

ปัญหาภาษีเงินได้ กรณีเงินประกันและเงินมัดจำจากการให้เช่าทรัพย์สิน

นางสาวปวันรัตน์ วีรพัฒนาสุวรรณ

เอกัตศึกษาเล่มนี้เป็นส่วนหนึ่งของการศึกษาตามหลักสูตรปริญญานิติศาสตรมหาบัณฑิต

สาขาวิชากฎหมายการเงินและภาษีอากร

คณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

ปีการศึกษา 2564

ลิขสิทธิ์ของจุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

PROBLEMS OF INCOME TAX ON SECURITY DEPOSIT AND DEPOSIT FROM RENTAL  
PROPERTY

MISS PAWANRAT WERAPATTANASUWAN

An Independent Study Submitted in Partial Fulfillment of the Requirements

For the Degree of Master of Laws Program in Finance and Tax Laws

Faculty of Law

Chulalongkorn University

Academic Year 2021

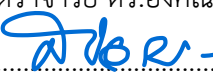
Copyright of Chulalongkorn University

|                  |  |
|------------------|--|
| หัวข้อเอกัตศึกษา | ปัญหาภาษีเงินได้ กรณีเงินประกัน และเงินมัดจำจากการให้เช่าทรัพย์สิน     |
| นิสิต            | นางสาวปวันรัตน์ วีรพัฒนาศูวรรณ   |
| สาขาวิชา         | กฎหมายการเงินและภาษีอากร   |
| อาจารย์ที่ปรึกษา | รองศาสตราจารย์ ดร.อังคณาดี ปิ่นแก้ว<br>อาจารย์สนธิศาสตร์ เจตน์วรภาพงค์ |

เอกัตศึกษานี้มีวัตถุประสงค์เพื่อวิเคราะห์การจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาและภาษีเงินได้นิติบุคคล กรณีเงินประกันและเงินมัดจำจากการให้เช่าทรัพย์สินของประเทศไทยในปัจจุบัน โดยนำหลักการทั่วไปทาง ภาษีเกี่ยวกับภาษีอากรที่ดีมาประกอบกับการตีความกฎหมายภาษีอากร เพื่อพิจารณาถึงความเป็นเงินได้พึง ประเมินของเงินประกันและเงินมัดจำในกรณีต่าง ๆ ว่ามีลักษณะเป็นเงินได้พึงประเมินตามประมวลรัษฎากร หรือไม่ ผลการศึกษาพบว่า การจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาและภาษีเงินได้นิติบุคคลจากเงินประกันที่ผู้ให้ เช่าต้องคืนแก่ผู้เช่า เมื่อสิ้นสุดสัญญาเช่า และเงินประกันที่ผู้เช่าหักหรือรับเมื่อผู้เช่าไม่ปฏิบัติตามสัญญาหรือทำ ให้เกิดความเสียหาย รวมถึงการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลจากเงินมัดจำที่คู่สัญญาตกลงให้คืนทั้งหมด เมื่อ สัญญาเช่าสิ้นสุด เงินมัดจำที่ตกลงให้เป็นส่วนหนึ่งของค่าเช่า และเงินมัดจำที่ไม่ได้มีการตกลงว่าต้องคืนหรือ เป็นส่วนหนึ่งของการชำระหนี้ที่ไม่เข้าข้อยกเว้นตาม ข้อ 3(2) คำสั่งกรมสรรพากรที่ ป. 73/2541 เรื่อง การเสีย ภาษีเงินได้นิติบุคคล และภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับการเรียกเงินจ่ายล่วงหน้า เงินประกัน มัดจำ หรือเงินจอง ซึ่ง แก้ไขโดยคำสั่งกรมสรรพากรที่ ป. 74/2541 กรมสรรพากรจัดเก็บภาษีเงินได้ โดยตีความคำว่าเงินได้พึง ประเมิน กว้างเกินกว่าความหมายที่ประมวลรัษฎากรกำหนดไว้ ซึ่งไม่สอดคล้องกับเจตนารมณ์ของฝ่ายนิติ บัญญัติ เพื่อให้เกิดความเป็นธรรมในการจัดเก็บภาษีในกรณีดังกล่าว จึงขอเสนอให้มีการเพิ่มเติมบทบัญญัติ เกี่ยวกับเงินได้พึงประเมินที่ได้รับจากการให้เช่าทรัพย์สิน เพื่อให้การจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาและภาษี เงินได้นิติบุคคลเป็นไปตามหลักการทั่วไปทางภาษีอากร

..........อาจารย์ที่ปรึกษาหลัก

(รองศาสตราจารย์ ดร.อังคณาดี ปิ่นแก้ว)

..........อาจารย์ที่ปรึกษาร่วม

(อาจารย์สนธิศาสตร์ เจตน์วรภาพงค์)

..........นิสิต

(นางสาวปวันรัตน์ วีรพัฒนาศูวรรณ)


|                  |  |
|------------------|--|
| Individual Study | PROBLEMS OF INCOME TAX ON SECURITY DEPOSIT AND<br>DEPOSIT FROM RENTAL PROPERTY |
| Researcher       | Pawanrat Werapattanasuwan  |
| Field and Study  | Finance and Tax Law  |
| Advisor          | Assoc.Prof. Angkanawadee Pinkaew<br>Sontisat Jedwarapong                       |

---


This individual study was to analyze the collection of personal income tax and corporate income tax in the case of rental security deposits and deposits from renting properties in Thailand. The principles of good taxation in conjunction with the interpretation of tax law were applied to consider the assessable income of security deposits whether they have the characteristics of assessable income under the Revenue Code or not. The results of the study revealed that income tax were collected from the security deposit that the lessor has to return to the lessee at the end of the lease and the lessee can deduct or forfeit when the lessee fails to comply with the contract or causes damage, including the collection of corporate income tax from the deposit that the parties agree to return all when the lease agreement expires, the deposit agreed to be part of the rent and not agreed to be returned or is part of the debt settlement that does not qualify for the exemption under Article 3(2) of the Revenue Department Order No. Por 73/2541 amended by the Revenue Department Order No. Por. 74/2541. The Revenue Department could collect income tax by interpreting the term assessable income beyond the definition of the Revenue Code. Therefore, it is suggested to introduce provisions relating to assessable income derived from the renting of property to collect income tax in conformity with general taxation principle and ensure fair taxation.

.....  ..... Advisor

(Assoc.Prof. Angkanawadee Pinkaew)

.....  ..... Advisor

(Sontisat Jedwarapong)

.....  ..... Researcher

(Pawanrat Werapattanasuwan)

## กิตติกรรมประกาศ

เอกัตศึกษาเรื่องปัญหาภาษีเงินได้ กรณีเงินประกันและเงินมัดจำจากการให้เช่าทรัพย์สิน ดำเนินการและสำเร็จลุล่วงไปได้ด้วยความกรุณาอย่างยิ่งจาก รองศาสตราจารย์ ดร.อังคนาวดี ปิ่นแก้ว และท่านอาจารย์ สนิธศาสตร์ เจตนวราพงศ์ ซึ่งได้เสียสละเวลารับเป็นที่ปรึกษาเอกัตศึกษา ช่วยเหลือให้คำปรึกษา ความรู้ คำแนะนำและข้อเสนอแนะสำหรับการเขียนเค้าโครงและเนื้อหาของเอกัตศึกษา ตลอดจนการตรวจทานแก้ไข ปรับปรุงเอกัตศึกษาจนสำเร็จลุล่วงไปได้ด้วยดี ผู้เขียนขอกราบพระคุณเป็นอย่างยิ่ง

ผู้เขียนขอขอบพระคุณคณาจารย์ทุกท่านในหลักสูตรนิติศาสตรมหาบัณฑิต สาขาวิชากฎหมายการเงิน และภาษีอากร จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย ซึ่งได้ประสิทธิ์ประสาทวิชาความรู้แก่ผู้เขียน รวมถึงเจ้าหน้าที่ หลักสูตรฯ ที่ให้ความช่วยเหลือ และอำนวยความสะดวกแก่ผู้เขียนตลอดระยะเวลาการศึกษา

ผู้เขียนขอกราบพระคุณเป็นอย่างสูงต่อสิ่งศักดิ์สิทธิ์ บิดามารดา ครอบครัวและกัลยาณมิตรทุกคนที่เป็นกำลังใจให้แก่ผู้เขียนในการทำวิจัยให้สำเร็จลุล่วง

สุดท้ายนี้ ผู้เขียนหวังเป็นอย่างยิ่งว่าเอกัตศึกษานี้จะเป็นประโยชน์ต่อผู้ที่สนใจและทำให้ผู้อ่านตระหนักถึงความสำคัญของการจัดเก็บภาษีเงินได้ให้ถูกต้องตามหลักการทั่วไปทางภาษีอากรเกี่ยวกับภาษีอากรที่ดี หากเอกัตศึกษานี้มีข้อผิดพลาดประการใด ผู้เขียนขอรับไว้แต่เพียงผู้เดียว

นางสาวปวันรัตน์ วีรพัฒนาสุวรรณ

## สารบัญ

|   | หน้า      |
|---|-----------|
| บทคัดย่อภาษาไทย   | ก         |
| บทคัดย่อภาษาอังกฤษ  | ข         |
| กิตติกรรมประกาศ   | ค         |
| สารบัญ  | ง         |
| สารบัญตาราง   | ช         |
| <b>บทที่ 1 บทนำ</b>   | <b>1</b>  |
| 1.1 ความเป็นมาและความสำคัญของปัญหา  | 1         |
| 1.2 วัตถุประสงค์ของการศึกษา   | 5         |
| 1.3 สมมติฐานการศึกษา  | 5         |
| 1.4 วิธีการศึกษา  | 6         |
| 1.5 ขอบเขตของการศึกษา   | 6         |
| 1.6 ประโยชน์ที่คาดว่าจะได้รับ   | 6         |
| <b>บทที่ 2 หลักการสำคัญของกฎหมายภาษีอากร และหลักการตีความกฎหมายภาษีอากร</b> | <b>8</b>  |
| <b>2.1 หลักการทั่วไปทางภาษีอากรเกี่ยวกับภาษีอากรที่ดี</b>                   | <b>8</b>  |
| 2.1.1 หลักการบริหารภาษีอากรที่ดี  | 8         |
| 2.1.1.1 หลักความเป็นธรรม (Equity)   | 9         |
| 2.1.1.2 หลักความแน่นอน (Certainly)  | 10        |
| 2.1.1.3 หลักความสะดวก (Convenience)   | 10        |
| 2.1.2 หลักความเสมอภาคทางภาษีอากร  | 10        |
| (1) ความเสมอภาคในเชิงคณิตศาสตร์ (Egalite mathematique)                      | 11        |
| (2) ความเสมอภาคในเชิงข้อเท็จจริงหรือส่วนบุคคล (Egalite personelle)          | 12        |
| 2.1.3 หลักความเป็นกลางและการแทรกแซงทางภาษี                                  | 12        |
| <b>2.2 ความหมายของคำว่า เงินได้</b>   | <b>14</b> |
| 2.2.1 ความหมายของเงินได้ในแง่เศรษฐศาสตร์                                    | 14        |
| 2.2.2 ความหมายของเงินได้ในทางภาษีอากร                                       | 15        |
| <b>2.3 หลักการตีความกฎหมายภาษีอากรของประเทศไทย</b>                          | <b>17</b> |

|   |    |
|---|----|
| 2.3.1 กฎหมายภาษีอากรต้องตีความโดยเคร่งครัด  | 17 |
| 2.3.2 การตีความกฎหมายภาษีอากรต้องคำนึงถึงเจตนารมณ์ของฝ่ายนิติบัญญัติ  | 18 |
| 2.3.3 การตีความกฎหมายภาษีอากรต้องคำนึงถึงความเป็นเอกเทศของกฎหมายภาษีอากร  | 19 |
| 2.3.4 การตีความคำตามความหมายที่เข้าใจกันอยู่ทั่วไปหรือตามที่กฎหมายที่เกี่ยวข้อง<br>ได้บัญญัติไว้                                | 20 |
| <b>บทที่ 3 การจัดเก็บภาษีเงินได้ที่เกี่ยวข้องกับกรณีเงินประกันและเงินมัดจำจากการเช่าทรัพย์สินใน<br/>ประเทศไทย</b>               | 22 |
| <b>3.1 กฎหมายที่เกี่ยวกับการเช่าทรัพย์สินในประเทศไทย</b>  | 22 |
| 3.1.1 การเช่าทรัพย์สินตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์   | 22 |
| 3.1.2 มัดจำ   | 24 |
| 3.1.3 เงินประกัน  | 26 |
| <b>3.2 กฎหมาย กฎ ระเบียบที่เกี่ยวข้องกับการจัดเก็บภาษีเงินได้ที่เกี่ยวกับกรณี<br/>เงินประกันและเงินมัดจำจากการเช่าทรัพย์สิน</b> | 29 |
| 3.2.1 หลักกฎหมายการจัดเก็บภาษีเงินได้ กรณีผู้ให้เช่าเป็นบุคคลธรรมดา   | 30 |
| 1) ผู้มีหน้าที่เสียภาษี   | 30 |
| 2) วิธีการจัดเก็บภาษี   | 30 |
| 3) การคำนวณภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา   | 30 |
| 3.2.2 หลักกฎหมายการจัดเก็บภาษีเงินได้ กรณีผู้ให้เช่าเป็นนิติบุคคล   | 37 |
| 1) ผู้มีหน้าที่เสียภาษี   | 37 |
| 2) วิธีการจัดเก็บภาษี   | 37 |
| 3) การคำนวณภาษีเงินได้นิติบุคคล   | 39 |
| <b>บทที่ 4 แนวคิดและหลักการสำคัญในการจัดเก็บภาษีเงินได้</b>   | 45 |
| <b>กรณีเงินประกันและเงินมัดจำจากการให้เช่าทรัพย์สินของต่างประเทศ</b>  |    |
| 4.1 หลักเกณฑ์การจัดเก็บภาษีเงินได้ในประเทศสหรัฐอเมริกา  | 45 |
| 4.1.1 ความหมายของคำว่าเงินได้และหลักการรับรู้รายได้   | 45 |
| 4.1.2 การจัดเก็บภาษีเงินได้ในกรณีที่เกี่ยวข้องกับการเช่าทรัพย์สิน   | 48 |
| 4.2 หลักเกณฑ์การจัดเก็บภาษีเงินได้ในประเทศสหราชอาณาจักร   | 53 |
| 4.2.1 ความหมายของคำว่าเงินได้และหลักการรับรู้รายได้   | 53 |
| 4.4.2 การจัดเก็บภาษีเงินได้ในกรณีที่เกี่ยวข้องกับการเช่าทรัพย์สิน   | 54 |

|  |     |
|--|-----|
| บทที่ 5 วิเคราะห์ปัญหาภาษีเงินได้ตามประมวลรัษฎากร กรณีเงินประกันและเงินมัดจำ | 57  |
| จากการเช่าทรัพย์สิน  |     |
| 5.1 วิเคราะห์ปัญหาภาษีเงินได้จากเงินประกันที่ได้รับจากการให้เช่าทรัพย์สิน    | 57  |
| 5.2 วิเคราะห์ปัญหาภาษีเงินได้จากเงินมัดจำที่ได้รับจากการให้เช่าทรัพย์สิน     | 62  |
| 5.3 วิเคราะห์ปัญหาความไม่ถูกต้องตามหลักการทั่วไปทางภาษีอากร                  | 66  |
| บทที่ 6 สรุปผลการศึกษา และข้อเสนอแนะแนวทางแก้ไขปัญหา                         | 69  |
| บรรณานุกรม   | 74  |
| ภาคผนวก  | 77  |
| ประวัติผู้เขียน  | 108 |



## สารบัญตาราง

|   | หน้า |
|---|------|
| ตารางที่ 1 : ตารางสรุปความเป็นเงินได้พึงประเมินและหลักเกณฑ์ที่เกี่ยวข้องกับ<br>การจัดเก็บภาษีเงินได้ กรณีเงินประกันและเงินมัดจำจากการให้เช่าทรัพย์สิน<br>ตามการจัดเก็บภาษีเงินได้ในปัจจุบัน | 44   |

## บทที่ 1

### บทนำ

#### 1.1 ความเป็นมาและความสำคัญของปัญหา

ตั้งแต่อดีตถึงปัจจุบัน รัฐมีพันธกิจที่จะต้องบริหารประเทศและกระทำการเพื่อประโยชน์แก่สาธารณะ จึงต้องมีรายได้สาธารณะไว้ใช้จ่าย ซึ่งตามสถิติข้อมูลผลการจัดเก็บรายได้ของรัฐบาลโดยกระทรวงการคลังนั้น ตั้งแต่ปี 2556 – 2564<sup>1</sup> ที่ผ่านมา รายได้หลักของรัฐที่นำมาใช้ในการบริหารประเทศก็คือรายได้ประเภทภาษีอากร การจัดเก็บภาษีอากรจากประชาชนก็เป็นการกระทำที่กระทบต่อสิทธิในการเป็นเจ้าของทรัพย์สินและผลประโยชน์ของประชาชน โดยภาษีที่ประเทศไทยเก็บจากเงินได้ เรียกว่าภาษีเงินได้ ผู้มีเงินได้ที่เป็นบุคคลธรรมดาต้องเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา หากผู้มีเงินได้เป็นนิติบุคคล เช่น บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ก็ต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล โดยการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาและนิติบุคคลจะนำหลักเกณฑ์เกี่ยวกับความหมายของเงินได้พึงประเมินและประเภทของเงินได้พึงประเมินมาใช้เช่นเดียวกัน

มาตรา 39 แห่งประมวลรัษฎากร ได้ให้ความหมายของเงินได้พึงประเมินไว้ คือ เงินได้อันเข้าลักษณะพึงเสียภาษี เงินได้ที่กล่าวนี้ให้หมายความรวมถึงถึงทรัพย์สิน หรือประโยชน์อย่างอื่นที่ได้รับซึ่งอาจคิดคำนวณเป็นเงิน และ มาตรา 40 (5)(ก) แห่งประมวลรัษฎากร เงินได้พึงประเมินที่ต้องเสียภาษี คือ เงินหรือประโยชน์อย่างอื่นที่ได้ เนื่องจากการให้เช่าทรัพย์สิน ดังนั้นไม่ว่าผู้ให้เช่าทรัพย์สินจะเป็นบุคคลธรรมดาหรือนิติบุคคล เมื่อผู้ให้เช่าได้รับเงินค่าเช่า หรือเงินอื่นใดที่ได้รับมาจากการให้เช่า จะต้องพิจารณาว่าสิ่งที่ได้รับมานั้นเป็นเงินได้พึงประเมินตามประมวลรัษฎากร ที่จะต้องนำมาเสียภาษีเงินได้แก่รัฐหรือไม่ นอกจากนี้ ศาลฎีกาของ ไทยยังได้วางหลักเกี่ยวกับเงินได้พึงประเมินไว้ ปรากฏตามคำพิพากษาศาลฎีกาที่ 1986/2533 และคำพิพากษาศาลฎีกาที่ 4746/2533 ว่า การที่จะถือว่าบุคคลมีเงินได้พึงประเมินที่จะต้องเสียภาษีหรือไม่ จะต้องคำนึงถึงข้อเท็จจริงว่าบุคคลนั้นได้รับเงินได้พึงประเมินจริง (Real Income) หรือไม่ หากไม่ได้รับเงินได้พึงประเมินจริงจะถือว่าบุคคลนั้นมีเงินได้พึงประเมินที่จะต้องเสียภาษีไม่ได้

ตามกฎหมายไทย สัญญาเช่าทรัพย์สินเป็นเอกเทศสัญญาประเภทหนึ่ง ตามมาตรา 537 แห่งประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ โดยผู้ให้เช่านำทรัพย์สินของตนให้บุคคลอื่นที่เรียกว่าผู้เช่านำไปใช้ประโยชน์ และได้รับค่าตอบแทนเป็นเงินหรือผลประโยชน์อื่น ๆ อย่งไรก็ตาม นอกเหนือจากเงินค่าเช่า เพื่อตอบแทนการใช้

<sup>1</sup> ส่วนบริหารจัดการข้อมูลสารสนเทศกระทรวงการคลัง, “ผลการจัดเก็บรายได้ของรัฐบาล,”

[[https://dataservices.mof.go.th/menu3?id=2&page=&freq=year&yf=2556&yt=2564&sort=asc&search\\_text=](https://dataservices.mof.go.th/menu3?id=2&page=&freq=year&yf=2556&yt=2564&sort=asc&search_text=)], 4 มีนาคม 2565.

<sup>2</sup> ชัยสิทธิ์ ตรีชูธรรม, คำสอนวิชากฎหมายภาษีอากร, พิมพ์ครั้งที่ 12 แก้ไขเพิ่มเติม(กรุงเทพฯ:สำนักอบรมศึกษากฎหมายแห่งเนติบัณฑิตยสภา, 2561), หน้า 167.

ประโยชน์ในทรัพย์สินแล้ว การเช่าทรัพย์สินก็มีความเกี่ยวข้องกับเงินบางอย่างซึ่งมีประเด็นเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีเงินได้ที่ต้องพิจารณา คือ เงินประกัน ไม่ว่าจะตกลงให้เป็นการประกันความเสียหายหรือประกันเพื่อปฏิบัติตามสัญญา และเงินมัดจำตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ที่คู่สัญญาตกลงให้ไว้แก่กัน มีประเด็นปัญหาที่ต้องพิจารณาถึงความเป็นเงินได้พึงประเมินของเงินที่ผู้ให้เช่าได้รับมา โดยแยกพิจารณาได้ดังนี้

#### 1. เงินประกันและเงินมัดจำที่ตกลงให้คืนเมื่อสัญญาเช่าสิ้นสุด

เมื่อเงินประกันและเงินมัดจำที่ผู้ให้เช่ามีหน้าที่ต้องคืนแก่ผู้เช่าเมื่อสัญญาเช่าสิ้นสุด โดยผู้ให้เช่าต้องคืนเงินทั้งหมดที่ได้รับไว้ หากผู้เช่าไม่ได้ปฏิบัติผิดข้อตกลงตามสัญญา จึงมีประเด็นที่ต้องพิจารณาว่าจะถือเป็นเงินได้พึงประเมินที่ต้องนำมาเสียภาษีเงินได้ตามที่ประมวลรัษฎากรให้ความหมายไว้หรือไม่ หากผู้ให้เช่าไม่ได้มีอำนาจเหนือเงินที่ได้รับมาอย่างแท้จริง และมีภาระหน้าที่ต้องคืนเงินนั้นแก่ผู้เช่าในอนาคต

ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา การจัดเก็บภาษีจากเงินประกันที่ได้จากการให้เช่าทรัพย์สิน ซึ่งตกลงให้คืนเมื่อสัญญาเช่าสิ้นสุดนั้น แนวทางปฏิบัติของกรมสรรพากร ปรากฏตามข้อหารือภาษีอากร เลขที่หนังสือ กค. 0811/4697<sup>3</sup> กรมสรรพากรถือว่าเงินประกันการเช่า เป็นเงินได้พึงประเมินจากการให้เช่าทรัพย์สินตามมาตรา 40 (5)(ก) ประมวลรัษฎากร ต้องนำมารวมคำนวณเป็นเงินได้เพื่อเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา แม้จะตกลงคืนเงินประกันการเช่านั้นเมื่อสิ้นสุดสัญญาก็ตาม ในขณะที่ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาของเงินมัดจำ ปรากฏตาม ข้อหารือภาษีอากร เลขที่หนังสือ กค 0802/3464 ว่าเงินมัดจำจากการทำสัญญาให้ผู้ให้เช่าทรัพย์สินที่ผู้ให้เช่ารับไว้ โดยมีเงื่อนไขว่าจะจ่ายคืนเมื่อครบสัญญา และไม่ถือเป็นส่วนหนึ่งของค่าเช่า ไม่ถือเป็นเงินได้พึงประเมิน ไม่ต้องนำมาคำนวณภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา จึงมีประเด็นที่ต้องพิจารณาว่า เงินประกันและเงินมัดจำที่ได้จากการให้เช่าทรัพย์สินเป็นเงินได้พึงประเมินที่ต้องนำมาเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาหรือไม่ หากเงินทั้งสองกรณี ผู้ให้เช่ายังคงมีภาระต้องคืนแก่ผู้เช่าในอนาคต ไม่ได้มีอำนาจเหนือเงินประกันและเงินมัดจำอย่างแท้จริง

สำหรับกรณีภาษีเงินได้นิติบุคคลจากเงินประกันและเงินมัดจำที่ได้จากการเช่าทรัพย์สิน การจัดเก็บภาษีเงินได้เป็นไปตามหลักเกณฑ์ ข้อ 2(1) คำสั่งกรมสรรพากรที่ ป. 73/2541<sup>4</sup> ซึ่งแก้ไขโดยคำสั่งกรมสรรพากรที่ ป. 74/2541<sup>5</sup> ว่าเงินประกัน เงินมัดจำ และเงินจอบจากการเช่าทรัพย์สินที่เรียกเก็บให้ถือเป็นเงินได้ที่จะต้องถือเป็นรายได้เพื่อนำมาคำนวณภาษีเงินได้ เว้นแต่เป็นกรณี ตามข้อ 3(2) คำสั่งดังกล่าวที่ว่า เงินประกันและเงินมัดจำที่ได้จากการให้เช่าอสังหาริมทรัพย์ ไม่อยู่ในบังคับ ข้อ 2 หากมีลักษณะ (ก) โดยขนบธรรมเนียมประเพณีทางธุรกิจได้มีการเรียกเก็บเงินประกันหรือเงินมัดจำ (ข) ต้องมีการคืนเงินประกัน หรือเงินมัดจำให้แก่ผู้เช่าทันทีที่สัญญาสิ้นสุดลงโดยไม่มีเงื่อนไข แต่กรณีเกิดความเสียหาย ผู้ให้เช่ามีสิทธิหักกลบหนี้ได้ (ค) เงินประกัน

<sup>3</sup> ข้อหารือภาษีอากรเลขที่ กค. 0811/4697.

<sup>4</sup> กรมสรรพากร, “คำสั่งกรมสรรพากรที่ ป. 73/2541,” [https://rd.go.th/3580.html], 5 มีนาคม 2565.

<sup>5</sup> กรมสรรพากร, “คำสั่งกรมสรรพากรที่ ป. 74/2541,” [https://www.rd.go.th/3578.html], 5 มีนาคม 2565.

หรือเงินมัดจำที่เรียกเก็บต้องไม่เกิน 3-6 เท่าของค่าเช่ารายเดือน และ (ง) สัญญาให้เช่าทรัพย์สินมีอายุสัญญาไม่เกิน 3 ปี หากต้องตามลักษณะเหล่านี้ทุกกรณี เงินประกันและเงินมัดจำที่ได้รับจากการให้เช่าอสังหาริมทรัพย์จะไม่ต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล

กล่าวโดยสรุปได้ว่า เงินประกันเพื่อประกันความเสียหายหรือประกันการปฏิบัติตามสัญญา ไม่ว่าจะ เป็นสัญญาเช่าอสังหาริมทรัพย์หรืออสังหาริมทรัพย์ก็ตาม ผู้ให้เช่าที่เป็นบุคคลธรรมดาได้รับเงินนั้น ต้องถือเป็นเงินได้พึงประเมินทันทีในภาษีที่ได้รับมา โดยไม่คำนึงว่าผู้ให้เช่ามีภาระต้องคืนเงินประกันดังกล่าวแก่ผู้เช่าใน อนาคตหรือไม่ ในขณะที่ผู้ให้เช่าซึ่งเป็นนิติบุคคล หากให้เช่าอสังหาริมทรัพย์และเงินประกันที่ได้รับมีลักษณะ ตามที่ ข้อ 3(2) คำสั่งกรมสรรพากรที่ ป. 73/2541 ซึ่งแก้ไขโดยคำสั่งกรมสรรพากรที่ ป. 74/2541 กำหนดไว้ ก็ได้รับยกเว้นไม่ต้องนำเงินประกันจากการให้เช่าอสังหาริมทรัพย์นั้นมาคำนวณภาษี หรือในกรณีของเงินมัดจำ ที่คู่สัญญาตกลงให้คืน เมื่อสัญญาเช่าสิ้นสุดลง หากผู้ให้เช่าเป็นบุคคลธรรมดาที่ให้เช่าทรัพย์สิน ก็ไม่ต้องนำเงิน มัดจำดังกล่าวมาคำนวณภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา แต่หากผู้ให้เช่าเป็นนิติบุคคลที่ให้เช่าอสังหาริมทรัพย์ หรือให้ เช่าอสังหาริมทรัพย์ที่มีกำหนดระยะเวลาเช่าเกินกว่า 3 ปี ย่อมไม่เข้าข้อยกเว้นตาม ข้อ 3(2) ตามคำสั่ง กรมสรรพากรดังกล่าว แม้เงินมัดจำจะคืนให้แก่กันเมื่อสัญญาสิ้นสุด ผู้ให้เช่าก็ต้องนำเงินมัดจำมาเป็นรายจ่าย ในการหากำไรสุทธิในรอบระยะเวลาบัญชีที่ได้รับเงินนั้นมา เพื่อนำมาคำนวณภาษีเงินได้นิติบุคคล ดังนั้นจึงมี ประเด็นที่ต้องพิจารณาเกี่ยวกับกับจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาและภาษีเงินได้นิติบุคคลซึ่งมีหลักเกณฑ์การ จัดเก็บภาษีจากเงินได้พึงประเมินอย่างเดียวกัน แต่มีหลักเกณฑ์ในการเสียภาษีเงินได้ที่แตกต่างกัน

การจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาและนิติบุคคล จึงมีปัญหาต้องพิจารณาถึงความเป็นเงินได้ตาม ประมวลรัษฎากรของเงินประกันและเงินมัดจำจากการให้เช่าทรัพย์สินที่ตกลงให้คืนแก่ผู้เช่าเมื่อการเช่าสิ้นสุด ลง ว่าถือเป็นเงินได้พึงประเมินที่ต้องนำมาเสียภาษีเงินได้หรือไม่ นอกจากนี้เมื่อเงินประกันและเงินมัดจำที่ผู้ให้ เช่าที่ไม่ว่าจะเป็นนิติบุคคลหรือบุคคลธรรมดาได้รับ และไม่ว่าทรัพย์สินที่ให้เช่านั้นจะเป็นอสังหาริมทรัพย์หรือ อสังหาริมทรัพย์ล้วนแต่เป็นเงินที่ผู้ให้เช่าต้องคืนแก่ผู้เช่า เมื่อสัญญาเช่าสิ้นสุดลง แต่หลักเกณฑ์ในการจัดเก็บ ภาษีเงินได้กลับมามีความแตกต่างกัน ไม่เป็นไปในทางแนวทางเดียวกันนั้น ขอบตามหลักทั่วไปทางภาษีอากรที่ ต้องนำมาพิจารณาในการกำหนดหลักเกณฑ์การจัดเก็บภาษีเงินได้

## 2. เงินประกันที่ผู้ให้เช่ามีสิทธิหักหรือรับ เนื่องจากผู้เช่าปฏิบัติผิดสัญญาเช่า

เมื่อผู้เช่าไม่ปฏิบัติตามสัญญาเช่า หรือทำให้เกิดความเสียหาย ผู้ให้เช่าสามารถหักหรือรับเงินประกัน ความเสียหายหรือเงินประกันการปฏิบัติตามสัญญาเช่านั้นได้ตามที่ได้ตกลงกันไว้ เงินประกันดังกล่าวจึงมี ลักษณะเป็นเบี้ยปรับและค่าเสียหายจากการไม่ปฏิบัติตามสัญญาตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ จึงมี ประเด็นที่จะต้องพิจารณาว่า เงินประกันที่ผู้ให้เช่ามีสิทธิหักหรือรับแล้วนั้น เป็นเงินได้ที่ผู้ให้เช่ามีสิทธิได้รับ มาแล้ว มีอำนาจเหนือเงินนั้นโดยเด็ดขาด ไม่มีภาระที่ต้องคืนเงินประกันดังกล่าวแก่ผู้เช่าในอนาคต อันมี

ลักษณะเป็นเงินได้พึงประเมินตามความหมาย มาตรา 39 และเข้าลักษณะเป็นเงินได้ ตามมาตรา 40(5)(ก) ประมวลรัษฎากร ที่จะต้องนำมาเสียภาษีเงินได้หรือไม่

### 3. เงินมัดจำที่คู่สัญญาตกลงให้เป็นส่วนหนึ่งของการชำระหนี้

ตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ ผู้ให้เช่าและผู้เช่าสามารถตกลงถึงผลของมัดจำได้ อาจจะทำให้เงินมัดจำเป็นส่วนหนึ่งของการชำระหนี้หรือเป็นส่วนหนึ่งของค่าเช่า จึงมีประเด็นที่ต้องพิจารณาว่าเงินมัดจำที่มีการตกลงดังกล่าว มีลักษณะเป็นเงินได้พึงประเมินซึ่งมีความหมายตาม มาตรา 39 และเข้าลักษณะอันเป็นเงินได้ตามมาตรา 40(5)(ก) ประมวลรัษฎากรเมื่อใด ควรจะถือเป็นเงินได้พึงประเมินตั้งแต่ที่ผู้ให้เช่าได้รับมา หรือควรถือเป็นเงินได้พึงประเมินในปีที่เป็นส่วนหนึ่งของการชำระหนี้จริง ๆ เพื่อให้การจัดเก็บภาษีเงินได้ถึงจะเป็นไปตามหลักการทั่วไปภาษี รวมถึงไม่เป็นการตีความคำว่าเงินได้พึงประเมินที่มาตรา 39 ประมวลรัษฎากร ได้ให้ความหมายเอาไว้

### 4. เงินมัดจำที่ไม่ได้มีการตกลงไว้ว่าให้ส่งคืนหรือเป็นส่วนหนึ่งของการชำระหนี้

สำหรับกรณีของเงินมัดจำ มาตรา 378 (1) ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ ได้กำหนดผลของมัดจำเอาไว้ว่า ถ้ามิได้ตกลงกันเป็นอย่างอื่น ให้ส่งคืนหรือจัดเอาเป็นค่าใช้จ่ายบางส่วนในเมื่อชำระหนี้ จึงมีกรณีต้องพิจารณาว่า หากไม่มีคู่สัญญาฝ่ายใดผิดสัญญาเช่า เมื่อครบกำหนดระยะเวลาเช่าแล้ว เงินมัดจำที่วางไว้นั้น ไม่ได้มีการตกลงกันอย่างชัดเจนว่าจะส่งเงินมัดจำคืน หรือให้ถือเป็นส่วนหนึ่งของการชำระหนี้ ต้องปฏิบัติอย่างไรต่อไป ควรถือว่าเงินมัดจำตามกรณีนี้เป็นเงินได้พึงประเมินที่จะต้องถูกนำมาจัดเก็บภาษีเงินได้เมื่อใด เพื่อให้การจัดเก็บภาษีเงินได้เป็นไปอย่างเป็นธรรมและอำนวยความสะดวกให้แก่ผู้เสียภาษี ไม่ก่อภาระที่เกินควร โดยยังอยู่บนพื้นฐานของความหมายเงินได้พึงประเมินตามประมวลรัษฎากร เนื่องจากข้อหารือภาษีอากร เลขที่หนังสือ กค. 0811/4697 เป็นกรณีที่คู่สัญญาตกลงกันอย่างชัดเจนว่าเงินมัดจำไม่ถือเป็นส่วนหนึ่งของการชำระหนี้ ผู้ให้เช่าต้องส่งคืนแก่ผู้เช่าเมื่อสัญญาเช่าสิ้นสุดเท่านั้น

นอกจากประเด็นที่ต้องพิจารณาว่าเงินประกันและเงินมัดจำที่ได้รับจากการให้เช่าทรัพย์สินถือเป็นเงินได้พึงประเมินที่ต้องนำมาเสียภาษีหรือไม่นั้น ยังมีประเด็นเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีเงินได้ที่ต้องพิจารณาเช่นกัน โดยการจัดเก็บภาษีเงินได้ต้องอยู่ภายใต้หลักทั่วไปทางภาษีอากรเกี่ยวกับภาษีอากรที่ดี นำหลักการบริหารภาษีอากรที่ดี เช่น หลักความเป็นธรรม หลักความแน่นอน และหลักความสะดวก รวมถึงหลักความเสมอภาคทางภาษีอากร และหลักความเป็นกลางและการแทรกแซงทางภาษีมาประกอบการกำหนดหลักเกณฑ์การจัดเก็บภาษีเงินได้ให้มีความเป็นธรรม เสมอภาค และเป็นกลางต่อผู้เสียภาษีเงินได้ทุกกรณี ดังนั้นหากผู้ให้เช่าไม่ว่าจะเป็นนิติบุคคลหรือบุคคลธรรมดา ไม่ว่าจะให้เช่าทรัพย์สินประเภทใด อาจเป็นสังหาริมทรัพย์หรืออสังหาริมทรัพย์ก็ได้ หากเงินประกันและเงินมัดจำที่ได้รับจากการให้เช่าทรัพย์สิน มีลักษณะความเป็นเงินได้พึงประเมินเช่นเดียวกัน การจัดเก็บภาษีเงินได้ก็ควรอยู่ภายใต้หลักเกณฑ์เดียวกันอันเป็นหลักที่ใช้บังคับเป็นการ

ทั่วไป ไม่ก่อภาระและอำนวยความสะดวกให้แก่ผู้เสียภาษีในการเสียภาษีเงินได้ และหลักเกณฑ์การจัดเก็บภาษีเงินได้ไม่ควรถูกแทรกแซงให้เอื้อประโยชน์แก่ผู้ให้เช่าทรัพย์สินประเภทใดประเภทหนึ่งมากเกินไป แต่ตั้งอยู่บนพื้นฐานของความเสมอภาค

เอกัตศึกษานี้มุ่งเน้นที่จะศึกษาถึงปัญหาความเป็นเงินได้พึงประเมินของเงินประกันและเงินมัดจำที่ได้รับจากการเช่าทรัพย์สินของประเทศไทย ทั้งในกรณีภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาและภาษีเงินได้นิติบุคคลว่าเงินมัดจำและเงินประกันในแต่ละกรณี ว่าถือเป็นเงินได้พึงประเมินที่ต้องนำมาเสียภาษีเงินได้เมื่อใด เป็นไปตามหลักการตีความกฎหมายภาษีอากรหรือไม่ รวมถึงหลักเกณฑ์การจัดเก็บภาษีเงินได้จากเงินดังกล่าวเป็นไปตามหลักทั่วไปทางภาษีอากรอย่าง หลักบริหารภาษีอากรที่ดี หลักความเสมอภาคทางภาษีอากร และหลักความเป็นกลางไม่แทรกแซงทางภาษีหรือไม่ โดยนำแนวคิดและหลักเกณฑ์การจัดเก็บภาษีเงินได้จากการเช่าทรัพย์สินของประเทศสหรัฐอเมริกาและประเทศอังกฤษ ซึ่งเป็นเงินที่มีลักษณะเช่นเดียวกับเงินประกันและเงินมัดจำที่ได้รับจากการเช่าทรัพย์สินของไทย มาเป็นแนวทางในการพิจารณาการแก้ไขปัญหา เนื่องจากประเทศสหรัฐอเมริกาและประเทศอังกฤษเป็นประเทศที่ประชาชนมีการเช่าทรัพย์สินเป็นอันดับต้น ๆ ของโลก และมีแนวทางการจัดเก็บภาษีเงินได้ที่ชัดเจน

## 1.2 วัตถุประสงค์

1. เพื่อศึกษาแนวคิด และทฤษฎีการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาและภาษีเงินได้นิติบุคคล โดยเฉพาะกรณีเงินประกันและเงินมัดจำจากการให้เช่าทรัพย์สิน
2. เพื่อศึกษาบทบัญญัติของประมวลรัษฎากร แนวทางปฏิบัติ ข้อหารือและคำวินิจฉัยของกรมสรรพากร รวมทั้งคำพิพากษาฎีกาที่เกี่ยวข้องกับการจัดเก็บภาษีเงินได้ กรณีเงินประกันและเงินมัดจำจากการให้เช่าทรัพย์สิน
3. เพื่อศึกษาวิเคราะห์ปัญหาในการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาและนิติบุคคลที่เกิดจากการตีความว่า เงินประกันและเงินมัดจำจากการให้เช่าทรัพย์สินเป็นเงินได้พึงประเมิน
4. เพื่อศึกษาแนวทางในการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาและภาษีเงินได้นิติบุคคลที่เหมาะสมตามหลักการทั่วไปทางภาษีอากร

## 1.3 สมมติฐาน

การจัดเก็บภาษีเงินได้ตามประมวลรัษฎากร จากเงินประกันและเงินมัดจำในการเช่าทรัพย์สิน กรณีต้องคืนเงินประกันทั้งหมด เมื่อสัญญาสิ้นสุดลงหรือเงินประกันที่ผู้ให้เช่าหักหรือริบ กรณีเงินมัดจำที่ตกลงให้คืนเป็นส่วนหนึ่งของค่าเช่า หรือไม่ได้ตกลงถึงผลของมัดจำไว้ ไม่ถูกต้องตามหลักการทั่วไปทางภาษีอากร

เนื่องจากกรมสรรพากรตีความคำว่าเงินได้กว้างกว่าที่ประมวลรัษฎากรให้ความหมายไว้ โดยจะต้องตีความอย่างเคร่งครัด คำนี้ถึงเจตนารมณ์ของการเก็บภาษีเงินได้และต้องกำหนดเงื่อนไขและหลักเกณฑ์ในการจัดเก็บภาษีให้เหมาะสม เพื่อสร้างความเป็นธรรมให้แก่ผู้เสียภาษี

#### 1.4 วิธีการศึกษา

สำหรับวิธีการศึกษาสารนิพนธ์หรืองานวิจัยฉบับนี้ เป็นการศึกษาในลักษณะการวิจัยเอกสาร (Document Research) ด้วยวิธีพรรณนาและวิเคราะห์ โดยทำการศึกษาค้นคว้าจากวรรณกรรมทางกฎหมาย และเอกสารที่เกี่ยวข้อง อันได้แก่ ประมวลรัษฎากร คำสั่ง ประกาศ ระเบียบ แนวทางปฏิบัติ และหนังสือตอบข้อหารือของกรมสรรพากร หนังสือคำอธิบาย บทความทางวิชาการ, คำพิพากษาศาลฎีกา เป็นต้น รวมถึงข้อมูลทางสื่ออิเล็กทรอนิกส์ที่เกี่ยวข้องโดยรวบรวมให้เป็นระบบ เพื่อนำมาศึกษาเปรียบเทียบกับแนวทางของต่างประเทศ และวิเคราะห์เพื่อหาข้อเสนอแนะหรือหลักเกณฑ์ที่ชัดเจน

#### 1.5 ขอบเขตการศึกษา

สารนิพนธ์หรือเอกัตศึกษาฉบับนี้ มุ่งศึกษาและวิเคราะห์การจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาและนิติบุคคลตามประมวลรัษฎากร อันเกี่ยวกับหลักเกณฑ์ในการตีความคำว่า “เงินได้พึงประเมิน” ในกรณีที่เกี่ยวข้องกับเงินประกันและเงินมัดจำจากการให้เช่าทรัพย์สิน โดยศึกษาจากประมวลรัษฎากร ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ ระเบียบ คำสั่ง แนวปฏิบัติและข้อหารือของกรมสรรพากร คำพิพากษาของศาลไทย และตำรากฎหมาย รวมถึงกฎหมายและหลักเกณฑ์ที่เกี่ยวข้องในการเก็บภาษีเงินได้ กรณีเงินมัดจำและเงินประกันของประเทศสหรัฐอเมริกาและประเทศอังกฤษ

#### 1.6 ประโยชน์ที่คาดว่าจะได้รับ

1. ทำให้ทราบแนวคิด และทฤษฎีการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาและภาษีเงินได้นิติบุคคล โดยเฉพาะกรณีเงินประกันและเงินมัดจำจากการให้เช่าทรัพย์สิน
2. ทำให้ทราบถึงบทบัญญัติของประมวลรัษฎากร แนวทางปฏิบัติ ข้อหารือและคำวินิจฉัยของกรมสรรพากร รวมทั้งคำพิพากษาศาลฎีกาที่เกี่ยวข้องกับการจัดเก็บภาษีเงินได้ กรณีเงินประกันและเงินมัดจำจากการให้เช่าทรัพย์สิน
3. ทำให้ทราบถึงปัญหาในการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาและนิติบุคคลที่เกิดจากการกรมสรรพากรกำหนดให้เงินประกันและเงินมัดจำจากการให้เช่าทรัพย์สินทุกกรณีเป็นเงินได้พึงประเมิน

4. เพื่อหาแนวทางในการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาและภาษีเงินได้นิติบุคคลที่เหมาะสมตามหลักการทั่วไปทางภาษีอากร



## บทที่ 2

### หลักการสำคัญของกฎหมายภาษีอากร และหลักการตีความกฎหมายภาษีอากรของประเทศไทย

เมื่อกฎหมายภาษีอากรเป็นกฎหมายที่นำมาบังคับใช้ โดยไม่อาศัยความประสงค์หรือความยินยอมของผู้เสียภาษี และเป็นกฎหมายที่กระทบต่อสิทธิเสรีภาพในทรัพย์สินของประชาชน การกำหนดวิธีและหลักเกณฑ์การจัดเก็บภาษีเงินได้ไม่ว่าจะเป็นภาษีเงินได้นิติบุคคลหรือบุคคลธรรมดา จึงต้องกระทำโดยคำนึงถึงหลักการทั่วไปทางภาษีอากรเกี่ยวกับภาษีอากรที่ต่ออย่างเช่น หลักการบริหารภาษีอากรที่ดี หลักความเสมอภาคทางภาษีอากร รวมถึงหลักความเป็นกลางและการแทรกแซงทางภาษีประกอบกัน เพื่อให้ได้หลักเกณฑ์ที่เหมาะสมเสมอภาค และเป็นธรรมต่อการบังคับใช้แก่ประชาชน โดยเฉพาะการให้ความหมายของคำว่า เงินได้ หรือเงินได้พึงประเมิน อันเป็นฐานที่จะนำมาใช้ในการคำนวณภาษี

คำว่าเงินได้ มีคำอธิบายความหมายที่สำคัญ ทั้งในทางทฤษฎีทางเศรษฐศาสตร์ และทฤษฎีทางภาษีอากร เนื่องจากนิติศาสตร์และเศรษฐศาสตร์ ล้วนแต่เป็นศาสตร์ทางสังคมศาสตร์ที่ว่าด้วยการอยู่ร่วมกันในสังคมของมนุษย์เช่นเดียวกัน จึงมีความเกี่ยวข้องสัมพันธ์และมีอิทธิพลต่อกันทั้งในด้านแนวคิดและทฤษฎีแนวคิดและทฤษฎีทางเศรษฐศาสตร์เกี่ยวกับความหมายของคำว่าเงินได้ จึงอาจส่งผลต่อแนวคิดทางภาษีอากรได้ เพื่อให้ความหมายของเงินได้มีความเหมาะสมต่อการนำมาใช้บังคับเก็บภาษี จึงต้องศึกษาหลักการทั่วไปทางภาษีอากรเกี่ยวกับภาษีอากรที่ดีประกอบกับการตีความกฎหมายภาษีอากร เพื่อเข้าใจความหมายของคำว่าเงินได้ หรือเงินได้พึงประเมินตามความหมายทางภาษีอากรอย่างแท้จริง

#### 2.1 หลักการทั่วไปทางภาษีอากรเกี่ยวกับภาษีอากรที่ดี

กฎหมายภาษีอากรเป็นกฎหมายมหาชนที่ก่อให้เกิดความกระทบกระเทือนแก่สิทธิหน้าที่และผลประโยชน์ของประชาชน ดังนั้นในการบัญญัติกฎหมายภาษีอากร ไม่ว่าจะเป็นวิธีการหรือหลักเกณฑ์ในการจัดเก็บภาษีอากร จึงต้องนำหลักการต่าง ๆ มาพิจารณาประกอบการตราหรือบัญญัติกฎหมาย เนื่องจากภาษีอากรเป็นรายได้หลักของรัฐที่ใช้ในการบริหารประเทศ หลักการส่วนใหญ่ที่นำมาพิจารณาจึงเป็นหลักทั่วไปที่สำคัญในทางเศรษฐศาสตร์ เมื่อพิจารณาถึงการกำหนดหลักเกณฑ์การจัดเก็บภาษีเงินได้ที่เกี่ยวกับเงินประกันและเงินมัดจำจากการให้เช่าทรัพย์สิน หลักการสำคัญที่เกี่ยวข้องมีดังต่อไปนี้

##### 2.1.1 หลักการบริหารภาษีอากรที่ดี<sup>1</sup>

<sup>1</sup> ศุภลักษณ์ พินิจกุลดล, กฎหมายภาษีอากร, พิมพ์ครั้งที่ 5 ปรับปรุงใหม่(กรุงเทพฯ:สำนักพิมพ์วิญญูชน, 2563), หน้า 81-93.

หลักการบริหารภาษีอากรที่ดี เป็นแนวคิดที่ริเริ่มโดยนักเศรษฐศาสตร์ชาวอังกฤษ Adam Smith ในปี ค.ศ. 1776 อันเกี่ยวกับสาระสำคัญของการบริหารภาษีอากร และยังคงเป็นรากฐานแนวคิดที่ได้รับการยอมรับเรื่อยมาจนถึงปัจจุบัน โดยนำหลักการดังกล่าวมาเป็นแนวทางในการพิจารณาถึงความเหมาะสมของหลักเกณฑ์ต่าง ๆ ในกฎหมายภาษีอากร ดังนั้นการจะตีความว่าเงินประกันและเงินมัดจำจากการให้เช่าทรัพย์สินถือเป็นเงินได้พึงประเมินตามที่ประมวลรัษฎากรกำหนดไว้ว่าจะต้องถูกจัดเก็บภาษีอากรหรือไม่ จึงต้องนำหลักการบริหารภาษีอากรที่เกี่ยวข้องมาพิจารณาประกอบด้วย ดังนี้

### 2.1.1.1 หลักความเป็นธรรม (Equity)

การจัดเก็บภาษีอากรที่ดีนั้น ต้องกระทำอย่างเป็นธรรม เนื่องจากกฎหมายภาษีอากรเป็นกฎหมายมหาชน จึงต้องใช้บังคับเป็นการทั่วไปต่อประชาชนทุกคนโดยเท่าเทียม เมื่อผู้ให้เช่าได้รับเงินประกันและเงินมัดจำจากการให้เช่าทรัพย์สิน หลักเกณฑ์การจัดเก็บภาษีเกี่ยวกับเงินประกันและเงินมัดจำ จึงต้องมีหลักความเป็นธรรมประกอบการกำหนด และต้องเป็นหลักเกณฑ์ที่บังคับได้โดยทั่วกัน ซึ่ง สามารถแบ่งหลักความเป็นธรรมโดยพิจารณาตามลักษณะการจัดเก็บภาษี ออกเป็น 2 ลักษณะดังนี้

#### ก.) หลักความเป็นธรรมโดยสมบูรณ์ (Principle of absolute equity)

การวัดความเป็นธรรมในการเสียภาษีของประชาชนในรูปตัวเงิน คือ ผู้มีหน้าที่เสียภาษีควรต้องเสียภาษีเป็นเงินจำนวนเท่ากัน เพราะภาระค่าใช้จ่ายของรัฐควรต้องกระจายแก่ผู้เสียภาษีทุกคนเป็นจำนวนเท่าเทียมกัน อย่างไรก็ตามหลักการนี้ไม่ได้คำนึงถึงความสามารถในการชำระภาษีอากรที่แตกต่างกันของผู้มีหน้าที่เสียภาษีอากรแต่ละคน เนื่องจากเป็นไปได้ที่ในรัฐหนึ่ง ประชาชนทุกคนจะมีรายได้เท่ากัน ดังนั้นการเก็บภาษีในลักษณะนี้ย่อมก่อให้เกิดภาระแก่ผู้เสียภาษีที่มีรายได้น้อย การเก็บภาษีจึงอาจกลายเป็นการเก็บที่ไม่เป็นธรรมได้

ข.) หลักความเป็นธรรมสัมพัทธ์ (Modified equity principle) ซึ่งสามารถจำแนกหลักย่อยได้อีก 2 หลัก ได้แก่

ข.1) หลักผลประโยชน์ที่ได้รับ (The benefit principle) คือ ผู้ได้รับประโยชน์จากบริการใดของรัฐมาก ก็จะต้องเสียภาษีมาก ผู้ได้รับประโยชน์น้อย ก็ควรเสียภาษีน้อย และหากไม่ได้รับประโยชน์จากบริการนั้นเลย ก็ไม่ควรถูกต้องเสียภาษีเพื่อการนั้น

ข.2) หลักความสามารถในการเสียภาษี (The ability to pay principle) คือ การวัดความเสมอภาคในการเสียภาษีโดยการใช้การเสียสละความพึงพอใจ (sacrifice of utility) ของผู้เสียภาษีเป็นเครื่องวัด

หลักเกณฑ์การจัดเก็บภาษีเงินได้จากเงินหรือผลตอบแทนที่ผู้ให้เช่าได้รับจากการให้เช่าทรัพย์สิน จึงต้องกำหนดโดยมีหลักความเป็นธรรมเป็นพื้นฐาน เพื่อให้ผู้มีหน้าที่เสียภาษีได้รับความเป็นธรรม เนื่องจากผู้ให้

เช่าอาจเป็นได้ทั้งนิติบุคคลและบุคคลธรรมดา ซึ่งแม้จะได้รับเงินตอบแทนจากการให้เช่าทรัพย์สินเป็นจำนวนเท่ากัน แต่ก็อาจมีความสามารถในการชำระภาษีที่แตกต่างกัน ดังนั้นการกำหนดหลักเกณฑ์จึงต้องนำหลักความเป็นธรรมโดยสมบูรณ์และหลักความเป็นธรรมโดยสัมพัทธ์ประกอบกัน เพื่อให้ได้การจัดเก็บภาษีเป็นไปอย่างเป็นธรรมสำหรับผู้มีหน้าที่เสียภาษีทั้งหมด

### 2.1.1.2 หลักความแน่นอน (Certainty)

การจัดเก็บภาษีเป็นเรื่องที่การกระทำของรัฐส่งผลกระทบต่อทรัพย์สินและผลประโยชน์ของประชาชน ดังนั้นการกำหนดหลักเกณฑ์ว่าสิ่งใดเป็นเงินได้พึงประเมินที่จะต้องเสียภาษี จึงต้องมีความชัดเจน แน่นอน ไม่คลุมเครือ และต้องตั้งอยู่บนพื้นฐานของเหตุผล มิใช่เป็นการกระทำตามอำเภอใจของฝ่ายใด หากเกิดกรณีปัญหาภาษีที่จะต้องตีความว่าสิ่งที่ได้รับมาถือเป็นเงินได้ที่จะต้องเสียภาษีหรือไม่ กฎหมายภาษีอากรก็ต้องมีการกำหนดหลักเกณฑ์และให้ความหมายไว้อย่างชัดเจน ว่าสิ่งใดเป็นเงินได้ที่ต้องนำมาเสียภาษี เพื่อให้การตีความความหมายของเงินได้และหลักเกณฑ์การจัดเก็บภาษีอากรมีแนวทางที่ชัดเจนและแน่นอน ไม่เปิดช่องให้สามารถตีความตามอำเภอใจได้ เพราะกฎหมายภาษีอากรที่ไม่สอดคล้องกับหลักความแน่นอน ย่อมทำให้เกิดความสับสนในการชำระภาษีอากรและนำมาซึ่งความเดือดร้อนแก่ประชาชนผู้มีหน้าที่เสียภาษี

### 2.1.1.3 หลักความสะดวก (Convenience)

เมื่อการจัดเก็บภาษีอากรกระทบต่อทรัพย์สินและประโยชน์ของประชาชนแล้ว การดำเนินการจัดเก็บภาษีจึงต้องอำนวยความสะดวกให้แก่ผู้เสียภาษีมากที่สุด ซึ่งรวมถึงการกำหนดให้มีการจัดเก็บภาษีในช่วงเวลาที่ผู้เสียภาษีมีความสะดวกที่จะชำระด้วย เช่น ให้จัดเก็บภาษีอากรในช่วงเวลาที่มีรายได้เข้ามา เพื่อที่จะสามารถนำรายได้มาชำระภาษีได้ ดังนั้น ในกรณีที่ผู้เสียภาษีได้รับเงินประกันและเงินมัดจำจากการให้เช่าทรัพย์สิน ก็ควรต้องนำหลักความสะดวกมาพิจารณาเกี่ยวกับการนำเงินดังกล่าวมาเสียภาษีด้วย ว่าเมื่อใดถึงควรจะเสียภาษี เพื่อไม่ให้เกิดการจัดเก็บภาษีนั่นก่อภาระให้แก่ผู้เสียภาษีจนเกินควร หากผู้เสียภาษียังไม่ได้มีอำนาจเหนือเงินประกันและเงินมัดจำนั้นโดยเด็ดขาด เพราะยังคงมีภาระที่จะต้องส่งคืนแก่ผู้เช่าในอนาคต

## 2.1.2 หลักความเสมอภาคทางภาษีอากร<sup>2</sup>

หลักความเสมอภาคทางภาษีอากรเป็นแนวคิดที่ต่อยอดมาจากหลักความเสมอภาคทางกฎหมายหรือหลักความเสมอภาค<sup>3</sup> (Equality) อันเป็นหลักการพื้นฐานที่ยอมรับว่ามนุษย์แตกต่างกันและห้ามมิให้รัฐในฐานะที่เป็นองค์กรผู้ใช้อำนาจปกครองเลือกปฏิบัติโดยไม่เป็นธรรมต่อบุคคล

<sup>2</sup> เรื่องเดียวกัน, หน้า 142.

<sup>3</sup> อภิวัฒน์ สุดสาว, “หลักความเสมอภาคภายใต้รัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย,”

[[https://www.senate.go.th/assets/portals/93/fileups/272/files/Sub\\_Jun/8think/think16.pdf](https://www.senate.go.th/assets/portals/93/fileups/272/files/Sub_Jun/8think/think16.pdf)], 4 มีนาคม 2565.

