

บทที่ 5

แนวทางการเสียภาษีที่ถูกต้องสำหรับผู้ประกอบธุรกิจการค้าอสังหาริมทรัพย์

จากการศึกษาทฤษฎี เอกสาร งานวิจัยที่เกี่ยวข้อง ประมวลรัษฎากร ระเบียบ คำสั่ง และแนวปฏิบัติ รวมทั้งการสัมภาษณ์ผู้ประกอบธุรกิจการค้าอสังหาริมทรัพย์และเจ้าหน้าที่ตรวจสอบภาษีที่กำกับดูแลผู้ประกอบธุรกิจการค้าอสังหาริมทรัพย์ในจังหวัดเชียงใหม่ ผู้ศึกษาได้สรุปแนวทางการปฏิบัติในการเสียภาษีการขายอสังหาริมทรัพย์ โดยเน้นการขายอสังหาริมทรัพย์ที่มุ่งทางการค้าหรือหากำไร ได้ดังนี้

1. แนวทางปฏิบัติในการเสียภาษีเงินได้

1.1 บุคคลธรรมดา

1.1.1 ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาหัก ณ ที่จ่าย

1.1.2 ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา

1.2 นิติบุคคล

1.2.1 ภาษีเงินได้นิติบุคคลหัก ณ ที่จ่าย

1.2.2 ภาษีเงินได้นิติบุคคล

2. แนวทางปฏิบัติในการเสียภาษีธุรกิจเฉพาะ

3. แนวทางปฏิบัติในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม

4. แนวทางปฏิบัติในการเสียอากรแสตมป์

1. แนวทางปฏิบัติในการเสียภาษีเงินได้

1.1 บุคคลธรรมดา

1.1.1 ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาหัก ณ ที่จ่าย

ภาษีเงินได้จากการขายอสังหาริมทรัพย์ของบุคคลธรรมดานั้นต้องเสียโดยวิธีหักภาษี ณ ที่จ่ายในขณะที่มีการจดทะเบียนการโอนที่สำนักงานที่ดินที่อสังหาริมทรัพย์ที่ซื้อขายนั้นตั้งอยู่ ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาหัก ณ ที่จ่าย มีการคำนวณภาษีโดยใช้ราคาประเมินทุนทรัพย์เพื่อเรียกเก็บค่าธรรมเนียมจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรมตามประมวลกฎหมายที่ดิน ซึ่งเป็นราคาที่ใช้อยู่ในวันที่มีการโอนนั้น ตามมาตรา 49 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร เพื่อคำนวณภาษีหักด้วยค่าใช้จ่ายเหมาตามที่พระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยการกำหนดค่าใช้จ่ายที่ยอมให้หักจากเงินได้พึงประเมินจากการขายอสังหาริมทรัพย์ (ฉบับที่ 165) พ.ศ. 2529 เหลือเท่าใดถือเป็นเงินได้สุทธิ

แล้วหารด้วยจำนวนปีที่ถือครอง ได้ผลลัพธ์เป็นเงินเท่าใด ให้คำนวณภาษีตามอัตราภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ได้เท่าใดให้คุณด้วยจำนวนปีที่ถือครอง ผลลัพธ์ที่ได้เป็นภาษีที่ต้องเสีย

จำนวนปีที่ถือครอง หมายถึง จำนวนปีนับตั้งแต่ปีที่ได้รับการสมสิทธิ์หรือสิทธิครอบครองในอสังหาริมทรัพย์ถึงปีที่โอนกรรมสิทธิ์หรือสิทธิครอบครองในอสังหาริมทรัพย์นั้น ถ้าเกินสิบปีให้นับเพียงสิบปี และเศษของปีให้นับเป็นหนึ่งปี

ตารางที่ 18 ค่าใช้จ่ายเหมาตามพระราชกฤษฎีกาฉบับที่ 165 พ.ศ. 2529

จำนวนปีที่ถือครอง	ร้อยละของเงินได้
1 ปี	92
2 ปี	84
3 ปี	77
4 ปี	71
5 ปี	65
6 ปี	60
7 ปี	55
8 ปีขึ้นไป	50

ตารางที่ 19 บัญชีอัตราภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา

เงินได้สุทธิ	ช่วงเงินได้สุทธิ แต่ละชั้น	อัตราภาษี ร้อยละ	ภาษีแต่ละชั้น เงินได้สุทธิ	ภาษีสะสม สูงสุดของชั้น
1 - 100,000	100,000	5	5,000	5,000
100,001 - 500,000	400,000	10	40,000	45,000
500,001 - 1,000,000	500,000	20	100,000	145,000
1,000,001 - 4,000,000	3,000,000	30	900,000	1,045,000
4,000,001 บาทขึ้นไป		37		

ตัวอย่างที่ 1 ผู้ประกอบการ ก. ขายที่ดิน จำนวนเงิน 5,000,000 บาท ราคาประเมินทุนทรัพย์ 3,000,000 บาท ถือครองที่ดิน 2 ปี สามารถคำนวณภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาหัก ณ ที่จ่ายที่ต้องชำระได้ดังนี้

ราคาประเมินทุนทรัพย์	3,000,000 บาท
หัก ค่าใช้จ่ายเหมาร้อยละ 84	2,520,000 บาท
เงินได้สุทธิ	480,000 บาท
หารด้วยจำนวนปีที่ถือครอง 2 ปี	240,000 บาท
คำนวณตามอัตรากำหนด	
100,000 x ร้อยละ 5 = 5,000	
140,000 x ร้อยละ 10 = 14,000	19,000 บาท
คูณด้วยปีที่ถือครอง 2 ปี	38,000 บาท

ดังนั้นผู้ประกอบการ ก. จะต้องเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาหัก ณ ที่จ่ายและนำส่งพนักงานเจ้าหน้าที่รับจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรมในขณะที่มีการจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรมที่สำนักงานที่ดิน เป็นจำนวนเงิน 38,000 บาท

ตัวอย่างที่ 2 ผู้ประกอบการ ข. ขายบ้านพร้อมที่ดิน ซึ่งได้จดทะเบียนการจัดสรรบ้านพร้อมที่ดิน ราคาขาย 10,000,000 บาท (ราคาบ้าน 4,000,000 บาท ที่ดิน 6,000,000 บาท) ราคาประเมินทุนทรัพย์ 6,000,000 บาท (ราคาบ้าน 2,000,000 บาท ที่ดิน 4,000,000) ถือครองอสังหาริมทรัพย์ 3 ปี การคำนวณภาษีดังนี้

ราคาประเมินทุนทรัพย์	6,000,000 บาท
หัก ค่าใช้จ่ายเหมาร้อยละ 77	4,620,000 บาท
เงินได้สุทธิ	1,380,000 บาท
หารด้วยจำนวนปีที่ถือครอง 3 ปี	460,000 บาท
คำนวณตามอัตรากำหนด	
100,000 x ร้อยละ 5 = 5,000	
360,000 x ร้อยละ 10 = 36,000	41,000 บาท
คูณด้วยปีที่ถือครอง 3 ปี	123,000 บาท

ดังนั้นผู้ประกอบการ ข. จะต้องเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาหัก ณ ที่จ่ายและนำส่งพนักงานเจ้าหน้าที่รับจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรมในขณะที่มีการจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรมที่สำนักงานที่ดินเป็นจำนวนเงิน 123,000 บาท

ตัวอย่างที่ 3 จากตัวอย่างที่ 2 หากผู้ประกอบการ ข. ขายบ้านพร้อมที่ดิน แต่ได้จดทะเบียนการจัดสรรเฉพาะที่ดิน

หากผู้ประกอบการ ข. ขายบ้านพร้อมที่ดิน แต่ได้จดทะเบียนการจัดสรรเฉพาะที่ดิน เจ้าพนักงานที่ดินจะโอนเฉพาะที่ดิน แต่หากเจ้าของโครงการแจ้งว่าอาคารผู้ซื้อเป็นผู้สร้างเอง และให้ผู้ซื้อเป็นผู้ขออนุญาตและแนบใบอนุญาตก่อสร้าง เจ้าพนักงานที่ดินจะโอนส่วนอาคารหรือบ้านให้ และคำนวณภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่ายเฉพาะที่ดินในราคาประเมินทุนทรัพย์ 4,000,000 บาท

แต่กรมสรรพากรถือว่า การเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาหัก ณ ที่จ่ายดังกล่าวข้างต้นขาดในส่วนของอาคาร ซึ่งต้องชำระ ณ วันที่จดทะเบียนโอนกรรมสิทธิ์ ในส่วนของภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาหัก ณ ที่จ่าย หากชำระหลังจากวันจดทะเบียนโอนกรรมสิทธิ์ ต้องรับผิดชอบชำระภาษีเบี้ยปรับเงินเพิ่มเพิ่มเติม

แนวทางปฏิบัติเพื่อเสียภาษีให้ถูกต้องครบถ้วน คือ ให้แจ้งทีมกำกับดูแล สำนักงานสรรพากรพื้นที่เพื่อทำการประเมินในส่วนที่ขาดของภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาหัก ณ ที่จ่าย ในวันที่โอนกรรมสิทธิ์ และต้องไปชำระเพิ่มในวันที่โอน ณ สำนักงานสรรพากรพื้นที่สาขาที่สถานประกอบการตั้งอยู่ หากชำระเกินกำหนดจะต้องรับผิดชอบชำระเบี้ยปรับเงินเพิ่มเพิ่มเติม

ตัวอย่างที่ 4 ผู้ประกอบการ ค. ขายบ้านพร้อมที่ดิน ซึ่งได้จดทะเบียนการจัดสรรบ้านพร้อมที่ดิน ราคาขาย 10,000,000 บาท (ราคาบ้าน 4,000,000 บาท ที่ดิน 6,000,000 บาท) ราคาประเมินทุนทรัพย์ 6,000,000 บาท (ราคาบ้าน 2,000,000 บาท ที่ดิน 4,000,000) ถือครองที่ดิน 3 ปีและถือครองอาคาร 1 ปี การคำนวณภาษีดังนี้

ราคาประเมินทุนทรัพย์ 6,000,000 บาท

หัก ค่าใช้จ่ายเหมาร้อยละ 92 5,520,000 บาท

เงินได้สุทธิ 480,000 บาท

หารด้วยจำนวนปีที่ถือครอง 1 ปี 480,000 บาท

คำนวณตามอัตราภาษี

$$100,000 \times \text{ร้อยละ } 5 = 5,000$$

$$380,000 \times \text{ร้อยละ } 10 = 38,000$$

คูณด้วยปีที่ถือครอง 1 ปี 43,000 บาท

กรณีที่ที่ดินและสิ่งปลูกสร้างได้มาไม่พร้อมกัน จำนวนปีที่ถือครองให้เริ่มนับจำนวนปีที่ถือครองตั้งแต่ปีที่ได้กรรมสิทธิ์ในที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างที่ได้มาภายหลัง

