

ที่ กค 0706/9335

กรมสรรพากร

90 ซอยพหลโยธิน 7

ถนนพหลโยธิน แขวงสามเสนใน

เขตพญาไท กท. 10400

14 กันยายน 2550

เรื่อง ภาษีธุรกิจเฉพาะ กรณีการจ่ายเงินค่าบริการสินเชื่อส่วนบุคคล

เรียน

อ้างถึง หนังสือลงวันที่ 25 กันยายน 2549

ตามหนังสือที่อ้างถึงบริษัท อี แจงว่า ตามที่สำนักงานสรรพากรภาค... ได้มีหนังสือลงวันที่ 27 เมษายน 2549 แจงให้บริษัทฯ ทราบว่า กรณีค่าใช้จ่ายของบริษัทฯ ที่เกิดขึ้นจากสินเชื่อได้แก่ ค่าใช้จ่ายในการชำระเงินกับตัวแทนของบริษัทฯ ค่าใช้จ่ายในการตรวจสอบข้อมูลเครดิต ค่าใช้จ่ายในกรณีเงินในบัญชีไม่พอจ่าย ค่าใช้จ่ายในติดตามทวงหนี้ และค่าใช้จ่ายที่เป็นต้นทุนในการดำเนินงานของบริษัทฯ เช่น ค่าติดตามทวงหนี้ค่าเช็คคืน ค่าขอใบแจ้งยอดบัญชี ค่าทำบัตรชำระเงิน ซึ่งเป็นค่าใช้จ่ายที่บริษัทฯ ได้เรียกเก็บจากลูกค้า ถือเป็นรายรับของกิจการเฉพาะอย่างที่มีใช้กิจการที่เกี่ยวข้องเนื่องโดยตรงกับการให้สินเชื่อของบริษัทฯ จึงเป็นรายรับที่อยู่ในบังคับต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา 91/4 (1) แห่งประมวลรัษฎากร

บริษัทฯ เห็นว่า เป็นการขัดแย้งกับหนังสือตอบข้อหารือลงวันที่ 20 พฤษภาคม 2548 ซึ่งกรมสรรพากรได้ตอบข้อหารือในข้อ 2 ว่าดอกเบี้ยจากเงินต้นที่ค้างชำระ และค่าธรรมเนียมอื่น ๆ เป็นค่าตอบแทนที่มีลักษณะคล้ายคลึงกับดอกเบี้ยหรือค่าธรรมเนียมจากการให้กู้ยืมเงินหรือเกี่ยวข้องกับการให้กู้ยืมเงิน เข้าลักษณะเป็นรายรับจากการประกอบกิจการโดยปกติเยี่ยงธนาคารพาณิชย์ จึงอยู่ในบังคับต้องเสียภาษีธุรกิจเฉพาะ ตามมาตรา 91/2 (5) และมาตรา 91/5 (5) แห่งประมวลรัษฎากร

บริษัทฯ ขอให้กรมสรรพากรพิจารณาทบทวนการตอบข้อหารือดังกล่าว โดยขอชี้แจงข้อเท็จจริงเพิ่มเติมว่า การดำเนินธุรกิจให้บริการสินเชื่อส่วนบุคคล ในปัจจุบันบริษัทฯ ได้เปิดให้บริการสินเชื่อบุคคล ภายใต้การกำกับของธนาคารแห่งประเทศไทย ซึ่งบริษัทฯ จะให้สินเชื่อแก่ลูกค้า ซึ่งเป็นบุคคลธรรมดาในรูปแบบของการให้กู้ยืม ลูกค้าสามารถที่จะเลือกผ่อนชำระคืนเงินต้นในจำนวนเงินและระยะเวลาที่ตกลงไว้กับบริษัทฯ โดยบริษัทฯ จะคิดดอกเบี้ยจากเงินต้นที่ค้างชำระ ตลอดจนเรียกเก็บค่าธรรมเนียมต่าง ๆ ที่เกิดขึ้นจากการให้กู้ยืมเงินดังกล่าว โดยมีรายละเอียดเกี่ยวกับอัตราดอกเบี้ยค่าเสียหายและค่าบริการ ค่าธรรมเนียมใด ๆ และค่าใช้จ่ายที่ได้จ่ายไปจริง และพอสมควรแก่เหตุเกี่ยวกับสินเชื่อส่วนบุคคล มีดังต่อไปนี้

1. ดอกเบี้ยคิดจากต้นเงินกู้ ไม่เกินอัตราตามที่กฎหมายกำหนด (สูงสุดไม่เกินร้อยละสิบห้าต่อปี)

2. ค่าใช้จ่ายที่จ่ายให้แก่หน่วยงานภายนอกหรือบุคคลอื่น

2.1 ค่าใช้จ่ายในการชำระเงิน เช่น ชำระโดยหักบัญชีธนาคาร ธนาคารจะคิดค่าบริการจากบริษัทฯ รายการละ 10-30 บาท แต่ทางบริษัทฯ จะคิดจากลูกค้าเพียงครั้งละ 10 บาท เพื่อเป็นการเรียกเก็บชดเชยค่าใช้จ่ายดังกล่าวจากลูกค้า

2.2 ค่าใช้จ่ายในการตรวจสอบข้อมูลเครดิต คิดราคาครั้งละ 12 บาท ซึ่งค่าใช้จ่ายที่เกิดจากการที่บริษัทฯ ทำการตรวจสอบประวัติสินเชื่อของลูกค้ากับ “บริษัท ข” เพื่อพิจารณาค่าขอสินเชื่อจากลูกค้า ซึ่งเป็นไปตามข้อบังคับของธนาคารแห่งประเทศไทย ว่าด้วยเรื่องสินเชื่อส่วนบุคคลภายใต้การกำกับที่กำหนดให้ผู้ประกอบธุรกิจสินเชื่อส่วนบุคคลภายใต้การกำกับทุกราย ต้องทำการตรวจสอบข้อมูลเครดิต โดยพนักงานของบริษัทฯ จะทำการตรวจสอบข้อมูลผ่านระบบคอมพิวเตอร์ที่เชื่อมต่อระหว่างบริษัทฯ และบริษัท ข ซึ่งบริษัทฯ ต้องชำระค่าใช้จ่ายต่าง ๆ แก่บริษัท ข ได้แก่ ค่าใช้จ่ายครั้งละ 12 บาท การตรวจสอบคิดค่าสมาชิกรายเดือนจำนวน 50,000 บาทต่อเดือน ค่าใช้จ่ายอื่น ๆ ทั่วไปจำนวน 100,000 บาทต่อเดือน หากการตรวจสอบข้อมูลแล้ว ลูกค้าผ่านเกณฑ์การพิจารณา บริษัทฯ ก็จะอนุมัติเงินกู้ให้ และเรียกเก็บค่าธรรมเนียมการตรวจสอบข้อมูลในราคาครั้งละ 12 บาท จากลูกค้า ซึ่งเป็นค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นโดยข้อบังคับของกฎหมาย

2.3 ค่าใช้จ่ายกรณีเงินในบัญชีไม่พอจ่าย บริษัทฯ จะคิดค่าเสียหายจากการที่ไม่สามารถหักบัญชีลูกค้าได้สูงสุดครั้งละ 100 บาท

2.4 กรณีลูกหนี้ผิดนัดไม่ชำระหนี้ซึ่งก่อให้เกิดความเสียหายแก่บริษัทฯ บริษัทฯ จะคิดค่าเสียหายจากลูกค้าในอัตราร้อยละ 30 ของยอดหนี้คงค้าง โดยบริษัทฯ จะทำการว่าจ้างบุคคลหรือนิติบุคคลภายนอกเพื่อดำเนินการติดตามทวงถาม แต่ทั้งนี้ ค่าใช้จ่ายจริงของบริษัทฯ ที่ต้องจ่ายให้บุคคลหรือนิติบุคคลภายนอก มักมีจำนวนเงินที่มากกว่าหรือเท่ากับจำนวนที่เรียกเก็บจากลูกค้าดังกล่าว

3. ค่าใช้จ่ายอื่น ๆ ของบริษัทฯ

3.1 ค่าใช้จ่ายในการติดตามทวงถามหนี้ครั้งละ 200 บาท โดยบริษัทฯ จะทำการทวงถามโดยใช้พนักงานของบริษัทฯ และจะคิดค่าใช้จ่ายต่อการทวงถามไม่เกินจำนวนเงินที่บริษัทฯ ได้จ่ายไปจริง