ประเทศไทยปกครองด้วยระบอบประชาธิปไตย หลักความเสมอภาคจึงถูกรับรองไว้ในรัฐธรรมนูญทุกฉบับ และยังคงปรากฏในรัฐธรรมนูญฉบับปัจจุบัน คือ รัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พ.ศ. 2560 มาตรา 27 ซึ่งได้วางหลักไว้ว่า “บุคคลย่อมเสมอกันในกฎหมาย มีสิทธิและเสรีภาพและได้รับความคุ้มครอง ตามกฎหมายเท่าเทียมกัน ชายและหญิงมีสิทธิเท่าเทียมกัน การเลือกปฏิบัติโดยไม่เป็นธรรมต่อบุคคล ไม่ว่าด้วยเหตุความแตกต่างในเรื่องถิ่นกำเนิด เชื้อชาติ ภาษา เพศ อายุ ความพิการ สภาพทางกายหรือสุขภาพ สถานะของบุคคล ฐานะทางเศรษฐกิจหรือสังคม ความเชื่อทางศาสนา การศึกษาอบรม หรือความคิดเห็นทางการเมืองอันไม่ขัดต่อบทบัญญัติแห่งรัฐธรรมนูญ หรือเหตุอื่นใด จะกระทำมิได้ มาตรการที่รัฐกำหนดขึ้นเพื่อขจัดอุปสรรคหรือส่งเสริมให้บุคคลสามารถใช้สิทธิหรือเสรีภาพ ได้เช่นเดียวกับบุคคลอื่น หรือเพื่อคุ้มครองหรืออำนวยความสะดวกให้แก่เด็ก สตรี ผู้สูงอายุ คนพิการ หรือผู้ด้อยโอกาส ย่อมไม่ถือว่าเป็นการเลือกปฏิบัติโดยไม่เป็นธรรม ตามวรรคสาม” องค์การต่าง ๆ ของรัฐต้องปฏิบัติต่อบุคคลที่เหมือนกันในสาระสำคัญอย่างเดียวกัน และปฏิบัติต่อบุคคลที่แตกต่างกันในสาระสำคัญที่แตกต่างกันออกไปตามลักษณะเฉพาะของแต่ละบุคคล ดังนั้นเมื่อนำมาพิจารณาแล้ว หลักความเสมอภาคทางภาษีอากร จึงหมายถึง การที่บทบัญญัติกฎหมายภาษีอากรต้องมีลักษณะทั่วไป มิใช่เป็นกฎหมายที่มีลักษณะเป็นการเลือกปฏิบัติที่ไม่เป็นธรรม โดยยกเหตุจากการมีถิ่นกำเนิด เชื้อชาติ หรือศาสนา กล่าวได้ว่า การตราบทบัญญัติแห่งกฎหมายใดก็ตามต้องคำนึงถึงความเป็นธรรมทางสังคม และอยู่ภายใต้หลักความเสมอภาคในทางกฎหมายตามบทบัญญัติ มาตรา 27 รัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พ.ศ. 2560

เมื่อกฎหมายภาษีอากรกำหนดหลักเกณฑ์เกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีเงินได้ ก็ต้องบัญญัติโดยคำนึงถึงความเสมอภาคของแต่ละบุคคล โดยไม่นำหลักเกณฑ์ภาษีอากรที่แตกต่างกัน มาใช้บังคับแก่บุคคลที่มีสาระสำคัญหรือพฤติกรรมทางเศรษฐกิจอย่างเดียวกัน และผู้เสียภาษีที่อยู่ภายใต้เงื่อนไขเดียวกัน ซึ่งมีสาระสำคัญหรือพฤติกรรมทางเศรษฐกิจเหมือนกันต้องอยู่ในระบบภาษีเดียวกัน กล่าวคือ ชำระภาษีในจำนวนที่เท่ากัน แต่หากอยู่ภายใต้เงื่อนไขที่แตกต่างกัน การชำระภาษียังต้องแตกต่างกันด้วย แต่ก็ยังคงต้องอยู่บนความเสมอภาค โดยพิจารณาถึงความสามารถในทางเศรษฐกิจของบุคคลประกอบกับหลักความเสมอภาค ซึ่งสามารถจำแนกประเภทของความเสมอภาคทางภาษีออกเป็น 2 ลักษณะ ดังนี้

### (1) ความเสมอภาคในเชิงคณิตศาสตร์ (Egalité mathématique)

แนวคิดนี้พิจารณาความเสมอภาคตามสัดส่วนของจำนวนตัวเลขรายได้ของผู้เสียภาษี กล่าวคือ ผู้เสียภาษีทุกคนที่มีรายได้จำนวนเท่ากันพึงต้องเสียภาษีด้วยเงินจำนวนเท่ากัน หรือในอัตราภาษีเดียวกัน อันเทียบได้กับการจัดเก็บภาษียุติ หรือภาษีอัตราคงที่

อย่างไรก็ตามแนวคิดความเสมอภาคในเชิงคณิตศาสตร์จะมีประสิทธิภาพก็ต่อเมื่อผู้เสียภาษีทุกคนมีฐานะทางเศรษฐกิจเท่าเทียมกัน เนื่องจากความเสมอภาคในเชิงคณิตศาสตร์มีแนวคิดว่าคุณคนทุกคนจะต้อง

เสียภาษีในจำนวนที่เท่ากัน โดยไม่คำนึงถึงความสามารถที่แท้จริงของแต่ละบุคคล แต่ในความเป็นจริงแล้ว ผู้เสียภาษีแต่ละคนอาจมีฐานะทางเศรษฐกิจที่แตกต่างกัน เช่น ผู้เสียภาษีเงินได้ที่เป็นบุคคลธรรมดาส่วนมากย่อมมีฐานะทางเศรษฐกิจไม่เทียบเท่าผู้เสียภาษีเงินได้ที่เป็นนิติบุคคล ทำให้หลักความเสมอภาคในเชิงคณิตศาสตร์นี้ไม่สามารถใช้ได้ในทางปฏิบัติ

## (2) ความเสมอภาคในเชิงข้อเท็จจริงหรือส่วนบุคคล (Egalité personnel)

หลักความเสมอภาคนี้ มีแนวคิดเกี่ยวกับการพิจารณาจำนวนภาษีตามสัดส่วนของความสามารถในการเสียสละเงินของผู้เสียภาษี หรือการกระจายความมั่งมีหรือความร่ำรวย โดยหลักความเสมอภาคนี้เกิดจากความหมายเกี่ยวกับความเสมอภาคทางภาษี ซึ่งแยกความแตกต่างระหว่างภาษีบุคคล อันเป็นภาษีที่คิดคำนวณจากความสามารถในการเสียสละเงิน ซึ่งกำหนดโดยพิจารณาสถานะส่วนบุคคลและสถานะทางครอบครัวของผู้เสียภาษีแต่ละคน กล่าวคือ หลักความเสมอภาคในเชิงข้อเท็จจริงนั้น เห็นว่าหากผู้เสียภาษีมีสถานะทางเศรษฐกิจ หรือภาระทางเศรษฐกิจที่แตกต่างกัน ก็ไม่ควรที่จะต้องชำระภาษีในจำนวนที่เท่ากัน แม้ว่าจะได้รับเงินได้มาเท่ากันก็ตาม

การกำหนดหลักเกณฑ์เกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีเงินได้ของไทยตามประมวลรัษฎากร ก็ต้องอาศัยหลักความเสมอภาคทั้งในเชิงคณิตศาสตร์ประกอบกับเชิงข้อเท็จจริง ดังนั้นการเก็บภาษีเงินได้จากผลตอบแทนการให้เช่าทรัพย์สินที่ผู้ให้เช่าได้รับ จึงต้องพิจารณาถึงหลักความเสมอภาคประกอบด้วย เพราะผู้ให้เช่าที่เป็นบุคคลธรรมดากับผู้ให้เช่าที่เป็นนิติบุคคล ย่อมมีสถานะทางเศรษฐกิจที่แตกต่างกัน นิติบุคคลย่อมมีอำนาจทางเศรษฐกิจเหนือกว่าบุคคลธรรมดา หลักเกณฑ์การจัดเก็บภาษีเงินได้จากผลตอบแทนที่ได้รับจากการให้เช่าทรัพย์สิน อาทิ เงินประกันเงินมัดจำ จึงควรมีการกำหนดให้มีความเหมาะสมต่อผู้มีหน้าที่เสียภาษี เป็นหลักเกณฑ์ที่มีความเสมอภาคบนพื้นฐานของความสามารถในการชำระภาษีที่แตกต่างกัน มิใช่พิจารณาเพียงว่าเป็นเงินหรือค่าตอบแทนเช่นเดียวกัน จึงต้องเก็บภาษีด้วยวิธีการเดียวกันเท่านั้น

### 2.1.3 หลักความเป็นกลางและการแทรกแซงทางภาษี<sup>4</sup>

กฎหมายภาษีอากรให้อำนาจแก่รัฐในการบังคับเก็บภาษีจากประชาชน อันกระทบต่อสิทธิและเสรีภาพของบุคคล ในการกำหนดโครงสร้างกฎหมายภาษีอากรจึงต้องคำนึงถึงนโยบายและบทบาทของรัฐ แม้ว่ารัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พุทธศักราช 2560 จะมีได้บัญญัติหน้าที่ของรัฐในการกระจายรายได้ อย่างเป็นธรรมไว้อย่างชัดเจนดังเช่นบทบัญญัติรัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พุทธศักราช 2550 แต่ก็ได้

<sup>4</sup> ศุภลักษณ์ พินิจกุล, กฎหมายภาษีอากร, หน้า 183.

กำหนดให้รัฐควรจัดระบบเศรษฐกิจให้ประชาชนมีโอกาสได้รับประโยชน์จากความเจริญเติบโตทางเศรษฐกิจไปพร้อมกันอย่างทั่วถึง เป็นธรรม และยั่งยืน

การจัดเก็บภาษีอากรในเริ่มแรกยึดหลักความเป็นกลางทางภาษี โดยจัดเก็บภาษีเงินได้ตามความสามารถในการรับภาระของผู้มีหน้าที่เสียภาษี เมื่อมีการกำหนดให้บุคคลหนึ่งต้องเสียสละความมั่งคั่งของตนเป็นเงินภาษีเท่าใด ย่อมต้องนำหลักเกณฑ์เดียวกันมาบังคับใช้กับบุคคลอื่นด้วยตามหลักความเสมอภาคทางภาษี เป็นการกำหนดความเท่าเทียมกันในรูปแบบของของกำหนดหลักความสามารถในการรับภาระของประชาชนแต่ละคน

ต่อมาก็เริ่มมีแนวคิดเกี่ยวกับการให้รัฐมีหน้าที่ในการแทรกแซงทางด้านเศรษฐกิจและสังคม เพราะรัฐมีบทบาทสำคัญในการกระจายรายได้ไปสู่ประชาชน ตามรัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พ.ศ. 2560 ก็มีหลักการที่สอดคล้องกับแนวคิดหลักความเป็นกลางและการแทรกแซงทางภาษี คือ รัฐต้องสนับสนุนระบบเศรษฐกิจแบบเสรีและดุลยภาพทางเศรษฐกิจ มีความเป็นกลาง โดยให้เศรษฐกิจของประเทศเป็นไปตามกลไกตลาด แต่ในส่วนที่รัฐต้องหารายได้เพื่อไว้ครอบคลุมรายจ่ายสาธารณะ รัฐสามารถแทรกแซงทางเศรษฐกิจได้ โดยต้องกระจายรายได้อย่างเป็นธรรม สามารถแทรกแซงทางเศรษฐกิจโดยใช้มาตรการทางกฎหมาย ซึ่งรวมถึงมาตรการทางภาษีอากร เพื่อกำกับดูแลให้เศรษฐกิจมีการแข่งขันทางการค้าระหว่างเอกชนอย่างเป็นธรรม โดยไม่ให้มีการผูกขาดตัดตอนทางการค้าไม่ว่าทางตรงหรือทางอ้อม

การให้เช่าทรัพย์สิน เป็นวิธีการหารายได้ของผู้มีหน้าที่เสียภาษีรูปแบบหนึ่ง ผู้ให้เช่าทรัพย์สินอาจเป็นบุคคลธรรมดาหรืออาจเป็นนิติบุคคลก็ได้ การจัดเก็บภาษีจากสิ่งตอบแทนที่ได้รับจากการให้เช่าทรัพย์สิน จึงต้องอยู่บนพื้นฐานของหลักความเป็นกลางและรัฐต้องไม่กระทำการแทรกแซงทางภาษี หากมิได้ทำไปโดยมีจุดประสงค์เพื่อให้เอกชนสามารถแข่งขันกันอย่างเป็นธรรม

กล่าวได้ว่าในการตราหรือบังคับใช้กฎหมายภาษีอากร การกำหนดหลักเกณฑ์แนวทางการจัดเก็บภาษีเงินได้ ไม่ว่าจะผู้เสียภาษีจะเป็นบุคคลธรรมดาหรือนิติบุคคล จะต้องกระทำโดยคำนึงถึงหลักการทั่วไปทางภาษี ทั้งหลักการบริหารภาษีอากรที่ดี หลักความเสมอภาคทางภาษีอากร หลักความเป็นกลางและการแทรกแซงทางภาษีมาประกอบกัน ในกรณีการจัดเก็บภาษีเงินได้จากเงินประกันและเงินมัดจำในการเช่าทรัพย์สินที่ผู้ให้เช่าได้รับมานั้น การพิจารณาว่าเงินประกันและเงินมัดจำจากการให้เช่าทรัพย์สินเป็นเงินได้พึงประเมินหรือไม่ และหากผู้ให้เช่าเป็นนิติบุคคลหรือบุคคลธรรมดา ควรกำหนดหลักเกณฑ์การเสียภาษีอย่างไร ก็ต้องนำหลักการที่เกี่ยวข้องมาพิจารณาประกอบด้วย เพื่อให้การตีความว่าสิ่งใดเป็นเงินได้ที่ต้องถูกจัดเก็บภาษีเป็นไปอย่างแน่นอน เป็นธรรมและมีความเสมอภาคระหว่างผู้มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้ด้วยกัน โดยมีหลักเกณฑ์การจัดเก็บภาษีที่มีความเป็นกลางมาใช้บังคับ

## 2.2 ความหมายของคำว่า เงินได้

การจัดเก็บภาษีอากรนั้นต้องมีการกำหนดสิ่งที่เป็นมูลเหตุหรือฐานในการเสียภาษี โดยนำหลักการบริหารภาษีอากรที่ดี หลักความเสมอภาค หลักความเป็นกลางและการแทรกแซงทางภาษีมามาพิจารณา เพื่อเป็นแนวทางในการกำหนดว่าสิ่งใดควรถูกนำมาจัดเก็บภาษี โดยทางภาษีอากรจะเรียกสิ่งนั้นว่า เงินได้หรือเงินได้พึงประเมิน ซึ่งอาจเป็นทรัพย์สิน ประโยชน์ หรือเงินที่ได้รับมาก็ได้ สำหรับกรณีของเงินประกันและเงินมัดจำที่ผู้ให้เช่าได้รับจากการให้เช่าทรัพย์สินจะถูกนำมาจัดเก็บภาษีหรือไม่ ก็จะต้องพิจารณาว่ามีลักษณะตามความหมายของเงินได้ที่กฎหมายภาษีอากรกำหนดไว้หรือไม่ โดยความหมายของเงินได้ในทางทฤษฎี<sup>5</sup>ที่มีความสำคัญประการหนึ่ง คือ ความหมายในแง่เศรษฐศาสตร์ที่กฎหมายภาษีอากรได้นำมาเป็นพื้นฐานความหมายของเงินได้ที่จะต้องถูกจัดเก็บภาษีอากร ดังนี้

### 2.2.1 ความหมายของเงินได้ในแง่เศรษฐศาสตร์

นักเศรษฐศาสตร์ชาวอเมริกันที่ชื่อว่า Henry Simons ในปี ค.ศ. 1938 ได้นิยามความหมายของคำว่าเงินได้ หรือที่เรียกว่า The basis HAIG-SIMONS ว่า “เงินได้ของแต่ละบุคคลเป็นจำนวนเงินหรือสิ่งอื่นใดที่สามารถวัดมูลค่าเป็นรูปตัวเงินที่สนองความต้องการของเขาในช่วงระยะเวลาหนึ่งและเป็นส่วนเพิ่มหรือผลบวกของการบริโภคและการเปลี่ยนแปลงของระดับทรัพย์สิน ดังนั้น เงินได้ตามนัยดังกล่าว จึงอาจเป็นเงินตราหรือสิ่งอื่นใดที่แสดงให้เห็นถึงการเพิ่มขึ้นของอำนาจที่จะได้สรรพสิ่งสำหรับการอุปโภค”<sup>6</sup>

นักเศรษฐศาสตร์ชาวอังกฤษ J.R. HICKS<sup>7</sup> ปี ค.ศ. 1939 มีความเห็นว่า “เงินได้เป็นความมั่งคั่งที่สามารถนำไปใช้จ่ายได้ภายในระยะเวลาที่กำหนด หรือเป็นเงินได้ที่สมทบเข้ากับทรัพย์สินที่เป็นผลมาจากการออมทรัพย์ โดยไม่ทำให้ความมั่งคั่งลดจำนวนลง ดังนั้นเงินได้จึงประกอบด้วยความมั่งคั่งที่ปรากฏในรูปแบบของจำนวนเงินที่ผู้เสียภาษีใช้ในการบริโภค และจำนวนเงินที่แปรเปลี่ยนตามระดับการบริโภคภายในระยะเวลาใดระยะเวลาหนึ่ง หรือกล่าวอีกนัยหนึ่ง รายได้ทางเศรษฐศาสตร์ หมายถึง เงินหรือผลตอบแทนอื่นใดที่อาจคำนวณเป็นตัวเงินที่เพิ่มอำนาจทางเศรษฐกิจของบุคคลหนึ่งในช่วงระยะเวลาใดเวลาหนึ่ง”

เมื่อพิจารณาแล้ว กล่าวได้ว่านักเศรษฐศาสตร์มีความเห็นว่าเงินได้ คือ สิ่งที่ได้รับมาแล้วทำให้ความมั่งคั่งของบุคคลในช่วงระยะเวลาใดเวลาหนึ่งเพิ่มขึ้น อย่างไรก็ตามหากการจัดเก็บภาษีอากร นำความหมายของเงินได้ตามหลักเศรษฐศาสตร์มาใช้เป็นหลักในการพิจารณาว่าสิ่งใดเป็นเงินได้ ก็อาจก่อให้เกิดข้อยุ่งยากในการจัดเก็บภาษี การพิจารณาเพียงความมั่งคั่งที่ได้รับมาในช่วงระยะเวลาหนึ่งตามความหมายทาง

<sup>5</sup> เรื่องเดียวกัน, หน้า 220.

<sup>6</sup> ไกรยุทธ ธีรตนาคินันท์, 2521:3 อ้างถึงใน ศุภลักษณ์ พินิจภูวดล, 2563:222.

<sup>7</sup> HICKS(J.R.), 1956:156 อ้างถึงใน ศุภลักษณ์ พินิจภูวดล, 2563:222.

เศรษฐศาสตร์ อาจทำให้สิ่งที่ถือเป็นเงินได้ที่จะต้องถูกนำมาจัดเก็บภาษีมีมากขึ้นไป ดังเช่น กรณีของเงินประกันและเงินมัดจำซึ่งผู้ให้เช่ามีหน้าที่ต้องคืนแก่ผู้เช่า เมื่อสัญญาเช่าสิ้นสุดลงและไม่มีความเสียหายหรือการปฏิบัติผิดสัญญาเกิดขึ้นนั้น ก่อให้เกิดปัญหาการโต้แย้งระหว่างผู้ให้เช่าที่มีหน้าที่เสียภาษีกับรัฐ ว่ามีความมั่งคั่งเพิ่มขึ้นจริงหรือไม่ และก่อให้เกิดภาระที่จะต้องพิจารณาว่าความมั่งคั่งของทรัพย์สินที่เพิ่มนั้น ควรคำนวณเป็นจำนวนเงินเท่าไร เมื่อผู้ให้เช่ายังไม่ได้รับเงินประกันและเงินมัดจำนั้นมาอย่างแท้จริง ยังมีภาระต้องคืนผู้เช่าในอนาคต ดังนั้นการนำความหมายของเงินได้ในแง่เศรษฐศาสตร์มาใช้พิจารณาว่าสิ่งใดควรจะภาษี จึงไม่เหมาะสมกับการจัดเก็บภาษีอากรเท่าที่ควร เพราะยังคงมีประเด็นที่จะต้องพิจารณาว่า สิ่งที่คุณค่าได้รับเป็นความมั่งคั่งที่ทำให้สถานะทางการเงินของบุคคลนั้นเพิ่มขึ้น เป็นการได้รับมาโดยแท้จริงหรือไม่

## 2.2.2 ความหมายของเงินได้ในทางภาษีอากร

คำว่า เงินได้ ในทางกฎหมายภาษีอากรของไทยนั้น ปรากฏอยู่ในประมวลรัษฎากร โดยใช้คำว่า “เงินได้พึงประเมิน” ซึ่งนิยามไว้ใน ประมวลรัษฎากร มาตรา 39 ว่า “เงินได้พึงประเมิน หมายถึง เงินได้อันพึงเข้าลักษณะเสียภาษีในหมวดนี้ เงินได้ที่กล่าวนี้ให้หมายความรวมถึงทรัพย์สิน หรือประโยชน์อย่างอื่นที่ได้รับซึ่งอาจคิดคำนวณได้เป็นเงิน เงินค่าภาษีอากรที่ผู้จ่ายเงินหรือผู้อื่นออกแทนให้สำหรับเงินได้ประเภทต่าง ๆ ตามมาตรา 40 และเครดิตภาษีตามมาตรา 47 ทวิด้วย” การเก็บภาษีต้องเป็นไปตามบทกฎหมาย เมื่อประมวลรัษฎากรได้มีการกำหนดความหมายของเงินได้ หรือเงินได้พึงประเมินเอาไว้เป็นการเฉพาะแล้ว หากต้องพิจารณาว่าสิ่งใดคือเงินได้ ก็จะต้องถือตามความหมายของคำที่ประมวลรัษฎากรได้ให้ความหมายเอาไว้ สิ่งที่จะถือเป็นเงินได้พึงประเมิน และศึกษาตามคำพิพากษาศาลฎีกาดังต่อไปนี้

**คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 7843/2560<sup>๘</sup>** หลักการเสียภาษีอากรสำหรับบุคคลธรรมดา นั้น เงิน ทรัพย์สิน หรือประโยชน์อย่างอื่นที่ได้รับเป็นเงินได้อันจะนำมาคำนวณเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาต้องเป็นสิ่งที่ได้รับมาแล้วเท่านั้น มิใช่เป็นเพียงสิทธิเรียกร้องที่จะได้รับมาภายหลัง กรณียังไม่มีความแน่นอนว่าโจทก์จะได้รับทรัพย์สินตามคำพิพากษาของศาลชั้นต้น เพราะในคดีดังกล่าวมีประเด็นข้อพิพาทว่า บริษัท อ. ผู้เช่าเป็นฝ่ายผิดสัญญาหรือไม่ อันจะเป็นเหตุให้สิ่งปลูกสร้างที่ปลูกบนที่ดินที่เช่าตกเป็นของโจทก์ เนื่องจากคู่ความยังอุทธรณ์หรือฎีกาคดีนั้นและศาลอุทธรณ์หรือศาลฎีกาอาจพิพากษาแก้หรือกลับคำพิพากษาของศาลชั้นต้น โดยคำพิพากษาศาลสูงมีผลเปลี่ยนแปลงเงินได้ที่ได้รับมาแล้วยอมมิใช่เจตนารมณ์ของการเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา เงินได้พึงประเมินต้องเป็นสิ่งที่ได้รับมาแล้ว และมีความแน่นอนในระดับบัญชีรายได้ ได้แล้วด้วย

<sup>๘</sup> คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 7843/2560.



จำเลยประเมินภาษีเงินได้แก่ใจทักว่ามีเงินได้ตาม ป.รัษฎากร มาตรา 40 (5) (ก) สำหรับสิ่งปลูกสร้างบนที่ดิน นับแต่วันที่ศาลชั้นต้นมีคำพิพากษาไม่สอดคล้องกับมาตรา 39 ที่ให้เสียภาษีจากเงินได้ที่เป็นสิ่งที่ได้รับมาแล้ว

**คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 3543/2542<sup>9</sup>** การรับรู้รายได้หรือรายจ่ายตามหลักเกณฑ์สิทธิมีหลักสำคัญอยู่ ว่ารายได้หรือรายจ่ายนั้นจะต้องมีความแน่นอนที่ผู้ประกอบการ มีสิทธิจะได้รับชำระหรือมีหน้าที่ที่จะต้องจ่าย อีกทั้งต้องเป็นจำนวนที่แน่นอนที่สามารถลงบัญชีรับรู้รายได้ สำหรับรายจ่ายค่าตอบแทนกรรมการในการบริหารงานของปี 2535 นั้นยังไม่เป็นที่แน่นอนว่าคณะกรรมการบริษัทและที่ประชุมใหญ่สามัญผู้ถือหุ้นจะอนุมัติให้จ่ายค่าตอบแทนหรือไม่ ทั้งไม่เป็นการแน่นอนว่าจะจ่ายค่าตอบแทนเป็นเงินเท่าใด ดังนั้น แม้ว่าค่าตอบแทนกรรมการในการบริหารงานของปี 2535 จะสัมพันธ์กับรายได้ที่เกิดขึ้นในรอบระยะเวลาบัญชีปี 2535 แต่ก็มีรายจ่ายที่เกี่ยวกับรายได้หรือเป็นต้นทุนของรายได้โดยตรง และยังไม่เป็นการแน่นอนว่าใจทักมีหน้าที่ต้องจ่ายค่าตอบแทนกรรมการดังกล่าวนี้หรือไม่ จึงถือไม่ได้ว่ารายจ่ายนั้นได้เกิดขึ้นแล้วในรอบระยะเวลาบัญชีปี 2535

เมื่อพิจารณาจากคำพิพากษาศาลฎีกาเกี่ยวกับเงินได้พึงประเมินแล้ว การจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาหรือภาษีเงินได้นิติบุคคล เงินได้พึงประเมินจะต้องเป็นสิ่งที่ผู้เสียภาษีได้รับมาแล้ว และมีความแน่นอนในการที่จะรับรู้เป็นรายได้ หากสิ่งที่ผู้เสียภาษีได้รับมาอย่างไม่มีความแน่นอน ไม่ว่าจะเป็นจำนวนเงินที่ยังไม่แน่นอนว่าจะต้องจ่ายคืนเท่าไร หรือในอนาคตจะต้องคืนเงินที่ได้รับมาหรือไม่ เงินที่ได้รับมาแล้วนั้น ไม่ควรถือเป็นเงินได้พึงประเมินที่ผู้เสียภาษีต้องนำมาเสียภาษี เพราะไม่สอดคล้องกับความหมายของเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 39 ประมวลรัษฎากร

ตามปกติแล้วสิ่งที่ผู้ให้เช่าได้รับตอบแทนจากการให้เช่าทรัพย์สิน คือ ค่าเช่า ซึ่งมีลักษณะเป็นไปตามความหมายของเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 39 ประมวลรัษฎากร เพราะเป็นเงินที่ผู้ให้เช่าได้รับมา มีสิทธิเหนือเงินที่ได้รับ หากผู้ให้เช่าไม่ได้ปฏิบัติฝ่าฝืนสัญญาเช่า เมื่อได้รับค่าเช่าแล้ว ก็ไม่มีเหตุที่ต้องคืนแก่ผู้เช่าอีกในอนาคต อย่างไรก็ตามเงินที่ผู้ให้เช่าได้รับจากการให้เช่าทรัพย์สินไม่ได้มีแค่ค่าเช่าเท่านั้น แต่ยังรวมถึงเงินประกันและเงินมัดจำที่ผู้เช่ามอบให้แก่ผู้ให้เช่าอีกด้วย แม้เงินประกันและเงินมัดจำจะเป็นสิ่งที่ผู้ให้เช่าได้รับมา แต่อาจมีภาระที่ต้องคืนแก่ผู้เช่าในอนาคต ตามแต่ที่คู่สัญญาได้ตกลงกันในสัญญาเช่า ผู้ให้เช่ายังไม่ได้มีอำนาจเหนือเงินเหล่านั้นโดยเด็ดขาด ดังนั้นจึงต้องนำความหมายของเงินได้พึงประเมินที่จะต้องถูกจัดเก็บภาษี ตามประมวลรัษฎากร และนำหลักการทั่วไปเกี่ยวกับภาษีอากรมาประกอบกับหลักการตีความกฎหมายภาษีอากร มาพิจารณาว่า เงินมัดจำและเงินประกันจากการให้เช่าทรัพย์สินมีลักษณะเป็นเงินได้พึงประเมินตามที่ประมวลรัษฎากรได้ให้ความหมายไว้หรือไม่

<sup>9</sup> คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 3543/2542.

## 2.3 หลักการตีความกฎหมายภาษีอากรของประเทศไทย

กฎหมายเป็นกฎ ระเบียบ หรือข้อปฏิบัติที่มนุษย์สร้างขึ้น เป็นหลักเกณฑ์ปฏิบัติ หรือเป็นกรอบปฏิบัติ เพื่อการอยู่ร่วมกันในสังคมอย่างสงบเรียบร้อย โดยระบบกฎหมายที่ใช้ในแต่ละสังคมมีความแตกต่างกันไป ซึ่งประเทศไทยนั้น ใช้ระบบกฎหมายที่ยึดตามบทบัญญัติแห่งกฎหมายลายลักษณ์อักษร คือ ระบบกฎหมายลายลักษณ์อักษร (Civil Law) ดังนั้นการใช้กฎหมายของประเทศไทย จึงต้องยึดกฎหมายลายลักษณ์อักษรเป็นสาระสำคัญ หากกฎหมายที่บังคับใช้นั้นมีความชัดเจน ผู้ใช้กฎหมายก็ไม่จำเป็นต้องตีความ แต่ในบางกรณีหากบทบัญญัติแห่งกฎหมายลายลักษณ์อักษรนั้นมีถ้อยคำที่ไม่ชัดเจน กำกวม หรือสามารถตีความหมายได้หลายทาง เพื่อไม่ให้เกิดการตีความกฎหมายไปในทางไม่ชอบ หลักการตีความกฎหมายจึงเป็นสิ่งจำเป็นที่ผู้ใช้กฎหมายจำต้องใช้งานให้ถูกต้อง

กฎหมายภาษีอากร เป็นกฎหมายที่กระทบกระเทือนต่อสิทธิเสรีภาพของประชาชน การที่รัฐจะเก็บภาษีจากประชาชนได้ ต้องมีกฎหมายบัญญัติให้อำนาจ การตีความกฎหมายภาษีอากร จึงแตกต่างจากการตีความกฎหมายแพ่งและกฎหมายอาญา โดนหลักการตีความกฎหมายภาษีอากรซึ่งมีความเกี่ยวข้องกับปัญหาตามเอกัตศึกษา ที่จะนำมาใช้พิจารณาว่าเงินประกันและเงินมัดจำจากการให้เช่าทรัพย์สินเป็นเงินได้พึงประเมินตามประมวลรัษฎากรที่จะต้องเสียภาษีเงินได้หรือไม่ มีดังต่อไปนี้

### 2.3.1 กฎหมายภาษีอากรต้องตีความโดยเคร่งครัด<sup>10</sup>

ภาษีอากรเป็นรายได้หลักที่รัฐนำมาใช้ในการพัฒนาประเทศ แม้รัฐธรรมนูญจะกำหนดให้ประชาชนมีหน้าที่เสียภาษี แต่เมื่อพิจารณาแล้ว การเสียภาษีของประชาชนก็เป็นกรณีที่รัฐกระทำการอันกระทบกระเทือนต่อสิทธิ ทรัพย์สินและผลประโยชน์ของประชาชน เป็นเหตุให้การกระทำดังกล่าวของรัฐ จึงต้องมีกฎหมาย เช่นรัฐธรรมนูญ ให้อำนาจรัฐในการเก็บภาษี ดังนั้นหากกฎหมายที่ให้อำนาจรัฐในการเก็บภาษีมืดถ้อยคำกำกวม ไม่ชัดเจน การตีความจึงต้องเป็นไปในทางที่เป็นคุณหรือประโยชน์แก่ผู้เสียภาษี จะตีความโดยขยายความให้เป็นผลร้ายไม่ได้ ดังนั้นกฎหมายภาษีจึงต้องตีความโดยเคร่งครัด (Strict Construction)

ในการตีความกฎหมายภาษีอากรของไทย ศาลฎีกาก็นำกฎหมายภาษีอากรมาใช้โดยยึดหลักกฎหมายภาษีอากรต้องตีความโดยเคร่งครัดเช่นกัน โดยจะขอยกตัวอย่างคำพิพากษาศาลฎีกาที่เกี่ยวข้อง ดังต่อไปนี้

**คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 2317/2519<sup>11</sup>** (ห้างหุ้นส่วนสามัญนิติบุคคลเอสจัน โฆษณา โจทก์ กรุงเทพมหานครกับพวก จำเลย) บัญชีอัตราภาษีป้ายท้ายพระราชบัญญัติภาษีป้าย พ.ศ. 2510 กำหนดวิธีคำนวณเนื้อที่ป้ายไว้สองแบบคือ แบบ ก. เป็นป้ายที่มีขอบเขตกำหนดไว้ ให้เอาส่วนกว้างที่สุด คูณด้วยส่วนยาว

<sup>10</sup> ชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม, คำสอนวิชากฎหมายภาษีอากร, พิมพ์ครั้งที่ 12 แก้ไขเพิ่มเติม(กรุงเทพฯ:สำนักอบรมศึกษากฎหมายแห่งเนติบัณฑิตยสภา, 2561), หน้า 31.

<sup>11</sup> คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 2317/2519

ที่สุดของขอบเขตป้าย และแบบ ข. เป็นป้ายไม่มีขอบเขต กำหนดไว้ให้ถือเอาตัวอักษรภาพหรือเครื่องหมายที่อยู่ริมสุดเป็นขอบเขตสำหรับกำหนดส่วนกว้างที่สุดและยาวที่สุด แล้วคำนวณตามแบบ ก. พระราชบัญญัติภาษีป้ายเป็นกฎหมายที่เกี่ยวกับภาษีอากร เมื่อกฎหมายไม่ขัดแย้งก็จะต้องตีความโดยเคร่งครัด ในทางที่ไม่เป็นโทษแก่ผู้ต้องเสียภาษี ซึ่งพออนุมานได้ว่าเจตนารมณ์ของกฎหมายฉบับนี้จะต้องประเมินภาษีป้ายโดยเลือกคำนวณเนื้อที่เฉพาะแบบใดแบบหนึ่ง ไม่ใช่รวมคำนวณทั้งสองแบบ

**คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 1908/2538**<sup>12</sup> (กรมสรรพากร โจทก์ นางวลัย หรือจิตาภา ไกรธรรมจิตกุล จำเลย) *ประมวลรัษฎากรเป็นกฎหมายมหาชนที่กำหนดภาระหน้าที่ให้ประชาชนปฏิบัติต่อรัฐ มีผลกระทบกระเทือนต่อสิทธิเสรีภาพและทรัพย์สินของประชาชน จึงต้องตีความโดยเคร่งครัดในทางที่จะไม่ก่อให้เกิดภาระหน้าที่หรือกระทบกระเทือนต่อสิทธิของประชาชนผู้ซึ่งเป็นฝ่ายจะต้องเสียเพิ่มขึ้น* โดยมาตรา 57 ตรีวรรคแรก ใช้บังคับเฉพาะกรณีที่มีและภริยาต่างฝ่ายต่างมีเงินได้ ซึ่งกฎหมายให้ถือว่าเอาเงินได้พึงประเมินของภริยาเป็นเงินได้ของสามี โดยให้สามีมีหน้าที่และความรับผิดชอบในการยื่นรายการและเสียภาษีเท่านั้น เมื่อไม่ปรากฏว่าจำเลยซึ่งเป็นภริยาที่มีเงินได้พึงประเมินประเภทอื่นนอกจากตามมาตรา 40(1) และจำเลยก็ได้แยกยื่นรายการและเสียภาษีต่างหากจากสามีตามมาตรา 57 เบื้องแล้ว จึงไม่อาจนำมาตรา 57 ตรี มาใช้บังคับได้

กล่าวได้ว่าจากตัวอย่างคำพิพากษาข้างต้น ศาลไทยยึดหลักกฎหมายภาษีอากรต้องตีความโดยเคร่งครัดในทางที่ไม่เป็นโทษแก่ผู้เสียภาษี ไม่ก่อให้เกิดภาระหน้าที่ หรือตีความไปในทางที่กระทบต่อสิทธิของผู้เสียภาษี การตีความกฎหมายภาษีอากรนั้นจะเกิดขึ้นก็ต่อเมื่อถ้อยคำที่บัญญัติไว้ในกฎหมายที่เกี่ยวกับภาษีไม่ขัดแย้งหรือกำกวม และไม่มีกฎหมายที่เกี่ยวข้องให้ความหมายเอาไว้ ผู้ใช้กฎหมายจึงจะตีความกฎหมายภาษีอากรโดยเคร่งครัด และไม่ตีความไปในทางที่ทำให้เกิดผลผิดปกติ<sup>13</sup> ดังนั้นเมื่อประมวลรัษฎากรได้ให้ความหมายของคำว่าเงินได้เอาไว้แล้ว การตีความว่าสิ่งใดเป็นเงินได้จะต้องตีความตามความหมายที่ประมวลรัษฎากรให้ไว้อย่างเคร่งครัด มิใช่ตีความขยายไปจากที่มีอยู่เดิม

### 2.3.2 การตีความกฎหมายภาษีอากรต้องคำนึงถึงเจตนารมณ์ของฝ่ายนิติบัญญัติ<sup>14</sup>

เหตุที่การตีความกฎหมายภาษีอากรต้องคำนึงถึงเจตนารมณ์ของฝ่ายนิติบัญญัติ เพราะฝ่ายนิติบัญญัติมีอำนาจในการตรากฎหมายเพื่อบังคับใช้ในประเทศ เมื่อการจัดเก็บภาษีอากรเป็นเรื่องที่กระทบต่อสิทธิหน้าที่ของประชาชน รัฐจึงสามารถเก็บภาษีได้ก็ต่อเมื่อฝ่ายนิติบัญญัติซึ่งเป็นผู้แทนของประชาชนตรากฎหมายให้อำนาจรัฐเก็บภาษีได้ ดังนั้นการตีความกฎหมายภาษีอากร จึงต้องคำนึงถึงเจตนารมณ์ของฝ่ายนิติบัญญัติ รวมถึงเหตุผลเบื้องหลังในการตรากฎหมายประกอบการตีความด้วย

<sup>12</sup> คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 1908/2538.

<sup>13</sup> ชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม, คำสอนวิชากฎหมายภาษีอากร, หน้า 40

<sup>14</sup> เรื่องเดียวกัน, หน้า 41

ประเทศไทยใช้ประมวลกฎหมาย จึงต้องยึดตัวบทกฎหมายเป็นสาระสำคัญ การตีความกฎหมายภาษีอากร นอกจากจะต้องตีความตามตัวอักษรแล้ว จะต้องพิจารณาควบคู่ไปกับการตีความตามเจตนารมณ์ของฝ่ายนิติบัญญัติควบคู่ไปด้วย เพราะ กฎหมายลายลักษณ์อักษรเกิดขึ้นเพื่อถ่ายทอดเจตนารมณ์ของกฎหมาย การตีความกฎหมายจึงไม่อาจแยกเจตนารมณ์ออกจากตัวอักษรได้โดยเด็ดขาด<sup>15</sup>

ศาลฎีกาก็นำการตีความนี้มาใช้ โดยให้เห็นว่า การตีความกฎหมายภาษีอากรต้องตีความตามตัวอักษรควบคู่กับการตีความตามเจตนารมณ์ ซึ่งปรากฏในคำพิพากษาศาลฎีกาที่เกี่ยวข้อง ดังต่อไปนี้

**คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 4687/2540**<sup>16</sup> (บริษัท ยิบอินซอย จำกัด โจทก์ กรมสรรพากร จำเลย) ประมวลรัษฎากร มาตรา 122 ใช้คำว่า "ผู้ใดได้เสียค่าอากรหรือค่าเพิ่มอากรเกินไป" เห็นได้ว่าเจตนารมณ์ของบทบัญญัติ คือ ให้ใช้บังคับแก่ผู้ที่มีหน้าที่ต้องเสียค่าอากรหรือเสียค่าเพิ่มอากรของผู้ที่มีหน้าที่ต้องเสียตามที่กฎหมายกำหนด "เกินไป" เท่านั้น มิได้มีเจตนาให้ตีความขยายรวมไปถึงผู้ไม่มีหน้าที่ต้องเสียค่าอากรหรือผู้ที่ถูกเรียกเก็บอากรไปโดยได้รับการยกเว้นไม่ต้องเสียค่าอากรด้วยไม่ เพราะหากผู้ร่างกฎหมายมีเจตนาให้ขยายรวมไปถึงแล้ว ก็ต้องบัญญัติให้ชัดเจน จะเห็นได้ว่าเจตนารมณ์ของมาตรา 122 คงให้ใช้บังคับแก่ผู้ที่มีหน้าที่ต้องเสียค่าอากรหรือเสียค่าเพิ่มอากรเกินไปตามกฎหมายเพียง 2 กรณีเท่านั้น หาได้ใช้บังคับแก่กรณีที่มีหน้าที่ต้องเสียค่าอากรหรือผู้ที่ถูกพนักงานเจ้าหน้าที่เรียกเก็บอากรไปโดยได้รับการยกเว้นไม่ต้องเสียค่าอากรด้วยไม่

เมื่อประมวลรัษฎากรกำหนดความหมายของเงินได้ที่ต้องถูกจัดเก็บภาษีเอาไว้แล้ว เงินประกันและเงินมัดจำที่ผู้ให้เช่าได้รับจากการให้เช่าทรัพย์สิน จะถือเป็นเงินได้พึงประเมินหรือไม่ ก็ต้องตีความความหมายของเงินได้พึงประเมินตามประมวลรัษฎากรว่ามีเจตนาอย่างไร ซึ่งตามคำพิพากษาศาลฎีกาที่ 7843/2560<sup>17</sup> ได้แสดงถึงเจตนารมณ์ของเงินได้พึงประเมินว่า ควรเป็นเงินที่ผู้เสียภาษีได้รับแน่นอน ดังนั้นเมื่อมีกรณีที่ต้องพิจารณาว่าเงินมัดจำและเงินประกันจากการเช่าทรัพย์สินเป็นเงินได้พึงประเมินหรือไม่ ก็ควรจะต้องตีความโดยคำนึงถึงความแน่นอนในสิทธิเหนือเงินดังกล่าว เพื่อให้เป็นไปตามเจตนารมณ์ของประมวลรัษฎากรประกอบด้วย

### 2.3.3 การตีความกฎหมายภาษีอากรต้องคำนึงถึงความเป็นเอกเทศของกฎหมายภาษีอากร<sup>18</sup>

หลักความเป็นเอกเทศของกฎหมายภาษีอากร คือหลักที่ผู้มีอำนาจตรากฎหมายภาษีอากรให้มีเนื้อหาสาระที่แตกต่างจากแนวคิดพื้นฐานทางกฎหมายในสาขาอื่นได้ รวมทั้งไม่จำเป็นต้องกำหนดเนื้อหาสาระของกฎหมายภาษีอากรในลักษณะเดียวกันกับที่ปรากฏในกฎหมายแพ่งและพาณิชย์

<sup>15</sup> ชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม และ ดุลยลักษณ์ ตราชูธรรม, "การตีความกฎหมายภาษีอากรต้องตีความตามตัวอักษรหรือตีความตามเจตนารมณ์", ใน คำสอนวิชากฎหมายภาษีอากร, พิมพ์ครั้งที่ 12 แก้ไขเพิ่มเติม(กรุงเทพฯ:สำนักอบรมศึกษากฎหมายแห่งเนติบัณฑิตยสภา, 2561), หน้า 892.

<sup>16</sup> ฎีกา, "คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 4687/2540," [<https://deka.in.th/view-91991.html>], 15 มีนาคม 2565.

<sup>17</sup> อ้างถึงแล้ว เจริญอรุณที่ 13.

<sup>18</sup> ชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม, คำสอนวิชากฎหมายภาษีอากร, หน้า 45.

ตัวอย่างเช่น คำว่า “ขาย” ตามประมวลรัษฎากรอันเป็นกฎหมายที่เกี่ยวกับภาษีนั้น ให้ความหมายคำว่าขายกว้างกว่าคำว่า ขาย ในประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ กล่าวคือ ในทางกฎหมายภาษีหรือประมวลรัษฎากร นอกจากคำว่าขายตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 453 แล้ว ยังหมายถึง การขายฝาก แลกเปลี่ยน ให้ โอนกรรมสิทธิ์ หรือสิทธิครอบครองในอสังหาริมทรัพย์ รวมถึงการให้เช่าซื้ออีกด้วย ไม่ว่าจะด้วยวิธีใดและไม่ว่าจะมีค่าตอบแทนหรือไม่ก็ตาม และคำว่า เงินได้ หรือ “เงินได้พึงประเมิน” ตามที่ประมวลรัษฎากรกำหนดความหมายและลักษณะเอาไว้แล้ว

### 2.3.4 การตีความคำตามความหมายที่เข้าใจกันอยู่ทั่วไปหรือตามที่กฎหมายที่เกี่ยวข้องได้บัญญัติไว้<sup>19</sup>

คำใดที่กฎหมายภาษีอากรมิได้บัญญัติความหมายเอาไว้เป็นพิเศษ จะต้องถือว่าคำนั้นมีความหมายตามที่เข้าใจกันอยู่ทั่วไปหรือตามที่กฎหมายที่เกี่ยวข้องได้บัญญัติไว้ จะตีความคำนั้นให้มีความหมายเป็นอย่างอื่นไม่ได้ ดังเช่นตัวอย่างตามฎีกาต่อไปนี้

**คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 7671/2546<sup>20</sup>** (กรมสรรพากร โจทก์ นายสุชาติ ลิ้มปานนท์ จำเลย) ประมวลรัษฎากรมิได้บัญญัติถึงความหมายของคำว่า "เงินปันผล" ไว้โดยเฉพาะ จึงต้องพิจารณาตามบทบัญญัติแห่งประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ จะเห็นได้ว่า เงินปันผลที่บริษัทจ่ายให้แก่ผู้ถือหุ้นเป็นส่วนหนึ่งของการได้รับในรอบระยะเวลาบัญชี เมื่อบริษัทเลิกกัน โดยให้ถือว่าบริษัทยังคงตั้งอยู่ トラบเท่าเวลาที่จำเป็นเพื่อการชำระบัญชี ผู้ชำระบัญชีมีหน้าที่ยื่นแบบแสดงรายการและเสียภาษีตามแบบและภายในกำหนดเวลา การที่ผู้ชำระบัญชีขายทรัพย์สินและดำเนินกิจการต่าง ๆ หลังจากจดทะเบียนเลิกบริษัทแล้ว เป็นเหตุให้มีรายได้ระหว่างรอบระยะเวลาบัญชีที่ขยายออกไป ก็เป็นเพียงการกระทำไปตามอำนาจหน้าที่ตามที่ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์กำหนดไว้ในระหว่างที่การชำระบัญชียังไม่เสร็จ เพื่อชำระสะสางการงานให้สิ้นไปและแจกจ่ายสินทรัพย์ของบริษัทเท่านั้น รายได้ที่เกิดขึ้นระหว่างการชำระบัญชีที่มีเหลืออยู่หลังจากหักค่าใช้จ่ายแล้ว จึงมิใช่ผลกำไรจากการประกอบกิจการของบริษัท ไม่ใช่เงินปันผล แต่เป็นผลกำไรจากการขายทรัพย์สินที่ต้องแบ่งคืนให้แก่ผู้ถือหุ้นตามส่วนเมื่อได้กันส่วนที่จะต้องเอาไว้ใช้ในการชำระหนี้ของบริษัทแล้ว หรือเมื่อชำระบัญชีเสร็จ **การตีความกฎหมายภาษีอากร ถ้าไม่ได้บัญญัติความหมายของคำไว้เป็นพิเศษ ก็ต้องถือว่าคำนั้นมีความหมายตามที่เข้าใจกันอยู่ทั่วไป หรือตามที่กฎหมายที่เกี่ยวข้องได้บัญญัติไว้ จะตีความคำนั้นให้มีความหมายเป็นอย่างอื่นไม่ได้** เมื่อประมวลรัษฎากรไม่ได้บัญญัติความหมายคำว่า เงินปันผลเอาไว้โดยเฉพาะ เงินได้พึงประเมินที่ผู้ถือหุ้นได้รับจากการชำระบัญชีหลังจากจดทะเบียนเลิกบริษัทจะเป็นเงินปันผลหรือไม่ จะต้องพิจารณาจากความหมายตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์

<sup>19</sup> เรื่องเดียวกัน, หน้า 57.

<sup>20</sup> ประมวล ค.ง.เจียด, คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 7671/2546 [ออนไลน์], 27 มกราคม 2565. แหล่งที่มา <https://www.rd.go.th/30055.html>

กรณีของคำว่า “เงินประกัน” และ “เงินมัดจำ” จากการให้เช่าทรัพย์สินนั้น ประมวลรัฐฎากรก็มิได้มีการบัญญัติให้ความหมายของทั้งสองคำนี้ไว้เป็นการพิเศษ ดังนั้นเงินประกันและเงินมัดจำจะมีความหมายเช่นไร ผู้ตีความกฎหมายภาษีอากร จึงต้องถือตามความหมายที่มีการใช้กันอยู่เป็นการทั่วไปหรือตามที่ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ซึ่งเกี่ยวข้องกับเงินประกันและเงินมัดจำได้บัญญัติไว้ว่าเงินประกันและเงินมัดจำมีลักษณะอย่างไร

เมื่อกฎหมายเกี่ยวกับภาษีอากรเป็นกฎหมายที่กระทบกระเทือนต่อสิทธิและผลประโยชน์ของประชาชน จึงต้องมีกระบวนการตราบัญญัติกฎหมายต่างจากกฎหมายอื่น ๆ โดยต้องคำนึงถึงหลักภาษีอากรทั่วไปอย่าง หลักการบริหารภาษีอากรที่ดี หลักความเสมอภาคทางภาษีอากร หลักความเป็นกลางและการแทรกแซงทางภาษีประกอบกันด้วย และเมื่อเกิดปัญหาการบังคับใช้กฎหมายที่เกี่ยวกับภาษีอากรหรือการตีความกฎหมาย อาทิ กรณีเงินประกันและเงินมัดจำจากการให้เช่าทรัพย์สินว่าจะถือเป็นเงินได้พึงประเมินที่ต้องนำมาเสียภาษีเงินได้หรือไม่ หากผู้ให้เช่าเป็นบุคคลธรรมดาหรือนิติบุคคล ควรจะมีการกำหนดหลักเกณฑ์การจัดเก็บภาษีเงินได้ที่เป็นธรรมอย่างไร ก็จะต้องนำหลักการทางภาษีที่เกี่ยวข้องมาพิจารณาประกอบ หลักการตีความกฎหมายภาษีอากรในเรื่องเกี่ยวกับความเป็นเงินได้พึงประเมินของเงินประกันและเงินมัดจำจากการให้เช่าทรัพย์สิน เพื่อที่จะสามารถนำกฎหมายภาษีอากรและหลักเกณฑ์การจัดเก็บภาษีเงินได้มาใช้อย่างถูกต้อง เป็นธรรมต่อผู้มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้ทั้งหมด

### บทที่ 3

การจัดเก็บภาษีเงินได้ที่เกี่ยวข้องกับกรณีเงินประกันและเงินมัดจำจากการเช่าทรัพย์สินในประเทศไทย

#### 3.1 กฎหมายที่เกี่ยวกับการเช่าทรัพย์สินในประเทศไทย

##### 3.1.1 การเช่าทรัพย์สินตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์

การเช่าทรัพย์สิน คือ การที่บุคคลหนึ่งเป็นผู้ให้เช่านำทรัพย์สินที่ตนครอบครองออกให้บุคคลอีกฝ่ายคือผู้เช่าใช้ประโยชน์ในทรัพย์สินนั้น โดยผู้ให้เช่าจะได้รับค่าเช่าเป็นการตอบแทนการให้ใช้ประโยชน์ในทรัพย์สินนั้น โดยประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 137 กำหนดไว้ว่า “ทรัพย์สิน หมายความว่า วัตถุที่มีรูปร่าง” และมาตรา 138 ที่ว่า “ทรัพย์สิน หมายความว่ารวมทั้งทรัพย์สินและวัตถุไม่มีรูปร่าง ซึ่งอาจมีราคาและอาจถือเอาได้”

ประเทศไทยมีบทบัญญัติเกี่ยวกับสัญญาเช่าทรัพย์สินไว้ในประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์เป็นหลัก โดยกำหนดสาระสำคัญ สิทธิ หน้าที่ ความรับผิดชอบ และความระงับแห่งสัญญาไว้ เป็นเอกเทศสัญญาที่มีลักษณะเป็นการเฉพาะ บทบัญญัติดังกล่าว จึงนำมาใช้บังคับกับสัญญาเช่าอสังหาริมทรัพย์และสังหาริมทรัพย์ทั้งหมด โดยประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ได้กำหนดหลักเกณฑ์ ลักษณะ และผลทางกฎหมายของสัญญาเช่าทรัพย์สินไว้เป็นเอกเทศแยกออกจากสัญญาชนิดอื่น ๆ ตามที่มาตรา 537 กำหนดไว้ว่า “อันว่าเช่าทรัพย์สินนั้น คือสัญญาซึ่งบุคคลหนึ่งเรียกว่าผู้ให้เช่า ตกลงให้บุคคลอีกคนหนึ่งเรียกว่าผู้เช่า ได้ใช้หรือได้รับประโยชน์ในทรัพย์สินอย่างใดอย่างหนึ่งชั่วระยะเวลาอันมีจำกัด และผู้เช่าตกลงจะให้ค่าเช่าเพื่อการนั้น”

เนื่องจากประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ได้ให้ความหมายคำว่า “เช่าทรัพย์สิน” ไว้ ในการพิจารณาว่าการกระทำใดเป็นการเช่าทรัพย์สินหรือไม่ ก็ต้องพิจารณาจากความหมายตาม มาตรา 537 ได้ให้เอาไว้ เมื่อพิจารณาแล้วว่าสัญญาดังกล่าวเป็นสัญญาเช่าทรัพย์สิน ก็ต้องนำบทบัญญัติที่เกี่ยวกับการเช่าทรัพย์สินมาใช้กับสัญญานั้น จะนำบทบัญญัติกฎหมายอื่นใดมาใช้บังคับไม่ได้ โดยสาระสำคัญของสัญญาเช่าทรัพย์สิน<sup>1</sup> ตามบทนิยามของมาตรา 537 สามารถแยกอธิบายถึงสาระสำคัญของสัญญาได้ ดังนี้

#### 1) เป็นสัญญาที่มีบุคคล 2 ฝ่าย

ก็คือ ผู้ให้เช่าฝ่ายหนึ่ง กับผู้เช่าอีกฝ่ายหนึ่ง ซึ่งผู้ให้เช่าคือบุคคลคนหนึ่งที่ตกลงให้ผู้เช่าได้ใช้หรือได้รับประโยชน์ในทรัพย์สิน โดยได้รับค่าเช่าตอบแทน ส่วนผู้เช่าก็คือ บุคคลซึ่งได้รับประโยชน์ในทรัพย์สินอย่างใดอย่างหนึ่ง โดยตกลงที่จะชำระค่าเช่าเพื่อการนี้ และในการทำสัญญาเช่านั้น คู่สัญญาอาจจะเข้าทำสัญญาเอง หรือจะตั้งตัวแทนให้เข้าทำสัญญาแทนก็ได้ ซึ่งต้องพิจารณาข้อเท็จจริงเป็นกรณีไป

#### 2) ผู้ให้เช่าตกลงให้ผู้เช่าได้ใช้หรือได้รับประโยชน์ในทรัพย์สินอย่างใดอย่างหนึ่ง

<sup>1</sup> ไพฑูริย์ เอกจริยกร, คำอธิบายกฎหมายเช่าทรัพย์สิน เช่าซื้อ, พิมพ์ครั้งที่ 22 แก้ไขเพิ่มเติม(กรุงเทพฯ:สำนักพิมพ์วิญญูชน, 2563), หน้า 19-36.

เนื่องจากสัญญาเช่าไม่ได้มีวัตถุประสงค์เพื่อการโอนกรรมสิทธิ์ในทรัพย์สินที่ให้เช่า แต่มีวัตถุประสงค์ที่จะให้ผู้เช่าได้ครอบครองทรัพย์สินที่เช่า เพื่อที่จะได้ใช้ทรัพย์สินนั้น ซึ่งการที่ผู้เช่าจะได้รับประโยชน์จากทรัพย์สินที่เช่า หรืออาจจะเป็นการที่ผู้เช่าไม่ได้รับประโยชน์จากทรัพย์สินนั่นเอง แต่ได้รับประโยชน์จากทรัพย์สินนั้นในรูปแบบอื่น เช่น นำไปเช่าช่วงต่อ แล้วได้รับค่าเช่าจากการนั้นก็ว่าได้

นอกจากนี้ ผู้ให้เช่าก็ไม่จำเป็นต้องเป็นเจ้าของกรรมสิทธิ์ในทรัพย์สินที่ให้เช่า นั้น เนื่องจาก มาตรา 537 มิได้กำหนดว่า ผู้ให้เช่านั้นจะต้องเป็นเจ้าของทรัพย์สินที่ให้เช่า เพราะเรื่องใดที่กฎหมายต้องการให้บุคคลเป็นเจ้าของทรัพย์สินในการทำนิติกรรมเกี่ยวกับทรัพย์สินนั้น กฎหมายก็มักจะกำหนดไว้ชัดถึงการเป็นเจ้าของกรรมสิทธิ์ และยังมีเหตุผลอีกประการหนึ่ง คือ วัตถุประสงค์ของการเช่ามีเพียงว่า ให้ผู้เช่าได้ใช้หรือได้รับประโยชน์ในทรัพย์สินที่เช่า ดังนั้น เมื่อผู้เช่าได้รับประโยชน์สมเจตจำนงแล้ว ทรัพย์สินนั้นจะเป็นของผู้ใดก็ไม่ใช่ว่าสิ่งที่จะต้องคำนึงถึง<sup>2</sup> อย่างไรก็ตามแม้ว่าผู้ให้เช่าจะไม่ใช่อเจ้าของกรรมสิทธิ์ในทรัพย์สินที่ให้เช่า แต่ผู้ให้เช่าก็สามารถฟ้องผู้เช่าได้หากไม่ปฏิบัติตามสัญญา ในอีกทางหนึ่งผู้เช่าก็สามารถฟ้องผู้ให้เช่าให้ปฏิบัติตามสัญญาเช่าได้เช่นกัน แต่ทรัพย์สินดังกล่าว ต้องไม่ใช่สาธารณสมบัติของแผ่นดิน

### 3) ผู้เช่าตกลงให้ค่าเช่าเพื่อการนั้น

สัญญาเช่าทรัพย์สินเป็นสัญญาต่างตอบแทน เนื่องจากคู่สัญญาทั้งสองฝ่ายต่างมีหนี้และหน้าที่ต้องตอบแทนซึ่งกันและกัน คือ ผู้ให้เช่าต้องให้ผู้เช่าได้ใช้สอยหรือได้รับประโยชน์จากทรัพย์สินที่เช่าโดยได้รับค่าเช่าเป็นการตอบแทน ในขณะที่เดียวกันฝ่ายผู้เช่าซึ่งเมื่อได้ใช้หรือได้รับประโยชน์จากทรัพย์สินที่เช่า ก็มีหน้าที่ต้องจ่ายค่าเช่า หากว่าสัญญาเช่าไม่มีการจ่ายค่าเช่าเป็นการตอบแทนก็อาจไม่ใช่สัญญาเช่า อาจจะเป็นสัญญายืม หรือสัญญาประเภทอื่น และนอกจากค่าเช่าที่ผู้ให้เช่าจะต้องได้รับจากการนำทรัพย์สินให้ผู้เช่าได้ใช้ประโยชน์แล้ว ในขนบธรรมเนียมประเพณีหรือปกติทางการค้า ก็อาจมีการมอบเงินอื่น ๆ ที่นอกเหนือไปจากค่าเช่าให้แก่ผู้ให้เช่าได้<sup>3</sup> เพื่อให้สัญญาเช่ามีความมั่นคงผูกพันยิ่งขึ้น เช่น เงินมัดจำ เงินประกันต่าง ๆ ไม่ว่าจะประกันความเสียหาย หรือ ประกันการปฏิบัติตามสัญญา เพื่อประกันความเสียหายต่าง ๆ ที่อาจเกิดขึ้นแก่ทรัพย์สินที่เช่า ตลอดถึงการชำระค่าเช่าและการผิดสัญญาเช่า ซึ่งสัญญาเช่าอาจกำหนดสิทธิผู้ให้เช่าที่จะริบเงินดังกล่าวได้ เงินที่คู่สัญญามักตกลงกันให้ตามปกติประเพณี โดยศึกษาจากคำพิพากษาศาลฎีกา ดังต่อไปนี้

**คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 6988/2551**<sup>4</sup> โจทก์ทั้งสองทำสัญญาเช่าคลังสินค้าจากจำเลย กำหนดเวลาเช่า 3 ปี ค่าเช่ารวมค่ายามและค่าส่วนกลางเดือนละ 35,000 บาท และวางเงินประกันค่าเช่ารวมค่ายามและ

<sup>2</sup> มานะ พินยาภรณ์, 2531:18 อ้างถึงใน ไผทชิต เอกจริยกร, 2563:22.

