๖.๓ ข้อหารือทางภาษีอากรที่เกี่ยวข้อง

๖.๓.๑ กรณีการรับรู้รายได้รับเหมาก่อสร้าง

เลขที่หนังสือ : กค ๐๗๐๖/๗๖๘

วันที่ : ๓๐ มกราคม ๒๕๔๙

เรื่อง : ภาษีเงินได้นิติบุคคลและภาษีมูลค่าเพิ่ม กรณีการจ่ายเงินตามสัญญาจ้างก่อสร้าง

ข้อกฎหมาย : มาตรา ๔๐(๘) มาตรา ๖๕ วรรคสอง มาตรา ๗๗/๑(๘)(๙) และ (๑๐) มาตรา ๗๗/๒ แห่งประมวลรัษฎากร และคำสั่งกรมสรรพากรที่ ท.ป. ๔/๒๕๒๘

ข้อหารือ : บริษัท ช. ได้หารือข้อกฎหมายเกี่ยวกับภาษีเงินได้นิติบุคคลและภาษีมูลค่าเพิ่ม กรณีการจ่ายเงินตามสัญญาจ้างก่อสร้าง โดยมีข้อเท็จจริงสรุปได้ดังนี้

๑. บริษัทฯ ประกอบกิจการรับเหมาก่อสร้าง โดยเมื่อวันที่ ๔ มิถุนายน ๒๕๑๔ บริษัทฯ ตกลงทำสัญญาจ้างก่อสร้างทางพิเศษกับ ก. เพื่อก่อสร้างทางพิเศษยกระดับขนาด ๖ ช่องจราจรรวมระยะทางประมาณ ๒๒.๔๙ กิโลเมตร โดยรวมงานก่อสร้างทางแยกต่างระดับ พร้อมทั้งงานก่อสร้างสะพานข้ามแม่น้ำเจ้าพระยายาวประมาณ ๙๑๐ เมตร มูลค่าก่อสร้างรวมทั้งสิ้น ๑๕,๕๘๔,๖๑๙,๐๐๐ บาท กำหนดเวลาแล้วเสร็จภายใน ๓๐ เดือน นับถัดจากวันที่ได้รับหนังสือแจ้งให้เริ่มงาน สาระสำคัญของสัญญาจ้างก่อสร้างฯ พิจารณาได้ดังนี้

๑.๑ เมื่อได้ทำสัญญาจ้างก่อสร้างฯ ก. ผู้ว่าจ้าง ตกลงชำระค่าจ้างล่วงหน้าให้แก่บริษัทฯ ผู้รับจ้าง ดังนี้

(ก) เงินค่าจ้างล่วงหน้า จำนวน ๒,๓๓๗,๖๙๒,๘๕๐ บาท พร้อมดอกเบี้ย เพื่อเป็นค่าใช้จ่ายในการปฏิบัติงานตามสัญญาจ้างก่อสร้างฯ

(ข) ค่าธรรมเนียมทางด้านการเงิน จำนวน ๓๘๙,๖๑๕,๔๗๕ บาท พร้อมดอกเบี้ย เช่น ค่าธรรมเนียมการจัดหาเงินกู้ ค่าดอกเบี้ยผิดนัด เป็นต้น ในการชำระค่าจ้างตาม (ก) และ (ข) ดังกล่าว ก. จะออกหนังสือรับรองการชำระเงินซึ่งกำหนดว่า ก. จะชำระค่าจ้างดังกล่าวให้แก่บริษัทฯ เมื่อการก่อสร้างตามสัญญาเสร็จสิ้น กล่าวคือ เมื่อครบกำหนด ๓๐ เดือน นับถัดจากวันที่ได้รับหนังสือแจ้งให้เริ่มงาน

๑.๒ เมื่อเริ่มดำเนินการก่อสร้างตามสัญญาจ้างก่อสร้างฯ ก. ตกลงชำระค่าจ้างในแต่ละเดือนให้แก่บริษัทฯ ดังนี้