3.2 ค่าใช้จ่ายในกรณีเช็คคืนครั้งละ 200 บาท เป็นการเรียกเก็บค่าเสียหายอันเนื่องมาจากธุรกรรมที่เกิดจากเช็คที่เข้าบัญชีแล้วเรียกเก็บเงินไม่ได้

3.3 ค่าขอใบแจ้งยอดบัญชีของแต่ละงวด (ชุดที่ 2 เป็นต้นไป) ครั้งละ 100 บาท

3.4 ค่าออกบัตรใหม่กรณีหาย/ชำรุด (กรณีใช้บัตรในการเบิกถอน) ครั้งละ 100 บาท

3.5 ค่าขอตรวจสอบรายการครั้งละ 100 บาท

4. บริษัทฯ ขอทราบ

4.1 ค่าใช้จ่ายตามข้อ 1 ข้อ 2.1 ข้อ 2.2 ข้อ 2.3 และข้อ 3.2 ข้อ 3.3 ข้อ 3.4 ข้อ 3.5 ที่บริษัทฯ ได้เรียกเก็บจากลูกค้าเข้าลักษณะเป็นรายรับจากการประกอบกิจการโดยปกติเยี่ยงธนาคารพาณิชย์ ต้องเสียภาษีธุรกิจเฉพาะ ตามมาตรา 91/2 (5) แห่งประมวลรัษฎากรถูกต้องหรือไม่

4.2 ค่าชดเชยความเสียหายของบริษัทฯ ตามข้อ 2.4 และค่าใช้จ่ายในการติดตามทวงถามหนี้ตามข้อ 3.1 ไม่เข้าลักษณะเป็นรายรับจากการประกอบกิจการโดยปกติเยี่ยงธนาคารพาณิชย์ ที่จะต้องเสียภาษีธุรกิจเฉพาะ ตามมาตรา 91/2 (5) แห่งประมวลรัษฎากร และไม่เข้าลักษณะเป็นการขายสินค้าหรือบริการไม่อยู่ในข่ายต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม ตามมาตรา 77/2 (1) แห่งประมวลรัษฎากร ถูกต้องหรือไม่

ดังกล่าวมาละเอียดแจ้งอยู่แล้ว นั้น

กรมสรรพากรขอเรียนว่า ตามข้อเท็จจริงข้างต้น อาจพิจารณาได้ว่า กรณีตาม 4.1 และ 4.2 ดอกเบี้ยเงินกู้ยืมที่คิดจากเงินต้น ค่าใช้จ่ายในการชำระเงิน ค่าใช้จ่ายในการตรวจสอบข้อมูลเครดิต ค่าใช้จ่ายกรณีลูกคามีเงินในบัญชีไม่พอหักบัญชี ค่าใช้จ่ายกรณีลูกหนี้ผิดนัดไม่ชำระหนี้ซึ่งก่อให้เกิดความเสียหายแก่บริษัทฯ ค่าใช้จ่ายในการติดตามทวงถามหนี้ครั้งละ 200 บาท ค่าใช้จ่ายในการกรณีเช็คคืน ค่าขอใบแจ้งยอดบัญชีของแต่ละงวด ค่าออกบัตรใหม่กรณีหายหรือชำรุด และค่าขอตรวจสอบรายการที่บริษัทฯ จ่ายให้แก่หน่วยงานภายนอกที่เป็นบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลหรือบุคคลธรรมดา เป็นการประกอบกิจการให้บริการสินเชื่อส่วนบุคคล ตามประกาศกระทรวงการคลัง เรื่อง กิจการที่ต้องขออนุญาต ตามข้อ 5 แห่งประกาศของคณะปฏิวัติ ฉบับที่ 58 (เรื่อง สินเชื่อส่วนบุคคลภายใต้การกำกับ) ลงวันที่ 9 มิถุนายน 2548 จึงเข้าลักษณะเป็นรายรับดอกเบี้ย ค่าธรรมเนียมและค่าบริการจากการประกอบกิจการโดยปกติเยี่ยงธนาคารพาณิชย์ ที่ต้องเสียภาษีธุรกิจเฉพาะ ตามมาตรา 91/5 (5) แห่งประมวลรัษฎากร

ขอแสดงความนับถือ
ไพฑูรย์ พงษ์เกษร
(นางไพฑูรย์ พงษ์เกษร)
รองอธิบดี ปฏิบัติราชการแทน
อธิบดีกรมสรรพากร

สำนักกฎหมาย
กลุ่มกฎหมาย 7
โทร. 0-2272-8287-8

14 กันยายน 2550

เรื่อง ภาษีเงินได้นิติบุคคล กรณีการบันทึกต้นทุนการได้มาซึ่งสิทธิในค่าความนิยม
เรียน
อ้างถึง หนังสือลงวันที่ 28 พฤษภาคม 2550

ตามหนังสือที่อ้างถึง บริษัท ร ขอให้ทบทวนหนังสือตอบข้อหารือของกรมสรรพากรตาม
หนังสือลงวันที่ 15 กันยายน 2549 โดยได้ชี้แจงข้อมูลเพิ่มเติม สรุปข้อเท็จจริงได้ดังนี้

1. บริษัทฯ อยู่ในกลุ่มของบริษัท ป ซึ่งเป็นบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่ง
ประเทศไทย จัดตั้งขึ้นตามแผนฟื้นฟูกิจการของบริษัท ป ที่ได้รับความเห็นชอบจากที่ประชุมเจ้าหนี้และ
ศาลล้มละลายกลาง กำหนดให้จัดตั้งบริษัทฯ ขึ้นเพื่อรับโอนทรัพย์สินและหนี้สินเกี่ยวกับธุรกิจโรงพยาบาล
และการแพทย์จากบริษัท ป ตามสัญญาซื้อขายธุรกิจลงวันที่ 7 มิถุนายน 2544 กำหนดให้บริษัทฯ รับโอน
สินทรัพย์และกรรมสิทธิ์ในทรัพย์สินทั้งหมดมูลค่าประมาณ 1,265 ล้านบาท และจะต้องรับโอนภาระ
หนี้สินทั้งหมดที่เกี่ยวข้องมูลค่าประมาณ 2,443 ล้านบาท โดยจะต้องทำสัญญารับผิดชอบหนี้กับเจ้าหนี้
แทนบริษัท ป บริษัทฯ เห็นว่า หากมูลค่าทรัพย์สินที่รับโอนมีปริมาณอันสมควรโดยได้ผ่านความเห็นชอบ
ของเจ้าหนี้และศาลล้มละลายกลางและได้ปฏิบัติตามมาตรฐานบัญชีที่เกี่ยวข้อง รวมทั้งได้ประเมินมูลค่า
ของทรัพย์สินและหนี้สินตามหลักเกณฑ์และวิธีการที่ยอมรับของตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยแล้ว
ส่วนต่างระหว่างมูลค่าของทรัพย์สินและหนี้สินที่รับโอนถือเป็นค่าความนิยมตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่
43 อันเป็นต้นทุนการได้มาซึ่งสิทธิ บริษัทฯ มีสิทธิตัดค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาเป็นระยะเวลาไม่เกิน 10
รอบระยะเวลาบัญชีตามพระราชกฤษฎีกา ออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการหักค่าสึกหรอและ
ค่าเสื่อมราคาของทรัพย์สิน (ฉบับที่ 145) พ.ศ. 2527

กรมสรรพากรวินิจฉัยว่า สัญญาซื้อขายธุรกิจระหว่างผู้โอนและผู้รับโอน ไม่มีลักษณะเป็น
การซื้อขายธุรกิจทั่วไป ไม่สามารถต่อรองราคากันได้อย่างเป็นอิสระในลักษณะของผู้ที่ไม่มีความเกี่ยวข้อง
กัน เนื่องจากเป็นการซื้อขายธุรกิจเพื่อปรับปรุงโครงสร้างภายในองค์กรการรับรู้ต้นทุนของสินทรัพย์และ
หนี้สินจึงไม่สามารถวัดมูลค่ายุติธรรมได้อ่างน่าเชื่อถือ การรับโอนทรัพย์สินและหนี้สินโดยกำหนดราคาซื้อ
ทรัพย์สินเท่ากับยอดรวมของหนี้สินที่รับโอนมาไม่ใช่การซื้อเพื่อก่อให้เกิดประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคต
ดังนั้น ส่วนต่างระหว่างมูลค่าของทรัพย์สินและหนี้สินที่บริษัทฯ รับโอนมา จึงไม่เข้าลักษณะต้นทุนการได้มา
ซึ่งค่าความนิยม บริษัทฯ ไม่มีสิทธิหักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาทรัพย์สินตามพระราชกฤษฎีกา (ฉบับที่
145) พ.ศ. 2527