<sup>3</sup> ไผทชิต เอกจริยกร, คำอธิบายกฎหมายเช่าทรัพย์สิน เช่าซื้อ, หน้า 165.

<sup>4</sup> คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 6988/2551.



ค่าส่วนกลางล่วงหน้า 70,000 บาท เงินประกันค่าใช้ไฟฟ้า 10,000 บาท เงินประกันค่าใช้โทรศัพท์ 10,000 บาท รวมเงินประกัน 100,000 บาท

เห็นได้ว่า นอกจากค่าเช่าซึ่งเป็นสาระสำคัญในสัญญาเช่าแล้ว คู่สัญญายังสามารถตกลงเกี่ยวกับเงินประกันความเสียหาย เงินประกันการเช่า หรือค่าใช้จ่ายอื่น ๆ ตามแต่จะตกลงระหว่างกันได้

#### 4) การเช่านี้มีกำหนดระยะเวลาจำกัด

การเช่าทรัพย์สินนั้น จะต้องเป็นการให้เช่าทรัพย์สินที่มีกำหนดระยะเวลาในการให้เช่าเสมอ โดยระยะเวลาในการเช่าทรัพย์สินนั้น คู่สัญญาอาจตกลงกันได้เป็น 2 ลักษณะ คือ

1. กำหนดระยะเวลาการเช่า เป็นชั่วโมง วัน สัปดาห์ เดือน หรือปีก็ได้

2. กำหนดระยะเวลาการเช่ากันตลอดอายุของผู้เช่าหรือผู้ให้เช่า แม้ว่าจะระยะเวลาเช่าจะมีได้กำหนดกันแน่นอนว่าจะเช่ากันมีกำหนดกี่วัน กี่เดือน หรือกี่ปี แต่คู่สัญญาที่รู้ว่าหากผู้เช่าหรือผู้ให้เช่าตายสัญญาเช่าก็จะระงับลง

สัญญาใดจะถือเป็นสัญญาเช่าทรัพย์สินตามกฎหมาย จึงต้องมีลักษณะตามที่ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์กำหนดไว้ ค่าเช่าที่ผู้ให้เช่าได้รับ ย่อมถือเป็นสิ่งตอบแทนจากการให้เช่าทรัพย์สินนั้น นอกจากนี้ คู่สัญญายังสามารถตกลงเกี่ยวกับเงินอื่น ๆ ที่ผู้เช่าจะมอบให้แก่ผู้ให้เช่า เพื่อให้สัญญาเช่ามีความมั่นคงแน่นอนมากขึ้น นอกเหนือไปจากค่าเช่าได้

#### 3.1.2 มัดจำ

เงินมัดจำ เป็นเงินที่ผู้เช่ามอบให้แก่ผู้เช่า ตามปกติประเพณีของการเช่าทรัพย์สิน เป็นการตกลงที่นอกเหนือไปจากกฎหมายที่เกี่ยวกับสัญญาเช่าทรัพย์สินที่ได้กำหนดไว้เป็นการเฉพาะแล้ว เพราะสัญญาเช่าทรัพย์สินเป็นเอกเทศสัญญาก็ถือเป็นสัญญาประเภทหนึ่ง คู่สัญญาสามารถตกลงในเรื่องอื่น ๆ ที่กฎหมายไม่ได้กำหนดเกี่ยวกับการเช่าทรัพย์สินไว้เป็นการเฉพาะได้ เพื่อให้สัญญาเช่าระหว่างคู่สัญญาที่มีความมั่นคงแน่นอนยิ่งขึ้น ผู้ให้เช่าและผู้เช่า จึงสามารถทำข้อตกลงเกี่ยวกับมัดจำได้ ตามที่มาตรา 377 ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ได้กำหนดไว้ว่า *“เมื่อเช่าทำสัญญา ถ้าได้ให้สิ่งใดไว้เป็นมัดจำ ท่านให้ถือว่า การที่ให้มัดจำนั้นย่อมเป็นพยานหลักฐานว่า สัญญานั้นได้ทำกันขึ้นแล้ว อนึ่ง มัดจำนี้ย่อมเป็นประกันการที่จะปฏิบัติตามสัญญานั้นด้วย”* ดังนั้นหากในวันทำสัญญาเช่าทรัพย์สิน คู่สัญญาตกลงให้มัดจำเพื่อเป็นพยานหลักฐานว่าได้ทำสัญญากันแล้วก็สามารถทำได้ โดยมัดจำตามกฎหมาย อาจเป็นเงินหรือสิ่งอื่นที่ไม่ใช่เงินก็ได้ หากสิ่งนั้นเป็นสิ่งที่มียาราคา และต้องมีการมอบมัดจำให้แก่กันในวันที่มีการทำสัญญา หากเงินหรือสิ่งอื่นใดที่มอบไว้แก่กันภายหลังวันทำสัญญา แม้จะเรียกว่ามัดจำ ก็ไม่ถือเป็นมัดจำตามกฎหมาย โดยศึกษาตามคำพิพากษาศาลฎีกา ดังต่อไปนี้

**คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 7123/2561<sup>5</sup>** ตาม ป.พ.พ มาตรา 377 เมื่อเข้าทำสัญญา ถ้าได้ให้สิ่งใดไว้เป็นมัดจำท่านให้ถือว่ากรณีที่ให้มัดจำนั้นยอมเป็นพยานหลักฐานว่าสัญญานั้นได้ทำกันขึ้นแล้ว อนึ่ง มัดจำนั้นยอมเป็นประกันการปฏิบัติตามสัญญานั้นด้วย ดังนั้น เงินที่ให้ต่อกันโดยมิใช่เพื่อวัตถุประสงค์ดังกล่าว แม้จะให้ในวันทำสัญญาก็ไม่อาจถือได้ว่าเป็นมัดจำ แม้โจทก์จะมอบเงิน 500,000 บาท ให้แก่จำเลยในวันทำสัญญาและระบุในสัญญาข้อ 2 ว่าเป็นมัดจำก็ตาม แต่ข้อความในสัญญา สามารถสรุปใจความว่า หากโจทก์ผิดสัญญายินยอมให้จำเลยริบเงิน 500,000 บาท ดังกล่าว เงิน 500,000 บาท จึงเป็นการกำหนดค่าเสียหายอันเกิดแต่การที่โจทก์ซึ่งเป็นลูกหนี้ไม่ชำระหนี้ให้แก่จำเลยจึงมีลักษณะเป็นเบี้ยปรับตาม ป.พ.พ. มาตรา 378

**คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 8942/2559<sup>6</sup>** เงินที่โจทก์ชำระให้จำเลยที่ 1 ในวันทำสัญญาจะซื้อจะขายนั้นเป็นการให้เพื่อเป็นพยานหลักฐานว่าสัญญาจะซื้อจะขายได้ทำขึ้นแล้ว และเป็นประกันการปฏิบัติตามสัญญา โดยคู่สัญญามีเจตนาจัดเอาเป็นการใช้เงินบางส่วนเมื่อชำระหนี้ หรือหากโจทก์ละเลยไม่ชำระหนี้ก็ให้ริบเงินนั้นได้ตามสัญญา เงินจำนวนนี้จึงเป็นมัดจำมิใช่เบี้ยปรับ เพราะเบี้ยปรับเป็นกรณีที่ลูกหนี้สัญญาจะใช้เงินจำนวนหนึ่งเมื่อตนไม่ชำระหนี้อันเป็นการกำหนดค่าเสียหายเอาไว้ล่วงหน้าเท่านั้น คู่สัญญามีได้มีเจตนาให้เอาเบี้ยปรับเป็นการใช้เงินบางส่วนเมื่อชำระหนี้ แม้ตาม ป.พ.พ มิได้ให้อำนาจศาลที่จะลดมัดจำดังเช่นเบี้ยปรับ แต่ตาม พ.ร.บ.ว่าด้วยข้อสัญญาที่ไม่เป็นธรรม พ.ศ.2540 มาตรา 7 บัญญัติว่า ในสัญญาที่มีการให้สิ่งใดไว้เป็นมัดจำหากมีกรณีที่จะต้องริบมัดจำ ถ้ามัดจำนั้นสูงเกินส่วน ศาลจะลดลงให้รับได้เพียงเท่าความเสียหายที่แท้จริงก็ได้

เมื่อมีการตกลงให้มัดจำไว้แก่กันแล้ว มาตรา 378 ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ก็ได้กำหนดผลของมัดจำไว้ว่า “มัดจำนั้น ถ้ามิได้ตกลงกันไว้เป็นอย่างอื่น ท่านให้เป็นไปดังจะกล่าวต่อไปนี้ คือ

- (1) ให้ส่งคืนหรือจัดเอาเป็นการใช้เงินบางส่วนในเมื่อชำระหนี้
- (2) ให้ริบ ถ้าฝ่ายที่วางมัดจำละเลยไม่ชำระหนี้ หรือการชำระหนี้ตกเป็นพ้นวิสัยเพราะพฤติการณ์อันใดอันหนึ่งซึ่งฝ่ายนั้นต้องรับผิดชอบ หรือถ้ามีการเลิกสัญญาเพราะความผิดของฝ่ายนั้น
- (3) ให้ส่งคืน ถ้าฝ่ายที่รับมัดจำละเลยไม่ชำระหนี้ หรือการชำระหนี้ตกเป็นพ้นวิสัยเพราะพฤติการณ์อันใดอันหนึ่งซึ่งฝ่ายนี้ต้องรับผิดชอบ” ดังนั้นผลของมัดจำ คู่สัญญาสามารถจะตกลงกันไว้ก็ได้ แต่ยังคงต้องเป็นการตกลงที่ไม่ทำให้วัตถุประสงค์ในการให้มัดจำไว้แก่กันเปลี่ยนแปลงไป ซึ่งในกรณีการเช่าทรัพย์ คู่สัญญาอาจตกลงกันให้คืนเงินมัดจำทั้งหมดแก่ผู้เช่า หรือตกลงกันให้เป็นค่าเช่าทรัพย์สินในงวดสุดท้าย เป็นประกันการปฏิบัติตามสัญญา หรือเป็นประกันในความเสียหายที่เกิดจากการเช่าก็ได้

นอกจากนี้ คำว่า “เงินจอง” เป็นคำที่มักปรากฏในทางปฏิบัติของการเช่าทรัพย์สิน ในประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ไม่ได้มีการบัญญัติหลักเกณฑ์และผลทางกฎหมายของเงินจองเอาไว้ แต่มีคำพิพากษา

<sup>5</sup> คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 7123/2561.

<sup>6</sup> คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 8942/2559.

ศาลฎีกาที่แสดงให้เห็นว่าหากมีการมอบเงินจองไว้ในวันทำสัญญา เงินจองดังกล่าวก็คือเงินมัดจำตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ แม้ว่าจะไม่ได้เรียกเงินนั้นว่าเงินมัดจำก็ตาม ดังนี้

**คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 438/2540<sup>7</sup>** เงินจองที่วางไว้แก่ผู้รับถือได้ว่าเป็นเงินมัดจำและเป็นหลักฐานว่าได้ทำสัญญากันขึ้นแล้ว ตามมาตรา 377 ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์

**คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 4521-4522/2553<sup>8</sup>** เงินจองที่โจทก์ชำระแก่จำเลยในวันจองตามสัญญาจองเพื่อเป็นการจองสิทธิการเช่าห้องพักอาศัยในอาคารชุด เป็นทรัพย์สินที่โจทก์ได้ให้แก่จำเลยในวันทำสัญญาเพื่อให้จำเลยยึดถือไว้เป็นการชำระหนี้บางส่วนและเป็นการประกันที่จะปฏิบัติตามสัญญา ซึ่งถือว่าเป็นมัดจำมิใช่เงินช่วยค่าก่อสร้าง

กล่าวคือ การพิจารณาว่าสิ่งใดเป็นมัดจำ แม้ในข้อตกลงตามสัญญาเช่าจะไม่ได้เรียกสิ่งให้ผู้เช่าให้แก่ผู้ให้เช่า ในวันทำสัญญาว่าเป็นเงินมัดจำก็ตาม แต่หากสิ่งที่ให้แก่กันมีลักษณะเป็นหลักฐานว่าสัญญาเช่าได้ทำขึ้นหรือเป็นประกันการปฏิบัติตามสัญญาเช่า ก็ถือว่าเป็นมัดจำ ตามมาตรา 377 ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ และแม้ว่าตามสัญญาเช่าจะระบุว่าสิ่งใดเป็นมัดจำ หากไม่ได้มีการมอบไว้แก่กันในวันทำสัญญา หรือมอบไว้ในวันทำสัญญา แต่ไม่ได้มีวัตถุประสงค์ เพื่อเป็นพยานหลักฐานว่าสัญญาได้ทำขึ้น หรือเป็นประกันการปฏิบัติตามสัญญา สิ่งนั้นย่อมไม่ถือเป็นมัดจำ นอกจากนี้คู่สัญญาสามารถตกลงถึงผลของมัดจำได้ว่าจะให้เป็นส่วนหนึ่งของการชำระหนี้หรือไม่ ดังนั้น เมื่อประมวลรัษฎากรไม่ได้มีการให้ความหมายของเงินมัดจำไว้เป็นการเฉพาะ ในการพิจารณาว่าสิ่งใดเป็นมัดจำที่จะต้องถูกจัดเก็บภาษีเงินได้ จึงต้องนำหลักเกณฑ์และผลของเงินมัดจำตามที่ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์กำหนดไว้มาเป็นหลักในการพิจารณา

### 3.1.3 เงินประกัน

การเช่าทรัพย์สินนั้น นอกจากกรณีมัดจำที่คู่สัญญาสามารถตกลงกันได้ ตามมาตรา 377 และมาตรา 378 ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์แล้ว เพื่อเป็นประกันการปฏิบัติตามสัญญาหรือเป็นหลักฐานว่าสัญญานั้นได้ทำขึ้นแล้วตามกฎหมาย ก็อาจมีการพัฒนาไปสู่การตกลงในเรื่องอื่น ๆ ตามเจตนาของคู่สัญญา เพื่อให้สัญญาเช่าทรัพย์สินมีความมั่นคงแน่นอนและคุ้มครองประโยชน์มากขึ้น ผู้เช่าและผู้ให้เช่าอาจใช้หลักความศักดิ์สิทธิ์ในการแสดงเจตนา ตกลงทำสัญญาอย่างอื่นที่มีผลให้สัญญาเช่าทรัพย์สินมีความผูกพันกันมากขึ้นได้ โดยการแสดงเจตนานี้ก็ถือเป็นสัญญาประเภทหนึ่ง เมื่อไม่มีกฎหมายกำหนดแบบไว้เป็นการเฉพาะ คู่สัญญาก็สามารถแสดงเจตนาต่อกัน แต่ต้องเป็นการกระทำที่ชอบด้วยกฎหมาย ตามมาตรา 150 ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ที่กำหนดว่า “การใดมีวัตถุประสงค์ เป็นการต้องห้ามขัดแย้งโดยกฎหมายเป็นการพนันวิสัย หรือเป็นการขัดต่อ

<sup>7</sup> คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 438/2540.

<sup>8</sup> คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 4521-4522/2553.

ความสงบเรียบร้อยหรือศีลธรรมอันดีของประชาชน การนั้นเป็นโมฆะ” เพื่อให้เกิดความผูกพันตามกฎหมาย นิติกรรมสัญญาทั่วไปได้ ดังนี้

### 1. คู่สัญญาตกลงให้มีการมอบเงินประกันความเสียหายในการเช่าทรัพย์สินไว้

เงินประกันความเสียหาย คือ เงินหรือทรัพย์สินที่ผู้เช่าให้ไว้แก่ผู้ให้เช่า เพื่อเป็นการรับประกันว่าหากเกิดความเสียหายในทรัพย์สินที่ให้เช่า เนื่องจากการกระทำของผู้เช่า ผู้ให้เช่าสามารถนำเงินประกันนี้มาเยียวยาความเสียหายที่เกิดขึ้นได้ หรือหากเมื่อสัญญาเช่าสิ้นสุดแล้ว ยังมีค่าสาธารณูปโภค เช่น ค่าน้ำ ค่าไฟ ที่ผู้เช่ายังค้างจ่ายอยู่ ผู้ให้เช่าก็สามารถนำเงินประกันความเสียหายมาชำระหนี้ที่ค้างอยู่นั้นได้ โดยเงินประกันความเสียหายนี้ เป็นเงินที่ผู้เช่ามอบให้ผู้ให้เช่านอกเหนือไปจากเงินมัดจำตามมาตรา 377 ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ ดังเช่นในคำพิพากษาศาลฎีกาที่เกี่ยวข้อง ดังนี้

**คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 3441/2538<sup>9</sup>** แม้สัญญาเช่าจะระบุไว้ว่า โจทก์ผู้ให้เช่าจะคืนเงินประกันความเสียหายแก่จำเลยเมื่อสัญญาเช่าครบกำหนดแล้วก็ตาม แต่ในกรณีที่โจทก์ผู้ให้เช่าหรือจำเลยผู้เช่าบอกเลิกสัญญาก่อนครบกำหนดเวลาเช่า โจทก์ผู้ให้เช่าก็ย่อมต้องคืนเงินประกันความเสียหายนั้นแก่ผู้เช่าหลังจากหักเงินประกันดังกล่าวชำระหนี้ค่าน้ำประปา ค่าไฟฟ้า ค่าโทรศัพท์และความเสียหายของตึกแถวแล้ว

**คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 4130/2546<sup>10</sup>** เงินที่จำเลยวางไว้แก่โจทก์ เพื่อป้องกันความเสียหายที่อาจเกิดขึ้นแก่โจทก์ซึ่งเป็นผู้ให้เช่าห้องชุด อันเนื่องจากจำเลยไม่ชำระค่าเช่า ค่าเช่าอุปกรณ์ หรือความเสียหายอื่น ๆ โดยโจทก์มีสิทธิจะหักเงินดังกล่าวไปชำระได้ แล้วจำเลยต้องนำเงินประกันมาวางเพิ่มให้ครบ และตามสัญญากำหนดให้คืนเงินแก่ผู้เช่าในวันที่สัญญาสิ้นสุด หากผู้เช่าชำระหนี้ที่ถึงกำหนดชำระแก่ผู้ให้เช่าครบถ้วน มิใช่สิ่งที่จะจำเลยให้ไว้เป็นหลักฐานว่าได้ทำสัญญาขึ้นแล้ว หรือเป็นประกันการที่จะปฏิบัติตามสัญญา จึงมิใช่มัดจำที่จะรับได้

เมื่อพิจารณาแล้ว แม้ว่าเงินประกันจะมอบไว้ให้แก่กัน เพื่อประกันความเสียหาย แต่เมื่อคู่สัญญามีได้มีเจตนาให้เงินดังกล่าวเป็นหลักฐานว่าสัญญาเช่าได้ทำขึ้น เงินประกันความเสียหายจึงมิใช่เงินมัดจำตามกฎหมาย แต่ก็เป็นเงินที่คู่สัญญาสามารถตกลงให้แก่กันได้ เพื่อให้สัญญาเช่ามีความผูกพันแน่นนอนมากยิ่งขึ้น

### 2. คู่สัญญาตกลงให้มีการมอบเงินประกันการปฏิบัติตามสัญญาเช่าทรัพย์สินไว้

เงินประกันการปฏิบัติตามสัญญา เป็นเงินที่ผู้เช่ามอบให้แก่ผู้ให้เช่าไว้ตามข้อตกลงในสัญญาเช่าว่าจะปฏิบัติตามสัญญาเช่า หากผู้เช่าไม่ปฏิบัติตามข้อตกลง ผู้ให้เช่าสามารถริบเงินประกันการปฏิบัติตามสัญญาที่ให้ไว้ได้ โดยศึกษาตามคำพิพากษาศาลฎีกา ดังต่อไปนี้

<sup>9</sup> คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 3441/2538.

<sup>10</sup> คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 4130/2546.

**คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 261/2507**<sup>11</sup> ผู้เช่าวางเงินไว้เป็นประกันการเช่าโดยมีข้อสัญญาว่า ถ้าผู้เช่าผิดสัญญาเช่า ผู้ให้เช่ามีสิทธิริบเงินประกันนี้ได้ เงินประกันนี้จึงเป็นเบี้ยปรับ เมื่อปรากฏว่า ผู้เช่าผิดสัญญาเช่า โดยไม่ชำระค่าเช่าตามกำหนดเวลา ผู้ให้เช่าย่อมมีสิทธิเรียกร้องให้ผู้เช่าชำระค่าเช่าที่ค้าง ทั้งมีสิทธิเรียกเอาเบี้ยปรับอันพึงรับนั้นด้วยก็ได้ตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 381

**คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 7159/2542**<sup>12</sup> จำเลยเป็นฝ่ายผิดสัญญาเช่า ลูกหนี้จึงมีสิทธิริบเงินประกันการเช่าได้ เพราะจำเลยไม่ปฏิบัติตามสัญญาเช่า เงินประกันการเช่าดังกล่าวแม้ในสัญญาเช่าจะไม่เรียกเบี้ยปรับ แต่ข้อกำหนดไว้ในสัญญาที่ให้ลูกหนี้อาจใช้สิทธิริบเอาได้นั้นมีลักษณะเป็นเบี้ยปรับ เงินประกันการเช่าดังกล่าวจึงเป็นเบี้ยปรับตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 381 ซึ่งศาลมีอำนาจที่จะลดลงเป็นจำนวนพอสมควรได้ ซึ่งเมื่อเงินประกันการเช่าดังกล่าวเป็นเบี้ยปรับแล้ว ก็ย่อมไม่ใช่มัดจำตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์

**คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 4246/2549**<sup>13</sup> จำนวนเงินตามหนังสือค้ำประกันของจำเลยที่ บริษัท ล. ผู้รับจ้างนำไปมอบให้โจทก์ยึดถือไว้เพื่อเป็นประกันการปฏิบัติตามสัญญา มิใช่เงินที่บริษัท ล. มอบให้โจทก์ทันทีขณะทำสัญญา แต่เป็นเพียงหลักประกันเบื้องต้นเพื่อที่จะให้โจทก์เชื่อได้ว่า บริษัท ล. จะปฏิบัติตามสัญญา และหากบริษัท ล. ผิดสัญญาโจทก์จะได้รับชดใช้ค่าเสียหายจากจำเลยซึ่งเป็นธนาคารพาณิชย์ผู้ออกหนังสือค้ำประกันนั้นแทน จำนวนเงินตามสัญญาไม่ใช่เงินมัดจำที่บริษัท ล. ให้ไว้แก่โจทก์ตาม ป.พ.พ มาตรา 377 และ 378 จึงมิใช่หลักประกันที่โจทก์จะริบได้ทันทีเมื่อบริษัท ล. ผิดสัญญา แต่จะถือเป็นส่วนหนึ่งของค่าเสียหายฐานผิดสัญญา และเป็นเพียงข้อตกลงที่ให้ความสะดวกในวิธีการบังคับชำระหนี้

กล่าวคือ เงินประกันการเช่าหรือเงินประกันการปฏิบัติตามสัญญา เป็นเงินที่ผู้เช่ามอบแก่ผู้ให้เช่า เพื่อเป็นประกันการปฏิบัติตามสัญญาว่าหากไม่ปฏิบัติตามสัญญา ผู้ให้เช่ามีสิทธิริบ แต่เมื่อเงินประกันนี้ไม่มีวัตถุประสงค์เพื่อเป็นพยานหลักฐานว่าสัญญาได้ทำขึ้นด้วย ก็ย่อมไม่ใช่มัดจำตามมาตรา 377 ป.พ.พ (ฎ. 7123/2561) โดยเงินประกันการปฏิบัติตามสัญญา อาจเป็นเบี้ยปรับตามมาตรา 379 ป.พ.พ (ฎ. 261/2507, ฎ. 7159/2542) หรืออาจไม่ใช่เบี้ยปรับก็ได้ (ฎ. 4246/2549) เพราะการเป็นเบี้ยปรับหรือไม่ ต้องเข้าลักษณะของเบี้ยปรับ ดังนั้นเงินประกันการปฏิบัติตามสัญญาจึงไม่ใช่เงินมัดจำ แต่เป็นเพียงการกำหนดค่าเสียหายเอาไว้ล่วงหน้า คู่สัญญาจึงไม่สามารถตกลงถึงผลของเงินประกันการปฏิบัติตามสัญญาให้เป็นส่วนหนึ่งของการชำระหนี้ได้ดังเช่นมัดจำ และเมื่อประมวลรัษฎากรไม่ได้มีการให้ความหมายของเงินประกันไว้เป็นการเฉพาะ ว่าจะจะเป็นเงินประกันเพื่อความเสียหายหรือเงินประกันเพื่อการปฏิบัติตามสัญญา ในการพิจารณาว่าสิ่งใดเป็น

<sup>11</sup> คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 261/2507.

<sup>12</sup> คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 7159/2542.

<sup>13</sup> คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 4246/2549.

เงินประกัน จึงต้องนำความหมายของเงินประกันตามที่เข้าใจกันเป็นการทั่วไปประกอบกับผลตามที่ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์กำหนดไว้มาเป็นหลักในการพิจารณา

กล่าวโดยสรุปคือ เงินมัดจำ คู่สัญญาเช่าต้องมอบไว้ให้แก่กันในวันทำสัญญา เพื่อเป็นพยานหลักฐานว่าสัญญาเช่าได้ทำกันขึ้นและเป็นประกันการปฏิบัติตามสัญญา ส่วนเงินประกันความเสียหายและเงินประกันการปฏิบัติตามสัญญา มีวัตถุประสงค์เพื่อประกันความเสียหาย และการปฏิบัติผิดสัญญาที่อาจเกิดขึ้นในอนาคต โดยไม่จำเป็นต้องมอบให้แก่กันไว้ในวันทำสัญญา นอกจากนี้ แม้ว่าเงินมัดจำและเงินประกันการปฏิบัติตามสัญญาจะมีวัตถุประสงค์เพื่อประกันการปฏิบัติตามสัญญาเช่นเดียวกัน แต่เงินประกันการปฏิบัติตามสัญญาไม่ได้มีวัตถุประสงค์มอบให้แก่กันไว้เพื่อเป็นพยานว่าสัญญาได้ทำกันขึ้นด้วย แม้มอบแก่กันในวันทำสัญญา เงินนั้นก็ไม่ใช่มัดจำ แต่มีลักษณะเป็นเบี้ยปรับตาม มาตรา 379 ป.พ.พ. ซึ่งมีผลในทางกฎหมายที่แตกต่างกัน คือ หากเงินนั้นเป็นมัดจำ คู่สัญญาสามารถตกลงให้มัดจำเป็นส่วนหนึ่งของการชำระหนี้ได้ ตามมาตรา 378 ป.พ.พ. ในขณะที่เงินประกันที่มีลักษณะเป็นเบี้ยปรับ เป็นเพียงการตกลงความเสียหายเอาไว้ล่วงหน้าเท่านั้น คู่สัญญาไม่สามารถตกลงให้เงินประกันนั้นเป็นส่วนหนึ่งของการชำระหนี้ได้ ดังนั้น จึงมีประเด็นที่จะต้องพิจารณาว่า หากมีการตกลงกันให้คืนเงินประกันและเงินมัดจำจากการให้เช่าทรัพย์สิน ไม่ว่าจะผู้ให้เช่าจะต้องคืนเงินทั้งหมดหรือต้องคืนบางส่วน เมื่อสัญญาเช่าสิ้นสุดลง ก็ต้องนำความหมายและลักษณะของเงินประกันและเงินมัดจำดังกล่าว มาพิจารณาว่าถือเป็นเงินได้พึงประเมินที่ผู้ให้เช่าจะต้องนำมาเสียภาษีเงินได้หรือไม่ หากต้องนำมาเสียภาษี ควรจะนำมาคำนวณภาษีเมื่อใด จึงถูกต้องตามหลักการทั่วไปทางภาษีอากรเกี่ยวกับภาษีอากรที่ดี

### 3.2 กฎหมาย ฎุ ระเบียบที่เกี่ยวข้องกับการจัดเก็บภาษีเงินได้ที่เกี่ยวกับกรณีเงินประกันและเงินมัดจำจากการเช่าทรัพย์สิน

เมื่อบุคคลธรรมดาหรือนิติบุคคลมีเงินได้ ไม่ว่าจะจะเป็นเงินได้พึงประเมินประเภทใดตามมาตรา 40 ประมวลรัษฎากร ก็จะต้องนำมาเสียภาษีเงินได้ โดยเอกัตศึกษาฉบับนี้ จะกล่าวถึงการจัดเก็บภาษีเงินได้เฉพาะกรณีเงินได้พึงประเมิน ประเภทที่ 5 ตามประมวลรัษฎากร คือ มาตรา 40(5)(ก) ที่กำหนดว่า “เงินได้พึงประเมิน คือ เงินได้ประเภทดังต่อไปนี้... (5) เงินหรือประโยชน์อย่างอื่นที่ได้เนื่องจาก (ก) การให้เช่าทรัพย์สิน ...” เท่านั้น

เมื่อมีการตกลงทำสัญญาเช่าทรัพย์สิน คู่สัญญาทั้งสองฝ่ายต่างได้รับประโยชน์ตอบแทน โดยผู้ให้เช่าหรือคู่สัญญาฝ่ายที่ได้เงินหรือประโยชน์จากการให้เช่าทรัพย์สินมีหน้าที่เสียภาษีเงินได้ที่ได้มาในรูปของเงินหรือประโยชน์อย่างอื่นได้จากการให้เช่าทรัพย์สิน ไม่ว่าจะผู้ให้เช่าจะเป็นบุคคลธรรมดา หรือนิติบุคคลก็ตาม โดยสิ่งที่ได้รับตอบแทนจากการให้เช่าทรัพย์สิน นอกจากค่าเช่าซึ่งเป็นค่าตอบแทนตามปกติแล้ว ผู้ให้เช่าอาจได้รับเงินประกันและเงินมัดจำ ซึ่งถือเป็นสิ่งที่ได้รับมาจากการให้เช่าทรัพย์สินด้วย แต่เงินประกันและเงินมัดจำดังกล่าว

จะถูกจัดเก็บภาษีอากรหรือไม่ จะต้องมีการพิจารณาหลักกฎหมายที่เกี่ยวข้องกับการจัดเก็บภาษีเงินได้ โดยแยกพิจารณา ดังต่อไปนี้

### 3.2.1 หลักกฎหมายการจัดเก็บภาษีเงินได้ กรณีผู้ให้เช่าเป็นบุคคลธรรมดา

#### 1) ผู้มีหน้าที่เสียภาษี

ผู้มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา จะต้องเป็นบุคคลธรรมดาตามที่ประมวลรัษฎากร มาตรา 56 และ 57 ทวิ กำหนดไว้ ได้แก่ บุคคลธรรมดา, ผู้ถึงแก่ความตายในระหว่างปีภาษี, กองมรดกที่ยังไม่ได้แบ่ง และ ห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่มีโชติบุคคล หากผู้ให้เช่าเป็นบุคคลใดข้างต้น เมื่อได้รับเงินหรือประโยชน์จากการให้เช่าทรัพย์สินแล้ว ย่อมมีหน้าที่ต้องเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา เนื่องจากได้รับเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(5)(ก) ประมวลรัษฎากร

#### 2) วิธีการจัดเก็บภาษี

วิธีการจัดเก็บภาษีหรือวิธีเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา แบ่งออกได้เป็น 3 วิธี<sup>14</sup> ดังนี้

##### 1. วิธีประเมินตนเอง (Self-assessment method)

ผู้เสียภาษีมียหน้าที่คำนวณหาจำนวนภาษีที่จะต้องเสียแล้วยื่นแบบแสดงรายการภาษีพร้อมกับชำระภาษีตามจำนวนที่คำนวณได้นั้น โดยไม่ต้องรอให้เจ้าพนักงานประเมินประเมินภาษีก่อนว่าจะต้องเสียภาษีเท่าใด ดังนั้นเมื่อมีการตกลงทำสัญญาเช่าอสังหาริมทรัพย์เกิดขึ้น เมื่อผู้ให้เช่าต้องยื่นแบบแสดงรายการภาษีจึงต้องคำนวณภาษีเงินได้ที่ตนมีหน้าที่ชำระ เพื่อเสียภาษีเงินได้ตามแนวปฏิบัติของกรมสรรพากร

##### 2. วิธีประเมินโดยเจ้าพนักงานประเมิน (Authorities Assessment method)

สามารถแบ่งออกได้เป็น 4 กรณี คือ การประเมินโดยมีการออกหมายเรียก, การประเมินโดยไม่มี การออกหมายเรียก, การประเมินโดยวิธีพิเศษ และการประเมินจากหนังสือสำคัญ

เงินได้พึงประเมินจากการให้เช่าทรัพย์สิน ในการเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ผู้มีหน้าที่เสียภาษีมียหน้าที่ประเมินตนเองและยื่นแบบแสดงรายการเสียภาษีก่อน แต่หากเจ้าพนักงานประเมินมีเหตุอันควรเชื่อว่าผู้มีเงินได้แสดงเงินได้ต่ำไปไม่ถูกต้องตามความเป็นจริง เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจประเมินเงินได้นั้นตามจำนวนที่ทรัพย์สินนั้นสมควรให้ค่าเช่าได้ตามปกติ และให้ถือว่าจำนวนเงินที่ประเมินนั้นเป็นเงินได้พึงประเมินของผู้มีเงินได้ ตามที่มาตรา 40 (5) วรรคสองแห่งประมวลรัษฎากรกำหนดไว้

#### 3) การคำนวณภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา

<sup>14</sup> ชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม, คำสอนวิชากฎหมายภาษีอากร, หน้า 332.

การคำนวณภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาใช้นั้นใช้ฐานภาษี คือ ฐานเงินได้ในการคำนวณ โดยนำเงินได้พึงประเมิน ตามมาตรา 40 ประมวลรัษฎากรหักด้วยค่าใช้จ่ายและค่าลดหย่อน เป็นเงินได้สุทธิ แล้วจึงนำเงินได้สุทธินั้นมาคูณด้วยอัตราภาษีเงินได้ตามที่ประมวลรัษฎากรกำหนด เพื่อให้ได้จำนวนเงินภาษีที่ต้องจ่าย

การจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาจากเงินประกันและเงินมัดจำในการให้เช่าทรัพย์สิน ต้องพิจารณาว่าเงินที่นำมาเสียภาษีที่มีลักษณะเป็นเงินได้พึงประเมินตามความหมาย มาตรา 39 และเข้าลักษณะเป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(5)(ก) ประมวลรัษฎากรหรือไม่ คือ เป็นเงิน ทรัพย์สิน หรือประโยชน์อื่นใดที่อาจคำนวณเป็นเงินได้ ซึ่งได้รับมาจากการให้เช่าทรัพย์สิน เมื่อเป็นเงินได้พึงประเมินแล้ว จะถือว่าเป็นเงิน ทรัพย์สิน หรือประโยชน์นั้นเกิดขึ้นเมื่อใด จึงสามารถนำมาคำนวณภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาได้นั้น จะใช้ “เกณฑ์เงินสด” (Cash Basis)<sup>15</sup> คือ เกณฑ์การรับรู้รายได้และรายจ่ายที่ยึดหลักว่า รายได้และรายจ่ายจะเกิดขึ้นต่อเมื่อมีการรับหรือจ่ายเงินสดออกไปในรอบระยะเวลาบัญชีนั้นมาพิจารณาว่าได้รับเงินได้เมื่อใด ซึ่งตามประมวลรัษฎากร เกณฑ์เงินสดในการรับรู้เงินได้ปรากฏตาม มาตรา 56 วรรคหนึ่ง ที่กำหนดว่า “ผู้มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาได้รับเงินได้ในปีภาษีใด ถือว่าเป็นเงินได้ของปีภาษีนั้น” โดยศึกษาจากคำพิพากษาศาลฎีกาดังต่อไปนี้

**คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 20/2559** การเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาในประเทศไทยใช้เกณฑ์เงินสดในการรับรู้รายได้ ซึ่งหมายถึงผู้ยื่นแบบแสดงรายการจะต้องได้รับเงินได้ในรอบปีภาษีนั้น หากไม่ได้รับก็ไม่มีเหตุผลที่จะต้องยื่นแบบแสดงรายการเพื่อเสียภาษีเงินได้

นอกจากนี้ คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 1690/2548<sup>16</sup> ได้กำหนดหลักเกณฑ์เกี่ยวกับเงินได้พึงประเมิน ตามมาตรา 39 ประมวลรัษฎากรไว้ว่า ไม่ว่าจะเงิน ทรัพย์สิน หรือประโยชน์อย่างอื่น จะต้องเป็นสิ่งที่ได้รับมาแล้ว มิใช่เป็นเพียงมีสิทธิเรียกร้องที่จะได้รับมาในภายหน้า โดยคำพิพากษาดังกล่าวมีข้อเท็จจริงดังนี้

**คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 1690/2548** เชื้อคั้ง 16 ฉบับที่โจทก์ได้รับจาก ด. ในปี 2534 เป็นเชื้อคั้งที่ลงวันที่ล่วงหน้าส่งจ่ายเงินในปี 2535 และ 2536 โจทก์จึงยังไม่มีสิทธินำเชื้อคั้งดังกล่าวไปเรียกเก็บเงินจากธนาคาร ในปี 2534 แม้โจทก์สามารถนำเชื้อคั้งไปซื้อขาย แลกเปลี่ยน หรือใช้เป็นหลักประกันในการทำธุรกรรมได้ ก็เป็นสิทธิโดยชอบของโจทก์ที่จะเลือกใช้วิธีการดังกล่าวหรือไม่ก็ได้ เมื่อปรากฏว่าโจทก์นำเชื้อคั้งไปเรียกเก็บเงินตามกำหนดส่งจ่ายในปี 2535 และ 2536 เชื้อคั้งที่โจทก์ได้รับมาในปี 2534 จึงเป็นสิทธิเรียกร้องที่จะได้รับมาในอนาคต ยังถือไม่ได้ว่าโจทก์ได้รับเงินได้ในปี 2534

เมื่อประกอบกับคำพิพากษาศาลฎีกาที่ 7843/2560<sup>17</sup> ที่ว่าหลักการเสียภาษีอากรสำหรับบุคคลธรรมดา นั้น เงิน ทรัพย์สิน หรือประโยชน์อย่างอื่นที่ได้รับเป็นเงินได้อันจะนำมาคำนวณเสียภาษีเงินได้บุคคล

<sup>15</sup> เรื่องเดียวกัน, หน้า 292.

<sup>16</sup> คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 1690/2548.

<sup>17</sup> อ้างแล้ว เจริญธรรมที่ 13.



ธรรมดาต้องเป็นสิ่งที่ได้รับมาแล้วเท่านั้น มิใช่เป็นเพียงสิทธิเรียกร้องที่จะได้รับมาภายหลัง ต้องเป็นสิ่งที่ได้รับมาแล้ว และมีความแน่นอนในระดับรับรู้รายได้ สิ่ง que ผู้ให้เข้าได้รับจากการให้เข้าทรัพย์สิน เช่น ค่าเช่า เงินมัดจำ และเงินประกันไม่ว่าจะเป็นประกันความเสียหายหรือประกันการปฏิบัติตามสัญญา จึงต้องนำมาพิจารณาว่ามีความแน่นอนหรือไม่ ถึงจะถือเป็นเงินได้พึงประเมินที่จะต้องถูกจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาในปีภาษีที่ผู้ให้เข้าได้รับเงินค่าเช่านั้นมา

การให้เข้าทรัพย์สิน ค่าเช่าเป็นเงินที่ได้รับจากการให้เข้าทรัพย์สิน ย่อมถือเป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(5)(ก) ประมวลรัษฎากรที่ต้องนำมาคำนวณภาษีในปีภาษีที่ผู้ให้เข้าได้รับมาตามหลักการจัดเก็บภาษีเงินได้ของบุคคลธรรมดาตามประมวลรัษฎากร ซึ่งกรมสรรพากรได้ปฏิบัติการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาจากค่าเช่าไว้โดยชอบด้วยกฎหมายแล้ว อย่างไรก็ตาม เงินหรือประโยชน์อื่นใดที่ผู้ให้เข้าอาจได้รับจากการให้เข้าทรัพย์สินนั้น ไม่ได้มีเพียงแต่เงินค่าเช่าเท่านั้น แต่ยังรวมถึงเงินประกันและเงินมัดจำที่ผู้ให้เข้าและผู้เช่าสามารถตกลงมอบไว้แก่กันได้ ซึ่งหลักการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาของเงินประกันและเงินมัดจำตามแนวปฏิบัติของกรมสรรพากร เป็นดังนี้

### 1. เงินประกัน

ความหมายและหลักกฎหมายเกี่ยวกับเงินประกันในความเสียหายและเงินประกันเพื่อการปฏิบัติตามสัญญาเช่าทรัพย์สิน ได้มีการกล่าวไว้แล้วในหัวข้อ 3.1.3 โดยเงินประกันทั้งสองเป็นสิ่งที่คู่สัญญาสามารถตกลงนอกเหนือไปจากค่าเช่า อันเป็นสิทธิที่ได้รับตามสัญญาเช่าได้ เพื่อให้สัญญาเช่ามีความมั่นคงแน่นอนยิ่งขึ้น เมื่อสัญญาสิ้นสุดลง ผู้ให้เข้าอาจต้องคืนเงินประกันทั้งหมดแก่ผู้เช่า และอาจหักหรือริบเงินประกันได้ หากผู้เช่าผิดสัญญาเช่า จึงมีประเด็นที่ต้องพิจารณา ว่าเงินประกันตามแต่ละกรณี มีลักษณะเป็นเงินได้พึงประเมินที่ต้องเสียภาษีหรือไม่ ดังต่อไปนี้

#### 1) เงินประกันที่ผู้ให้เข้าคืนแก่ผู้เช่าทั้งหมด เมื่อสิ้นสุดสัญญาเช่า

เงินประกันเพื่อความเสียหาย หรือเงินประกันการปฏิบัติตามสัญญาเช่า หากคู่สัญญาตกลงให้มีการคืนเงินประกัน เมื่อสัญญาเช่าทรัพย์สินสิ้นสุดลง และไม่มี ความเสียหายเกิดขึ้นหรือผู้เช่าไม่ได้ปฏิบัติผิดข้อตกลงตามสัญญา ผู้ให้เข้าทรัพย์สินมีหน้าที่ต้องคืนเงินประกันทั้งหมดที่ได้รับมาแก่ผู้เช่า ดังนั้นเมื่อพิจารณาแล้ว โดยลักษณะของเงินประกัน จึงไม่ใช่เงิน ทรัพย์สิน หรือประโยชน์อื่นใดที่ผู้ให้เข้าได้รับมาแล้ว เพื่อตอบแทนการให้เช่าทรัพย์สิน รวมถึงยังมีสิทธิเรียกร้องที่จะได้รับมาในภายหลัง เพราะเมื่อสัญญาสิ้นสุดลง ผู้ให้เข้ายังมีหน้าที่ต้องคืนเงินประกันดังกล่าวแก่ผู้เช่าอยู่ เป็นเงินที่ผู้ให้เข้ายังไม่มีอำนาจเหนืออย่างเด็ดขาด และไม่มี ความแน่นอนในการครอบครองว่าจะได้รับหรือต้องคืนเป็นจำนวนเท่าไร จึงไม่ต้องตามความหมายและลักษณะของเงินได้พึงประเมิน ตามมาตรา 39 ประมวลรัษฎากร

อย่างไรก็ตาม ในทางปฏิบัติของกรมสรรพากรนั้น ตามข้อหารือภาษีอากร เลขหนังสือที่ กค 0811/4697<sup>18</sup> กรมสรรพากรมีแนววินิจฉัยว่า กรณีเงินประกันการเช่าอาคารที่ นาย ม.บุคคลธรรมดาให้บริษัท A. เช่าอาคาร แม้จะมีข้อตกลงว่าเงินประกันการเช่าจะหักไว้เป็นค่าซ่อมแซมส่วนของอาคารที่ชำรุดเมื่อผู้เช่าก่อความเสียหายหรือเป็นค่าชดเชย ค่าสาธารณูปโภคที่ผู้เช่าค้างชำระและถ้าไม่เกิดความเสียหายใด ๆ เงินจำนวนดังกล่าวก็จะคืนแก่ผู้เช่าทั้งหมดเมื่อสิ้นสุดสัญญาก็ตาม กรมสรรพากรถือว่าเงินประกันการเช่าดังกล่าวถือเป็นเงินได้จากการให้เช่าทรัพย์สินตาม มาตรา 40(5)(ก) แห่งประมวลรัษฎากร นาย ม. ต้องนำมารวมคำนวณเป็นเงินได้เพื่อเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา การจัดเก็บภาษีเงินได้จากเงินประกัน โดยถือเป็นเงินได้พึงประเมินเมื่อได้รับมา โดยไม่คำนึงว่าผู้ให้เช่าจะต้องคืนเงินประกันดังกล่าวในโอกาสหรือไม่ของกรมสรรพากร จึงไม่ได้คำนึงถึงความหมายของเงินได้พึงประเมินตามที่ประมวลรัษฎากรให้ความหมายไว้

## 2) เงินประกันที่ผู้ให้เช่าหักหรือรับ เนื่องจากผู้เช่าปฏิบัติผิดสัญญาเช่า

หากผู้เช่าไม่ปฏิบัติตามข้อตกลงในสัญญา เช่น เลิกสัญญาก่อนครบกำหนดระยะเวลาเช่าที่ตกลงกันไว้ หรือทำให้เกิดความเสียหายแก่ทรัพย์สินที่เช่า ผู้ให้เช่ามีสิทธิริบเงินประกันการปฏิบัติตามสัญญา หักเงินประกันความเสียหายตามค่าเสียหายที่เกิดขึ้นจริงได้ หรือคืนเงินประกันตามจำนวนที่เหลือหลังจากหักค่าเสียหาย ค่าสาธารณูปโภค หรือชำระหนี้ส่วนที่ผู้เช่าค้างอยู่เสร็จสิ้นแล้ว เงินประกันที่ถูกหักหรือรับนี้ เมื่อพิจารณาแล้วจึงมีลักษณะเป็นค่าเสียหายจากการที่ผู้เช่าผิดสัญญา หรือมีลักษณะเป็นเบี้ยปรับที่คู่สัญญาตกลงกันไว้ สามารถริบได้เมื่อผู้เช่าชำระหนี้ไม่ถูกต้องตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ โดยเบี้ยปรับและค่าเสียหายที่ได้รับจากการผิดสัญญา ถือเป็นเงินได้พึงประเมินที่จะต้องนำมาเสียภาษีเงินได้ เนื่องจากมีลักษณะเป็นเงินหรือทรัพย์สินที่ได้รับมาจากการให้เช่าทรัพย์สิน ไม่ใช่เพียงสิทธิเรียกร้องในอนาคต ผู้ให้เช่ามีอำนาจเหนือเงินประกันที่หักหรือรับนั้นแล้ว ไม่มีภาระที่จะต้องคืนแก่ผู้เช่าในอนาคตอีกต่อไป อีกทั้งยังไม่ต้องตาม ประมวลรัษฎากร มาตรา 42(13) ที่กำหนดไว้ว่า “เงินได้พึงประเมินประเภทต่อไปนี้ ให้ได้รับยกเว้นไม่ต้องรวมคำนวณเพื่อเสียภาษีเงินได้ (13) ค่าสินไหมทดแทนเพื่อละเมิด...” เห็นได้ว่า เบี้ยปรับและค่าเสียหายที่ผู้ให้เช่าได้รับจากการผิดสัญญาของผู้เช่า นั้น มีใช่ค่าสินไหมทดแทนเพื่อละเมิดซึ่งได้รับการยกเว้นไม่ต้องนำมาเสียภาษีเงินได้ตามประมวลรัษฎากร ดังนั้นเงินประกันที่ผู้ให้เช่ามีสิทธิหักหรือรับแล้ว จึงเป็นเงินได้พึงประเมินที่ต้องนำมาเสียภาษีเงินได้

กรณีเงินประกันการปฏิบัติตามสัญญานั้น แม้ไม่ปรากฏแนวปฏิบัติของกรมสรรพากรในกรณีสัญญาเช่าที่ผู้ให้เช่าเป็นบุคคลธรรมดา แต่มีแนวทางปฏิบัติที่ใกล้เคียง คือ กรณีค่าเสียหายจากการผิดสัญญาเช่าที่ผู้ให้เช่าเป็นนิติบุคคลตามข้อหารือภาษีอากร เลขที่หนังสือ กค 0706/6502<sup>19</sup> ว่าผู้เช่าไม่ปฏิบัติตามข้อตกลงในสัญญา ค่าเสียหายจากการผิดสัญญาเช่า ยึดจากค่าเช่าล่วงหน้าที่ยึดไว้แล้ว เป็นค่าปรับจากการผิดสัญญาเช่า

<sup>18</sup> อ้างแล้ว เจริญธรรมที่ 3.

<sup>19</sup> กรมสรรพากร, “ข้อหารือภาษีอากร เลขที่ กค 0706/6502,” [https://www.rd.go.th/35684.html], 12 เมษายน 2565.

ถือเป็นเงินได้พึงประเมิน ต้องนำมาเสียภาษีเงินได้ในรอบระยะเวลาบัญชีที่ผิดสัญญาเช่า และกรณีเบี้ยปรับตามข้อหาหรือภาษีอากร เลขที่หนังสือ กค 0702/4895<sup>20</sup> เบี้ยปรับในการไม่ปฏิบัติตามสัญญา คือรายได้เนื่องจากการกิจการ ต้องนำมาคำนวณกำไรสุทธิ เพื่อเสียภาษีเงินได้

สำหรับกรณีของเงินประกันความเสียหายจากการเช่า นั้น มาตรา 42(13) ประมวลรัษฎากรยกเว้นเฉพาะค่าสินไหมทดแทนหรือค่าเสียหายจากการละเมิดเท่านั้น ที่ไม่ต้องนำมาเสียภาษีเงินได้ เมื่อเงินประกันความเสียหายที่ผู้ให้เช่าหักหรือริบตามความเสียหายที่แท้จริงไม่ได้เกิดจากการกระทำละเมิดของผู้เช่า จึงไม่เข้าข้อยกเว้นตามประมวลรัษฎากร ต้องนำเงินประกันดังกล่าวมาเสียภาษีเงินได้ เมื่อผู้ให้เช่าได้หักหรือริบแล้ว

เมื่อพิจารณาแล้ว เห็นได้ว่าแนวทางปฏิบัติของกรมสรรพากรเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาจากเงินประกันที่ได้จากการให้เช่าทรัพย์สิน คือ ถือว่าเงินประกันไม่ว่าจะประกันความเสียหายหรือประกันการปฏิบัติตามสัญญาเป็นเงินได้จากการให้เช่าทรัพย์สินตาม มาตรา 40(5)(ก) แห่งประมวลรัษฎากร ต้องนำมารวมคำนวณเป็นเงินได้ แม้จะมีการตกลงกันให้คืนทั้งหมดเมื่อสัญญาสิ้นสุดแล้วก็ตาม แนวปฏิบัติเกี่ยวกับเงินประกันนี้ จึงไม่เป็นไปตามหลักเกณฑ์ในการพิจารณาว่าสิ่งใดเป็นเงินได้พึงประเมิน ซึ่งคำพิพากษาศาลฎีกาที่ 7843/2560 ได้กล่าวถึงเงิน ทรัพย์สินที่ได้รับตอบแทนมาจากการให้เช่าทรัพย์สินเช่นกัน ว่าสิ่งที่ได้รับมานั้นจะถือเป็นเงินได้พึงประเมิน ตามมาตรา 40(5)(ก) ประมวลรัษฎากร ก็ต่อเมื่อเป็นเงินหรือทรัพย์สินที่ผู้ให้เช่าได้รับแน่นอนแล้ว จึงจะนำมาจัดเก็บภาษี มิใช่เป็นเพียงสิทธิที่อาจเรียกร้องได้ในภายหน้าเท่านั้น การจัดเก็บภาษีเงินได้จากเงินประกันของกรมสรรพากร จึงต้องคำนึงถึงความเป็นเงินได้พึงประเมินของเงินประกันนั้นด้วย จะต้องจัดเก็บภาษีต่อเมื่อเงินประกันมีลักษณะเป็นเงินได้พึงประเมินแล้ว

นอกจากนี้ไม่ปรากฏแนวทางในการขอคืนภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา อันเป็นภาษีที่เสียจากเงินประกันที่ถูกจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาไปแล้วเมื่อผู้ให้เช่าได้รับมา ว่ากรณีหากมีกำหนดระยะเวลาเช่าหลายปี และสัญญาเช่าสิ้นสุดลง ถ้าผู้เช่าปฏิบัติตามสัญญา และไม่ได้ทำให้เกิดความเสียหายใด ๆ ต่อทรัพย์สินที่เช่า หรือหากหักความเสียหายที่เกิดแล้ว ยังเหลือเงินประกันจำนวนหนึ่งที่ต้องคืนแก่ผู้เช่าอยู่ ผู้ให้เช่าจะต้องกระทำการอย่างใด เพื่อขอคืนภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาอันเก็บจากเงินประกันที่ได้จากการให้เช่าทรัพย์สิน ซึ่งได้เสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาไปแล้ว ในขณะที่ภาษีเงินได้นิติบุคคล ผู้เสียภาษีสามารถนำเงินประกันที่คืนเมื่อสัญญาเช่าสิ้นสุดมาเป็นรายจ่ายในการคำนวณหากำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลได้

## 2. เงินมัดจำ

ความหมายของเงินมัดจำนั้น ไม่ปรากฏว่าประมวลรัษฎากรได้ให้นิยามไว้เป็นการพิเศษ จึงต้องนำความหมายของมัดจำตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ใช้บังคับ การให้มัดจำจึงเป็นพยานหลักฐานว่า

<sup>20</sup> กรมสรรพากร, “ข้อหาหรือภาษีอากร เลขที่ กค 0706/4895,” [<https://www.rd.go.th/41456.html>], 12 เมษายน 2565.

สัญญาได้ทำขึ้นแล้วและเป็นประกันการที่จะปฏิบัติตามสัญญา ไม่ถือเป็นการชำระหนี้ตามสัญญา เว้นแต่จะมีข้อตกลงให้ถือเป็นการชำระหนี้บางส่วน เมื่อสัญญาเช่าทรัพย์สินสิ้นสุด ผู้ให้เช่าอาจมีภาระที่ต้องคืนเงินมัดจำให้แก่ผู้เช่า หลักการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาเกี่ยวกับเงินมัดจำในสัญญาเช่าทรัพย์สิน จึงมีประเด็นที่ต้องพิจารณา ว่าเงินมัดจำตามแต่ละกรณี มีลักษณะเป็นเงินได้พึงประเมินที่ต้องเสียภาษีหรือไม่ ดังต่อไปนี้

### 1) เงินมัดจำที่คู่สัญญาตกลงให้คืนเต็มจำนวน เมื่อสัญญาเช่าทรัพย์สินสิ้นสุด

กรณีของเงินมัดจำที่คู่สัญญาตกลงจะคืนให้แก่กันเต็มจำนวน เมื่อสัญญาเช่าสิ้นสุดลง เป็นการที่ผู้เช่ามอบเงินมัดจำให้แก่ผู้ให้เช่า เพื่อเป็นพยานหลักฐานว่าสัญญาได้ทำขึ้นและเป็นประกันการปฏิบัติตามสัญญาเช่าเท่านั้น โดยไม่นำมาเป็นส่วนหนึ่งของค่าเช่าหรือการชำระหนี้บางส่วน หากคู่สัญญาตกลงให้มีการคืนเงินมัดจำทั้งหมด ก็ย่อมเป็นไปตามที่คู่สัญญาตกลงกัน ตามมาตรา 378 ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ เงินมัดจำที่มีการตกลงกันเช่นนี้ จึงไม่มีลักษณะเป็นเงินได้พึงประเมินอันเป็นเงิน ทรัพย์สินหรือประโยชน์อื่นใดที่ผู้ให้เช่ามีสิทธิได้รับจากการให้เช่าทรัพย์สิน ตามมาตรา 39 ประกอบมาตรา 40(5)(ก) ประมวลรัษฎากร เนื่องจากเมื่อได้รับเงินมัดจำนั้นมา ผู้ให้เช่ามิได้มีสิทธิเหนือเงินนั้นโดยเด็ดขาด และเงินมัดจำนั้นก็ไม่ใช่สิทธิเรียกร้องที่ผู้ให้เช่ามีสิทธิได้รับในอนาคต เพราะเมื่อสัญญาเช่าสิ้นสุดลง ผู้ให้เช่ายังคงมีภาระที่จะต้องคืนเงินเต็มจำนวนแก่ผู้เช่า

การจัดเก็บภาษีเงินได้จากเงินมัดจำที่มีการตกลงให้คืนทั้งหมดเมื่อสัญญาเช่าสิ้นสุดลงนั้น ตามแนวปฏิบัติของกรมสรรพากร ปรากฏตามข้อหารือภาษีอากร เลขหนังสือที่ กค 0802/3464<sup>21</sup> ว่าเงินมัดจำจากการทำสัญญาให้เช่าทรัพย์สินที่ผู้ให้เช่ารับไว้ โดยมีเงื่อนไขว่าจะจ่ายคืนเมื่อครบสัญญา และเงินมัดจำจำนวนนี้ไม่ถือเป็นส่วนหนึ่งของค่าเช่า เงินมัดจำดังกล่าวไม่ถือเป็นเงินได้พึงประเมิน ไม่ต้องนำมาคำนวณภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ซึ่งแนวทางการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาของกรมสรรพากรในกรณีนี้ เป็นการจัดเก็บภาษีที่คำนึงถึงความเป็นเงินได้ของเงินมัดจำในลักษณะดังกล่าวแล้ว จึงไม่เป็นประเด็นปัญหาที่ต้องนำมาพิจารณา

### 2) เงินมัดจำที่คู่สัญญาตกลงให้เป็นส่วนหนึ่งของค่าเช่า

เงินมัดจำกรณีนี้ คู่สัญญาได้มีการตกลงกันให้เงินมัดจำเป็นส่วนหนึ่งของค่าเช่า กล่าวคือ เมื่อสัญญาสิ้นสุดลงให้ถือว่ามัดจำเป็นส่วนหนึ่งของการชำระหนี้ตามสัญญา เนื่องจากประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ กำหนดให้คู่สัญญาสามารถตกลงผลของมัดจำได้ว่าจะให้มีผลอย่างไร

กรณีนี้ เงินมัดจำให้ถือเป็นส่วนหนึ่งของค่าเช่านั้น ไม่ปรากฏแนวทางปฏิบัติของกรมสรรพากรในการเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาที่ชัดเจน แต่ปรากฏแนวปฏิบัติของกรมสรรพากร ในกรณีที่ใกล้เคียง คือ ตามคำพิพากษาศาลฎีกาที่ 2346/2536<sup>22</sup> ว่าเงินมัดจำที่คู่สัญญาจะซื้อจะขายตกลงให้ถือเป็นส่วนหนึ่งของการชำระ

<sup>21</sup>กรมสรรพากร, “ข้อหารือภาษีอากร เลขหนังสือที่ กค 0802/3464,” [https://www.rd.go.th/41456.html], 23 มีนาคม 2565.