(ก) เงินค่าก่อสร้าง

(ข) ดอกเบี้ยค่าก่อสร้าง

(ค) ค่าที่ปรึกษาผู้ควบคุมโครงการก่อสร้างพร้อมดอกเบี้ย

ในการชำระค่าจ้างตาม (ก) (ข) และ (ค) ดังกล่าว บริษัทฯ จะส่งมอบงานให้แก่ ก. ในแต่ละเดือน และเมื่อ ก. ตรวจรับมอบงานในแต่ละเดือนแล้ว ก. จะออกหนังสือรับรองการชำระเงินซึ่งกำหนดว่า ก. จะชำระค่าจ้างดังกล่าวให้แก่บริษัทฯ เมื่อการก่อสร้างตามสัญญาเสร็จสิ้น กล่าวคือ เมื่อครบกำหนด ๓๐ เดือน นับถัดจากวันที่ได้รับหนังสือแจ้งให้เริ่มงาน

๒. เมื่อวันที่ ๑๗ ธันวาคม ๒๕๔๗ บริษัทฯ ได้กู้ยืมเงินจาก ธนาคาร ข. เพื่อนำมาใช้ในการดำเนินการก่อสร้างตามสัญญาจ้างก่อสร้างฯ โดยเมื่อบริษัทฯ ได้รับหนังสือรับรองการชำระเงินตามข้อ ๑. แล้วบริษัทฯ จะโอนสิทธิเรียกร้องตามหนังสือรับรองการชำระเงินดังกล่าวและออกตั๋วสัญญาใช้เงินให้แก่ธนาคารฯ เพื่อเป็นหลักประกันการกู้ยืมเงินและขอรับเงินจากธนาคารฯ และเมื่อถึงกำหนดชำระค่าจ้างตามหนังสือรับรองการชำระเงิน (เมื่อครบกำหนด ๓๐ เดือน นับถัดจากวันที่ได้รับหนังสือแจ้งให้เริ่มงาน)

ธนาคารฯ จะเรียกเก็บเงินตามข้อ ๑. จาก ก. ซึ่งหากธนาคารฯ เรียกเก็บเงินค่าจ้างตามหนังสือรับรองการชำระเงินดังกล่าวจาก ก. ไม่ได้ บริษัทฯ ต้องรับผิดชำระเงินดังกล่าวให้แก่ธนาคารฯ

๓. การดำเนินงานก่อสร้างบางส่วนตามสัญญา บริษัทฯ ได้ว่าจ้างผู้รับเหมาช่วงให้ทำการก่อสร้างโดยเมื่อผู้รับเหมาช่วงทำงานเสร็จและส่งมอบงานให้แก่บริษัทฯ บริษัทฯ จะชำระเงินค่าจ้างดังกล่าวด้วยการโอนสิทธิเรียกร้องตามหนังสือรับรองการชำระเงินที่ออกโดย ก. ให้แก่ผู้รับเหมาช่วง และให้ถือว่า การโอนสิทธิเรียกร้องดังกล่าวเป็นการชำระหนี้เสร็จสมบูรณ์ในแต่ละงวด ณ วันที่ทำการโอนสิทธิเรียกร้องนั้น ทั้งนี้ ตามข้อ ๔.๗ ของสัญญาจ้างเหมาช่วงฯ

๔. ผู้รับเหมาช่วงได้กู้ยืมเงินจากธนาคารฯ เพื่อนำมาใช้ในการดำเนินการก่อสร้าง เมื่อผู้รับเหมาช่วงได้รับหนังสือรับรองการชำระเงินจากบริษัทฯ ผู้รับเหมาช่วงจะโอนสิทธิเรียกร้องตามหนังสือรับรองการชำระเงินและออกตั๋วสัญญาใช้เงินให้แก่ธนาคารฯ เพื่อเป็นหลักประกันการกู้ยืมเงินและขอรับเงินจากธนาคารฯ เมื่อถึงกำหนดชำระค่าจ้างตามหนังสือรับรองการชำระเงิน (เมื่อครบกำหนด ๓๐ เดือนนับถัดจากวันที่ได้รับหนังสือแจ้งให้เริ่มงาน) ธนาคารฯ จะเรียกเก็บเงินตามหนังสือรับรองการชำระเงินดังกล่าวจาก ก. ซึ่งหากธนาคารฯ เรียกเก็บเงินค่าจ้างตามหนังสือรับรองการชำระเงินจาก ก. ไม่ได้ บริษัทฯ ไม่ต้องรับผิดชำระค่าจ้างดังกล่าวให้แก่ธนาคารฯ แต่อย่างใด

