



Real Estate Rental and Service Business Tax Planning

การวางแผนภาษีธุรกิจ
ให้เช่าสังหาริมทรัพย์
และการให้บริการ
เกี่ยวกับอสังหาริมทรัพย์

การวางแผนภาษี ธุรกิจให้เช่าอสังหาริมทรัพย์ และการให้บริการเกี่ยวกับ อสังหาริมทรัพย์

(Real Estate Rental and
Service Business Tax Planning)

ผู้ช่วยศาสตราจารย์ดุลยลักษณ์ ตราชูธรรม
ที่ปรึกษากฎหมายภาษีอากร และอาจารย์ผู้บรรยายวิชากฎหมายภาษีอากร

อาจารย์ พิจิต ตราชูธรรม
ที่ปรึกษากฎหมายภาษีอากร และอาจารย์ผู้บรรยายวิชากฎหมายภาษีอากร

นราพร ตราชูธรรม
นักศึกษาชั้นปีที่ 3 คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์
สาขาวิชากฎหมายธุรกิจ หลักสูตรนานาชาติ (LL.B. Business Law)

การวางแผนภาษีธุรกิจให้เช่าอสังหาริมทรัพย์ และการให้บริการเกี่ยวกับอสังหาริมทรัพย์

(Real Estate Rental and Service Business Tax Planning)

โดย ผู้ช่วยศาสตราจารย์ ดุยลักษณ์ ตราชูธรรม และคณะ

พิมพ์ครั้งแรก : มกราคม 2566
เจ้าของ : บริษัท ธรรมนิติ เพรส จำกัด
ที่ปรึกษา : ดารารัตต์ พิฆมงคล
กองบรรณาธิการ : ณัฐชยาน์ ชมกลิ่น
พิสูจน์อักษร : จันทร์จิรา ชื้อพร้อม
ออกแบบปก : วรณา สนธิอนุเคราะห์
ประสานงาน : ทิพสุคนธ์ วงษ์เมือง

ข้อมูลทางบรรณานุกรมของหอสมุดแห่งชาติ

ดุยลักษณ์ ตราชูธรรม.

การวางแผนภาษีธุรกิจให้เช่าอสังหาริมทรัพย์และการให้บริการเกี่ยวกับอสังหาริมทรัพย์.-- กรุงเทพฯ : ธรรมนิติ เพรส, 2565.

372 หน้า.

1. อสังหาริมทรัพย์ -- ภาษีอากร. I. พิจิต ตราชูธรรม, ผู้แต่งร่วม. II. นราพร ตราชูธรรม, ผู้แต่งร่วม. III. ชื่อเรื่อง.

336.22

ISBN 978-616-302-267-7

ได้รับอนุญาตจัดพิมพ์จากเจ้าของลิขสิทธิ์ถูกต้องตามกฎหมาย สงวนลิขสิทธิ์ตามพระราชบัญญัติลิขสิทธิ์ พ.ศ. 2537

ห้ามลอกเลียนแบบ ไม่ว่าส่วนใดส่วนหนึ่งของหนังสือเล่มนี้ รวมทั้งการจัดเก็บ ถ่ายทอด ไม่ว่ารูปแบบหรือวิธีใด ๆ ด้วยกระบวนการทางอิเล็กทรอนิกส์ การถ่ายภาพ การบันทึกหรือวิธีการอื่นใดโดยไม่ได้รับอนุญาต มิฉะนั้นจะถือว่ามีความผิดตามกฎหมาย

จัดพิมพ์และจัดจำหน่ายโดย

บริษัท ธรรมนิติ เพรส จำกัด

เลขที่ 178 อาคารธรรมนิติ ชั้น 4 (ประชาชื่น 20) ถนนประชาชื่น

แขวงบางซื่อ เขตบางซื่อ กรุงเทพฯ 10800 โทรศัพท์ (02) 555-0713 โทรสาร (02) 555-0728

สนใจเสนอผลงานเขียนเพื่อตีพิมพ์กับธรรมนิติ ติดต่อ E-mail : book@dharma-niti.co.th

คำนำ

ธุรกิจอสังหาริมทรัพย์ซึ่งแบ่งเป็นธุรกิจขายอสังหาริมทรัพย์ ธุรกิจให้เช่าอสังหาริมทรัพย์ และธุรกิจการให้บริการเกี่ยวกับอสังหาริมทรัพย์ ผู้เขียน(ผู้ช่วยศาสตราจารย์ดุยลักษณ์ ตราชูธรรม)เคยนำเสนอประเด็นภาระภาษีและกลยุทธ์การวางแผนภาษีธุรกิจขายอสังหาริมทรัพย์ไว้ในหนังสือ“การวางแผนภาษีในธุรกิจขายอสังหาริมทรัพย์ (Tax Planning for Real Estate Sales Business)” และหนังสือ “ประเด็นภาษีในธุรกิจอสังหาริมทรัพย์(Real Estate Tax Issues)” แล้ว หนังสือเล่มนี้ คณะผู้เขียนขอแนะนำเสนอภาระภาษีและกลยุทธ์การวางแผนภาษีในธุรกิจให้เช่าและการให้บริการเกี่ยวกับอสังหาริมทรัพย์ เพื่อให้ผู้ประกอบการธุรกิจดังกล่าวเสียภาษีถูกต้อง ครบถ้วน และสามารถประหยัดภาษีได้อย่างถูกต้องชอบด้วยกฎหมายและไม่ขัดต่อจริยธรรมด้วย

คุณความดีของหนังสือเล่มนี้ คณะผู้เขียนขอมอบแด่ ศาสตราจารย์พิเศษ ชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม อดีตประธานศาลอุทธรณ์ ประธานกรรมการตรวจเงินแผ่นดิน และผู้พิพากษาศาลฎีกา ปัจจุบันดำรงตำแหน่งนายกสภามหาวิทยาลัยเทคโนโลยีราชมงคลสุวรรณภูมิ ซึ่งเป็นผู้ประสิทธิ์ประสาทวิชาความรู้ทางภาษีอากรและเป็นแรงบันดาลใจให้คณะผู้เขียนศึกษาและปฏิบัติงานด้านภาษีอากร และขอกราบขอบพระคุณอาจารย์วิรุณลักษณ์ ตราชูธรรม (ข้าราชการครูบำนาญ) ซึ่งเป็นต้นแบบในการเป็นแม่พิมพ์ที่ดีของชาติให้แก่คณะผู้เขียน ทำให้คณะผู้เขียนรู้จักความเป็นครูทั้งจิตและวิญญาณ.