<sup>22</sup>คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 2346/2536.

ราคาที่ดิน หาใช่เป็นเพียงการประกันที่จะปฏิบัติตามสัญญาเท่านั้น ถือเป็นเงินได้พึงประเมินที่จะต้องเสียภาษีเงินได้ ตามมาตรา 39 ประมวลรัษฎากร ในปีที่ภาษีที่โจทก์ได้รับเงินมัดจำนั้นมา ดังนั้นเงินมัดจำที่คู่สัญญาตกลงกันให้เป็นการชำระหนี้เมื่อสัญญาสิ้นสุดลง ถือได้ว่าผู้รับมีสิทธิในเงินมัดจำนั้นแล้ว จึงต้องนำมาเสียภาษีเงินได้ เมื่อพิจารณาแล้ว เงินมัดจำที่คู่สัญญาตกลงให้เป็นส่วนหนึ่งของการชำระหนี้ นั้น หากสัญญาสิ้นสุดลง ผู้ให้เช่ามีสิทธิได้รับมัดจำ เพราะคู่สัญญาตกลงให้เป็นส่วนหนึ่งของค่าเช่าแล้ว เงินมัดจำย่อมเป็นเงินได้พึงประเมิน เพราะเป็นสิ่งตอบแทนที่ได้จากการให้เช่าทรัพย์สินตามมาตรา 39 ประกอบมาตรา 40(5)(ก) ประมวลรัษฎากร ผู้รับเงินมัดจำมีอำนาจเหนือเงินมัดจำนั้น ไม่มีภาระที่จะต้องคืนให้แก่ผู้ให้เช่าเงินมัดจำในอนาคตอีก และมีลักษณะเป็นเงินค่าเช่าล่วงหน้าที่ผู้ให้เช่าได้รับมา

ปรากฏแนวทางปฏิบัติของกรมสรรพากรเกี่ยวกับเงินที่มีลักษณะเป็นค่าเช่าล่วงหน้าที่ผู้ให้เช่าได้รับมา คือ ข้อหารือภาษีอากร เลขที่หนังสือ กค. 0811/2257<sup>23</sup> และ กค. 0706/12294<sup>24</sup> ว่าเงินที่เป็นค่าเช่าล่วงหน้าเป็นเงินได้พึงประเมินตามความหมายมาตรา 39 และมีลักษณะเป็นเงินได้ตามมาตรา 40(5)(ก) ประมวลรัษฎากร ต้องเสียภาษีเงินได้ในปีที่ได้รับเงินนั้นมา ดังนั้น เงินมัดจำที่คู่สัญญาตกลงให้เป็นส่วนหนึ่งของค่าเช่า อันมีลักษณะเป็นค่าเช่าที่ได้รับล่วงหน้า จึงต้องเป็นเงินได้พึงประเมินที่ต้องเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาในปีที่ได้รับเงินมัดจำนั้นมา เป็นการจัดเก็บภาษีที่คำนึงถึงความเป็นเงินได้ของเงินมัดจำในลักษณะดังกล่าวแล้ว จึงไม่เป็นประเด็นปัญหาที่ต้องนำมาพิจารณา

### 3) เงินมัดจำที่คู่สัญญามีได้มีการตกลงกันว่าจะคืนหรือเป็นส่วนหนึ่งของค่าเช่า

เงินมัดจำ ตามมาตรา 377 ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ กฎหมายประสงค์ให้มัดจำเป็นพยานหลักฐานว่าสัญญานั้นได้ทำขึ้นและเป็นประกันการปฏิบัติตามสัญญา โดยมาตรา 378 (1) ได้กำหนดผลของมัดจำไว้ว่า ถ้ามิได้ตกลงกันเป็นอย่างอื่น ให้ส่งคืนหรือจัดเอาเป็นการใช้เงินบางส่วนในเมื่อชำระหนี้

กรณีที่ต้องพิจารณามีว่า หากไม่ได้มีการตกลงถึงผลของมัดจำไว้ว่า เมื่อสัญญาเช่าสิ้นสุดลง มัดจำนั้นจะส่งคืนแก่ผู้เช่าทั้งหมดหรือจะเอาเป็นเงินค่าเช่างวดสุดท้ายซึ่งถือเป็นการชำระหนี้บางส่วน กรณีนี้ไม่ได้มีคำพิพากษาที่เกี่ยวกับการเช่าทรัพย์สินไว้โดยตรง แต่คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 5639/2550<sup>25</sup> กล่าวไว้ว่า สัญญาซื้อขายที่ดิน มัดจำนั้นถ้ามิได้ตกลงกันไว้เป็นอย่างอื่น ให้จัดเอาเป็นการใช้เงินบางส่วนเมื่อชำระแล้ว จากคำพิพากษาดังกล่าว พิจารณาแล้ว เพื่อความสะดวกระหว่างคู่สัญญา หากมัดจำที่ให้แก่มัดจำนั้นเป็นเงิน และหนี้ที่จะต้องชำระก็เป็นเงินด้วย เพื่อไม่ให้เกิดความยุ่งยากในทางปฏิบัติ เมื่อสัญญาเช่าสิ้นสุดลง และคู่สัญญาไม่ได้ตกลงผลของมัดจำไว้ เงินมัดจำก็ควรถือเป็นส่วนหนึ่งของการชำระหนี้ เมื่อมัดจำนั้นถือเป็นส่วนหนึ่งของการชำระหนี้

<sup>23</sup> กรมสรรพากร, “ข้อหารือภาษีอากร เลขที่ กค 0811/2257,” [https://www.rd.go.th/25140.html], 12 เมษายน 2565.

<sup>24</sup> กรมสรรพากร, “ข้อหารือภาษีอากร เลขที่ กค 0706/12294,” [https://www.rd.go.th/37244.html], 12 เมษายน 2565.

<sup>25</sup> คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 5639/2550.

หรือถือเป็นค่าเช่างวดหนึ่ง หากพิจารณาตามลักษณะของเงินได้พึงประเมินที่ได้รับจากการให้เช่าทรัพย์สินตามมาตรา 39 ประกอบมาตรา 40(5)(ก) ประมวลรัษฎากรแล้ว ย่อมมีลักษณะเป็นสิ่งที่ได้รับตอบแทนจากการให้เช่าทรัพย์สิน ซึ่งผู้ให้เช่ามีอำนาจเหนือเงินมัดจำดังกล่าว เนื่องจากสัญญาเช่าสิ้นสุดลงแล้ว ผู้ให้เช่าไม่มีภาระที่จะต้องคืนเงินมัดจำให้แก่ผู้เช่าอีกในอนาคต

เมื่อพิจารณาแล้ว จะเห็นว่าเงินมัดจำจะเป็นเงินได้พึงประเมินที่ต้องเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาหรือไม่นั้น ต้องพิจารณาตามข้อเท็จจริงเป็นกรณีไป หากมีข้อตกลงให้คืนเงินมัดจำทั้งหมดเมื่อสัญญาเช่าสิ้นสุดลง เงินมัดจำนั้นไม่ต้องนำมาเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ซึ่งเป็นการที่กรมสรรพากรปฏิบัติจัดเก็บภาษีโดยชอบแล้ว เนื่องจากคำนึงถึงความเป็นเงินได้พึงประเมินของมัดจำ ว่าต้องเป็นสิ่งที่ผู้ให้เช่าได้รับมาแล้วอย่างแท้จริง มีสิทธิแน่นอน และมีอำนาจเหนือเงินมัดจำนั้น อย่างไรก็ตามหากเงินมัดจำนั้น มีข้อตกลงให้ถือเป็นส่วนหนึ่งของค่าเช่า หรือไม่ได้มีการตกลงผลของมัดจำเมื่อสัญญาเช่าสิ้นสุดเอาไว้ เงินมัดจำทั้งสองกรณีดังกล่าว จึงยังมีประเด็นที่ต้องพิจารณาว่าเงินมัดจำมีลักษณะต้องตามความหมายของเงินได้พึงประเมินตามประมวลรัษฎากรหรือไม่ และควรถูกจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาเมื่อใด

### 3.2.2 หลักกฎหมายการจัดเก็บภาษีเงินได้ กรณีผู้ให้เช่าเป็นนิติบุคคล

#### 1) ผู้มีหน้าที่เสียภาษี

ประมวลรัษฎากรกำหนดหลักเกณฑ์การจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลแตกต่างจากการจัดเก็บภาษีเงินได้ของบุคคลธรรมดา ดังนั้นหากผู้ให้เช่าทรัพย์สินเป็นนิติบุคคล เมื่อได้รับเงินหรือประโยชน์จากการให้เช่าทรัพย์สิน ก็มีหน้าที่ต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลเช่นกัน โดยบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลตามประมวลรัษฎากร เมื่อพิจารณามาตรา 39 แล้ว ได้แก่ ห้างหุ้นส่วนสามัญนิติบุคคล, ห้างหุ้นส่วนจำกัด, บริษัทจำกัดตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์, บริษัทมหาชนจำกัดตามพระราชบัญญัติบริษัทมหาชนจำกัด พ.ศ. 2535, กิจการซึ่งดำเนินการเป็นทางการค้าหรือหากำไรโดยรัฐบาลต่างประเทศ องค์การของรัฐต่างประเทศ หรือนิติบุคคลอื่นที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศ, กิจการร่วมค้า (Joint Venture) , มูลนิธิหรือสมาคมที่มีใช้องค์กรหรือสถานสาธารณกุศลตามประกาศของรัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลัง และนิติบุคคลอื่นที่อธิบดีกรมสรรพากรประกาศกำหนดให้เป็นบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล โดยได้รับอนุมัติจากรัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลัง ดังนั้นเมื่อนิติบุคคลดังกล่าวไปข้างต้นมีเงินได้หรือประโยชน์อื่นใดจากการให้เช่าทรัพย์สินตามมาตรา 40(5)(ก) ประมวลรัษฎากรก็มีหน้าที่ต้องเสียภาษี

#### 2) วิธีการจัดเก็บภาษี

การเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล มีวิธีการเสียภาษีหรือวิธีการจัดเก็บภาษีอยู่ 3 วิธีการ ดังนี้

### 1. วิธีประเมินตนเอง (Self-assessment method)

การเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลจากเงินประกันและเงินมัดจำจากการเช่าทรัพย์สิน ประมวลรัษฎากรได้กำหนดแนวปฏิบัติตามที่กล่าวไว้แล้ว ดังนั้น บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล โดยการเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลจากฐานกำไรสุทธิ จะเสียภาษีตามรอบระยะเวลาบัญชีละ 2 ครั้ง โดยเสียภาษีครั้งแรกจากการประมาณกำไรขาดทุนสุทธิ หรือคำนวณและชำระภาษีจากกำไรสุทธิของรอบระยะเวลาหกเดือน นับแต่วันแรกของรอบระยะเวลาบัญชี ตามประมวลรัษฎากร มาตรา 67 ทวิ (1) หรือ (2) แล้วแต่กรณี และการคำนวณกำไรขาดทุนสุทธิให้ปฏิบัติตามประมวลรัษฎากร มาตรา 65 ประกอบ มาตรา 65 ทวิ และ 65 ตรี และเสียภาษีครั้งที่ 2 ตามมาตรา 68 และ 69 กำหนดไว้ คือ

- ครั้งที่ 1 เสียภาษีเงินได้นิติบุคคล ภายใน 2 เดือน นับแต่วันครบ 6 เดือนของรอบระยะเวลาบัญชี
- ครั้งที่ 2 เสียภายใน 150 วัน นับแต่วันสุดท้ายของรอบระยะเวลาบัญชี

โดยรอบระยะเวลาบัญชี มีกำหนด 12 เดือน แต่ไม่จำเป็นต้องเริ่มถือตามปีปฏิทิน จะเริ่มต้นเมื่อใดก็ได้

### 2. วิธีหักภาษี ณ ที่จ่าย (Withholding Tax )

การหักภาษี ณ ที่จ่ายของภาษีเงินได้นิติบุคคล กรณีเงินประกันและเงินมัดจำจากการเช่าทรัพย์สิน ปรากฏตามคำสั่งกรมสรรพากรที่ ป. 73/2541 และ ป. 74/2541 คือ ให้บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลผู้จ่ายเงิน มีหน้าที่ต้องหักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่าย ในอัตราร้อยละ 5.0 ทุกครั้งที่มีการจ่าย ตามคำสั่งกรมสรรพากรที่ ท.ป 4/2528<sup>26</sup> เรื่อง สั่งให้ผู้จ่ายเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 แห่งประมวลรัษฎากร มีหน้าที่ หักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่าย

### 3. วิธีประเมินโดยเจ้าพนักงานประเมิน (Authorities Assessment method)

เจ้าพนักงานประเมินอาจประเมิน โดยแบ่งออกเป็น 3 วิธี ดังนี้

1. วิธีประเมินก่อนถึงกำหนดการยื่นรายการ ตามมาตรา 18 ทวิ ประมวลรัษฎากร ในกรณีที่จำเป็น เพื่อรักษาประโยชน์ในการจัดเก็บภาษี เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจที่จะประเมินเรียกเก็บภาษีจากผู้ต้องเสียภาษีก่อนถึงกำหนดเวลาการยื่นรายการได้ โดยภาษีที่ประเมินเรียกเก็บให้ถือเป็นเครดิตของผู้เสียภาษีในการคำนวณภาษี

2. วิธีการประเมินภายหลังกำหนดเวลาการยื่นรายการ เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจตามมาตรา 19 และ มาตรา 20 ประมวลรัษฎากรในการออกหมายเรียกและประเมินภาษีได้ หากผู้เสียภาษียื่นรายการไม่ถูกต้องตามความเป็นจริง หรือยื่นไม่บริบูรณ์ และหากไม่มีการยื่นรายการแสดงภาษี เจ้าพนักงานประเมินก็มีอำนาจตามมาตรา 23 ประมวลรัษฎากร

<sup>26</sup>กรมสรรพากร, “คำสั่งกรมสรรพากรที่ ท.ป 4/2528,” [https://www.rd.go.th/3479.html], 13 มีนาคม 2565.

3. วิธีประเมินจากยอดรายรับหรือยอดขายก่อนหักรายจ่ายใด ๆ ตามมาตรา 71(1) ประมวลรัษฎากร ซึ่งเกิดจากการที่ผู้เสียภาษีไม่ยื่นรายการ หรือ ไม่ทำบัญชีหรือทำแต่ทำไม่ครบ หรือ ไม่นำบัญชีเอกสารหรือหลักฐานอื่นมาให้เจ้าพนักงานทำการไต่สวนตามมาตรา 19 หรือมาตรา 23 ไม่ว่าจะเข้าเหตุใด ๆ เจ้าพนักงานประเมินก็มีอำนาจที่จะประเมินภาษีในอัตราร้อยละ 5 ของยอดรายรับก่อนหักรายจ่ายใด ๆ ได้

### 3) การคำนวณภาษีเงินได้นิติบุคคล

ภาษีเงินได้นิติบุคคลจัดเก็บจากการที่นิติบุคคลได้รับเงินได้เช่นกัน ดังนั้นหลักเกณฑ์และความหมายของเงินได้พึงประเมิน รวมถึงประเภทของเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 39 และมาตรา 40 แห่งประมวลรัษฎากรจึงนำมาใช้กับภาษีเงินได้นิติบุคคลด้วย แต่ฐานภาษีที่ใช้ในการคำนวณภาษีเงินได้นิติบุคคล คือฐานกำไรสุทธิ ซึ่งมาจากการคำนวณรายได้หักด้วยรายจ่ายของกิจการหรือเนื่องจากกิจการที่เกิดขึ้นในรอบระยะเวลาบัญชีมาเป็นฐานในการคำนวณภาษีเงินได้นิติบุคคล ตามที่กำหนดไว้ในมาตรา 65 ประมวลรัษฎากร

เงินประกันและเงินมัดจำจากการให้เช่าทรัพย์สินที่ต้องนำมาจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลนั้น ต้องเป็นเงิน ทรัพย์สิน หรือประโยชน์อื่นใดที่อาจคำนวณเป็นเงินได้ที่มาจากให้เช่าทรัพย์สิน ตามความหมายของเงินได้พึงประเมิน มาตรา 39 และเข้าลักษณะเป็นเงินได้พึงประเมินตาม มาตรา 40(5)(ก) ประมวลรัษฎากร โดยจะถือว่าเงินได้ที่ต้องนำมาคำนวณภาษีเกิดขึ้นเมื่อใด มาตรา 65 วรรคสอง ประมวลรัษฎากร กำหนดว่า “การคำนวณรายได้และรายจ่ายตามวรรคหนึ่งให้ใช้เกณฑ์สิทธิ โดยให้นำรายได้ที่เกิดขึ้นในรอบระยะเวลาบัญชีใด แม้ว่าจะยังไม่ได้รับชำระในรอบระยะเวลาบัญชีนั้น มารวมคำนวณเป็นรายได้ในรอบระยะเวลาบัญชีนั้น และให้นำรายจ่ายทั้งสิ้นที่เกี่ยวกับรายได้นั้น แม้จะยังมีได้จ่ายในรอบระยะเวลาบัญชีนั้นมารวมคำนวณเป็นรายจ่ายของรอบระยะเวลาบัญชีนั้น”

กล่าวคือ การจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลจะนำ “เกณฑ์สิทธิ” (Accrual Basis)<sup>27</sup> มาใช้ในการรับรู้รายได้ หรือก็คือ ให้นำรายได้ที่เกิดขึ้นในรอบระยะเวลาบัญชีใด แม้ว่าจะยังไม่ได้รับชำระในรอบระยะเวลาบัญชีนั้นมารวมคำนวณเป็นรายได้ในรอบระยะเวลาบัญชีนั้น และให้นำรายจ่ายทั้งสิ้นที่เกี่ยวกับรายได้นั้น แม้จะยังมีได้จ่ายในรอบระยะเวลาบัญชีนั้นมารวมคำนวณเป็นรายจ่ายของรอบระยะเวลาบัญชีดังกล่าว หากคำนวณโดยใช้เกณฑ์สิทธิแล้ว ปรากฏว่าไม่มีกำไรสุทธิ ผู้มีหน้าที่เสียภาษีก็ไม่ต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล อย่างไรก็ตาม แม้การเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลจะใช้เกณฑ์สิทธิในการรับรู้รายได้ แต่รายได้ดังกล่าวต้องมีความแน่นอนขนาดที่ผู้เสียภาษีเงินได้นิติบุคคลมีสิทธิจะได้รับชำระแล้ว เป็นจำนวนแน่นอนที่สามารถลงบัญชีรับรู้รายได้ได้ ตามคำพิพากษาศาลฎีกาที่ 3543/2542<sup>28</sup>

<sup>27</sup> กลุ่มนักวิชาการภาษีอากร, ภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร 2564, พิมพ์ครั้งที่ 1 ฉบับแก้ไขปรับปรุง (กรุงเทพฯ:เรือนแก้วการพิมพ์, 2563), หน้า 183.

<sup>28</sup> อ้างถึงแล้ว เชิงอรรถที่ 14.



แนวทางปฏิบัติของการคำนวณภาษีเงินได้นิติบุคคลของกรมสรรพากร ในกรณีนิติบุคคลที่ประกอบกิจการให้เช่าทรัพย์สิน เป็นไปตาม ข้อ 2 และ ข้อ 3.4 ของคำสั่งกรมสรรพากรที่ ท.ป 1/2528<sup>29</sup> เรื่อง การใช้เกณฑ์สิทธิในการคำนวณรายได้และรายจ่ายของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วน นิติบุคคล ประกอบกับคำสั่งกรมสรรพากรที่ ท.ป 299/2561<sup>30</sup> โดยให้ใช้บังคับในการคำนวณภาษีเงินได้ของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ซึ่งมี รอบระยะเวลาบัญชีเริ่มในหรือหลังวันที่ 1 มกราคม พ.ศ. 2561 เป็นต้นไป ดังนี้

ข้อ 2 การคำนวณรายได้และรายจ่ายของบริษัท หรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ให้ใช้เกณฑ์สิทธิโดยให้นำรายได้ที่เกิดขึ้นในรอบระยะเวลาบัญชีใด แม้ว่าจะยังไม่ได้รับชำระในรอบระยะเวลาบัญชีนั้นมารวมคำนวณเป็นรายได้ในรอบระยะเวลาบัญชีนั้น และให้นำรายจ่ายทั้งสิ้นที่เกี่ยวกับรายได้นั้น แม้ว่าจะยังไม่ได้จ่ายในรอบระยะเวลาบัญชีนั้น มารวมคำนวณเป็นรายจ่ายของรอบระยะเวลาบัญชีนั้น

ข้อ 3 บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลรายใดได้ปฏิบัติในการคำนวณรายได้และรายจ่ายตามข้อต่าง ๆ ดังต่อไปนี้ตั้งแต่รอบระยะเวลาบัญชีใด ให้ถือว่าการปฏิบัติดังกล่าวเป็นกรณีที่ได้รับอนุมัติจากอธิบดีกรมสรรพากรแล้ว บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลนั้นจะต้องถือปฏิบัติตามวิธีการที่ได้รับอนุมัตินั้นตลอดไป เว้นแต่จะได้รับอนุมัติให้เปลี่ยนแปลงจากอธิบดีกรมสรรพากร

3.4 การคำนวณรายได้และรายจ่ายของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลซึ่งประกอบกิจการให้เช่าทรัพย์สิน ให้ใช้เกณฑ์สิทธิตามข้อ 2 โดยบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลนั้น ต้องนำรายได้ค่าเช่าหรือค่างวด และรายจ่ายที่เกี่ยวข้องมารวมคำนวณเป็นรายได้และรายจ่ายในแต่ละรอบระยะเวลาบัญชีตามส่วนแห่งระยะเวลาการให้เช่าทรัพย์สิน หรือตามเกณฑ์อื่น ที่เหมาะสมตามวิธีการทางบัญชีที่รับรองทั่วไป

เอกัตศึกษาฉบับนี้ ผู้เขียนศึกษาเฉพาะกรณีการคำนวณภาษีเงินได้นิติบุคคลจากเงินประกันและเงินมัดจำที่ได้รับจากการให้เช่าทรัพย์สินเท่านั้น ซึ่งมีการกำหนดหลักเกณฑ์และแนวทางปฏิบัติของกรมสรรพากรไว้แล้ว ตามข้อ 2 และ ข้อ 3 คำสั่งกรมสรรพากรที่ ป. 73/2541<sup>31</sup> ซึ่งแก้ไขเพิ่มเติมโดยคำสั่งกรมสรรพากรที่ ป. 74/2541<sup>32</sup> เรื่อง การเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล และภาษีมูลค่าเพิ่ม สำหรับการเรียกเก็บเงินจ่ายล่วงหน้า เงินประกัน เงินมัดจำ หรือเงินจอง อันมีรายละเอียด ดังนี้

**กรณีการให้เช่าทรัพย์สิน** ตามข้อ 2 (1) การคำนวณรายได้และรายจ่ายของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ซึ่งประกอบกิจการให้เช่าทรัพย์สิน ต้องนำรายได้ที่เรียกเก็บหรือพึงเรียกเก็บในลักษณะเป็นเงินก่อนเพื่อตอบแทนการให้เช่าทรัพย์สินทั้งจำนวน ไม่ว่าจะ เป็นเงินประกัน เงินมัดจำ เงินจอง หรือเงินอื่นในลักษณะ

<sup>29</sup> กรมสรรพากร, “คำสั่งกรมสรรพากรที่ ท.ป 1/2528,” [https://www.rd.go.th/3480.html], 13 มีนาคม 2565.

<sup>30</sup> กรมสรรพากร, “คำสั่งกรมสรรพากรที่ ท.ป 299/2561,” [https://www.rd.go.th/fileadmin/user\_upload/kormor/newlaw/tp299.pdf], 13 มีนาคม 2565.

<sup>31</sup> อ้างแล้ว, เชิงอรรถที่ 4.

<sup>32</sup> อ้างแล้ว, เชิงอรรถที่ 5.

ทำนองเดียวกัน มารวมคำนวณเป็นรายได้ในรอบระยะเวลาบัญชีที่เริ่มให้เช่าทรัพย์สิน หรือจะนำรายได้นั้นมาเฉลี่ยตามส่วนแห่งจำนวนปีตามสัญญา และนำมารวมคำนวณเป็นรายได้ในแต่ละรอบระยะเวลาบัญชีนับแต่รอบระยะเวลาบัญชีที่เริ่มให้เช่าทรัพย์สินก็ได้

เมื่อต้องมีการจ่ายเงินจ่ายล่วงหน้า หรือเงินประกัน ฯลฯ ให้แก่ผู้เช่า ให้ผู้ให้เช่านำเงินที่ได้คืนให้แก่ผู้เช่า มาถือเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล ตามมาตรา 65 แห่งประมวลรัษฎากร โดยให้ถือเป็นรายจ่ายในรอบระยะเวลาบัญชีที่ได้จ่ายเงินประกัน ฯลฯ

หากเงินประกัน หรือเงินมัดจำที่ได้จากการประกอบกิจการเช่าอสังหาริมทรัพย์มีลักษณะดังต่อไปนี้ จะไม่นำมาคำนวณภาษีเงินได้นิติบุคคล ตาม ข้อ 3(2) คำสั่งกรมสรรพากรที่ ป. 73/2541 และ ป. 74/2541 คือ

(ก) โดยขนบธรรมเนียมประเพณีทางธุรกิจได้มีการเรียกเก็บเงินประกันหรือเงินมัดจำ

(ข) ต้องมีการคืนเงินประกัน หรือเงินมัดจำให้แก่ผู้เช่าทันทีที่สัญญาสิ้นสุดลงโดยไม่มีเงื่อนไข แต่กรณีเกิดความเสียหาย ผู้ให้เช่ามีสิทธิหักกลบลบหนี้ได้

(ค) เงินประกัน หรือเงินมัดจำที่เรียกเก็บต้องไม่เกิน 3-6 เท่าของค่าเช่ารายเดือน และ

(ง) สัญญาให้เช่าทรัพย์สินมีอายุสัญญาไม่เกิน 3 ปี

กล่าวได้ว่า การให้เช่าทรัพย์สินนั้น ไม่ว่าเงินประกันนั้นจะเป็นเงินประกันการปฏิบัติตามสัญญา หรือเงินประกันความเสียหาย ทั้งกรณีเงินประกันการเช่าอาคาร หรือการเช่าอุปกรณ์ อาทิ มิเตอร์ไฟฟ้า, มิเตอร์น้ำ ค่าสาธารณูปโภคที่ค้างชำระ รวมถึงเงินมัดจำ ต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล ตามหลักเกณฑ์ในข้อ 2(1) แห่งคำสั่งกรมสรรพากรที่ ป. 73/2541 ซึ่งแก้ไขโดยคำสั่งกรมสรรพากรที่ ป. 74/2541 เว้นแต่ เงินประกันและเงินมัดจำการให้เช่าอสังหาริมทรัพย์ ตามข้อ 3(2) แห่งคำสั่งกรมสรรพากรที่ ป. 73/2541 ถึงจะไม่อยู่ในบังคับต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล โดยปรากฏตามแนวปฏิบัติของกรมสรรพากรดังต่อไปนี้

**ข้อหารือภาษีอากร เลขที่ กค 0811/02740<sup>33</sup>** เงินประกันการเช่าพื้นที่อาคาร ซึ่งมีอายุการเช่าไม่เกิน 3 ปี และมีการเรียกเก็บเงินประกันการเช่าไม่เกิน 6 เท่าของค่าเช่ารายเดือน บริษัทฯ ไม่ต้องนำเงินประกันข้างต้น มาเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลแต่อย่างใด ตามข้อ 3 (2) ของคำสั่งกรมสรรพากร ที่ ป.73/2541 ซึ่งแก้ไขเพิ่มเติมโดยคำสั่งกรมสรรพากร ที่ ป.74/2541 สำหรับเงินประกันการเช่าอุปกรณ์เครื่องใช้ บริษัทฯ ต้องนำมารวมคำนวณเป็นรายได้ เนื่องจาก ข้อ 3(2) คำสั่งกรมสรรพากรดังกล่าว เป็นกรณียกเว้นสำหรับเงินประกันและเงินมัดจำที่ได้จากการเช่าอสังหาริมทรัพย์เท่านั้น

<sup>33</sup> กรมสรรพากร, “ข้อหารือภาษีอากร เลขที่ กค 0811/02740,” [https://www.rd.go.th/23488.html], 5 เมษายน 2565.

**ข้อหาหรือภาษีอากร เลขที่ กค 0811/13962**<sup>34</sup> เงินประกันการเช่าเพื่อประกันการปฏิบัติหน้าที่ของผู้เช่าตามสัญญาเช่า หลังสิ้นสุดสัญญาสามารถนำมาหักค่าเสียหายได้ หากไม่ได้เป็นไปตามข้อ 3(2) คำสั่งกรมสรรพากรที่ ป. 73/2541 ผู้ให้เช่าต้องนำมารวมคำนวณเป็นรายได้

**ข้อหาหรือภาษีอากร เลขที่ กค 0811/30025**<sup>35</sup> เงินมัดจำค่าเช่าตามสัญญาเช่าต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล ตามหลักเกณฑ์ใน ข้อ 2 แห่งคำสั่งกรมสรรพากร ที่ ป.73/2541 ซึ่งแก้ไขเพิ่มเติมโดยคำสั่งกรมสรรพากร ที่ ป.74/2541 เว้นแต่เงินมัดจำค่าเช่าอสังหาริมทรัพย์ตามข้อ 3 (2) ไม่อยู่ในบังคับต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล เมื่อเงินมัดจำตามสัญญาเช่าไม่ระบุงการคืนเงินมัดจำให้แก่ผู้เช่า จึงไม่เป็นไปตามข้อ 3 (2) ของคำสั่งกรมสรรพากรดังกล่าว จึงต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล

**ข้อหาหรือภาษีอากร เลขที่ กค 0706/พ./5801**<sup>36</sup> เงินประกันมิเตอร์ไฟฟ้า และเงินประกันมิเตอร์น้ำประปา ไม่ใช่เงินประกันที่ได้จากการให้เช่าอสังหาริมทรัพย์ จึงไม่เข้าข้อยกเว้นตาม ข้อ 3(2) คำสั่งกรมสรรพากร ที่ ป.73/2541 ซึ่งแก้ไขเพิ่มเติมโดยคำสั่งกรมสรรพากร ที่ ป.74/2541 จึงต้องนำมารวมคำนวณเป็นรายได้ เพื่อกำหนดภาษีเงินได้นิติบุคคล

เมื่อพิจารณาแล้ว กล่าวได้ว่า เงินประกันและเงินมัดจำที่ได้รับจากการให้เช่าอสังหาริมทรัพย์ทุกกรณี รวมถึงเงินประกันและเงินมัดจำที่ได้รับจากการให้เช่าอสังหาริมทรัพย์ ซึ่งไม่เข้าลักษณะ 4 ประการตาม ข้อ 3(2) คำสั่งกรมสรรพากรที่ ป. 73/2541 เมื่อผู้ให้เช่าได้รับมาแล้ว จะต้องนำมาคำนวณเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล ตามเกณฑ์สิทธิทุกกรณี โดยไม่พิจารณาว่าเงินดังกล่าวจะมีลักษณะได้รับมาแล้วเป็นการแน่นอน อันเป็นไปตามความหมายของเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 39และมาตรา 40(5)(ก) ประมวลรัษฎากรหรือไม่

แม้ว่าภาษีเงินได้นิติบุคคลจะใช้เกณฑ์สิทธิในการจัดเก็บภาษีเงินได้ โดยการนำรายรับหักด้วยรายจ่าย เพื่อนำกำไรสุทธิมาเป็นฐานในการคำนวณภาษีเงินได้ก็ตาม แต่สิ่งที่จะนำมารับรู้เป็นรายรับซึ่งจะนำมาคำนวณภาษีนั้น ก็ควรต้องเป็นจำนวนที่แน่นอนแล้ว โดยปรากฏตามคำพิพากษาศาลฎีกาที่ 3543/2542<sup>37</sup> ว่าการรับรู้รายได้หรือรายจ่ายตามหลักเกณฑ์สิทธิมีหลักสำคัญอยู่ว่ารายได้หรือรายจ่ายนั้นจะต้องมีความแน่นอนที่ผู้ประกอบการ มีสิทธิจะได้รับชำระหรือมีหน้าที่จะต้องจ่าย อีกทั้งต้องเป็นจำนวนที่แน่นอนที่สามารถลงบัญชีรับรู้รายได้ แต่หากพิจารณาถึงลักษณะของเงินประกันและเงินมัดจำโดยละเอียดแล้ว ปรากฏว่าเงินประกันและเงินมัดจำที่คำสั่งกรมสรรพากรที่ ป. 73/2541 ซึ่งแก้ไขโดยคำสั่งกรมสรรพากรที่ ป. 74/2541 ให้นำมาลงเป็น

<sup>34</sup> กรมสรรพากร, “ข้อหาหรือภาษีอากร เลขที่ กค 0811/13962,” [https://www.rd.go.th/23202.html], 5 เมษายน 2565.

<sup>35</sup> กรมสรรพากร, “ข้อหาหรือภาษีอากร เลขที่ กค 0811/30025,” [https://www.rd.go.th/23811.html], 5 เมษายน 2565.

<sup>36</sup> กรมสรรพากร, “ข้อหาหรือภาษีอากร เลขที่ กค 0706/พ./5801,” [https://www.rd.go.th/29131.html], 5 เมษายน 2565.

<sup>37</sup> อ้างถึงแล้ว เชิงบรรณที่ 14.

รายรับ เมื่อได้รับเงินนั้นมาแล้ว จำนวนเงินประกันและเงินมัดจำที่ผู้ให้เช่ามีสิทธิได้รับนั้นยังไม่แน่นอน เพราะในอนาคตเงินประกันอาจถูกหักตามค่าเสียหายที่เกิดจากการเช่าทรัพย์สิน หรือเงินมัดจำบางส่วนอาจต้องคืนแก่ผู้เช่าในอนาคต แม้ตามคำสั่งกรมสรรพากรที่ ป. 73/2541 ซึ่งแก้ไขโดยคำสั่งกรมสรรพากรที่ ป. 74/2541 จะกำหนดให้สามารถนำเงินประกันและเงินมัดจำมาลงเป็นรายจ่ายได้ เมื่อผู้ให้เช่าคืนเงินดังกล่าวแก่ผู้เช่าก็ตาม แต่ ณ ขณะที่ผู้ให้เช่าถือว่าเงินประกันและเงินมัดจำจากการเช่าเป็นรายรับเมื่อได้รับมานั้น เงินประกันและเงินมัดจำดังกล่าวยังมีลักษณะเป็นเงินได้พึงประเมินที่ผู้ให้เช่าจะต้องเสียภาษีตามประมวลรัษฎากร

กล่าวได้ว่า การจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาและภาษีเงินได้นิติบุคคล จากเงินประกันและเงินมัดจำจากการให้เช่าทรัพย์สินของกรมสรรพากร ยังคงมีบางกรณีที่มีคำวินิจฉัยถึงความเป็นเงินได้พึงประเมินที่ต้องถูกจัดเก็บภาษีเงินได้ของเงินประกันและเงินมัดจำนั้น โดยหลักเกณฑ์การจัดเก็บภาษีเงินได้ที่มีอยู่ตามคำนิยามเงินได้พึงประเมิน มาตรา 39 และการรับรู้รายได้เกณฑ์สิทธิตามมาตรา 65 วรรคสอง แห่งประมวลรัษฎากร สร้างความไม่เป็นธรรมต่อผู้เสียภาษีเงินได้ที่ได้รับเงินประกันและเงินมัดจำซึ่งมีลักษณะเดียวกัน แต่ถูกจัดเก็บภาษีเงินได้ด้วยหลักเกณฑ์ที่แตกต่างกัน ขัดต่อหลักการทั่วไปทางภาษีอากร

ตารางที่ 1 สรุปความเป็นเงินได้พึงประเมินและหลักเกณฑ์ที่เกี่ยวข้องกับการจัดเก็บภาษีเงินได้  
กรณีเงินประกันและเงินมัดจำจากการให้เช่าทรัพย์สินตามการจัดเก็บภาษีเงินได้ในปัจจุบัน

| การจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา กรณีเงินประกันและเงินมัดจำจากการให้เช่าทรัพย์สิน   |  |  |
|---|--|--|
| ลักษณะของเงินที่ผู้ให้เช่าได้รับมา  | ความเป็นเงินได้พึงประเมิน  | กฎหมาย/ข้อหาหรือคำพิพากษาที่เกี่ยวข้อง   |
| เงินประกัน<br>กรณีผู้ให้เช่าต้องคืนผู้เช่า เมื่อสัญญาครบกำหนดระยะเวลาเช่า และผู้เช่าไม่ได้ปฏิบัติผิดสัญญา   | เป็นเงินได้พึงประเมินที่ได้รับจากการเช่าทรัพย์สิน ตามมาตรา 40(5)(ก) ประก. ทันทีที่ได้รับมา แม้มีการตกลงคืนให้แก่ผู้เช่า เมื่อสัญญาเช่าสิ้นสุด                  | ข้อหาหรือภาษีอากร กค 0811/4697 ต้องเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาในปีภาษีที่ได้รับเงินมา   |
| เงินประกัน<br>กรณีผู้ให้เช่าหักตามความเสียหายที่เกิดจากการเช่า  | เป็นเงินได้พึงประเมิน มาตรา 40(5)(ก) ประก. ค่าเสียหายจากสัญญาเช่า ไม่ใช่กรณียกเว้นตาม มาตรา 42(13) ที่ยกเว้นค่าสินไหมทดแทนจากการละเมิด ซึ่งไม่ต้องนำมาเสียภาษี | ข้อหาหรือภาษีอากร เลขที่หนังสือ กค 0706/6502   |
| เงินประกัน<br>กรณีผู้ให้เช่ารับ เมื่อผู้เช่าไม่ได้ปฏิบัติตามข้อตกลงในสัญญาเช่า  | เป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(5)(ก) แห่งประมวลรัษฎากร มีลักษณะเป็นเบี้ยปรับตาม ปพพ.   | ข้อหาหรือภาษีอากร เลขที่หนังสือ กค 0702/4895   |
| เงินมัดจำ<br>กรณีผู้ให้เช่าตกลงคืนทั้งหมด เมื่อสัญญาครบกำหนดเวลาเช่า  | ไม่ถือเป็นเงินได้พึงประเมิน ตามมาตรา 40(5)(ก) แห่งประมวลรัษฎากร  | ข้อหาหรือภาษีอากร กค 0802/3464   |
| เงินมัดจำ<br>กรณีค่าสัญญาตกลงให้เป็นส่วนหนึ่งของการชำระหนี้/ค่าเช่า   | เป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(5)(ก) แห่งประมวลรัษฎากร มีลักษณะเป็นค่าเช่าที่ได้รับล่วงหน้า  | ข้อหาหรือภาษีอากร กค 0811/2257 และ กค 0706/12294   |
| เงินมัดจำ<br>กรณีที่ไม่ได้ตกลงว่าจะส่งคืนหรือเป็นส่วนหนึ่งของการชำระหนี้/ค่าเช่า  | ถือเป็นส่วนหนึ่งของการชำระหนี้ เมื่อสัญญาสิ้นสุด เป็นเงินได้พึงประเมิน ตามมาตรา 40(5)(ก) แห่งประมวลรัษฎากร เมื่อชำระหนี้                                       | คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 5639/2550  |
| การจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคล กรณีเงินประกันและเงินมัดจำจากการให้เช่าทรัพย์สิน   |  |  |
| ลักษณะของเงินที่ผู้ให้เช่าได้รับมา  | ความเป็นเงินได้พึงประเมิน  | กฎหมาย/ข้อหาหรือคำพิพากษาที่เกี่ยวข้อง   |
| เงินประกันที่ได้รับจากการให้เช่าทรัพย์สิน ไม่ว่าจะตกลงให้คืนทั้งหมด เมื่อสัญญาเช่าทรัพย์สินสิ้นสุดลงหรือไม่   | ต้องนำรวมคำนวณเป็นรายได้ในรอบระยะเวลาบัญชีที่เริ่มให้เช่าทรัพย์สิน   | คำสั่งกรมสรรพากรที่ ป.73/2541 เรื่อง การเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล และภาษีมูลค่าเพิ่ม สำหรับการเรียกเงินจ่ายล่วงหน้า เงินประกัน มัดจำ หรือเงินจองซึ่งแก้ไขโดยคำสั่งกรมสรรพากรที่ ป. 74/2542 ข้อ 2(1) |
| เงินมัดจำที่ได้รับจากการให้เช่าทรัพย์สิน ไม่ว่าจะตกลงให้คืนทั้งหมด เมื่อสัญญาเช่าทรัพย์สินสิ้นสุดลงหรือไม่  |  |  |
| เงินประกันและเงินมัดจำจากการให้เช่า <b>อสังหาริมทรัพย์</b> ซึ่งมีลักษณะ ดังต่อไปนี้<br>(ก) โดยขนบธรรมเนียมประเพณีทางธุรกิจได้มีการเรียกเก็บเงินประกันหรือเงินมัดจำ<br>(ข) ต้องมีการคืนเงินประกัน หรือเงินมัดจำให้แก่ผู้เช่าทันทีที่สัญญาสิ้นสุดโดยไม่มีเงื่อนไข แต่กรณีเกิดความเสียหาย ผู้ให้เช่ามีสิทธิหักกลบลบหนี้ได้<br>(ค) เงินประกัน หรือเงินมัดจำที่เรียกเก็บต้องไม่เกิน 3-6 เท่าของค่าเช่ารายเดือน และ<br>(ง) สัญญาให้เช่าทรัพย์สินมีอายุสัญญาไม่เกิน 3 ปี | ไม่ต้องนำมาคำนวณกำไรสุทธิเพื่อหาภาษีเงินได้นิติบุคคลเมื่อได้รับเงินประกันและเงินมัดจำนั้นมา  | คำสั่งกรมสรรพากรที่ ป.73/2541 เรื่อง การเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล และภาษีมูลค่าเพิ่ม สำหรับการเรียกเงินจ่ายล่วงหน้า เงินประกัน มัดจำ หรือเงินจองซึ่งแก้ไขโดยคำสั่งกรมสรรพากรที่ ป. 74/2542 ข้อ 3(2) |

## บทที่ 4

### แนวคิดและหลักการสำคัญในการจัดเก็บภาษีเงินได้ กรณีเงินประกันและเงินมัดจำจากการให้เช่าทรัพย์สิน ของต่างประเทศ

ประเทศสหรัฐอเมริกาและประเทศสหราชอาณาจักรเป็นประเทศที่พัฒนาแล้ว รวมถึงมีพัฒนาการทางกฎหมายที่เจริญก้าวหน้า จึงถือเป็นประเทศต้นแบบที่ประเทศอื่นมักนำหลักเกณฑ์และกฎหมายมาใช้เป็นต้นแบบในการตราบทบัญญัติกฎหมายของประเทศตน อีกทั้งยังเป็นประเทศที่มีการเช่าทรัพย์สินเป็นอันดับต้น ๆ ของโลก เอกัตศึกษาฉบับนี้ จึงต้องการที่จะศึกษาหลักเกณฑ์การจัดเก็บภาษีเงินได้จากเงินประกันและเงินมัดจำที่ได้รับจากการให้เช่าทรัพย์สินของประเทศไทยและประเทศสหราชอาณาจักร เพื่อนำมาเป็นข้อพิจารณาในการแก้ไขหลักเกณฑ์การจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาและภาษีเงินได้นิติบุคคลของประเทศไทยให้มีความถูกต้องตามหลักการทั่วไปทางภาษีอากรเกี่ยวกับภาษีอากรที่ดี

#### 4.1 หลักเกณฑ์การจัดเก็บภาษีเงินได้ในประเทศสหรัฐอเมริกา

ประเทศสหรัฐอเมริกาเป็นประเทศที่กฎหมายมีการพัฒนาอย่างก้าวหน้า หลายประเทศได้มีการนำกฎหมายของสหรัฐอเมริกามาเป็นต้นแบบในการวางกฎเกณฑ์สำหรับกฎหมายของตน แม้ว่าการจัดเก็บภาษีอากรของสหรัฐอเมริกาที่ปกครองแบบสหพันธรัฐ จะมีความแตกต่างจากการจัดเก็บภาษีอากรของไทยซึ่งเป็นรัฐเดี่ยว คือ มีการแบ่งระดับในการจัดเก็บภาษีเงินของรัฐบาลกลางและของมลรัฐ อย่างไรก็ตามแนวคิดและหลักที่ใช้ในการจัดเก็บภาษีเงินได้ของรัฐบาลกลางของประเทศสหรัฐอเมริกา ยังคงมีความเหมาะสมที่จะเป็นต้นแบบสำหรับประเทศอื่น ๆ อีกทั้งประเทศสหรัฐอเมริกาเป็นประเทศที่มีการเช่าทรัพย์สิน โดยเฉพาะการเช่าอสังหาริมทรัพย์เป็นอันดับต้น ๆ ของโลก เอกัตศึกษาฉบับนี้ จึงต้องการศึกษาการจัดเก็บภาษีเงินได้จากเงินประกันและเงินมัดจำที่ได้รับจากจากให้เช่าทรัพย์สินของประเทศไทยว่ามีแนวทางในการจัดเก็บภาษีเงินได้อย่างไร โดยจะศึกษาเฉพาะกรณีการจัดเก็บภาษีเงินได้ของประเทศสหรัฐอเมริกาในระบบภาษีของรัฐบาลกลางเท่านั้น

##### 4.1.1 ความหมายของคำว่าเงินได้และหลักการรับรู้รายได้

การจัดเก็บภาษีเงินได้ในสหรัฐอเมริกา มีฐานการจัดเก็บมาจากเงินได้ (Income) โดยเงินได้ที่จะต้องถูกจัดเก็บภาษีนั้น สหรัฐอเมริกาใช้ทั้งหลักถิ่นที่อยู่ (Resident Income) และหลักแหล่งที่มาของเงินได้ (Worldwide Income)<sup>1</sup> กล่าวคือ หากผู้เสียภาษีมีสัญชาติสหรัฐอเมริกาไม่ว่าจะมีถิ่นที่อยู่ในประเทศ

<sup>1</sup>IRS, "U.S. Citizens and Resident Aliens Abroad" [ <https://www.irs.gov/individuals/international-taxpayers/us-citizens-and-resident-aliens-abroad>], 16 มีนาคม 2565.

สหรัฐอเมริกาหรือไม่ เมื่อได้รับเงินได้ที่ไม่ว่ามาจากแหล่งใด บุคคลนั้นต้องเสียภาษีเงินได้ให้แก่สหรัฐอเมริกา ตามประมวลรัษฎากร (The Internal Revenue Code: IRC)

แนวคิดความหมายของคำว่าเงินได้ (Income) ในสหรัฐอเมริกาที่ได้รับการยอมรับในปัจจุบันนั้น ปรากฏในปี ค.ศ. 1930 โดยนักเศรษฐศาสตร์ Henry Simons ที่ได้ให้ความหมายไว้ว่า เงินได้ของบุคคล คือ ผลรวมของการบริโภคของเขาบวกสะสมในช่วงเวลาที่ต้องเสียภาษี “*the sum of his consumption plus accumulation during the taxable period.*”<sup>2</sup> อย่างไรก็ตามความหมายดังกล่าวไม่เพียงพอต่อการนำมาใช้ในการจัดเก็บภาษีเงินได้ของรัฐ จึงต้องมีการนำหลักทั่วไปทางภาษี อาทิ หลักความเป็นธรรมทางภาษี (Equity) มาประกอบการพิจารณาความหมายของเงินได้<sup>3</sup>

ในคดี **Goodrich v. Edwards. (1921)**<sup>4</sup> ศาลฎีกาของสหรัฐได้ให้ความหมายของคำว่า เงินได้ ไว้ในคดีนี้ว่า เงินได้ คือ สิ่งที่ได้รับเพิ่มมา เนื่องจากทุน แรงงาน หรือจากทั้งสองสิ่งรวมกัน โดยต้องรวมถึงผลประโยชน์ที่ได้รับจากการขายหรือการแปลงสินทรัพย์จากการลงทุนด้วย นอกจากความหมายตามที่ศาลในคดีดังกล่าวให้ความหมายไว้แล้ว เงินได้ยังหมายความถึง สิ่งใดแม้จะเพิ่มสถานะทางการเงินแก่ผู้รับ แต่ผู้รับยังไม่ได้รับ หรือไม่มีการรับอันแท้จริง ศาลของสหรัฐอเมริกาก็จะไม่ถือว่าผู้รับมีเงินได้เกิดขึ้น ฉะนั้น กรณีที่ทรัพย์สินที่บุคคลใดเป็นเจ้าของมีมูลค่าเพิ่มขึ้นมากกว่าตอนที่ซื้อมา มูลค่าที่เพิ่มขึ้น จึงยังไม่ถือเป็นเงินได้ จนกว่าจะมีการขายหรือจำหน่ายโอนออกไป<sup>5</sup>

เมื่อสิ่งที่ได้รับมานั้น มีลักษณะเป็นเงินได้ตามที่คำพิพากษาของศาลฎีกาประเทศสหรัฐอเมริกาได้วางหลักไว้แล้ว คือ เป็นสิ่งที่ทำให้ผู้รับมีทรัพย์สินเพิ่มขึ้น และได้รับมาอย่างแท้จริง ไม่มีภาระต้องคืนกลับไปอีกในอนาคต หลักเกณฑ์การรับรู้ว่าเงินได้นั้นจะต้องนำมาจัดเก็บภาษีเมื่อใด ปรากฏตามประมวลรัษฎากรของประเทศสหรัฐอเมริกา มาตรา 446<sup>6</sup> ผู้เสียภาษีเงินได้อาจคำนวณภาษีโดยเลือกใช้เกณฑ์เงินสด (Cash Basis) เกณฑ์สิทธิ (Accrual Basis) หรือวิธีการพิเศษตามที่ประมวลรัษฎากรกำหนดในการรับรู้เงินได้ก็ได้ ประมวล

<sup>2</sup> Henry Simons, “Personal Tax Income ( 1930 ) ” [https://dspace.gipe.ac.in/xmlui/bitstream/handle/10973/23893/GIPE-099796.pdf?sequence=3&isAllowed=y], 17 มีนาคม 2565.

<sup>3</sup>VICTOR THURONYI, “The concept of Income”[https://heionline.org/HOL/Page?handle=hein.journals/taxlr46&collection=journals&id=55&startid=&end=116], 17 มีนาคม 2565.

<sup>4</sup>United States Supreme Court, “Goodrich v. Edwards. (1921).”[https://supreme.justia.com/cases/federal/us/255/527/], 22 มีนาคม 2565.

<sup>5</sup> John K. McNulty, Federal Income Taxation of Individuals (Minnesota: West Publishing, 1984.), หน้า 33., อ้างถึง. ชัยสิทธิ์ ตรีชูธรรม, คำสอนวิชากฎหมายอาชญากรรม (กรุงเทพฯ:สำนักอบรมศึกษากฎหมายแห่งเนติบัณฑิตยสภา, 2561), หน้า 143.

<sup>6</sup> 26 U.S. Code § 446 - General rule for methods of accounting.

รัฐฯ ให้สิทธิในการเลือกหลักเกณฑ์การรับรู้เงินได้แก่ผู้เสียภาษี ซึ่งในทุกปี กรมสรรพากรของประเทศสหรัฐอเมริกา (IRS) จะออกแนวทางเกี่ยวกับรอบระยะเวลาบัญชีและวิธีการทางบัญชี (Accounting Periods and Methods)<sup>7</sup> เพื่อเป็นแนวทางในการคำนวณภาษี

หลักการรับรู้เงินได้ด้วยเกณฑ์เงินสด ปรากฏตามมาตรา 446-1(c)(i) แห่งประมวลรัษฎากร<sup>8</sup> คือ การนำเงินได้ ไม่ว่าจะเป็นในรูปเงินหรือทรัพย์สินและรายจ่ายที่ผู้เสียภาษีได้รับมาและจ่ายไปอย่างแท้จริงในปีภาษีนั้น มาคำนวณตามวิธีการทั่วไปทางบัญชี ส่วนเกณฑ์สิทธิ ปรากฏตามมาตรา 446-1(c)(ii) แห่งประมวลรัษฎากร<sup>9</sup> คือ รายได้ทั้งหมดจะถูกรวมในปีภาษี รวมถึงรายจ่ายทั้งหมดในปีภาษีนั้นด้วย แม้ว่าจะยังไม่ได้รับชำระหรือจ่ายไปในรอบระยะเวลาบัญชีนั้นจริง ๆ ก็ตาม แต่รายได้และรายจ่ายนั้น ผู้เสียภาษีเงินได้ต้องมีสิทธิในการรับรายได้นั้นและสามารถกำหนดจำนวนรายได้และรายจ่ายได้เป็นจำนวนแน่นอน

อย่างไรก็ตาม หากผู้เสียภาษีเป็นนิติบุคคลบางประเภท มาตรา 448<sup>10</sup> แห่งประมวลรัษฎากร ได้กำหนดให้ผู้เสียภาษีเงินได้ซึ่งเป็นนิติบุคคลประเภทบริษัทแบบ C corporate หรือ ห้างหุ้นส่วนที่มี บริษัทแบบ C corporate เป็นหุ้นส่วน ไม่สามารถเลือกเกณฑ์เงินสด (Cash Basis) มาใช้ในการรับรู้เงินได้ได้ การรับรู้เงินได้ของนิติบุคคลดังกล่าว จึงต้องนำเกณฑ์สิทธิ (Accrual basis) หรือวิธีการอื่นที่กฎหมายกำหนดมาใช้บังคับ เมื่อได้เงินได้สุทธิจึงหักค่าใช้จ่าย เพื่อหากำไรสุทธิในการนำมาคำนวณภาษีเงินได้นิติบุคคล

กล่าวโดยสรุป เงินได้ตามแนวคิดของสหรัฐอเมริกา ไม่ได้คำนึงถึงแหล่งที่มาว่าเป็นเงินได้จากที่ใด หรือมาจากสิ่งใด ไม่ว่าจะเงิน ประโยชน์ หรือสินทรัพย์ใด ๆ ก็ตาม เพียงแต่จะต้องเป็นสิ่งที่เมื่อรับมาแล้ว ผู้ได้รับมีทรัพย์สินเพิ่มขึ้นมา โดยต้องเป็นการที่ได้รับมาอย่างแท้จริง ดังนั้น นอกจากค่าเช่าซึ่งเป็นสิ่งที่ผู้ให้เช่าได้รับมาจากการให้เช่าทรัพย์สินแล้ว หากเงินมัดจำและเงินประกันการเช่าจากการให้เช่าทรัพย์สินที่ได้รับมา ผู้ให้เช่ามีอำนาจเหนือเงินดังกล่าวโดยเด็ดขาด เป็นการได้รับมาอย่างแท้จริง มิใช่แต่เพียงสิทธิที่อาจเรียกร้องได้ ก็ถือเป็นเงินได้ตามกฎหมายภาษีอากรของสหรัฐอเมริกา และเงินดังกล่าวจะถูกรับรู้เป็นเงินได้เมื่อใดนั้น ขึ้นอยู่กับว่าผู้มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้ เลือกที่จะใช้เกณฑ์การรับรู้รายได้แบบใด หรือประมวลรัษฎากรกำหนดให้ไม่สามารถใช้เกณฑ์ใดบ้าง

<sup>7</sup> Internal Revenue Service, "Accounting Periods and Methods: Publication 538 ( 2022) "[<https://www.irs.gov/pub/irs-pdf/p538.pdf>], 19 มีนาคม 2565.

<sup>8</sup> 26 CFR § 1.446-1(c)(i) - General rule for methods of accounting.

<sup>9</sup> 26 CFR § 1.446-1(c)(ii) - General rule for methods of accounting.

<sup>10</sup> 26 U.S. Code § 448 - Limitation on use of cash method of accounting.