2. บริษัทฯ ได้ชี้แจงข้อมูลเพิ่มเติมดังนี้

2.1 ยอดหนี้สินที่ปรากฏในบัญชีขณะรับโอนทรัพย์สินและหนี้สินมาจากบริษัท ป ในปี
2545 เป็นจำนวน 2,443 ล้านบาท นั้น ได้รับการปลดหนี้แล้วในปี 2546 จำนวน 326 ล้านบาท ซึ่ง

14 กันยายน 2550

เรื่อง ภาษีเงินได้นิติบุคคล กรณีการบันทึกต้นทุนการได้มาซึ่งสิทธิในค่าความนิยม
เรียน

อ้างถึง หนังสือลงวันที่ 28 พฤษภาคม 2550

ตามหนังสือที่อ้างถึง บริษัท ร ขอให้ทบทวนหนังสือตอบข้อหารือของกรมสรรพากรตาม
หนังสือลงวันที่ 15 กันยายน 2549 โดยได้ชี้แจงข้อมูลเพิ่มเติม สรุปข้อเท็จจริงได้ดังนี้

1. บริษัทฯ อยู่ในกลุ่มของบริษัท ป ซึ่งเป็นบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่ง
ประเทศไทย จัดตั้งขึ้นตามแผนฟื้นฟูกิจการของบริษัท ป ที่ได้รับความเห็นชอบจากที่ประชุมเจ้าหนี้และ
ศาลล้มละลายกลาง กำหนดให้จัดตั้งบริษัทฯ ขึ้นเพื่อรับโอนทรัพย์สินและหนี้สินเกี่ยวกับธุรกิจโรงพยาบาล
และการแพทย์จากบริษัท ป ตามสัญญาซื้อขายธุรกิจลงวันที่ 7 มิถุนายน 2544 กำหนดให้บริษัทฯ รับโอน
สินทรัพย์และกรรมสิทธิ์ในทรัพย์สินทั้งหมดมูลค่าประมาณ 1,265 ล้านบาท และจะต้องรับโอนภาระ
หนี้สินทั้งหมดที่เกี่ยวข้องมูลค่าประมาณ 2,443 ล้านบาท โดยจะต้องทำสัญญารับผิดชอบหนี้กับเจ้าหนี้
แทนบริษัท ป บริษัทฯ เห็นว่า หากมูลค่าทรัพย์สินที่รับโอนมีปริมาณอันสมควรโดยได้ผ่านความเห็นชอบ
ของเจ้าหนี้และศาลล้มละลายกลางและได้ปฏิบัติตามมาตรฐานบัญชีที่เกี่ยวข้อง รวมทั้งได้ประเมินมูลค่า
ของทรัพย์สินและหนี้สินตามหลักเกณฑ์และวิธีการที่ยอมรับของตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยแล้ว
ส่วนต่างระหว่างมูลค่าของทรัพย์สินและหนี้สินที่รับโอนถือเป็นค่าความนิยมตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่
43 อันเป็นต้นทุนการได้มาซึ่งสิทธิ บริษัทฯ มีสิทธิตัดค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาเป็นระยะเวลาไม่เกิน 10
รอบปีระยะเวลาบัญชีตามพระราชกฤษฎีกา ออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการหักค่าสึกหรอและ
ค่าเสื่อมราคาของทรัพย์สิน (ฉบับที่ 145) พ.ศ. 2527

กรมสรรพากรวินิจฉัยว่า สัญญาซื้อขายธุรกิจระหว่างผู้โอนและผู้รับโอน ไม่มีลักษณะเป็น
การซื้อขายธุรกิจทั่วไป ไม่สามารถต่อรองราคากันได้อย่างเป็นอิสระในลักษณะของผู้ที่ไม่มีความเกี่ยวข้อง
กัน เนื่องจากเป็นการซื้อขายธุรกิจเพื่อปรับปรุงโครงสร้างภายในองค์กรการรับรู้ต้นทุนของสินทรัพย์และ
หนี้สินจึงไม่สามารถวัดมูลค่ายุติธรรมได้อย่างน่าเชื่อถือ การรับโอนทรัพย์สินและหนี้สินโดยกำหนดราคาซื้อ
ทรัพย์สินเท่ากับยอดรวมของหนี้สินที่รับโอนมาไม่ใช้การซื้อเพื่อก่อให้เกิดประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคต
ดังนั้น ส่วนต่างระหว่างมูลค่าของทรัพย์สินและหนี้สินที่บริษัทฯ รับโอนมา จึงไม่เข้าลักษณะต้นทุนการได้มา
ซึ่งค่าความนิยม บริษัทฯ ไม่มีสิทธิหักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาทรัพย์สินตามพระราชกฤษฎีกา (ฉบับที่
145) พ.ศ. 2527

2. บริษัทฯ ได้ชี้แจงข้อมูลเพิ่มเติมดังนี้

2.1 ยอดหนี้สินที่ปรากฏในบัญชีขณะรับโอนทรัพย์สินและหนี้สินมาจากบริษัท ป ในปี
2545 เป็นจำนวน 2,443 ล้านบาท นั้น ได้รับการปลดหนี้แล้วในปี 2546 จำนวน 326 ล้านบาท ซึ่ง

บริษัทฯ ได้อือเป็นรายใต้ทางภาษีแล้ว บริษัทฯ ได้บันทึกบัญชีทรัพย์สินในราคาตลาดจำนวน 1,265 ล้านบาท บันทึกบัญชีทรัพย์สินทางปัญญาและค่าความนิยมมูลค่า 1,178 ล้านบาท ซึ่งเป็นส่วนต่างระหว่างหนี้สินรวม 2,443 ล้านบาท กับทรัพย์สินมูลค่า 1,265 ล้านบาท ซึ่งไม่ถูกต้อง

2.2 บริษัทฯ คำนวณต้นทุนการได้มาซึ่งค่าความนิยมในทางภาษีอากรใหม่โดยมีวิธีการคำนวณดังนี้

ราคาซื้อขายทรัพย์สินและธุรกิจ	2,117	ล้านบาท
หักราคาปันส่วนทรัพย์สินรับโอนที่บันทึกในบัญชี	1,265	ล้านบาท
ต้นทุนการได้มาซึ่งค่าความนิยม	852	ล้านบาท

บริษัทฯ ชี้แจงวิธีการคำนวณว่า ราคาซื้อขายทรัพย์สินและธุรกิจคือ 2,117 ล้านบาท มีใช้หนี้สินจำนวน 2,443 ล้านบาท และราคานี้ถือเป็นราคายุติธรรม เนื่องจากอยู่ในช่วงราคาที่ประเมินโดยผู้ชำนาญการอิสระที่ประเมินไว้ระหว่าง 2,009-2,168 ล้านบาท และแม้ว่าการโอนทรัพย์สินและธุรกิจระหว่างบริษัท ป และบริษัทฯ เป็นการดำเนินการตามแผนฟื้นฟูกิจการจะเป็นการปรับโครงสร้างภายในองค์กร (กลุ่มบริษัท) ก็ตาม การกำหนดราคาโอนก็กำหนดที่ราคาตลาด โดยให้ผู้ชำนาญการมาทำการประเมินราคา จึงเป็นวิธีการกำหนดราคาซื้อขายทรัพย์สินที่คู่กรณีที่เป็นอิสระต่อกันใช้ในการซื้อขายธุรกิจเป็นปกติ อีกทั้งการโอนก็อยู่ภายใต้การควบคุมของเจ้าหนี้และผู้บริหารแผนซึ่งแต่งตั้งโดยศาลล้มละลายกลาง