ดังนั้นผู้ประกอบการ ก. จะต้องเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาหัก ณ ที่จ่ายและนำส่งพนักงานเจ้าหน้าที่ผู้รับจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรมในขณะที่มีการจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรมที่สำนักงานที่ดินเป็นจำนวนเงิน 43,000 บาท

1.1.2 ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา

การเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ผู้ประกอบธุรกิจการค้าอสังหาริมทรัพย์มีหน้าที่ต้องยื่นแบบแสดงรายการ เพื่อเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาครั้งปีภายในเดือนกันยายนของทุกปี โดยนำเงินได้ตั้งแต่เดือนมกราคม ถึงเดือนมิถุนายน มารวมคำนวณเพื่อเสียภาษีเงินได้ และนำเงินได้ที่ได้รับตั้งแต่เดือนมกราคม ถึงเดือนธันวาคมมารวมคำนวณเพื่อเสียภาษีเงินได้ประจำปี โดยนำภาษีที่ชำระครั้งปีและภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่าย ณ สำนักงานที่ดินมาเครดิตภาษี

ทางด้านรายได้ ใช้ราคาประเมินมาคำนวณเป็นเงินได้เพื่อเสียภาษี

ทางด้านรายจ่าย หักค่าใช้จ่ายตามความจำเป็นและสมควร จะหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาไม่ได้ ยกเว้นการขายที่ดินเงินผ่อนหรือการให้เช่าซื้อที่ดิน ซึ่งสามารถหักค่าใช้จ่ายได้ ในอัตรา ร้อยละ 61

ตัวอย่างที่ 5 จากตัวอย่างที่ 1 โดยมีรายละเอียดเพิ่มเติมดังนี้

ผู้ประกอบการ ก. เป็นโสด ขายที่ดินในเดือนสิงหาคม 2550 โดยมีต้นทุนที่ดิน 2,500,000 บาท ค่าพัฒนาที่ดิน 1,000,000 บาท และค่าใช้จ่ายในการขายและบริหาร จำนวน 500,000 บาท สามารถคำนวณภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาประจำปี ได้ดังนี้

วิธีที่ 1

เงินได้จากการขาย	3,000,000 บาท
หัก ค่าใช้จ่าย (ต้นทุน + ค่าใช้จ่าย)	4,000,000 บาท
ขาดทุน	(1,000,000) บาท

วิธีที่ 2

เงินได้จากการขาย	3,000,000 บาท
คูณด้วยอัตราภาษี ร้อยละ	0.5 บาท
ภาษีที่ต้องชำระ	15,000 บาท
เครดิต ภาษีหัก ณ ที่จ่าย	38,000 บาท
ภาษีที่ชำระไว้เกิน	23,000 บาท

ภาษีที่ชำระไว้เกินดังกล่าวสามารถขอคืนตามที่แบบแสดงรายการที่ยื่น โดยแจ้งความประสงค์ขอคืนหรือไม่ขอคืนก็ได้

ในกรณีที่ผู้ซื้ออสังหาริมทรัพย์ตกลงเป็นผู้ออกค่าภาษีและหรือค่าธรรมเนียมในการจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรมที่ผู้ขายอสังหาริมทรัพย์มีหน้าที่ต้องเสียตามกฎหมายแทนผู้ประกอบการกิจการค้าอสังหาริมทรัพย์ทั้งหมด หรือผู้ประกอบการกิจการค้าอสังหาริมทรัพย์ตกลงกับผู้ซื้ออสังหาริมทรัพย์ออกค่าภาษีและหรือค่าธรรมเนียมคนละครั้ง ต้องนำค่าภาษีและหรือค่าธรรมเนียมการโอนมารวมเป็นเงินได้เพื่อเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาตามมาตรา 39 แห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งถือเป็นประโยชน์อื่นที่ได้รับ

1.2 นิติบุคคล

1.2.1 ภาษีเงินได้นิติบุคคลหัก ณ ที่จ่าย

ภาษีเงินได้จากการขายอสังหาริมทรัพย์ของนิติบุคคลนั้นต้องเสียโดยวิธีหักภาษี ณ ที่จ่ายในขณะที่มีการจดทะเบียนการโอนที่สำนักงานที่ดินที่อสังหาริมทรัพย์ที่ซื้อขายนั้นตั้งอยู่ ภาษีเงินได้นิติบุคคลหัก ณ ที่จ่าย สำนักงานที่ดินจะใช้ราคาที่สูงกว่าระหว่าง ราคาซื้อขายอันแท้จริงที่ผู้ซื้อผู้ขายได้ตกลงซื้อขายกัน หรือราคาประเมินทุนทรัพย์เพื่อเรียกเก็บค่าธรรมเนียมจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรมตามประมวลกฎหมายที่ดิน ซึ่งเป็นราคาที่ซื้อขายในวันที่มีการโอนกรรมสิทธิ์หรือสิทธิครอบครองในอสังหาริมทรัพย์นั้น เพื่อการคำนวณภาษีเงินได้นิติบุคคลหัก ณ ที่จ่าย ในอัตราภาษีร้อยละ 1 ของรายได้ ยกตัวอย่างได้ดังนี้

ตัวอย่างที่ 6 บริษัท ก. ขายที่ดิน จำนวนเงิน 5,000,000 บาท ราคาประเมินทุนทรัพย์ 3,000,000 บาท สามารถคำนวณภาษีเงินได้นิติบุคคลหัก ณ ที่จ่าย ได้ดังนี้

รายได้จากการขาย	5,000,000 บาท
อัตราภาษีร้อยละ	1

ภาษีต้องชำระ	50,000 บาท
--------------	------------

ดังนั้นบริษัท ก. ต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลหัก ณ ที่จ่ายและนำส่งพนักงานเจ้าหน้าที่ผู้รับจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรมในขณะที่มีการจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรมที่สำนักงานที่ดินเป็นจำนวนเงิน 50,000 บาท

หากนิติบุคคลมีการจ่ายเงินเดือน ค่าจ้างแรงงาน ค่านายหน้า ค่าจ้างทำบัญชี เป็นต้น ต้องหักนำส่งตามมาตรา 31 เทรส แห่งประมวลรัษฎากรด้วย

ตัวอย่างที่ 7 บริษัท ข. ขายบ้านพร้อมที่ดิน ซึ่งได้จดทะเบียนการจัดสรรบ้านพร้อมที่ดิน ราคาขาย 10,000,000 บาท (ราคาบ้าน 4,000,000 บาท ที่ดิน 6,000,000 บาท) ราคาประเมินทุนทรัพย์ 6,000,000 บาท (ราคาบ้าน 2,000,000 บาท ที่ดิน 4,000,000 บาท) การคำนวณภาษีดังนี้

รายได้จากการขาย 10,000,000 บาท

อัตรากำไรร้อยละ 1

ภาษีต้องชำระ 100,000 บาท

ดังนั้นบริษัท ข. ต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลหัก ณ ที่จ่ายและนำส่งพนักงานเจ้าหน้าที่ผู้รับจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรมในขณะที่มีการจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรมที่สำนักงานที่ดิน เป็นจำนวนเงิน 100,000 บาท

ตัวอย่างที่ 8 จากตัวอย่างที่ 7 หากบริษัท ข. ขายบ้านพร้อมที่ดิน แต่ได้จดทะเบียนการจัดสรรเฉพาะที่ดิน

หากบริษัท ข. ขายบ้านพร้อมที่ดิน แต่ได้จดทะเบียนการจัดสรรเฉพาะที่ดิน เจ้าพนักงานที่ดินจะโอนเฉพาะที่ดิน แต่หากเจ้าของโครงการแจ้งว่าอาคารผู้ซื้อเป็นผู้สร้างเอง และให้ผู้ซื้อเป็นผู้ขออนุญาตและแนบใบอนุญาตก่อสร้าง เจ้าพนักงานที่ดินจะโอนส่วนอาคารหรือบ้านหรือสิ่งปลูกสร้างบนที่ดินให้ และคิดคำนวณภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่ายเฉพาะที่ดินในราคา 6,000,000 บาท

แต่กรมสรรพากรถือว่า การเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลหัก ณ ที่จ่ายดังกล่าวข้างต้นขาดในส่วนของอาคาร ซึ่งต้องชำระ ณ วันที่จดทะเบียนโอนกรรมสิทธิ์ ในส่วนของภาษีเงินได้นิติบุคคลหัก ณ ที่จ่าย หากชำระหลังจากวันจดทะเบียนโอนกรรมสิทธิ์ ต้องรับผิดชอบชำระภาษีเบี้ยปรับเงินเพิ่มเติม

แนวทางปฏิบัติเพื่อเสียภาษีให้ถูกต้องครบถ้วน คือ ในกรณีที่พบว่ากิจการได้ยื่นแบบแสดงรายการขาดไป ให้แจ้งทีมกำกับดูแล สำนักงานสรรพากรพื้นที่เพื่อทำการประเมินในส่วนที่ขาดของภาษีเงินได้นิติบุคคลหัก ณ ที่จ่าย ในวันที่โอนกรรมสิทธิ์ และต้องไปชำระเพิ่มในวันที่โอน ณ สำนักงานสรรพากรพื้นที่สาขาที่สถานประกอบการตั้งอยู่ หากชำระเกินกำหนดจะต้องรับผิดชอบชำระเบี้ยปรับเงินเพิ่มเติม

บริษัทผู้ขายอสังหาริมทรัพย์ที่ได้ขายที่ดินพร้อมสิ่งปลูกสร้าง เข้าลักษณะเป็นการขายอสังหาริมทรัพย์เพื่อเป็นการค้าหากำไร ตามพระราชบัญญัติกาออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการขายอสังหาริมทรัพย์เป็นทางค้าหรือหากำไร (ฉบับที่ 342) พ.ศ. 2541 บริษัทผู้ขายอสังหาริมทรัพย์มีหน้าที่ต้องเสียภาษีธุรกิจเฉพาะด้วย ตามมาตรา 91/2 (6) แห่งประมวลรัษฎากร

บริษัทต้องนำรายได้จากการขายมาคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลตาม มาตรา 65 แห่งประมวลรัษฎากร โดยนำรายได้ดังกล่าวหักด้วยรายจ่ายตามเงื่อนไขที่ระบุไว้ใน มาตรา 65 แห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งการคำนวณกำไรสุทธิจากการขายที่ดินพร้อมสิ่งปลูกสร้าง บริษัท ต้องคำนวณราคาขายให้เป็นไปตามราคาตลาดในวันที่มีการโอน ทั้งนี้ หากการขายที่ดินและ สิ่งปลูกสร้างดังกล่าวต่ำกว่าราคาตลาดนั้น เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจประเมินค่าตอบแทนตาม ราคาตลาดในวันที่มีการโอนได้ ตามมาตรา 65 ทวิ (4) แห่งประมวลรัษฎากร