๕. บริษัทฯ จึงขอทราบว่า

๕.๑ บริษัทฯ ต้องนำค่าจ้างตามข้อ ๑.๑ และข้อ ๑.๒ มารวมคำนวณเป็นรายได้เพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลหรือไม่ อย่างไร

๕.๒ เมื่อบริษัทฯ โอนสิทธิเรียกร้องตามหนังสือรับรองการชำระเงินให้แก่ธนาคารฯ และผู้รับเหมาช่วง การโอนสิทธิเรียกร้องดังกล่าวถือเป็นการขายสินค้าหรือการให้บริการ ซึ่งอยู่ในบังคับต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มหรือไม่ อย่างไร

๕.๓ เมื่อการก่อสร้างตามสัญญาเสร็จสิ้น ก. ตกลงชำระเงินค่าจ้างตามหนังสือรับรองการชำระเงินให้แก่ธนาคารฯ ก. มีหน้าที่ต้องหักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่าย และบริษัทฯ มีหน้าที่ต้องออกใบกำกับภาษีและนำส่งภาษีมูลค่าเพิ่ม หรือไม่ อย่างไร

๕.๔ เมื่อบริษัทฯ โอนสิทธิเรียกร้องตามหนังสือรับรองการชำระเงินให้แก่ผู้รับเหมาช่วงถือว่าผู้รับเหมาช่วงได้รับชำระค่าบริการแล้วหรือไม่ และบริษัทฯ มีหน้าที่ต้องหักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่ายและผู้รับเหมาช่วงมีหน้าที่ออกใบกำกับภาษีและนำส่งภาษีมูลค่าเพิ่มหรือไม่ อย่างไร

แนววินิจฉัย : ๑. กรณีบริษัทฯ ดำเนินการก่อสร้างตามสัญญาจ้างก่อสร้างฯ และได้รับเงินค่าจ้างตามสัญญาจาก ก. ได้แก่ ค่าจ้างล่วงหน้า ค่าธรรมเนียมด้านการเงินพร้อมดอกเบี้ย ค่าก่อสร้าง ดอกเบี้ยค่าก่อสร้างและค่าที่ปรึกษาผู้ควบคุมโครงการก่อสร้างพร้อมดอกเบี้ย บริษัทฯ ต้องนำรายได้ดังกล่าวมารวมคำนวณเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลตามเกณฑ์สิทธิ์ โดยบริษัทฯ ต้องนำรายได้ตามส่วนของงานที่ทำเสร็จในแต่ละรอบระยะเวลาบัญชีมารวมคำนวณเป็นรายได้ในรอบระยะเวลาบัญชีนั้น ทั้งนี้ ตามมาตรา ๖๕ วรรคสอง แห่งประมวลรัษฎากร ประกอบกับข้อ ๔.๔ แห่งคำสั่งกรมสรรพากรที่ ท.ป. ๑/๒๕๒๘ฯ ลงวันที่ ๒๘ สิงหาคม พ.ศ. ๒๕๒๘

๒. กรณีบริษัทฯ โอนสิทธิเรียกร้องการชำระเงินตามหนังสือรับรองการชำระเงินของ ก. ให้แก่ธนาคารฯ และผู้รับเหมาช่วง เนื่องจากการโอนสิทธิเรียกร้อง คือ การที่เจ้าหนี้ผู้มีสิทธิได้รับชำระเงินค่าสินค้าหรือค่าบริการตกลงโอนสิทธิเรียกร้องที่มีต่อลูกหนี้ผู้ซื้อสินค้าหรือผู้รับบริการชำระหนี้ให้แก่บุคคลอีกคนหนึ่งซึ่งเป็นผู้รับโอนสิทธิเรียกร้อง มีผลให้บุคคลผู้รับโอนสิทธิเรียกร้องมีสิทธิเรียกร้องให้ลูกหนี้ชำระหนี้ให้แก่ตนเองแทนเจ้าหนี้ การโอนสิทธิเรียกร้องจึงเป็นการที่เจ้าหนี้โอนสิทธิเรียกร้องในหนี้ของตนให้แก่บุคคล