2.3 การปันส่วนราคาซื้อขายทรัพย์สินและธุรกิจไปให้ทรัพย์สินรับโอนส่วนที่บริษัท ป ได้บันทึกบัญชีไว้ในราคาตลาด การบันทึกต้นทุนของทรัพย์สินต้องบันทึกราคาที่ได้มาสำหรับทรัพย์สินแต่ละรายการ บริษัทฯ จึงนำวิธีการปันส่วนราคาซื้อขายรวมมาใช้ โดยปันส่วนราคาสำหรับการบันทึกทรัพย์สินส่วนที่ถูกบันทึกไว้ในบัญชีของผู้ขาย ณ วันโอนทรัพย์สินในราคารวม 1,265 ล้านบาท บริษัท ป มีกำไรจากการโอนทรัพย์สินจำนวน 219 ล้านบาท เนื่องจากมูลค่าทรัพย์สินตามงบดุล ณ วันรับโอนทรัพย์สิน 1,046 ล้านบาท ในการกำหนดมูลค่าของค่าความนิยมนั้น บริษัทฯ ทำการปันส่วนราคาจ่ายซื้อกิจการทั้งหมดไปยังทรัพย์สิน เมื่อสัญญาซื้อขายธุรกิจไม่ได้รับมูลค่าของค่าความนิยมไว้ วิธีการปันส่วนที่นำมาใช้คือการคำนวณหาราคาตลาดของทรัพย์สินที่มีรูปร่างแต่ละประเภทก่อน แล้วจึงปันส่วนมูลค่ากิจการที่เหลือเป็น “ค่าความนิยม”

บริษัทฯ เห็นว่า บริษัทฯฯ มีสิทธินำต้นทุนการได้มาซึ่งค่าความนิยมจำนวน 852 ล้านบาท มาหักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาทรัพย์สินตามพระราชกฤษฎีกา (ฉบับที่ 145) พ.ศ. 2527 ความละเอียดแจ้งแล้ว นั้น

กรมสรรพากรขอเรียนว่า กรณีตามข้อเท็จจริงข้างต้น อาจพิจารณาได้ดังนี้

1. กรณีบริษัทฯ อ้างว่า คำนวณค่าความนิยมโดยใช้ราคาซื้อขายธุรกิจและทรัพย์สินมาปันส่วนไปยังทรัพย์สินที่บันทึกบัญชีตามราคาตลาด ส่วนต่างคือ ต้นทุนการได้มาซึ่งค่าความนิยมจำนวน 852 ล้านบาท นั้น ข้อเท็จจริงตามอ้างไม่ได้แตกต่างไปจากหนังสือหรือฉบับแรก เพียงแต่ได้ลดหนี้ที่เจ้าหนี้ปลดให้ จำนวน 326 ล้านบาท ซึ่งเป็นผลให้ค่าความนิยมลดลงเหลือ 852 ล้านบาท

2. กรณีบริษัทฯ ซื้อทรัพย์สินและธุรกิจจากบริษัท ป เป็นจำนวน 2,117 ล้านบาท แต่มูลค่าทรัพย์สินที่รับโอนมีราคา 1,265 ล้านบาท บริษัทฯ ผู้ซื้อจะต้องนำราคาทรัพย์สินตามราคาที่พึงซื้อทรัพย์สินนั้นได้ตามปกติ มาใช้ในการคำนวณค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาตามประเภททรัพย์สินในการ

คำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล ทั้งนี้ ตามมาตรา 65 ทวิ (2) และ (3) แห่งประมวล
รัษฎากร

ขอแสดงความนับถือ
ไพฑูรย์ พงษ์เกษร
(นางไพฑูรย์ พงษ์เกษร)
รองอธิบดี ปฏิบัติราชการแทน
อธิบดีกรมสรรพากร

สำนักกฎหมาย
กลุ่มกฎหมาย 2
โทร. 0-2272-8287-8

ที่ กค 0706/9360

กรมสรรพากร

90 ซอยพหลโยธิน 7

ถนนพหลโยธิน แขวงสามเสนใน

เขตพญาไท กท. 10400

17 กันยายน 2550

เรื่อง ภาษีเงินได้นิติบุคคลและภาษีมูลค่าเพิ่ม กรณีเงินค่าตอบแทนจากการให้เช่าอาคารพาณิชย์
เรียน
อ้างถึง หนังสือลงวันที่ 25 เมษายน 2550

ตามหนังสือที่อ้างถึงแจ้งว่า บริษัท ดี ประกอบกิจการให้บริการสาธารณูปโภค ให้เช่าพื้นที่สำหรับขายสินค้า และดูแลจัดการพื้นที่ตลาดนัด งานแสดงสินค้าจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม (ภ.พ.01) เมื่อวันที่ 1 กรกฎาคม 2548 บริษัทฯ ทำสัญญาเช่าอาคารพาณิชย์ กับบริษัท เอ เมื่อวันที่ 3 พฤษภาคม 2548 โดยบริษัทฯ ได้เช่าที่ดินจากบุคคลธรรมดา เพื่อปลูกสร้างอาคารพาณิชย์ให้แก่ผู้เช่าตามสัญญาเช่าดังกล่าว อาคารที่ให้เช่าตามสัญญา มีลักษณะเป็นอาคารคอนกรีตเสริมเหล็ก 1 ชั้น ขนาดกว้างประมาณ 12 เมตร ยาวประมาณ 25 เมตร เนื้อที่ประมาณ 300 ตารางเมตร หลังคาเป็นดาดฟ้าคอนกรีตเสริมเหล็กหรือมุงกระเบื้องมีกำหนดระยะเวลาเช่า 11 ปี 11 เดือน เริ่มตั้งแต่วันที่ 29 กรกฎาคม 2548 สิ้นสุดวันที่ 10 พฤษภาคม 2560 โดยบริษัท เอ ผู้เช่าต้องจ่ายเงิน ดังนี้

1. เงินประกันความเสียหาย ผู้เช่าชำระให้จำนวนหนึ่งเมื่อมีการลงนามในบันทึกข้อตกลงหลักเกี่ยวกับการเช่า และส่วนที่เหลือจะชำระในวันทำสัญญาเช่าดังกล่าว เมื่อสิ้นสุดสัญญาเช่าบริษัทฯ ต้องคืนเงินประกันโดยไม่มีดอกเบี้ยให้แก่ผู้เช่าภายใน 15 วัน นับจากวันที่สัญญาเช่าสิ้นสุด ทั้งนี้ ผู้เช่ามีสิทธิหักเงินประกันเพื่อชดใช้ความเสียหายใด ๆ ที่มีขึ้นต่อผู้ให้เช่าและสถานที่เช่า

2. เงินค่าตอบแทน ผู้เช่าชำระจำนวนเงิน 1 ล้านบาทถ้วน เมื่อผู้ให้เช่าส่งมอบสถานที่เช่าให้แก่ผู้เช่า และอีกจำนวนเงิน 1 ล้านบาทถ้วน ในวันแรกที่เช่าเปิดสถานที่เช่าเพื่อประกอบกิจการค้า โดยผู้เช่าจะต้องเริ่มประกอบกิจการค้าภายใน 60 วัน นับแต่วันที่ผู้เช่าได้รับมอบสถานที่เช่าจากผู้ให้เช่า ตามสัญญาเช่ากำหนดว่า เงินค่าตอบแทนดังกล่าว ไม่ถือว่าเป็นเงินค่าเช่าล่วงหน้าหรือเงินช่วยค่าก่อสร้างสถานที่เช่าแต่อย่างใด ผู้เช่ายินดีและเต็มใจให้ตกเป็นกรรมสิทธิ์ของผู้ให้เช่าโดยเด็ดขาดทันทีที่ผู้เช่าชำระให้แก่ผู้ให้เช่า โดยผู้เช่าไม่มีสิทธิและไม่มีคุณสมบัติจะขอรับคืนแต่อย่างใดและไม่ว่ากรณีใด ๆ ทั้งสิ้นรวมถึงแม้การเช่าจะระงับสิ้นสุดลงเพราะกำหนดอายุสัญญาเช่าหรือไม่ว่าเพราะกรณีใด ๆ ก็ตาม

บริษัทฯ ขอทราบว่

(1) บริษัทฯ ต้องนำเงินประกันความเสียหาย มาเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลและภาษีมูลค่าเพิ่ม หรือไม่

(2) บริษัทฯ ต้องนำเงินค่าตอบแทน มาเฉลี่ยเป็นรายได้ตามอายุสัญญาเช่าเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล ใช่หรือไม่