ในกรณีที่ผู้ซื้อสังหาริมทรัพย์ตกลงเป็นผู้ออกค่าภาษีและหรือค่าธรรมเนียมในการจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรมที่ผู้ขายสังหาริมทรัพย์มีหน้าที่ต้องเสียตามกฎหมายแทนผู้ประกอบการค้าสังหาริมทรัพย์ทั้งหมด หรือผู้ประกอบการค้าสังหาริมทรัพย์ตกลงกับผู้ซื้อสังหาร ิมทรัพย์ออกค่าภาษีและหรือค่าธรรมเนียมคนละครึ่ง ต้องนำค่าภาษีและหรือค่าธรรมเนียมการโอน นั้น มารวมเป็นรายได้ในการคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีเงิน ได้นิติบุคคล และต้องนำมารวมเป็น รายรับที่ต้องเสียภาษีธุรกิจเฉพาะด้วย

1.2.2 ภาษีเงินได้นิติบุคคล

การเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล ผู้ประกอบการมีหน้าที่ต้องยื่นแบบแสดงรายการ เพื่อเสีย ภาษีเงินได้นิติบุคคลครั้งปีภายในเดือนสิงหาคมของทุกปี โดยประมาณการรายได้ทั้งปี มารวม คำนวณเพื่อเสียภาษีเงินได้ และนำเงินได้ที่ได้รับตั้งแต่เดือนมกราคมถึงเดือนธันวาคม มารวม คำนวณเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลประจำปี ในอัตราภาษีร้อยละ 30 ของเงินได้สุทธิ โดยนำภาษีที่ ชำระครั้งปีและภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่าย ณ สำนักงานที่ดินมาเครดิตภาษี

เกณฑ์การรับรู้รายได้และรายจ่ายจากการขายสังหาริมทรัพย์สำหรับรอบระยะเวลา บัญชีที่เริ่มในหรือหลังวันที่ 1 มกราคม 2550 มีดังต่อไปนี้ (สุเทพ พงษ์พิทักษ์, 2549: 285)

การคำนวณรายได้และรายจ่ายของนิติบุคคลซึ่งประกอบกิจการค้าสังหาริมทรัพย์ อัน ได้แก่ การขายที่ดิน การขายที่ดินพร้อมสิ่งปลูกสร้าง การขายสิ่งปลูกสร้าง และการขายอาคารชุด การขายที่ดิน การขายที่ดินพร้อมสิ่งปลูกสร้าง การขายสิ่งปลูกสร้าง และการขายอาคารชุด สำหรับ รอบระยะเวลาบัญชีที่เริ่มในหรือหลังวันที่ 1 มกราคม 2550 เป็นต้นไป เป็นไปตามข้อ 3.7 ของคำสั่ง กรมสรรพากรที่ ท.ป.1/2528 แก้ไขเพิ่มเติมโดยคำสั่งกรมสรรพากรที่ ท.ป.155/2549 ดังนี้

ให้นิติบุคคลซึ่งประกอบกิจการค้าสังหาริมทรัพย์ให้ใช้เกณฑ์สิทธิ โดยให้ถือปฏิบัติ เกี่ยวกับการคำนวณรายได้และรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้ดังต่อไปนี้

1. ให้คำนวณรายได้และรายจ่ายที่เกี่ยวข้องเป็นรายได้และรายจ่ายทั้งจำนวนเมื่อมี การจดทะเบียนโอนกรรมสิทธิ์ในอสังหาริมทรัพย์ เฉพาะการขายอสังหาริมทรัพย์ที่มีการจด ทะเบียนสิทธิและนิติกรรมเกี่ยวกับอสังหาริมทรัพย์ในรอบระยะเวลาบัญชีเดียวกันกับการขายนั้น

2. ให้คำนวณรายได้และรายจ่ายที่เกี่ยวข้องตามอัตราส่วนของงานที่ทำเสร็จในแต่ละรอบระยะเวลาบัญชีมารวมคำนวณเป็นรายได้และรายจ่ายในรอบระยะเวลาบัญชีนั้น หรือ

3. ให้คำนวณรายได้และรายจ่ายที่เกี่ยวข้องตามงวดที่ถึงกำหนดชำระโดยให้ใช้วิธีการคำนวณตามอัตรากำไรขั้นต้น

การคำนวณเป็นรายได้และรายจ่ายตามข้อ 2 และ 3 ให้ใช้หลักเกณฑ์ตามวิธีการทางบัญชีที่รับรองทั่วไป

กรณีนิติบุคคลได้เลือกใช้วิธีหนึ่งวิธีใดตามข้อ 2 หรือ 3 เพื่อคำนวณรายได้และรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้สำหรับการขายอสังหาริมทรัพย์ประเภทใดแล้วให้ใช้วิธีนั้นตลอดไปสำหรับการขายอสังหาริมทรัพย์ประเภทนั้น เว้นแต่จะได้รับอนุมัติให้เปลี่ยนแปลงจากอธิบดีกรมสรรพากร

ดังจะเห็นได้ว่า แนวทางดังกล่าวสอดคล้องกับเกณฑ์การรับรู้รายได้ตามมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 26 อย่างยิ่ง ดังนั้นนับแต่รอบระยะเวลาบัญชีที่เริ่มในหรือหลังวันที่ 1 มกราคม 2550 เป็นต้นไป กิจการค้าอสังหาริมทรัพย์จึงไม่ต้องปรับปรุงรายได้ดังกล่าว

อนึ่ง กรณีผลกัการะภาษี หรือค่าธรรมเนียมที่ผู้ขายมีหน้าที่ต้องเสียตามกฎหมาย หากไม่ทราบจำนวนเงินที่แน่นอน ก็ให้รับรู้เป็นรายได้ของรอบระยะเวลาบัญชีที่ทราบจำนวนเงินที่แน่นอน โดยไม่ต้องทำการประมาณขึ้นตามข้อ 4 ของคำสั่งกรมสรรพากรที่ ป.61/2539 แต่อย่างไร

การคำนวณภาษีเงินได้นิติบุคคล

ทางด้านรายได้ ใช้ราคาที่สูงกว่าระหว่าง ราคาซื้อขายอันแท้จริงที่ผู้ซื้อผู้ขายได้ตกลงซื้อขายกัน หรือราคาประเมินทุนทรัพย์เพื่อเรียกเก็บค่าธรรมเนียมจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรมตามประมวลกฎหมายที่ดิน ซึ่งเป็นราคาที่ใช้อยู่ในวันที่มีการโอนกรรมสิทธิ์หรือสิทธิครอบครองในอสังหาริมทรัพย์นั้นมาคำนวณเป็นเงินได้เพื่อเสียภาษีนิติบุคคล

ทางด้านรายจ่าย หักค่าใช้จ่ายตามเงื่อนไขที่ระบุไว้ในมาตรา 65 ทวิ และ 65 ตริ แห่งประมวลรัษฎากร และคำสั่งกรมสรรพากรที่ ป. 61/2539 ต้นทุนและรายจ่ายสำหรับธุรกิจการค้าอสังหาริมทรัพย์ มีดังนี้ (สุเทพ พงษ์พิทักษ์, 2549: 287-295)

1. ต้นทุนโครงการ

ให้ถือรายการต่อไปนี้ เป็นมูลค่าต้นทุนของอสังหาริมทรัพย์ หน่วยหรือแปลงที่ขายในแต่ละโครงการ โดยให้นำรายจ่ายดังกล่าว มารวมคำนวณเฉลี่ยเป็นต้นทุนของที่ดินแปลงที่ขาย

1.1 ต้นทุนที่ดิน ได้แก่ ค่าใช้จ่ายที่เกิดจากที่ดินแปลงที่ขาย เช่น ค่าของที่ดิน ค่าถมดิน ตลอดจนรายจ่ายเพื่อให้ได้มาซึ่งที่ดิน

(1) ต้นทุนค่าที่ดิน กิจการย่อมสามารถนำรายจ่ายต้นทุนค่าที่ดินมาถือเป็นรายจ่ายตามที่จ่ายจริงแต่ต้องหักภาษี ณ ที่จ่ายและนำส่งให้ถูกต้องครบถ้วน (หนังสือกรมสรรพากรที่ กค 080/3579 ลงวันที่ 9 มีนาคม 2533)

กรณีซื้อที่ดินเพื่อใช้ในการประกอบธุรกิจ โดยราคาที่ตกลงซื้อขายตามสัญญาสูงกว่าราคาที่จะทะเบียนโอนที่สำนักงานที่ดิน ซึ่งมีหลักฐานการชำระค่าที่ดินครบถ้วน และสามารถพิสูจน์ได้ว่าผู้รับเงินจริง หากได้หักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่ายและนำส่งถูกต้องครบถ้วนแล้ว ก็ให้มีสิทธินำรายจ่ายค่าซื้อที่ดินรวมกับรายจ่ายอื่นๆ ที่เกี่ยวเนื่องโดยตรงจากการซื้อที่ดิน มาบันทึกเป็นต้นทุนซื้อที่ดินทั้งหมดในบัญชีต้นทุนได้ (หนังสือกรมสรรพากรที่ กค 0802/04521 ลงวันที่ 15 มีนาคม 2538)

(2) รายจ่ายเพื่อให้ได้มาซึ่งที่ดิน เช่น ค่านายหน้า ค่าธรรมเนียมจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรม เป็นต้น

รายจ่ายค่าธรรมเนียมในการโอนที่ดินตามประมวลกฎหมายที่ดิน และค่าอากรแสตมป์ (ถ้ามี) ตลอดจนค่าธรรมเนียมในการจำนองที่ดิน เพื่อกู้ยืมเงินมาเพื่อลงทุนประกอบกิจการจัดสรรที่ดิน หรือบ้านพร้อมที่ดินรวมทั้งดอกเบี้ยกู้ยืม ตลอดระยะเวลาพัฒนาที่ดิน และค่าสร้างบ้านหรืออาคารชุดหรือสิ่งปลูกสร้างอื่นเพื่อการขาย จนถึงวันที่ก่อสร้างแล้วเสร็จมาถือรวมเป็นต้นทุนด้วย

1.2 ค่าใช้จ่ายสำหรับสิ่งปลูกสร้างที่ปลูกสร้างลงในที่ดินแปลงที่ขาย ดังต่อไปนี้ให้ถือเป็นต้นทุนในการคำนวณกำไรสุทธิจากการประกอบกิจการ การบันทึกต้นทุนให้ใช้เกณฑ์สิทธิ ตามมาตรา 65 วรรคสอง แห่งประมวลรัษฎากร เมื่อขายที่ดินแต่ละแปลงในรอบระยะเวลาบัญชีใด ให้นำต้นทุนตามส่วนเฉลี่ยของที่ดินแต่ละแปลง มาถือเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิในรอบระยะเวลาบัญชีนั้น