ซึ่งรับโอนสิทธิเรียกร้องเพื่อเรียกเก็บเงินแทนเจ้าหนี้ ซึ่งลูกหนี้ยังคงมีหน้าที่ในการชำระหนี้อยู่เหมือนเดิม เพียงแต่เปลี่ยนตัวผู้ที่ลูกหนี้จะชำระหนี้ให้เท่านั้นการโอนสิทธิเรียกร้องจึงไม่เข้าลักษณะเป็นการขายสินค้าหรือการให้บริการ ตามมาตรา ๗๗/๑ (๘) (๙) และ (๑๐) แห่งประมวลรัษฎากร และไม่อยู่ในบังคับต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม ตามมาตรา ๗๗/๒ แห่งประมวลรัษฎากร ดังนั้น เมื่อข้อเท็จจริงปรากฏว่า บริษัทฯ โอนสิทธิเรียกร้องการชำระเงินตามหนังสือรับรองการชำระเงินของ ก. ให้แก่ธนาคารฯ และผู้รับเหมาช่วง บริษัทฯ จึงไม่มีหน้าที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับการโอนสิทธิเรียกร้องดังกล่าวแต่อย่างใด

๓. กรณีบริษัทฯ กู้ยืมเงินจากธนาคารฯ เพื่อนำมาใช้ในการดำเนินการก่อสร้างตามสัญญาจ้างก่อสร้างฯ โดยเมื่อบริษัทฯ ทำงานตามโครงการดังกล่าวเสร็จและส่งมอบงานในแต่ละงวด ก. จะออกหนังสือรับรองการชำระเงินตามสัญญาให้กับบริษัทฯ และบริษัทฯ จะโอนสิทธิเรียกร้องตามหนังสือรับรองการชำระเงินของ ก. และออกตั๋วสัญญาใช้เงินให้แก่ธนาคารฯ เพื่อเป็นหลักประกันการกู้ยืมเงิน และขอรับเงินจากธนาคารฯ เนื่องจากการรับจ้างก่อสร้างตามสัญญาจ้างก่อสร้างฯ เข้าลักษณะเป็นการจ้างทำของตามมาตรา ๕๘๗ แห่งประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ และถือเป็น "บริการ" ตามมาตรา ๗๗/๑ (๑๐) แห่งประมวลรัษฎากร บริษัทฯ ในฐานะผู้ให้บริการมีหน้าที่เสียภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา ๗๗/๒ (๑) แห่งประมวลรัษฎากร โดยเมื่อความรับผิดในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับการให้บริการเกิดขึ้นตามมาตรา ๗๘/๑ (๑) แห่งประมวลรัษฎากร บริษัทฯ มีหน้าที่ต้องออกใบกำกับภาษีตามมาตรา ๘๖ วรรคหนึ่ง แห่งประมวลรัษฎากร และเมื่อข้อเท็จจริงปรากฏว่า บริษัทฯ ได้โอนสิทธิเรียกร้องการชำระเงินตามหนังสือรับรองการชำระเงินของ ก. ให้แก่ธนาคารฯ ซึ่งการโอนสิทธิเรียกร้องดังกล่าวไม่ทำให้ความรับผิดตามประมวลรัษฎากรระหว่างบริษัทฯ และ ก. เปลี่ยนแปลงไปแต่อย่างใด ดังนั้น เมื่อธนาคารฯ ผู้รับโอนสิทธิเรียกร้องได้รับชำระเงินค่าจ้างก่อสร้างจาก ก. แทนบริษัทฯ บริษัทฯ ในฐานะผู้ให้บริการมีหน้าที่ต้องออกใบรับตามมาตรา ๑๐๕(๑) แห่งประมวลรัษฎากร และออกใบกำกับภาษีตามมาตรา ๘๖ วรรคหนึ่ง แห่งประมวลรัษฎากร ให้แก่ ก. สำหรับกรณีภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่าย เนื่องจาก ก. เป็นนิติบุคคลจัดตั้งขึ้นตามประกาศของคณะปฏิวัติ ฉบับที่ ๒๙๐ เข้าลักษณะเป็น "องค์การของรัฐบาล" ตามมาตรา ๒ แห่งประมวลรัษฎากร เมื่อ ก. จ่ายเงินได้เป็นค่าจ้างตามสัญญาจ้างก่อสร้างฯ ก. มีหน้าที่ต้องหักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่าย ในอัตราร้อยละ ๑.๐ ตามมาตรา ๖๙ ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร

