

คำสั่งกรมสรรพากร

ที่ ท.ป. ๑๕๕/๒๕๕๕

เรื่อง การใช้เกณฑ์สิทธิในการคำนวณรายได้และรายจ่ายของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล

อาศัยอำนาจตามความในมาตรา ๖๕ วรรคสองและวรรคสาม แห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งแก้ไขเพิ่มเติมโดยพระราชกำหนดแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ ๑๓) พ.ศ. ๒๕๒๓ อธิบดีกรมสรรพากร จึงมีคำสั่งวางทางปฏิบัติ ดังต่อไปนี้

ข้อ ๑ ให้ยกเลิกความในข้อ ๓ และข้อ ๔ ของคำสั่งกรมสรรพากรที่ ท.ป. ๑/๒๕๒๘ เรื่อง การใช้เกณฑ์สิทธิในการคำนวณรายได้และรายจ่ายของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ลงวันที่ ๒๘ สิงหาคม พ.ศ. ๒๕๒๘ และให้ใช้ความต่อไปนี้

“ข้อ ๓ บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลรายใดได้ปฏิบัติในการคำนวณรายได้และรายจ่ายตามข้อต่าง ๆ ดังต่อไปนี้ตั้งแต่รอบระยะเวลาบัญชีใด ให้ถือว่าการปฏิบัติดังกล่าวเป็นกรณีที่ได้รับอนุมัติจากอธิบดีกรมสรรพากรแล้ว บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลนั้นจะต้องถือปฏิบัติตามวิธีการที่ได้รับอนุมัตินั้นตลอดไป เว้นแต่จะได้รับการอนุมัติให้เปลี่ยนแปลงจากอธิบดีกรมสรรพากร

๓.๑ การคำนวณรายได้และรายจ่ายของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ซึ่งประกอบกิจการธนาคาร ตามกฎหมายว่าด้วยการธนาคารพาณิชย์ กิจการธุรกิจเงินทุน ธุรกิจเงินทุน หลักทรัพย์ และธุรกิจเครดิตฟองซิเอร์ ตามกฎหมายว่าด้วยการประกอบธุรกิจเงินทุน ธุรกิจหลักทรัพย์ และธุรกิจเครดิตฟองซิเอร์ และกิจการธุรกิจหลักทรัพย์ ตามกฎหมายว่าด้วยหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ ให้ใช้เกณฑ์สิทธิตามข้อ ๒ เว้นแต่รายได้ส่วนที่เป็นดอกเบี้ยสำหรับระยะเวลาหลังจากที่ได้ผิคนัดชำระติดต่อกันเป็นเวลาเกินสามเดือนแล้ว บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลนั้นจะนำดอกเบี้ยส่วนนั้นมารวมคำนวณเป็นรายได้ในรอบระยะเวลาบัญชีที่ได้รับชำระก็ได้

การคำนวณรายได้และรายจ่ายของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ซึ่งประกอบกิจการประกันชีวิต กิจการธุรกิจบัตรเครดิต หรือกิจการอื่นทำนองเดียวกัน ให้ใช้เกณฑ์สิทธิตามข้อ ๒ เว้นแต่รายได้ส่วนที่เป็นดอกเบี้ยสำหรับระยะเวลาหลังจากที่ได้ผิคนัดชำระติดต่อกันเป็นเวลาเกินหกเดือน บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลนั้นจะนำดอกเบี้ยส่วนนั้นมารวมคำนวณเป็นรายได้ในรอบระยะเวลาบัญชีที่ได้รับชำระก็ได้ เมื่อเข้าหลักเกณฑ์ดังต่อไปนี้

(๑) คาดหมายได้แน่นอนว่าจะไม่สามารถได้รับชำระหนี้ และ

(๒) มีกรณีแสดงให้เห็นชัดเจนว่า ลูกหนี้ไม่มีเงินหรือทรัพย์สินเพียงพอ

ที่จะชำระ เช่น

(ก) มีหลักประกันไม่คุ้มกับหนี้ที่ต้องชำระ

(ข) ลูกหนี้ดำเนินธุรกิจขาดทุนติดต่อกันเป็นเวลาหลายปี หรือเลิกกิจการแล้ว หรืออยู่ระหว่างการชำระบัญชี