#### 4.1.2 การจัดเก็บภาษีเงินได้ในกรณีที่เกี่ยวข้องกับการเช่าทรัพย์สิน

ประเทศสหรัฐอเมริกาใช้ระบบกฎหมายแบบ Common Law หากไม่ได้มีการบัญญัติกฎหมายเรื่องใดเอาไว้เป็นลายลักษณ์อักษรก็จะนำหลักกฎหมายเกี่ยวกับความยุติธรรมตามธรรมชาติ หรือ หลักกฎหมาย Common Law มาใช้บังคับ<sup>11</sup> โดยกฎหมายเกี่ยวกับการเช่าทรัพย์สินในประเทศสหรัฐอเมริกา จะมีประมวลกฎหมายเกี่ยวกับหลักเกณฑ์ทางแพ่ง (The Uniform Commercial Code: UCC) ซึ่งจัดทำโดยคณะกรรมการการประชุมแห่งชาติทางกฎหมาย (NATIONAL CONFERENCE OF COMMISSIONERS ON UNIFORM STATE LAWS: NCCUSL) เป็นประมวลกฎหมายต้นแบบให้แก่ละรัฐนำไปพิจารณาประกอบการบัญญัติกฎหมายภายในรัฐของตน ซึ่งประมวลกฎหมายเกี่ยวกับหลักเกณฑ์ทางแพ่ง ในเรื่องเกี่ยวกับการเช่านั้น ปรากฏตาม มาตรา 2A-102<sup>12</sup> โดยจะนำมาใช้ทั้งกรณีการเช่าสังหาริมทรัพย์และอสังหาริมทรัพย์ ไม่ว่าจะเช่าเพื่อการทางพาณิชย์หรือเพื่ออยู่อาศัยก็ตาม

กฎหมายของสหรัฐอเมริกาเกี่ยวกับการเช่าสังหาริมทรัพย์ ไม่ได้มีการกำหนดกฎหมายไว้ใช้บังคับเป็นการเฉพาะ จึงต้องนำหลัก Common Law มาใช้บังคับ แต่สำหรับการเช่าอสังหาริมทรัพย์ในสหรัฐอเมริกา นอกจากประมวลกฎหมายเกี่ยวกับหลักเกณฑ์ทางแพ่งที่ใช้กับการเช่าทรัพย์สินทั้งหมดแล้ว เดิมก็มีกฎหมายที่ใช้บังคับเป็นการเฉพาะ คือ กฎหมายผู้ให้เช่า-ผู้เช่า (Landlord-Tenant Law)<sup>13</sup> หรือก็คือ พระราชบัญญัติผู้ให้เช่าและผู้เช่า ค.ศ. 1951 (The Landlord and Tenant Law of 1951) ซึ่งใช้บังคับทั้งกรณีการเช่าทรัพย์สินในเชิงพาณิชย์และการเช่าที่อยู่อาศัย แต่การเช่าอสังหาริมทรัพย์ถูกพัฒนาอยู่เรื่อย ๆ แต่ละมลรัฐจึงมีการบัญญัติกฎหมายผู้ให้เช่า-ผู้เช่าเป็นของตนเอง โดยเฉพาะการเช่าอสังหาริมทรัพย์เพื่อเป็นที่อยู่อาศัย เช่น ในรัฐวอชิงตัน ก็มีการตรา Residential Landlord and Tenant Law ขึ้นมาใช้บังคับภายในรัฐของตนเอง โดยต้องนำสิ่งที่ได้รับตอบแทนจากการให้เช่าทรัพย์สินมาเสียภาษีเงินได้ ดังต่อไปนี้

#### 1. ค่าตอบแทนจากการให้เช่าที่ต้องนำมาเสียภาษีเงินได้

บุคคลใดไม่ว่าบุคคลธรรมดาหรือนิติบุคคลเป็นเจ้าของทรัพย์สินที่ให้เช่า ไม่ว่าจะเป็นการเช่าทางพาณิชย์หรือเพื่ออยู่อาศัยก็ตาม นอกจากต้องเสียภาษีเงินได้จากค่าเช่าตามที่แต่ละมลรัฐกำหนดแล้ว บุคคลนั้นยังมีหน้าที่ต้องเสียภาษีเงินได้แก่รัฐบาลกลางด้วยเช่นกัน โดยต้องยื่นแบบแสดงรายการภาษีเงินได้จากเงินทั้งหมดที่ได้รับจากการให้เช่า เพื่อนำมาคำนวณภาษีเงินได้ และถ้าเป็นผู้เสียภาษีตามเกณฑ์เงินสดหรือก็คือผู้

<sup>11</sup> สำนักการต่างประเทศ, “หลักกฎหมายเรื่องสัญญาของประเทศสหรัฐอเมริกา,”

[<https://oia.coj.go.th/th/file/get/file/20200717d41d8cd98f00b204e9800998ecf8427e111820.pdf>], 1 เมษายน 2565.

<sup>12</sup> Uniform Commercial Code, section 2A-102. Scope.

<sup>13</sup> Cornell Law School, “Landlord-Tenant Law,” [[https://www.law.cornell.edu/wex/landlord-tenant\\_law/](https://www.law.cornell.edu/wex/landlord-tenant_law/)], 15 มีนาคม 2565.

เสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาจะต้องยื่นแบบแสดงรายการภาษีเกี่ยวกับค่าตอบแทนการเช่าในปีภาษีที่ได้รับมาจริง โดยไม่คำนึงถึงว่าค่าตอบแทนการเช่านั้นถือว่าได้รับมาในเวลาใด

กรณีอสังหาริมทรัพย์ที่ให้เช่าเพื่ออยู่อาศัย<sup>14</sup> อาจเป็นบ้านเดี่ยว อพาร์ทเมนต์ คอนโดมิเนียม บ้านเคลื่อนที่ บ้านพักตากอากาศ หรือทรัพย์สินที่คล้ายคลึงกันก็ได้ หากมีการให้เช่าเพื่ออยู่อาศัยเกินกว่า 14 วันในปีภาษีนั้นหรือเกินกว่าร้อยละ 10 ของจำนวนวันที่ให้เช่าอสังหาริมทรัพย์นั้นตามปกติในแต่ละปี ผลตอบแทนที่ได้รับจากการให้เช่าต้องนำมายื่นแสดงรายการภาษีด้วย ตามมาตรา 280A(d) ประมวลรัษฎากร<sup>15</sup>

การพิจารณาว่าสิ่งใดเป็นค่าตอบแทนจากการให้เช่าทรัพย์สินที่ต้องยื่นแบบแสดงรายการภาษีแล้ว นอกจากเงินค่าเช่าตามปกติ ก็คือเงินดังต่อไปนี้<sup>16</sup>

#### 1. เงินค่าเช่าล่วงหน้า (Advance rent)

เงินทั้งหมดที่ผู้ให้เช่าได้รับก่อนระยะเวลาการเช่า โดยต้องนำเงินค่าเช่าล่วงหน้านั้นยื่นแบบแสดงรายการภาษีในปีภาษีที่ได้รับ โดยไม่ต้องคำนึงว่าเงินค่าเช่าล่วงหน้านั้นเป็นเงินสำหรับการเช่าในงวดสุดท้ายที่อยู่อีกปีภาษีหนึ่งหรือไม่ เมื่อได้รับเงินค่าเช่ามา ต้องนำมายื่นแสดงรายการภาษีทั้งหมด

#### 2. เงินประกันการเช่า (Security deposits)

หากเงินประกันการเช่ามีการตกลงกันให้ถือเป็นค่าเช่างวดสุดท้ายของการเช่าทรัพย์สิน เงินประกันดังกล่าวถือเป็นเงินค่าเช่าล่วงหน้า ต้องนำมารวมคำนวณเป็นเงินได้ในปีภาษีเมื่อได้รับ แต่หากเงินประกันการเช่าดังกล่าวต้องคืนแก่ผู้เช่าเมื่อสัญญาเช่าสิ้นสุด ก็ไม่ต้องนำมาคำนวณเป็นเงินได้เพื่อเสียภาษี

อย่างไรก็ตามหากผู้เช่ารับเงินประกันการเช่าไม่ว่าบางส่วนหรือทั้งหมด เนื่องจากผู้เช่าไม่ปฏิบัติตามสัญญา อาทิ เลิกสัญญาก่อนครบกำหนดการเช่า ก็จะต้องนำเงินประกันการเช่ามาคำนวณภาษีในปีภาษีที่รับเงินประกันนั้น ไม่ใช่ในปีที่ได้รับเงินประกันนั้นมา

สำหรับกรณีเงินประกันการเช่าที่ผู้ให้เช่าหัก เพื่อนำมาชำระความเสียหายที่เกิดจากการเช่าทรัพย์สินของผู้เช่านั้น เงินประกันการเช่าถือเป็นเงินได้ในปีที่ผู้ให้เช่าหักเงินประกันการเช่านั้น

กล่าวได้ว่า สิ่งที่ได้รับตอบแทนจากการให้เช่าทรัพย์สิน จะถือเป็นเงินประเภทใดตามข้างต้น ผู้ให้เช่าจะต้องพิจารณาและปฏิบัติตามให้ถูกต้อง เนื่องจากเงินที่ได้รับมาแต่ละประเภทมีการจัดเก็บภาษีที่ต่างกัน

<sup>14</sup>Internal Revenue Service, "Know the tax facts about renting out residential property" [ <https://www.irs.gov/newsroom/know-the-tax-facts-about-renting-out-residential-property> ], 17 มีนาคม 2565.

<sup>15</sup> 26 U.S. Code § 280A - Disallowance of certain expenses in connection with business use of home, rental of vacation homes, etc.

<sup>16</sup>THE UNIVERSITY OF CHICAGO LAW REVIEW, "LESSOR'S SECURITY ARRANGEMENTS AND THE INTERNAL REVENUE CODE" [ <https://chicagounbound.uchicago.edu/cgi/viewcontent.cgi?article=3092&context=uclev> ], 27 พฤษภาคม 2565.

## 2. หลักเกณฑ์การจัดเก็บภาษีเงินได้จากเงินประกันการเช่า

เนื่องจากเอกัตศึกษานี้ ศึกษาเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีเงินได้จากเงินประกันและเงินมัดจำในการเช่าทรัพย์สินของประเทศไทย โดยเปรียบเทียบกับกรณีของประเทศสหรัฐอเมริกา เมื่อคำพิพากษาของศาลถือเป็นบ่อเกิดกฎหมายของสหรัฐอเมริกา ดังนั้นในการจัดเก็บภาษีเงินได้จากเงินประกันการเช่าของสหรัฐอเมริกา จึงต้องพิจารณาคำพิพากษาอันเกี่ยวกับเงินประกันการเช่า ดังต่อไปนี้

1. **คดี COMMISSIONER v. INDIANAPOLIS POWER & LIGHT CO.(1990)**<sup>17</sup> โดยบริษัท Indianapolis Power & Light Co. (IPL) เป็นบริษัทสาธารณูปโภคในรัฐอินเดียนา ให้บริการการใช้ไฟฟ้าแก่ผู้บริโภค บริษัท IPL เป็นนิติบุคคล จึงต้องเสียภาษีเงินได้ตามเกณฑ์สิทธิ โดยได้เก็บเงินประกันการชำระค่าไฟฟ้าจากลูกค้าไว้ ซึ่งเงินประกันเหล่านี้จะได้รับคืน เมื่อสัญญาสิ้นสุดลงหรือสามารถนำมาใช้ชำระราคาค่าไฟฟ้าที่ค้างแก่บริษัทในอนาคตก็ได้ ดังนั้น บริษัท IPL จึงไม่ถือให้เงินประกันดังกล่าวเป็นเงินได้ในขณะที่ได้รับไว้ แต่ลงบันทึกไว้เป็นหนี้สินหมุนเวียน โดยถือว่าเงินนี้มีจุดประสงค์ คือเป็นเงินประกันการเช่า แต่กรมสรรพากรประเมินเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลจากเงินประกันดังกล่าว เพราะเห็นว่าเป็นเงินได้ที่บริษัทได้รับมา บริษัท IPLไม่เห็นด้วย จึงฟ้องเป็นคดีนี้ เพื่อเพิกถอนการประเมินดังกล่าว คดีนี้ศาลพิพากษาว่าเงินประกันนี้ ไม่ต้องนำมาเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล เมื่อบริษัทได้รับมา เนื่องจากบริษัท IPL มุ่งหมายจะใช้เงินดังกล่าว เป็นหลักประกันมากกว่าถือเป็นการชำระเงินล่วงหน้า เมื่อเงินประกันของลูกค้าไม่ใช่การชำระค่าไฟฟ้าล่วงหน้า ดังนั้นจึงไม่ถือเป็นเงินได้ที่ต้องเสียภาษี แม้ว่า IPL จะได้รับประโยชน์ทางเศรษฐกิจจากเงินดังกล่าว แต่ก็ไม่เป็น "อำนาจเหนือ" เงินที่ได้รับมา เพราะ IPL ก็มีภาระผูกพันในการชำระคืนเงินฝากเมื่อสิ้นสุดสัญญา

คดีดังกล่าว แสดงให้เห็นว่าเงินประกันการเช่าที่จะต้องนำมาเสียภาษีเงินได้ ต้องเป็นเงินได้ที่ผู้เสียภาษีได้รับมาจริง และมีอำนาจเหนือเงินนั้น แม้จะผู้เสียภาษีเงินได้เกณฑ์สิทธิจะได้รับเงินประกันดังกล่าวมาแล้ว ก็ไม่ต้องนำมาแสดงรายการภาษีในรอบระยะเวลาบัญชีที่ได้รับเงินนั้นมา จนกว่าสัญญาจะสิ้นสุดลง จะนำมายื่นแสดงรายการในปีภาษีที่มีสิทธิรับเงินประกันมาแล้วเท่านั้น

2. **คดี Warren Service Corporation v. Commissioner (1939)**<sup>18</sup> บริษัท Warren เป็นผู้มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้นิติบุคคล ได้ก่อสร้างอาคารและเป็นผู้ให้เช่าอาคารนั้น เป็นระยะเวลา 15 ปี คิดค่าเช่าปีละ 125,000 ดอลลาร์ โดยตกลงทำสัญญากันในปี 1926 และสัญญาเช่าอสังหาริมทรัพย์ดังกล่าว มีข้อตกลงว่าผู้เช่าต้องจ่ายเงินให้แก่ บริษัท Warren เป็นเงินจำนวน 125,000 ดอลลาร์ เพื่อเป็นหลักประกันการปฏิบัติตาม

<sup>17</sup> United States Supreme Court, "COMMISSIONER v. INDIANAPOLIS POWER & LIGHT CO." [ <https://caselaw.findlaw.com/us-supreme-court/493/203.html> ], 19 มีนาคม 2565.

<sup>18</sup> United States Board of Tax Appeals, "Warren Service Corp. v. Commissioner, 39 B.T.A. 856 (1939)" [ <https://cite.case.law/bta/39/856/> ], 19 มีนาคม 2565.

สัญญาเช่าระหว่างผู้เช่าและผู้ให้เช่า และเมื่อสัญญาสิ้นสุดลงในวันที่ 1 สิงหาคม 1941 หากผู้เช่าปฏิบัติตามสัญญาเช่าครบถ้วน บริษัท Warren มีหน้าที่ต้องคืนเงินทั้งหมดแก่ผู้เช่าทั้งหมด แต่ปรากฏว่า ในปี 1933 ผู้เช่าประสบปัญหาทางการเงิน บริษัท Warren จึงได้รับเงินประกันการเช่านั้น ปรากฏว่ากรมสรรพากรได้ประเมินภาษี โดยมีคำวินิจฉัยว่าเงินประกันการเช่าที่ บริษัท Warren เป็นเงินได้พึงประเมิน ต้องนำมาเสียภาษีเงินได้ใน ปี 1926 ที่ได้รับเงินนั้นมา บริษัท Warren ไม่เห็นด้วย จึงฟ้องเป็นคดีนี้ขึ้น

คดีนี้ ศาลวินิจฉัยในส่วนของเงินประกันว่า "แม้ว่า บริษัท Warren ผู้ให้เช่าจะได้รับเงิน 125,000 ดอลลาร์ในปี 1926 แต่ก็ไม่ถือเป็นเงินได้ในปีนั้น เนื่องจากผู้เช่ามีภาระผูกพันที่จะต้องจ่ายเงินดังกล่าวคืนในปี 1941 เว้นแต่สามารถริบได้เพราะผู้เช่าผิดสัญญา"

3. คดี *J & E Enterprises Inc. v. Commissioner (1967)*<sup>19</sup> คดีนี้ บริษัท J & E Enterprises Inc. เป็นเจ้าของที่ดินซึ่งมีโรงล้างรถและร้านอาหารแบบขับรถเข้าไปได้ (drive-in) เมื่อวันที่ 16 เมษายน 1964 บริษัท J & E Enterprises Inc. ผู้ให้เช่าได้ทำสัญญาเช่าทรัพย์สินเพื่อการทางพาณิชย์กับ Ronald O. Mannbeck และ St. Charles Auto Wash Inc. ผู้เช่า โดยกำหนดค่าเช่า 6,000 ดอลลาร์สหรัฐฯต่อปี ต้องชำระเป็นงวดเท่ากันทุกเดือน และผู้ให้เช่าได้กำหนดเงินจำนวนหนึ่ง เพื่อประกันตัวอาคารจากการสูญหายหรือความเสียหายที่อาจเกิดขึ้นในอนาคต จำนวน 3,650 ดอลลาร์สหรัฐฯ กรมสรรพากรวินิจฉัยว่าเงินที่ให้ไว้ เพื่อประกันความเสียหาย ซึ่ง บริษัท J & E Enterprises Inc. สามารถหักเพื่อนำมาชดใช้ความเสียหายได้ หรือจะตกลงให้เงินนั้นเป็นเงินประกันการเช่าในปีถัดไปก็ได้ นั้น เป็นเงินค่าเช่าที่ได้รับมาล่วงหน้า ต้องนำมาเสียภาษีเงินได้บุคคล บริษัท J & E Enterprises Inc. ไม่เห็นด้วย จึงฟ้องเป็นคดีนี้ขึ้น

คดีนี้ศาลพิพากษาว่า เงินดังกล่าว เป็นค่าเช่าที่บริษัท J & E Enterprises Inc. ได้รับมาล่วงหน้า ต้องนำมาเสียภาษีเงินได้ ในปี 1964 ที่ได้รับมา แม้อันสัญญาจะตกลงให้มีการคืนเงินทั้งหมด เมื่อสัญญาเช่าสิ้นสุด และสามารถหักเงินประกันเพื่อชดใช้ความเสียหายได้ แต่มาปรากฏข้อตกลงในสัญญาเกี่ยวกับการคืนเงินประกันแก่ผู้เช่าเมื่อสัญญาเช่าสิ้นสุดลงว่า เงินดังกล่าวอยู่ภายใต้อำนาจของ บริษัท J & E Enterprises Inc. ผู้ให้เช่าอย่างอิสระ ผู้ให้เช่าสามารถเลือกได้ว่าจะใช้เป็นเงินชำระค่าเช่าที่ค้างอยู่ หรือใช้เป็นเงินประกันสำหรับการเช่าในปีต่อไป ดังนั้นเงินที่ให้กันไว้ตามสัญญา จึงไม่มีลักษณะของเงินประกัน แต่เป็นค่าเช่าที่ บริษัท J & E Enterprises Inc. ได้รับไว้ล่วงหน้า ต้องนำมายื่นแบบแสดงรายการภาษีในปี 1964 ที่ได้รับเงินจำนวนดังกล่าว

4. คดี *Myrick v. United States (1995)*<sup>20</sup> คดีนี้ คู่ความทั้งสองฝ่ายเห็นด้วยกับแนวคำพิพากษาของศาลฎีกาในคดี *Commission v. Indianapolis Power & Light Company(1990)* เกี่ยวกับการพิจารณา

<sup>19</sup> United States Board of Tax Court, "J & E Enterprises Inc. v. Commissioner (1967)" [<https://www.legale.com/decision/196797026gjtcm9441779>], 19 มีนาคม 2565.

<sup>20</sup> United States District Court for the Western District of Louisiana, "Myrick v. United States (1995)"

ว่าเป็นเงินประกันการเช่า (Security deposit) ว่าถือเป็นเงินได้เมื่อใดมาใช้กับคดี โดยปรากฏว่าในเวลาทำสัญญาเช่าระหว่าง Fogg ผู้ให้เช่า และ ARA ผู้เช่านั้น ผู้ให้เช่ารับเงินประกันการเช่ามาจำนวน 800,000 ดอลลาร์ แม้ Fogg จะสามารถนำเงินประกันการเช่าไปใช้ได้ แต่ก็ต้องคืนเงินประกันการเช่าดังกล่าว หาก ARA ปฏิบัติตามข้อตกลงในสัญญาเช่า เนื่องจากในสัญญาเช่าระบุไว้ว่า เงินประกันการเช่าไม่ใช่ส่วนหนึ่งของค่าเช่า และไม่ใช้ค่าเช่าเพิ่มเติม แสดงให้เห็นว่าคุณสมบัติทั้งสองฝ่ายไม่ถือให้เงินประกันการเช่านี้เป็นค่าเช่าล่วงหน้า แต่เป็นเพียงเงินประกันการเช่าเท่านั้น ซึ่งจะถือเป็นเงินได้ของ Fogg ในปีที่ ARA ถูกริบเงินประกันการเช่าไปแล้ว

คดีนี้ศาลตัดสินให้เงินที่มอบให้แก่กันนั้น เป็นเงินประกันการเช่าที่แท้จริง แต่เมื่อไม่ได้ตกลงให้ถือเป็นส่วนหนึ่งของค่าเช่า หรือเป็นค่าเช่าล่วงหน้า จึงจะถือเป็นเงินได้พึงประเมินที่จะต้องยื่นรายการแสดงภาษีในปีที่ผู้เช่ายึดเงินประกันการเช่าไปแล้ว

กล่าวโดยสรุป คือ การจัดเก็บภาษีเงินได้ของสหรัฐอเมริกา ไม่ว่าผู้ให้เช่าจะเป็นบุคคลธรรมดาหรือนิติบุคคล และไม่ว่าผู้ให้เช่าที่เสียภาษีเงินได้จะนำเกณฑ์สิทธิหรือเกณฑ์เงินสดมาใช้ในการคำนวณภาษี หากเป็นเงินประกันการเช่าที่มีลักษณะเป็นการประกันการปฏิบัติตามสัญญาและประกันความเสียหายที่เกิดจากการให้เช่าทรัพย์สิน ไม่ว่าเพื่ออยู่อาศัยหรือเพื่อการทางพาณิชย์ แม้ผู้ให้เช่าจะได้รับเงินดังกล่าวมาแล้ว แต่หากมีภาระผูกพันที่จะต้องคืนเงินประกันการเช่าแก่ผู้เช่าเมื่อสัญญาเช่าสิ้นสุดลง เงินประกันการเช่าจะไม่นำมาเสียภาษีเงินได้ในปีที่ได้รับมา โดยเงินประกันการเช่าจะถูกนำมาจัดเก็บภาษีเงินได้ต่อเมื่อถูกนำไปใช้จริง ๆ คือ ริบเมื่อผู้เช่าปฏิบัติผิดสัญญาเช่า หรือนำมาชำระค่าเสียหายที่เกิดจากการเช่าของผู้เช่า อย่างไรก็ตามในทางปฏิบัติของการจัดเก็บภาษีเงินได้จากเงินประกันการเช่าของประเทศสหรัฐอเมริกาของรัฐบาลกลาง มีปัญหาในการต้องพิจารณาว่าเงินที่ผู้ให้เช่าได้รับมานั้น เป็นเงินประกันการเช่าหรือไม่ เนื่องจากแต่ละมลรัฐมีกฎหมาย ซึ่งให้ความหมายเงินประกันการเช่าที่แตกต่างกัน แต่เงินที่ผู้ให้เช่าได้รับมาจากการให้เช่าจำเป็นจะต้องนำมาเสียภาษีเงินได้แก่รัฐบาลกลางที่ไม่ได้มีกฎหมายซึ่งให้ความหมายเกี่ยวกับเงินประกันการเช่าเอาไว้

---

[https://advance.lexis.com/document/?pdmfid=1522468&crd=65c6c6c5-2e60-4381-9fbf-34feb38d5117&pdcontentfullpath=%2Fshared%2Fdocument%2Fcases%2Furn%3AcontentItem%3A354N-CJN0-001T-53FP-00000-00&pdcontentcomponentid=6415&pdshepid=urn%3AcontentItem%3A7XXD-CM41-2NSF-C4G3-00000-00&pdteaserkey=sr0&pdicsfeatureid=1517130&pditab=allpods&comp=qzrJk&earg=sr0&prid=6484d712-346d-4fac-9dc8-2ab02ea21a02], 12 เมษายน 2565.

## 4.2 หลักเกณฑ์การจัดเก็บภาษีเงินได้ในประเทศสหราชอาณาจักร

ประเทศสหราชอาณาจักรเป็นประเทศที่มีระบบการจัดเก็บภาษีอย่างสมบูรณ์เป็นประเทศแรกของโลก<sup>21</sup> มีหลายประเทศที่นำแนวคิดและหลักเกณฑ์การจัดเก็บภาษีเงินได้ของประเทศสหราชอาณาจักรมาเป็นพื้นฐานในการตราบทบัญญัติกฎหมายภาษีอากรเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษี โดยเอกัตศึกษาเล่มนี้ มุ่งศึกษาถึงหลักเกณฑ์การจัดเก็บภาษีเงินได้ของประเทศสหราชอาณาจักรจากเงินประกันการเช่าที่ผู้ให้เช่าได้รับมาจากการให้เช่าทรัพย์สิน โดยนำมาใช้พิจารณาในการแก้ไขปัญหาการจัดเก็บภาษีเงินได้จากเงินประกันและเงินมัดจำในการให้เช่าทรัพย์สินของประเทศไทย เพื่อให้หลักเกณฑ์การจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาและภาษีเงินได้นิติบุคคลของประเทศไทยถูกต้องตามหลักการทั่วไปทางภาษีอากรเกี่ยวกับภาษีอากรที่ดี

### 4.2.1 ความหมายของคำว่าเงินได้และหลักการรับรู้รายได้

ประเทศสหรัฐอเมริกาใช้ระบบกฎหมายแบบ Common Law กฎหมายจึงมีที่มาจากคำพิพากษาของศาล และหลักความยุติธรรมตามธรรมชาติ เว้นแต่มีบทบัญญัติกฎหมายเป็นลายลักษณ์อักษรไว้เป็นการเฉพาะ จะต้องนำบทบัญญัติกฎหมายนั้นมาใช้บังคับก่อน ซึ่งการจัดเก็บภาษีเงินได้ในประเทศสหราชอาณาจักร ได้มีการบัญญัติกฎหมายที่เกี่ยวข้องไว้ ได้แก่ Income Tax Act 2007, Income Tax (Trading and Other Income) Act 2005, Corporation Tax Act 2010 และ Finance Act 2022 ซึ่งดำเนินการจัดเก็บภาษี โดยหน่วยสรรพากรและศุลกากรแห่งสหราชอาณาจักร (Her Majesty's Revenue and Customs: HM Revenue & Customs (HMRC))

การจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาและภาษีเงินได้นิติบุคคลของประเทศสหราชอาณาจักรใช้หลักแหล่งที่มาของเงินได้ (Worldwide Income) และหลักถิ่นที่อยู่ (Resident Income) ในการพิจารณาว่าต้องเสียภาษีหรือไม่<sup>22</sup> หากบุคคลธรรมดาได้รับเงินได้จากประเทศสหราชอาณาจักร ก็มีหน้าที่จะต้องเสียภาษีเงินได้ หากเป็นนิติบุคคล จะเก็บภาษีเงินได้จากผลกำไรทั่วโลกของบริษัทที่มีถิ่นที่อยู่ในสหราชอาณาจักร แต่หากไม่ได้มีถิ่นที่อยู่ในสหราชอาณาจักร ก็จะไม่เสียภาษีเงินได้นิติบุคคลเฉพาะจากผลกำไรสุทธิที่ได้รับจากในสหราชอาณาจักรเท่านั้น อย่างไรก็ตามกฎหมายภาษีอากรของประเทศสหราชอาณาจักร ไม่ได้จัดเก็บภาษีเงินได้โดยพิจารณาจากนิยามความหมายว่าสิ่งใดเป็นเงินได้พึงประเมินที่จะต้องนำมาเสียภาษี แต่กฎหมายภาษีอากรของ

<sup>21</sup> William B. Barker, "A Comparative Approach to Income Tax Law In the United Kingdom and the United States (1996)" [[https://heinonline.org/HOL/Page?handle=hein.journals/cathu4\\_6&collection=journals&id=1\\_7&startid=&end=8\\_6](https://heinonline.org/HOL/Page?handle=hein.journals/cathu4_6&collection=journals&id=1_7&startid=&end=8_6)], 23 พฤษภาคม 2565.

<sup>22</sup> Institute for Fiscal Studies, "A survey of the UK tax system (2016)" [<https://ifs.org.uk/uploads/publications/bns/bn09.pdf>], 26 พฤษภาคม 2565.

ประเทศสหราชอาณาจักรจะกำหนดถึงแหล่งที่มาของเงินที่มีหน้าที่เสียภาษีได้รับนั้น มีแหล่งที่มาจากที่ใด หากเป็นแหล่งที่มาที่กฎหมายกำหนดไว้ ถือว่าสิ่งนั้นเป็นเงินได้ที่จะต้องนำมาเสียภาษีเงินได้แก่สหราชอาณาจักร

มาตรา 1009 แห่งพระราชบัญญัติภาษีเงินได้<sup>23</sup> (Income Tax Act 2007) กำหนดถึงแหล่งที่มาของเงินได้ที่ต้องนำมาเสียภาษีเงินได้ (income tax) และภาษีเงินได้นิติบุคคล (corporation tax) ว่าตามพระราชบัญญัติภาษีเงินได้นี้ แหล่งที่มาของเงินได้ที่ต้องนำมาเสียภาษีเงินได้ และภาษีเงินได้นิติบุคคล จะเก็บภาษีจากเงินได้ที่ได้รับมาจากประเทศสหราชอาณาจักร หรือเงินใด ๆ ก็ตามที่เกิดขึ้นมาจากเงินที่ถูกเรียกเก็บภาษีนี้นั้น

หลักเกี่ยวกับการรับรู้รายได้ เพื่อนำมาเสียภาษีเงินได้ของสหราชอาณาจักรนั้น เงินที่ได้รับซึ่งมีแหล่งที่มาตามมาตรา 1009 พระราชบัญญัติภาษีเงินได้จะถูกรับรู้เป็นเงินได้ เพื่อนำมาเสียภาษีเมื่อใดนั้น โดยหลักแล้วจะนำ “เกณฑ์เงินสด” (Cash Basis) มาใช้ในการรับรู้รายได้ เว้นแต่จะเป็นนิติบุคคลอย่างบริษัทจำกัด และห้างหุ้นส่วนจำกัดความรับผิด ซึ่งพระราชบัญญัติภาษีเงินได้นิติบุคคล (Corporation Tax Act 2010) ได้บัญญัติห้ามไว้เป็นการเฉพาะว่าไม่สามารถใช้เกณฑ์เงินสดในการรับรู้รายได้ได้ จะต้องใช้ “เกณฑ์สิทธิ” (Accrual Basis) ในการรับรู้รายได้แทน<sup>24</sup> อย่างไรก็ตาม มาตรา 25A แห่ง Income Tax (Trading and Other Income) Act 2005 ได้กำหนดข้อยกเว้นสำหรับธุรกิจขนาดเล็กให้สามารถเลือกได้ว่าจะใช้เกณฑ์เงินสดในการรับรู้รายได้หรือไม่<sup>25</sup>

กล่าวโดยสรุปได้ว่า การจัดเก็บภาษีเงินได้ของประเทศสหราชอาณาจักร ก็จัดเก็บโดยใช้เงินได้เป็นฐาน ในการคำนวณภาษีเงินได้เช่นเดียวกับประเทศไทย แต่มีข้อแตกต่างตรงที่ ประเทศไทยได้มีการให้นิยามและกำหนดลักษณะของสิ่งที่เป็นเงินได้พึงประเมิน ซึ่งต้องนำมาเสียภาษีเงินได้ไว้ในประมวลรัษฎากร ในขณะที่ประเทศสหราชอาณาจักรไม่ได้มีการกำหนดนิยามไว้ว่าเงินได้พึงประเมินมีลักษณะอย่างไร แต่จะพิจารณาจากแหล่งที่มาของเงินนั้นว่ามาจากที่ใด หากแหล่งที่มาจากประเทศสหราชอาณาจักร เงินจำนวนดังกล่าว และเงินที่งอกเงยมาจากเงินนั้น ถือเป็นเงินได้พึงประเมินที่ต้องนำมาจัดเก็บภาษีเงินได้

#### 4.2.2 การจัดเก็บภาษีเงินได้ที่เกี่ยวกับการให้เช่าทรัพย์สิน

<sup>23</sup> Income Tax Act 2007, Section 1009 Sources of income within the charge to income tax or corporation tax.

<sup>24</sup> HM Revenue & Customs, “Simpler Income Tax for the Simplest Small Businesses Technical Note (2013)” [[https://assets.publishing.service.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment\\_data/file/207418/021\\_simpler\\_income\\_tax\\_for\\_simplest\\_small\\_business\\_mar20013.pdf](https://assets.publishing.service.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment_data/file/207418/021_simpler_income_tax_for_simplest_small_business_mar20013.pdf)], 31 พฤษภาคม 2565.

<sup>25</sup> Income Tax (Trading and Other Income) Act 2005, Section 25A Cash basis for small businesses.

การเช่าทรัพย์สินในประเทศสหราชอาณาจักร นอกจากค่าเช่าซึ่งเป็นค่าตอบแทนที่ผู้ให้เช่าได้รับมาจากผู้เช่า การเช่าโดยเฉพาะการเช่าอสังหาริมทรัพย์ก็มีกรณีที่ผู้เช่าได้มอบเงินประกันการเช่า (Tenancy Deposit) แก่ผู้ให้เช่าไว้ โดยมีกฎหมายที่เกี่ยวข้องกับเงินประกัน คือ พระราชบัญญัติที่อยู่อาศัย (Housing Act 2004) เป็นกฎหมายที่นำมาใช้บังคับกับการเช่าอสังหาริมทรัพย์ในประเทศสหราชอาณาจักร

มาตรา 213(8) พระราชบัญญัติที่อยู่อาศัย<sup>26</sup> ได้กำหนดความหมายของเงินประกันการเช่า (Tenancy Deposit) ไว้แล้ว คือ เงินใดๆ มอบแก่ผู้ให้เช่า เพื่อเป็นหลักประกันสำหรับการปฏิบัติตามสัญญาเช่าของผู้เช่า หรือ ประกันความเสียหายใด ๆ ที่เกี่ยวกับการเช่าซึ่งอาจเกิดขึ้นในอนาคต ซึ่งเมื่อพิจารณาถึงความหมายเงินประกันการเช่าของประเทศสหรัฐอเมริกาแล้ว ปรากฏว่ามีความหมายใกล้เคียงกับเงินประกันของประเทศไทย คือ เป็นเงินเพื่อประกันการปฏิบัติตามสัญญาและประกันความเสียหายใด ๆ ที่อาจเกิดขึ้นจากการเช่าในอนาคต

นอกจากนี้ พระราชบัญญัติที่อยู่อาศัย มาตรา 212(1) และ มาตรา 212(2)<sup>27</sup> ยังได้กำหนดให้มีการตั้งหน่วยงานของรัฐขึ้นมา เพื่อเก็บรักษาเงินประกันการเช่า โดยวัตถุประสงค์ในการปกป้องเงินประกันการเช่า และอำนวยความสะดวกในการแก้ไขข้อพิพาทที่เกี่ยวกับเงินประกันการเช่าที่อาจเกิดขึ้นจากการที่ผู้ให้เช่านำเงินประกันการเช่าไปใช้จ่าย หรือไม่คืนเงินประกันการเช่าหลังสัญญาเช่าสิ้นสุด หน่วยงานดังกล่าว คือ Tenancy Deposit Schemes (TDS) เมื่อผู้ให้เช่าได้รับเงินประกันการเช่าจากผู้เช่า ผู้ให้เช่ามีหน้าที่ต้องนำเงินประกันการเช่าดังกล่าว มาฝากไว้ในบัญชีเงินฝากของรัฐเกี่ยวกับโครงการเงินประกันการเช่า ซึ่งมี Tenancy Deposit Schemes คอยกำกับดูแล

เมื่อพิจารณาแล้ว เงินประกันการเช่าของประเทศสหราชอาณาจักรซึ่งถูกเก็บไว้ในบัญชีเงินฝากของรัฐ จึงไม่มีลักษณะเป็นการสร้างเงินได้จากการให้เช่าทรัพย์สิน ตามความหมายของฐานเงินได้ในกรณีเสียภาษีเงินได้ จากทรัพย์สินตาม มาตรา 266<sup>28</sup> แห่ง Income Tax (Trading and Other Income) Act 2005 ที่ว่า เงินได้ที่เกิดจากอสังหาริมทรัพย์ คือ เงินที่ได้จากการนำอสังหาริมทรัพย์มาหาประโยชน์ โดยให้เช่า และได้รับประโยชน์เป็นเงิน ดอกเบี้ย หรือสิทธิในหรือบนที่ดิน

เมื่อปรากฏว่าเงินประกันการเช่าไม่ได้อยู่ในความครอบครองของผู้ให้เช่าตลอดระยะเวลาการเช่า แต่อยู่ในบัญชีเงินฝากของรัฐในกำกับของ Tenancy Deposit Schemes (TDS) ผู้ให้เช่าจึงมีสิทธิเหนือเงินประกันการเช่า เมื่อสิ้นสุดสัญญาเช่า มีความเสียหายจากการเช่าเกิดขึ้น ผู้ให้เช่าจึงจะสามารถหักเงินประกันการเช่าตาม

<sup>26</sup> Housing Act 2004, Section 213(8) Requirements relating to tenancy deposits.

<sup>27</sup> Housing Act 2004, Section 212 Tenancy deposit schemes.

<sup>28</sup> Income Tax (Trading and Other Income) Act 2005, Section 266 Meaning of “generating income from land”.



ความเสียหายที่เกิดขึ้นจริงเท่านั้น กล่าวคือ เงินประกันการเช่าจะถูกนำมาเสียภาษีเงินได้ เนื่องจากมีลักษณะเป็นประโยชน์ที่ได้รับจากการให้เช่าทรัพย์สิน ต่อเมื่อผู้ให้เช่ามีสิทธิหักเงินประกันการเช่าแล้วเท่านั้น<sup>29</sup>

การจัดเก็บภาษีเงินได้จากเงินประกันการเช่าจากการให้เช่าทรัพย์สินของประเทศสหราชอาณาจักร จึงไม่มีประเด็นที่ต้องพิจารณาว่ามีลักษณะเป็นเงินค่าเช่าที่ได้รับล่วงหน้าหรือไม่ เนื่องจากเมื่อผู้ให้เช่าได้รับเงินประกันการเช่าแล้ว ผู้ให้เช่ามีหน้าที่ต้องนำเงินดังกล่าวฝากไว้ในบัญชีของรัฐ ซึ่งมี Tenancy Deposit Schemes (TDS) และต้องคืนเงินทั้งหมดแก่ผู้เช่า เมื่อสัญญาเช่าสิ้นสุด เว้นแต่จะมีความเสียหายหรือการไม่ปฏิบัติตามสัญญาเช่าเกิดขึ้น ผู้ให้เช่าจึงจะมีสิทธิหักเงินประกันการเช่านั้น และถือว่าเงินประกันการเช่าดังกล่าวเป็นเงินได้จากการให้เช่าทรัพย์สิน ซึ่งต้องนำมาเสียภาษีเงินได้ตามกฎหมายภาษีของประเทศสหราชอาณาจักร

กล่าวโดยสรุปได้ว่า การเช่าทรัพย์สินทั้งในประเทศสหรัฐอเมริกาและประเทศสหราชอาณาจักร ผู้เช่าได้มีการมอบเงินประกันการเช่าแก่ผู้ให้เช่า เพื่อประกันความเสียหายที่อาจเกิดขึ้นในอนาคตและประกันการปฏิบัติตามสัญญาของผู้เช่า ซึ่งมีลักษณะใกล้เคียงกับเงินประกันและเงินมัดจำจากการให้เช่าทรัพย์สินของประเทศไทย แม้หลักเกณฑ์การจัดเก็บภาษีเงินได้ของแต่ละประเทศจะมีหลักเกณฑ์ที่แตกต่างกัน แต่มีจุดร่วมหนึ่งที่เหมือนกัน คือ เงินที่ได้รับมาจากการให้เช่าทรัพย์สิน ซึ่งจะต้องนำมาเสียภาษีเงินได้นั้น ผู้ให้เช่าต้องมีสิทธิได้รับเงินนั้นแล้ว ไม่ใช่เพียงสิทธิเรียกร้องในอนาคตเท่านั้น

<sup>29</sup> HM Revenue & Customs, “HMRC internal manual Property Income Manual” [<https://www.gov.uk/hmrc-internal-manuals/property-income-manual/pim1094>], 1 มิถุนายน 2565.

## บทที่ 5

### วิเคราะห์ปัญหาภาษีเงินได้ตามประมวลรัษฎากร กรณีเงินประกันและเงินมัดจำจากการเช่าทรัพย์สิน

การจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาและภาษีเงินได้นิติบุคคลตามประมวลรัษฎากร กรณีเงินประกันและเงินมัดจำจากการเช่าทรัพย์สิน มีประเด็นที่จะต้องพิจารณาถึงความเป็นเงินได้พึงประเมินของเงินประกันและเงินมัดจำในกรณีต่าง ๆ ว่ามีลักษณะเป็นเงินได้พึงประเมินตามความหมายมาตรา 39 และเข้าลักษณะเป็นเงินได้ตามมาตรา 40(5)(ก) ประมวลรัษฎากร คือ เป็นเงิน ทรัพย์สิน หรือประโยชน์อื่นใดที่อาจคำนวณเป็นเงินได้ซึ่งได้มาจากการให้เช่าทรัพย์สินหรือไม่ เนื่องจากเงินประกันและเงินมัดจำตามสัญญาเช่า คู่สัญญาสามารถตกลงผลของเงินนั้นได้ เมื่อความเป็นเงินได้พึงประเมินของเงินประกันและเงินมัดจำจากการเช่าทรัพย์สินในแต่ละกรณีแตกต่างกันไปตามข้อเท็จจริงที่เกิดขึ้น การพิจารณาว่าสิ่งใดเป็นเงินได้พึงประเมินที่ต้องนำมาเสียภาษีจึงต้องตีความตามลักษณะของเงินดังกล่าว โดยนำหลักการทั่วไปทางภาษีอากรเกี่ยวกับภาษีอากรที่ดีมาพิจารณาประกอบด้วย

นอกจากนี้ ตามที่ได้ศึกษาเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีเงินได้ของประเทศไทย การจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาและนิติบุคคลจากเงินประกันและเงินมัดจำอันเป็นเงินได้พึงประเมินเช่นเดียวกัน ถูกจัดเก็บภาษีเงินได้ด้วยหลักเกณฑ์ที่แตกต่างกัน จึงมีประเด็นที่ต้องพิจารณาถึงความเสมอภาคในการจัดเก็บภาษีเงินได้ระหว่างผู้เสียภาษีด้วย โดยเอกัตศึกษานี้ได้ศึกษาหลักเกณฑ์และวิธีการจัดเก็บภาษีเงินได้จากเงินประกันการเช่า (Security deposit) ของประเทศสหรัฐอเมริกา และเงินประกันการเช่า (Tenancy Deposit) ของประเทศสหราชอาณาจักร ซึ่งมีลักษณะและความมุ่งหมายเช่นเดียวกับเงินประกันและเงินมัดจำในการเช่าทรัพย์สินของไทย เป็นเงินที่ผู้ให้เช่าได้รับมาจากผู้เช่า เพื่อประกันความเสียหายหรือประกันการปฏิบัติตามสัญญาเช่าของผู้เช่า โดยนำมาเป็นแนวทางในการพิจารณาแก้ปัญหาการจัดเก็บภาษีเงินได้พึงประเมินจากเงินประกันและเงินมัดจำในกรณีเช่าทรัพย์สินของประเทศไทย

#### 5.1 วิเคราะห์ปัญหาภาษีเงินได้จากเงินประกันที่ได้รับจากการให้เช่าทรัพย์สิน

การจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาและภาษีเงินได้นิติบุคคล จะต้องพิจารณาถึงสิ่งที่ต้องนำมาเสียภาษีเป็นอันดับแรกว่า ถือเป็นเงินได้พึงประเมินตามคำนิยาม มาตรา 39 ประมวลรัษฎากรหรือไม่ สำหรับการจัดเก็บภาษีเงินได้ในกรณีสิ่งตอบแทนที่ได้รับจากการให้เช่าทรัพย์สินนั้น สิ่งทีถือว่าเป็นเงินได้พึงประเมินในกรณีดังกล่าว ต้องมีลักษณะเป็นเงินได้พึงประเมินตามความหมายมาตรา 39 และเข้าลักษณะเป็นเงินได้ตามมาตรา 40(5)(ก) ประมวลรัษฎากร ซึ่งสรุปได้ความว่า เงินได้พึงประเมิน หมายความว่า เงิน ทรัพย์สินหรือประโยชน์อื่นใดที่อาจคำนวณเป็นเงินได้ ซึ่งได้รับตอบแทนมาจากการให้เช่าทรัพย์สินนั้น ดังนั้น เมื่อประมวล

รัฐฎากรให้ความหมายเงินได้พึงประเมินที่ได้รับจากการให้เช่าทรัพย์สินเอาไว้แล้ว กฎหมายภาษีอากรบังคับเก็บจากประชาชนโดยไม่ต้องอาศัยความยินยอมของผู้เสียภาษี จึงต้องตีความอย่างเคร่งครัด คำนี้ถึงเจตนารมณ์ของฝ่ายนิติบัญญัติอันเกี่ยวกับการให้ความหมายเงินได้พึงประเมินไว้ โดยต้องคำนึงถึงหลักทั่วไปทางภาษีอากร เช่น หลักความเป็นธรรม หลักความแน่นอน และหลักความสะดวกด้วย นอกจากนี้ต้องนำคำพิพากษาศาลฎีกาที่ 7843/2560 และ คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 3543/2542 ซึ่งได้วางหลักเกณฑ์เกี่ยวกับเงินได้พึงประเมินเอาไว้ว่า ต้องเป็นสิ่งที่ผู้เสียภาษีได้รับเป็นการแน่นอนแล้ว มิใช่เป็นเพียงสิทธิเรียกร้องในอนาคต หรือจำนวนเงินที่ยังไม่แน่นอน มาใช้ประกอบการตีความว่าสิ่งใดเป็นเงินได้พึงประเมินด้วย

เงินประกันเป็นสิ่งที่คู่สัญญาสามารถตกลงกันได้ นอกเหนือไปจากค่าเช่าที่ผู้ให้เช่ามีสิทธิได้รับเพื่อตอบแทนการให้เช่าตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ โดยมีจุดประสงค์ให้สัญญาเช่ามีความมั่นคงแน่นอนยิ่งขึ้น เมื่อไม่ปรากฏว่าประมวลรัฐฎากรได้ให้ความหมายของเงินประกันไว้เป็นการพิเศษ ก็จะต้องนำความตามที่เข้าใจกันอยู่ทั่วไปมาพิจารณาว่าเงินประกันมีความหมายอย่างไร ซึ่งเงินประกันที่เกี่ยวข้องกับการเช่าทรัพย์สินในประเทศไทยมีอยู่ 2 ลักษณะ คือ

#### 1. เงินประกันความเสียหาย

เงินประกันความเสียหายที่ผู้เช่าให้ไว้แก่ผู้ให้เช่า เพื่อเป็นการรับประกันว่าหากเกิดความเสียหายในทรัพย์สินที่ให้เช่า สามารถนำเงินที่ให้ไว้มาเยียวยาความเสียหายที่เกิดขึ้นได้ หรือนำมาชำระหนี้ที่ผู้เช่าค้างอยู่ได้ เช่น ค่าเช่าที่ค้างชำระ ค่าสาธารณูปโภค

#### 2. เงินประกันการปฏิบัติตามสัญญาเช่า

เงินประกันการปฏิบัติตามสัญญา เป็นเงินที่ผู้เช่ามอบให้แก่ผู้ให้เช่าไว้ตามข้อตกลงในสัญญาเช่าว่าจะปฏิบัติตามสัญญาเช่า หากผู้เช่าไม่ปฏิบัติตามข้อตกลงในสัญญาที่ให้ไว้ ผู้ให้เช่าสามารถริบได้ เช่น ผู้เช่าขอเลิกสัญญาก่อนครบกำหนดระยะเวลาเช่า ผู้ให้เช่าก็สามารถริบเงินประกันนั้นได้

การพิจารณาว่าเงินประกันการปฏิบัติตามสัญญาเช่าและประกันความเสียหายที่ได้จากการเช่าให้ทรัพย์สินดังกล่าว เป็นเงินได้พึงประเมินหรือไม่ ควรต้องพิจารณาถึงผลของเงินประกันว่าในแต่ละกรณีว่าผู้ให้เช่ามีสิทธิอย่างไรต่อเงินประกันดังกล่าว และลักษณะของเงินประกันนั้นเป็นไปตามความหมายของเงินได้พึงประเมินที่ประมวลรัฐฎากรกำหนดไว้หรือไม่ โดยพิจารณาได้ดังต่อไปนี้

##### 5.1.1 เงินประกันที่ผู้ให้เช่าต้องคืนแก่ผู้เช่าทั้งหมด เมื่อสิ้นสุดสัญญาเช่า

เงินประกันตามกรณีนี้ ไม่ว่าจะตกลงเพื่อประกันความเสียหาย หรือประกันการปฏิบัติตามสัญญาก็ตาม เมื่อสัญญาเช่าสิ้นสุดลง หากผู้เช่าไม่ได้ทำให้เกิดความเสียหายแก่ทรัพย์สินที่เช่า ไม่ได้ปฏิบัติตามข้อตกลงตามสัญญาเช่า ผู้ให้เช่ามีหน้าที่ต้องคืนเงินประกันดังกล่าวแก่ผู้เช่า เงินประกันความเสียหายและเงินประกันการปฏิบัติตามสัญญา จึงไม่มีลักษณะเป็นเงิน ทรัพย์สินหรือประโยชน์อื่นใดที่ผู้ให้เช่าได้รับจากการนำทรัพย์สิน

ออกให้เข้า ไม่มีลักษณะเป็นเงินได้พึงประเมินตามความหมาย มาตรา 39 และไม่เข้าลักษณะเป็นเงินได้ตาม มาตรา 40(5)(ก) ประมวลรัษฎากร ดังนั้นเมื่อเงินประกันนี้ ไม่ถือเป็นเงินได้พึงประเมินแล้ว ผู้ให้เข้าจึงไม่ควร ต้องนำเงินประกันมาเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาตั้งแต่ที่ได้รับเงินนี้มา ตามแนวทางปฏิบัติของกรมสรรพากร ข้อหารือภาษีอากร เลขหนังสือที่ กค 0811/4697 การจัดเก็บภาษีเงินได้ของบุคคลธรรมดา ในกรณีเงินประกัน เพื่อประกันความเสียหาย รวมถึงประกันการปฏิบัติตามสัญญาทันทีที่ได้รับมาของกรมสรรพากร จึงไม่ถูกต้อง ตามหลักภาษีอากรที่ดี ไม่คำนึงถึงความหมายของเงินได้พึงประเมินตามประมวลรัษฎากร

### 5.1.2 เงินประกันที่ตกลงคืนทั้งหมดเมื่อสัญญาสิ้นสุด แต่หากมีความเสียหายหรือผู้เช่าไม่ปฏิบัติตามสัญญา ก็สามารถนำไปหักหรือริบได้

เงินประกันเพื่อความเสียหายและเงินประกันเพื่อการปฏิบัติตามสัญญา หากผู้เช่าไม่ได้กระทำให้เกิด ความเสียหาย หรือปฏิบัติผิดสัญญา เมื่อครบกำหนดระยะเวลาเช่า ผู้ให้เช่าต้องคืนเงินประกันทั้งหมดแก่ผู้เช่า อย่างไรก็ดี หากมีความเสียหายหรือการปฏิบัติผิดข้อตกลงตามสัญญาเกิดขึ้น ผู้ให้เช่ามีสิทธิริบหรือหักเงิน ประกันเพื่อประกันความเสียหายหรือประกันการปฏิบัติตามสัญญา เงินประกันการปฏิบัติตามสัญญาที่ผู้ให้เช่า ริบ จึงมีลักษณะเป็นเบี้ยปรับที่ผู้ให้เช่าสามารถริบได้ ในขณะที่เงินประกันเพื่อความเสียหายที่ผู้ให้เช่าสามารถ หักตามความเสียหายที่เกิดขึ้นจริง จึงเป็นค่าเสียหายที่เกิดจากการสัญญา ผู้ให้เช่าสามารถหักหรือริบได้ตาม ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ เมื่อพิจารณาแล้ว ผู้ให้เช่าย่อมมีอำนาจเหนือเงินประกันเมื่อได้รับหรือหัก เงินนั้นแล้ว เงินประกันความเสียหายและเงินประกันการปฏิบัติตามสัญญาเช่าซึ่งผู้ให้เช่ามีอำนาจหักหรือริบ แล้วนั้น จึงมีลักษณะเป็นเงินได้พึงประเมินตามความหมาย มาตรา 39 และเข้าลักษณะเป็นเงินได้ตามมาตรา 40(5)(ก) ประมวลรัษฎากร คือ เป็นเงิน ทรัพย์สิน หรือประโยชน์ที่อาจคำนวณเป็นเงินได้ ซึ่งได้มาจากการให้ เช่าทรัพย์สิน ผู้ให้เช่าไม่มีภาระหน้าที่ต้องคืนเงินประกันแก่ผู้เช่าในอนาคตอีก นอกจากนี้ มาตรา 42(13) ประมวลรัษฎากรที่กำหนดยกเว้นเงินได้พึงประเมินบางประเภทที่ไม่ต้องนำมาเสียภาษีนั้น เพียงกำหนดถึง ค่าเสียหายหรือค่าสินไหมทดแทนที่เกิดจากมูลละเมิดเท่านั้น แต่ไม่รวมถึงเบี้ยปรับและค่าเสียหายจากการผิด สัญญาด้วย ดังนั้นเมื่อมีสิทธิหักหรือริบเงินประกันแล้ว จึงถือได้ว่าเป็นเงินได้พึงประเมินที่ได้รับมา ต้องนำมา เสียภาษีเงินได้ในปีภาษีนั้น

แม้เงินประกันจะเป็นสังกมทรัพย์ คือ นำจำนวนปริมาณที่เท่ากันมาทดแทนได้ก็ตาม แต่ในขณะที่ได้ รับมานั้น ผู้ให้เช่ายังไม่ได้มีอำนาจเหนือเงินเหล่านั้นโดยเด็ดขาด ยังคงมีภาระต้องคืนเงินประกันแก่ผู้เช่าเมื่อ สัญญาสิ้นสุดลง ไม่มีความแน่นอนว่าผู้ให้เช่าจะได้รับเงินประกันเท่าไร เพราะหากไม่มีความเสียหายหรือการ ผิดสัญญาเกิดขึ้น ผู้ให้เช่าก็ต้องส่งเงินทั้งหมดคืนแก่ผู้เช่า หากตีความว่าเงินประกันตามกรณีดังกล่าว เมื่อผู้ให้ เช่าได้รับมาแล้วในทุกกรณี ต้องนำมาเสียภาษีเงินได้ เพราะมีลักษณะเป็นเงินที่ได้รับตอบแทนจากการให้เช่า ทรัพย์สิน เป็นเงินได้พึงประเมิน เป็นการตีความขยายไปจากที่ประมวลรัษฎากรให้ความหมายไว้ ในทางที่เป็น

ผลร้ายต่อผู้เสียหาย เพราะเป็นเงินประกันอันไม่มีลักษณะเป็นเงินได้พึงประเมินมาคำนวณภาษีเงินได้ด้วย ดังนั้นเงินประกันตามกรณี ควรจะถูกนำมาเสียภาษีเงินได้ ต่อเมื่อผู้ให้เข้ามีสิทธิเหนือเงินดังกล่าวจริง ๆ โดยพิจารณาไปตามข้อเท็จจริงที่เกิดขึ้น เช่น เมื่อผู้เช่าเลิกสัญญาก่อนครบกำหนดระยะเวลาเช่า ผู้ให้เข้ามีสิทธิริบเงินประกันแล้ว มีอำนาจเหนือเงินประกันนั้นโดยเด็ดขาด จึงต้องนำเงินประกันที่ริบมาเสียภาษีเงินได้

เมื่อพิจารณาตามแนวปฏิบัติของกรมสรรพากรที่ได้ศึกษามาแล้วในบทที่ 3 ปรากฏว่าเมื่อผู้ให้เช่าได้รับเงินประกัน ไม่ว่าจะเป็เงินประกันเพื่อความปลอดภัยและเงินประกันการปฏิบัติตามสัญญาเช่า จะต้องถูกจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาในปีที่ผู้ให้เช่าได้รับมา แม้จะมีข้อตกลงให้คืนเงินประกันทั้งหมดเมื่อสิ้นสุดสัญญาเช่า ตามข้อหาหรือกรมสรรพากร กค 0811/4697 ลงวันที่ 30 พฤษภาคม 2545 และแม้ผู้ให้เช่าเป็นนิติบุคคลซึ่งเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล หากเงินประกันจากการให้เช่าอสังหาริมทรัพย์ ไม่มีลักษณะดังนี้ คือ 1) โดยขนบธรรมเนียมประเพณีทางธุรกิจได้มีการเรียกเก็บเงินประกันหรือเงินมัดจำ 2) ต้องมีการคืนเงินประกัน หรือเงินมัดจำให้แก่ผู้เช่าทันทีที่สัญญาสิ้นสุดลงโดยไม่มีเงื่อนไข แต่กรณีเกิดความเสียหาย ผู้ให้เข้ามีสิทธิหักกลบลบหนี้ได้ 3) เงินประกัน หรือเงินมัดจำที่เรียกเก็บต้องไม่เกิน 3-6 เท่าของค่าเช่ารายเดือน และ 4) สัญญาให้เช่าทรัพย์สินมีอายุสัญญาไม่เกิน 3 ปี ทุกประการตามข้อ 3(2) คำสั่งกรมสรรพากรที่ ป. 73/2541 ซึ่งแก้ไขโดยคำสั่งกรมสรรพากรที่ ป. 74/2541 นั้น แม้ตกลงให้มีการคืนเมื่อสัญญาเช่าสิ้นสุด ก็ต้องนำมาคำนวณภาษีเงินได้นิติบุคคลในรอบระยะเวลาบัญชีที่รับเงินประกันนั้นมา ตามข้อ 2 แห่งคำสั่งกรมสรรพากรดังกล่าว แสดงให้เห็นว่า ผู้เสียหายเงินได้บุคคลธรรมดา และผู้เสียหายเงินได้นิติบุคคลที่ไม่เข้าข้อยกเว้นตาม ข้อ 3(2)ของคำสั่งกรมสรรพากรที่ ป. 73/2541ซึ่งแก้ไขโดยคำสั่งกรมสรรพากรที่ ป. 74/2541 ต้องนำเงินประกันที่แม้มีการตกลงให้คืนเมื่อสัญญาสิ้นสุดลง อันไม่มีลักษณะเป็นเงินได้พึงประเมินตามที่ประมวลรัษฎากรให้ความหมายไว้มาคำนวณเป็นภาษีเงินได้

การจัดเก็บภาษีเงินได้จากเงินประกันที่ผู้ให้เข้ามีสิทธิริบหรือหัก เนื่องจากผู้เช่าไม่ปฏิบัติตามสัญญา หรือทำให้เกิดความเสียหายจากการเช่าทรัพย์สิน เป็นการจัดเก็บภาษีโดยตีความหมายเงินได้พึงประเมินให้ชอบตามหลักทั่วไปทางภาษีอากรแล้ว แต่ในกรณีที่มีการคืนเงินประกันทั้งหมดเมื่อสัญญาเช่าสิ้นสุดนั้น กรมสรรพากรยังไม่ได้คำนึงถึงความหมายของเงินได้พึงประเมินตามเจตนารมณ์ที่กฎหมายบัญญัติไว้ ว่าเงินได้พึงประเมินที่ต้องเสียภาษี ต้องมิใช่เพียงสิทธิเรียกร้องที่จะได้รับมาในภายหน้า แต่ต้องเป็นสิ่งที่ได้รับมาแล้ว และมีความแน่นอน หรือผู้เสียหายมีอำนาจเหนือเงินนั้น การตีความว่าเงินประกันเป็นเงินได้พึงประเมิน จึงเป็นการตีความหมายคำที่ไม่ได้กระทำไปอย่างเคร่งครัด ไม่คำนึงถึงความเป็นเอกเทศของประมวลรัษฎากรที่ได้ให้ความหมายของเงินได้พึงประเมินเอาไว้แล้ว รวมถึงเป็นการจัดเก็บภาษีเงินได้ที่ไม่เป็นไปตามหลักทั่วไปทางภาษี คือ หลักความแน่นอนที่ต้องการให้หลักเกณฑ์ในการจัดเก็บภาษีเงินได้เกี่ยวกับการพิจารณาว่าสิ่งใดเป็นเงินได้พึงประเมินมีความชัดเจน แน่นนอน และหลักความสะดวกที่ควรกำหนดให้การจัดเก็บภาษีอำนวยความสะดวก