(1) ค่าสิ่งปลูกสร้างต่างๆ ได้แก่

(ก) สนามเทนนิส สระว่ายน้ำ สนามออกกำลังกาย

(ข) อาคารสโมสร สปอร์ตคลับ

(ค) บ่อบาดาล เครื่องสูบน้ำ

(จ) ระบบป้องกันอัคคีภัย วนาศักดิ์อื่น หรือภัยอื่น

(ฉ) เครื่องไฟฟ้าฉุกเฉิน

(ช) รั้วรอบโครงการ ซุ้มทางเข้าออก ศาลพระภูมิ

(ฅ) ศาลาพักผ่อน ป้อมยาม

(ญ) กำแพงกันดินถล่ม เป็นต้น

- (2) ค่าใช้จ่ายในการปลูกต้นไม้ จัดทำสวนหย่อม ปลูกนามหญ้า
- (3) ค่าใช้จ่ายในการปรับถมที่ดิน
- (4) ค่าใช้จ่ายในการขุดสระน้ำ
- (5) ค่าใช้จ่ายในการจัดทำท่อระบายน้ำ
- (6) ค่าใช้จ่ายในการจัดทำบ่อบำบัดน้ำเสีย เป็นต้น

1.3 ค่าของที่ดิน ค่าถมที่ใช้ไปเพื่อสร้างสิ่งสาธารณูปโภค อันเป็นทรัพย์สินส่วนที่ กำหนดไว้เพื่อใช้ประโยชน์ร่วมกันสำหรับผู้ซื้ออสังหาริมทรัพย์ในโครงการนั้น เช่น ใช้ทำถนน ทางเท้า ท่อ หรือทำระบบไฟฟ้า ประปา โทรศัพท์ ระบบการระบายน้ำ การบำบัดน้ำเสยรวม เป็นต้น

1.4 ค่าใช้จ่ายในการสร้างสิ่งสาธารณูปโภค อันเป็นทรัพย์สินส่วนที่กำหนดไว้เพื่อ ใช้ประโยชน์ร่วมกันสำหรับผู้ซื้ออสังหาริมทรัพย์ในโครงการนั้น ดังต่อไปนี้ เฉพาะส่วนที่พัฒนา แล้วพร้อมจะขาย

- (1) ถนน ทางเท้า ท่อ

สำหรับมูลค่าที่ดินที่ใช้ทำถนน ให้นำมาถือเป็นต้นทุนในการดำเนินกิจการขาย อสังหาริมทรัพย์ โดยเมื่อกิจการได้ขายที่ดินหรือบ้านจัดสรรพร้อมที่ดินแต่ละแปลงไปในรอบ ระยะเวลาบัญชีใด ก็ให้นำต้นทุนส่วนเฉลี่ยของที่ดินที่ขายนั้นมาถือเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิ ในรอบระยะเวลาบัญชีนั้น (หนังสือกรมสรรพากรที่ กค 0802/12254 ลงวันที่ 8 ตุลาคม 2528) เช่น เนื้อที่ดินที่ใช้ในการจัดสรรทั้งสิ้น 10,000 ตารางวา มูลค่าต้นทุนทั้งสิ้น 25,000,000 บาท นำมา จัดทำถนน และทางเดินเท้า 2,000 ตารางวา คงเหลือเนื้อที่ดินที่มีไว้เพื่อขาย 8,000 ตารางวา เช่นนี้ ให้คำนวณต้นทุนที่ดินที่ขายทั้งสิ้น 25 ล้านบาทจากเนื้อที่ดินที่จัดสรรขายจริง 8,000 ตารางวา

อนึ่ง สำหรับค่าของที่ดิน ค่าถมดินที่ใช้ไปเพื่อทำสวนหย่อม สนามหญ้า บึงหรือ สระน้ำ สนามเทนนิส สระว่ายน้ำ สนามออกกำลังกาย อาคาร สโมสรสปอร์ตคลับ ปลูกต้นไม้ เป็นต้น ซึ่งที่ดินดังกล่าวยังเป็นกรรมสิทธิ์หรือสิทธิครอบครองของนิติบุคคลผู้ขายจะนำไปรวมคำนวณ เป็นต้นทุนของที่ดินแปลงที่ขายไม่ได้ เว้นแต่ต้องตกอยู่ในภาระจำยอมเพื่อประโยชน์แก่ที่ดิน จัดสรรตามกฎหมายว่าด้วยการจัดสรรที่ดินหรือกฎหมายอื่นลักษณะทำนองเดียวกัน

- (2) ระบบไฟฟ้า ประปา โทรศัพท์
- (3) ระบบการระบายน้ำ
- (4) ระบบการบำบัดน้ำเสยรวม เป็นต้น

1.5 ค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นก่อนเริ่มโครงการ เช่น

- (1) ค่าปรึกษาทางกฎหมาย
- (2) ค่าปรึกษาการลงทุน
- (3) ค่าใช้จ่ายในการประเมินราคาที่ดิน
- (4) ค่าใช้จ่ายในการศึกษาความเป็นไปได้ของโครงการ
- (5) ค่าวิเคราะห์โครงการ
- (6) ค่าสำรวจตรวจสอบ และ
- (7) ค่าออกแบบแปลนแผนผัง เป็นต้น

1.6 ค่าก่อสร้างระบบไฟฟ้า ประปา โทรศัพท์ เป็นต้น อันเป็นทรัพย์สินส่วนที่ กำหนดไว้เพื่อใช้ประโยชน์ร่วมกันสำหรับผู้ซื้ออสังหาริมทรัพย์ในโครงการนั้น และอยู่นอกที่ดิน แปลงที่ขาย ซึ่งเมื่อติดตั้งแล้วเสร็จ ต้องตกเป็นกรรมสิทธิ์ของส่วนราชการหรือขององค์การบริหาร ลหรือผู้ให้บริการของระบบดังกล่าว

1.7 ดอกเบี้ยเงินกู้ยืม

- (1) ดอกเบี้ยเงินกู้ยืมดังต่อไปนี้ ให้ถือเป็นต้นทุนที่ดินและสิ่งปลูกสร้างนั้น
 - (ก) ดอกเบี้ยเงินกู้ยืมที่เกิดจากสัญญากู้ยืมเงิน เพื่อนำมาใช้ในการจัดสรร ที่ดิน หรือพัฒนาที่ดินเพื่อขายแต่ละโครงการ เฉพาะส่วนของดอกเบี้ยที่ถึงกำหนดชำระก่อนที่ โครงการนั้นพร้อมที่จะขาย
 - (ข) ดอกเบี้ยเงินกู้ยืมในส่วนของที่ดิน ค่าถมที่ดินที่ใช้ไปเพื่อทำสวนหย่อม สนามหญ้า บึงหรือสระน้ำ สนามเทนนิส สระว่ายน้ำ สนามออกกำลังกาย อาคาร สโมสรสปอร์ตคลับ ปลูกต้นไม้ เป็นต้น ซึ่งที่ดินดังกล่าวตกอยู่ในภาระจำยอมเพื่อประโยชน์แก่ที่ดินจัดสรรตาม กฎหมายว่าด้วยการจัดสรรที่ดิน หรือกฎหมายอื่นลักษณะทำนองเดียวกัน ของแต่ละโครงการเฉพาะ ส่วนของดอกเบี้ยที่ถึงกำหนดชำระก่อนที่สิ่งปลูกสร้างนั้นพร้อมที่จะให้บริการ
 - (ค) ดอกเบี้ยเงินกู้ยืมในส่วนของค่าปลูกสร้างหรือจัดทำสวนหย่อม สนาม หญ้า บึงหรือสระน้ำ สนามเทนนิส สระว่ายน้ำ สนามออกกำลังกาย อาคาร สโมสรสปอร์ตคลับ ปลูกต้นไม้ เป็นต้น ซึ่งสิ่งปลูกสร้างดังกล่าว ตกอยู่ในภาระจำยอมเพื่อประโยชน์แก่ที่ดินจัดสรรตาม กฎหมายว่าด้วยการจัดสรรที่ดิน หรือกฎหมายอื่นลักษณะทำนองเดียวกัน ของแต่ละโครงการเฉพาะ ส่วนของดอกเบี้ยที่ถึงกำหนดชำระก่อนที่สิ่งปลูกสร้างนั้นพร้อมที่จะให้บริการ
- (2) ดอกเบี้ยเงินกู้ยืมตาม (1) ที่ถึงกำหนดชำระตั้งแต่วันที่โครงการนั้น พร้อมจะ ขายหรือพร้อมจะให้บริการ ให้ถือเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิหรือขาดทุนสุทธิในรอบ ระยะเวลาบัญชีที่ถึงกำหนดชำระได้ทั้งหมด

หากนิติบุคคลผู้ขายที่ดินดังกล่าว ได้นำค่าดอกเบี้ยเงินกู้ดังกล่าว มาถือเป็นรายจ่ายไปก่อนแล้วทั้งจำนวน ก็ให้นิติบุคคลนั้นปรับปรุงกำไรขาดทุน ตลอดทั้งต้นทุนสินค้านั้นเสียใหม่ ถ้าในรอบระยะเวลาบัญชีใดได้เสียภาษีเงินได้ไว้ขาด ก็ต้องชำระเพิ่มเติม และถ้าได้เสียภาษีเงินได้ไว้เกิน ก็ให้ยื่นคำร้องขอคืน

1.8 ค่าโฆษณาประชาสัมพันธ์แต่ละโครงการ

(1) ค่าโฆษณาประชาสัมพันธ์ส่วนที่ถึงกำหนดชำระก่อนที่นิติบุคคลนั้นเริ่มมีรายได้ ไม่ว่าจะเป็นส่วนที่ทำสัญญาจ้างผู้ประกอบการอื่นเป็นผู้ดำเนินการ หรือที่นิติบุคคลเป็นผู้ดำเนินการเองทั้งหมดหรือบางส่วน ให้ถือเป็นมูลค่าต้นทุนของอสังหาริมทรัพย์หน่วยหรือแปลงที่ขายในแต่ละโครงการ

(2) ส่วนค่าโฆษณาประชาสัมพันธ์แต่ละโครงการที่ถึงกำหนดชำระ ตั้งแต่นิติบุคคลนั้นเริ่มมีรายได้จากโครงการนั้นแล้ว ให้ถือเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิหรือขาดทุนสุทธิในรอบระยะเวลาบัญชีที่ถึงกำหนดชำระได้ทั้งจำนวน

2. ต้นทุนของอาคารชุด ตามกฎหมายว่าด้วยอาคารชุด ได้แก่

2.1 ต้นทุนอาคารชุด

ให้ถือรายการต่อไปนี้ เป็นมูลค่าต้นทุนอาคารชุดหน่วยที่ขายในแต่ละโครงการ โดยให้นำรายจ่ายดังกล่าว มารวมคำนวณเฉลี่ยเป็นต้นของอาคารชุดหน่วยที่ขาย