๔. กรณีบริษัทฯ ว่าจ้างผู้รับเหมาช่วงก่อสร้างงานในบางส่วน โดยผู้รับเหมาช่วงกู้ยืมเงินจากธนาคารฯ เพื่อนำมาใช้ในการดำเนินการก่อสร้าง ซึ่งเมื่อผู้รับเหมาช่วงทำงานตามโครงการดังกล่าวเสร็จและส่งมอบงานในแต่ละงวด บริษัทฯ จะให้ ก. ออกหนังสือรับรองการชำระเงินให้แก่บริษัทฯ และบริษัทฯ จะโอนสิทธิเรียกร้องโดยสลักหลังหนังสือรับรองการชำระเงินดังกล่าวให้แก่ผู้รับเหมาช่วง และผู้รับเหมาช่วงจะโอนสิทธิเรียกร้องการชำระเงินตามหนังสือรับรองการชำระเงินของ ก. และออกตั๋วสัญญาใช้เงินให้แก่ธนาคารฯ เพื่อเป็นหลักประกันการกู้ยืมเงินและขอรับเงินจากธนาคารฯ ต่อไป โดยคู่สัญญาตกลงกันว่าการที่บริษัทฯ โอนสิทธิเรียกร้องตามหนังสือรับรองการชำระเงินของ ก. ให้แก่ผู้รับเหมาช่วงเป็นการชำระหนี้เสร็จสมบูรณ์ หากธนาคารฯ เรียกเก็บเงินค่าจ้างตามหนังสือรับรองการชำระเงินของ ก. จาก ก. ไม่ได้ ผู้รับเหมาช่วงจะเป็นผู้รับผิดชอบแต่เพียงผู้เดียว (ตามข้อ ๔.๗ ของสัญญาจ้างช่วงฯ) การโอนสิทธิเรียกร้องการชำระเงินดังกล่าวเป็นการโอนสิทธิในหนี้ของตนให้แก่บุคคลผู้รับโอนสิทธิเรียกร้อง จึงไม่ถือว่าผู้รับเหมาช่วงได้รับเงินค่าก่อสร้างตามสัญญาจ้างช่วงฯ แต่อย่างไรก็ดีผู้รับเหมาช่วงมีภาระภาษีมูลค่าเพิ่มและภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่าย สำหรับการให้บริการก่อสร้างดังนี้

๔.๑ ภาษีมูลค่าเพิ่ม เนื่องจากการรับจ้างก่อสร้างช่วงเข้าลักษณะเป็น "บริการ" ตามมาตรา ๗๗/๑ (๑๐) แห่งประมวลรัษฎากร ผู้รับเหมาช่วงในฐานะผู้ให้บริการจึงมีหน้าที่ต้องเสีย

ภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา ๗๗/๒ (๑) แห่งประมวลรัษฎากร โดยเมื่อความรับผิดในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับการให้บริการเกิดขึ้นตามมาตรา ๗๘/๑ (๑) แห่งประมวลรัษฎากร ผู้รับเหมาช่วงมีหน้าที่ต้องออกใบกำกับภาษีตามมาตรา ๘๖ วรรคหนึ่ง แห่งประมวลรัษฎากร และเมื่อข้อเท็จจริงปรากฏว่า ผู้รับเหมาช่วงได้โอนสิทธิเรียกร้องการชำระเงินตามหนังสือรับรองการชำระเงินของ ก. ให้แก่ธนาคารฯ ซึ่งการโอนสิทธิเรียกร้องดังกล่าวไม่ทำให้ความรับผิดตามประมวลรัษฎากรระหว่างผู้รับเหมาช่วงกับบริษัทฯ เปลี่ยนแปลงไปแต่อย่างใด ดังนั้น เมื่อธนาคารฯ ได้รับชำระเงินค่าจ้างก่อสร้างจาก ก. ผู้รับเหมาช่วงในฐานะผู้ให้บริการมีหน้าที่ต้องออกใบรับตามมาตรา ๑๐๕ (๑) แห่งประมวลรัษฎากร และออกใบกำกับภาษีตามมาตรา ๘๖ วรรคหนึ่ง แห่งประมวลรัษฎากร ให้แก่บริษัทฯ