(ค) ได้ดำเนินคดีแพ่งหรือได้ยื่นคำขอเกลี้ยหนี้แล้ว

(ง) ได้ดำเนินคดีล้มละลาย หรือได้ยื่นคำขอรับชำระหนี้แล้ว

๓.๒ การคำนวณรายได้และรายจ่ายของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ซึ่งประกอบกิจการประกันชีวิต ให้ใช้เกณฑ์สิทธิตามข้อ ๒ เว้นแต่รายได้ส่วนที่เป็นเบี้ยประกันชีวิต บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลนั้นจะนำรายได้ส่วนนั้นมารวมคำนวณเป็นรายได้ในรอบระยะเวลาบัญชีที่ได้รับชำระก็ได้

๓.๓ การคำนวณรายได้และรายจ่ายของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ซึ่งประกอบกิจการฝากขายสินค้าซึ่งผู้รับฝากสินค้า (Consignee) ทำหน้าที่ขายสินค้าแทนผู้ฝากสินค้า (Consignor) ให้ใช้เกณฑ์สิทธิตามข้อ ๒ โดยบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลนั้นต้องนำรายได้จากการขายสินค้านั้นมารวมคำนวณเป็นรายได้ทั้งจำนวนในรอบระยะเวลาบัญชีที่มีการฝากขายสินค้า

กรณีบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลซึ่งประกอบกิจการฝากขายสินค้าตามวรรคหนึ่งได้ทำสัญญาการตั้งตัวแทนผู้รับฝากสินค้า (Consignee) เพื่อขายเป็นหนังสือ โดยตัวแทนผู้รับฝากสินค้า (Consignee) ได้รับค่าตอบแทนหรือบำเหน็จตามที่กำหนดไว้ในสัญญา บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลนั้นจะคำนวณรายได้เมื่อตัวแทนผู้รับฝากสินค้า (Consignee) ขายสินค้าให้แก่ผู้ซื้อก็ได้

๓.๔ การคำนวณรายได้และรายจ่ายของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ซึ่งประกอบกิจการให้เช่าทรัพย์สิน ให้ใช้เกณฑ์สิทธิตามข้อ ๒ โดยบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลนั้นต้องนำรายได้ค่าเช่าหรือค่างวดและรายจ่ายที่เกี่ยวข้องมารวมคำนวณเป็นรายได้และรายจ่ายในแต่ละรอบระยะเวลาบัญชีตามส่วนแห่งระยะเวลาการให้เช่าทรัพย์สิน

การคำนวณรายได้และรายจ่ายของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ซึ่งเป็นผู้เช่าทรัพย์สิน ให้ใช้เกณฑ์สิทธิตามข้อ ๒ โดยบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลนั้นจะต้องนำรายจ่ายค่าเช่าหรือค่างวดและรายจ่ายที่เกี่ยวข้องมารวมคำนวณเป็นรายจ่ายในแต่ละรอบระยะเวลาบัญชีนั้น

๓.๕ การคำนวณรายได้และรายจ่ายของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลซึ่งประกอบกิจการให้เช่าซื้อหรือขายผ่อนชำระที่กรรมสิทธิ์ยังไม่ได้โอนไปยังผู้ซื้อและมีอายุสัญญาเกินหนึ่งรอบระยะเวลาบัญชี ให้ใช้เกณฑ์สิทธิตามข้อ ๒ โดยบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลนั้นต้องนำกำไรที่เกิดจากการขายมารวมคำนวณเป็นรายได้ทั้งจำนวนในรอบระยะเวลาบัญชีที่มีการให้เช่าซื้อหรือขายผ่อนชำระ สำหรับดอกผลเช่าซื้อหรือขายผ่อนชำระให้นำมารวมคำนวณเป็นรายได้แต่ละงวดตามวิธีการทางบัญชีที่รับรองทั่วไป