ผู้ช่วยศาสตราจารย์ ดุยลักษณ์ ตราชูธรรม

อาจารย์พิจิต ตราชูธรรม

นราพร ตราชูธรรม

สารบัญ

บทที่ 1 ประเภทของธุรกิจสหกรณ์ทรัพย์	1
1. ธุรกิจขายอสังหาริมทรัพย์	2
2. ธุรกิจให้เช่าอสังหาริมทรัพย์	3
3. ธุรกิจให้บริการเกี่ยวกับอสังหาริมทรัพย์	5
บทที่ 2 ภาวะภาษีธุรกิจให้เช่าอสังหาริมทรัพย์	7
1. ภาษีเงินได้	8
2. อากรแสตมป์	21
3. ค่าธรรมเนียมการจดทะเบียนเช่า	23
4. อ่างอิง	24
บทที่ 3 เปรียบเทียบภาวะภาษีอากร	
กรณีผู้ให้เช่าเป็นบุคคลธรรมดาและผู้ให้เช่าเป็นบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล	39
1. เปรียบเทียบภาวะภาษี	40
2. เปรียบเทียบการรับรู้รายได้ค่าเช่า และค่าเช่ารับล่วงหน้า	54
3. เปรียบเทียบการกำหนดอัตราค่าเช่า	54
บทที่ 4 เปรียบเทียบการรับรู้รายได้และรายจ่ายค่าเช่า และค่าเช่ารับล่วงหน้า	
กรณีผู้ให้เช่าเป็นบุคคลธรรมดาและผู้ให้เช่าเป็นบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล	55
1. การรับรู้รายได้ค่าเช่า	56
2. การรับรู้รายได้ค่าเช่ารับล่วงหน้า	65
3. สรุปความแตกต่าง	72
4. เงินประกันการเช่าและบริการ	73

5. อ้างอิง

- ประกาศกระทรวงการคลัง

เรื่อง การเสียภาษีเงินได้ของผู้มีเงินได้จากการให้เช่าทรัพย์สินที่ได้รับเงินกินเปล่า
เงินแป๊ะเจี๊ยะ เงินค่าปลูกสร้าง เงินค่าซ่อมแซม หรือค่าแห่งอาคารหรือโรงเรียนที่ได้รับ
กรรมสิทธิ์หรือเงินได้อื่นในลักษณะทำนองเดียวกัน

80

6. แบบพิมพ์ ภ.ง.ด.93

82

บทที่ 5 เปรียบเทียบการกำหนดอัตราค่าเช่า กรณีผู้ให้เช่าเป็นบุคคลธรรมดา กับ

ผู้ให้เช่าเป็นบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล

84

1. การประเมินเงินได้ค่าเช่ากรณีผู้ให้เช่าเป็นบุคคลธรรมดาธรรมดา

85

2. การประเมินเงินได้ค่าเช่ากรณีผู้ให้เช่าเป็นบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล

89

3. บทสรุป

95

บทที่ 6 ภาระภาษีการโอนสิทธิการเช่า

97

1. ความหมายของการโอนสิทธิการเช่า

98

2. รูปแบบของการโอนสิทธิการเช่า

99

3. ภาระภาษีของการโอนสิทธิการเช่า

101

บทที่ 7 กลยุทธ์การวางแผนภาษีในธุรกิจให้เช่าอสังหาริมทรัพย์

117

1. กลยุทธ์การแยกสัญญาในธุรกิจให้เช่าอสังหาริมทรัพย์

118

2. กลยุทธ์การเครดิตภาษีมูลค่าเพิ่มและการนำมูลค่าต้นทุนค่าก่อสร้างมาหักค่าเสื่อมราคา

121

บทที่ 8 ภาระภาษีและกลยุทธ์การวางแผนภาษีการเช่าสร้าง

130

1. เช่าสร้างถือเป็นสัญญาประเภทใด?

131

2. เช่าสร้างที่มีข้อตกลงให้กรรมสิทธิ์ในอาคารตกเป็นของเจ้าของที่ดินทันทีที่

ก่อสร้างอาคารเสร็จสมบูรณ์มีภาระภาษีอย่างไร?

142

3. เช่าสร้างที่มีข้อตกลงให้กรรมสิทธิ์ในอาคารตกเป็นของเจ้าของที่ดิน เมื่อครบกำหนดอายุสัญญาเช่ามีภาระภาษีอย่างไร?	154
4. เช่าสร้างที่ดินของส่วนราชการ : ภาระภาษีกรณีตกลงยกกรรมสิทธิ์ ในอาคารสิ่งปลูกสร้างให้ส่วนราชการภายในระยะเวลาที่กำหนดหลัง การก่อสร้างเสร็จสมบูรณ์	163
5. เช่าสร้างที่ดินของส่วนราชการ : ภาระภาษีกรณีตกลงยกกรรมสิทธิ์ ในอาคารสิ่งปลูกสร้างให้ส่วนราชการเมื่อครบกำหนดเวลาเช่าที่ดิน	176
6. แบบพิมพ์ ภ.พ.05.1 – 05.4	187

บทที่ 9 ภาษีกับทรัพย์สิน 195

1. สารสำคัญของทรัพย์สิน	196
2. ภาระภาษีการใช้ประโยชน์จากทรัพย์สิน เพื่อการให้เช่า และการโอนทรัพย์สิน	207
3. ภาระภาษีการใช้ประโยชน์จากทรัพย์สินเพื่อการจัดการทรัพย์สินรดก	221
4. ภาระภาษีกรณีไม่จดทะเบียนก่อตั้งทรัพย์สินกับกรณี จดทะเบียนก่อตั้งทรัพย์สิน	228
5. อ้างอิง	
- หนังสือรับรองทรัพย์สิน	233
- พระราชบัญญัติทรัพย์สิน พ.ศ.2562	234
- กฎกระทรวง กำหนดค่าธรรมเนียมและค่าใช้จ่ายเกี่ยวกับทรัพย์สิน พ.ศ.2563	240
- กฎกระทรวง การขอก่อตั้งและการยกเลิกทรัพย์สิน การทำนิติกรรม เกี่ยวกับทรัพย์สิน การออกหนังสือรับรอง การออกไปแทนหนังสือรับรอง และการเพิกถอนหนังสือรับรองทรัพย์สิน พ.ศ.2563	243
- ระเบียบกรมที่ดิน ว่าด้วยการจดทะเบียนขอก่อตั้งและการยกเลิกทรัพย์สิน และการจดทะเบียนนิติกรรมในหนังสือรับรองทรัพย์สิน ตามกฎหมาย ว่าด้วยทรัพย์สิน พ.ศ. 2563	256

บทที่ 10 ภาวะภาษีและการวางแผนภาษีธุรกิจให้บริการเกี่ยวกับบอสังหาริมทรัพย์	274
1. กิจการโรงแรม	275
อ้างอิง	
- พระราชบัญญัติการโรงแรม พ.ศ.2547	305
- ประกาศอธิบดีกรมสรรพากร เกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม(ฉบับที่ 29)	
เรื่อง กำหนดหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขการเฉลี่ยภาษีซื้อตามมาตรา 82/6	
แห่งประมวลรัษฎากร	329
- ประกาศคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุน ที่ ส.2/2563 เรื่อง การแก้ไขเพิ่มเติมบัญชี	
ประเภทกิจการที่ให้การส่งเสริมการลงทุนตามประกาศคณะกรรมการส่งเสริม	
การลงทุนที่ 2/2557	335
2. กิจการที่มีการให้บริการทำนองเดียวกับโรงแรม	338
3. กิจการศูนย์การค้าและห้างสรรพสินค้า	342
4. กิจการคลังสินค้า	351
บรรณานุกรม	358

A stylized, minimalist city skyline in shades of gray, featuring various building shapes and heights, serving as a background for the text.