สะดวกแก่ผู้เสียหายให้มากที่สุด โดยจัดเก็บภาษีในช่วงเวลาที่ผู้เสียหายสะดวกที่จะชำระมากที่สุด ไม่ก่อภาระที่มากเกินไปแก่ผู้เสียหาย

เมื่อนำหลักเกณฑ์การจัดเก็บภาษีเงินได้จากเงินประกันในการเช่าทรัพย์สินของประเทศไทย มาศึกษาเปรียบเทียบกับหลักเกณฑ์ของประเทศสหรัฐอเมริกา ปรากฏว่าการเช่าทรัพย์สินในสหรัฐอเมริกา นอกจากค่าเช่าที่ผู้ให้เช่าได้รับตอบแทนจากการให้เช่าทรัพย์สินแล้ว ก็มีเงินประกันการเช่าก็เป็นเงินที่ผู้เช่ามอบแก่ผู้ให้เช่าเพื่อประกันความเสียหายและประกันการปฏิบัติตามสัญญาเช่า ซึ่งเห็นได้ว่าเงินประกันการเช่าของประเทศสหรัฐอเมริกาและประเทศสหราชอาณาจักรนั้น มีลักษณะเช่นเดียวกันกับเงินประกันจากการให้เช่าทรัพย์สินของประเทศไทย ทั้งกรณีเงินประกันเพื่อความปลอดภัย และประกันเพื่อการปฏิบัติตามสัญญา

ประเทศสหรัฐอเมริกาและประเทศสหราชอาณาจักรใช้ระบบกฎหมายแบบ Common Law ก็จะทำให้หลัก Common Law หรือหลักความยุติธรรมตามธรรมชาติมาใช้เป็นกฎหมายแทน ซึ่งสามารถพบได้ตามคำพิพากษาที่เคยตัดสินเอาไว้ เว้นแต่จะมีกฎหมายกำหนดไว้เป็นลายลักษณ์อักษร ซึ่งการจัดเก็บภาษีเงินได้จากเงินประกันการเช่าของประเทศสหรัฐอเมริกาและประเทศสหราชอาณาจักรนั้น ไม่ว่าจะผู้ให้เช่าจะเป็นบุคคลธรรมดาหรือนิติบุคคล การพิจารณาว่าเงินประกันการเช่าเป็นเงินได้พึงประเมินที่ต้องนำมาเสียภาษีเงินได้หรือไม่ นั้น ใช้หลักเกณฑ์ในการจัดเก็บภาษีเช่นเดียวกัน

เงินประกันการเช่าของประเทศสหรัฐอเมริกาและประเทศสหราชอาณาจักร เป็นเงินได้ที่ต้องเสียภาษีเงินได้ ต่อเมื่อผู้ให้เช่ามีสิทธิเหนือเงินดังกล่าวนี้ อย่างแท้จริง โดยกรมสรรพากรของสหรัฐอเมริกา จะจัดเก็บภาษีเงินได้จากเงินประกันการเช่า ดังนี้ หากเงินประกันการเช่ามีการตกลงให้ถือเป็นค่าเช่างวดสุดท้ายของการเช่าทรัพย์สิน ถือเป็นเงินค่าเช่าล่วงหน้า ต้องนำมารวมคำนวณเป็นเงินได้ในปีภาษีที่ได้รับ หากต้องคืนแก่ผู้เช่าเมื่อสัญญาเช่าสิ้นสุด ก็ไม่ต้องนำมาคำนวณเป็นเงินได้เพื่อเสียภาษี อย่างไรก็ตามหากผู้เช่ารับเงินประกันการเช่าไม่ว่าบางส่วนหรือทั้งหมด เนื่องจากผู้เช่าไม่ปฏิบัติตามสัญญา จะต้องนำเงินประกันการเช่ามาคำนวณภาษีในปีภาษีที่รับเงินประกันนั้น ไม่ใช่ในปีที่ได้รับเงินนั้น สำหรับกรณีเงินประกันการเช่าที่ผู้ให้เช่าหัก เพื่อนำมาชำระความเสียหายที่เกิดจากการเช่าทรัพย์สินของผู้เช่า ถือเป็นเงินได้ในปีที่ผู้ให้เช่าหักเงินประกันการเช่า

สำหรับประเทศสหราชอาณาจักร เมื่อผู้ให้เช่าได้รับเงินประกันการเช่าจากผู้เช่า ผู้ให้เช่าต้องนำเงินประกันการเช่าไปฝากในบัญชีเงินฝากของรัฐ ซึ่งกำกับดูแลโดย Tenancy Deposit Scheme (TDS) และต้องคืนเงินประกันการเช่าแก่ผู้เช่า เมื่อสัญญาเช่าสิ้นสุด เว้นแต่มีความเสียหายเกิดขึ้น จึงจะสามารถหักเงินประกันการเช่าตามความเสียหายที่เกิดขึ้นได้ ดังนั้นหน่วยงานสรรพากรและตุลาการของประเทศสหราชอาณาจักรจะสามารถเก็บภาษีเงินได้จากเงินประกันการเช่า เมื่อผู้ให้เช่ามีสิทธิหักตามความเสียหายที่เกิดขึ้นแล้วเท่านั้น

เมื่อพิจารณาแล้ว เห็นได้ว่าการจัดเก็บภาษีเงินได้จากเงินประกันการเช่าของสหรัฐอเมริกาและประเทศสหราชอาณาจักร คำนึงถึงความเป็นเงินได้ของเงินประกันการเช่าตามที่กฎหมายภาษีกำหนดไว้ ผู้เสียภาษีต้องได้รับเงินประกันการเช่าและมีอำนาจเหนือเงินนั้นอย่างแท้จริงก่อน จึงจะนำเงินประกันการเช่านั้นมาเสียภาษีเงินได้ ดังนั้นประเทศไทยที่มีการจัดเก็บภาษีเงินได้จากเงินประกัน อันมีลักษณะเดียวกันกับเงินประกันการเช่า จึงควรนำหลักเกณฑ์การจัดเก็บภาษีของประเทศสหรัฐอเมริกามาพิจารณาประกอบด้วย เพื่อให้การจัดเก็บภาษีเงินได้เป็นไปตามความหมายที่ประมวลรัษฎากรกำหนดไว้อย่างแท้จริง

## 5.2 วิเคราะห์ปัญหาภาษีเงินได้จากเงินมัดจำที่ได้รับจากการให้เช่าทรัพย์สิน

เงินมัดจำเป็นสิ่งที่คู่สัญญาสามารถตกลงให้มีการมอบไว้แก่กัน นอกเหนือไปจากเงินค่าเช่า เพื่อเป็นพยานหลักฐานว่าสัญญาได้ทำขึ้น รวมถึงเป็นประกันในการปฏิบัติตามสัญญา การเช่าทรัพย์สินก็เป็นสัญญาประเภทหนึ่ง จึงสามารถตกลงให้มีการมอบมัดจำได้ เมื่อไม่ปรากฏว่าประมวลรัษฎากรได้ให้นิยามคำว่า เงินมัดจำไว้เป็นการพิเศษ จึงต้องตีความเงินมัดจำตามความหมายที่เข้าใจกันเป็นการทั่วไป โดยนำความหมายและหลักเกณฑ์ของมัดจำตาม มาตรา 377 และมาตรา 378 ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ใช้บังคับ

การจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาและภาษีเงินได้นิติบุคคลจากเงินมัดจำในการเช่าทรัพย์สิน ก็ต้องนำลักษณะและผลของเงินมัดจำมาพิจารณาเช่นกัน ว่ามีลักษณะเป็นเงินได้พึงประเมินตามความหมายมาตรา 39 และเข้าลักษณะเป็นเงินได้ตามมาตรา 40(5)(ก) ประมวลรัษฎากร คือ ต้องเป็นเงิน ทรัพย์สินหรือประโยชน์อื่นใดซึ่งคำนวณเป็นเงินได้ที่ได้รับตอบแทนจากการให้เช่าทรัพย์สิน ไม่ตีความเกินไปกว่าความหมายที่ประมวลรัษฎากรให้ไว้ และคำนึงถึงเจตนารมณ์ของฝ่ายนิติบัญญัติว่าต้องการจัดเก็บภาษีจากเงินได้พึงประเมินที่ผู้เสียภาษีมียุติในเงินดังกล่าวจริง ๆ โดยนำหลักทั่วไปทางภาษีอากร เช่น หลักความเป็นธรรม หลักความแน่นอน และหลักความสะดวกมาพิจารณาประกอบด้วย เมื่อพิจารณาหลักการจัดเก็บภาษีเงินได้เกี่ยวกับเงินมัดจำในสัญญาเช่าทรัพย์สิน ยังคงมีประเด็นที่ต้องพิจารณาตามลักษณะความตกลงของเงินมัดจำในแต่ละกรณี มีลักษณะเป็นเงินได้พึงประเมินที่ต้องเสียภาษีหรือไม่ ดังต่อไปนี้

### 5.2.1 เงินมัดจำที่คู่สัญญาตกลงให้คืนทั้งหมด เมื่อสัญญาเช่าทรัพย์สินสิ้นสุด

การจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาจากเงินมัดจำที่คู่สัญญาตกลงให้คืนเต็มจำนวนเมื่อสัญญาเช่าทรัพย์สินสิ้นสุดของกรมสรรพากรตาม ข้อหารือภาษีอากร เลขหนังสือที่ กค 0802/3464 ลงวันที่ 5 มีนาคม 2539 เป็นการจัดเก็บภาษีเงินได้ที่กรมสรรพากรดำเนินการโดยชอบด้วยกฎหมายแล้ว เงินมัดจำในกรณีดังกล่าว ไม่ถือเป็นเงินได้พึงประเมินตามประมวลรัษฎากร เพราะเป็นเงินที่ผู้ให้เช่ามีภาระจะต้องคืนแก่ผู้เช่าในอนาคต ไม่ใช่เงินที่ผู้ให้เช่ามีอำนาจเหนือเงินนั้นโดยเด็ดขาด ไม่ใช่เงินที่ได้รับมาเพื่อตอบแทนการให้เช่า

ทรัพย์สิน จึงไม่ต้องนำมาเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา แต่ยังคงมีประเด็นเกี่ยวกับภาษีเงินได้นิติบุคคลที่ต้องพิจารณา ดังนี้

การเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลจากเงินมัดจำในการเช่าทรัพย์สินเป็นไปตาม ข้อ 2(1) ของคำสั่งกรมสรรพากรที่ ป. 73/2541 ซึ่งแก้ไขโดยคำสั่งกรมสรรพากรที่ ป. 74/2541 คือ เมื่อนิติบุคคลที่ประกอบกิจการให้เช่าทรัพย์สินรับเงินมัดจำมา ต้องมารวมคำนวณเป็นรายได้ในรอบระยะเวลาบัญชีที่เริ่มให้เช่าทรัพย์สิน อย่างไรก็ตาม มีข้อยกเว้นการนำเงินมัดจำมารวมคำนวณเป็นรายได้ในรอบระยะเวลาบัญชีที่ได้รับมาตามข้อ 3(2) ของคำสั่งดังกล่าว คือ เงินที่ได้รับจากการให้เช่าอสังหาริมทรัพย์ที่มีลักษณะ ดังต่อไปนี้ 1) โดยขนบธรรมเนียมประเพณีทางธุรกิจได้มีการเรียกเก็บเงินประกันหรือเงินมัดจำ 2) ต้องมีการคืนเงินประกัน หรือเงินมัดจำให้แก่ผู้เช่าทันทีที่สัญญาสิ้นสุดลงโดยไม่มีเงื่อนไข แต่กรณีเกิดความเสียหาย ผู้ให้เช่ามีสิทธิหักกลบลบหนี้ได้ 3) เงินประกัน หรือเงินมัดจำที่เรียกเก็บต้องไม่เกิน 3-6 เท่าของค่าเช่ารายเดือน และ 4) สัญญาให้เช่าทรัพย์สินมีอายุสัญญาไม่เกิน 3 ปี หากเงินมัดจำมีลักษณะตาม 4 กรณีข้างต้น ก็ไม่ต้องนำมาคำนวณเป็นรายได้เมื่อได้รับมา

เมื่อพิจารณาแล้ว เห็นได้ว่า หากผู้เสียภาษีเงินได้นิติบุคคล ตกลงทำสัญญาเช่าโดยข้อตกลงเป็นไปตามข้อ 3(2) คำสั่งกรมสรรพากรที่ ป. 73/2541 ซึ่งแก้ไขโดยคำสั่งกรมสรรพากรที่ ป. 74/2541 เงินมัดจำที่ได้รับก็ไม่จำเป็นต้องนำมาเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลตามที่ได้รับการยกเว้น แต่หากการเช่าอสังหาริมทรัพย์ไม่ต้องตามหลักเกณฑ์ดังกล่าวทั้งหมด เช่น เป็นสัญญาเช่าที่มีอายุสัญญาเกิน 3 ปี หรือหากผู้ให้เช่าตกลงทำสัญญาเช่าอสังหาริมทรัพย์ แม้จะตกลงให้มีการคืนมัดจำทั้งหมดเมื่อสัญญาเช่าสิ้นสุดลง ผู้ให้เช่าก็ต้องนำเงินมัดจำที่ได้รับมาคำนวณเป็นรายรับในรอบระยะเวลาบัญชีที่ได้รับมา แม้ว่าเงินมัดจำนั้นจะไม่มีลักษณะเป็นเงินได้พึงประเมินตามความหมายที่ประมวลรัษฎากรกำหนดไว้ก็ตาม เพราะผู้ให้เช่ามีภาระต้องคืนเงินแก่ผู้เช่าในอนาคต หลักเกณฑ์ยกเว้นการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลจากเงินมัดจำในการให้เช่าอสังหาริมทรัพย์นี้ จึงไม่เป็นไปตามหลักความเป็นธรรม เนื่องจากผู้เสียภาษีที่ได้รับเงินมัดจำในลักษณะเดียวกัน ต้องคืนมัดจำแก่ผู้เช่าในอนาคตเช่นเดียวกัน แต่หลักเกณฑ์การเก็บภาษีที่บังคับใช้แตกต่างกัน ไม่ได้บังคับเป็นการทั่วไปอย่างเท่าเทียม รวมถึงการนำเงินมัดจำที่ไม่เข้าข้อยกเว้นมาเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล โดยไม่คำนึงถึงความหมายและเจตนารมณ์ของเงินได้พึงประเมินตามประมวลรัษฎากร ก็แสดงให้เห็นถึงความไม่แน่นอนในการนำหลักเกณฑ์ว่าสิ่งใดเป็นเงินได้พึงประเมินมาใช้ในการจัดเก็บภาษี

นอกจากนี้ แม้คำสั่งกรมสรรพากรที่ ป. 73/2541ซึ่งแก้ไขโดยคำสั่งกรมสรรพากรที่ ป. 74/2541 จะกำหนดหลักเกณฑ์เกี่ยวกับการจ่ายเงินมัดจำคืนแก่ผู้เช่า ผู้ให้เช่าสามารถนำเงินที่ได้คืน มาถือเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลได้ก็ตาม แต่ก็เป็นการก่อภาระให้แก่ผู้เสียภาษีที่ต้องนำเงินมัดจำที่ต้องคืนในอนาคตมาคำนวณภาษี ไม่เป็นไปตามหลักความสะดวกรวดตามหลักการบริหารภาษีอากรที่ดี



### 5.2.2 เงินมัดจำที่คู่สัญญาตกลงให้เป็นส่วนหนึ่งของค่าเช่า

หากมีการตกลงมอบมัดจำไว้ตามสัญญาเช่า คู่สัญญาก็สามารถตกลงถึงผลของเงินมัดจำได้ตาม มาตรา 378 ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ โดยจะถือว่ามัดจำเป็นส่วนหนึ่งของการชำระหนี้ตามสัญญาก็ได้ มัดจำตามลักษณะนี้ จึงมีลักษณะเป็นค่าเช่าที่ผู้ให้เช่าได้รับล่วงหน้า เพื่อตอบแทนการให้เช่าทรัพย์สิน มิใช่เป็นเพียงสิทธิที่ผู้ให้เช่าสามารถเรียกร้องได้ในอนาคต เงินมัดจำตามลักษณะนี้จึงต้องตามความหมายของเงินได้พึงประเมินที่จะต้องเสียภาษีตามที่ประมวลรัษฎากรให้ความหมายเอาไว้ แต่ยังคงมีประเด็นที่ต้องพิจารณาว่า แม้เงินมัดจำตามกรณีนี้จะถือเป็นเงินได้พึงประเมินแล้ว แต่ควรจะเป็นเงินได้พึงประเมินเมื่อใด

กรณีการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลจากเงินมัดจำในการเช่าทรัพย์สินที่ตกลงให้เงินมัดจำเป็นส่วนหนึ่งของการชำระหนี้ นั้น เมื่อผู้ให้เช่าทรัพย์สินได้รับเงินมัดจำมาแล้ว ก็ต้องนำไปรวมคำนวณเป็นรายได้ในรอบระยะเวลาบัญชีที่เริ่มให้เช่าทรัพย์สินข้อ 2(1) ของคำสั่งกรมสรรพากรที่ ป. 73/2541 ซึ่งแก้ไขโดยคำสั่งกรมสรรพากรที่ ป. 74/2541 เป็นกรณีที่กรมสรรพากรกำหนดหลักเกณฑ์การจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคล โดยคำนึงถึงความหมายของเงินได้พึงประเมินที่ได้รับมาจากการให้เช่าทรัพย์สินตามประมวลรัษฎากรแล้ว เพราะเงินมัดจำที่ถือเป็นส่วนหนึ่งของการชำระหนี้ ถือเป็นจำนวนเงินแน่นอนที่ผู้ให้เช่ามีสิทธิได้รับ เนื่องจากการนำทรัพย์สินออกให้เช่าแล้ว มิใช่เป็นเพียงสิทธิเรียกร้องในจำนวนที่ไม่แน่นอนที่อาจเรียกได้ในภายหลัง อีกทั้งหลักเกณฑ์นี้ ก็นำมาใช้บังคับทั้งกรณีผู้ให้เช่าสังหาริมทรัพย์และอสังหาริมทรัพย์เป็นการทั่วไปอีกด้วย และมีความแน่นอน ชัดเจนในการบังคับใช้ คือกำหนดให้นำมาคำนวณเป็นเงินได้พึงประเมินตั้งแต่นั้นมา จึงไม่ทำให้เกิดความสับสนในการคำนวณภาษีเงินได้ว่า ควรจะถือว่าเงินมัดจำเป็นรายได้ที่ต้องนำมาคำนวณภาษีเงินได้เมื่อใด

อย่างไรก็ตาม ในกรณีการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ไม่ปรากฏแนวทางที่ชัดเจนของกรมสรรพากรว่าเงินมัดจำที่ตกลงให้เป็นส่วนหนึ่งของค่าเช่าถือเป็นค่าเช่าในเดือนใด แม้จะมีแนวทางปฏิบัติที่ใกล้เคียงซึ่งปรากฏในคำพิพากษาศาลฎีกาที่ 2346/2536 ว่าเงินมัดจำที่คู่สัญญาจะซื้อจะขายตกลงให้ถือเป็นส่วนหนึ่งของการชำระราคาเช่าที่ดินถือเป็นเงินได้พึงประเมินที่จะต้องเสียภาษีเงินได้ ตามมาตรา 39 ประมวลรัษฎากร ในปีภาษีที่โจทก์ได้รับเงินมัดจำนั้นมา แต่หากนำมาปรับใช้กับการเช่าทรัพย์สิน ในกรณีที่มีกำหนดระยะเวลาเช่าหลายปี เงินมัดจำที่ตกลงให้เป็นส่วนหนึ่งของการชำระหนี้ ก็มีประเด็นที่ต้องพิจารณาว่าควรถือเป็นเงินได้พึงประเมินในปีภาษีที่ได้รับมา หรือเป็นเงินได้พึงประเมินในปีที่สัญญาเช่าสิ้นสุดลง โดยถือเป็นค่าเช่าที่ได้รับมาเป็นงวดสุดท้าย การจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาสำหรับมัดจำที่ถือเป็นส่วนหนึ่งของการชำระหนี้ จึงยังขาดหลักเกณฑ์การจัดเก็บภาษีที่ชัดเจน

### 5.2.3 เงินมัดจำที่คู่สัญญาไม่ได้มีการตกลงกันว่าจะคืนหรือเป็นส่วนหนึ่งของค่าเช่า

มาตรา 378 (1) ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ ได้กำหนดผลของมัดจำเอาไว้ว่า ถ้ามิได้ตกลงกันเป็นอย่างอื่น ให้ส่งคืนหรือจัดเอาเป็นการใช้เงินบางส่วนในเมื่อชำระหนี้ จึงมีกรณีต้องพิจารณาว่า หากไม่มีคู่สัญญาฝ่ายใดผิดสัญญาเช่า เมื่อครบกำหนดระยะเวลาเช่าแล้ว เงินมัดจำที่วางไว้นั้น ไม่ได้มีการตกลงกันว่าจะส่งเงินมัดจำคืน หรือให้ถือเป็นส่วนหนึ่งของการชำระหนี้ จะต้องปฏิบัติอย่างไรต่อไป ซึ่งไม่ได้มีคำพิพากษาที่เกี่ยวกับมัดจำจากการเช่าทรัพย์สินไว้โดยตรง แต่คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 5639/2550 กล่าวว่า สัญญาซื้อขายที่ดินมัดจำนั้นถ้ามิได้ตกลงกันไว้เป็นอย่างอื่น ให้จัดเอาเป็นการใช้เงินบางส่วนเมื่อชำระแล้ว

ดังนั้นเมื่อพิจารณาแล้ว เพื่อความสะดวกระหว่างคู่สัญญา หากมัดจำที่ให้แก่นั้นเป็นเงิน และหนี้ที่จะต้องชำระก็เป็นเงินด้วย เพื่อไม่ให้เกิดความยุ่งยากในทางปฏิบัติ เมื่อสัญญาเช่าสิ้นสุดลง และคู่สัญญาไม่ได้ตกลงผลของมัดจำไว้ เงินมัดจำก็ควรถือเป็นส่วนหนึ่งของการชำระหนี้ เมื่อมัดจำนั้นถือเป็นส่วนหนึ่งของการชำระหนี้ หรือถือเป็นค่าเช่างวดหนึ่ง หากพิจารณาตามลักษณะของเงินได้พึงประเมินที่ได้รับจากการให้เช่าทรัพย์สินตาม มาตรา 39 ประกอบมาตรา 40(5)(ก) ประมวลรัษฎากรแล้ว ย่อมมีลักษณะเป็นสิ่งที่ได้รับตอบแทนจากการให้เช่าทรัพย์สิน ซึ่งผู้ให้เช่ามีอำนาจเหนือเงินมัดจำดังกล่าว เนื่องจากสัญญาเช่าสิ้นสุดลงแล้ว ผู้ให้เช่าไม่มีภาระที่จะต้องคืนเงินมัดจำให้แก่ผู้เช่าอีกในอนาคต การจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาและภาษีเงินได้นิติบุคคลจากเงินมัดจำตามกรณีนี้ จึงควรเป็นไปในกรณีเดียวกันกับ 5.2.2 เงินมัดจำที่ถือเป็นส่วนหนึ่งของการชำระหนี้ เพื่อให้ผู้มีหน้าที่เสียภาษีได้รับความสะดวกในการชำระภาษี ไม่ก่อภาระเกินควร ภายใต้หลักเกณฑ์การจัดเก็บภาษีเงินได้ที่แน่นอนชัดเจน เป็นไปในแนวทางเดียวกัน

เมื่อศึกษาเกี่ยวกับหลักเกณฑ์การเช่าทรัพย์สินของประเทศสหรัฐอเมริกาและประเทศสหราชอาณาจักรแล้ว ปรากฏว่าเงินประกันการเช่าก็เป็นเงินที่ผู้เช่ามอบให้แก่ผู้เช่า เพื่อเป็นการประกันว่าจะปฏิบัติตามสัญญาเช่นกัน จึงเป็นเงินที่มีลักษณะคล้ายกับเงินมัดจำจากการให้เช่าทรัพย์สินของประเทศไทย หลักเกณฑ์การจัดเก็บภาษีเงินได้จากเงินประกันการเช่าของสหรัฐอเมริกาและประเทศสหราชอาณาจักร จึงน่าจะสามารถนำมาศึกษาเพื่อเป็นแนวทางในการจัดเก็บภาษีเงินได้จากเงินมัดจำในการเช่าทรัพย์สินของไทยได้

เงินประกันการเช่าของสหรัฐอเมริกานั้น ไม่ว่าจะผู้ให้เช่าจะเป็นบุคคลธรรมดาหรือนิติบุคคล หากได้รับเงินประกันการเช่า ก็ต้องพิจารณาว่าผู้ให้เช่ามีอำนาจเหนือเงินประกันการเช่าดังกล่าวหรือไม่ หากถือเป็นค่าเช่างวดสุดท้ายของการเช่าทรัพย์สิน ก็ถือเป็นเงินค่าเช่าล่วงหน้าของผู้ให้เช่าได้รับ ต้องนำมารวมคำนวณเป็นเงินได้ในปีภาษีที่ได้รับ หากต้องคืนแก่ผู้เช่าเมื่อสัญญาเช่าสิ้นสุด ก็ไม่ต้องนำมาคำนวณเป็นเงินได้เพื่อเสียภาษี อย่างไรก็ตามหากผู้เช่ารับเงินประกันการเช่าไม่ว่าบางส่วนหรือทั้งหมด เนื่องจากผู้เช่าไม่ปฏิบัติตามสัญญา จะต้องนำเงินประกันการเช่ามาคำนวณภาษีในปีภาษีที่รับเงินประกันนั้น ไม่ใช่ในปีที่ได้รับเงินนั้น อันเป็นการเก็บภาษีเงินได้

สำหรับประเทศสหราชอาณาจักร ไม่ว่าจะเป็นการเช่าทรัพย์สินประเภทใด หรือผู้ให้เช่าจะเป็นบุคคลธรรมดา หรือนิติบุคคล ผู้ให้เช่ามีหน้าที่ต้องคืนเงินประกันการเช่าทั้งหมดแก่ผู้เช่า เมื่อสัญญาเช่าสิ้นสุดลง หากผู้ให้เช่าคืนเงินประกันการเช่าเต็มจำนวน ก็ไม่ต้องนำเงินนั้นมาเสียภาษีเงินได้ เว้นแต่ผู้ให้เช่าจะยึดเงินประกันการเช่าไว้เท่าใด ก็จะต้องเสียภาษีเงินได้จากจำนวนที่ยึดเอาไว้

กล่าวได้ว่าการจัดเก็บภาษีเงินได้จากเงินมัดจำในการเช่าของสหรัฐอเมริกาและประเทศสหราชอาณาจักร ได้คำนึงถึงความหมายและลักษณะของเงินได้พึงประเมินตามที่ประมวลรัษฎากรกำหนดไว้อย่างเคร่งครัด และมีหลักการพิจารณาว่าสิ่งใดเป็นเงินได้พึงประเมินอย่างชัดเจน ไม่มีการสร้างข้อยกเว้นในการจัดเก็บภาษีจากเงินมัดจำไม่ว่าจะเป็นมัดจำจากการเช่าสังหาริมทรัพย์หรือสังหาริมทรัพย์ เป็นแนวทางการจัดเก็บภาษีอากรที่เป็นไปตามหลักบริหารภาษีที่ต่ออย่างหลักความเป็นธรรมเป็นอย่างมาก เนื่องจากไม่ว่าจะเป็นภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาหรือนิติบุคคล หากเงินได้พึงประเมินที่ได้รับมีลักษณะเช่นเดียวกัน อย่างเงินมัดจำที่ได้จากการให้เช่าทรัพย์สิน ก็ใช้หลักเกณฑ์เดียวกันในการจัดเก็บภาษี

ประเทศไทยซึ่งจัดเก็บภาษีเงินได้จากเงินมัดจำอันมีลักษณะเดียวกันกับเงินประกันการเช่า ไม่ว่าจะมีการตกลงให้คืนเงินมัดจำทั้งหมด หรือตกลงให้มัดจำเป็นส่วนหนึ่งของการชำระหนี้ก็ตาม จึงควรนำหลักเกณฑ์การจัดเก็บภาษีของประเทศสหรัฐอเมริกาและประเทศสหราชอาณาจักรมาพิจารณาประกอบแนวทางการจัดเก็บภาษีเงินได้ให้ถูกต้องตามหลักการทั่วไปทางภาษีอากรเกี่ยวกับภาษีอากรที่ดี

### 5.3 วิเคราะห์ปัญหาความไม่ถูกต้องตามหลักการทั่วไปทางภาษีอากร

จากการศึกษาหลักเกณฑ์การจัดเก็บภาษีเงินได้จากเงินประกันและเงินมัดจำในการเช่าทรัพย์สินตามประมวลรัษฎากร ปรากฏว่าแม้การจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาและภาษีเงินได้นิติบุคคล จะนำมาตรา 39 และมาตรา 40(5)(ก) ประมวลรัษฎากรมาพิจารณาว่าสิ่งที่ได้มาจากการให้เช่าทรัพย์สินเป็นเงินได้พึงประเมินเช่นเดียวกัน แต่แนวทางและหลักเกณฑ์ที่กำหนดเพื่อจัดเก็บภาษีเงินได้จากเงินประกันและเงินมัดจำในการเช่าทรัพย์สินกลับมีความแตกต่างกัน

การกำหนดแนวทางการจัดเก็บภาษีเงินได้ภายใต้หลักทั่วไปทางภาษีอากรนั้น ควรประกอบด้วยหลักการบริหารภาษีอากรที่ดี เช่น หลักความเป็นธรรม หลักความแน่นอน และหลักความสะดวก รวมถึงหลักความเสมอภาคทางภาษีอากร และหลักความเป็นกลางและการแทรกแซงทางภาษี หรืออาจกล่าวได้ว่า การจัดเก็บภาษีเงินได้จากเงินที่มีลักษณะเหมือนกัน เช่น เป็นเงินประกันและเงินมัดจำที่ได้จากการให้เช่าทรัพย์สิน ไม่ว่าจะเป็สังหาริมทรัพย์ หรืออสังหาริมทรัพย์ ควรเป็นหลักเกณฑ์ที่ใช้บังคับกันเป็นการทั่วไป มีความชัดเจนแน่นอนว่าสิ่งใดที่ได้รับจากการให้เช่าเป็นเงินได้พึงประเมินที่จะต้องเสียภาษี และไม่สร้างภาระให้แก่ผู้เสียภาษีเกินควร ไม่ว่าจะผู้ให้เช่าจะเป็นนิติบุคคลหรือบุคคลธรรมดา เมื่อเอาทรัพย์สินของตนให้ผู้อื่นเช่าแล้ว ก็ควรจะต้อง

เสียภาษีบนแนวทางการเสียภาษีเดียวกัน หลักเกณฑ์การจัดเก็บภาษีเงินได้ไม่ควรถูกแทรกแซงให้อื้อประโยชน์แก่ผู้ให้เช่าทรัพย์สินประเภทใดประเภทหนึ่งมากเกินไป แต่อยู่ตั้งอยู่บนพื้นฐานของความเสมอภาค

เงินประกัน ไม่ว่าจะเพื่อประกันความเสียหายหรือประกันการปฏิบัติตามสัญญา หากผู้ให้เช่าเป็นบุคคลธรรมดา ไม่ว่าจะให้เช่าสังหาริมทรัพย์หรือสังหาริมทรัพย์ แม้มีการตกลงให้คืนทั้งหมดเมื่อการเช่าสิ้นสุด ผู้ให้เช่าที่เป็นบุคคลธรรมดาก็ต้องนำเงินประกันนั้นมาเสียภาษี โดยถือเป็นเงินได้พึงประเมินในปีภาษีที่ได้รับมา แต่หากผู้ให้เช่าเป็นนิติบุคคล การจัดเก็บภาษีเงินได้จากเงินประกันที่รับมาต้องเป็นไปตาม ข้อ 2(1) คำสั่งกรมสรรพากรที่ ป. 73/2541 ซึ่งแก้ไขโดยคำสั่งกรมสรรพากรที่ ป. 74/2541 คือ เป็นเงินได้ที่ต้องนำมาคำนวณเป็นรายรับในรอบระยะเวลาบัญชีที่ได้รับเงินประกันจากการให้เช่าทรัพย์สินนั้น อย่างไรก็ตาม ข้อ 3(2) แห่งคำสั่งกรมสรรพากรดังกล่าว ได้ยกเว้นการจัดเก็บภาษีเงินได้จากเงินประกันจากกิจการให้เช่าสังหาริมทรัพย์ที่มีลักษณะ คือ 1) โดยขนบธรรมเนียมประเพณีทางธุรกิจได้มีการเรียกเก็บเงินประกันหรือเงินมัดจำ 2) ต้องมีการคืนเงินประกัน หรือเงินมัดจำให้แก่ผู้เช่าทันทีที่สัญญาสิ้นสุดลงโดยไม่มีเงื่อนไข แต่กรณีเกิดความเสียหาย ผู้ให้เช่ามีสิทธิหักกลบลบหนี้ได้ 3) เงินประกัน หรือเงินมัดจำที่เรียกเก็บต้องไม่เกิน 3 ถึง 6 เท่าของค่าเช่ารายเดือน และ 4) สัญญาให้เช่าทรัพย์สินมีอายุสัญญาไม่เกิน 3 ปี กล่าวคือ หากเงินประกันที่ได้จากการให้เช่าสังหาริมทรัพย์เป็นไปตามที่ ข้อ 3(2) คำสั่งกรมสรรพากรดังกล่าวกำหนดไว้ ก็ไม่ต้องนำรวมคำนวณเป็นเงินได้ในรอบระยะเวลาบัญชีที่ได้รับมา

เมื่อพิจารณาแล้ว จะพบว่าข้อยกเว้นตามข้อ 3(2) คำสั่งกรมสรรพากรที่ ป. 73/2541 ซึ่งแก้ไขโดยคำสั่งกรมสรรพากรที่ ป. 74/2541 ก่อให้เกิดความไม่เป็นธรรมระหว่างผู้เสียภาษี รวมถึงไม่ถูกต้องตามหลักการทั่วไปทางภาษีอากร เมื่อบุคคลธรรมดาก็เป็นผู้ให้เช่าสังหาริมทรัพย์เช่นเดียวกัน แต่กลับต้องนำเงินประกันที่ต้องจ่ายคืนแก่ผู้เช่าในอนาคตมาคำนวณภาษีตั้งแต่ปีที่ได้รับ ในขณะที่นิติบุคคลประกอบกิจการให้เช่าหากเป็นเงินประกันที่มีการตกลงให้คืนทั้งหมดเมื่อสัญญาสิ้นสุดลงและมีลักษณะอื่นตามที่กำหนด ไม่ต้องนำเงินประกันดังกล่าวมาเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล แนวทางจัดเก็บภาษีในลักษณะนี้แสดงให้เห็นถึงความไม่แน่นอนในการจัดเก็บภาษีเงินได้ว่าสรุปแล้ว เงินประกันที่มีการตกลงคืนแก่กันมีลักษณะเป็นเงินได้พึงประเมินหรือไม่ และเมื่อเป็นเงินประกันที่มีลักษณะเดียวกัน แต่ถูกจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลและบุคคลธรรมดาแตกต่างกัน ไม่ใช่แนวทางการจัดเก็บที่เป็นการทั่วไปต่อผู้เสียภาษีทุกคนอย่างเท่าเทียมตามหลักความเป็นธรรม นอกจากนี้ ผู้ให้เช่าที่เป็นนิติบุคคลซึ่งได้รับยกเว้นไม่ต้องเสียภาษีเงินได้ในเงินประกันที่ผู้ให้เช่าเป็นบุคคลธรรมดาต้องเสียภาษี ทั้งที่สถานะทางเศรษฐกิจและอำนาจในการต่อรองของนิติบุคคลมีมากกว่าบุคคลธรรมดา แต่กลับได้รับประโยชน์จากการเสียภาษียิ่งกว่าบุคคลธรรมดาที่จะต้องเสียภาษีเงินได้นั้น การแทรกแซงการจัดเก็บภาษีในกรณีเงินประกันของกรมสรรพากร จึงไม่ถูกต้องตามหลักทั่วไปทางภาษี เนื่องจากทำให้การแข่งขันทางการค้า

ระหว่างนิติบุคคลและบุคคลธรรมดาในการให้เช่าอสังหาริมทรัพย์เป็นไปอย่างไม่เป็นธรรม การจัดเก็บภาษีเงินได้ในกรณีเงินประกัน จึงขาดความเสมอภาคทางภาษีอากร

แม้ว่าผู้เสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาจากเงินประกันที่ตกลงให้คืนเมื่อการเช่าสิ้นสุด ซึ่งเสียภาษีเงินได้ไปแล้วตั้งแต่ปีภาษีที่ได้รับมา จะสามารถขอคืนภาษีได้ เมื่อคืนเงินประกันแก่ผู้เช่าไปแล้ว ตามมาตรา 27 ตรี ประมวลรัษฎากรที่ว่า “เว้นแต่มีบทบัญญัติไว้เป็นอย่างอื่น การขอคืนภาษีอากรเป็นจำนวนเกินกว่าที่ควรต้องเสียภาษีหรือไม่มีหน้าที่ต้องเสีย ให้ผู้มีสิทธิขอคืนภาษียื่นคำร้องขอคืนภายในสามปีนับแต่วันสุดท้ายแห่งกำหนดเวลายื่นรายการภาษีตามที่กฎหมายกำหนด เว้นแต่ (1) ในกรณีผู้มีสิทธิขอคืนได้ยื่นรายการ เมื่อพ้นเวลาที่กฎหมายกำหนด ให้ผู้มีสิทธิขอคืนยื่นคำร้องขอคืนภายในสามปี นับแต่วันที่ได้ยื่นรายการ” แต่เมื่อเทียบกับผู้เสียเงินได้จากเงินประกันซึ่งเป็นนิติบุคคลที่แม้ว่าจะจะต้องนำเงินประกันมารวมคำนวณเป็นเงินได้ในรอบระยะเวลาบัญชีที่ได้รับมาเช่นกัน ในขณะที่ผู้เสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาจะต้องไปยื่นคำร้องขอคืนภาษีภายใน 3 ปี หรือภายในระยะเวลาที่กฎหมายกำหนด แต่ผู้เสียภาษีเงินได้นิติบุคคลสามารถนำเงินประกันที่จ่ายคืนมาเป็นรายจ่าย เพื่อคำนวณกำไรสุทธิที่จะต้องเสียภาษีได้เลย ตามข้อ 2 คำสั่งกรมสรรพากรที่ ป. 73/2541 ซึ่งแก้ไขโดยคำสั่งกรมสรรพากรที่ ป. 74/2541 โดยไม่ต้องไปยื่นคำร้องขอคืนภาษีอีก แสดงให้เห็นว่าผู้เสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาไม่ได้รับความสะดวกในการเสียภาษี ต้องรับภาระเกินควร ทั้งที่เงินประกันที่ตกลงคืนแก่ผู้เช่านั้นมีลักษณะอย่างเดียวกัน

เมื่อพิจารณาเปรียบเทียบกับการจัดเก็บภาษีเงินได้จากเงินประกันการเช่าของประเทศสหรัฐอเมริกา และประเทศสหราชอาณาจักร ปรากฏว่าไม่ว่าจะเป็นกรณีผู้เสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาหรือภาษีเงินได้นิติบุคคล ก็ใช้หลักเกณฑ์การจัดเก็บภาษีเดียวกัน โดยไม่มีข้อยกเว้นใด ๆ ไม่ว่าจะเป็นเงินประกันการเช่าจากการให้เช่าอสังหาริมทรัพย์หรืออสังหาริมทรัพย์ก็ตาม ผู้เสียภาษีเงินได้ทุกประเภทได้รับการปฏิบัติในการจัดเก็บภาษีอย่างเท่าเทียมกัน ทั้งยังได้รับความสะดวกในการเสียภาษี เนื่องจากเงินประกันการเช่าของสหรัฐอเมริกาจะถือเป็นเงินได้พึงประเมินที่ต้องเสียภาษีต่อเมื่อผู้ให้เช่าได้รับเงินนั้นมาอย่างแท้จริงแล้ว คือ หากตกลงให้มีการคืนเงินทั้งหมดเมื่อการเช่าสิ้นสุด ทั้งผู้เสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาและนิติบุคคล ก็ไม่ต้องนำเงินประกันการเช่ามาคำนวณภาษี แต่หากผู้ให้เช่ามีสิทธิรับเงินดังกล่าว เนื่องจากหักมาชำระความเสียหายหรือริบเพราะมิได้ปฏิบัติตามสัญญา ก็จะเป็นเงินได้พึงประเมินที่ต้องเสียภาษีในปีที่มีการหักหรือริบเงินประกันการเช่าจริง ๆ ดังนั้น การจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาและภาษีเงินได้นิติบุคคลจากเงินประกันในการเช่าทรัพย์สินของประเทศ ไทย จึงควรนำแนวทางของประเทศสหรัฐอเมริกาและประเทศสหราชอาณาจักรมาพิจารณาการกำหนดแนวทางและหลักเกณฑ์การจัดเก็บภาษีเงินได้ให้เป็นไปในแนวทางเดียวกัน ถูกต้องตามหลักการทั่วไปทางภาษีอากร

## บทที่ 6

### สรุปผลการศึกษา และข้อเสนอแนะแนวทางแก้ไขปัญหา

#### 6.1 สรุปผลการศึกษา

การจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาและภาษีเงินได้นิติบุคคล ต้องจัดเก็บภาษีจากสิ่งที่เป็นเงินได้พึงประเมินเท่านั้น ดังนั้นเงินประกัน ไม่ว่าจะประกันความเสียหายหรือประกันการปฏิบัติตามสัญญาและเงินมัดจำจากการให้เช่าทรัพย์สินจะถือเป็นเงินได้พึงประเมินหรือไม่นั้น ต้องพิจารณาจากข้อเท็จจริงที่คู่สัญญาตกลงกันเป็นกรณีนี้ไป

กรณีเงินประกันไม่ว่าเพื่อประกันความเสียหาย หรือประกันการปฏิบัติตามสัญญาเช่าซึ่งผู้ให้เช่ามีสิทธิหักหรือริบแล้ว เนื่องจากผู้เช่าไม่ปฏิบัติตามสัญญาหรือทำให้เกิดความเสียหายขึ้น ผู้ให้เช่าสามารถหักหรือริบเงินประกันความเสียหายหรือเงินประกันการปฏิบัติตามสัญญาเช่านั้นได้ตามที่ได้ตกลงกันไว้ เงินประกันดังกล่าวจึงมีลักษณะเป็นเบี้ยปรับและค่าเสียหายจากการไม่ปฏิบัติตามสัญญาตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ เมื่อผู้ให้เช่าหักหรือริบ ก็ย่อมมีสิทธิเหนือเงินประกันดังกล่าวแล้ว ไม่มีหน้าที่ต้องส่งคืนแก่ผู้เช่าอีกต่อไป จึงมีลักษณะเป็นเงินได้พึงประเมินตามประมวลรัษฎากร มาตรา 39 ประกอบมาตรา 40(5)(ก)

กรณีเงินมัดจำจากการให้เช่าทรัพย์สินที่คู่สัญญาตกลงให้เป็นส่วนหนึ่งของการชำระหนี้หรือเป็นค่าเช่า แสดงให้เห็นว่าเมื่อสัญญาสิ้นสุดลงผู้ให้เช่าย่อมมีสิทธิเหนือเงินนั้นอย่างแน่นอน เงินมัดจำตามกรณีดังกล่าว จึงมีลักษณะเป็นค่าเช่าที่ผู้ให้เช่าได้รับมาล่วงหน้า มีสิทธิและอำนาจเหนือเงินนั้นแล้ว มิใช่เป็นเพียงสิทธิที่อาจเรียกร้องมาได้ในภายหน้า ทั้งยังมีการกำหนดจำนวนไว้เป็นการแน่นอนแล้วว่าผู้เช่าจะมอบเงินให้แก่ผู้เช่าเป็นจำนวนเท่าใด จึงเป็นเงินที่ได้รับมาจากการให้เช่าทรัพย์สิน ต้องตามความหมายของเงินได้พึงประเมินตามประมวลรัษฎากร มาตรา 39 ประกอบมาตรา 40(5)(ก) ประมวลรัษฎากร เมื่อได้รับมาแล้ว ผู้ให้เช่าจึงควรต้องนำมาเสียภาษีในปีที่ได้รับมา

เงินประกันและเงินมัดจำที่คู่สัญญาตกลงกันให้คืนทั้งหมดเมื่อสัญญาสิ้นสุดลง หากไม่ได้มีการหักไปชำระค่าเสียหายใด ๆ ย่อมไม่มีลักษณะเป็นเงินได้พึงประเมินตาม มาตรา 39 ประกอบมาตรา 40(5)(ก) ประมวลรัษฎากร เพราะ ผู้ให้เช่ายังไม่ได้มีอำนาจเหนือเงินเหล่านั้นโดยเด็ดขาด ยังคงมีภาระต้องคืนเงินประกันแก่ผู้เช่าเมื่อสัญญาสิ้นสุดลง และยังไม่มีความแน่นอนว่าผู้ให้เช่าจะได้รับเงินเป็นจำนวนเท่าไร เพราะหากไม่มีความเสียหายหรือการผิดสัญญาเกิดขึ้น ผู้ให้เช่าก็ต้องคืนเงินทั้งหมด ดังนั้นเมื่อผู้ให้เช่าได้รับเงินประกันและเงินมัดจำ ก็ไม่ควรนำไปเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาหรือภาษีเงินได้นิติบุคคลในปีที่ได้รับมา แต่ควรจะถูกนำมาจัดเก็บภาษีในปีที่มีการหักเงินหรือริบเงินดังกล่าวจริง ๆ

กรณีเงินมัดจำที่ตกลงให้แก่กันไว้เป็นพยานหลักฐานและประกันการปฏิบัติตามสัญญา ถ้ามิได้ตกลงกันว่าจะให้ส่งคืนหรือจัดเอาเป็นการใช้เงินบางส่วนในเมื่อชำระหนี้ ตามมาตรา 378 (1) ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ หากไม่มีคู่สัญญาฝ่ายใดผิดสัญญาเช่าและครบกำหนดระยะเวลาเช่าแล้ว เพื่อความสะดวกระหว่างคู่สัญญาและไม่ให้เกิดความยุ่งยากในทางปฏิบัติ เงินมัดจำก็ควรถือเป็นส่วนหนึ่งของการชำระหนี้ โดยเป็นค่าเช่างวดสุดท้ายที่ผู้ให้เช่าได้รับ เมื่อผู้ให้เช่ามีอำนาจเหนือเงินมัดจำดังกล่าว เนื่องจากสัญญาเช่าสิ้นสุดลงแล้ว ผู้ให้เช่าไม่มีภาระที่จะต้องคืนเงินมัดจำให้แก่ผู้เช่าอีกในอนาคต จึงเป็นเงินได้พึงประเมินที่ได้รับจากการให้เช่าทรัพย์สินตาม มาตรา 39 ประกอบมาตรา 40(5)(ก) ประมวลรัษฎากรแล้ว

เมื่อเงินประกันและเงินมัดจำเป็นเงินที่ผู้ให้เช่าได้รับมาจากการให้เช่าทรัพย์สินเช่นเดียวกัน ไม่ว่าผู้ให้เช่าจะเป็นนิติบุคคลหรือบุคคลธรรมดา และไม่ว่าทรัพย์สินที่ให้เช่านั้นจะเป็นสังหาริมทรัพย์ หรืออสังหาริมทรัพย์ ก็ควรมีการจัดเก็บภาษีเงินได้ให้เป็นไปในแนวทางเดียวกัน หากเงินประกันและเงินมัดจำมีลักษณะต้องตามความหมายของเงินได้พึงประเมินที่ได้รับจากการให้เช่าทรัพย์สิน มีลักษณะเป็นเงินได้พึงประเมินตามความหมาย มาตรา 39 และเข้าลักษณะเป็นเงินได้ตาม มาตรา 40 (5)(ก) ประมวลรัษฎากรแล้ว ไม่ควรมีกรณียกเว้น เช่น กรณีภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาที่เก็บจากเงินประกันและภาษีเงินได้นิติบุคคลจากเงินประกันและเงินมัดจำในการให้เช่าสังหาริมทรัพย์ที่ต้องถูกจัดเก็บภาษีทุกกรณีที่ผู้ให้เช่าได้รับเงินนั้นมา แม้จะมีการตกลงคืนให้แก่ผู้เช่าเมื่อสัญญาสิ้นสุดก็ตาม ในขณะที่การให้เช่าอสังหาริมทรัพย์ของนิติบุคคล มีข้อยกเว้นตาม ข้อ 3(2) คำสั่งกรมสรรพากรที่ ป. 73/2541 ซึ่งแก้ไขโดยคำสั่งกรมสรรพากรที่ ป. 74/2541 ว่าไม่ต้องนำมารวมคำนวณเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล ทำให้ผู้เสียภาษีที่ได้รับเงินได้พึงประเมินอย่างเดียวกัน ได้รับการปฏิบัติจากหลักเกณฑ์ที่ไม่เป็นการทั่วไป ไม่เท่าเทียมกัน

นอกจากนี้ในกรณีผู้เสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาที่เสียภาษีจากเงินประกันไปแล้ว เมื่อคืนเงินประกันดังกล่าวให้แก่ผู้เช่าไปแล้ว ผู้เสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาก็ต้องไปยื่นคำร้องขอคืนภาษีภายในระยะเวลา 3 ปี นับแต่ยื่นรายการแสดงภาษีไป ตามมาตรา 27 ตรี ประมวลรัษฎากร ในขณะที่ผู้ให้เช่าที่เป็นนิติบุคคลสามารถนำเงินประกันหรือเงินมัดจำที่ต้องจ่ายคืนมาเป็นรายจ่ายในการคำนวณภาษีเงินได้ โดยไม่ต้องยื่นคำร้องขอคืนภาษีใด ๆ ทั้งที่หลักเกณฑ์การจัดเก็บภาษีเงินได้จากเงินที่มีลักษณะเดียวกัน ควรจะเป็นไปในแนวทางเดียวกัน ไม่ก่อภาระให้แก่ผู้เสียภาษีมามากเกินไป

จากที่ได้กล่าวมาทั้งหมด ผู้เขียนเห็นว่าควรมีการกำหนดถึงลักษณะของเงินได้พึงประเมินให้ชัดเจน เพื่อไม่ให้เกิดความสับสนในการตีความว่าสิ่งที่ผู้เสียภาษีรับมานั้นเป็นเงินได้พึงประเมินหรือไม่ และกำหนดหลักเกณฑ์การจัดเก็บภาษีเงินได้จากเงินประกันและเงินมัดจำที่ได้จากการให้เช่าทรัพย์สิน ไม่ว่าจะ เป็นภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาหรือภาษีเงินได้นิติบุคคลให้เป็นไปในแนวทางเดียวกัน ไม่มีข้อยกเว้นสำหรับกิจการใด ไม่ว่าจะ เป็นการให้เช่าอสังหาริมทรัพย์หรือสังหาริมทรัพย์ หรือยกเว้นผู้เสียภาษีประเภทใดไว้เป็นการพิเศษ หากเงินที่

รับมามีลักษณะเป็นเงินได้พึงประเมินที่ได้รับจากการให้เช่าทรัพย์สินแล้ว ก็ต้องถูกจัดเก็บภาษีเงินได้ตามวิธีในการคำนวณภาษีเงินได้ที่ประมวลรัษฎากรกำหนดไว้ โดยนำหลักเกณฑ์การจัดเก็บภาษีเงินได้จากเงินประกันการเช่าของประเทศสหรัฐอเมริกาและประเทศสหราชอาณาจักรมาเป็นแนวทางในการพิจารณากำหนดหลักเกณฑ์การจัดเก็บภาษีเงินได้จากเงินประกันและเงินมัดจำที่ได้รับจากการเช่าของประเทศไทย เนื่องจากเงินประกันการเช่าของประเทศสหรัฐอเมริกาและประเทศสหราชอาณาจักรที่ถูกจัดเก็บภาษีเงินได้ก็มีลักษณะเดียวกันกับเงินประกันและเงินมัดจำที่ได้จากการเช่าทรัพย์สินของประเทศไทย

หากมีการกำหนดลักษณะของเงินได้พึงประเมินให้มีความชัดเจนแน่นอนมากขึ้น และกำหนดการจัดเก็บภาษีเงินได้จากเงินประกันและเงินมัดจำให้เป็นไปในแนวทางเดียวกันสำหรับการจัดเก็บภาษีเงินได้ทุกกรณี ถูกต้องตามหลักการทั่วไปทางภาษีอากร ก็จะไม่พบปัญหาการต้องตีความว่าเงินประกันและเงินมัดจำจากการเช่าทรัพย์สินถือเป็นเงินได้พึงประเมินหรือไม่ หรือถ้าเป็นเงินได้พึงประเมินจะต้องนำมาเสียภาษีเมื่อใด และไม่ก่อภาระให้กับผู้เสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาที่จะต้องมาขอคืนภาษีที่เสียไปแล้ว ผู้ให้เช่าทรัพย์สินทั้งบุคคลธรรมดาและนิติบุคคล จึงสามารถแข่งขันกันได้อย่างเป็นธรรม โดยไม่ถูกรากการแทรกแซงทางภาษีมาทำให้ผู้ให้เช่าประเภทใดประเภทหนึ่งได้รับภาระในการเสียภาษีเกินกว่าที่ควรได้รับ

## 6.2 ข้อเสนอแนะ

1. ข้อเสนอแนะให้มีการเพิ่มเติมบัญญัติกฎหมายเกี่ยวกับเงินได้พึงประเมิน ตามมาตรา 40(5) ประมวลรัษฎากร โดยเพิ่มเติมมาตรา 40(5) ในส่วนท้าย เป็นข้อความใหม่ดังต่อไปนี้

“เงินได้พึงประเมินนั้น คือ เงินได้ประเภทดังต่อไปนี้ รวมตลอดถึงเงินค่าภาษีอากรที่ผู้จ่ายเงินหรือผู้อื่นออกแทนให้สำหรับเงินได้ประเภทต่าง ๆ ดังกล่าว ไม่ว่าในทอดใด....

(5) เงินหรือประโยชน์อย่างอื่นที่ได้ เนื่องจาก

(ก) การให้เช่าทรัพย์สิน.....

**ในกรณี (ก) ให้ถือว่าเงินหรือประโยชน์ที่ได้รับ เนื่องจากการผิดสัญญา นั้น เป็นเงินได้พึงประเมินของปีที่มีการผิดสัญญานั้น หากเงินหรือประโยชน์อื่นใดที่ได้รับเนื่องจากการให้เช่าทรัพย์สิน ยังมีภาระต้องคืนแก่ผู้เช่าในอนาคต ไม่ถือเป็นเงินได้พึงประเมินในปีภาษีที่ได้รับมา เว้นแต่มีการตกลงกันให้เป็นค่าเช่าล่วงหน้าหรือส่วนหนึ่งของการชำระหนี้”**

เพื่อให้การจัดเก็บภาษีเงินได้จากเงินประกันและเงินมัดจำจากการให้เช่าทรัพย์สิน มีความแน่นอนชัดเจนว่าเมื่อใดเงินประกันและเงินมัดจำจะถือเป็นเงินได้พึงประเมินที่ต้องนำมาเสียภาษีเงินได้ เมื่อมีการกำหนดไว้อย่างชัดเจนในมาตราที่เกี่ยวกับเงินหรือประโยชน์อื่นที่ได้จากการให้เช่าทรัพย์สินตามประมวลรัษฎากร มาตรา 40(5)(ก) ว่าหากเงินหรือประโยชน์ที่ได้จากการให้เช่าทรัพย์สินมีลักษณะที่ผู้ให้เช่ามีสิทธิเหนือ



เงินนั้นแล้ว ไม่มีภาระที่จะต้องคืนแก่ผู้เช่าในอนาคตอีกต่อไป ก็จะต้องนำมาเสียภาษีในปีที่ได้รับมานั้น ดังนั้น ผลของกรณีเงินประกันเพื่อความปลอดภัยที่ถูกหักตามความเสียหายที่แท้จริง หรือเงินประกันการปฏิบัติตามสัญญา ขณะที่ได้รับมาผู้ให้เช่ายังมีภาระที่ต้องคืนแก่ผู้เช่าในอนาคต จึงไม่ถือเป็นเงินได้พึงประเมินในปีที่ได้รับมา แต่หากผู้ให้เช่ามีสิทธิหัก หรือรับแล้ว เนื่องจากผู้เช่าทำให้เกิดความเสียหายหรือปฏิบัติผิดข้อตกลงในสัญญาเช่า ก็ถือเป็นเงินได้พึงประเมินในปีที่มีการผิดสัญญานั้น

หากเป็นกรณีเงินมัดจำที่ตกลงให้มีการคืนทั้งหมดเมื่อสัญญาสิ้นสุด ก็ไม่ถือเป็นเงินได้พึงประเมินเช่นกัน เพราะผู้ให้เช่ามีภาระที่ต้องคืนเงินมัดจำแก่ผู้เช่าในอนาคต และหากมีการตกลงให้เงินมัดจำเป็นส่วนหนึ่งของค่าเช่า ก็เป็นกรณีที่ได้ตกลงให้เป็นส่วนหนึ่งของการชำระหนี้แล้ว จึงเป็นเงินได้พึงประเมินที่ต้องนำมาเสียภาษีเงินได้ในปีที่ได้รับมา นอกจากนี้หากไม่ได้มีการตกลงถึงผลของเงินมัดจำไว้ ก็ไม่ถือเป็นเงินได้พึงประเมินในปีที่ได้รับมา เนื่องจากไม่ได้มีการตกลงกันอย่างชัดแจ้งให้เงินนั้นเป็นส่วนหนึ่งของค่าเช่า เมื่อผู้ให้เช่าถือเงินมัดจำตามกรณีนี้เป็นส่วนหนึ่งของการชำระหนี้เมื่อใด จึงจะเป็นเงินได้พึงประเมินที่ต้องเสียภาษี

2. ขอเสนอให้ยกเลิกข้อความบางส่วนตาม ข้อ 3(2) คำสั่งกรมสรรพากรที่ ป. 73/2541 ซึ่งแก้ไขโดย คำสั่งกรมสรรพากรที่ ป. 74/2541 เพื่อที่จะสามารถนำหลักเกณฑ์จากการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลมาใช้ บังคับกับเงินประกันและเงินมัดจำจากการเช่าทรัพย์สินได้ทุกกรณี จากข้อความเดิม คือ

“ข้อ 3 เงินประกัน หรือเงินมัดจำในกรณีดังต่อไปนี้ไม่อยู่ภายใต้บังคับของข้อ 1 และข้อ 2

(2) การประกอบกิจการให้เช่าสังหาริมทรัพย์ ซึ่ง

(ก) โดยขนบธรรมเนียมประเพณีทางธุรกิจได้มีการเรียกเก็บเงินประกันหรือเงินมัดจำ

(ข) ต้องมีการคืนเงินประกัน หรือเงินมัดจำให้แก่ผู้เช่าทันทีที่สัญญาสิ้นสุดลงโดยไม่มีเงื่อนไข แต่กรณีเกิดความเสียหาย ผู้ให้เช่ามีสิทธิหักกลบหนี้ได้

(ค) เงินประกัน หรือเงินมัดจำที่เรียกเก็บต้องไม่เกิน 3-6 เท่าของค่าเช่ารายเดือน และ

(ง) สัญญาให้เช่าทรัพย์สินมีอายุสัญญาไม่เกิน 3 ปี”

โดยให้ใช้ข้อความใหม่ ดังต่อไปนี้

“ข้อ 3 เงินประกัน หรือเงินมัดจำในกรณีดังต่อไปนี้ไม่อยู่ภายใต้บังคับของข้อ 1 และข้อ 2

(2) การประกอบกิจการให้เช่าทรัพย์สิน ซึ่ง

(ก) โดยขนบธรรมเนียมประเพณีทางธุรกิจได้มีการเรียกเก็บเงินประกันหรือเงินมัดจำ

(ข) ต้องมีการคืนเงินประกัน หรือเงินมัดจำให้แก่ผู้เช่าทันทีที่สัญญาสิ้นสุดลงโดยไม่มีเงื่อนไข แต่กรณีเกิดความเสียหาย ผู้ให้เช่ามีสิทธิหักกลบหนี้ได้

(ค) เงินประกัน หรือเงินมัดจำที่เรียกเก็บต้องไม่เกิน 3-6 เท่าของค่าเช่ารายเดือน”

เพื่อให้การจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลจากเงินประกันและเงินมัดจำที่ได้จากการให้เช่าสังหาริมทรัพย์ และอสังหาริมทรัพย์เป็นไปในแนวทางเดียวกัน ผู้ให้เช่าไม่ว่าทรัพย์สินที่ให้เช่านั้น จะเป็นสังหาริมทรัพย์หรืออสังหาริมทรัพย์ได้รับการปฏิบัติอย่างเป็นธรรม เท่าเทียมและมีความเสมอภาค อีกทั้งเมื่อแก้ไขข้อความแล้ว แนวทางการจัดเก็บภาษีเงินได้ของนิติบุคคลก็จะสอดคล้องกับแนวทางของภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาด้วยเช่นกัน มิใช่กำหนดหลักเกณฑ์การจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลให้แตกต่างจากภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา เพียงเพื่อความสะดวกในทางปฏิบัติของเจ้าพนักงานสรรพากร อันเป็นการไม่คำนึงถึงหลักการทั่วไปทางภาษีอากรเกี่ยวกับภาษีอากรที่ดี ที่ว่ากฎหมายภาษีอากรต้องเป็นบังคับใช้เป็นการทั่วไป เสมอภาค และมีความเป็นกลาง โดยคำนึงถึงความสะดวกของผู้เสียภาษีเป็นหลัก

### บรรณานุกรม

John K. McNulty. *Federal Income Taxation of Individuals* (Minnesota: West Publishing, 1984).