การคำนวณรายได้และรายจ่ายของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลซึ่งประกอบกิจการขายผ่อนชำระที่กรรมสิทธิ์ได้โอนไปยังผู้ซื้อทันทีให้นำรายได้จากการขายมารวมคำนวณเป็นรายได้ทั้งจำนวนในรอบระยะเวลาบัญชีที่มีการขายสินค้า

การคำนวณรายได้และรายจ่ายของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลซึ่งเป็นผู้เช่าซื้อหรือผู้ซื้อจากการขายผ่อนชำระตามวรรคหนึ่ง ให้ใช้เกณฑ์สิทธิตามข้อ ๒ โดยบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลนั้นต้องนำทรัพย์สินที่ได้มาโดยการเช่าซื้อหรือขายผ่อนชำระมาคำนวณหักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคา มูลค่าต้นทุนของทรัพย์สินนั้นให้ถือตามราคาที่เป็นจริงทั้งหมด แต่ค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาที่จะนำมาหักในรอบระยะเวลาบัญชีจะต้องไม่เกินค่าเช่าซื้อหรือราคาที่จะต้องผ่อนชำระในรอบระยะเวลาบัญชีนั้น

คำว่า “กำไรที่เกิดจากการขาย” ตามวรรคหนึ่ง หมายความว่า ผลต่างระหว่างราคาขายเงินสดกับต้นทุนของทรัพย์สินที่ให้เช่าซื้อหรือขายผ่อนชำระ

คำว่า “ดอกผลเช่าซื้อหรือขายผ่อนชำระ” ตามวรรคหนึ่ง หมายความว่า ผลต่างระหว่างจำนวนเงินทั้งสิ้นที่ต้องจ่ายตามสัญญากับราคาขายเงินสด

๓.๖ การคำนวณรายได้และรายจ่ายของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลซึ่งประกอบกิจการก่อสร้าง ให้ใช้เกณฑ์สิทธิตามข้อ ๒ โดยบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลนั้นต้องนำรายได้และรายจ่ายที่เกี่ยวข้องตามอัตราส่วนของงานที่ทำเสร็จตามวิธีการทางบัญชีที่รับรองทั่วไปมารวมคำนวณเป็นรายได้และรายจ่ายในรอบระยะเวลาบัญชีนั้น

๓.๓ การคำนวณรายได้และรายจ่ายของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ซึ่งประกอบกิจการค้าอสังหาริมทรัพย์ ให้ใช้เกณฑ์สิทธิตามข้อ ๒ โดยให้ถือปฏิบัติเกี่ยวกับการคำนวณรายได้และรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้ดังต่อไปนี้

(๑) ให้คำนวณรายได้และรายจ่ายที่เกี่ยวข้องเป็นรายได้และรายจ่ายทั้งจำนวน เมื่อมีการจดทะเบียนโอนกรรมสิทธิ์ในอสังหาริมทรัพย์ เฉพาะการขายอสังหาริมทรัพย์ที่มีการจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรมเกี่ยวกับอสังหาริมทรัพย์ในรอบระยะเวลาบัญชีเดียวกันกับการขายนั้น

(๒) ให้คำนวณรายได้และรายจ่ายที่เกี่ยวข้องตามอัตราส่วนของงานที่ทำเสร็จในแต่ละรอบระยะเวลาบัญชีมารวมคำนวณเป็นรายได้และรายจ่ายในรอบระยะเวลาบัญชีนั้น หรือ

(๓) ให้คำนวณรายได้และรายจ่ายที่เกี่ยวข้องตามงวดที่ถึงกำหนดชำระโดยให้ใช้วิธีการคำนวณตามอัตรากำไรขั้นต้น

การคำนวณเป็นรายได้และรายจ่ายตาม (๒) และ (๓) ให้ใช้หลักเกณฑ์ตามวิธีการทางบัญชีที่รับรองทั่วไป

กรณีบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลได้เลือกใช้วิธีหนึ่งวิธีใดตาม (๒) หรือ (๓) เพื่อคำนวณรายได้และรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้สำหรับการขายอสังหาริมทรัพย์ประเภทใดแล้ว ให้ใช้วิธีนั้นตลอดไปสำหรับการขายอสังหาริมทรัพย์ประเภทนั้น เว้นแต่จะได้รับอนุมัติให้เปลี่ยนแปลงจากอธิบดีกรมสรรพากร