บทที่ 1

ประเภทของธุรกิจอสังหาริมทรัพย์

ปัจจุบันการประกอบธุรกิจอสังหาริมทรัพย์แบ่งได้ 3 ประเภท ดังนี้

1. ธุรกิจขายอสังหาริมทรัพย์
2. ธุรกิจให้เช่าอสังหาริมทรัพย์
3. ธุรกิจให้บริการเกี่ยวกับอสังหาริมทรัพย์



1.ธุรกิจขายอสังหาริมทรัพย์

คำว่า “กิจการขายอสังหาริมทรัพย์” หมายความว่า การขายที่ดิน การขายที่ดินพร้อมสิ่งปลูกสร้าง การขายสิ่งปลูกสร้าง และการขายอาคารชุด (คำสั่งกรมสรรพากรที่ ท.ป.1/2528 เรื่อง การใช้เกณฑ์สิทธิในการคำนวณรายได้และรายจ่ายของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ข้อ 3.7 วรรคท้าย)

กิจการขายอสังหาริมทรัพย์มีภาระภาษีอย่างไร? มีข้อพิจารณาเปรียบเทียบการเลือกองค์กรธุรกิจเพื่อการขายอสังหาริมทรัพย์อย่างไร? และมีกลยุทธ์ต่างๆในการวางแผนภาษีธุรกิจขายอสังหาริมทรัพย์อย่างไร? ขอให้ศึกษาเพิ่มเติมจากหนังสือของผู้เขียนชื่อ “ผศ.ดุลยลักขณ์ ตราชูธรรม.การวางแผนภาษีธุรกิจการขายอสังหาริมทรัพย์ (Tax Planning for Real Estate Sales Business), พิมพ์ครั้งที่ 3. กรุงเทพฯ : ธรรมนิติ เพรส, 2562. 244 หน้า.”

นอกจากนี้ ถ้าต้องการศึกษาประเด็นภาษีต่างๆในธุรกิจอสังหาริมทรัพย์ ขอให้ศึกษาเพิ่มเติมจากหนังสือของผศ.ดุลยลักขณ์ ตราชูธรรม ที่รวบรวมจากประสบการณ์ในการทำงานเป็นที่ปรึกษากฎหมายภาษี

อากรในธุรกิจอสังหาริมทรัพย์มากกว่า 20 ปี ชื่อหนังสือ “ศส.ดุลยลักษณะ ตราจุธรรม. ประเด็นภาษีในธุรกิจอสังหาริมทรัพย์ (Real Estate Tax Issues). กรุงเทพฯ : ธรรมนิติ เพรส, 2564. 298 หน้า.”

หนังสือเล่มนี้ ผู้เขียนขอกล่าวเฉพาะการวางแผนภาษีธุรกิจให้เช่าอสังหาริมทรัพย์และธุรกิจให้บริการเกี่ยวกับอสังหาริมทรัพย์เท่านั้น

2. ธุรกิจให้เช่าอสังหาริมทรัพย์

ตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 537 ให้ความหมายของคำว่า “เช่าทรัพย์สิน” ไว้ดังนี้

“อันว่าเช่าทรัพย์สินนั้นคือสัญญาซึ่งบุคคลคนหนึ่งเรียกว่าผู้ให้เช่าตกลงให้บุคคลอีกคนหนึ่งเรียกว่าผู้เช่าได้ใช้หรือได้รับประโยชน์ในทรัพย์สินอย่างใดอย่างหนึ่งชั่วระยะเวลาอันมีจำกัดและผู้ให้เช่าตกลงจะให้ค่าเช่าเพื่อการนั้น”

นอกจากนี้ ตามข้อ 1 ของ คำสั่งกรมสรรพากรที่ ป.90/2542 เรื่อง การเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม และการหักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่าย สำหรับการให้บริการเช่าอสังหาริมทรัพย์ ตามมาตรา 81(1)(ต) การโอนสิทธิการเช่าอสังหาริมทรัพย์ตามมาตรา 77/1(8) และ (9) และการให้บริการตามมาตรา 77/1(10) แห่งประมวลรัษฎากร ได้ให้ความหมายของคำว่า “การให้บริการเช่าอสังหาริมทรัพย์” ไว้ ดังนี้

“การให้บริการเช่าอสังหาริมทรัพย์ ซึ่งได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา 81(1)(ต) แห่งประมวลรัษฎากร หมายความว่า การให้บริการซึ่งบุคคลคนหนึ่งเรียกว่าผู้ให้เช่าตกลงให้บุคคลอีกคนหนึ่งเรียกว่าผู้เช่า ได้ใช้หรือได้รับประโยชน์ในอสังหาริมทรัพย์ ชั่วระยะเวลาอันมีจำกัด และผู้ให้เช่าตกลงจะจ่ายค่าเช่าอสังหาริมทรัพย์นั้น โดยผู้ให้เช่าต้องส่งมอบการครอบครองพื้นที่อสังหาริมทรัพย์ให้แก่ผู้เช่า”

จากความหมายตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์และคำสั่งกรมสรรพากรดังกล่าว ผู้เขียนจึงขอให้นิยามของคำว่า “ธุรกิจให้เช่าอสังหาริมทรัพย์” ดังนี้

“ธุรกิจให้เช่าสิ่งหาริมทรัพย์” หมายถึง การให้บริการซึ่งบุคคลคนหนึ่งเรียกว่าผู้ให้เช่าตกลงให้บุคคลอีกคนหนึ่งเรียกว่าผู้เช่า ได้ใช้หรือได้รับประโยชน์ในอสังหาริมทรัพย์ชั่วระยะเวลาอันมีจำกัด โดยผู้ให้เช่าต้องมีการส่งมอบการครอบครองอสังหาริมทรัพย์นั้นให้แก่ผู้เช่า และผู้เช่าตกลงจะจ่ายค่าเช่าอสังหาริมทรัพย์นั้น

จากคำนิยามข้างต้น ปัจจุบันรูปแบบการประกอบธุรกิจให้เช่าสิ่งหาริมทรัพย์มี 5 รูปแบบ ดังนี้

1. ธุรกิจให้เช่าที่ดิน
2. ธุรกิจให้เช่าที่ดินพร้อมสิ่งปลูกสร้าง
3. ธุรกิจให้เช่าสิ่งปลูกสร้าง
4. ธุรกิจเช่าสร้าง
5. ทรัพย์สินสิทธิ



ประเด็นการภาษีและการวางแผนภาษีสำหรับธุรกิจให้เช่าสิ่งหาริมทรัพย์ทั้ง 5 รูปแบบ จะได้กล่าวในบทต่อไป

3. ธุรกิจให้บริการเกี่ยวกับอสังหาริมทรัพย์

คำว่า “บริการ” ไม่มีการให้คำนิยามไว้ในประมวลรัษฎากร หมวด 3 ภาษีเงินได้ แต่มีการให้คำนิยามไว้ในประมวลรัษฎากร หมวด 4 ภาษีมูลค่าเพิ่ม ส่วน 1 ข้อความทั่วไป ในมาตรา 77/1(10)

ประมวลรัษฎากร มาตรา 77/1(10)

“บริการ” หมายความว่า การกระทำใดๆ อันอาจหาประโยชน์อันมีมูลค่าซึ่งมิใช่เป็นการขายสินค้า และให้หมายความรวมถึงการใช้บริการของตนเอง ไม่ว่าประการใดๆ แต่ทั้งนี้ไม่รวมถึง

(ก) การใช้บริการหรือการนำสินค้าไปใช้ เพื่อประกอบกิจการของตนเองโดยตรง ตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขที่อธิบดีกำหนด