ดังกล่าวความละเอียดแจ้งอยู่แล้ว นั้น

กรมสรรพากรขอเรียนว่า กรณีตามข้อเท็จจริง อาจพิจารณาได้ดังนี้

ภาษีเงินได้นิติบุคคล เงินประกันความเสียหาย และเงินค่าตอบแทนดังกล่าว เข้าลักษณะเป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (5) แห่งประมวลรัษฎากร บริษัท เอ ต้องนำเงินที่ได้รับมารวมเป็นรายได้ในกรณาคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล โดยนำมารวมคำนวณเป็นรายได้ในรอบระยะเวลาบัญชีที่เริ่มให้เข้าทรัพย์สิน หรือนำรายได้นั้นมาเฉลี่ยตามส่วนแห่งจำนวนปีตามสัญญาเช่า และนำมารวมคำนวณเป็นรายได้ในแต่ละรอบระยะเวลาบัญชีนับแต่รอบระยะเวลาบัญชีที่เริ่มให้เข้าทรัพย์สินก็ได้ ทั้งนี้ ตามมาตรา 65 แห่งประมวลรัษฎากร ประกอบกับข้อ 3.4 ของคำสั่งกรมสรรพากรที่ ท.ป.1/2528 เรื่อง การใช้เกณฑ์สิทธิในการคำนวณเป็นรายได้และรายจ่ายของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ลงวันที่ 28 สิงหาคม พ.ศ. 2528

ภาษีมูลค่าเพิ่ม เงินประกันความเสียหาย และเงินค่าตอบแทนดังกล่าว ถือเป็นส่วนหนึ่งของค่าเช่าอสังหาริมทรัพย์ ได้รับยกเว้นไม่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม ตามมาตรา 81 (1) (ต) แห่งประมวลรัษฎากร

ขอแสดงความนับถือ
ไพฑูรย์ พงษ์เกษร
(นางไพฑูรย์ พงษ์เกษร)
รองอธิบดี ปฏิบัติราชการแทน
อธิบดีกรมสรรพากร

สำนักกฎหมาย
กลุ่มกฎหมาย 3
โทร. 0-2272-8287-8

13 กันยายน 2550

เรื่อง ภาษีมูลค่าเพิ่ม กรณีการแก้ไขใบอินวอยซ์

เรียน

อ้างถึง หนังสือลงวันที่ 16 ตุลาคม 2549 และวันที่ 16 พฤษภาคม 2550

ตามหนังสือที่อ้างถึงบริษัท ฟ ขอหารือเกี่ยวกับการออกใบอินวอยซ์ในการส่งออกสินค้าโดยมี
ข้อเท็จจริง ดังนี้

1. บริษัทฯ ประกอบกิจการผลิตโทรทัศน์เพื่อขาย บริษัท J ซึ่งตั้งอยู่ที่ประเทศญี่ปุ่นได้มี
คำสั่งซื้อโทรทัศน์จากบริษัทฯ จำนวน 4,150 เครื่อง เป็นเงิน 267,592 ดอลลาร์สหรัฐ บริษัทฯ ได้ส่ง
สินค้าไปให้ผู้ซื้อ ณ สถานที่ที่ผู้ซื้อกำหนดโดยมีการเปิดใบอินวอยซ์ จำนวน 2 ฉบับ มีรายละเอียด ดังนี้

(1) บริษัทฯ ออกอินวอยซ์ ฉบับที่ 2001 กรณีบริษัทฯ ส่งออกโทรทัศน์ไปที่ประเทศ
สหรัฐอเมริกา จำนวน 1,660 เครื่อง เป็นเงิน 107,036.80 ดอลลาร์สหรัฐ โดยได้ดำเนินการพิธีการศุลกากร
ยื่นใบขนสินค้าขาออกเลขที่ 1111 สินค้าออกจากท่าเรือแหลมฉบังเมื่อวันที่ 21 พฤษภาคม 2549

(2) บริษัทฯ ออกอินวอยซ์ ฉบับที่ 2002 กรณีบริษัทฯ ส่งออกโทรทัศน์ไปที่ประเทศ
สหรัฐอเมริกา จำนวน 2,490 เครื่อง เป็นเงิน 160,555.20 ดอลลาร์สหรัฐ โดยได้ดำเนินการพิธีการศุลกากร
ยื่นใบขนสินค้าขาออกเลขที่ 2222 สินค้าออกจากท่าเรือแหลมฉบังเมื่อวันที่ 21 พฤษภาคม 2549

2. ต่อมาบริษัท J มีหนังสือลงวันที่ 25 พฤษภาคม 2549 แจ้งว่า เนื่องจากมีการสื่อสาร
ผิดพลาด จึงขอให้บริษัทฯ ระบุรายละเอียดเกี่ยวกับจำนวนสินค้าและราคาสินค้าในอินวอยซ์ใหม่ โดยไม่ได้
มีการยกเลิกอินวอยซ์ ฉบับเลขที่ 2001 และฉบับเลขที่ 2002 เดิม และไม่มีการจัดส่งสินค้าใหม่ แต่มีการ
แก้ไขรายละเอียดเกี่ยวกับจำนวนสินค้า ราคาสินค้า ดังนี้

(1) อินวอยซ์ เลขที่ 2001 แยกเป็นใบอินวอยซ์ จำนวน 4 ฉบับ ได้แก่ เลขที่ 2001
เลขที่ 2010 เลขที่ 2011 และเลขที่ 2012 แต่ละฉบับ มีสินค้าจำนวน 415 เครื่อง เป็นเงิน 26,759.20
ดอลลาร์สหรัฐ เท่ากันทุกฉบับ โดยมีจำนวนสินค้าและราคาสินค้าเท่าเดิม

(2) อินวอยซ์ ฉบับที่ 2002 แยกเป็นใบอินวอยซ์ จำนวน 6 ฉบับ ได้แก่ เลขที่ 2002
เลขที่ 2013 เลขที่ 2014 เลขที่ 2015 เลขที่ 2016 และเลขที่ 2017 แต่ละฉบับมีสินค้าจำนวน 415
เครื่อง เป็นเงิน 26,759.20 ดอลลาร์สหรัฐ เท่ากันทุกฉบับ โดยมีจำนวนสินค้าและราคาสินค้าเท่าเดิม

บริษัทฯ ขอทราบว่าจะ

1. กรณีบริษัทฯ แก้ไขอินวอยซ์ฉบับเดิมโดยเปิดอินวอยซ์ตามจำนวนที่บริษัท J ร้องขอ
ได้หรือไม่

2. บริษัทฯ มีหน้าที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มจากการส่งสินค้าออกตามข้อเท็จจริงเมื่อใด
ดังกล่าวแล้วอยู่แล้ว นั้น

กรมสรรพากรได้พิจารณาแล้วขอเรียนว่า ตามข้อเท็จจริงข้างต้น อาจพิจารณาได้ ดังนี้

1. กรณีบริษัทฯ ส่งสินค้าออกให้บริษัท J โดยดำเนินพิธีการศุลกากรโดยชำระอากรขาออกและออกอินวอยซ์ (ใบกำกับสินค้า) อันเป็นปกติตามประเพณีการค้าระหว่างประเทศจำนวน 2 ฉบับ คือฉบับที่ 2001 และฉบับที่ 2002 ณ ด้านศุลกากรแล้ว ตามมาตรา 86/5(1) แห่งประมวลรัษฎากร ประกอบกับข้อ 1 ของประกาศอธิบดีกรมสรรพากร เกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม (ฉบับที่ 21) เรื่อง กำหนดรายการในใบกำกับภาษีของสินค้าหรือบริการบางกรณี ตามมาตรา 86/5 (1) และ (2) แห่งประมวลรัษฎากร ลงวันที่ 27 ธันวาคม พ.ศ. 2534 ต่อมามีการแก้ไขในรายละเอียดเกี่ยวกับจำนวนสินค้าและราคาสินค้าเดิมออกเป็นอินวอยซ์หลายฉบับเพื่อให้เกิดความชัดเจนหรือเพื่อประโยชน์ในการลงบัญชีหรือเพื่อกิจการภายในของบริษัทฯ โดยไม่มีการจัดส่งสินค้าหรือเปลี่ยนแปลงราคา การแก้ไขอินวอยซ์ดังกล่าวย่อมกระทำได้ ไม่ต้องห้ามตามมาตรา 86/4 (5) แห่งประมวลรัษฎากร

2. กรณีบริษัทฯ ขายสินค้าโดยการส่งออก ความรับผิดชอบในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มเกิดขึ้นเมื่อชำระอากรขาออก วางหลักประกันอากรขาออก หรือจัดให้มีผู้ค้ำประกันอากรขาออก เว้นแต่ในกรณีที่ไม่ต้องเสียอากรขาออกหรือได้รับยกเว้นอากรขาออก แล้วแต่กรณี ก็ให้ถือว่าความรับผิดชอบเกิดขึ้นในวันที่มีการออกไปขนสินค้าขาออกตามกฎหมายว่าด้วยศุลกากร ดังนั้น กรณีบริษัทฯ ชำระอากรขาออกในวันที่ 21 พฤษภาคม 2549 บริษัทฯ มีหน้าที่ยื่นแบบแสดงรายการภาษีมูลค่าเพิ่ม (แบบ ภ.พ.30) ภายในวันที่สิบห้าของเดือนมิถุนายน 2549 ซึ่งเป็นเดือนถัดไป ทั้งนี้ ตามมาตรา 78 (4) (ก) และมาตรา 83 แห่งประมวลรัษฎากร