คำว่า “กิจการค้าอสังหาริมทรัพย์” ตามวรรคหนึ่ง หมายความว่า การขายที่ดิน การขายที่ดินพร้อมสิ่งปลูกสร้าง การขายสิ่งปลูกสร้าง และการขายอาคารชุด

๓.๔ การคำนวณรายได้และรายจ่ายของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ซึ่งประกอบกิจการสนามกอล์ฟหรือกิจการให้บริการตามสัญญาระยะยาวแก่สมาชิก ให้ใช้เกณฑ์สิทธิตามข้อ ๒ โดยบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลนั้นต้องนำรายได้ที่เรียกเก็บหรือพึงเรียกเก็บในลักษณะเป็นเงินก้อนเพื่อตอบแทนการให้บริการทั้งจำนวน ไม่ว่าจะรายได้นั้นจะเกิดขึ้นจากการผ่อนชำระหรือชำระครั้งเดียว และไม่ว่าจะเรียกเก็บในลักษณะเงินค่าสมาชิก เงินประกัน เงินมัดจำ เงินจ่ายล่วงหน้า เพื่อเป็นค่าใช้จ่าย หรือเงินอื่นที่เรียกเก็บในลักษณะทำนองเดียวกันมารวมคำนวณเป็นรายได้ทั้งจำนวนในรอบระยะเวลาบัญชีที่ได้เริ่มให้บริการ หรือจะนำรายได้นั้นมาเฉลี่ยตามส่วนแห่งจำนวนปีตามสัญญา

แต่ไม่เกินสิบปี และนำมารวมคำนวณเป็นรายได้ในแต่ละรอบระยะเวลาบัญชีตามสัญญา แต่ไม่เกินสิบรอบระยะเวลาบัญชีนับแต่รอบระยะเวลาบัญชีที่ได้เริ่มให้บริการก็ได้

กรณีบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลตามวรรคหนึ่งได้มีการจ่ายคืนเงินดังกล่าวตามข้อตกลงหรือสัญญา ให้นำมาถือเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้ในรอบระยะเวลาบัญชีที่ได้จ่ายคืนเงิน

๓.๕ การคำนวณรายได้และรายจ่ายของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลซึ่งประกอบกิจการขายชอร์ต (การขายหลักทรัพย์ที่ต้องยืมหลักทรัพย์มาเพื่อการส่งมอบ) ตามประกาศคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ ว่าด้วยหลักเกณฑ์ เงื่อนไข และวิธีการประกอบกิจการการยืมและให้ยืมหลักทรัพย์ และประกาศคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ ว่าด้วยการขายหลักทรัพย์โดยที่บริษัทหลักทรัพย์ยังไม่มีหลักทรัพย์นั้นอยู่ในครอบครอง ให้ใช้เกณฑ์สิทธิตามข้อ ๒ โดยบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลดังกล่าวต้องนำรายได้ที่เรียกเก็บหรือพึงเรียกเก็บจากการขายชอร์ตมาเป็นรายได้ในรอบระยะเวลาบัญชีนั้น ส่วนต้นทุนให้ใช้ราคาปิดของหลักทรัพย์ในวันที่ทำสัญญายืมหลักทรัพย์นั้นถือเป็นต้นทุนของหลักทรัพย์ และเมื่อมีการซื้อหลักทรัพย์มาคืนเมื่อใดให้คำนวณกำไรขาดทุนอีกครั้ง โดยถือราคาปิดของหลักทรัพย์ในวันที่ทำสัญญายืมหลักทรัพย์ (ราคา ณ วันยืม) เป็นเสมือนราคาขาย ส่วนต้นทุนให้ใช้ราคาของหลักทรัพย์ที่ซื้อมาคืน (ในจำนวนหน่วยที่เทียบเท่ากัน) ถือเป็นกำไรหรือขาดทุน ณ วันที่มีการคืนหลักทรัพย์และธุรกรรมการยืมสิ้นสุดลง ทั้งนี้ไม่ว่าการคืนจะอยู่ในรอบระยะเวลาบัญชีเดียวกับที่ได้ยืมหลักทรัพย์มาหรือไม่ สำหรับค่าใช้จ่ายหากเกิดขึ้นในรอบระยะเวลาบัญชีใดให้ถือเป็นรายจ่ายของรอบระยะเวลาบัญชีนั้น