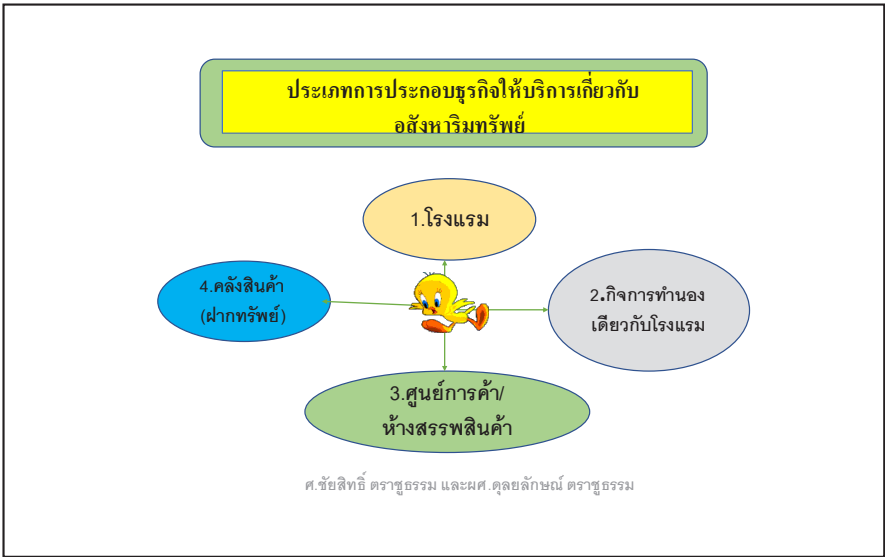
(ข) การนำเงินไปหาประโยชน์โดยการฝากธนาคารหรือซื้อพันธบัตรหรือหลักทรัพย์

(ค) การกระทำตามที่อธิบดีกำหนดโดยอนุเมติรัฐมนตรี.....

ดังนั้น ผู้เขียนขอให้คำนิยามคำว่า “ธุรกิจให้บริการเกี่ยวกับอสังหาริมทรัพย์” ว่าหมายถึง การกระทำใดๆ เกี่ยวกับอสังหาริมทรัพย์อันอาจหาประโยชน์อันมีมูลค่าซึ่งมิใช่เป็นการขายอสังหาริมทรัพย์ และมีใช้การให้เช่าอสังหาริมทรัพย์

ประเภทของการประกอบธุรกิจให้บริการเกี่ยวกับอสังหาริมทรัพย์ ได้แก่

1. ธุรกิจโรงแรม
2. กิจการที่ทำนองเดียวกับโรงแรม
3. ธุรกิจศูนย์การค้าและห้างสรรพสินค้า
4. ธุรกิจคลังสินค้า

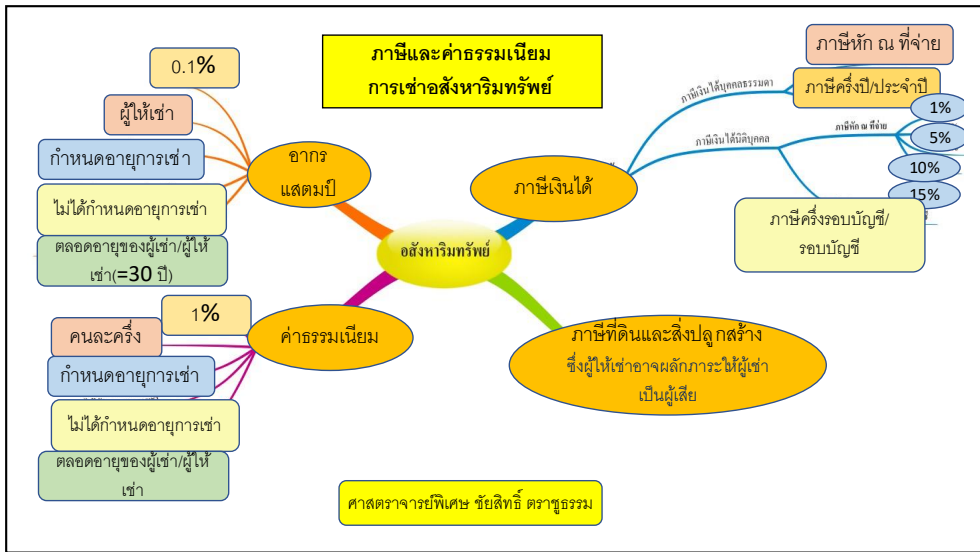


ประเด็นภาวะภาษีและการวางแผนภาษีในธุรกิจให้บริการเกี่ยวกับอสังหาริมทรัพย์ จะได้ว่าถึงในบท



บทที่ 2

การระดมทุนธุรกิจให้เข้าอสังหาริมทรัพย์



ภาระภาษีธุรกิจให้เช่าอสังหาริมทรัพย์

1. ภาษีเงินได้
2. อากรแสตมป์
3. ค่าธรรมเนียมการจดทะเบียนเช่า

1. ภาษีเงินได้

ผู้ประกอบการธุรกิจให้เช่าอสังหาริมทรัพย์ที่เป็นผู้มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ต้องเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ส่วนผู้ประกอบการธุรกิจให้เช่าอสังหาริมทรัพย์ที่เป็นบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล

1.1 ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา

ผู้ประกอบการธุรกิจให้เช่าอสังหาริมทรัพย์ที่เป็นผู้มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ได้แก่ บุคคลธรรมดา ผู้ถึงแก่ความตายในระหว่างปีภาษี กองมรดกที่ยังมิได้แบ่ง และห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่มีใช่นิติบุคคล และวิสาหกิจชุมชนที่ได้เป็นนิติบุคคล มีภาระภาษี ดังนี้

1.1.1 ภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่าย

ถ้าผู้เช่าเป็นบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล หรือนิติบุคคลอื่น และจ่ายค่าเช่าหรือประโยชน์อย่างอื่นที่ได้เนื่องจากการให้เช่าทรัพย์สิน ตามมาตรา 40(5)(ก) แห่งประมวลรัษฎากร แต่ไม่รวมถึงค่าแห่งอาคารหรือโรงเรียนที่ได้รับกรรมสิทธิ์ให้แก่ผู้รับซึ่งเป็นผู้มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ให้ผู้เช่ามีหน้าที่หักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่าย โดยคำนวณหักไว้ในอัตราร้อยละ 5.0 (คำสั่งกรมสรรพากรที่ ท.ป.4/2528 ข้อ 6(1))

กรณีผู้เช่าเป็นบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล หรือนิติบุคคลอื่น และได้ดำเนินการนำส่งภาษีด้วยวิธีการที่กำหนดตามมาตรา 3 บัณรศ¹ แห่งประมวลรัษฎากร ให้คำนวณหักภาษีไว้ในอัตราร้อยละ 2.0 สำหรับเงินได้พึงประเมินที่จ่ายตั้งแต่วันที่ 1 ตุลาคม พ.ศ.2563 ถึงวันที่ 31 ธันวาคม พ.ศ.2565(คำสั่งกรมสรรพากรที่ท.ป.4/2528 ข้อ 6(1/1))

คำสั่งกรมสรรพากรที่ท.ป.4/2528

ข้อ 6 ให้บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลหรือนิติบุคคลอื่น ซึ่งเป็นผู้จ่ายค่าเช่าหรือประโยชน์อย่างอื่นที่ได้เนื่องจากการให้เช่าทรัพย์สิน ตามมาตรา 40(5)(ก) แห่งประมวลรัษฎากร แต่ไม่รวมถึงค่าแห่งอาคารหรือโรงเรียนที่ได้รับกรรมสิทธิ์ให้แก่ผู้รับซึ่งเป็น