อ้างอิง. ชัยสิทธิ์ ตรีชูธรรม. *คำสอนวิชากฎหมายภาษีอากร* (กรุงเทพฯ:สำนักอบรมศึกษากฎหมายแห่งเนติบัณฑิตยสภา, 2561).

Henry Simons. “Personal Tax Income (1930).”

<https://dspace.gipe.ac.in/xmlui/bitstream/handle/10973/23893/GIPE099796.pdf?sequence=3&isAllowed=y>.

HM Revenue & Customs, “HMRC internal manual Property Income Manual”

<https://www.gov.uk/hmrc-internal-manuals/property-income-manual/pim1094>.

HM Revenue & Customs, “Simpler Income Tax for the Simplest Small Businesses Technical Note (2013)”

[https://assets.publishing.service.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment\\_data/file/207418/021\\_simpler\\_income\\_tax\\_for\\_simplest\\_small\\_business\\_mar2013.pdf](https://assets.publishing.service.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment_data/file/207418/021_simpler_income_tax_for_simplest_small_business_mar2013.pdf).

Institute for Fiscal Studies, “A survey of the UK tax system (2016)”

<https://ifs.org.uk/uploads/publications/bns/bn09.pdf>.

Internal Revenue Service, “Accounting Periods and Methods: Publication 538 (2022)”

<https://www.irs.gov/pub/irs-pdf/p538.pdf>.

Internal Revenue Service, “Know the tax facts about renting out residential property”

<https://www.irs.gov/newsroom/know-the-tax-facts-about-renting-out-residential-property>.

Internal Revenue Service, “U.S. Citizens and Resident Aliens Abroad”

<https://www.irs.gov/individuals/international-taxpayers/us-citizens-and-resident-aliens-abroad>.

THE UNIVERSITY OF CHICAGO LAW REVIEW, “LESSOR'S SECURITY ARRANGEMENTS AND THE INTERNAL REVENUE CODE”

<https://chicagounbound.uchicago.edu/cgi/viewcontent.cgi?article=3092&context=uclrev>

VICTOR THURONYI. “The concept of Income”

<https://heinonline.org/HOL/Page?handle=hein.journals/taxlr46&collection=journals&id=55&startid=&endid=116>.

William B. Barker, “A Comparative Approach to Income Tax Law in the United Kingdom and the United States (1996)”

<https://heinonline.org/HOL/Page?handle=hein.journals/cathu46&collection=journals&iid=17&startid=&endid=86>.

- กรมสรรพากร. *ข้อหาหรือภาษีอากร เลขที่ กค 0811/13962 เรื่อง ภาษีเงินได้นิติบุคคลและภาษีมูลค่าเพิ่ม กรณีเงินประกันการเช่าอาคาร เพอร์นิเจอร์และอุปกรณ์.* (2541).
- กรมสรรพากร. *ข้อหาหรือภาษีอากร เลขที่ กค 0811/02740 เรื่อง ภาษีเงินได้นิติบุคคล กรณีการเรียกเก็บเงินประกันการเช่าและบริการ.* (2542).
- กรมสรรพากร. *ข้อหาหรือภาษีอากร เลขที่ กค 0811/30025 เรื่อง ภาษีหัก ณ ที่จ่าย กรณีเงินมัดจำสัญญาเช่า.* (2543).
- กรมสรรพากร. *ข้อหาหรือภาษีอากร เลขที่ กค 0811/2257 เรื่อง ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา กรณีการยื่นแบบแสดงรายการจากการให้เช่าสังหาริมทรัพย์.* (2545)
- กรมสรรพากร. *ข้อหาหรือภาษีอากร เลขที่ กค 0706/พ./5801 เรื่อง ภาษีเงินได้นิติบุคคลและภาษีมูลค่าเพิ่ม กรณีการเรียกเก็บเงินประกันการเช่า.* (2548).
- กรมสรรพากร. *ข้อหาหรือภาษีอากร เลขที่ กค 0706/6502 เรื่อง ภาษีเงินได้นิติบุคคล กรณีรายได้จากโครงการบ้านพักและศูนย์สวัสดิการสำหรับผู้สูงอายุ.* (2550).
- กรมสรรพากร. *ข้อหาหรือภาษีอากร เลขที่ กค 0706/12294 เรื่อง ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา กรณีการให้เช่าอสังหาริมทรัพย์โดยมีค่าตอบแทนสิทธิการเช่า.* (2550)
- กรมสรรพากร. *ข้อหาหรือภาษีอากร เลขที่ กค 0706/4895 เรื่อง ภาษีเงินได้ ภาษีมูลค่าเพิ่มและภาษีธุรกิจเฉพาะ กรณีรับเงินค่าซื้อที่ดิน.* (2552).
- กรมสรรพากร. *คำสั่งกรมสรรพากรที่ ป. 73/2541 เรื่อง การเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล และภาษีมูลค่าเพิ่ม สำหรับการเรียกเก็บเงินจ่ายล่วงหน้า เงินประกัน เงินมัดจำ หรือเงินจอง.* (2541).
- กรมสรรพากร. *คำสั่งกรมสรรพากรที่ ป. 74/2541 เรื่อง การเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล และภาษีมูลค่าเพิ่ม สำหรับการเรียกเก็บเงินจ่ายล่วงหน้า เงินประกัน เงินมัดจำ หรือเงินจอง.* (2541).
- กรมสรรพากร. *คำสั่งกรมสรรพากรที่ ท.ป 1/2528 เรื่อง การใช้เกณฑ์สิทธิในการคำนวณรายได้และรายจ่ายของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วน นิติบุคคล.* (2528).
- กรมสรรพากร. *คำสั่งกรมสรรพากรที่ ท.ป 4/2528 เรื่อง สั่งให้ผู้จ่ายเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 แห่งประมวลรัษฎากร มีหน้าที่ หักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่าย.* (2528)
- กรมสรรพากร. *คำสั่งกรมสรรพากรที่ ท.ป 299/2561 เรื่อง การใช้เกณฑ์สิทธิในการคำนวณรายได้ และรายจ่ายของบริษัท หรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล.* (2561)
- กลุ่มนักวิชาการภาษีอากร. *ภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร 2564.* กรุงเทพมหานคร: เรือนแก้วการพิมพ์, 2563.
- ชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม. *คำสอนวิชากฎหมายภาษีอากร.* พิมพ์ครั้งที่ 12. กรุงเทพมหานคร: สำนักอบรมศึกษากฎหมายแห่งเนติบัณฑิตยสภา, 2561.

ไพฑูริย์ เอกจริยกร. คำอธิบายกฎหมายเช่าทรัพย์สิน เช่าซื้อ. พิมพ์ครั้งที่ 22. กรุงเทพมหานคร: สำนักพิมพ์  
วิญญูชน, 2563.

ศุภลักษณ์ พิณีจิวดล. กฎหมายภาษีอากร. พิมพ์ครั้งที่ 5. กรุงเทพมหานคร: สำนักพิมพ์วิญญูชน, 2563.

ส่วนบริหารจัดการข้อมูลสารสนเทศกระทรวงการคลัง. “ผลการจัดเก็บรายได้ของรัฐบาล.”

[https://dataservices.mof.go.th/menu3?id=2&page=&freq=year&yf=2556&yt=2564&sort=asc&search\\_text=](https://dataservices.mof.go.th/menu3?id=2&page=&freq=year&yf=2556&yt=2564&sort=asc&search_text=)

อภิวัฒน์ สุดสาว. “หลักความเสมอภาคภายใต้รัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย.”

[https://www.senate.go.th/assets/portals/93/fileups/272/files/Sub\\_Jun/8think/think16.pdf](https://www.senate.go.th/assets/portals/93/fileups/272/files/Sub_Jun/8think/think16.pdf)

## ภาคผนวก

## คำสั่งกรมสรรพากร

ที่ ป. 73/2541

เรื่อง การเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล และภาษีมูลค่าเพิ่ม สำหรับการเรียกเก็บเงินจ่ายล่วงหน้า เงินประกัน เงินมัดจำ หรือเงินจอง

เพื่อให้เจ้าพนักงานสรรพากรถือเป็นแนวทางปฏิบัติในการตรวจและแนะนำเกี่ยวกับการเสียภาษีเงินได้และภาษีมูลค่าเพิ่ม สำหรับการขายสินค้า หรือการให้บริการที่ได้มีการเรียกเก็บเงินจ่ายล่วงหน้า เงินประกัน เงินมัดจำ หรือเงินจอง หรือเงินอื่นที่เรียกเก็บในลักษณะทำนองเดียวกัน กรมสรรพากรจึงมีคำสั่งดังต่อไปนี้

**ข้อ 1** การให้บริการรับเหมาก่อสร้าง และได้มีการเรียกเก็บเงินจ่ายล่วงหน้าจากผู้ว่าจ้าง โดยมีข้อตกลงต้องคืนเงินดังกล่าวให้ผู้ว่าจ้าง โดยยอมให้ผู้ว่าจ้างหักเงินดังกล่าวออกจากเงินค่างานที่ผู้รับจ้างจะได้รับในแต่ละงวด เพื่อชดเชยกับเงินจ่ายล่วงหน้าที่รับไปจนกว่าจะครบถ้วน พร้อมทั้งหักเงินค่าประกันผลงานของผู้รับจ้างไว้อีกส่วนหนึ่ง และจะคืนเงินประกันผลงานให้แก่ผู้รับจ้างเมื่อหมดระยะเวลาประกันผลงาน จะมีภาระภาษีดังนี้

## (1) เงินจ่ายล่วงหน้า (ADVANCE PAYMENT)

(ก) ผู้รับจ้างจะต้องนำเงินจ่ายล่วงหน้ามารวมคำนวณเป็นรายได้เพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล ตามมาตรา 65 แห่งประมวลรัษฎากร ประกอบกับข้อ 4.4 แห่งคำสั่งกรมสรรพากร ที่ ท.ป 1/2528 เรื่อง การใช้เกณฑ์สิทธิในการคำนวณรายได้และรายจ่ายของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ลงวันที่ 28 สิงหาคม พ.ศ.2528

(ข) บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลผู้ว่าจ้าง เมื่อจ่ายเงินล่วงหน้า มีหน้าที่ต้องหักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่าย ในอัตราร้อยละ 3.0 ของเงินล่วงหน้าตามคำสั่งกรมสรรพากร ที่ ท.ป 4/2528 เรื่อง สั่งให้ผู้จ่ายเงินได้พึงประเมิน ตามมาตรา 40 แห่งประมวลรัษฎากร มีหน้าที่หักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่าย ลงวันที่ 26 กันยายน พ.ศ.2528

เมื่อมีการจ่ายค่างวดงานแต่ละงวดให้แก่ผู้รับจ้าง ผู้ว่าจ้างมีหน้าที่หักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่าย ในอัตราร้อยละ 3.0 ของเงินค่างวดงานหลังหักเงินจ่ายล่วงหน้าในแต่ละงวดออกแล้ว

(ค) ผู้รับจ้างต้องนำเงินจ่ายล่วงหน้ามารวมคำนวณเป็นมูลค่าของฐานภาษี ตามมาตรา 79 แห่งประมวลรัษฎากร โดยถือว่าความรับผิดในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มจากการให้บริการเกิดขึ้นในขณะได้รับชำระเงินดังกล่าว ตามมาตรา 78/1(1) แห่งประมวลรัษฎากร

## (2) เงินประกันผลงาน (RETENTION)

(ก) เงินประกันผลงานที่ผู้รับจ้างมีหน้าที่ต้องจ่ายให้แก่ผู้ว่าจ้างตามจำนวนที่ตกลงในสัญญา โดยยินยอมให้ผู้ว่าจ้างหักเงินดังกล่าวจากเงินค่าจ้างในแต่ละงวด เพื่อเป็นประกันผลงานนั้น เมื่อผู้ว่าจ้างจ่ายเงินค่าจ้างแต่ละงวดให้ผู้รับจ้างโดยหักเงินประกันผลงานดังกล่าว กรณีจึงถือเป็นรายได้ของผู้รับจ้างเต็มจำนวนมูลค่าของงานที่แล้วเสร็จในแต่ละงวด และเมื่อผู้ว่าจ้างคืนเงินประกันผลงานให้แก่ผู้รับจ้าง ผู้ว่าจ้างไม่มีหน้าที่หักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่ายอีก

(ข) ผู้รับจ้างต้องนำเงินประกันผลงานที่ถูกผู้ว่าจ้างหักจากเงินค่าจ้างแต่ละงวดมารวมคำนวณเป็นมูลค่าของฐานภาษี ตามมาตรา 79 แห่งประมวลรัษฎากร โดยถือว่าความรับผิดในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มจากการให้บริการเกิดขึ้นในขณะที่ได้รับเงินค่าจ้างแต่ละงวด ตามมาตรา 78/1(1) แห่งประมวลรัษฎากร เมื่อมีการจ่ายเงินประกันผลงานคืนให้แก่ผู้รับจ้าง ผู้รับจ้างไม่ต้องนำเงินประกันผลงานดังกล่าวมาเสียภาษีมูลค่าเพิ่มอีก

กรณีการให้บริการรับจ้างทำของอย่างอื่น นอกจากการให้บริการรับเหมาก่อสร้าง และได้มีการเรียกเก็บเงินจ่ายล่วงหน้า และเงินประกันผลงาน ให้ถือปฏิบัติทำนองเดียวกับวรรคหนึ่ง

## ข้อ 2 การให้เช่าทรัพย์สิน หรือการให้บริการอื่น

### (1) การให้เช่าทรัพย์สิน หรือการให้บริการอื่น

(ก) การคำนวณรายได้ และรายจ่ายของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ซึ่งประกอบกิจการให้เช่าทรัพย์สิน บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลนั้น ต้องนำรายได้ที่เรียกเก็บหรือพึงเรียกเก็บในลักษณะเป็นเงินก้อนเพื่อตอบแทนการให้เช่าทรัพย์สินทั้งจำนวน ไม่ว่าจะเรียกเก็บในลักษณะเงินจ่ายล่วงหน้า เงินประกัน เงินมัดจำ เงินจอง หรือเงินอื่นที่เรียกเก็บในลักษณะทำนองเดียวกัน มารวมคำนวณเป็นรายได้ในรอบระยะเวลาบัญชีที่เริ่มให้เช่าทรัพย์สิน หรือนำรายได้ที่นับมาเฉลี่ยตามส่วนแห่งจำนวนปีตามสัญญา และนำมารวมคำนวณเป็นรายได้ในแต่ละรอบระยะเวลาบัญชีนับแต่รอบระยะเวลาบัญชีที่เริ่มให้เช่าทรัพย์สินก็ได้

ในกรณีการให้บริการอื่นซึ่งเป็นบริการตามสัญญาระยะยาว ต้องนำรายได้ที่เรียกเก็บหรือพึงเรียกเก็บในลักษณะเป็นเงินก้อนเพื่อตอบแทนการให้บริการทั้งจำนวน ไม่ว่าจะรายได้ที่นับมาเฉลี่ยตามส่วนแห่งจำนวนปีตามสัญญา หรือนำรายได้ที่นับมาเฉลี่ยตามส่วนแห่งจำนวนปีตามสัญญา และนำมารวมคำนวณเป็นรายได้ในแต่ละรอบระยะเวลาบัญชีนับแต่รอบระยะเวลาบัญชีที่เริ่มให้บริการก็ได้



หรือเงินอื่นที่เรียกเก็บในลักษณะทำนองเดียวกันมารวมคำนวณเป็นรายได้ในรอบระยะเวลาบัญชีที่เริ่มให้บริการหรือจะนำรายได้นั้นมาเฉลี่ยตามส่วนแห่งจำนวนปีตามสัญญาแต่ไม่เกินสิบปี และนำมารวมคำนวณเป็นรายได้ในแต่ละรอบระยะเวลาบัญชีนับแต่ปีที่เริ่มให้บริการก็ได้ ในกรณีการให้เช่าทรัพย์สินหรือให้บริการได้กระทำในระหว่างรอบระยะเวลาบัญชีหรือสัญญาการให้เช่าทรัพย์สินหรือให้บริการเป็นสัญญาสิ้นสุดในระหว่างรอบระยะเวลาบัญชี ให้เฉลี่ยเงินรายได้ตามส่วนของเดือนหรือจำนวนวันที่ให้เช่าหรือให้บริการในรอบระยะเวลาบัญชีนั้น

(แก้ไขเพิ่มเติมโดยคำสั่งกรมสรรพากรที่ ป.74/2541 สังก.ณ. วันที่ 28 กรกฎาคม พ.ศ. 2541)

(ข) ในกรณีที่ได้มีการปฏิบัติตาม (ก) แล้วต่อมาหากได้มีการจ่ายเงินจ่ายล่วงหน้า หรือเงินประกัน ฯลฯ ให้แก่ผู้เช่าหรือผู้รับบริการตามข้อตกลงหรือสัญญา ให้ผู้ให้เช่าหรือผู้ให้บริการนำเงินจ่ายล่วงหน้า หรือเงินประกัน ฯลฯ ที่ได้คืนให้แก่ผู้เช่าหรือผู้รับบริการ มาถือเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิ เพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล ตามมาตรา 65 แห่งประมวลรัษฎากร โดยให้ถือเป็นรายจ่ายในรอบระยะเวลาบัญชีที่ได้จ่ายเงินจ่ายล่วงหน้า หรือเงินประกัน ฯลฯ

(2) การหักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่าย ให้บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลผู้จ่ายเงินล่วงหน้า เงินประกัน เงินมัดจำ เงินจอง หรือเงินอื่นที่เรียกเก็บในลักษณะทำนองเดียวกันปฏิบัติดังนี้

(ก) กรณีการให้เช่าทรัพย์สิน ถือเป็นเงินรายได้เนื่องจากการให้เช่าทรัพย์สินทั้งจำนวน ผู้จ่ายมีหน้าที่ต้องหักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่าย ในอัตราร้อยละ 5.0 ทุกครั้งที่มีการจ่าย ตามคำสั่งกรมสรรพากร ที่ ท.ป 4/2528ฯ ลงวันที่ 26 กันยายน พ.ศ. 2528

(ข) กรณีการให้บริการอื่น ถือเป็นเงินรายได้เนื่องจากการให้บริการทั้งจำนวน ถ้าการให้บริการนั้นเป็นบริการรับจ้างทำของ ผู้จ่ายมีหน้าที่ต้องหักภาษี ณ ที่จ่าย ในอัตราร้อยละ 3.0 ทุกครั้งที่มีการจ่ายค่าจ้างทำของ ตามคำสั่งกรมสรรพากร ที่ ท.ป 4/2528ฯ ลงวันที่ 26 กันยายน พ.ศ. 2528

(3) การเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม ให้ผู้ขายสินค้าหรือผู้ให้บริการที่เรียกเก็บเงินจ่ายล่วงหน้า เงินประกัน เงินมัดจำ เงินจอง หรือเงินอื่นที่เรียกเก็บในลักษณะทำนองเดียวกัน ปฏิบัติดังนี้

(ก) ผู้ประกอบกิจการขายสินค้าต้องนำมูลค่าทั้งหมดที่ได้รับหรือพึงได้รับการขายสินค้าไม่ว่าจะเรียกเก็บในลักษณะเงินจ่ายล่วงหน้า เงินประกัน ฯลฯ มารวมคำนวณเป็นมูลค่าของฐานภาษีตามมาตรา 79 แห่งประมวลรัษฎากรด้วย โดยถือว่าความรับผิดในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มจากการขายสินค้า เกิดขึ้นในขณะที่มีการส่งมอบสินค้า เว้นแต่ได้มีการโอนกรรมสิทธิ์สินค้า ได้รับชำระราคาสินค้า หรือได้ออกใบกำกับภาษีก่อนส่งมอบสินค้า ก็ให้ถือว่าความรับผิดเกิดขึ้นเมื่อได้มีการกระทำนั้น ๆ ด้วย ตามมาตรา 78(1) แห่งประมวลรัษฎากร

(ข) ผู้ประกอบกิจการให้เช่าทรัพย์สินที่มีเชื้อเพลิงหรือสารพิษ หรือการให้บริการอื่น ต้องนำมูลค่าทั้งหมดที่ได้รับหรือพึงได้รับจากการให้เช่าทรัพย์สิน หรือการให้บริการอื่นไม่ว่าจะเรียกเก็บในลักษณะเงินจ่ายล่วงหน้า เงินประกัน ฯลฯ มารวมคำนวณเป็นมูลค่าของฐานภาษี ตามมาตรา 79 แห่งประมวลรัษฎากรด้วย โดยถือว่าความรับผิดในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มจากการให้เช่าทรัพย์สิน หรือการให้บริการอื่นเกิดขึ้นในขณะได้รับชำระเงินดังกล่าว ตามมาตรา 78/1(1) แห่งประมวลรัษฎากร

(ค) ในกรณีที่ผู้ประกอบการจดทะเบียนได้ปฏิบัติตาม (ก) หรือ (ข) แล้ว ต่อมาหากได้มีการคืนเงินจ่ายล่วงหน้า หรือเงินประกัน ฯลฯ ให้แก่ผู้ซื้อสินค้า ผู้เช่าทรัพย์สิน หรือผู้รับบริการอื่นตามข้อตกลงหรือสัญญา ให้ผู้ประกอบการจดทะเบียนออกใบลดหนี้ ตามมาตรา 86/10 แห่งประมวลรัษฎากร ให้แก่ผู้ซื้อสินค้า ผู้เช่าทรัพย์สิน หรือผู้รับบริการอื่น ตามมาตรา 82/10 แห่งประมวลรัษฎากร

(ง) ผู้ประกอบกิจการให้เช่าอสังหาริมทรัพย์ที่เรียกเก็บเงินจ่ายล่วงหน้า เงินประกัน ฯลฯ ถือเป็นส่วนหนึ่งของค่าเช่าอสังหาริมทรัพย์ได้รับยกเว้นไม่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม ตามมาตรา 81(1)(ต) แห่งประมวลรัษฎากร

### ข้อ 3 เงินประกัน หรือเงินมัดจำในกรณีดังต่อไปนี้ไม่อยู่ภายใต้บังคับของข้อ 1 และข้อ 2

#### (1) กรณีเงินประกัน หรือเงินมัดจำลักษณะบรรจุนสินค้าซึ่ง

(ก) โดยขนบธรรมเนียมประเพณีทางธุรกิจ ได้มีการเรียกเก็บเงินประกันหรือเงินมัดจำลักษณะบรรจุนสินค้า และ

(ข) ต้องมีการคืนเงินประกัน หรือเงินมัดจำให้แก่ผู้ซื้อสินค้าทันทีที่มีการคืนลักษณะบรรจุนสินค้า โดยไม่มีเงื่อนไข

ความในวรรคหนึ่งไม่รวมถึงกรณีที่มีการเรียกเก็บเงินเป็นการชดใช้ความชำรุดเสียหาย หรือสูญหายของลักษณะบรรจุนสินค้า ซึ่งถือเป็นการขายสินค้าตามมาตรา 77/1(8) แห่งประมวลรัษฎากร

#### (2) การประกอบกิจการให้เช่าอสังหาริมทรัพย์ ซึ่ง

(ก) โดยขนบธรรมเนียมประเพณีทางธุรกิจได้มีการเรียกเก็บเงินประกันหรือเงินมัดจำ

(ข) ต้องมีการคืนเงินประกัน หรือเงินมัดจำให้แก่ผู้เช่าทันทีที่สัญญาสิ้นสุดลงโดยไม่มีเงื่อนไข แต่กรณีเกิดความเสียหาย ผู้ให้เช่ามีสิทธิหักกลบลบหนี้ได้

(ค) เงินประกัน หรือเงินมัดจำที่เรียกเก็บต้องไม่เกิน 3-6 เท่าของค่าเช่ารายเดือน

และ

(ง) สัญญาให้เช่าทรัพย์สินมีอายุสัญญาไม่เกิน 3 ปี

(แก้ไขเพิ่มเติมโดยคำสั่งกรมสรรพากรที่ ป.74/2541 สั้ ง ณ วันที่ 28 กรกฎาคม พ.ศ. 2541)

**ข้อ 4** กรณีการขายสินค้าหรือการให้บริการที่มีการเรียกเก็บในลักษณะเงินจ่ายล่วงหน้า เงินประกัน เงินมัดจำ เงินจอง หรือเงินอื่นที่เรียกเก็บในลักษณะทำนองเดียวกันตามคำสั่งกรมสรรพากร ที่ ป. 36/2536 เรื่อง การขายสินค้าตามสัญญาให้เช่าซื้อหรือสัญญาซื้อขายผ่อนชำระที่กรรมสิทธิ์ในสินค้ายังไม่โอนไปยังผู้ซื้อเมื่อได้ส่งมอบ ตามมาตรา 78(2) แห่งประมวลรัษฎากร ลงวันที่ 15 พฤศจิกายน พ.ศ.2536 และตามคำสั่งกรมสรรพากร ที่ ป.61/2539 เรื่อง การคำนวณกำไรสุทธิ และเงินได้สุทธิสำหรับกิจการขาย อสังหาริมทรัพย์ ลงวันที่ 1 พฤษภาคม พ.ศ. 2539 ให้ถือปฏิบัติตามคำสั่งดังกล่าว

**ข้อ 5** บรรดาระเบียบ ข้อบังคับ คำสั่ง แนวทางปฏิบัติ หรือคำวินิจฉัยใดที่ขัดหรือแย้งกับคำสั่งนี้ ให้เป็นอันยกเลิก

**ข้อ 6** คำสั่งนี้ให้ใช้บังคับตั้งแต่วันที่ที่ลงในคำสั่งนี้เป็นต้นไป

สั่ง ณ วันที่ 30 มิถุนายน พ.ศ. 2541

**ร้อยเอก สุชาติ เขาว์วิศิษฐ**

อธิบดีกรมสรรพากร

## คำสั่งกรมสรรพากร

ที่ ป. 74/2541

เรื่อง การเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล และภาษีมูลค่าเพิ่ม สำหรับการเรียกเก็บเงินจ่ายล่วงหน้า เงินประกัน เงินมัดจำ หรือเงินจอง

เพื่อให้เจ้าพนักงานสรรพากรถือเป็นแนวทางปฏิบัติในการตรวจและแนะนำเกี่ยวกับการเสียภาษีเงินได้และภาษีมูลค่าเพิ่ม สำหรับการขายสินค้า หรือการให้บริการที่ได้มีการเรียกเก็บเงินจ่ายล่วงหน้า เงินประกัน เงินมัดจำ เงินจอง หรือเงินอื่นที่เรียกเก็บในลักษณะทำนองเดียวกัน กรมสรรพากรจึงมีคำสั่งดังต่อไปนี้

**ข้อ 1** ให้ยกเลิกความใน (1)(ก) ของข้อ 2 แห่งคำสั่งกรมสรรพากรที่ ป.73/2541 เรื่อง การเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล และภาษีมูลค่าเพิ่ม สำหรับการเรียกเก็บเงินจ่ายล่วงหน้า เงินประกัน เงินมัดจำ หรือเงินจอง ลงวันที่ 30 มิถุนายนพ.ศ.2541 และให้ใช้ความต่อไปนี้แทน

(ก) การคำนวณรายได้ และรายจ่ายของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ซึ่งประกอบกิจการให้เช่าทรัพย์สิน บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลนั้น ต้องนำรายได้ที่เรียกเก็บหรือพึงเรียกเก็บในลักษณะเป็นเงินก้อนเพื่อตอบแทนการให้เช่าทรัพย์สินทั้งจำนวน ไม่ว่าจะเรียกเก็บในลักษณะเงินจ่ายล่วงหน้า เงินประกัน เงินมัดจำ เงินจอง หรือเงินอื่นที่เรียกเก็บในลักษณะทำนองเดียวกัน มารวมคำนวณเป็นรายได้ในรอบระยะเวลาบัญชีที่เริ่มให้เช่าทรัพย์สิน หรือจะนำรายได้นั้นมาเฉลี่ยตามส่วนแห่งจำนวนปีตามสัญญา และนำมารวมคำนวณเป็นรายได้ในแต่ละรอบระยะเวลาบัญชีนับแต่รอบระยะเวลาบัญชีที่เริ่มให้เช่าทรัพย์สินก็ได้

ในกรณีการให้บริการอื่นซึ่งเป็นบริการตามสัญญาระยะยาว ต้องนำรายได้ที่เรียกเก็บหรือพึงเรียกเก็บในลักษณะเป็นเงินก้อนเพื่อตอบแทนการให้บริการทั้งจำนวน ไม่ว่าจะรายได้นั้นจะเกิดจากการผ่อนชำระหรือชำระครั้งเดียว และไม่ว่าจะเรียกเก็บในลักษณะเงินจ่ายล่วงหน้า เงินประกัน เงินมัดจำ เงินจอง หรือเงินอื่นที่เรียกเก็บในลักษณะทำนองเดียวกันมารวมคำนวณเป็นรายได้ในรอบระยะเวลาบัญชีที่เริ่มให้บริการ หรือจะนำรายได้นั้นมาเฉลี่ยตามส่วนแห่งจำนวนปีตามสัญญาแต่ไม่เกินสิบปี และนำมารวมคำนวณเป็นรายได้ในแต่ละรอบระยะเวลาบัญชีนับแต่ปีที่เริ่มให้บริการก็ได้

ในกรณีการให้เช่าทรัพย์สินหรือให้บริการได้กระทำในระหว่างรอบระยะเวลาบัญชีหรือสัญญาการให้เช่าทรัพย์สินหรือให้บริการเป็นสัญญาสิ้นสุดในระหว่างรอบระยะเวลาบัญชี ให้เฉลี่ยเงินรายได้ตามส่วนของเดือนหรือจำนวนวันที่ให้เช่าหรือให้บริการในรอบระยะเวลาบัญชีนั้น

**ข้อ 2** ให้ยกเลิกความใน (2) ของข้อ 3 แห่งคำสั่งกรมสรรพากร ที่ ป.73/2541 เรื่อง การเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล และภาษีมูลค่าเพิ่ม สำหรับการเรียกเก็บเงินจ่ายล่วงหน้า เงินประกัน เงินมัดจำ หรือเงินจอง ลงวันที่ 30 มิถุนายนพ.ศ.2541 และให้ใช้ความต่อไปนี้แทน

(2) การประกอบกิจการให้เช่าสังหาริมทรัพย์ ซึ่ง

(ก) โดยขนบธรรมเนียมประเพณีทางธุรกิจได้มีการเรียกเก็บเงินประกันหรือเงินมัดจำ

(ข) ต้องมีการคืนเงินประกัน หรือเงินมัดจำให้แก่ผู้เช่าทันทีที่สัญญาสิ้นสุดลงโดยไม่มีเงื่อนไข แต่กรณีเกิดความเสียหาย ผู้ให้เช่ามีสิทธิหักกลบหนี้ได้

(ค) เงินประกัน หรือเงินมัดจำที่เรียกเก็บต้องไม่เกิน 3-6 เท่าของค่าเช่ารายเดือน  
และ

(ง) สัญญาให้เช่าทรัพย์สินมีอายุสัญญาไม่เกิน 3 ปี

สั่ง ณ วันที่ 28 กรกฎาคม พ.ศ. 2541

**ร้อยเอก สุชาติ เขาว์วิศิษฐ**

อธิบดีกรมสรรพากร

เลขที่หนังสือ : กค 0811/13962

วันที่ : 25 กันยายน 2541

เรื่อง : ภาษีเงินได้นิติบุคคลและภาษีมูลค่าเพิ่ม กรณีเงินประกันการเช่าอาคาร เพอร์นิเจอร์และอุปกรณ์

ข้อกฎหมาย : มาตรา 65, มาตรา 78/1(1), มาตรา 79, มาตรา 81(1)(ต), มาตรา 82/10, มาตรา 86/10, คำสั่งกรมสรรพากร ที่ ท.ป 4/2528 ฯ คำสั่งกรมสรรพากร ที่ ป.73/2541 ฯ

ข้อหารือ : บริษัทฯ เป็นผู้ดำเนินการให้เช่าอาคารพักอาศัย โดยได้แบ่งสัญญาเช่าเป็น 2 ชุด คือ

- สัญญาเช่าห้องพัก ซึ่งเป็นอสังหาริมทรัพย์
- สัญญาเช่าเครื่องเรือน เครื่องปรับอากาศ อุปกรณ์ และบริการ ซึ่งเป็นสังหาริมทรัพย์และบริการ

บริษัทฯ ถือปฏิบัติดังนี้

1. เรียกเก็บเงินประกันการเช่าจากผู้เช่า ซึ่งเป็นเงินประกันการเช่าทรัพย์สินและเงินประกันการใช้โทรศัพท์ โดยได้ระบุไว้ในสัญญาว่า "ผู้เช่าให้สัญญาว่า ในวันที่ทำสัญญาฉบับนี้ จะชำระเงินประกันการเช่าจำนวนหนึ่ง ให้แก่ผู้ให้เช่าโดยไม่คิดดอกเบี้ย เพื่อเป็นการประกันการปฏิบัติหน้าที่ของผู้เช่าตามสัญญา หรือตามกฎหมายที่เกี่ยวข้อง เงินประกันดังกล่าว ผู้ให้เช่าจะยึดถือไว้ตลอดระยะเวลาการเช่า และไม่ว่ากรณีใดก็ตามจะไม่ถือว่าเป็นการชำระค่าใช้จ่ายรายเดือนล่วงหน้า ผู้ให้เช่าจะคืนให้แก่ผู้เช่าหลังจากสัญญานี้สิ้นสุดลง โดยสามารถหักค่าเสียหาย สำหรับความสูญเสียหรือเสียหายที่เกิดขึ้นแก่ห้องพัก รวมทั้งค่าไฟฟ้า ค่าโทรศัพท์ หนี้สินอื่น ๆ และค่าธรรมเนียมรายเดือน ซึ่งผู้เช่าจะต้องรับผิดชอบทั้งต่อผู้ให้เช่า หรือซึ่งเกี่ยวข้องกับที่ผู้ให้เช่า จะต้องรับผิดชอบ หรือความเสียหาย จากการที่ผู้เช่าผิดสัญญา หรือไม่ปฏิบัติตามสัญญานี้ ทั้งนี้ โดยไม่เป็นที่เสื่อมเสียแก่สิทธิที่จะเรียกร้องเงินเพิ่มตามสัญญานี้ และ/หรือ ค่าทดแทนความเสียหายใด ๆ ที่มีสิทธิจะเรียกได้ตามกฎหมาย" โดยทางบริษัทฯ จะลงบัญชีเมื่อรับเงินประกันการเช่าทั้ง

2. เรียกเก็บค่าเช่าล่วงหน้า เฉพาะเดือนที่อยู่เป็นรายเดือน ดังนี้

2.1 ถ้าผู้เช่าเป็นนิติบุคคล ก็จะหักภาษี ณ ที่จ่ายไว้ตามหลักเกณฑ์

2.2 ถ้าผู้เช่าเป็นบุคคลธรรมดา ผู้ให้เช่าจะไม่หักภาษี ณ ที่จ่าย

หมายเหตุ ภาษีมูลค่าเพิ่มถือเป็นภาษีขายในเดือนที่รับชำระเงินนั้น ๆ

3. ในบางกรณี ผู้เช่าที่เป็นสถานทูตจะชำระเงินค่าเช่าล่วงหน้าทั้งจำนวนให้ก่อน 3 เดือน 6 เดือน หรือ 1 ปี โดยขอส่วนลดค่าเช่าเป็นกรณีพิเศษ

3.1 วันที่รับค่าเช่าล่วงหน้าทั้งจำนวน บริษัทฯ นำมาลงบัญชีเป็นรายได้รับล่วงหน้า

หมายเหตุ ภาษีมูลค่าเพิ่มถือเป็นภาษีขายทั้งจำนวนในเดือนที่รับชำระเงินนั้น

3.2 จะปรับปรุงเป็นรายได้แต่ละเดือน โดยลงบัญชีประจำเดือนนั้น ๆ จนกว่าจะครบกำหนด

#### 4. เมื่อครบกำหนดตามสัญญาเช่า จะแบ่งการปฏิบัติออกเป็นหลายกรณี

4.1 ทางบริษัทฯ จะต้องชำระเงินประกันคืนให้แก่ผู้เช่าทั้งจำนวน โดยเฉพาะผู้เช่าที่เป็นบริษัท เพราะค่าใช้จ่ายต่าง ๆ ไม่ว่าจะเป็นค่าไฟฟ้า ค่าโทรศัพท์ หรือค่าเสียหายต่าง ๆ ผู้พักอาศัยจะต้องเป็นผู้รับผิดชอบ จึงต้องชำระคืนให้แก่บริษัททั้งจำนวน และลงบัญชีเพื่อล้างบัญชีเจ้าหนี้เงินมัดจำออก

4.2 ในบางกรณีที่มีความเสียหายเกิดขึ้น ซึ่งผู้เช่าให้หักจากเงินประกัน ส่วนที่เหลือจากการหักค่าเสียหาย ก็คืนให้แก่ผู้เช่า ซึ่งทางบริษัทฯ ก็ลงบัญชีเพื่อล้างบัญชีเจ้าหนี้เงินมัดจำออกและรับค่าซ่อมแซมเป็นรายได้ มีการคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่ม และถือภาษีมูลค่าเพิ่มเป็นภาษีขายประจำเดือนที่ชำระคืนเงินประกัน

4.3 ในบางกรณีผู้พักอาศัย ก็ขอให้หักค่าไฟฟ้า ค่าโทรศัพท์ และค่าใช้จ่ายอื่น ๆ ของเดือนสุดท้าย ที่ผู้พักอาศัยได้ใช้ก่อนที่จะย้ายกลับประเทศกับเงินประกัน ส่วนที่เหลือก็คืนให้แก่ผู้เช่า ซึ่งทางบริษัทฯ ก็ลงบัญชีเพื่อล้างเจ้าหนี้เงินมัดจำออก และรับค่าบริการเป็นรายได้ มีการคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่ม และถือภาษีมูลค่าเพิ่มเป็นภาษีขายประจำเดือนที่ชำระคืนเงินประกัน

หมายเหตุ โดยปกติแล้วจะไม่มี การตัดค่าเช่ารายเดือนจากเงินประกันเนื่องจากเป็นข้อตกลงที่ผู้เช่าจะต้องชำระค่าเช่าล่วงหน้าในเดือนที่จะเข้าพักอาศัยอยู่แล้ว บริษัทฯ จึงขอทราบว่า การปฏิบัติดังกล่าวถูกต้องหรือไม่

**แนววินิจฉัย** : 1. กรณีตาม 1. บริษัทฯ ต้องนำเงินประกันการเช่าและเงินประกันการใช้โทรศัพท์ที่เรียกเก็บหรือพึงเรียกเก็บในลักษณะเป็นเงินก้อน เพื่อตอบแทนการให้เช่าทรัพย์สิน หรือการให้บริการทั้งจำนวนมาเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลตามหลักเกณฑ์ในข้อ 2 (1) (ก) แห่งคำสั่งกรมสรรพากร ที่ ป. 73/2541 เรื่อง การเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลและภาษีมูลค่าเพิ่ม สำหรับการเรียกเก็บเงินจ่ายล่วงหน้า เงินประกัน เงินมัดจำ หรือเงินจอง ลงวันที่ 30 มิถุนายน พ.ศ. 2541 ซึ่งแก้ไขโดยคำสั่งกรมสรรพากร ที่ ป.74/2541 ฯ ลงวันที่ 28 กรกฎาคม พ.ศ. 2541 เว้นแต่เงินประกันหรือ เงินมัดจำค่าเช่าอสังหาริมทรัพย์ในกรณีดังต่อไปนี้ไม่อยู่ในบังคับต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล คือ

(ก) โดยขนบธรรมเนียมประเพณีทางธุรกิจได้มีการเรียกเก็บเงินประกันหรือเงินมัดจำ

(ข) ต้องมีการคืนเงินประกัน หรือเงินมัดจำให้แก่ผู้เช่าทันทีที่สัญญาสิ้นสุดลง โดยไม่มีเงื่อนไข แต่กรณีเกิดความเสียหาย ผู้ให้เช่ามีสิทธิหักกลบลบหนี้ได้

(ค) เงินประกัน หรือเงินมัดจำที่เรียกเก็บต้องไม่เกิน 3-6 เท่าของค่าเช่ารายเดือน

และ (ง) สัญญาให้เช่าทรัพย์สินมีอายุสัญญาไม่เกิน 3 ปี

ทั้งนี้ ตามข้อ 3 (2) แห่งคำสั่งกรมสรรพากรดังกล่าว

2. กรณีตาม 2. และ 3. เงินค่าเช่าล่วงหน้าที่บริษัทฯ ได้รับต้องนำมารวมคำนวณเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลตามหลักเกณฑ์ในข้อ 2 (1) (ก) แห่งคำสั่งกรมสรรพากรดังกล่าว และผู้จ่ายค่าเช่าล่วงหน้าที่เป็นนิติ

บุคคลมีหน้าที่ต้องหักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่าย ในอัตราร้อยละ 5.0 ทุกครั้งที่มีการจ่ายตามคำสั่งกรมสรรพากรที่ ท.ป 4/2528 ฯ ลงวันที่ 26 กันยายน พ.ศ. 2528 ตามข้อ 2 (2) (ก) แห่งคำสั่งกรมสรรพากรดังกล่าว

3. เงินรับล่วงหน้าและเงินประกันการเช่าสังหาริมทรัพย์และเงินประกันการใช้โทรศัพท์หรือบริการอื่น บริษัทฯ จะต้องนำมูลค่าทั้งหมดที่ได้รับหรือพึงได้รับมารวมคำนวณเป็นมูลค่าฐานภาษี ตาม มาตรา 79 แห่งประมวลรัษฎากร โดยถือว่าความรับผิดในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มเกิดขึ้นในขณะได้รับชำระเงิสดังกล่าว ตาม มาตรา 78/1 (1) แห่งประมวลรัษฎากร ประกอบกับข้อ 2 (3) (ข) แห่งคำสั่งกรมสรรพากรดังกล่าว สำหรับเงินรับล่วงหน้าและเงินประกันการเช่าสังหาริมทรัพย์ ถือเป็นส่วนหนึ่งของค่าเช่าได้รับยกเว้นไม่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม ตามมาตรา 81 (1) (ต) แห่งประมวลรัษฎากร

4. กรณีตาม 4. เมื่อบริษัทฯ ชำระเงินประกันคืนให้แก่ผู้เช่าทรัพย์สิน หรือผู้รับบริการอื่นตามข้อตกลง หรือสัญญา ให้บริษัทฯ ดำเนินการดังนี้

(1) ในกรณีที่ได้มีการนำเงินประกันไปเสียภาษีเงินได้ตาม 1. แล้วให้บริษัทฯ นำเงินประกันที่ได้คืนให้แก่ผู้เช่าหรือผู้รับบริการ มาถือเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิ เพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลตามมาตรา 65 แห่งประมวลรัษฎากร โดยให้ถือเป็นรายจ่ายในรอบระยะเวลาบัญชีที่ได้จ่ายคืนเงินประกัน ตามข้อ 2 (1) (ข) แห่งคำสั่งกรมสรรพากรดังกล่าว

(2) ในกรณีที่ได้มีการนำเงินประกันไปเสียภาษีมูลค่าเพิ่มตาม 3. แล้วให้บริษัทฯ ออกใบลดหนี้ ตาม มาตรา 86/10 แห่งประมวลรัษฎากร ให้แก่ผู้เช่าทรัพย์สินหรือผู้รับบริการอื่น ตามมาตรา 82/10 แห่งประมวลรัษฎากร ตามข้อ 2 (3) (ค) แห่งคำสั่งกรมสรรพากรดังกล่าว



เลขที่หนังสือ : กค 0811/02740

วันที่ : 25 มีนาคม 2542

เรื่อง : ภาษีเงินได้นิติบุคคล กรณีการเรียกเก็บเงินประกันการเช่าและบริการ

ข้อกฎหมาย : มาตรา 78/1, มาตรา 79, มาตรา 81, คำสั่งกรมสรรพากร ที่ ป.73/2541ฯ, ป.74/2541ฯ และที่ ท.ป 4/2528ฯ

**ข้อหารือ** : บริษัทฯ ซึ่งมีผู้ถือหุ้นใหญ่คือ กระทรวงการคลัง สำนักงานทรัพย์สินส่วนพระมหากษัตริย์ เป็นต้น ได้เช่าพื้นที่ส่วนหนึ่งของวังสระปทุม จากสำนักงานทรัพย์สินส่วนพระองค์ เพื่อพัฒนาที่ดิน โดยสร้างโรงแรม ศูนย์การค้า ตลอดจนอาคารจอดรถ ซึ่งได้เปิดดำเนินการมาจนถึงปัจจุบันนี้ ธุรกิจส่วนใหญ่ประกอบกิจการให้เช่าพื้นที่เป็นศูนย์การค้า และให้บริการในพื้นที่ส่วนกลางตลอดจนให้บริการที่จอดรถ ในการให้เช่ามีการทำสัญญาเช่าและสัญญาบริการระยะสั้นเป็นสัญญาแยกอย่างละฉบับไม่รวมกัน อายุสัญญา โดยปกติไม่เกิน 3 ปี และมีการเรียกเก็บเงินประกันสัญญาเช่าและสัญญาบริการอันเป็นขนบธรรมเนียม ประเพณีทางธุรกิจเป็นจำนวน 6 เท่าของค่าเช่าและค่าบริการรายเดือน โดยมีเงื่อนไขจะคืนเงินประกันให้แก่ผู้เช่าเต็มจำนวนเมื่อสัญญาสิ้นสุดลง เว้นแต่ว่ากรณีผู้เช่าปฏิบัติผิดสัญญา บริษัทฯ มีสิทธิหักเงินประกันเพื่อชดใช้ความเสียหายตามที่ระบุไว้ในสัญญาเช่าได้

1. บริษัทฯ เห็นว่า เงินประกันสัญญาเช่าและสัญญาบริการที่บริษัทฯ เรียกเก็บเงินประกันที่เช่าลักษณะตามคำสั่งกรมสรรพากร ที่ ป.73/2541 ฯ ข้อ 3 (2) ซึ่งแก้ไขเพิ่มเติม โดยคำสั่งกรมสรรพากร ที่ ป.74/2541 ฯ ไม่อยู่ในข่ายที่บริษัทฯ จะต้องนำมารวมคำนวณเป็นรายได้ในการคำนวณกำไรสุทธิ เพื่อเสียภาษีในปีที่ได้รับเงินมัดจำ หรือนำมาถือเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีในปีที่จ่ายเงินมัดจำคืนตามคำสั่งกรมสรรพากร ที่ ป.73/2541 ฯ ข้อ 2 (1) ซึ่งแก้ไขเพิ่มเติมโดยคำสั่งกรมสรรพากร ที่ ป.74/2541 ฯ ความเข้าใจของบริษัทฯ ถูกต้องหรือไม่

2. ถ้าความเข้าใจของบริษัทฯ ตามข้อ 1 ถูกต้อง ผู้เช่าซึ่งเป็นผู้จ่ายเงินมัดจำสัญญาเช่า และสัญญาบริการก็ไม่มีหน้าที่ต้องหักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่าย สำหรับเงินมัดจำที่จ่ายให้บริษัทฯ ตามคำสั่งกรมสรรพากร ที่ ป.73/2541 ข้อ 2 (2) ใช่หรือไม่

**แนววินิจฉัย** : 1. กรณีตามข้อเท็จจริงเงินประกันการเช่าพื้นที่อาคารและให้บริการที่จอดรถแยกพิจารณาได้ดังนี้ 1.1 กรณีภาษีเงินได้นิติบุคคล

(1) เงินประกันการเช่าพื้นที่อาคาร ซึ่งมีอายุการเช่าไม่เกิน 3 ปี และมีการเรียกเก็บเงินประกันการเช่าไม่เกิน 6 เท่าของค่าเช่ารายเดือน บริษัทฯ ไม่ต้องนำเงินประกันข้างต้น มาเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลแต่อย่างใด ตามข้อ

3 (1) ของคำสั่งกรมสรรพากร ที่ ป.73/2541 เรื่อง การเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล และภาษีมูลค่าเพิ่ม สำหรับการเรียกเก็บเงินจ่ายล่วงหน้า เงินประกัน เงินมัดจำ หรือเงินจอง ลงวันที่ 30 มิถุนายน พ.ศ. 2541 ซึ่งแก้ไขเพิ่มเติมโดยคำสั่งกรมสรรพากร ที่ ป.74/2541 ฯ ลงวันที่ 28 กรกฎาคมพ.ศ. 2541

(2) กรณีเงินประกันการเช่าพื้นที่อาคาร นอกจาก (1) บริษัทฯ ต้องนำมารวมคำนวณเป็นรายได้ในรอบระยะเวลาบัญชีที่เริ่มให้เช่าทรัพย์สิน หรือจะนำรายได้นั้นมาเฉลี่ยตามส่วนแห่งจำนวนปีตามสัญญา และนำมารวมคำนวณเป็นรายได้ในแต่ละรอบระยะเวลาบัญชีนับแต่รอบระยะเวลาบัญชีที่เริ่มให้เช่าทรัพย์สินก็ได้ ทั้งนี้ ตามข้อ 2 (1) (ก) แห่งคำสั่งกรมสรรพากร ที่ ป.73/2541 ฯ ลงวันที่ 30 มิถุนายน พ.ศ. 2541

(3) เงินประกันการเช่าอุปกรณ์เครื่องใช้ บริษัทฯ ต้องนำรายได้ที่เรียกเก็บหรือพึงเรียกเก็บในลักษณะเป็นเงินก้อนเพื่อตอบแทนการให้เช่าอุปกรณ์เครื่องใช้ทั้งจำนวนมารวมคำนวณเป็นรายได้เช่นเดียวกับ (2)

(4) เงินประกันการให้บริการที่จอดรถ บริษัทฯ ต้องนำรายได้ที่เรียกเก็บหรือพึงเรียกเก็บในลักษณะเป็นเงินก้อนมารวมคำนวณเป็นรายได้ในรอบระยะเวลาบัญชีที่เริ่มให้บริการ หรือจะนำรายได้นั้นมาเฉลี่ยตามส่วนแห่งจำนวนปีตามสัญญาแต่ไม่เกินสิบปี และนำมารวมคำนวณเป็นรายได้ในแต่ละรอบระยะเวลาบัญชีนับแต่ปีที่เริ่มให้บริการก็ได้ ทั้งนี้ ตามข้อ 2 (1) (ก) แห่งคำสั่งกรมสรรพากรที่ ป.73/2541 ฯ ลงวันที่ 30 มิถุนายน พ.ศ. 2541

2. กรณีคำว่า "เงินก้อน" ตาม 1.1(3)-(5) ถ้ามีการเรียกเก็บเงินประกันหรือเงินมัดจำเป็นไปตามหลักเกณฑ์ดังต่อไปนี้ ไม่ถือว่าเป็นเงินก้อน

(ก) โดยขนบธรรมเนียมประเพณีทางธุรกิจได้มีการเรียกเก็บเงินประกันหรือเงินมัดจำ

(ข) ต้องมีการคืนเงินประกัน หรือเงินมัดจำให้แก่ผู้เช่าหรือผู้รับบริการทันทีที่สัญญาสิ้นสุดลงโดยไม่มีเงื่อนไข แต่กรณีเกิดความเสียหาย ผู้ให้เช่าหรือผู้ให้บริการมีสิทธิหักกลบหนี้ได้

(ค) เงินประกัน หรือเงินมัดจำที่เรียกเก็บต้องไม่เกิน 6 เท่าของค่าเช่าหรือค่าบริการรายเดือนและ

(ง) สัญญาการให้เช่าทรัพย์สินหรือการให้บริการมีอายุสัญญาไม่เกิน 3 ปี

ดังนั้น กรณีเงินประกันการให้เช่าสังหาริมทรัพย์ หรือการให้บริการอื่น ถ้ามีการเรียกเก็บตามหลักเกณฑ์ดังกล่าว ก็จะไม่ถือเป็นเงินก้อน จึงไม่ต้องเสียภาษีเงินได้ และไม่ต้องถูกหักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่าย แต่อย่างใด

เลขที่หนังสือ : กค 0811/30025

วันที่ : 5 มกราคม 2543

เรื่อง : ภาษีหัก ณ ที่จ่าย กรณีเงินมัดจำสัญญาเช่า

ข้อกฎหมาย : คำสั่งกรมสรรพากร ที่ ป.73/2541ฯ

**ข้อหารือ** : บริษัท ล. จำกัด ได้ทำสัญญาเช่าอาคารกับ บริษัท ว. จำกัด เมื่อวันที่ 6 กรกฎาคม 2542 บริษัทฯ ผู้เช่าได้จ่ายเงินมัดจำค่าเช่า 3 เดือน เป็นเงิน 745,800 บาท โดยมีได้หักภาษี ณ ที่จ่าย จึงหารือว่า บริษัท ล. จำกัด ต้องหักภาษี ณ ที่จ่าย 5% จากเงินมัดจำ จำนวน 745,800 บาท หรือไม่

**แนววินิจฉัย** : เงินมัดจำค่าเช่า ตามสัญญาเช่าที่เรียกเก็บหรือพึงเรียกเก็บในลักษณะเป็นเงินก้อน เพื่อตอบแทนการให้เช่าทรัพย์สินทั้งจำนวนต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลและหักภาษี ณ ที่จ่าย ตามหลักเกณฑ์ใน ข้อ 2 (1) (ก) และ 2 (2) (ก) แห่งคำสั่งกรมสรรพากร ที่ ป.73/2541 เรื่อง การเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลและภาษีมูลค่าเพิ่ม สำหรับการเรียกเก็บเงินจ่ายล่วงหน้า เงินประกัน เงินมัดจำหรือเงินจอง ลงวันที่ 30 มิถุนายน พ.ศ. 2541 ซึ่งแก้ไขเพิ่มเติมโดยคำสั่งกรมสรรพากร ที่ ป. 74/2541ฯ ลงวันที่ 28 กรกฎาคม พ.ศ. 2541 เว้นแต่เงินมัดจำค่าเช่าอสังหาริมทรัพย์ตามข้อ 3 (2) แห่งคำสั่งกรมสรรพากรดังกล่าวต่อไปนี้ไม่อยู่ในบังคับต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล คือ

(ก) โดยขนบธรรมเนียมประเพณีทางธุรกิจได้มีการเรียกเก็บเงินประกันหรือเงินมัดจำ

(ข) ต้องมีการคืนเงินประกันหรือเงินมัดจำให้แก่ผู้เช่าทันทีที่สัญญาสิ้นสุดลงโดยไม่มีเงื่อนไข แต่กรณีเกิดความเสียหายผู้ให้เช่ามีสิทธิหักกลบหนี้ได้

(ค) เงินประกัน หรือเงินมัดจำที่เรียกเก็บต้องไม่เกิน 3 - 6 เท่าของค่าเช่ารายเดือน

และ (ง) สัญญาให้เช่าทรัพย์สินมีอายุสัญญาไม่เกิน 3 ปี

สัญญาเช่าลงวันที่ 6 กรกฎาคม 2542 ข้างต้น เงินมัดจำตามสัญญาเช่าไม่ระบุการคืนเงินมัดจำให้แก่ผู้เช่าไม่เป็นไปตามข้อ 3 (2) ของคำสั่งกรมสรรพากรดังกล่าว แต่ถือเป็นเงินก้อนตามข้อ 2 (1) (ก) การหักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่าย จึงเป็นไปตามข้อ 2 (2) (ก) ผู้จ่ายมีหน้าที่หักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่ายในอัตราร้อยละ 5.0 ทุกครั้งที่มีการจ่ายเงิน ตามคำสั่งกรมสรรพากร ที่ ท.ป 4/2528 ฯ ลงวันที่ 26 กันยายน พ.ศ. 2528

เลขที่หนังสือ : กค 0706/พ./5801

วันที่ : 14 กรกฎาคม 2548

เรื่อง : ภาษีเงินได้นิติบุคคลและภาษีมูลค่าเพิ่ม กรณีการเรียกเก็บเงินประกันการเช่า

ประเด็นปัญหา : มาตรา 65 มาตรา 77/1(8)(10) มาตรา 78

1. บริษัท ก. ได้เรียกเก็บเงินประกัน และเงินมัดจำจากผู้เช่าหรือผู้รับบริการเมื่อมีการลงนามในสัญญาบริการ โดยเมื่อสิ้นสุดสัญญาบริษัทฯ ซึ่งเป็นผู้ให้บริการจะต้องคืนเงินประกันและเงินมัดจำที่เรียกเก็บคืนผู้รับบริการโดยไม่มีดอกเบี้ย เงินประกันและเงินมัดจำที่กล่าวถึงได้แก่