ขอแสดงความนับถือ

ไพฑูรย์ พงษ์เกษร

(นางไพฑูรย์ พงษ์เกษร)

รองอธิบดี ปฏิบัติราชการแทน

อธิบดีกรมสรรพากร

สำนักกฎหมาย

กลุ่มกฎหมาย 5

โทร. 0-2272-8287-8

20 ธันวาคม 2550

เรื่อง ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาและภาษีเงินได้นิติบุคคล กรณีการทำประกันชีวิตเพื่อคุ้มครองสินเชื่อ
เรียน
อ้างถึง หนังสือลงวันที่ 14 พฤศจิกายน 2550

ตามหนังสือที่อ้างถึงแจ้งว่า บริษัท ล ขอหารือปัญหาภาษีอากร กรณีการทำประกันชีวิต
เพื่อคุ้มครองสินเชื่อ มีข้อเท็จจริงโดยสรุป ดังนี้

1. บริษัทฯ ได้ร่วมมือกับธนาคาร ท (ธนาคารฯ) ในการปล่อยสินเชื่อของธนาคารฯ ใน
รูปแบบพิเศษ กล่าวคือ เพื่อลดความเสี่ยงของธนาคารฯ ในการปล่อยสินเชื่อให้กับบริษัทต่าง ๆ (บริษัท
ผู้กู้) ธนาคารฯ จะกำหนดเงื่อนไขว่า กรรมการของบริษัทผู้กู้จะต้องทำประกันชีวิตไว้กับบริษัทที่ประกอบ
กิจการประกันชีวิต ทั้งนี้ เพื่อวัตถุประสงค์ในการคุ้มครองสินเชื่อของธนาคารฯ

2. บริษัทฯ ในฐานะผู้ประกอบการประกันชีวิตรายหนึ่ง ได้ออกแบบกรมธรรม์รูปแบบ
พิเศษเพื่อสนับสนุนวัตถุประสงค์ในการคุ้มครองสินเชื่อของธนาคารตาม 1. และกรรมการประกันภัยอนุมัติ
ให้บริษัทผู้กู้ซึ่งมีฐานะเป็นนิติบุคคล สามารถเป็นผู้เอาประกันแต่เพียงผู้เดียวได้ โดยกรมธรรม์ดังกล่าว
ผูกเงื่อนไขการชำระค่าสินไหมทดแทนบนเหตุแห่งการมรณกรรมของกรรมการหรือผู้บริหารของบริษัทผู้กู้
(กรรมการ)

3. บริษัทผู้กู้ โดยมติที่ประชุมคณะกรรมการ อนุมัติให้บริษัทผู้กู้เป็นผู้เอาประกันชีวิต
ตามกรมธรรม์ และชำระเบี้ยประกันเพื่อคุ้มครองสินเชื่อของธนาคารฯ โดยมีเงื่อนไขดังต่อไปนี้

3.1 ธนาคารฯ จะเป็นผู้ถือกรมธรรม์แต่เพียงผู้เดียว เมื่อธนาคารฯ ได้รับหลักฐานการ
พิสูจน์มรณกรรมของกรรมการแล้ว บริษัทฯ จะจ่ายค่าสินไหมทดแทนให้แก่ธนาคารฯ เท่ากับจำนวนหนี้ที่
ค้างชำระภายใต้สัญญาที่ยืมเงินในฐานะผู้รับประโยชน์ที่ 1 และผลประโยชน์ที่เหลือจะจ่ายให้แก่บริษัทผู้กู้
ในฐานะผู้รับประโยชน์ที่ 2 ทั้งหมดแต่เพียงผู้เดียว

3.2 บริษัทผู้กู้จะเป็นผู้ชำระเบี้ยประกันให้แก่บริษัทฯ และบริษัทฯ จะออกใบเสร็จใน
นามบริษัทผู้กู้ เนื่องจากบริษัทผู้กู้มีฐานะเป็นคู่สัญญาภายใต้กรมธรรม์ และเป็นผู้เอาประกันตามกรมธรรม์
แต่เพียงผู้เดียว

บริษัทฯ ขอหารือว่า

1. บริษัทฯ สามารถนำเงินค่าเบี้ยประกันที่บริษัทฯ จ่ายตามกรมธรรม์ มาถือเป็นรายจ่าย
ในการคำนวณกำไรสุทธิเพื่อการเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลตามประมวลรัษฎากร ได้หรือไม่

2. กรณีกรรมการของบริษัทผู้กู้ ที่มีชื่อเป็นผู้เอาประกันชีวิตแทนบริษัทผู้กู้ ตามมติที่
ประชุมคณะกรรมการ เมื่อบริษัทผู้กู้จ่ายเงินค่าเบี้ยประกันตามกรมธรรม์ให้แก่บริษัทฯ เงินค่าเบี้ยประกัน
ดังกล่าว จะถือเป็นประโยชน์เพิ่มของกรรมการ และบริษัทผู้กู้มีหน้าที่ในการหักภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา
เมื่อจ่ายค่าเบี้ยประกันตามกรมธรรม์หรือไม่ อย่างไร

3. หากกรรมการถึงแก่กรรม และบริษัทฯ จ่ายค่าสินไหมทดแทนตามกรมธรรม์ให้กับธนาคารฯ เพื่อชำระหนี้ตามสัญญาเงินกู้ และหากมีเงินเหลือ บริษัทฯ ได้จ่ายเงินส่วนที่เหลือดังกล่าวให้กับบริษัทผู้กู้ เงินส่วนที่เหลือดังกล่าว จะถือเป็นเงินได้พึงประเมินที่บริษัทผู้กู้จะต้องนำมารวมคำนวณภาษีเงินได้นิติบุคคลตามประมวลรัษฎากรหรือไม่

กรมสรรพากรขอเรียนว่า ตามข้อเท็จจริงข้างต้น อาจพิจารณาได้ดังนี้

1. กรณีตาม 1. และ 2. เนื่องจากการทำประกันชีวิตดังกล่าว เป็นการทำประกันชีวิตเพื่อประโยชน์ของบริษัทผู้กู้ โดยกรมธรรม์ระบุชื่อบริษัทผู้กู้เป็นผู้อุปประกัน อีกทั้งผู้รับประโยชน์ตามกรมธรรม์ ได้แก่ ธนาคารฯ และบริษัทผู้กู้ กรรมการหรือบุคคลในครอบครัวมิได้เป็นผู้รับประโยชน์ใด ๆ จากกรมธรรม์ ดังนั้น เบี้ยประกันที่บริษัทผู้กู้จ่ายให้กับบริษัทฯ จึงเป็นรายจ่ายเพื่อกิจการของบริษัทผู้กู้ และไม่ถือเป็นประโยชน์เพิ่มของกรรมการแต่อย่างใด

2. กรณีตาม 3. เงินค่าสินไหมทดแทนตามกรมธรรม์ที่บริษัทผู้กู้อาจได้รับจากบริษัทฯ ภายหลังจากที่บริษัทฯ ชำระเงินกู้ให้กับธนาคารฯ เนื่องจากกรรมการเสียชีวิต บริษัทผู้กู้ต้องนำค่าสินไหมทดแทนดังกล่าว มารวมคำนวณภาษีเงินได้นิติบุคคล ตามมาตรา 65 แห่งประมวลรัษฎากร

ขอแสดงความนับถือ

รวิฐา พงศ์นุชิต

(นางรวิฐา พงศ์นุชิต)