(1) ผู้มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา หักภาษี ณ ที่จ่าย โดยคำนวณหักไว้ในอัตราร้อยละ 5.0

“(1/1) ผู้มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา นอกจากที่ระบุใน (4) หักภาษี ณ ที่จ่าย สำหรับเงินได้พึงประเมินที่จ่ายตั้งแต่วันที่ 1 ตุลาคม พ.ศ. 2563 ถึงวันที่ 31 ธันวาคม พ.ศ. 2565 และได้ดำเนินการนำส่งภาษีด้วยวิธีการที่กำหนดตามมาตรา 3 บัณรศ แห่งประมวลรัษฎากร โดยคำนวณหักไว้ในอัตราร้อยละ 2.0”

แต่ถ้าผู้เช่าเป็นบุคคลธรรมดา ไม่ต้องหักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่าย ไม่ว่าจะจ่ายค่าเช่าให้บุคคลธรรมดาหรือนิติบุคคล เว้นแต่กรณีผู้ให้เช่าเป็นผู้ไม่อยู่ในประเทศไทย คือ ไม่อยู่ในประเทศไทยหรืออยู่ในประเทศไทยไม่ถึง 180 วัน ในปีภาษีที่เกิดเงินได้ ไม่ว่าผู้เช่าจะเป็นบุคคล ห้างหุ้นส่วน บริษัท สมาคม หรือคณะบุคคล เมื่อผู้เช่า

¹ เช่น การนำส่งภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่ายด้วยระบบ Electronic Withholding Tax

จ่ายค่าเช่าให้หักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่ายในอัตราร้อยละ 15.0 ของเงินได้ (ประมวลรัษฎากร มาตรา 50(3)) แล้ว นำส่งกรมสรรพากรภายใน 7 วัน นับแต่วันที่จ่ายเงินได้ (ประมวลรัษฎากร มาตรา 52)

ประมวลรัษฎากร

มาตรา 50 “ให้บุคคล ห้างหุ้นส่วน บริษัท สมาคม หรือคณะบุคคลผู้จ่ายเงินได้พึงประเมินตาม มาตรา 40 หักภาษีเงินได้ไว้ทุกคราวที่จ่ายเงินได้พึงประเมินตามวิธีดังต่อไปนี้
(3) ในกรณีเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(5) และ (6) ที่จ่ายให้แก่ผู้รับซึ่งมิได้เป็นผู้อยู่ ในประเทศไทย ให้คำนวณหักในอัตราร้อยละ 15.0 ของเงินได้”

มาตรา 52 “บุคคล ห้างหุ้นส่วน บริษัท สมาคม หรือคณะบุคคล ซึ่งมีหน้าที่หักภาษีตาม มาตรา 50(1) (2) (3) และ(4) ต้องนำเงินภาษีที่ต้นมีหน้าที่ต้องหักไปส่ง ณ ที่ว่าการอำเภอภายใน เจ็ดวันนับแต่วันที่จ่ายเงิน ไม่ว่าตนจะได้หักภาษีไว้แล้วหรือไม่”

1.1.2 ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาครึ่งปีและประจำปี

ก. ภาษีครึ่งปี

ผู้ให้เช่าซึ่งเป็นบุคคลธรรมดาและมีเงินได้จากค่าเช่าซึ่งเป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(5) ตั้งแต่เดือนมกราคมถึงเดือนมิถุนายนเกินเกณฑ์ตามที่ประมวลรัษฎากร มาตรา 56 (1) หรือ (3)² ได้กำหนดไว้ มีหน้าที่ต้องนำเงินได้ค่าเช่าที่ได้รับมายื่นแบบแสดงรายการภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาครึ่งปีภายในเดือนกันยายน ทุกปีภาษี ตามแบบแสดงรายการ ภ.ง.ด.94(ดูตัวอย่างท้ายบท) แต่เงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(5) ดังกล่าว ไม่รวมถึงเงินกินเปล่า เงินช่วยค่าก่อสร้าง เงินค่าซ่อมแซมค่าแห่งอาคารหรือโรงเรียนที่ได้รับกรรมสิทธิ์ (มาตรา 56 ทวิ วรรคแรกและวรรคสอง แห่งประมวลรัษฎากร) เงินได้ดังกล่าวต้องนำไปคำนวณและยื่นเสียภาษีเงินได้ ประจำปีตามแบบ ภ.ง.ด.90 แต่ผู้ให้เช่ามีสิทธิเฉลี่ยเงินได้ดังกล่าวตามจำนวนปีของอายุการเช่าและยื่นแบบ ภ.ง.ด.93 (ดูตัวอย่างท้ายบท) เป็นรายฉบับตามจำนวนปีของอายุการเช่าตามประกาศกระทรวง การคลังฯ ลง วันที่ 8 กรกฎาคม พ.ศ.2558 (ศึกษาเพิ่มเติมได้จากบทที่ 4 หัวข้อ 2.1)

²ประมวลรัษฎากร มาตรา 56

(1) ไม่มีสามีหรือภริยาและมีเงินได้พึงประเมินในปีภาษีที่ล่วงมาแล้วเกิน 60,000 บาท (รวมเงินได้พึงประเมินทุก ประเภทตามมาตรา 40)

(3) มีสามีหรือภริยาและมีเงินได้พึงประเมินในปีภาษีที่ล่วงมาแล้วเกิน 120,000 บาท (รวมเงินได้พึงประเมินทุก ประเภทตามมาตรา 40)

ทั้งนี้ การยื่นแบบแสดงรายการภาษีเงินได้นิติบุคคลธรรมดาประจำปี ผู้มีเงินได้มีสิทธิคำนวณหักค่าลดหย่อนตามมาตรา 47 ได้ทั้งหนึ่ง และชำระภาษี (ถ้ามี) พร้อมกับการยื่นรายการนั้นต่อเจ้าพนักงานตามมาตรา 56 (มาตรา 56 ทวิ วรรคสาม แห่งประมวลรัษฎากร) และภาษีที่ชำระไว้นั้น ให้ถือเป็นเครดิตในการคำนวณภาษีประจำปี (มาตรา 56 ทวิ วรรคท้าย แห่งประมวลรัษฎากร)

ในการยื่นแบบแสดงรายการภาษีประจำปี(แบบ ภ.ง.ด.94) ถ้ามีสิทธิได้คืนเงินภาษี กรมสรรพากรให้ยื่นขอคืนในการยื่นแบบภาษีประจำปี (ภ.ง.ด.90)

ข.ภาษีประจำปี

ผู้ให้เช่าซึ่งมีเงินได้พึงประเมินตลอดทั้งปีเกินจำนวนตามที่ประมวลรัษฎากร มาตรา 56 (1) หรือ (3)³ ได้กำหนดไว้ มีหน้าที่ต้องนำเงินได้ที่ได้รับดังกล่าวมายื่นแบบแสดงรายการภาษีเงินได้นิติบุคคลธรรมดาประจำปี ภายในเดือนมีนาคมของปีถัดไป ตามแบบแสดงรายการ ภ.ง.ด.90(ดูตัวอย่างท้ายบท) เว้นแต่กรณียื่นแบบแสดงรายการทางอินเตอร์เน็ต ซึ่งกรมสรรพากรมีการขยายระยะเวลาในการยื่นแบบแสดงรายการเป็นภายในวันที่ 8 ของเดือนเมษายน) และผู้ให้เช่ามีสิทธินำภาษีที่เสียไปแล้วครั้งปีตามแบบ ภ.ง.ด.94 มาเป็นเครดิตภาษีได้