๔.๒ ภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่าย เนื่องจากบริษัทฯ จ่ายเงินได้เป็นค่าจ้างให้กับผู้รับเหมาช่วงเงินได้ดังกล่าวเข้าลักษณะเป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา ๔๐ (๘) แห่งประมวลรัษฎากร บริษัทฯ จึงมีหน้าที่ต้องหักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่าย ในอัตราร้อยละ ๓.๐ ของค่าจ้างที่จ่าย ตามข้อ ๘ (๒) ของคำสั่งกรมสรรพากรที่ ท.ป. ๔/๒๕๒๘ เรื่อง สั่งให้ผู้จ่ายเงินได้พึงประเมินตามมาตรา ๔๐ แห่งประมวลรัษฎากร มีหน้าที่หักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่าย ลงวันที่ ๒๖ กันยายน พ.ศ. ๒๕๒๘

เลขตู้ : ๖๙/๓๓๘๕๓

เลขที่หนังสือ : กค ๐๘๑๑/๕๒๑๗

วันที่ : ๑๒ มิถุนายน ๒๕๔๕

เรื่อง : ภาษีเงินได้นิติบุคคลและภาษีมูลค่าเพิ่ม กรณีรับเหมาก่อสร้างสถานีไฟฟ้าย่อย

ข้อกฎหมาย : มาตรา ๓ เตรส, มาตรา ๗๗/๑ (๑๐) และมาตรา ๗๙

ข้อหารือ : บริษัท ช. จำกัด ได้ตกลงทำสัญญารับเหมาก่อสร้างโรงไฟฟ้าย่อย ณ สถานที่ตั้งโรงงานในนิคมอุตสาหกรรมแหลมฉบังของบริษัทผู้ว่าจ้าง โดยสัญญาดังกล่าวมีสาระสำคัญดังนี้

๑. บริษัทฯ ตกลงรับเหมาก่อสร้างโรงไฟฟ้าย่อยพร้อมทั้งติดตั้งอุปกรณ์ในระบบต่าง ๆ โดยบริษัทฯ เป็นผู้จัดหาวัสดุและอุปกรณ์ต่าง ๆ ที่ใช้ในการก่อสร้างและติดตั้งดังกล่าว

๒. เมื่อบริษัทฯ ได้ดำเนินการก่อสร้างโรงไฟฟ้าย่อยและติดตั้งอุปกรณ์ในระบบต่าง ๆ ให้แล้วเสร็จตามสัญญาแล้ว บริษัทฯ และบริษัทผู้ว่าจ้างจะร่วมทดสอบและบริษัทผู้ว่าจ้างจะรับมอบงานโดยออกใบรับรอง (Taking Over Certificate) ให้แก่บริษัทฯ เมื่องานก่อสร้างและติดตั้งอุปกรณ์ได้แล้วเสร็จสมบูรณ์และสามารถใช้งานได้ตามที่กำหนดในสัญญา

๓. บริษัทฯ จะต้องรับประกันและรับผิดชอบต่องานที่ส่งมอบเป็นระยะเวลา ๑๒ เดือน นับแต่วันที่ผู้ว่าจ้างได้รับมอบงาน สำหรับความเสียหายที่เกิดขึ้นจากข้อผิดพลาดในการออกแบบ วัสดุหรือการดำเนินงานที่ด้อยคุณภาพ

๔. กรรมสิทธิ์ในโรงไฟฟ้าย่อยและอุปกรณ์ที่ติดตั้งแล้วเสร็จจะตกเป็นของบริษัทผู้ว่าจ้างเมื่อได้ชำระค่าตอบแทนตามสัญญาครบถ้วน กล่าวคือ บริษัทผู้ว่าจ้างจะได้รับโอนสิทธิในงานในวันหลังจากได้ชำระค่าจ้างงวดสุดท้ายแล้ว