รองอธิบดี ปฏิบัติราชการแทน

อธิบดีกรมสรรพากร

สำนักกฎหมาย

กลุ่มกฎหมาย 5

โทร. 0-2272-8287-8

21 ธันวาคม 2550

เรื่อง ภาษีเงินได้นิติบุคคลและภาษีมูลค่าเพิ่ม กรณีกิจการร่วมค้า

เรียน

อ้างถึง หนังสือลงวันที่ 21 มิถุนายน 2550 และลงวันที่ 13 กันยายน 2550

ตามหนังสือที่อ้างถึงแจ้งว่า บริษัท ซี และบริษัท จี ซึ่งจดทะเบียนเป็นนิติบุคคลในประเทศไทย ได้เข้าทำสัญญากับ กคช. เมื่อวันที่ 31 มกราคม 2549 ในนามกิจการร่วมค้า ซีจี เพื่อรับจ้างก่อสร้างโครงการบ้านเอื้ออาทร สมุทรปราการบางบ่อ ให้กับ กคช. สัญญาที่ทำไว้กับ กคช. ระบุให้บริษัททั้งสองต้องร่วมกันดำเนินงาน ในลักษณะของผู้ร่วมดำเนินกิจการ ทั้งในส่วนของรายละเอียดขอบเขตการก่อสร้าง ระบบการก่อสร้าง ค่าตอบแทน เงินล่วงหน้า การชดใช้เงินล่วงหน้า การจัดหาที่ดิน การแบ่งงวดงานการก่อสร้าง และความรับผิดชอบต่องานตามสัญญา ซึ่งเป็นความรับผิดชอบอย่างลูกหนี้ร่วม

อย่างไรก็ตาม บริษัททั้งสองได้ทำการบันทึกข้อตกลงในระหว่างกันเองในการร่วมกันทำงานโครงการก่อสร้าง ตามบันทึกข้อตกลงในการร่วมทำงานในโครงการบ้านเอื้ออาทร ลงวันที่ 25 เมษายน 2549 ซึ่งได้กำหนดให้บริษัททั้งสองแบ่งแยกงานค่าใช้จ่าย ค่าตอบแทนและความรับผิดชอบต่องานตามสัญญา ดังนี้

1. ซี มีหน้าที่ก่อสร้างอาคาร ระบบสาธารณูปโภคภายนอกอาคารติดตั้งระบบไฟฟ้า และน้ำประปา ส่วน จี มีหน้าที่จัดหาที่ดิน ถมดิน และประสานงานเกี่ยวกับเรื่องจัดทำรายงานการวิเคราะห์ผลกระทบสิ่งแวดล้อม
2. ซี รับผิดชอบค่าตรวจสอบ ค่าใช้จ่ายในการติดตามผลงานเป็นเวลา 5 ปี ค่าปรับเนื่องจากงานล่าช้า และต้องวางเงินกับธนาคารเพื่อประกันการชำระเป็นเวลา 2 ปี ส่วน จี รับผิดชอบค่าใช้จ่ายในการขออนุญาตก่อสร้างอาคารสำนักงาน
3. ซี ได้รับรายได้โดยตรงจาก กคช. ในส่วนของค่าก่อสร้างอาคารระบบสาธารณูปโภค ส่วน จี ได้รับรายได้โดยตรงจากส่วนของค่าที่ดิน
4. ซี รับผิดชอบค่าเสียหายเนื่องจากการดำเนินงานล่าช้าในส่วนของ ซี ให้แก่ กคช. ส่วน จี รับผิดชอบความชำระคืนพร่องจากงานถมดิน

บริษัททั้งสอง จึงขอหารือว่า ค่าตอบแทนที่ได้รับจาก กคช. สำหรับโครงการก่อสร้างดังกล่าว จะต้องเสียภาษีอากรในนามกิจการร่วมค้า (Joint Venture) หรือของบริษัททั้งสองแยกต่างหากจากกัน ดังความละเอียดแจ้งอยู่แล้ว นั้น

กรมสรรพากรขอเรียนว่า กรณีตามข้อเท็จจริงข้างต้น อาจพิจารณาได้ว่า หากการแบ่งแยกงาน ค่าใช้จ่าย ความรับผิดชอบ และค่าตอบแทน เป็นความตกลงที่ทำขึ้นระหว่างบริษัททั้งสองที่เข้าร่วมกิจการร่วมค้า ซีจี เท่านั้น โดยภายใต้สัญญาการก่อสร้างกับ กคช. บริษัททั้งสองอยู่ในฐานะผู้ร่วมดำเนิน

กิจการที่ไม่มีทั้งข้อกำหนดในการแบ่งแยกงานและค่าตอบแทนออกจากกันอย่างชัดเจนแต่อย่างใด ดังนั้น การดำเนินกิจการร่วมกันของบริษัททั้งสองดังกล่าว จึงเข้าลักษณะเป็นกิจการที่ดำเนินการร่วมกันเป็นทาง คำหรือหากำไรซึ่งถือเป็นกิจการร่วมคำ ตามมาตรา 39 แห่งประมวลรัษฎากร กิจการร่วม ซึ่จึ ต้องนำเงินได้ ที่ได้รับจากการก่อสร้างโครงการฯ มาเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล ตามมาตรา 66 แห่งประมวลรัษฎากร ใน นามของกิจการร่วมคำ

ขอแสดงความนับถือ

รวิฐา พงศ์นุชิต

(นางรวิฐา พงศ์นุชิต)

รองอธิบดี ปฏิบัติราชการแทน

อธิบดีกรมสรรพากร

สำนักกฎหมาย

กลุ่มกฎหมาย 5

โทร. 0-2272-8287-8

21 ธันวาคม 2550

เรื่อง ภาษีอากร กรณีการโอนกิจการทั้งหมด ตามมาตรา 74 (1)(ค) แห่งประมวลรัษฎากร
เรียน

- อ้างถึง 1. หนังสือของบริษัทฯ ลงวันที่ 12 พฤศจิกายน 2550
2. หนังสือกรมสรรพากรฯ ลงวันที่ 27 กันยายน 2550

ตามหนังสือของบริษัทฯ ที่อ้างถึง แจ้งว่า บริษัทฯ มีความประสงค์จะโอนกิจการทั้งหมด
ของบริษัทฯ ให้แก่บริษัท ดี (ผู้รับโอน) โดยบริษัทฯ จะเลิกประกอบกิจการและจดทะเบียนนิติพิเศษเพื่อ
เลิกบริษัท ณ กรมพัฒนาธุรกิจการค้า กระทรวงพาณิชย์ ในรอบระยะเวลาบัญชีที่โอนกิจการ โดยคู่สัญญา
ทั้งสองฝ่ายกำหนดให้การโอนกิจการมีผลในวันที่ 1 มกราคม 2551 (Closing Date) และโดยมีข้อเท็จจริง
ดังต่อไปนี้

1. ในกรณีที่ Book Value ของกิจการที่โอนมีจำนวนทั้งหมด 2,800 ล้านบาท ผู้รับโอน
จะชำระ Book Value ในส่วนแรกจำนวน 1,500 ล้านบาท ให้แก่ บริษัทฯ เป็นเงินสด โดยส่งจ่ายเช็คผ่าน
ธนาคารลงวันที่ในวัน Closing Date แต่โดยวัน Closing Date ดังกล่าว เป็นวันหยุดทำการธนาคารธนาคาร
จึงทำได้เพียงรับคำสั่งจ่ายผ่านทางเคาน์เตอร์สาขาย่อยของธนาคาร โดยจะรับเช็คสั่งจ่ายเงินจำนวน 1,500
ล้านบาท ดังกล่าวเพื่อเข้าบัญชีของบริษัทฯ และจะโอนเงินเข้าบัญชีของบริษัทฯ ในวันทำการถัดไปของ
ธนาคารภายหลังวัน Closing Date

2. ในส่วนของ Book Value ที่เหลืออีก 1,300 ล้านบาทนั้น ผู้รับโอน จะชำระให้แก่
บริษัทฯ ในลักษณะของการหักกลบลบหนี้เงินกู้ยืมที่มีอยู่แก่บริษัทฯ กล่าวคือ ปัจจุบันบริษัทฯ มีหนี้เงินกู้
ธนาคารเป็นจำนวน 1,300 ล้านบาท และบริษัทฯ จะทำการกู้ยืมเงินจากผู้รับโอน เพื่อนำเงินไปจ่ายคืนเงิน
กู้ธนาคารซึ่งจะมีผลให้บริษัทฯ เป็นลูกหนี้เงินกู้ยืมของผู้รับโอน เมื่อถึงวัน Closing Date ผู้รับโอนจะหักหนี้
เงินกู้ดังกล่าวกับมูลค่าของกิจการที่รับโอนในส่วนที่เหลือจำนวน 1,300 ล้านบาทนั้น