(1) ต้นทุนที่ดิน ได้แก่

(ก) ต้นทุนค่าที่ดิน

(ข) ค่าถมดิน

(ค) รายจ่ายเพื่อให้ได้มาซึ่งที่ดิน เช่น ค่านายหน้า ค่าธรรมเนียมจดทะเบียน

สิทธิและนิติกรรม เป็นต้น

รายจ่ายค่าธรรมเนียมในการโอนที่ดินตามประมวลกฎหมายที่ดิน และค่าอาคารแสตมป์ (ถ้ามี) ตลอดจนค่าธรรมเนียมในการจ้างที่ดิน เพื่อกู้ยืมเงินมาเพื่อลงทุนประกอบกิจการจัดสรรที่ดินหรือบ้านพร้อมที่ดินรวมทั้งดอกเบี้ยเงินกู้ยืม ตลอดระยะเวลาพัฒนาที่ดิน และค่าสร้างบ้าน หรืออาคารชุดหรือสิ่งปลูกสร้างอื่นเพื่อการขาย จนถึงวันที่ก่อสร้างแล้วเสร็จมาถือรวมเป็นต้นทุนด้วย

(2) ค่าใช้จ่ายสำหรับสิ่งปลูกสร้างที่ปลูกหรือสร้างลงบนที่ดินแปลงที่ขายดังต่อไปนี้ ให้ถือเป็นต้นทุนในการคำนวณกำไรสุทธิจากการประกอบกิจการ การบันทึกต้นทุนให้ใช้ เกณฑ์สิทธิ ตามมาตรา 65 วรรคสอง แห่งประมวลรัษฎากร เมื่อขายที่ดินแต่ละแปลงในรอบ

ระยะเวลาบัญชีใดให้นำต้นทุนตามส่วนเฉลี่ยของที่ดินแต่ละแปลง มาถือเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิในรอบระยะเวลาบัญชีนั้น

(ก) ค่าสิ่งปลูกสร้างต่างๆ อาทิ

- สนามเทนนิส สระว่ายน้ำ สนามออกกำลังกาย
- อาคารสโมสร สปอร์ตคลับ
- บ่อบาดาล เครื่องสูบน้ำ
- ระบบป้องกันอัคคีภัย วิทยุวิทยุอื่น หรือภัยอื่น
- เครื่องไฟฟ้าฉุกเฉิน
- รั้วรอบโครงการ ซุ้มทางเข้าออก ศาลพระภูมิ
- ศาลาพักผ่อน ป้อมยาม
- กำแพงกันดินถล่ม เป็นต้น

(ข) ค่าใช้จ่ายในการปลูกต้นไม้ จัดสวนหย่อม ปูสนามหญ้า

(ค) ค่าใช้จ่ายในการปรับถมที่ดิน

(ง) ค่าใช้จ่ายในการขุดสระน้ำ

(จ) ค่าใช้จ่ายในการจัดทำท่อระบายน้ำ บ่อบำบัดน้ำเสีย เป็นต้น

(3) ค่าของที่ดิน ค่าถมดินที่ใช้ไปเพื่อสร้างสิ่งสาธารณูปโภค อันเป็นทรัพย์สินส่วนที่กำหนดไว้เพื่อใช้ประโยชน์ร่วมกันสำหรับผู้ซื้ออสังหาริมทรัพย์ในโครงการนั้น เช่น ใช้ทำถนน ทางเท้า ท่อ หรือทำระบบไฟฟ้า ประปา โทรศัพท์ ระบบการระบายน้ำ การบำบัดน้ำเสียรวม เป็นต้น

(4) ค่าใช้จ่ายในการสร้างสิ่งสาธารณูปโภค อันเป็นทรัพย์สินส่วนที่กำหนดไว้เพื่อใช้ประโยชน์ร่วมกันสำหรับผู้ซื้อห้องชุดในอาคารชุดเฉพาะส่วนที่พัฒนาแล้วพร้อมจะขายดังต่อไปนี้

(ก) ถนน ทางเท้า ท่อ

(ข) ระบบไฟฟ้า ประปา โทรศัพท์

(ค) ระบบการระบายน้ำ

(ง) ระบบการบำบัดน้ำเสียรวม เป็นต้น

สำหรับค่าของที่ดิน ค่าถมดินที่ใช้ไปเพื่อทำสวนหย่อม สนามหญ้า บึงหรือสระน้ำ สนามเทนนิส สระว่ายน้ำ สนามออกกำลังกาย อาคาร สโมสรสปอร์ตคลับ ปลูกต้นไม้ เป็นต้น ซึ่งที่ดินดังกล่าวยังเป็นกรรมสิทธิ์หรือสิทธิครอบครองของนิติบุคคลผู้ขาย จะนำไปรวมคำนวณเป็น

ต้นทุนของที่ดินแปลงที่ขายไม่ได้ เว้นแต่ต้องตกอยู่ในภาระจำยอมเพื่อประโยชน์แก่อาคารชุด ตามกฎหมายว่าด้วยอาคารชุด

(5) ค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นก่อนเริ่มโครงการ เช่น

- (ก) ค่าปรึกษาทางกฎหมาย
- (ข) ค่าปรึกษาการลงทุน
- (ค) ค่าใช้จ่ายในการประเมินราคาที่ดิน
- (ง) ค่าใช้จ่ายในการศึกษาความเป็นไปได้ของโครงการ
- (จ) ค่าวิเคราะห์โครงการ
- (ฉ) ค่าสำรวจตรวจสอบ และ
- (ช) ค่าออกแบบแปลนแผนผัง เป็นต้น

(6) ค่าก่อสร้างระบบไฟฟ้า ประปา โทรศัพท์ เป็นต้น อันเป็นทรัพย์สินส่วนที่ กำหนดไว้เพื่อให้ประโยชน์ร่วมกันสำหรับผู้ซื้อสังหาริมทรัพย์ในโครงการนั้น และอยู่นอกที่ดินแปลงที่ขาย ซึ่งเมื่อติดตั้งแล้วเสร็จ ต้องตกเป็นกรรมสิทธิ์ของส่วนราชการ หรือขององค์การบริหาร หรือผู้ให้บริการของระบบดังกล่าว

(7) ดอกเบี้ยเงินกู้ยืม

(ก) ดอกเบี้ยเงินกู้ยืมดังต่อไปนี้ ให้ถือเป็นต้นทุนที่ดินและสิ่งปลูกสร้างนั้น ดอกเบี้ยเงินกู้ยืมที่เกิดจากสัญญากู้ยืมเงินเพื่อนำมาใช้ในการสร้างอาคารชุด เพื่อขายแต่ละโครงการ เฉพาะส่วนของดอกเบี้ยที่ถึงกำหนดชำระก่อนที่โครงการนั้นพร้อมที่จะขาย ดอกเบี้ยเงินกู้ยืมในส่วนของ ที่ดิน ค่าถมดินที่ใช้ไปเพื่อทำ สวนหย่อม สนามหญ้า บึง หรือสระน้ำ สนามเทนนิส สระว่ายน้ำ สนามออกกำลังกาย อาคารสโมสรสปอร์ตคลับ ปลูกต้นไม้ เป็นต้น ซึ่งที่ดินดังกล่าวตกอยู่ในภาระจำยอมเพื่อประโยชน์แก่อาคารชุด ตามกฎหมายว่าด้วยอาคารชุดของแต่ละโครงการเฉพาะส่วนของดอกเบี้ยที่ถึงกำหนดชำระก่อนที่สิ่งปลูกสร้างนั้นพร้อมที่จะให้บริการ

ดอกเบี้ยเงินกู้ยืมในส่วนของค่าปลูกสร้างหรือจัดทำสวนหย่อม สนามหญ้า บึงหรือสระน้ำ สนามเทนนิส สระว่ายน้ำ สนามออกกำลังกาย อาคาร สโมสรสปอร์ตคลับ ปลูกต้นไม้ เป็นต้น ซึ่งสิ่งปลูกสร้างดังกล่าว ตกอยู่ในภาระจำยอมเพื่อประโยชน์แก่อาคารชุด ตามกฎหมายว่าด้วยอาคารชุดของแต่ละโครงการเฉพาะส่วนของดอกเบี้ยที่ถึงกำหนดชำระก่อนที่สิ่งปลูกสร้างนั้นพร้อมที่จะให้บริการ

(ข) ดอกเบี้ยเงินกู้ยืม (ก) ที่ถึงกำหนดชำระตั้งแต่วันที่โครงการนั้นพร้อมจะขาย หรือ พร้อมจะให้บริการ ให้ถือเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิหรือขาดทุนสุทธิในรอบระยะเวลาบัญชีที่ถึงกำหนดชำระได้ทั้งจำนวน

หากนิติบุคคลผู้ขายที่คิดดังกล่าว ได้นำค่าดอกเบี้ยเงินกู้ดังกล่าวมาถือเป็นรายจ่ายไปก่อนแล้วทั้งจำนวน ก็ให้นิติบุคคลนั้นปรับปรุงกำไรขาดทุนตลอดทั้งต้นทุนสินค้านั้นเสียใหม่ ถ้าในรอบระยะเวลาบัญชีใดได้เสียภาษีเงินได้ไว้ขาด ก็ต้องชำระเพิ่มเติมและถ้าได้เสียภาษีเงินได้ไว้เกิน ก็ให้ยื่นคำร้องขอคืน

(8) ค่าโฆษณาประชาสัมพันธ์แต่ละ โครงการ

(ก) ค่าโฆษณาประชาสัมพันธ์ส่วนที่ถึงกำหนดชำระก่อนที่นิติบุคคลนั้นเริ่มมีรายได้ ไม่ว่าจะเป็นส่วนที่ทำสัญญาจ้างผู้ประกอบการอื่นเป็นผู้ดำเนินการ หรือที่นิติบุคคลเป็นผู้ดำเนินการเองทั้งหมดหรือบางส่วน ให้ถือเป็นมูลค่าต้นทุนของอาคารชุดหน่วยที่ขายในแต่ละโครงการ

(ข) ส่วนค่าโฆษณาประชาสัมพันธ์แต่ละ โครงการที่ถึงกำหนดชำระ ตั้งแต่นิติบุคคลเริ่มมีรายได้จากโครงการนั้นแล้ว ให้ถือเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิหรือขาดทุนสุทธิในรอบระยะเวลาบัญชีที่ถึงกำหนดชำระได้ทั้งจำนวน

2.2 ค่าก่อสร้างอาคารชุด

2.3 ส่วนประกอบอื่นๆ ไม่ว่าจะแยกทรัพย์สินนั้นเป็นทรัพย์สินส่วนบุคคลหรือเป็นทรัพย์สินส่วนกลางก็ตาม เช่น

- (1) ค่าออกแบบค่าควบคุมงานก่อสร้าง
- (2) ค่าดำเนินงานเพื่อการก่อสร้างดังกล่าว
- (3) ค่าติดตั้งลิฟท์ ระบบป้องกันอัคคีภัย วิทยาศาสตร์ หรือภัยอย่างอื่น
- (4) ค่าติดตั้งเสาโทรทัศนรวม และจานดาวเทียมรวม เป็นต้น

