16\\_Leases.pdf&file\\_path=pdf\\_file](http://www.masb.org.my/pdf.php?pdf=IFRS_16_Leases.pdf&file_path=pdf_file).