- เงินประกันการรับบริการตามสัญญาเป็นจำนวน 3 เท่าของอัตราค่าบริการ รายเดือน
- เงินประกันมิเตอร์ไฟฟ้า และเงินประกันมิเตอร์น้ำประปา
- เงินมัดจำสายโทรศัพท์และเงินมัดจำบัตรจอดรถ

2. บริษัทฯ ได้เรียกเก็บเงินชดเชยความเสียหายจากผู้ใช้บริการ เนื่องจากผู้ให้บริการประมาทเลินเล่อทำให้ทรัพย์สินของอาคารชำรุดเสียหาย ซึ่งเงินดังกล่าวได้รับชำระโดยบริษัทประกันของผู้ใช้บริการ ซึ่งไม่มีการชำระในส่วนของภาษีมูลค่าเพิ่มให้แก่บริษัทฯ

3. บริษัทฯ ได้เรียกเก็บเงินประกันการเข้าตกแต่งอาคาร โดยระบุไว้ในสัญญาเช่าเมื่อผู้เช่าอาคารได้ตกแต่งอาคารเสร็จเรียบร้อย และได้ดำเนินการให้บริษัทฯ เข้าตรวจเช็คพื้นที่เช่าตามข้อกำหนดในสัญญาแล้ว หากไม่พบความเสียหายใด ๆ บริษัทฯ จะคืนเงินประกันดังกล่าวให้แก่ผู้เช่าทันที เงินประกันดังกล่าวเรียกเก็บไม่เกิน 3 เท่าของค่าเช่ารายเดือน และสัญญาเช่าทรัพย์สิน มีอายุสัญญาไม่เกิน 3 ปี

**แนววินิจฉัย :** กรณีตาม 1. การเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลและการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับเงินประกันการรับบริการ แยกพิจารณาได้ดังนี้

(1) การเรียกเก็บเงินประกันการให้บริการเช่าอสังหาริมทรัพย์ เงินประกัน ที่เรียกเก็บในกรณีดังต่อไปนี้ ไม่ต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลและได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มตาม ข้อ 3(2) ของคำสั่งกรมสรรพากร ที่ ป.73/2541ฯ ลงวันที่ 30 มิถุนายน พ.ศ. 2541

- (ก) โดยขนบธรรมเนียมประเพณีทางธุรกิจได้มีการเรียกเก็บเงินประกัน
- (ข) ต้องมีการคืนเงินประกันให้แก่ผู้เช่าทันทีที่สัญญาสิ้นสุดลงโดยไม่มีเงื่อนไข แต่กรณีเกิดความเสียหายผู้ให้เช่ามีสิทธิหักกลบลบหนี้ได้
- (ค) เงินประกันที่เรียกเก็บต้องไม่เกิน 6 เท่าของค่าเช่ารายเดือน
- (ง) สัญญาให้ผู้เช่าทรัพย์สินมีอายุสัญญาไม่เกิน 3 ปี

กรณีการเรียกเก็บเงินประกันที่ไม่เข้าเงื่อนไขตาม (ก)-(ง) ข้างต้น เงินประกันดังกล่าวจะถือเป็นส่วนหนึ่งของค่าเช่าอสังหาริมทรัพย์ บริษัทฯ ต้องนำมารวมคำนวณเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล แต่ได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา 81(1)(ต) แห่งประมวลรัษฎากร

(2) กรณีการเรียกเก็บเงินประกันมิเตอร์ไฟฟ้า และเงินประกันมิเตอร์น้ำประปาถือเป็นส่วนหนึ่งของการขายสินค้า สำหรับเงินมัดจำสายโทรศัพท์และเงินมัดจำบัตรจอดรถถือเป็นส่วนหนึ่งของการให้บริการ บริษัทฯ ต้องนำเงินประกันดังกล่าวมารวมคำนวณเป็นมูลค่าของฐานภาษีเพื่อเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม ตามมาตรา 79 แห่งประมวลรัษฎากร โดยให้ความรับผิดชอบในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มเกิดขึ้นตามมาตรา 78(1) และ มาตรา 78/1(1) แห่งประมวลรัษฎากร แล้วแต่กรณี ประกอบกับข้อ 2(3)(ก) และ (ข) ของคำสั่งกรมสรรพากร ที่ ป. 73/2541ฯ ลงวันที่ 30 มิถุนายน พ.ศ. 2541

กรณีการเรียกเก็บเงินประกันที่ไม่เข้าเงื่อนไขตาม (1)(ก)-(ง) ข้างต้น เงินประกันและเงินมัดจำดังกล่าวบริษัทฯ ต้องนำมารวมคำนวณเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลด้วย

2. กรณีตาม 2. การที่บริษัทฯ เรียกเก็บเงินชดเชยความเสียหายจากผู้ใช้บริการ ซึ่งเงินดังกล่าวได้รับชำระโดยบริษัทประกันของผู้ใช้บริการ ไม่ถือเป็นรายได้จากการขายสินค้าหรือการให้บริการตามมาตรา 77/1(8) และมาตรา 77/1(10) แห่งประมวลรัษฎากร บริษัทฯ จึงไม่ต้องนำเงินชดเชยความเสียหายดังกล่าวมารวมคำนวณเพื่อเสียภาษีมูลค่าเพิ่มแต่อย่างใด

3. กรณีตาม 3. การเรียกเก็บเงินประกันการเข้าตกแต่งอาคารของผู้เช่า ถือเป็นส่วนหนึ่งของค่าบริการที่มีให้บริการเช่าอสังหาริมทรัพย์ บริษัทฯ ต้องนำเงินประกันดังกล่าว มารวมคำนวณเป็นมูลค่าของฐานภาษีเพื่อเสียภาษีมูลค่าเพิ่มและภาษีเงินได้นิติบุคคลเช่นเดียวกับกรณีตาม 1.(2)

เลขที่หนังสือ : กค 0706/12294

วันที่ : 18 ธันวาคม 2550

เรื่อง : ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา กรณีการให้เช่าสังหาริมทรัพย์โดยมีค่าตอบแทนสิทธิการเช่า

ข้อกฎหมาย : มาตรา 3 วรรค 2 มาตรา 40(5) มาตรา 48 มาตรา 56 มาตรา 57 จัตวา มาตรา 60 และ มาตรา 60 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร

**ข้อหารือ** : นาย ก. ได้ทำสัญญาให้เช่าที่ดินกับบริษัท บ. จดทะเบียนสิทธิการเช่าเมื่อวันที่ 12 กันยายน 2550 อายุสัญญาเช่า 30 ปี เริ่มนับอายุการเช่าวันที่ 12 กันยายน 2551 ตามสัญญา นาย ก. จะได้รับค่าตอบแทนสิทธิการเช่าเป็นจำนวนเงิน ทั้งหมด 26,545,000 บาท เริ่มนับอายุการเช่าวันที่ 12 กันยายน 2551 ซึ่งในวันที่ 21 ธันวาคม 2549 นาย ก. ได้รับเป็นเงิน มัดจำค่าตอบแทนสิทธิการเช่าที่ดิน จำนวน 253,000 บาท และได้ยื่นแบบ ภ.ง.ด. 90 ทางระบบอินเทอร์เน็ตสำหรับปีภาษี 2549 ไปแล้ว ต่อมาเมื่อวันที่ 9 มีนาคม 2550 นาย ก. ได้รับเงินมัดจำค่าตอบแทนสิทธิการเช่าอีก เป็นเงินจำนวน 626,000 บาท โดยได้ยื่นแบบ ภ.ง.ด. 94 เมื่อวันที่ 24 กันยายน 2550 ในวันจดทะเบียนสิทธิการเช่าเมื่อวันที่ 12 กันยายน 2550 นาย ก. ได้รับเงินค่าตอบแทนสิทธิการเช่าอีกจำนวน 25,666,000 บาท รวมได้รับเงินค่าตอบแทนสิทธิการเช่าตามสัญญา ทั้งหมด 26,545,000 บาท พร้อมทั้งได้ถูกหักภาษี ณ ที่จ่ายในอัตราร้อยละ 5.0 นาย ก. จึงขอทราบว่

1. นาย ก. ต้องยื่นแบบ ภ.ง.ด. 93 จำนวน 31 ฉบับ โดยฉบับที่ 1 เป็นปีภาษี 2551 รายได้เฉลี่ยตั้งแต่วันที่ 12 กันยายน 2551 ถึงวันที่ 31 ธันวาคม 2551, ฉบับที่ 2 ถึงฉบับที่ 30 เป็นรายได้เฉลี่ยเต็ม 1 ปี และฉบับที่ 31 เป็นรายได้ เฉลี่ยตั้งแต่วันที่ 1 มกราคม 2581 ถึงวันที่ 11 กันยายน 2581 ใช่หรือไม่

2. ภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่ายในอัตราร้อยละ 5.0 จะนำมาเฉลี่ยเป็นภาษีที่ได้ชำระไว้แล้ว ในแบบ ภ.ง.ด. 93 ทั้ง 31 ฉบับ ได้หรือไม่ อย่างไร (โดยจะไม่ไปยื่นขอคืนใน ภ.ง.ด.90)

3. การยื่นแบบ ภ.ง.ด. 93 สามารถกรอกรายการค่าเบี้ยประกันชีวิตและค่าซื้อหน่วยลงทุนหุ้นระยะยาวและ กองทุนรวมเพื่อการเลี้ยงชีพ ได้ทั้ง 31 ฉบับหรือไม่ และหักได้เป็นจำนวนเท่าใด

**แนววินิจฉัย** : 1. กรณีเงินค่าตอบแทนสิทธิการเช่าที่นาย ก. ได้รับตามสัญญาเช่า ซึ่งมีอายุสัญญาเช่า 30 ปี เข้าลักษณะเป็นเงินได้หรือประโยชน์อย่างอื่นที่ได้เนื่องจากการให้เช่าทรัพย์สินตาม มาตรา 40(5) แห่งประมวลรัษฎากร เพื่อเป็นการบรรเทาภาระภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา นาย ก. มีสิทธินำเงินดังกล่าวมาเฉลี่ยเป็นรายปีตามส่วนแห่งจำนวนปีของอายุการเช่า และยื่นแบบ แสดงรายการพร้อมชำระภาษีเป็นการล่วงหน้าให้เสร็จสิ้นไปในปีที่ได้รับเงินได้พึงประเมินนั้น ตามประกาศกระทรวงการคลัง เรื่อง ผู้มีเงินได้จากการให้เช่าทรัพย์สินไม่ยื่นรายการเงินได้ให้ครบถ้วน ลงวันที่ 19 กุมภาพันธ์ พ.ศ. 2528

2. กรณีนาย ก. ได้รับเงินค่าตอบแทนสิทธิการเช่า โดยมีอายุสัญญาเช่าเป็นเวลา 30 ปี นาย ก. ต้องนำเงินค่าตอบแทน สิทธิการเช่าที่ได้รับในปี 2549 และปี 2550 มาเฉลี่ยเป็นรายปีตามส่วนแห่งจำนวนปีของอายุการเช่า อีกทั้งยื่นแบบ ภ.ง.ด. 93 พร้อมชำระภาษีให้เสร็จสิ้นในปีที่ได้รับค่าตอบแทนสิทธิการเช่า ดังนี้

(1) เงินค่าตอบแทนสิทธิการเช่าที่นาย ก. ได้รับในปี 2549 จำนวน 253,000 บาทให้นำมาเฉลี่ยเป็นรายปีตามส่วนแห่งจำนวนปีของอายุการเช่า และยื่นแบบ ภ.ง.ด. 93 พร้อมชำระภาษีให้เสร็จสิ้นในปีที่ได้รับเงินได้นั้น คือปี 2549 เป็นจำนวน 31 ฉบับ โดยเฉลี่ยเงินได้ค่าตอบแทนสิทธิการเช่าตั้งแต่วันที่เริ่มนับอายุการเช่าถึงวันที่สัญญาสิ้นสุดลงเป็นเงินได้ของปีภาษี 2551 เฉลี่ยตั้งแต่วันที่ 12 กันยายน 2551 ถึงวันที่ 31 ธันวาคม 2551 เป็นเงินได้ของปี 2552 ถึงปี 2580 เฉลี่ยเต็ม 1 ปี และเป็นเงินได้ของปี 2581 เฉลี่ยตั้งแต่วันที่ 1 มกราคม 2581 ถึงวันที่ 11 กันยายน 2581 กรณีนาย ก. ได้นำค่าตอบแทนสิทธิการเช่าดังกล่าวไปยื่นแบบ ภ.ง.ด 90 แล้ว โดยมีได้ยื่นแบบ ภ.ง.ด. 93 เพื่อนำค่าตอบแทนสิทธิการเช่าดังกล่าวเฉลี่ยเป็นรายปีตามส่วนแห่งจำนวนปีของอายุการเช่า จึงเป็นการยื่นแบบแสดงรายการเพื่อเสียภาษีไปโดยสำคัญผิดมิได้มีเจตนาหลีกเลี่ยงภาษี จึงมีเหตุเห็นควรขยายเวลาการยื่นแบบ ภ.ง.ด. 93 ให้แก่นาย ก. โดยขยายเวลาการยื่นแบบดังกล่าวออกไปจนถึงวันที่ 31 ธันวาคม 2550 ทั้งนี้ ตามมาตรา 3 วรรคหนึ่ง ซึ่งมีผลให้เสียเงินเพิ่มลดลงเหลือร้อยละ 0.75 ต่อเดือนหรือเศษของเดือน ของเงินภาษีที่ต้องเสีย (ถ้ามี) ตามมาตรา 27 วรรคสอง แห่งประมวลรัษฎากร และไม่ต้องเสียค่าปรับอาญาแต่อย่างใด

สำหรับค่าตอบแทนสิทธิการเช่าดังกล่าวที่นำไปรวมคำนวณเพื่อเสียภาษีเงินได้ตามแบบ ภ.ง.ด. 90 ของปี 2549 นาย ก. มีสิทธิขอคืนภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาที่ได้เสียไปแล้วสำหรับค่าตอบแทนสิทธิการเช่าดังกล่าวได้

(2) เงินค่าตอบแทนสิทธิการเช่าที่นาย ก. ได้รับในปี 2550 จำนวน 26,292,000 บาท (626,000 บาท + 25,666,000 บาท)ให้นำมาเฉลี่ยเป็นรายปีตามส่วนแห่งจำนวนปีของอายุการเช่า โดยเฉลี่ยเงินได้ค่าตอบแทนสิทธิการเช่า ตั้งแต่วันที่เริ่มนับอายุการเช่า ถึงวันที่สัญญาสิ้นสุดลง เป็นเงินได้ของปีภาษี 2551 เฉลี่ยตั้งแต่วันที่ 12 กันยายน 2551 ถึง วันที่ 31 ธันวาคม 2551 เป็นเงินได้ของปี 2552 ถึงปี 2580 เฉลี่ยเต็ม 1 ปี และเป็นเงินได้ของปี 2581 เฉลี่ยตั้งแต่วันที่ 1 มกราคม 2581 ถึงวันที่ 11 กันยายน 2581

การยื่นแบบ ภ.ง.ด.93 เพื่อชำระภาษีเงินได้จากค่าเช่าที่รับล่วงหน้าซึ่งเฉลี่ยเป็นรายปีดังกล่าวต้องยื่นจำนวน 31 ฉบับ โดยจะต้องนำเงินค่าเช่าล่วงหน้าที่ได้รับเมื่อปี 2549 ที่ได้เฉลี่ยค่าเช่าล่วงหน้าเป็นของแต่ละปีเพื่อคำนวณภาษีและชำระภาษี ด้วยแบบ ภ.ง.ด.93 ตาม (1) แล้วมารวมกับค่าเช่าล่วงหน้าที่เฉลี่ยได้ของแต่ละปีดังกล่าวแล้วคำนวณภาษีตามมาตรา 48 แห่งประมวลรัษฎากร ได้จำนวนภาษีเท่าใดให้นำภาษีที่ได้ชำระไว้แล้วตามแบบ ภ.ง.ด.93 (ถ้ามี) ที่ได้ยื่นไว้แล้วของแต่ละปีจากเงิน ค่าเช่าล่วงหน้าที่ได้รับเมื่อปี 2549 มาหักออก

เหลือเท่าใดก็จะเป็นภาษีที่ต้องชำระล่วงหน้าของแต่ละปีโดยต้องยื่นแบบ ภ.ง.ด.93 ให้เสร็จสิ้นไปในปีที่ได้รับเงินได้ คือปี 2550

ทั้งนี้ สำหรับภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาที่นาย ก. ได้ชำระไปแล้วตามแบบ ภ.ง.ด. 94 เมื่อวันที่ 24 กันยายน 2550 สำหรับค่าตอบแทนสิทธิการเช่าจำนวน 626,000 บาท ที่ได้รับเมื่อวันที่ 9 มีนาคม 2550 นาย ก. มีสิทธินำมาเครดิตภาษีใน การคำนวณภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาของปี 2550

3. กรณีการยื่นแบบแสดงรายการในแต่ละปีระหว่างอายุการเช่า นาย ก. ยังคงมีหน้าที่ยื่นรายการเงินได้และชำระภาษีเงินได้ จากค่าเช่าที่ได้รับในปีภาษีนั้น รวมทั้งจากเงินค่าตอบแทนสิทธิการเช่าที่เฉลี่ยเป็นรายปีตามจำนวนปีของอายุการเช่า โดยให้ยื่น รายการและชำระภาษีภายในเดือนมีนาคมของปีถัดไป ตามมาตรา 56 และมาตรา 57 จัตวา แห่งประมวลรัษฎากร แล้วให้นำภาษีเงินได้ของปีภาษีที่ได้ชำระไว้ล่วงหน้าตามแบบ ภ.ง.ด. 93 รวมทั้งภาษีที่ได้ถูกหัก ณ ที่จ่าย และนำส่งไว้แล้วในปีภาษีนั้น (ถ้ามี) มาเครดิตออกจากภาษีที่ต้องชำระสำหรับปีภาษีนั้น ทั้งนี้ ตามมาตรา 60 และมาตรา 60 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร

4. กรณีภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่ายร้อยละ 5.0 ของค่าตอบแทนสิทธิการเช่าที่ถูกนำส่งไว้แล้ว นาย ก. มีสิทธิขอคืนภาษี เงินได้หัก ณ ที่ จ่ายได้ในคราวเดียวกับการยื่นรายการในปีที่ได้รับค่าตอบแทนสิทธิการเช่า จะนำมาเฉลี่ยตามอายุการเช่าเพื่อนำไปเครดิตในการยื่นแบบ ภ.ง.ด. 93 แต่ละฉบับไม่ได้

5. กรณีการยื่นแบบ ภ.ง.ด. 93 ล่วงหน้า นาย ก. ไม่สามารถกรอกรายการหักค่าเบี้ยประกันชีวิต ค่าซื้อหน่วยลงทุนในกองทุนรวมเพื่อการเลี้ยงชีพ หรือค่าซื้อหน่วยลงทุนในกองทุนรวมหุ้นระยะยาว ล่วงหน้าทั้ง 31 ฉบับได้ แต่อย่างไร



เลขที่หนังสือ : กค 0702/4895

วันที่ : 22 มิถุนายน 2552

เรื่อง : ภาษีเงินได้ ภาษีมูลค่าเพิ่มและภาษีธุรกิจเฉพาะ กรณีริบเงินค่าซื้อที่ดิน

ข้อกฎหมาย : มาตรา 65 มาตรา 79 มาตรา 91/2(6) มาตรา 4(5) แห่งประมวลรัษฎากร และพระราชกฤษฎีกาฯ (ฉบับที่ 342) พ.ศ. 2541

**ข้อหารือ :** บริษัทฯ เป็นรัฐวิสาหกิจสังกัดกระทรวงทรัพยากรธรรมชาติและสิ่งแวดล้อม ได้ทำสัญญาจะซื้อจะขายที่ดิน อาคาร สำนักงาน เครื่องจักร และทรัพย์สินอื่นๆ บริเวณที่ตั้งโรงงานนิคมอุตสาหกรรมสระบุรี จังหวัดสระบุรี กับ บริษัท ส. "ผู้จะซื้อ" เป็นเงินตามสัญญาจะซื้อจะขายทั้งสิ้น 821,710,000 บาท รวมภาษีมูลค่าเพิ่มแล้ว โดยสัญญาดังกล่าวได้แยกการซื้อทรัพย์สิน แต่ละรายการไว้อย่างชัดเจน เนื่องจากทรัพย์สินที่ขายมีทั้ง อสังหาริมทรัพย์ และสังหาริมทรัพย์ รวมอยู่ด้วย ซึ่งในวันทำสัญญา ผู้จะซื้อได้ชำระราคาที่ดินให้บริษัทฯ เป็นเงินจำนวน 40,000,000 บาท สำหรับค่าที่ดินส่วนที่เหลือและค่าอาคารสำนักงานและ โรงงาน เครื่องจักร และทรัพย์สินอื่นๆ ที่ยังไม่ชำระอีกจำนวน 781,710,000 บาท ซึ่งรวมภาษีมูลค่าเพิ่มแล้ว ผู้ซื้อจะนำมาชำระให้กับบริษัทฯ ก่อนโอนกรรมสิทธิ์ภายใน 15 วัน นับจากวันลงนามในสัญญา ต่อมาผู้ซื้อไม่สามารถนำเงินส่วนที่เหลือมาชำระ หนี้ตามเงื่อนไขได้ บริษัทฯ จึงแจ้งยืนยันการบอกเลิกสัญญาและริบเงินค่าที่ดินจำนวน 40,000,000 บาท ดังกล่าว บริษัทฯ จึง ขอรทราบบว่า การริบเงินค่าที่ดินจำนวนดังกล่าว บริษัทฯ จะต้องเสียภาษีประเภทใดบ้าง

**แนววินิจฉัย :** กรณีบริษัทฯ ได้ทำสัญญาจะซื้อจะขายที่ดิน อาคารสำนักงาน เครื่องจักรและทรัพย์สินอื่นๆ ของบริษัทฯ และผู้จะซื้อ ผิดสัญญาทำให้บริษัทฯ ยกเลิกสัญญาและริบเงินค่าที่ดินจำนวน 40,000,000 บาท บริษัทฯ จึงมีภาระภาษีดังต่อไปนี้

1. ภาษีเงินได้นิติบุคคล กรณีมีการผิดสัญญาและบริษัทฯ ได้รับเงินค่าที่ดินซึ่งถือว่าเป็นหลักประกันตามสัญญา **หลักประกันที่ถูกริบดังกล่าวเข้าลักษณะเป็นเบี้ยปรับในการไม่ปฏิบัติตามสัญญา ถือเป็นรายได้จากกิจการหรือเนื่องจากกิจการ ของบริษัทฯ** บริษัทฯ มีหน้าที่นำเงินดังกล่าวไปคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล ตามมาตรา 65 แห่งประมวลรัษฎากร

2. ภาษีมูลค่าเพิ่ม กรณีบริษัทฯ บอกเลิกสัญญาจะซื้อจะขายและริบเงินค่าที่ดินดังกล่าวเข้าลักษณะเป็นค่าปรับจาก การจะซื้อจะขายสิทธิในการซื้อที่ดิน ไม่ถือเป็นมูลค่าที่ได้รับจากการขายสินค้าหรือให้บริการ จึงไม่ต้องนำมารวมคำนวณเป็น มูลค่าของฐานภาษีในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม ตามมาตรา 79 แห่งประมวลรัษฎากร

3. ภาษีธุรกิจเฉพาะ กรณีบริษัทฯ บอกลีกสัญญาจะซื้อจะขายและริบเงินค่าที่ดิน ดังกล่าว หากยังไม่ได้จดทะเบียนสิทธิและนิติกรรม เงินค่าที่ดินดังกล่าว ย่อมไม่ถือเป็นรายรับที่บริษัทฯ ต้องนำมาเสียภาษีธุรกิจเฉพาะ ตามมาตรา 91/2(6) แห่งประมวลรัษฎากร ประกอบกับมาตรา 4(5) แห่งพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการ ขยายสิทธิการยกเว้นภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา (ฉบับที่ 342) พ.ศ. 2541

## คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 261/2507

### 1. คู่ความ

ชื่อคู่ความ โจทก์ - นางสาวไบเบตย จำเลย - นายต้อยตึง

### 2. กฎหมายที่เกี่ยวข้อง

ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ ประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่ง

### 3. เนื้อหา

โจทก์ฟ้องเรียกค่าเสียหายจากจำเลยเท่ากับอัตราค่าเช่านับแต่วันที่จำเลยได้รับหนังสือบอกเลิกการเช่า แม้ทางพิจารณาจะปรากฏว่าระยะเวลาที่จำเลยจะอยู่โดยอาศัยสิทธิการเช่า ไม่ใช่การละเมิดศาลก็พิพากษา บังคับให้จำเลยชดใช้ค่าเช่าซึ่งมีอัตราเท่ากันให้โจทก์ได้

ผู้เช่าวางเงินไว้เป็นประกันการเช่า โดยมีข้อสัญญาว่าถ้าผู้เช่าผิดสัญญาเช่า ผู้ให้เช่ามีสิทธิริบเงินประกันนี้ได้ **เงินประกันนี้จึงเป็นเบี้ยปรับ** เมื่อปรากฏว่า ผู้เช่าผิดสัญญาเช่าโดยไม่ชำระค่าเช่าตามกำหนดเวลา ผู้ให้เช่าย่อมมีสิทธิเรียกร้องให้ผู้เช่าชำระค่าเช่าที่ค้าง ซึ่งมีสิทธิเรียกเอาเบี้ยปรับอันพึงริบนั้นด้วยก็ได้ตาม ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 381 คดีนี้แม้ผู้ให้เช่าซึ่งเป็นโจทก์จะมีได้พิสูจน์ให้เห็นว่าเสียหายยิ่งไปกว่าค่าดอกเบี้ยตามกฎหมายแต่เมื่อศาลคำนวณค่าดอกเบี้ยของเงินค่าเช่า นับแต่วันค้างชำระจนบัดนี้ไล่เลี่ยกับเงินประกันผู้ให้เช่าย่อมริบเงินประกันได้ทั้งหมด

ผู้เช่าต่อเติมและซ่อมแซมห้องเช่าเพื่อประโยชน์ในกิจการของผู้เช่าเองไม่ใช่เป็นค่าใช้จ่ายที่จำเป็นเพื่อ รักษาทรัพย์สินที่เช่าผู้ให้เช่าไม่ต้องรับผิดชอบต่อผู้เช่า

### 4. องค์คณะ

ชื่อองค์คณะ สวัสดิ์ พานิชอัตรา, วิชัย นิตินาท, คร้าม สีวาระวิโรจน์

### 5. ที่มา

แหล่งที่มา กองผู้ช่วยผู้พิพากษาศาลฎีกา

### 6. หมายเหตุ

หมายเหตุ

## คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 3441/2538

### 1. คู่ความ

ชื่อคู่ความ โจทก์ - นายมะดัน จำเลย - บริษัท อาร์ตี้ เอ็กซ์พอร์ต คอร์ปอเรชั่น จำกัด

### 2. กฎหมายที่เกี่ยวข้อง

ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 341, 387, 391

### 3. เนื้อหา

แม้สัญญาเช่าตึกแถวข้อ2จะได้ระบุว่าโจทก์ผู้ให้เช่าจะคืนเงินประกันความเสียหายแก่จำเลยเมื่อสัญญาเช่าครบกำหนดแล้วก็ตามแต่ในกรณีที่โจทก์ผู้ให้เช่าหรือจำเลยผู้เช่าบอกเลิกสัญญาก่อนครบกำหนดเวลาเช่า2 ปีตามสิทธิที่ระบุไว้ในสัญญาเช่าข้อ12โจทก์ผู้ให้เช่าก็ย่อมต้องคืนเงินประกันความเสียหายนั้นให้แก่จำเลยผู้เช่าหลังจากหักเงินประกันดังกล่าวชำระหนี้ค่าน้ำประปาไฟฟ้าโทรศัพท์และความเสียหายของตึกแถวที่แล้วด้วย เพราะเงินจำนวนดังกล่าวเป็นเงินของจำเลยที่วางไว้แก่โจทก์เพียงพอเพื่อประกันความเสียหายอันเนื่องมาจากการเช่าดังกล่าวเท่านั้นดังนั้นเมื่อโจทก์และจำเลยไม่มีความผูกพันตามสัญญาเช่าตึกแถวต่อกันแล้ว โจทก์ผู้ให้เช่าต้องคืนเงินประกันความเสียหายดังกล่าวให้แก่จำเลยผู้เช่าและเมื่อปรากฏว่าจำเลยต้องรับผิดชอบชำระค่าเสียหายให้แก่โจทก์จำเลยจึงมีสิทธิที่จะขอให้หักกลบบหนี้ดังกล่าวกับเงินประกันความเสียหายนั้นได้

### 4. องค์คณะ

ชื่อองค์คณะ อัครวิทย์ สุมาวงศ์ กำนัน อันนายนนท์ ชัยวัฒน์ ดุลยปวีณ

### 5. ที่มา

แหล่งที่มา กองผู้ช่วยผู้พิพากษาศาลฎีกา

### 6. หมายเหตุ

หมายเหตุ

## คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 3543/2542

### 1. คู่ความ

ชื่อคู่ความ โจทก์ - บริษัท การค้า อุตสาหกรรม น้ำตาล จำกัด จำเลย - กรมสรรพากร

### 2. กฎหมายที่เกี่ยวข้อง

ประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่ง มาตรา 225 วรรคหนึ่ง ประมวลรัษฎากร มาตรา 65 พระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ.2528 มาตรา 29

### 3. เนื้อหา

การคำนวณรายได้และรายจ่ายเพื่อหากำไรสุทธิของบริษัทนั้น ประมวลรัษฎากร มาตรา 65 วรรคสอง บัญญัติให้ใช้เกณฑ์สิทธิ คือให้นำรายได้ที่เกิดขึ้นในรอบระยะเวลาบัญชีใด **แม้ว่าจะยังไม่ได้รับชำระในรอบระยะเวลาบัญชีนั้นมารวมคำนวณเป็นรายได้** ในรอบระยะเวลาบัญชีนั้น และให้นำรายจ่ายทั้งสิ้นที่เกี่ยวกับรายได้นั้นแม้จะยังมีได้จ่ายในรอบระยะเวลาบัญชีนั้นมารวม คำนวณเป็นรายจ่ายของรอบระยะเวลาบัญชีนั้น ซึ่งผู้ประกอบการ จะต้องลงบัญชีรับรู้อยู่แล้วและรายจ่ายที่เกิดขึ้นในรอบระยะเวลา บัญชีนั้นโดยไม่ต้องคำนึงว่าได้รับชำระเงินหรือได้จ่ายเงิน ไปแล้วภายในรอบระยะเวลาบัญชีนั้นหรือไม่ แต่การรับรู้รายได้ หรือรายจ่ายตามหลักเกณฑ์สิทธินี้มีหลักสำคัญอยู่ว่า รายได้ หรือรายจ่ายนั้นจะต้องมีความแน่นอนที่ผู้ประกอบการมีสิทธิ จะได้รับชำระหรือมีหน้าที่จะต้องจ่าย อีกทั้งยังต้องเป็นจำนวน ที่แน่นอน สามารถลงบัญชีรับรู้ได้ เมื่อรายจ่ายค่าตอบแทน กรรมการในการบริหารงานของปี 2535 ของโจทก์ยังไม่เป็นที่ แน่แน่นอนว่าคณะกรรมการบริษัท และที่ประชุมใหญ่สามัญผู้ถือหุ้น จะอนุมัติให้จ่ายค่าตอบแทนหรือไม่ทั้งไม่เป็นการแน่นอนว่า จะจ่ายค่าตอบแทนเป็นเงินเท่าใด สิทธิของกรรมการที่จะเรียกร้อง ให้บริษัทจ่ายค่าตอบแทนแก่กรรมการจะเกิดขึ้นต่อเมื่อ ที่ประชุมใหญ่สามัญผู้ถือหุ้นมีมติเห็นชอบให้จ่ายค่าตอบแทน ตามจำนวนที่คณะกรรมการบริษัทอนุมัติ ดังนั้นแม้ว่าค่าตอบแทน กรรมการในการบริหารงานของปี 2535 จะสัมพันธ์กับรายได้ ที่เกิดขึ้นในรอบระยะเวลาบัญชีปี 2535 แต่ก็ไม่ใช่รายจ่าย ที่เกี่ยวกับรายได้หรือเป็นต้นทุนของรายได้โดยตรงและยัง **ไม่เป็นการแน่นอนว่าโจทก์มีหน้าที่ต้องจ่ายค่าตอบแทนกรรมการ ดังกล่าวนั้นหรือไม่จึงถือไม่ได้ว่ารายจ่ายนั้นได้เกิดขึ้นแล้ว** ในรอบระยะเวลาบัญชีปี 2535 โจทก์จึงไม่ต้องนำรายจ่ายดังกล่าว มาลงบัญชีหรือตั้งเป็นค่าใช้จ่าย ค้างจ่ายในรอบระยะเวลาบัญชี ปี 2535 แต่อย่างใด แต่โจทก์สามารถนำรายจ่ายดังกล่าวมาหัก เป็นรายจ่ายใน รอบระยะเวลาบัญชีปี 2536 ได้ เพราะหน้าที่ ของโจทก์ในการจ่ายเงินเกิดขึ้นในรอบระยะเวลาบัญชีนั้นคือ หลังจากທີ່ประชุมใหญ่สามัญผู้ถือหุ้นให้ความเห็นชอบในการ จ่ายค่าตอบแทนให้แก่กรรมการเมื่อถือเป็น รายจ่ายของปี 2536 โจทก์ก็ไม่จำเป็นต้องนำรายจ่ายนี้ไปปรับปรุงเป็นรายจ่ายของ ปี 2535 ในการยื่นเพื่อเสียภาษี ตามแบบ ภ.ง.ด.50 แต่ประการใด โจทก์มิได้บรรยายฟ้องถึงเหตุที่จะขอให้งดการเรียกเก็บเบี้ยปรับและเงินเพิ่ม จากโจทก์ จึงถือว่าเป็นข้อที่มีได้ยก ขึ้นว่ากันมาแล้วโดยชอบในศาลชั้นต้นตามประมวลกฎหมายวิธีพิจารณา

ความแพ่ง มาตรา 225 วรรคหนึ่ง ประกอบพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรฯ มาตรา 29 ศาลฎีกาไม่รับวินิจฉัยให้

#### 4. องค์คณะ

ชื่อองค์คณะ สุทิน ปัทมราชวิเชียร, เหล็ก ไทรวิจิตร, ณรงค์ศักดิ์ วิจิตรสาระวงศ์

#### 5. ที่มา

แหล่งที่มา สำนักงานส่งเสริมงานตุลาการ

#### 6. หมายเหตุ

หมายเหตุ

## คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 7159/2542

### 1. คู่ความ

ชื่อคู่ความ โจทก์ - เจ้าพนักงานพิทักษ์ทรัพย์ จำเลย - บริษัท เพ็ญหนา จำกัด

### 2. กฎหมายที่เกี่ยวข้อง

ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 381, 537

ประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่ง มาตรา 40, 145

### 3. เนื้อหา

ศาลชั้นต้นนัดสืบพยานจำเลยโดยได้กำหนดนัดไว้ก่อนวันนัดถึง 2 เดือนเศษและคดีนี้จำเลยได้ขอเลื่อนคดีมาหลายครั้งแล้วจนกระทั่งศาลชั้นต้นต้องกำชับจำเลยว่าจะไม่ให้เลื่อนคดีอีก ดังนี้ การที่นายจำเลยจะขอเลื่อนคดีไปอีก จึงต้องเป็นเรื่องที่มีความจำเป็นอย่างยิ่งและไม่อาจก้าวล่วงได้ เมื่อตามคำร้องขอเลื่อนคดีของนายจำเลยดังกล่าวไม่ได้แสดงให้เห็นว่า การขอเลื่อนคดีของนายจำเลยเป็นเรื่องจำเป็นเร่งด่วนและสำคัญยิ่งไปกว่ากำหนดที่ได้นัดกับศาลชั้นต้นและคู่ความอีกฝ่าย การที่ศาลชั้นต้นไม่อนุญาตให้จำเลยเลื่อนคดี จึงชอบแล้ว

คดีก่อนคดีถึงที่สุดตามคำพิพากษาศาลอุทธรณ์ว่า จำเลยไม่มีสิทธิขอรับเงินประกันการเช่า 5,000,000 บาท ต่อเจ้าพนักงานพิทักษ์ทรัพย์ ประเด็นในคดีก่อนจึงมีว่าจำเลยมีสิทธิเรียกเงินประกันการเช่า 5,000,000 บาท คืนจากโจทก์หรือไม่ส่วนคดีนี้มีประเด็นว่าจำเลยมีสิทธิขอให้นำเงินประกันการเช่า 5,000,000 บาทมาหักชำระหนี้ตามคำพิพากษาศาลชั้นต้นหรือไม่ ประเด็นจึงต่างกัน ไม่อาจนำผลของคำวินิจฉัยของศาลอุทธรณ์ในคดีก่อนมาผูกพันจำเลยในคดีนี้ได้

จำเลยเป็นฝ่ายผิดสัญญาเช่า ลูกหนี้จึงมีสิทธิรับเงินประกันการเช่าได้ เงินประกันการเช่าดังกล่าวแม้ในสัญญาเช่าจะไม่เรียกเบี้ยปรับ แต่ข้อที่กำหนดไว้ในสัญญาที่ให้ลูกหนี้อาจใช้สิทธิรับเอาได้นั้นมีลักษณะเป็นเบี้ยปรับ เงินประกันการเช่าดังกล่าวจึงเป็นเบี้ยปรับตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 381 ซึ่งศาลมีอำนาจที่จะลดลงเป็นจำนวนพอสมควรได้

### 4. องค์คณะ

ชื่อองค์คณะ อำนวย เต็มพันธ์, กำพล ภู์สุดแสง, ชวลิต ยอดเนร

### 5. ที่มา

แหล่งที่มา สำนักงานส่งเสริมงานตุลาการ

### 6. หมายเหตุ

หมายเหตุ

## คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 1690/2548

## 1. คู่ความ

ชื่อคู่ความ โจทก์ - นางกุหลาบ จำเลย - กรมสรรพากร

## 2. กฎหมายที่เกี่ยวข้อง

ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 321 วรรคสาม, มาตรา 987 ประมวลรัษฎากร มาตรา 39

## 3. เนื้อหา

เงินได้พึงประเมินตามมาตรา 39 แห่ง ป.รัษฎากรฯ ไม่ว่าจะเป็เงิน ทรัพย์สินหรือประโยชน์อย่างอื่น จะต้องเป็นสิ่งที่ได้รับมาแล้ว ไม่ใช่เป็นแต่เพียงสิทธิเรียกร้องที่จะได้รับมาในภายหน้า

เช็คจำนวน 16 ฉบับที่โจทก์ได้รับจาก ด. ในปีภาษี 2534 เป็นเช็คที่ลงวันที่ล่วงหน้าส่งจ่ายเงินในปี 2535 และ 2536 โจทก์จึงยังไม่มีสิทธินำเช็คดังกล่าวไปเรียกเก็บเงินจากธนาคารในปีภาษี 2534 แม้โจทก์สามารถนำเช็คดังกล่าวไปซื้อขายแลกเปลี่ยน ใ้หนี้หรือใช้เป็นหลักประกันในทางธุรกรรมได้ แต่ก็เป็นสิทธิโดยชอบของโจทก์ที่จะเลือกใช้วิธีการดังกล่าวหรือไม่ก็ได้ ทั้งการชำระหนี้ด้วยเช็คนั้น หนี้จะระงับสิ้นไปต่อเมื่อเช็คนั้นได้ใช้เงินแล้วตาม ป.พ.พ มาตรา 321 วรรคสาม เมื่อโจทก์นำเช็คดังกล่าวไปเรียกเก็บเงินตามกำหนดที่ส่งจ่ายในปี 2535 และ 2536 เช็คจำนวน 16 ฉบับที่โจทก์ได้รับมาในปีภาษี 2534 ดังกล่าว จึงเป็นเพียงสิทธิเรียกร้องที่จะได้รับมาในอนาคต ยังถือไม่ได้ว่าโจทก์ได้รับเงินได้พึงประเมินเป็นเงิน 2,245,000 บาท ตามเช็คที่ส่งจ่ายล่วงหน้าดังกล่าวนั้นในปีภาษี 2534 ซึ่งจะต้องนำมารวมคำนวณเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาประจำปี ภาษี 2534 ด้วย

โจทก์ฟ้องขอให้เพิกถอนการประเมินของจำเลยและคำวินิจฉัยอุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ และงดเบี้ยปรับทั้งหมด

จำเลยให้การว่า จำเลยประเมินภาษีอากรในปี 2534 ชอบแล้ว ขอให้ยกฟ้อง

ศาลภาษีอากรกลางพิพากษาให้แก้ไขการประเมินและคำวินิจฉัยของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ โดยมีให้ถือจำนวนเงินตามเช็คที่เรียกเก็บไม่ได้ 16 ฉบับ จำนวน 2,254,000 บาท เป็นเงินได้พึงประเมินของโจทก์ในปีภาษี 2534 ส่วนคำขออื่นให้ยก

จำเลยอุทธรณ์ต่อศาลฎีกา

ศาลฎีกาแผนกคดีภาษีอากรวินิจฉัยว่า "ข้อเท็จจริงรับฟังยุติตามคำแถลงรับข้อเท็จจริงของโจทก์และจำเลยว่า ปี 2534 โจทก์ขายที่ดิน พร้อมตึกแถว แก่ นางฟ้า ในราคา 10,375,400 บาท ในส่วนราคาที่ดิน 6,300,000 บาท นั้น โจทก์เรียกเก็บเงินตามเช็ค 7 ฉบับ รวม 4,046,000 บาท ได้แล้ว ส่วนอีก 16 ฉบับ ที่เป็นเช็คลงวันที่ส่งจ่ายหน้าในปี 2535 และ 2536 รวม 2,254,000 บาท ไม่สามารถเรียกเก็บเงินได้ตามกำหนด



โจทก์จึงต้องฟ้องผู้ส่งจ่ายทั้งทางแพ่งและทางอาญา แต่จนปัจจุบันก็ยังไม่ได้รับเงินจำนวนนั้น ปีภาษี 2534 โจทก์ยื่นแบบแสดงรายการภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาเฉพาะเงินเดือนที่ได้รับ จำเลยจึงประเมินภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาให้โจทก์ชำระภาษีเงินได้เพิ่มอีก 1,624,810 บาท เบี้ยปรับ 1,814,816 บาท และเงินเพิ่ม 1,291,723.95 บาท ตามเอกสารหมายเลข 2 แผ่นที่ 10 โจทก์อุทธรณ์ คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์วินิจฉัยว่าการประเมินชอบแล้ว แต่มีเหตุควรผ่อนผันแก่โจทก์จึงลดเบี้ยปรับลงเหลือร้อยละ 50 ตามเอกสารหมายเลข 3 แผ่นที่ 2 ปัญหาที่ต้องวินิจฉัยตามอุทธรณ์ของจำเลยมีเพียงว่า จำนวนเงินตามเช็คอีก 16 ฉบับ รวม 2,254,000 บาท ที่นางฟ้าส่งจ่ายล่วงหน้าในปี 2535 และ 2536 เป็นเงินได้พึงประเมินของโจทก์ในปีภาษี 2534 ด้วยหรือไม่ เห็นว่า เงินได้พึงประเมินตาม มาตรา 39 แห่งประมวลรัษฎากรนั้น ไม่ว่าจะเงิน ทรัพย์สิน หรือประโยชน์อย่างอื่น จะต้องเป็นสิ่งที่ได้รับมาแล้ว ไม่ใช่เป็นแต่เพียงสิทธิเรียกร้องที่จะได้รับมาในภายหน้าเมื่อเช็ค 16 ฉบับที่โจทก์ได้รับจากนางฟ้าในปี 2534 เป็นเช็คที่ลงวันที่ส่งจ่ายเงินในปี 2535 และ 2536 โจทก์จึงยังไม่มีสิทธินำเช็คดังกล่าวไปเรียกเก็บเงินจากธนาคารในปีภาษี 2534 อุทธรณ์ของจำเลยที่กล่าวอ้างว่าเงินได้พึงประเมินประเภทเงินสดตามประมวลรัษฎากร มาตรา 39 รวมถึงตราสารที่มีค่าเสมือนเงินสด เช่น ตัวแลกเงิน ตัวสัญญาใช้เงิน และเช็คซึ่งมีลักษณะเป็นตัวเงินประเภทหนึ่งด้วย เมื่อโจทก์ได้รับเช็คชำระราคาที่ดิน 23 ฉบับ ที่นางฟ้าส่งจ่ายเป็นเงินสดหรือผู้ถือโจทก์ยอมสามารถนำไปซื้อขาย และเปลี่ยนใช้หนี้หรือใช้เป็นหลักประกันในทางธุรกรรมได้ทุกประเภทเต็มตามมูลค่าที่ระบุไว้ในเช็คแต่ละฉบับ โจทก์จึงต้องนำยอดเงินตามเช็ครวมทั้ง 23 ฉบับ มาคำนวณเป็นเงินได้พึงประเมินปี 2534 เพื่อเสียภาษีนั้นเป็นเพียงคำอธิบายลักษณะของตราสารที่มีค่าเสมือนเงินสดว่าจะพืงนำไปใช้จ่ายแทนเงินสดได้อย่างไรบ้างเท่านั้น แต่ก็ละเว้นเสียไม่อธิบายให้กระจ่างถึงแก่นแท้ว่า ในกรณีที่ตัวเงินเหล่านั้นยังไม่ถึงกำหนดใช้เงินดังเช่นเช็คทั้ง 16 ฉบับ ของโจทก์นั้น หากนำไปซื้อขาย แลกเปลี่ยน บรรดาผู้ทรงตัวแลกเงินจะต้องถูกชักส่วนลด ได้เงินไม่เต็มตามมูลค่าที่ระบุในตัวแลกเงินนั้นเพราะผู้รับโอนอาจต้องรับภาระเสี่ยงต่อการไม่สามารถเรียกเก็บเงินได้ตามกำหนด และเป็นสิทธิโดยชอบของโจทก์ที่จะเลือกใช้วิธีการตั้งที่จำเลยกล่าวหรือไม่ก็ได้ ทั้งการชำระหนี้ด้วยเช็คนั้น หนี้จะระงับสิ้นไปก็ต่อเมื่อเช็คนั้นได้ใช้เงินแล้ว ตาม มาตรา 321 วรรคสาม แห่งประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ เมื่อข้อเท็จจริงปรากฏจากคำแถลงรับของคู่ความว่าโจทก์มิได้ใช้วิธีการเช่นนั้นเพื่อให้ได้เงินตามเช็คจำนวนนั้น หากแต่ใช้วิธีเรียกเก็บจากธนาคารตามกำหนดส่งจ่ายในปี 2535 และ 2536 เช็คจำนวน 16 ฉบับ ที่โจทก์ได้รับมาในปีภาษี 2534 ดังกล่าว จึงเป็นเพียงสิทธิเรียกร้องที่จะได้รับมาในอนาคต ยังถือไม่ได้ว่าโจทก์ได้รับเงินได้พึงประเมินเป็นเงิน 2,254,000 บาท ตามเช็คที่ส่งจ่ายล่วงหน้า จำนวน 16 ฉบับนั้นในปีภาษี 2534 ซึ่งจะต้องนำมารวมคำนวณเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาประจำปีภาษี 2534 ด้วย ที่ศาลภาษีอากรกลางพิพากษาให้แก้ไขการประเมินและคำวินิจฉัยของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ในส่วนนี้จึงชอบแล้ว อุทธรณ์ของจำเลยฟังไม่ขึ้น"

พิพากษายืน

#### 4. องค์คณะ

ชื่อองค์คณะ ธนพจน์ อารยลักษณ์ ทองหล่อ โฉมงาม โนรี จันทรทร

#### 5. ที่มา

แหล่งที่มา สำนักวิชาการ

#### 6. หมายเหตุ

เมื่อใด? จึงจะถือว่าเงินได้เกิดขึ้นนั้นมีเกณฑ์ในการพิจารณา 2 เกณฑ์ คือเกณฑ์เงินสด (Cash Basis) และเกณฑ์สิทธิ (Accrual Basis)

"เกณฑ์เงินสด" คือ เกณฑ์การรับรู้รายได้และรายจ่ายที่ยึดหลักกว่ารายได้และรายจ่ายจะเกิดขึ้นต่อเมื่อมีการรับหรือจ่ายเงินสดออกไปในงวดปีบัญชีนั้น ตามเกณฑ์นี้ถ้ามีการขายสินค้าหรือบริการไปเป็นเงินเชื่อในงวดใด จะไม่ถือว่ามียาได้เกิดขึ้นในงวดนั้น จะถือว่ามียาได้เกิดขึ้นก็ต่อเมื่อมีการชำระค่าสินค้าหรือบริการแล้ว ทางด้านรายจ่ายก็เช่นเดียวกันจะต้องมีการชำระแล้วจึงจะถือว่ามียาจ่ายเกิดขึ้น

ส่วน "เกณฑ์สิทธิ" คือ เกณฑ์การรับรู้รายได้และรายจ่ายที่ยึดหลักกว่ารายได้และรายจ่ายที่เกิดขึ้นหรือเป็นของงวดปีบัญชีใด ก็ให้ถือเป็นรายได้และรายจ่ายของงวดปีบัญชีนั้น ทั้งนี้โดยไม่ต้องคำนึงว่าจะได้รับเงินสดหรือจ่ายเงินสดออกไปแล้วหรือไม่ ตามเกณฑ์นี้ถ้าเกิดการขายสินค้าหรือให้บริการเป็นเงินเชื่อจึงถือว่ากิจการมีรายได้เกิดขึ้นแล้วแม้จะยังไม่ได้รับชำระเงินก็ตาม ทางด้านรายจ่ายก็เช่นเดียวกันเมื่อถือว่ามียาได้เกิดขึ้นแล้วก็ถือว่ามียาจ่ายเกิดขึ้นด้วย โดยไม่คำนึงว่ารายจ่ายนั้นจะได้ชำระเงินแล้วหรือยัง

ทบวงสรรพากร (Internal Revenue Service) ของสหรัฐอเมริกาถือว่า ในการกำหนดเงินได้ตามเกณฑ์เงินสดนั้น ผู้เสียภาษีจะรับรู้เฉพาะเงินสดที่ตนได้รับอย่างเดียวหาได้ไม่ ผู้เสียภาษีจะต้องรวมจำนวนเงินต่างๆ ซึ่งถือว่าได้รับ (Constructive Receipt) เป็นเงินได้ด้วย กล่าวคือ เงินได้ใดหากเป็นเงินได้ที่ผู้เสียภาษีมีสิทธิได้รับหรืออยู่ในอำนาจหรือความครอบงำของผู้เสียภาษี แต่เนื่องจากการกระทำอย่างใดอย่างหนึ่งของผู้เสียภาษี ทำให้เกิดการเลื่อนเวลาการรับเงินได้ดังกล่าวออกไป ก็ถือว่าผู้เสียภาษีได้รับเงินได้นั้นแล้ว เช่น นายจ้างจ่ายเงินเดือนให้ลูกจ้างทุกสิ้นเดือน แต่ในเดือนสุดท้ายของปี ลูกจ้างไม่ยอมไปรับเงินเดือนในวันที่ 31 ธันวาคม แต่ไปรับในวันที่ 1 มกราคมของปีถัดไป ดังนี้ ถือว่าลูกจ้างได้รับเงินเดือนดังกล่าวในเดือนธันวาคมแล้ว อย่างไรก็ตาม ถ้าในเดือนธันวาคมที่นายจ้างไม่มีเงินสดจ่ายให้ลูกจ้างจึงจ่ายให้ในเดือนมกราคมของปีถัดไป ดังนี้ ไม่ถือว่าลูกจ้างได้รับเงินเดือนดังกล่าวในเดือนธันวาคม แต่ถือว่าได้รับในเดือนมกราคมของปีถัดไป เพราะการเลื่อนกำหนดเวลารับเงินออกไปนั้นมิได้เกิดจากการกระทำของลูกจ้าง

กรณีที่ผู้เสียภาษีได้รับเช็คแทนเงินสดก็ถือว่าผู้เสียภาษีได้รับเงินได้ตามวันที่ลงในเช็คแล้ว เพราะดังกล่าวแล้วการรับรู้เงินได้จะต้องรวมถึงเงินได้ที่ผู้เสียภาษีมีสิทธิได้รับหรืออยู่ในอำนาจหรือความครอบงำของผู้เสียภาษีด้วย (Constructive Receipt) ถ้าผู้เสียภาษีคืนเช็คให้ผู้ส่งจ่ายไปและขอให้ชำระใหม่ในปีหน้า ก็

ยังคงถือว่าผู้เสียหายได้รับเงินได้ตามเช็คแล้ว เพราะการจ่ายเงินล่าช้าเกิดขึ้นเพราะการกระทำของผู้เสียหายนั่นเอง (ศาสตราจารย์ ดร.มานะ พิทยาภรณ์, บัญชีและประมวลรัษฎากร, กรุงเทพมหานคร : ห้างหุ้นส่วนจำกัดการพิมพ์พระนคร, 2526), หน้า 5-6)

ขอให้สังเกตว่าการได้รับเช็คถือว่ามีเงินได้เกิดขึ้นตามวันที่ลงในเช็ค เมื่อเช็คในคดีนี้จำนวน 16 ฉบับรวมเป็นเงิน 2,254,000 บาท เป็นเช็คลงวันที่สั่งจ่ายในปี 2535 และ 2536 จึงไม่อาจถือว่าโจทก์ผู้ได้รับเช็คมีเงินได้เกิดขึ้นในปี 2534 ตามความเห็นของจำเลย

อย่างไรก็ดี ถ้าโจทก์ในคดีนี้เป็นบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลแล้วต้องถือว่าโจทก์มีเงินได้จากเช็คจำนวน 16 ฉบับ เกิดขึ้นในรอบระยะเวลาบัญชีปี 2534 เพราะบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลนั้นต้องใช้เกณฑ์สิทธิ (Accrual Basis) ในการรับรู้รายได้และรายจ่ายตามที่บัญญัติไว้ในมาตรา 65 วรรคสอง แห่งประมวลรัษฎากร การซื้อขายที่ดินและตึกแถวเกิดขึ้นในรอบระยะเวลาบัญชีปี 2534 จึงถือว่ามีเงินได้ทั้งหมดเกิดขึ้นในรอบระยะเวลาบัญชีดังกล่าวแล้ว แม้จะไม่ได้รับชำระเงินทั้งหมดในรอบระยะเวลาบัญชีดังกล่าวก็ตาม เพราะตามมาตรา 65 วรรคสอง ให้รับรู้รายได้แม้จะยังไม่ได้รับชำระเงินก็ตาม หากถึงกำหนดชำระเงินตามเช็คในรอบระยะเวลาบัญชีปี 2535 และ 2536 โจทก์ไม่ได้รับชำระ โจทก์ก็ได้รับการเยียวยาโดยการจำหน่ายเป็นหนี้สูญตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขที่กำหนดไว้ในกฎกระทรวง ฉบับที่ 186 (พ.ศ.2534) ออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยการจำหน่ายหนี้จากบัญชีลูกหนี้ ซึ่งการที่โจทก์จำหน่ายหนี้สูญได้ก็เท่ากับโจทก์นำเงินได้ที่รับรู้ไปแล้วในรอบระยะเวลาบัญชีปี 2534 มาหักเป็นรายจ่ายได้ในรอบระยะเวลาบัญชีที่โจทก์มีสิทธิจำหน่ายหนี้สูญได้

ชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม

## คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 7843/2560

### 1. คู่ความ

ชื่อคู่ความ โจทก์ - นายกระโดน จำเลย - กรมสรรพากร

### 2. กฎหมายที่เกี่ยวข้อง

ประมวลรัษฎากร มาตรา 39, 40(5) (ก) และ 48

### 3. เนื้อหา

หลักการเสียภาษีอากรสำหรับบุคคลธรรมดา นั้น เงิน ทรัพย์สิน หรือประโยชน์อย่างอื่นที่ได้รับเป็นเงิน ได้อันจะนำมาคำนวณเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาต้องเป็นสิ่งที่ได้รับมาแล้วเท่านั้น มิใช่เป็นเพียงสิทธิเรียกร้องที่จะได้รับมาภายหลัง กรณียังไม่มีความแน่นอนว่าโจทก์จะได้รับทรัพย์สินตามคำพิพากษาของศาลชั้นต้น เพราะในคดีดังกล่าวมีประเด็นข้อพิพาทว่า บริษัท อ. ผู้เช่าเป็นฝ่ายผิดสัญญาหรือไม่ อันจะเป็นเหตุให้สิ่งปลูกสร้างที่ปลูกบนที่ดินที่เช่าตกเป็นของโจทก์ เนื่องจากคู่ความยังอุทธรณ์หรือฎีกาคดีนั้นและศาลอุทธรณ์หรือศาลฎีกาอาจพิพากษาแก้หรือกลับคำพิพากษาของศาลชั้นต้น โดยคำพิพากษาศาลสูงมีผลเปลี่ยนแปลงเงินได้ที่ได้รับมาแล้วย่อมมิใช่เจตนารมณ์ของการเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา เงินได้พึงประเมินต้องเป็นสิ่งที่ได้รับมาแล้ว และมีความแน่นอนในระดับรับรู้รายได้ ได้แล้วด้วย จำเลยประเมินภาษีเงินได้แก่โจทก์ว่ามีเงินได้ตามป.รัษฎากร มาตรา 40 (5) (ก) สำหรับสิ่งปลูกสร้างบนที่ดินนับแต่วันที่ศาลชั้นต้นมีคำพิพากษาไม่สอดคล้องกับมาตรา 39 ที่ให้เสียภาษีจากเงินได้ที่เป็นสิ่งที่ได้รับมาแล้ว

### 4. องค์คณะ

ชื่อองค์คณะ สนธิศาสตร์ เจตนัรวราพงศ์ ไสลเกษ วัฒนพันธุ์ อธิป จิตต์สำเร็จ

### 5. ที่มา

แหล่งที่มา กองผู้ช่วยผู้พิพากษาศาลฎีกา

### 6. หมายเหตุ

หมายเหตุ

## ประวัติผู้เขียน

|                  |   |
|------------------|---|
| ชื่อ - สกุล      | นางสาวปวันรัตน์ วีรพัฒนาสุวรรณ  |
| วัน เดือน ปีเกิด | 17 กุมภาพันธ์ พ.ศ. 2540   |
| วุฒิการศึกษา     | สำเร็จการศึกษาระดับมัธยมศึกษาจากโรงเรียนธิดานุเคราะห์ ปีการศึกษา 2557<br>สำเร็จการศึกษาจากหลักสูตรนิติศาสตรบัณฑิต มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์<br>ปีการศึกษา 2561<br>สำเร็จการศึกษาจากเนติบัณฑิตยสภา รุ่น 72 ปีการศึกษา 2562<br>ทนายความ สภานายความในพระราชูปถัมภ์ รุ่น 52 |