3. บริษัทฯ มีอสังหาริมทรัพย์ซึ่งจดจำนองแก่ธนาคารตามสัญญากู้ยืมเงินเดิมในนามของ
บริษัทฯ และยังไม่สามารถแก้ไขชื่อผู้จำนองให้เป็นชื่อของผู้รับโอนได้ ณ วัน Closing Date เนื่องจาก
บริษัทฯ ไม่สามารถดำเนินการทางทะเบียน ณ กรมที่ดิน เพื่อเปลี่ยนชื่อผู้ถืออสังหาริมทรัพย์ให้เป็นผู้รับ
โอน จนกว่าจะได้รับหนังสือแจ้งการโอนกิจการทั้งหมด (แบบ ค.อ.6) จากกรมสรรพากร ซึ่งการออกแบบ
ค.อ.6 ดังกล่าว จะเกิดขึ้นภายหลังวัน Closing Date

บริษัทฯ ทราบดีว่า เนื่องจากบริษัทฯ โอนกิจการทั้งหมดให้กับผู้รับโอน โดยบริษัทฯ จด
ทะเบียนนิติพิเศษเพื่อเลิกบริษัท ณ กรมพัฒนาธุรกิจการค้า กระทรวงพาณิชย์ในรอบระยะเวลาบัญชีที่โอน
กิจการ ดังนั้น การโอนกิจการตามวิธีการข้างต้น ยังคงมีผลเป็นการโอนกิจการทั้งหมด ตามมาตรา 74 (1)
(ค) แห่งประมวลรัษฎากร ถูกต้องหรือไม่ ดังความละเอียดแจ้งแล้ว นั้น

กรมสรรพากรขอเรียนว่า ตามข้อเท็จจริงข้างต้น อาจพิจารณาได้ว่า เนื่องจากการชำระ
ราคากิจการที่โอน เป็นเรื่องที่คุณสัญญาที่มีสิทธิตกลงกันได้ว่า จะใช้วิธีการอย่างไร และโดยที่การเปลี่ยนชื่อ
ผู้ถืออสังหาริมทรัพย์ที่จำหน่ายกับบริษัทฯ เป็นชื่อผู้รับโอน ณ กรมที่ดินเป็นเพียงการจัดการทางทะเบียน
ดังนั้น หากปรากฏข้อเท็จจริงว่า การโอนกิจการระหว่างบริษัทฯ กับผู้รับโอน เป็นการโอนกิจการทั้งหมด
โดยบริษัทฯ จะเลิกประกอบกิจการและทำการชำระบัญชีเพื่อจดทะเบียนเลิกบริษัท ณ กรมพัฒนาธุรกิจการ
ค้า กระทรวงพาณิชย์ในรอบระยะเวลาบัญชีที่โอนกิจการ การโอนกิจการนั้น ถือเป็นการโอนกิจการทั้งหมด
ที่ได้รับสิทธิประโยชน์ทางภาษีอากรตามหนังสือกรมสรรพากรฯ ลงวันที่ 27 กันยายน 2550

ขอแสดงความนับถือ

รวิฐา พงศ์นุชิต

(นางรวิฐา พงศ์นุชิต)

รองอธิบดี ปฏิบัติราชการแทน

อธิบดีกรมสรรพากร

สำนักกฎหมาย

กลุ่มกฎหมาย 5

โทร. 0-2272-8287-8

ที่ กค 0706/12401

กรมสรรพากร

90 ซอยพหลโยธิน 7

ถนนพหลโยธิน แขวงสามเสนใน

เขตพญาไท กท. 10400

25 ธันวาคม 2550

เรื่อง ภาษีมูลค่าเพิ่ม กรณีใบกำกับภาษีซื้อระบุที่อยู่ไม่ตรงตามที่จดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม
เรียน

อ้างถึง หนังสือลงวันที่ 24 กันยายน 2550

ตามหนังสือที่อ้างถึงแจ้งว่า บมจ.ตรัง ตั้งอยู่บ้านเลขที่ 1 จังหวัดตรัง มีความจำเป็นในการใช้ไฟฟ้าเพิ่มเพื่อดำเนินกิจการ จึงได้ขอมิเตอร์ไฟฟ้าเพิ่มเพื่อเป็นการสำรองเผื่อฉุกเฉิน การไฟฟ้าได้แจ้งขั้นตอนการขอเพิ่มมิเตอร์ไฟฟ้าว่า บ้านเลขที่หนึ่งหลังมีมิเตอร์ไฟฟ้าได้ 1 ลูก ดังนั้น บมจ.ตรัง จึงได้ขอเลขที่บ้านเพิ่มเติมในบริเวณโรงงานเดียวกันเป็นบ้านเลขที่ 2 - 5 จังหวัดตรัง และได้ขอมิเตอร์ไฟฟ้าเพิ่มตามบ้านเลขที่ 2 จังหวัดตรัง ซึ่งการไฟฟ้าได้ออกใบกำกับภาษีให้ บมจ.ตรัง ตามบ้านเลขที่ 2 จังหวัดตรัง ดังกล่าว บมจ.ตรัง หรือว่า

1. บมจ.ตรัง มีสิทธิใช้ใบกำกับภาษีที่ได้รับจากการไฟฟ้า ที่ระบุบ้านเลขที่ 2 จังหวัดตรัง ไปถือเป็นภาษีซื้อในการคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่ม ได้หรือไม่

2. บมจ.ตรัง ควรยื่นแก้ไขเปลี่ยนแปลงทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มเป็นบ้านเลขที่ 1 - 5 จังหวัดตรัง เพื่อครอบคลุมบ้านเลขที่ของ บมจ.ตรัง ทั้งหมด และ บมจ.ตรัง จะได้นำใบกำกับภาษีซื้อที่ได้รับจากการไฟฟ้างดกล่าวไปถือเป็นภาษีซื้อในการคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่ม โดยไม่ต้องขอแก้ไขใบกำกับภาษีที่ได้รับ ได้หรือไม่

ดังกล่าวความละเอียดแจ้งอยู่แล้ว นั้น

กรมสรรพากรขอเรียนว่า ตามข้อเท็จจริงข้างต้นอาจพิจารณาได้ว่า กรณี บมจ.ตรัง ได้จดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มมีที่อยู่ตามบ้านเลขที่ 1 จังหวัดตรัง เนื่องจาก บมจ.ตรัง มีความจำเป็นในการขอใช้ไฟฟ้าเพิ่ม บมจ.ตรัง จึงได้ขอเลขที่บ้านเพิ่มเติมเป็นบ้านเลขที่ 2 - 5 จังหวัดตรัง ซึ่งอยู่ในบริเวณโรงงานเดียวกันที่ใช้เป็นสถานประกอบการที่จดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มไว้แต่เดิม และได้ขอมิเตอร์ไฟฟ้าเพิ่มสำหรับบ้านเลขที่ 2 จังหวัดตรัง ดังนั้น เมื่อ บมจ.ตรัง ได้มีการเปลี่ยนแปลงรายการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มจากบ้านเลขที่ 1 จังหวัดตรัง เป็นบ้านเลขที่ 2 - 5 จังหวัดตรัง บมจ.ตรัง จึงต้องแจ้งเปลี่ยนแปลงเพิ่มเติมรายการที่อยู่ให้ถูกต้องเป็นบ้านเลขที่ 1 - 5 จังหวัดตรัง โดยยื่นแบบ ภ.พ.09 ณ สถานที่ที่ได้จดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มภายใน 15 วัน นับแต่วันที่มีการเปลี่ยนแปลงเกิดขึ้น ตามมาตรา 85/6 แห่งประมวลรัษฎากร

สำหรับกรณีเครดิตภาษีซื้อ ใบกำกับภาษีที่จะนำมาหักในการคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่มจะต้องระบุที่อยู่ของผู้ซื้อสินค้าหรือบริการตามที่ได้จดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มไว้ ซึ่งตามข้อเท็จจริงใบกำกับภาษีที่ บมจ.ตรัง ได้รับระบุที่อยู่ตามบ้านเลขที่ 2 ซึ่งเป็นกรณีที่ขอบ้านเลขที่เพิ่มเติมสำหรับที่อยู่ของสถานประกอบการที่ได้จดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มไว้แต่เดิม ประกอบกับหาก บมจ.ตรัง ได้แจ้งเปลี่ยนแปลง

รายการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มให้ถูกต้องตามที่อยู่ที่ได้ขอเลขที่บ้านเพิ่มเติม นั้น บมจ.ตรัง ย่อมมีสิทธิ
นำใบกำกับภาษีดังกล่าวไปหักในการคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่มได้

ขอแสดงความนับถือ
รวิฐา พงศ์นุชิต
(นางรวิฐา พงศ์นุชิต)
รองอธิบดี ปฏิบัติราชการแทน
อธิบดีกรมสรรพากร

สำนักกฎหมาย
กลุ่มกฎหมาย 4
โทร. 0-2272-8287-8