ให้นำต้นทุนดังกล่าว มารวมคำนวณเฉลี่ยเป็นต้นทุนของห้องชุดตามสัดส่วนของรายได้จากการขายห้องชุดนั้นๆ

3. ต้นทุนของอสังหาริมทรัพย์ โดยวิธีการประมาณกำไรของโครงการ

3.1 กรณีทำสัญญาว่าจ้างผู้ประกอบการอื่นเป็นผู้ดำเนินการก่อสร้างหรือพัฒนาทั้งหมด ให้คำนวณต้นทุนดังกล่าวจากสัญญาว่าจ้างนั้น

3.2 กรณีเป็นผู้ดำเนินการก่อสร้างหรือพัฒนาเองทั้งหมด หรือจ้างผู้ประกอบการอื่นเป็นผู้ดำเนินการก่อสร้างหรือพัฒนาบางส่วน การคำนวณต้นทุนดังกล่าวต้องมีรายละเอียดการคำนวณต้นทุนของโครงการที่น่าเชื่อถือได้ของผู้รับผิดชอบในการคำนวณต้นทุน เช่น วิศวกร หรือสถาปนิก เป็นต้น

รอบระยะเวลาบัญชีใดที่ต้นทุนซึ่งเกิดขึ้นจริงสูงกว่า หรือต่ำกว่าที่ได้ประมาณการไว้ในส่วนที่เป็นสาระสำคัญให้นิติบุคคลนั้น นำต้นทุนส่วนที่เพิ่มขึ้นจากต้นทุนที่ได้ประมาณการไว้มาถือเป็นรายจ่ายในรอบระยะเวลาบัญชีนั้น หรือนำต้นทุนส่วนที่ลดลงจากต้นทุนที่ได้ประมาณการไว้มาถือเป็นรายได้ในรอบระยะเวลาบัญชีนั้น และให้ปรับปรุงการประมาณการต้นทุนใหม่เพื่อถือเป็นต้นทุนของรอบระยะเวลาบัญชีถัดไป

4. การคำนวณรายจ่ายสำหรับโครงการขายอสังหาริมทรัพย์ให้ปฏิบัติ ดังนี้

4.1 ให้นิติบุคคลผู้ขายนำต้นทุนของอสังหาริมทรัพย์ทั้งหมดของโครงการนั้น มาจัดสรรให้เป็นไปตามสัดส่วนของอสังหาริมทรัพย์สำหรับหน่วยหรือแปลงที่จะขาย เพื่อให้ได้ต้นทุนของอสังหาริมทรัพย์ที่จะขายแต่ละหน่วยหรือแต่ละแปลง

4.2 การนำต้นทุนของอสังหาริมทรัพย์ที่จะขายไปแต่ละหน่วยหรือแต่ละแปลง มาหักเป็นรายจ่ายนั้น ให้นำต้นทุนดังกล่าวมาหักเป็นรายจ่ายตามส่วนของจำนวนรายได้ตามงวดที่กำหนดชำระตามสัญญา โดยไม่ต้องคำนึงว่ารายจ่ายดังกล่าวจะได้จ่ายตรงตามงวดตามสัญญาหรือไม่ก็ตาม

5. ค่าใช้จ่ายที่ต้องถือเป็นทรัพย์สินหรือรายจ่ายอันมีลักษณะเป็นการลงทุน

สำหรับทรัพย์สินที่เป็นกรรมสิทธิ์หรือสิทธิครอบครองของนิติบุคคลผู้ขายอสังหาริมทรัพย์ (เมื่อสิ้นโครงการ) ดังต่อไปนี้ ถือเป็นรายจ่ายอันมีลักษณะเป็นการลงทุน นิติบุคคลผู้ขายมีสิทธิหักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาได้ตามพระราชกฤษฎีกาฯ (ฉบับที่ 145) พ.ศ. 2527

5.1 ค่าของที่ดิน ค่าถมดินที่ใช้ไปเพื่อทำสวนหย่อม สนามหญ้า บึงหรือสระน้ำ สนามเทนนิส สระว่ายน้ำ สนามออกกำลังกาย อาคาร สโมสรสปอร์ตคลับ ปลูกต้นไม้ เป็นต้น ซึ่งที่ดินดังกล่าวยังเป็นกรรมสิทธิ์หรือสิทธิครอบครองของนิติบุคคล

5.2 ค่าใช้จ่ายในการสร้างทรัพย์สินที่มีไว้เพื่อเรียกเก็บค่าบริการจากสมาชิก และหรือบุคคลทั่วไป หรือไม่เรียกเก็บค่าบริการก็ตาม ดังนี้

- (1) สนามเทนนิส สระว่ายน้ำ สนามออกกำลังกาย
- (2) อาคารสโมสร สปอร์ตคลับ
- (3) บ่อบาดาล เครื่องสูบน้ำ
- (4) ระบบระบายน้ำ ระบบการบำบัดน้ำเสียรวม

(5) ระบบป้องกันอัคคีภัย วิทยาศาสตร์อื่น หรือภัยอื่น

(6) เครื่องไฟฟ้าฉุกเฉิน เป็นต้น

5.3 ค่าใช้จ่ายในการสร้างทรัพย์สินอื่น ดังนี้

(1) สวนหย่อม สนามหญ้า

(2) รั้วรอบโครงการ ซุ้มทางเข้าออก คันไม้ ศาลพระภูมิ

(3) ศาลาพักผ่อน ป้อมยาม

(4) กำแพงกันดินถล่ม เป็นต้น

5.4 ดอกเบี้ยเงินกู้ยืม

(1) ดอกเบี้ยเงินกู้ยืมดังต่อไปนี้ ให้ถือเป็นต้นทุนที่ดินและสิ่งปลูกสร้างนั้น

(ก) ดอกเบี้ยเงินกู้ยืมในส่วนของที่ดิน ค่าถมดินที่ใช้ไปเพื่อทำสวนหย่อม สนามหญ้าบึงหรือสระน้ำ สนามเทนนิส สระว่ายน้ำ สนามออกกำลังกาย อาคาร สโมสร สปอร์ตคลับ ปลูกต้นไม้ เป็นต้น ซึ่งที่ดินดังกล่าวยังเป็นกรรมสิทธิ์หรือสิทธิครอบครองของนิติบุคคลผู้ขาย และจะนำไปรวมคำนวณเป็นต้นทุนของที่ดินแปลงที่ขายไม่ได้ เฉพาะส่วนของดอกเบี้ยที่ถึงกำหนดชำระก่อนที่สิ่งปลูกสร้างนั้นพร้อมที่จะให้บริการ

(ข) ดอกเบี้ยเงินกู้ยืมในส่วนของค่าปลูกสร้างหรือจัดทำสวนหย่อม สนามหญ้า บึงหรือสระน้ำ สนามเทนนิส สระว่ายน้ำ สนามออกกำลังกาย อาคาร สโมสรสปอร์ตคลับ ปลูกต้นไม้ เป็นต้น ซึ่งสิ่งปลูกสร้างดังกล่าวยังเป็นกรรมสิทธิ์หรือสิทธิครอบครองของนิติบุคคลผู้ขาย และจะนำไปรวมคำนวณเป็นต้นทุนของที่ดินแปลงที่ขายไม่ได้ เฉพาะส่วนของดอกเบี้ยที่ถึงกำหนดชำระก่อนที่สิ่งปลูกสร้างนั้นพร้อมที่จะให้บริการ

(2) ดอกเบี้ยเงินกู้ยืมตาม (1) ที่ถึงกำหนดชำระตั้งแต่วันที่โครงการนั้นพร้อมจะให้บริการ ให้ถือเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิหรือขาดทุนสุทธิในรอบระยะเวลาบัญชีที่ถึงกำหนดชำระได้ทั้งจำนวน

หากนิติบุคคลผู้ขายที่ดินดังกล่าว ได้นำค่าดอกเบี้ยเงินกู้ดังกล่าว มาถือเป็นรายจ่ายไปก่อนแล้วทั้งจำนวน ก็ให้นิติบุคคลนั้นปรับปรุงกำไรขาดทุน ตลอดทั้งต้นทุนสินค้านั้นเสียใหม่ ถ้าในรอบระยะเวลาบัญชีใดได้เสียภาษีเงินได้ไว้ขาด ก็ต้องชำระเพิ่มเติม และถ้าได้เสียภาษีเงินได้ไว้เกิน ก็ให้ยื่นคำร้องขอคืน

6. สำหรับกิจการสนามกอล์ฟ ค่าที่ดินที่ใช้ทำสนามกอล์ฟและปลูกสร้างอาคาร รวมทั้งค่าถมดินให้ถือเป็นทรัพย์สินของกิจการที่ไม่สามารถหักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาได้ ส่วนรายจ่ายในการออกแบบสนามกอล์ฟ ค่าตกแต่ง ค่าไม้ยืนต้น ค่าปลูกหญ้า งานสาธารณูปโภค ระบบประปา ระบบไฟฟ้า ฯลฯ ถือเป็นทรัพย์สิน ที่สามารถหักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาได้ไม่เกินร้อยละ

ละ 20 หรือ 5 ปีนับแต่วันที่ได้มาซึ่งทรัพย์สิน (วันที่สร้างเสร็จ) แต่กิจการควรจัดสรรอัตราค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาให้เหมาะสมและสอดคล้องกับการรับรู้รายได้ตามคำสั่งกรมสรรพากรที่ ท.ป. 1/2528 ซึ่งกำหนดให้เฉลี่ยเพียงไม่เกิน 10 รอบระยะเวลาบัญชีนับแต่รอบระยะเวลาบัญชีที่เริ่มให้บริการ

7. ต้นทุนและค่าใช้จ่ายต่างๆ ควรวางแผนและควบคุมให้อยู่ประมาณการ นอกจากนี้ในทางภาษีอากรต้องมีหลักฐานการจ่ายเงิน อันได้แก่ ใบเสร็จรับเงินใบส่งของ ใบกำกับภาษี หรือใบรับที่จัดทำขึ้นเพื่อสนับสนุนรายการรายจ่ายภายใต้เงื่อนไขที่สามารถพิสูจน์ได้ว่า ใครเป็นผู้รับเงินและเป็นรายจ่ายที่เกี่ยวข้องโดยตรงกับการประกอบกิจการ หรือเป็นรายจ่ายเพื่อหากำไรหรือเพื่อกิจการ โดยเฉพาะไม่ต้องห้ามตามมาตรา 65 ทวิ และมาตรา 65 ตรี แห่งประมวลรัษฎากร