อนึ่ง เงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(5) ที่เป็นเงินกินเปล่า เงินช่วยค่าก่อสร้าง เงินค่าซ่อมแซมค่าแห่งอาคารหรือโรงเรียนที่ได้รับกรรมสิทธิ์ ผู้ให้เช่ามีสิทธิเฉลี่ยและยื่นแบบ ภ.ง.ด.93 เป็นรายฉบับตามจำนวนปีของอายุการเช่าตามประกาศกระทรวงการคลังฯ ลงวันที่ 8 กรกฎาคม พ.ศ.2558 ดังกล่าวมาแล้ว (ศึกษาเพิ่มเติมในบทที่ 4 หัวข้อ 2.1)

ตัวอย่างที่ 1

ปีภาษี 2562 นางสาวสุดที่รักซึ่งไม่มีสามีโดยชอบด้วยกฎหมายมีรายได้จากการให้เช่าบ้านตลอดทั้งปีรวม 60,000 บาท นางสาวสุดที่รักไม่มีหน้าที่ต้องยื่นแบบแสดงรายการภาษีเงินได้ประจำปีภาษี 2562 เพราะมีเงินได้พึงประเมินไม่เกินจำนวนตามที่ประมวลรัษฎากร มาตรา 56(1) กำหนดไว้ คือ ผู้มีเงินได้ที่ไม่มีสามีหรือภริยาต้องยื่นแบบแสดงรายการเมื่อมีเงินได้พึงประเมินในปีภาษีที่ล่วงมาแล้วเกิน 60,000 บาท หากไม่เกินก็ไม่ต้องยื่น

³ อ้างแล้ว, เชิงอรรถที่ 2

ตัวอย่างที่ 2

ปีภาษี 2563 นางสาวสุตที่รักจดทะเบียนสมรสกับนายแทนคุณ และอยู่ร่วมกันตลอดปีภาษี โดยนางสุตที่รักมีรายได้จากการให้เช่าบ้านตลอดทั้งปีรวม 60,000 บาท และนายแทนคุณมีรายได้จากการเป็นลูกจ้างประเภทเดียว 60,010 บาท ดังนี้ นางสาวสุตที่รักและนายแทนคุณไม่มีหน้าที่ต้องยื่นแบบแสดงรายการภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา เพราะตามประมวลรัษฎากร มาตรา 57 ข ซึ่งเป็นกฎหมายใหม่ สามีและภริยาต่างฝ่ายต่างมีหน้าที่ยื่นแบบแสดงรายการเกี่ยวกับเงินได้พึงประเมินที่ตนได้รับในระหว่างปีภาษีที่ล่วงมาแล้ว จึงไม่ต้องนำเงินได้พึงประเมินของอีกฝ่ายหนึ่งมารวมเป็นฐานในการยื่นแบบแสดงรายการตามมาตรา 56 เมื่อนางสุตที่รักมีรายได้จากการให้เช่าทรัพย์สินไม่เกิน 120,000 บาท ในปี 2563 นางสาวสุตที่รักจึงไม่ต้องยื่นแบบแสดงรายการตามมาตรา 56(3) ส่วนนายแทนคุณเมื่อมีเงินได้จากการเป็นลูกจ้างประเภทเดียวไม่เกิน 220,000 บาท จึงไม่ต้องยื่นแบบแสดงรายการตามมาตรา 56(4)

กรณีดังกล่าวอาจมีผู้เห็นว่านางสุตที่รักและนายแทนคุณต่างฝ่ายต่างมีหน้าที่ยื่นแบบแสดงรายการ เนื่องจากเงินได้ทั้งสองคนรวมกันแล้วเกิน 120,000 บาท ตามมาตรา 56(3) ผู้มีเงินได้มีหน้าที่ยื่นแบบแสดงรายการหรือไม่จะต้องนำมาตรา 56 มาพิจารณาก่อน หากพิจารณาแล้วไม่มีเงินได้พึงประเมินเกินจำนวนที่กำหนดไว้ในมาตรา 56(3) หรือ(4) แล้วแต่กรณี ก็ไม่ต้องยื่นแบบแสดงรายการ แต่ถ้าเกิน ก็ต้องยื่นแบบแสดงรายการ แล้วจึงนำมาตรา 57 ข มาใช้บังคับ คือ สามีหรือภริยามีสิทธิเลือกยื่นแบบแสดงรายการรวมกันหรือแยกยื่นก็ได้ หากไม่นำมาตรา 56 มาใช้บังคับก่อน แต่นำมาตรา 57 ข มาใช้บังคับเลย มาตรา 56(3)และ(4) ก็จะไม่มีการที่ต้องใช้บังคับ

แต่คณะผู้เขียนเห็นว่า มาตรา 57 ข ซึ่งเป็นกฎหมายใหม่บัญญัติให้สามีและภริยาต่างฝ่ายต่างมีหน้าที่ยื่นแบบแสดงรายการเกี่ยวกับเงินได้พึงประเมินที่ตนได้รับในระหว่างปีภาษีที่ล่วงมาแล้วตามมาตรา 56 สามีภริยาจะต้องยื่นแบบแสดงรายการหรือไม่จึงน่าจะต้องแยกพิจารณาเป็นรายบุคคลตามเกณฑ์ที่กำหนดไว้ในมาตรา 56(3)และ(4) ไม่น่าจะต้องนำเงินได้พึงประเมินของอีกฝ่ายหนึ่งมารวมเป็นฐานในการยื่นแบบแสดงรายการด้วย ความเห็นที่ว่าถ้าไม่นำมาตรา 56(3)และ(4) มาใช้บังคับก่อน แต่นำมาตรา 57 ข มาใช้บังคับเลย มาตรา 56(3)และ(4) ก็ไม่มีการที่ต้องใช้บังคับนั้น คณะผู้เขียนเห็นว่ามาตรา 56(3)และ(4) ยังมีกรณีที่ต้องใช้บังคับ คือ สามีหรือภริยาจะต้องยื่นแบบแสดงรายการหรือไม่ยังต้องนำมาตรา 56(3)และ(4) มาใช้บังคับ ดังเช่นตามตัวอย่างดังกล่าว นางสาวสุตที่รักจะต้องยื่นแบบแสดงรายการหรือไม่ ต้องนำมาตรา 56(3) มาพิจารณาว่านางสุตที่รักมีเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(5) ในปีภาษี 2563 เกิน 120,000 บาทหรือไม่ เมื่อตามข้อเท็จจริงมีไม่เกิน 120,000 บาท

นางสุดที่รักจึงไม่ต้องยื่นแบบแสดงรายการ ส่วนนายแทนคุณจะต้องยื่นแบบแสดงรายการหรือไม่ ต้องนำมาตรา 56(4) มาพิจารณาว่า นายแทนคุณมีเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(1) ในปีภาษี 2563 เกิน 220,000 บาทหรือไม่ เมื่อตามข้อเท็จจริงมีไม่เกิน 220,000 บาท นายแทนคุณจึงไม่ต้องยื่นแบบแสดงรายการเช่นเดียวกัน