๓.๑๐ การคำนวณรายได้และรายจ่ายของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลซึ่งประกอบกิจการซื้อหรือขายหลักทรัพย์โดยมีสัญญาขายหรือซื้อคืนตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขที่สำนักงานคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์อนุญาตให้บริษัทหลักทรัพย์ประกอบกิจการซื้อหรือขายหลักทรัพย์โดยมีสัญญาขายหรือซื้อคืนหรือที่ธนาคารแห่งประเทศไทยกำหนดให้สถาบันการเงินที่อยู่ภายใต้การกำกับดูแลประกอบกิจการซื้อหรือขายหลักทรัพย์โดยมีสัญญาขายหรือซื้อคืน ให้ใช้เกณฑ์สิทธิตามข้อ ๒ โดยบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลซึ่งเป็นผู้ซื้อหลักทรัพย์ต้องนำรายได้ที่เรียกเก็บหรือพึงเรียกเก็บจากการขายชอร์ตมาเป็นรายได้ในรอบระยะเวลาบัญชีนั้น ส่วนต้นทุนให้ใช้ราคาปิดของหลักทรัพย์ในวันที่ทำสัญญาซื้อหลักทรัพย์นั้นถือเป็นต้นทุนของ

หลักทรัพย์ และเมื่อมีการซื้อหลักทรัพย์มาคืนเมื่อใดให้คำนวณกำไรขาดทุนอีกครั้ง โดยถือราคาปิดของหลักทรัพย์ในวันที่ทำสัญญาซื้อหลักทรัพย์ (ราคา ณ วันซื้อ) เป็นเสมือนราคาขาย ส่วนต้นทุนให้ใช้ราคาของหลักทรัพย์ที่ซื้อมาคืน (ในจำนวนหน่วยที่เทียบเท่ากัน) ถือเป็นกำไรหรือขาดทุน ณ วันที่มีการคืนหลักทรัพย์และธุรกรรมการซื้อขายสิ้นสุดลง ทั้งนี้ ไม่ว่าจะการคืนจะอยู่ในรอบระยะเวลาบัญชีเดียวกับที่ได้ซื้อหลักทรัพย์มาหรือไม่ สำหรับค่าใช้จ่ายหากเกิดขึ้นในรอบระยะเวลาบัญชีใดให้ถือเป็นรายจ่ายของรอบระยะเวลาบัญชีนั้น

๓.๑๑ การคำนวณรายได้และรายจ่ายของบริษัทบริหารสินทรัพย์ตามกฎหมายว่าด้วยบริษัทบริหารสินทรัพย์ ให้ใช้เกณฑ์สิทธิตามข้อ ๒ เว้นแต่รายได้ซึ่งเกิดจากการบริหารสินทรัพย์คือคุณภาพที่รับซื้อหรือรับโอนจากสถาบันการเงินตามกฎหมายว่าด้วยบริษัทบริหารสินทรัพย์ บริษัทบริหารสินทรัพย์จะนำรายได้ดังกล่าวมารวมคำนวณเป็นรายได้ในรอบระยะเวลาบัญชีที่ได้รับชำระก็ได้”

ข้อ ๒ คำสั่งนี้ให้ใช้บังคับในการคำนวณภาษีเงินได้ของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลซึ่งมีรอบระยะเวลาบัญชีเริ่มในหรือหลังวันที่ ๑ มกราคม พ.ศ. ๒๕๕๐ เป็นต้นไป

สั่ง ณ วันที่ ๑๒ กันยายน พ.ศ. ๒๕๕๕

ศิริโรตม์ สวัสดิ์พาณิชย์

อธิบดีกรมสรรพากร