ในกรณีที่ผู้รับไม่ออกหลักฐานการรับเงิน เนื่องจากไม่มีใบรับหรือด้วยเหตุใดก็ตามควรมีหลักฐานเกี่ยวกับผู้รับ เช่น บัตรประจำตัวประชาชน บัตรเลขประจำตัวผู้เสียภาษีอากร (ของกรมสรรพากร) ข้อความแสดงให้เห็นว่าการรับเงินและลายมือชื่อของผู้รับ เว้นแต่กรณีที่ไม่สามารถกระทำได้กล่าวอาจใช้หลักฐานสำเนาเช็คที่ระบุชื่อผู้รับเงินโดยเฉพาะ (A/C payee only) และหลักฐานการโอนเงินตามเช็คดังกล่าวของธนาคารพาณิชย์เป็นหลักฐานในการนำมาถือเป็นรายจ่ายก็ได้

8. ในการขุดหน้าดินขาย จะคิดต้นทุนที่ดินที่ขุดขายไม่ได้ เนื่องจากที่ดินยังคงสภาพอยู่ตามเดิม และผู้ประกอบการยังคงเป็นเจ้าของกรรมสิทธิ์ที่ดินแปลงนั้นอยู่ (หนังสือกรมสรรพากรที่ กค 0802/10342 ลงวันที่ 31 กรกฎาคม 2530) สำหรับรายจ่ายในการขุดหน้าดินให้ถือเป็นต้นทุน

ตัวอย่างที่ 9 บริษัท ก. ประกอบธุรกิจการค้าอสังหาริมทรัพย์ มีรายได้และค่าใช้จ่ายดังนี้

รายได้

รายได้จากการขายที่ดิน	95,086,845.00 บาท
รายได้จากส่วนกลาง	3,730,842.50 บาท
รายได้ค่าเช่าสำนักงาน	2,120,000.00 บาท
ดอกเบี้ยรับ	4,576.00 บาท
รายได้อื่น	1,577,980.80 บาท

ต้นทุนและค่าใช้จ่าย

ที่ดินและก่อสร้างต้นงวด	90,000,000.00 บาท
ที่ดินและก่อสร้างปลายงวด	37,869,877.82 บาท
เงินเดือนค่าจ้าง	2,982,200.00 บาท

ค่าระบบสาธารณูปโภคตัดบัญชี	6,874,990.23 บาท
ค่าออกแบบและค่าสร้างรั้วตัดบัญชี	617,600.00 บาท
ค่าจัดทำโมเดล	33,746.20 บาท
ค่าไฟฟ้า	532,373.12 บาท
ค่าซ่อมแซมบำรุงรักษาทรัพย์สิน	160,365.36 บาท
ค่าวัสดุสิ้นเปลือง	110,042.94 บาท
ค่าเสื่อมราคาเครื่องมือเครื่องใช้	493,046.82 บาท
ค่าดำเนินการเกี่ยวกับที่ดินและค่าใช้จ่ายภูมิทัศน์	1,183,542.00 บาท
ค่าน้ำมันเชื้อเพลิง	392,213.45 บาท
ค่าใช้จ่ายยานพาหนะและเครื่องมือเครื่องใช้	436,186.55 บาท
ค่าบริการรถเครน	11,770.00 บาท
รายจ่ายเกี่ยวกับพนักงาน	3,815,654.25 บาท
ค่าไฟฟ้า ค่าประปา ค่าโทรศัพท์	1,503,879.78 บาท
ค่าพาหนะ รายจ่ายในการเดินทาง ค่าที่พัก	1,148,835.79 บาท
ค่าเช่า	1,555,350.00 บาท
ค่าซ่อมแซม	172,440.46 บาท
ค่ารับรอง	87,032.00 บาท
ค่านายหน้า ค่าโฆษณา ค่าส่งเสริมการขาย	4,133,354.10 บาท
ค่าภาษีธุรกิจเฉพาะ (รวมรายได้ส่วนท้องถิ่น)	2,156,108.90 บาท
ดอกเบี้ยจ่าย	7,209,533.52 บาท
ค่าสอบบัญชี	35,000.00 บาท
รายจ่ายเพื่อการกุศลสาธารณะ	39,690.00 บาท
ค่าธรรมเนียมในการให้คำแนะนำและปรึกษา	132,560.00 บาท
ค่าธรรมเนียมอื่น	1,070,893.89 บาท
ค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาของทรัพย์สิน	3,959,615.04 บาท
รายจ่ายอื่น	5,738,566.52 บาท
รายจ่ายที่ไม่ให้ถือเป็นรายจ่ายอื่นๆ	2,890,145.85 บาท

สามารถคำนวณภาษีเงินได้นิติบุคคลประจำปีได้ดังนี้

หน่วย : บาท

รายได้โดยตรงจากการประกอบกิจการ

รายได้จากการขายที่ดิน	95,086,845.00	
รายได้จากส่วนกลาง	3,730,842.50	
รายได้ค่าเช่าสำนักงาน	2,120,000.00	
ดอกเบี้ยรับ	<u>4,576.00</u>	100,942,263.50

ต้นทุนขาย

ที่ดินที่ดินและก่อสร้าง		
ที่ดินและก่อสร้างต้นงวด	90,000,000.00	
หัก ที่ดินและก่อสร้างปลายงวด	<u>37,869,877.82</u>	52,130,122.18
เงินเดือนค่าจ้าง	2,982,200.00	
ค่าระบบสาธารณูปโภคตัดบัญชี	6,874,990.23	
ค่าออกแบบและค่าสร้างรั้วตัดบัญชี	617,600.00	
ค่าจัดทำโมเดล	33,746.20	
ค่าไฟฟ้า	532,373.12	
ค่าซ่อมแซมบำรุงรักษาทรัพย์สิน	160,365.36	
ค่าวัสดุสิ้นเปลือง	110,042.94	
ค่าเสื่อมราคาเครื่องมือเครื่องใช้	493,046.82	
ค่าดำเนินการเกี่ยวกับที่ดินและค่าใช้จ่ายภูมิทัศน์	1,183,542.00	
ค่าน้ำมันเชื้อเพลิง	392,213.45	
ค่าใช้จ่ายยานพาหนะและเครื่องมือเครื่องใช้	436,186.55	
ค่าบริการรถเครน	<u>11,770.00</u>	(65,958,198.85)

กำไรขั้นต้น		34,984,064.65
รายได้อื่น		<u>1,577,980.80</u>
รวมรายได้		36,562,045.45

หน่วย : บาท

ค่าใช้จ่ายในการขายและบริหาร

รายจ่ายเกี่ยวกับพนักงาน	3,815,654.25	
ค่าไฟฟ้า ค่าประปา ค่าโทรศัพท์	1,503,879.78	
ค่าพาหนะ รายจ่ายในการเดินทาง ค่าที่พัก	1,148,835.79	
ค่าเช่า	1,555,350.00	
ค่าซ่อมแซม	172,440.46	
ค่ารับรอง	87,032.00	
ค่านายหน้า ค่าโฆษณา ค่าส่งเสริมการขาย	4,133,354.10	
ค่าภาษีธุรกิจเฉพาะ (รวมรายได้ส่วนท้องถิ่น)	2,156,108.90	
ดอกเบี้ยจ่าย	7,209,533.52	
ค่าสอบบัญชี	35,000.00	
รายจ่ายเพื่อการกุศลสาธารณะ	39,690.00	
ค่าธรรมเนียมในการให้คำแนะนำและปรึกษา	132,560.00	
ค่าธรรมเนียมอื่น	1,070,893.89	
ค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาของทรัพย์สิน	3,959,615.04	
รายจ่ายอื่น	5,738,566.52	(32,758,514.25)
กำไรสุทธิ		3,803,531.20
บวก รายจ่ายที่ไม่ให้ถือเป็นรายจ่ายตามประมวลรัษฎากร		2,890,145.85
กำไรสุทธิที่ต้องเสียภาษี		6,693,677.05
คูณ อัตราภาษีร้อยละ		30
ภาษีที่ต้องชำระ		2,008,103.12
ภาษีที่ต้องชำระ		2,008,103.12
เครดิต ภาษีหัก ณ ที่จ่าย (95,086,845.00 x ร้อยละ 1)		950,868.45
ภาษีเงินได้นิติบุคคลที่ต้องชำระทั้งสิ้น		1,057,234.67
หมายเหตุ ราคาซื้อขายจริงสูงกว่าราคาประเมินทุนทรัพย์		

ดังนั้นบริษัท ก. ต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลประจำปีจำนวนเงิน 1,057,234.67 บาท

2. แนวทางปฏิบัติในการเสียภาษีธุรกิจเฉพาะ

การคำนวณภาษีธุรกิจเฉพาะจะใช้ราคาที่สูงกว่าระหว่าง ราคาซื้อขายอันแท้จริงที่ผู้ซื้อผู้ขายได้ตกลงซื้อขายกัน หรือราคาประเมินทุนทรัพย์เพื่อเรียกเก็บค่าธรรมเนียมจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรมตามประมวลกฎหมายที่ดิน ซึ่งเป็นราคาที่ซื้อขายในวันที่มีการโอนกรรมสิทธิ์หรือสิทธิครอบครองในอสังหาริมทรัพย์นั้น มาถือเป็นรายได้เพื่อคำนวณธุรกิจเฉพาะ คูณด้วยอัตราภาษีร้อยละ 3 และรายได้ท้องถิ่นร้อยละ 10 เขียนเป็นสมการได้ดังนี้

$$\begin{aligned} \text{ภาษีอากรต้องชำระทั้งสิ้น} &= \text{ภาษีธุรกิจเฉพาะ} + \text{ภาษีท้องถิ่น} \\ \text{ภาษีธุรกิจเฉพาะ} &= \text{ฐานภาษี} \times \text{อัตราภาษีธุรกิจเฉพาะ} \\ \text{ภาษีท้องถิ่น} &= \text{ร้อยละ 10 ของภาษีธุรกิจเฉพาะ} \end{aligned}$$

ไม่ว่าจะเป็นการคำนวณภาษีธุรกิจเฉพาะของบุคคลธรรมดาหรือนิติบุคคลมีวิธีการคำนวณที่เหมือนกัน

พระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยการลดอัตรารัษฎากร (ฉบับที่ 472) พ.ศ. 2551 ให้ลดอัตราภาษีธุรกิจเฉพาะตามมาตรา 91/6 (3) แห่งประมวลรัษฎากร และจัดเก็บในอัตราร้อยละ 0.1 สำหรับรายรับก่อนหักรายจ่ายใด ๆ จากกิจการขายอสังหาริมทรัพย์เป็นการค้าหรือหากำไรตามมาตรา 91/5 (6) แห่งประมวลรัษฎากร ทั้งนี้ เฉพาะการจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรมเกี่ยวกับอสังหาริมทรัพย์ที่ได้กระทำภายใน 1 ปีนับแต่วันที่พระราชกฤษฎีกานี้มีผลใช้บังคับ (วันที่ 28 มีนาคม 2551)

ตัวอย่างที่ 10 ผู้ประกอบธุรกิจการค้าอสังหาริมทรัพย์ขายที่ดิน จำนวนเงิน 5,000,000 บาท ราคาประเมินทุนทรัพย์ 3,000,000 บาท สามารถคำนวณภาษีธุรกิจเฉพาะที่ต้องชำระ ได้ดังนี้