นอกจากนี้ มาตรา 56(3)และ(4) ยังมีกรณีที่ใช้บังคับได้อีก เช่น กรณีสามีและภริยาฝ่ายหนึ่งมีรายได้แต่อีกฝ่ายไม่มีรายได้ ฝ่ายที่มีรายได้จะต้องยื่นแบบแสดงรายการหรือไม่ ก็ต้องนำมาตรา 56(3)และ(4) มาพิจารณา กล่าวคือ ถ้ามีเงินได้พึงประเมินไม่เกินจำนวนตามที่กำหนดไว้ในมาตรา 56(3)และ(4) แล้วแต่กรณี ก็ไม่ต้องยื่นแบบแสดงรายการ

ตัวอย่างเช่น ถ้านายแทนคุณไม่มีรายได้ นางสุดที่รักเท่านั้นที่มีรายได้จากการให้เช่าทรัพย์สิน ในปีภาษีที่ล่วงมาแล้วไม่เกิน 120,000บาท ก็ไม่ต้องยื่นแบบแสดงรายการ แต่นางสุดที่รักมีรายได้ดังกล่าวในปีภาษีที่ล่วงมาแล้วเกิน 120,000 บาท ก็ต้องยื่นแบบแสดงรายการ มาตรา 56(3)และ(4) จึงมีกรณีที่ต้องนำมาใช้บังคับ

สรุปแล้ว คณะผู้เขียนเห็นว่าถ้าเป็นกรณีที่สามีหรือภริยาฝ่ายหนึ่งมีรายได้เพียงฝ่ายเดียวจะต้องนำมาตรา 56(3)และ(4) มาใช้บังคับเท่านั้น เพราะมาตรา 57 ข ใช้บังคับเฉพาะกรณีที่สามีภริยาต่างฝ่ายต่างมีเงินได้ กล่าวคือ ให้พิจารณาว่าสามีหรือภริยาซึ่งมีรายได้เพียงฝ่ายเดียวนั้นมีเงินได้พึงประเมินเกินจำนวนตามที่กำหนดไว้ในมาตรา 56(3)หรือ(4) หรือไม่ ถ้าไม่เกินก็ไม่ต้องยื่นแบบแสดงรายการ แต่ถ้าเกินก็ต้องยื่น

แต่ถ้าเป็นกรณีที่สามีและภริยาต่างฝ่ายต่างมีเงินได้ ก็ต้องนำมาตรา 57 ข มาใช้บังคับ สามีหรือภริยาจะต้องยื่นแบบแสดงรายการหรือไม่จึงต้องแยกพิจารณาว่าแต่ละฝ่ายมีเงินได้พึงประเมินเกินจำนวนตามที่กำหนดไว้ในมาตรา 56(3)หรือ(4) แล้วแต่กรณี หรือไม่ ถ้าไม่เกินก็ไม่ต้องยื่น ถ้าเกินก็ต้องยื่น ดังนั้น กรณีสามีและภริยาต่างฝ่ายต่างมีรายได้จึงต้องนำทั้งมาตรา 57 ข และมาตรา 56(3)หรือ(4) มาใช้บังคับ ต่างกับกรณีมีรายได้เพียงฝ่ายเดียวที่คงนำมาตรา 56(3)และ(4) มาใช้บังคับเท่านั้น

ถ้าผู้ให้เช่าซึ่งเป็นบุคคลธรรมดาถึงแก่ความตายก่อนที่จะได้ยื่นแบบแสดงรายการภาษีเงินได้ ให้เป็นหน้าที่ของผู้จัดการมรดก หรือทายาท หรือผู้ครอบครองทรัพย์สินมรดก แล้วแต่กรณี ในการยื่นแบบแสดงรายการและชำระภาษีแทน โดยให้รวมเงินได้พึงประเมินของผู้ตายและกองมรดกที่ได้รับตลอดปีภาษีที่ผู้นั้นถึงแก่ความ

ตายเป็นยอดเงินได้พึงประเมินที่จะต้องยื่นทั้งสิ้น (มาตรา 57 ทวิ วรรคแรก แห่งประมวลรัษฎากร) อย่างไรก็ตามถ้าเงินได้พึงประเมินที่ผู้มีเงินได้ได้รับก่อนถึงแก่ความตายและหลังถึงแก่ความตายในปีภาษีเดียวกันนั้นไม่เกินจำนวนที่กำหนดไว้ในมาตรา 56(1)(2)(3) หรือ(4) ก็ไม่ต้องมีการยื่นแบบแสดงรายการแทนตามมาตรา 57 ทวิ วรรคแรก แต่อย่างใด

สำหรับในปีต่อไป ถ้ากองมรดกของผู้ตายยังมีได้แบ่ง และมีเงินได้พึงประเมินในปีภาษีที่ล่วงมาแล้วเกิน 60,000 บาท ผู้จัดการมรดก หรือทายาท หรือผู้ครอบครองทรัพย์สินมรดก แล้วแต่กรณี มีหน้าที่ต้องยื่นแบบแสดงรายการและชำระภาษีในชื่อ “กองมรดกของผู้ตาย” (มาตรา 57 ทวิ วรรคสอง แห่งประมวลรัษฎากร)

ตัวอย่างที่ 3

ปีภาษี 2564 นายปริญญ์ซึ่งไม่มีภริยาโดยชอบด้วยกฎหมาย ได้ทำสัญญาให้เช่าอาคารสำนักงานซึ่งนายปริญญ์เป็นเจ้าของกรรมสิทธิ์มีกำหนดเวลา 3 ปี ตั้งแต่วันที่ 1 มกราคม พ.ศ. 2564 ถึงเดือนธันวาคม พ.ศ. 2566 คิดค่าเช่าเป็นรายเดือนเดือนละ 100,000 บาท ต่อมาวันที่ 1 ตุลาคม ปี พ.ศ. 2564 นายปริญญ์เสียชีวิตด้วยโรคเอดส์

ดังนั้น ผู้จัดการมรดก หรือทายาท หรือผู้ครอบครองอาคารสำนักงานของนายปริญญ์มีหน้าที่ต้องนำเงินได้ค่าเช่าอาคารสำนักงานที่เกิดขึ้นก่อนที่นายปริญญ์จะเสียชีวิตจำนวน 9 เดือน เดือนละ 100,000 บาท รวมเป็นเงิน 900,000 บาท มารวมคำนวณกับเงินได้ค่าเช่าอาคารสำนักงานภายหลังจากที่นายปริญญ์เสียชีวิตจำนวน 3 เดือน เดือนละ 100,000 บาท รวมเป็นเงิน 300,000 บาท รวมเป็นเงินได้ทั้งสิ้น 1,200,000 บาท เพราะถือเป็นเงินได้พึงประเมินของผู้ตายและกองมรดกที่ได้รับตลอดปีภาษีที่ผู้นั้นถึงแก่ความตายที่จะต้องเสียภาษีในชื่อ “นายปริญญ์ผู้ตาย” (มาตรา 57 ทวิ วรรคแรก ประกอบมาตรา 56(1) แห่งประมวลรัษฎากร)

ตัวอย่างที่ 4

ปีภาษี 2565 ถ้าทรัพย์สินมรดกของนายปริญญ์ผู้ตายยังมีได้แบ่ง และมีเงินได้พึงประเมินจากค่าเช่าตามสัญญาเช่าที่ยังมีผลใช้บังคับอยู่รวม 1,200,000 บาท ดังนั้น ผู้จัดการมรดก หรือทายาท หรือผู้ครอบครองทรัพย์สินมรดกของนายปริญญ์ แล้วแต่กรณี มีหน้าที่จะต้องยื่นแบบแสดงรายการภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาในชื่อ “กองมรดกของนายปริญญ์” (มาตรา 57 ทวิ วรรคสอง ประกอบมาตรา 56(1) แห่งประมวลรัษฎากร)

ตัวอย่างที่ 5

ถ้าเดือนมกราคม ปีภาษี 2566 ทรัพย์มรดกของนายปริญญามีการแบ่งให้แก่ทายาท 2 คน และทายาทต่างได้รับเงินส่วนแบ่งค่าเช่ารวมทั้งปีภาษี 2566 คนละ 600,000 บาท ดังนั้น ทายาทต่างฝ่ายต่างต้องนำเงินค่าเช่าที่ตนได้รับไปยื่นแบบแสดงรายการเสียภาษีในชื่อของตนเองมิใช่ชื่อกองมรดกของนายปริญญาเหมือนปีภาษี 2565 เพราะปีภาษี 2566 มีการแบ่งมรดกแล้ว จึงไม่มีการเสียภาษีในชื่อกองมรดกของผู้ตายตามมาตรา 57 ทวิ วรรคสอง อีกต่อไป

อนึ่ง ทายาทคนใดได้รับทรัพย์มรดกของนายปริญญา รวมมูลค่ามรดกเกินกว่า 100 ล้านบาท ไม่ว่าจะได้รับในคราวเดียวหรือหลายคราว ทายาทคนนั้นมีหน้าที่ต้องเสียภาษีการรับมรดกเฉพาะส่วนที่เกินกว่า 100 ล้านบาท (พระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก พ.ศ.2558 มาตรา 12 วรรคแรก) โดยต้องยื่นแบบภาษีการรับมรดกภายใน 150 วันนับแต่วันที่ได้รับมรดกเกิน 100 ล้านบาท (พระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก พ.ศ.2558 มาตรา 17)

“มูลค่ามรดก” หมายถึงมูลค่าของทรัพย์สินทั้งสิ้นที่ได้รับเป็นมรดกหักด้วยภาระหนี้สิน อันตกทอดมาจากการรับมรดกนั้น (พระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก พ.ศ.2558 มาตรา 12 วรรคแรก)

มรดกซึ่งต้องเสียภาษี ได้แก่ ทรัพย์สินดังต่อไปนี้ (1) อสังหาริมทรัพย์ (2) หลักทรัพย์ ตามกฎหมายว่าด้วยหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ (3) เงินฝากหรือเงินอื่นใดที่มีลักษณะอย่างเดียวกันที่เจ้ามรดกมีสิทธิเรียกถอนคืนหรือสิทธิเรียกร้องจากสถาบันการเงินหรือบุคคลที่ได้รับเงินนั้นไว้ (4) ยานพาหนะที่มีหลักฐานทางทะเบียน (5) ทรัพย์สินทางการเงินที่กำหนดเพิ่มขึ้นโดยพระราชกฤษฎีกา (พระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก พ.ศ.2558 มาตรา 14)

ผู้มีหน้าที่เสียภาษีการรับมรดกต้องคำนวณและเสียภาษีในอัตราร้อยละ 10 ของมูลค่ามรดก แต่ถ้าผู้ได้รับมรดกเป็นบุพการี หรือผู้สืบสันดานให้เสียภาษีในอัตราร้อยละ 5 ของมูลค่ามรดก (พระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก พ.ศ.2558 มาตรา 16)

เมื่อทายาทได้รับทรัพย์สินมรดกของนายปริญญ์ไปแล้ว มีการนำทรัพย์สินมรดกไปให้
เช่าในนามของทายาท และมีเงินได้พึงประเมินถึงเกณฑ์ที่ประมวลรัษฎากร มาตรา 56(1) หรือ
(3) แล้วแต่กรณีได้กำหนดไว้ ทายาทก็มีหน้าที่ต้องยื่นแบบแสดงรายการภาษีเงินได้บุคคล
ธรรมดา เช่น สัญญาเช่าระหว่างนายปริญญ์ ผู้ให้เช่ากับผู้เช่าครบกำหนดระยะเวลาเช่าวันที่ 31
ธันวาคม พ.ศ.2566 แต่ในวันที่ 1 มกราคม พ.ศ.2567 ทายาททั้งสองคนต่างฝ่ายต่างทำสัญญา
เช่ากับผู้เช่าที่มีกำหนดระยะเวลา 3 ปี ค่าเช่าเดือนละ 50,000 บาทต่อราย ปีละ 600,000 บาทต่อ
ราย ดังนี้ ทายาทต่างฝ่ายต่างมีหน้าที่นำค่าเช่าที่ตนได้รับไปยื่นแบบแสดงรายการเสียภาษีในชื่อ
ของตน

กรณีที่ผู้ให้เช่าเป็นห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่มีนิติบุคคลและมีเงินได้พึงประเมิน
เกินเกณฑ์ตามที่ประมวลรัษฎากร มาตรา 56 วรรคท้าย ประกอบมาตรา 56(1)⁴ กำหนดไว้ คือ เกิน 60,000 บาท
ก็มีหน้าที่ต้องยื่นแบบแสดงรายการภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาประจำปีภายในเดือนมีนาคมของปีภาษีถัดไป
ตามแบบแสดงรายการ ภ.ง.ด.90 เช่นเดียวกัน เว้นแต่กรณียื่นแบบแสดงรายการทางอินเทอร์เน็ต กรมสรรพากร
ได้ขยายระยะเวลาในการยื่นแบบแสดงรายการเป็นภายในวันที่ 8 ของเดือนเมษายน

ตัวอย่างที่ 6

นายปฐพีและนายเรื่อนทองเป็นเจ้าของกรรมสิทธิ์ในที่ดินให้เช่าร่วมกัน ปี 2564 มีรายได้
จากค่าเช่าตลอดทั้งปีเกิน 60,000 บาท นายปฐพีและนายเรื่อนทองต้องยื่นแบบแสดงรายการภาษีเงิน
ได้บุคคลธรรมดาในนามของห้างหุ้นส่วนสามัญนายปฐพีและนายเรื่อนทอง (ประมวลรัษฎากร มาตรา
56 วรรคท้าย ประกอบมาตรา 56(1))

อนึ่ง การเช่าถือกรรมสิทธิ์ในที่ดินร่วมกันถือเป็นห้างหุ้นส่วนสามัญตามความในข้อ 1 ของ
คำสั่งกรมสรรพากรที่ ป.149/2558 (อ้างอิงท้ายบท)

ในการยื่นแบบแสดงรายการภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาประจำปี ผู้ให้เช่ามีสิทธิคำนวณหัก
ค่าใช้จ่ายได้ตามมาตรา 43 ประกอบพระราชกฤษฎีกา ออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยการกำหนด

⁴ ประมวลรัษฎากร มาตรา 56 วรรคท้าย บัญญัติว่า “ในกรณีที่ห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่มีนิติบุคคลมีเงินได้พึงประเมินในปี
ภาษีที่ล่วงมาแล้วเกินจำนวนตามมาตรา 56(1) คือ เกิน 60,000 บาท ให้ผู้อำนวยการหรือผู้จัดการยื่นรายการเกี่ยวกับเงินได้พึงประเมินในชื่อ
ของห้างหุ้นส่วน หรือคณะบุคคลนั้นที่ได้รับในระหว่างปีภาษีที่ล่วงมาแล้วภายในกำหนดเวลาและตามแบบเช่นเดียวกับวรรคก่อน...”