ราคาขายที่ดิน	5,000,000 บาท
คูณด้วยอัตราภาษีร้อยละ 3	150,000 บาท
ภาษีท้องถิ่น ร้อยละ 10	15,000 บาท
รวมภาษีที่ต้องชำระทั้งสิ้น	165,000 บาท

ดังนั้น ผู้ประกอบธุรกิจการค้าอสังหาริมทรัพย์ต้องเสียภาษีธุรกิจเฉพาะเป็นจำนวนเงินทั้งสิ้น 165,000 บาท

ตัวอย่างที่ 11 ผู้ประกอบธุรกิจการค้าอสังหาริมทรัพย์ขายบ้านพร้อมที่ดิน ซึ่งได้จดทะเบียนการ
จัดสรรบ้านพร้อมที่ดิน ราคาขาย 10,000,000 บาท (ราคาบ้าน 4,000,000 บาท ที่ดิน 6,000,000 บาท)
ราคาประเมินทุนทรัพย์ 6,000,000 บาท (ราคาบ้าน 2,000,000 บาท ที่ดิน 4,000,000 บาท) การ
คำนวณภาษีธุรกิจเฉพาะมีดังนี้

ราคาขายบ้านพร้อมที่ดิน	10,000,000 บาท
คูณด้วยอัตราภาษีร้อยละ 3	300,000 บาท
ภาษีท้องถิ่นร้อยละ 10	30,000 บาท
รวมภาษีที่ต้องชำระทั้งสิ้น	330,000 บาท

ดังนั้น ผู้ประกอบธุรกิจการค้าอสังหาริมทรัพย์ต้องเสียภาษีธุรกิจเฉพาะเป็นจำนวนเงิน
ทั้งสิ้น 330,000 บาท

ตัวอย่างที่ 12 จากตัวอย่างที่ 11 หากผู้ประกอบธุรกิจการค้าอสังหาริมทรัพย์ขายบ้านพร้อมที่ดิน แต่
ได้จดทะเบียนการจัดสรรเฉพาะที่ดิน

กรณีที่ผู้ประกอบธุรกิจการค้าอสังหาริมทรัพย์ขายบ้านพร้อมที่ดิน แต่ได้จดทะเบียน
การจัดสรรเฉพาะที่ดิน สามารถคำนวณภาษีธุรกิจเฉพาะเฉพาะที่ดินในราคา 6,000,000 บาท ซึ่งการ
เสียภาษีธุรกิจเฉพาะดังกล่าวข้างต้นขาดในส่วนของอาคาร ซึ่งต้องชำระ ณ วันที่จดทะเบียนโอน
กรรมสิทธิ์ ในส่วนของภาษีธุรกิจเฉพาะหากชำระหลังจากวันจดทะเบียนโอนกรรมสิทธิ์ ต้องรับผิดชอบ
ชำระภาษีเบี้ยปรับเงินเพิ่มเพิ่มเติม

แนวทางปฏิบัติเพื่อเสียภาษีให้ถูกต้องครบถ้วนกระทำเช่นเดียวกันกับแนวทางปฏิบัติ
ของภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่ายจากการขายอสังหาริมทรัพย์ คือ ให้แจ้งทีมกำกับดูแล สำนักงาน
สรรพากรพื้นที่เพื่อทำการประเมินในส่วนที่ขาดของภาษีธุรกิจในวันโอนกรรมสิทธิ์ และต้องไป
ชำระเพิ่มในวันที่โอน ณ สำนักงานสรรพากรพื้นที่สาขาที่สถานประกอบการตั้งอยู่ หากชำระเกิน
กำหนดจะต้องรับผิดชอบเบี้ยปรับเงินเพิ่มเพิ่มเติม

ในกรณีที่ผู้ซื้ออสังหาริมทรัพย์ตกลงเป็นผู้ออกค่าภาษีและหรือค่าธรรมเนียมในการจด
ทะเบียนสิทธิและนิติกรรมที่ผู้ขายอสังหาริมทรัพย์มีหน้าที่ต้องเสียตามกฎหมายแทนผู้ประกอบธุรกิจ
การค้าอสังหาริมทรัพย์ทั้งหมด หรือผู้ประกอบธุรกิจการค้าอสังหาริมทรัพย์ตกลงกับผู้ซื้ออสังหา
ริทรัพย์ออกค่าภาษีและหรือค่าธรรมเนียมคนละครั้ง ต้องนำค่าภาษีและหรือค่าธรรมเนียมการโอน
มารวมรายได้จากการขายเพื่อเสียภาษีธุรกิจเฉพาะตามมาตรา 91/5 แห่งประมวลรัษฎากร

3. แนวทางปฏิบัติในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม

ตามมาตรา 77/3 แห่งประมวลรัษฎากร กิจการที่ต้องเสียภาษีธุรกิจเฉพาะตามมาตรา 91/2 แห่งประมวลรัษฎากร ไม่อยู่ในบังคับต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม ดังนั้นการขายอสังหาริมทรัพย์ที่มุ่งทางการค้าหรือหากำไร ไม่ว่าจะอสังหาริมทรัพย์นั้นจะได้อามาโดยวิธีใด ทั้งนี้หลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขตามที่กำหนดโดยพระราชกฤษฎีกาฯ (ฉบับที่ 342) พ.ศ. 2541 ใช้บังคับแทนพระราชกฤษฎีกาฯ (ฉบับที่ 244) พ.ศ. 2534 จึงไม่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม การขายอสังหาริมทรัพย์ที่มุ่งทางการค้าหรือหากำไร มีดังนี้ (สุเทพ พงษ์พิทักษ์, 2549: 68-69)

(ก) การขายอสังหาริมทรัพย์ที่ต้องขออนุญาตทำการจัดสรรที่ดินตามกฎหมายว่าด้วยการควบคุมการจัดสรรที่ดิน

(ข) การขายอสังหาริมทรัพย์ที่ต้องจดทะเบียนเป็นอาคารชุดตามกฎหมายว่าด้วยอาคารชุด

(ค) การขายอสังหาริมทรัพย์ที่เป็นอาคารที่สร้างขึ้นเพื่อขาย หรือมีพฤติการณ์ของผู้ขายว่าปลูกสร้างเพื่อขาย รวมถึงการขายที่ดินอันเป็นที่ตั้งของอาคารดังกล่าว ไม่ว่าจะมีการแบ่งแยกหรือไม่

(ง) การขายอสังหาริมทรัพย์ที่ไม่เข้าลักษณะตาม (ก)(ข) หรือ (ค) เฉพาะกรณีการแบ่งขายหรือมีการแบ่งแยกไว้เพื่อขายโดยจัดทำถนน หรือสิ่งสาธารณูปโภคอื่น หรือให้คำมั่นว่าจะมีสิ่งดังกล่าว

(จ) การขายอสังหาริมทรัพย์ที่ผู้ขายมีไว้ในประกอบการกิจการ เฉพาะของนิติบุคคลตามมาตรา 77/1 แห่งประมวลรัษฎากร

(ฉ) การขายอสังหาริมทรัพย์ที่ไม่เข้าลักษณะตาม (ก)(ข)(ค)(ง) หรือ (จ) ที่ได้กระทำภายใน 5 ปีนับแต่วันที่ได้อามาซึ่งอสังหาริมทรัพย์นั้น เว้นแต่

1. การขายหรือถูกเวนคืน ตามกฎหมายว่าด้วยการเวนคืนอสังหาริมทรัพย์
2. การขายอสังหาริมทรัพย์ที่ได้มาทางมรดก
3. การขายอสังหาริมทรัพย์ที่ใช้เป็นสถานที่อยู่อาศัย อันเป็นแหล่งสำคัญที่ผู้ขายมีชื่ออยู่ในทะเบียนบ้าน ตามกฎหมายว่าด้วยทะเบียนราษฎร และได้อาศัยอยู่เป็นเวลาไม่น้อยกว่า 1 ปี นับแต่วันที่ได้อามาซึ่งอสังหาริมทรัพย์นั้น

ในกรณีที่ที่ดินและสิ่งปลูกสร้างได้มาไม่พร้อมกันกำหนดเวลา 5 ปี ให้ถือตามระยะเวลาการได้อามาซึ่งที่ดินหรืออาคารหรือสิ่งปลูกสร้างที่ได้มาภายหลัง

จะเห็นได้ว่าการขายอสังหาริมทรัพย์ที่มีลักษณะแบ่งขายหรือมีการแบ่งแยกไว้เพื่อขาย โดยจัดทำถนน หรือสิ่งสาธารณูปโภคอื่น หรือให้คำมั่นว่าจะมีสิ่งดังกล่าวต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม ของรายได้จากการให้บริการ เช่น ค่าบริการส่วนกลาง ค่าสาธารณูปโภค ค่าให้บริการเฝ้ายามรักษา ความปลอดภัย เป็นต้น ที่เกินกว่า 1,800,000 บาท ในอัตราร้อยละ 7

กรณีผู้ประกอบการกิจการค้าอสังหาริมทรัพย์รับเหมาปลูกสร้างสิ่งก่อสร้าง ถือเป็น การรับจ้างทำของ ซึ่งเป็นการให้บริการที่อยู่ในข่ายต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มของรายได้จากการให้บริการที่ เกินกว่า 1,800,000 บาท ในอัตราร้อยละ 7

4. แนวทางปฏิบัติในการเสียอากรแสตมป์

การโอนอสังหาริมทรัพย์จะต้องเสียอากรแสตมป์ 1 บาท ทุกจำนวนเงิน 200 บาท หากผู้ประกอบการกิจการค้าอสังหาริมทรัพย์ได้เสียภาษีธุรกิจเฉพาะแล้วนั้น จะได้รับยกเว้นไม่ต้อง เสียอากรแสตมป์ ตามพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 30) พ.ศ. 2534 ใช้ บังคับ 1 มกราคม 2535 เป็นต้นไป

ในกรณีที่มีการทำสัญญาจ้างทำของต้องเสียอากรแสตมป์ 1 บาท ทุกจำนวนเงิน 1,000 บาท หรือเศษของ 1,000 บาท แห่งสินจ้างที่กำหนดไว้

1. ถ้าในเวลากระทำสัญญาจ้างทำของไม่ทราบจำนวนสินจ้างว่าเป็นราคาใด ให้ ประมาณจำนวนสินจ้างตามสมควรแล้วเสียอากรตามจำนวนสินจ้างที่ประมาณนั้น
2. ถ้ามีการรับเงินสินจ้างเป็นคราว ๆ และอากรที่เสียไว้เดิมยังไม่ครบ ให้เสียอากร เพิ่มเติมให้ครบตามจำนวนที่ต้องเสียทุกครั้งในทันทีที่มีการรับเงิน
3. เมื่อการรับจ้างทำของได้สิ้นสุดลงแล้ว และปรากฏว่าได้เสียอากรเกินไป ให้ขอ คืนตามมาตรา 122 ได้