๕. ค่าตอบแทนการก่อสร้างโรงไฟฟ้าย่อยและติดตั้งอุปกรณ์จะกำหนดเป็นราคาเหมารวมเป็นเงินบาท โดยจะไม่มีการแยกมูลค่าของวัสดุอุปกรณ์ และค่าจ้างก่อสร้าง โดยค่าตอบแทนเหมาดังกล่าวจะรวมถึงการให้บริการบำรุงรักษาเป็นเวลา ๓ ปี นับแต่วันที่ออกใบรับรองการรับมอบงาน (Issuance of Taking Over Certificate)

๖. ค่าตอบแทนเหมาตามสัญญาดังกล่าว บริษัทผู้ว่าจ้างจะจ่ายให้แก่บริษัทฯ เป็นรายเดือนเป็นเวลา ๓๐ เดือน ในจำนวนเท่า ๆ กันทุกเดือน โดยเริ่มชำระงวดแรกหลังจากเมื่อผู้ว่าจ้างได้ออกใบรับรองการรับมอบงาน (Issuance of Taking Over Certificate) ให้แก่บริษัทฯ เป็นเวลา ๑ เดือน

บริษัทฯ เข้าใจว่าการก่อสร้างโรงไฟฟ้าย่อยและติดตั้งอุปกรณ์ตามสัญญา โดยมีสาระสำคัญและเงื่อนไขดังกล่าวข้างต้น เข้าลักษณะเป็นสัญญาจ้างทำของ ตามมาตรา ๕๘๗ แห่งประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ เนื่องจากลักษณะของสัญญาดังกล่าวเป็นการรับทำงานเพื่อมุ่งผลสำเร็จของงาน ซึ่งบริษัทฯ มีหน้าที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มจากค่าตอบแทนที่ได้รับตามสัญญาดังกล่าว โดยสามารถเรียกเก็บค่าภาษีมูลค่าเพิ่มจากบริษัทผู้ว่าจ้างได้

บริษัทฯ จึงขอหารือว่าสัญญาการก่อสร้างโรงไฟฟ้าย่อยดังกล่าวข้างต้นเข้าลักษณะเป็นสัญญารับจ้างเหมาก่อสร้างโรงไฟฟ้าย่อยและติดตั้งอุปกรณ์ซึ่งอยู่ในบังคับต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มหรือไม่

แนววินิจฉัย : ๑. ภาษีมูลค่าเพิ่ม เนื่องจากการประกอบกิจการของบริษัทฯ เข้าลักษณะเป็นการให้บริการตามมาตรา ๗๗/๑(๑๐) แห่งประมวลรัษฎากร บริษัทฯ จึงมีหน้าที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มจากมูลค่าทั้งหมดที่ได้รับจากการให้บริการตามมาตรา ๗๙ แห่งประมวลรัษฎากร หากบริษัทฯ เป็นผู้ประกอบการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม ตามมาตรา ๗๗/๑(๖) แห่งประมวลรัษฎากร บริษัทฯ มีหน้าที่เรียกเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากบริษัทผู้ว่าจ้างซึ่งเป็นผู้รับบริการได้ ทั้งนี้ ตามมาตรา ๘๒/๔ วรรคหนึ่ง แห่งประมวลรัษฎากร

๒. ภาษีเงินได้นิติบุคคลหัก ณ ที่จ่าย เมื่อสัญญาจัดซื้อและติดตั้งสถานีไฟฟ้าย่อยระหว่างบริษัทฯ กับผู้ว่าจ้าง เข้าลักษณะเป็นสัญญาจ้างทำของ ตามมาตรา ๕๘๗ แห่งประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ ดังนั้น ผู้ว่าจ้างซึ่งเป็นผู้จ่ายเงินได้พึงประเมินที่เป็นค่าจ้างทำของให้แก่บริษัทฯ มี หน้าที่ต้องหักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่าย ไว้ทุกคราวที่จ่ายเงินได้พึงประเมินนั้นในอัตราร้อยละ ๓.๐ ตามมาตรา ๓ เตรส แห่งประมวลรัษฎากร ประกอบกับข้อ ๘(๒) ของคำสั่งกรมสรรพากรที่ ท.ป. ๔/๒๕๒๘ เรื่อง สั่งให้ผู้จ่ายเงินได้พึงประเมินตามมาตรา ๔๐ แห่งประมวลรัษฎากร มีหน้าที่หักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่าย ลงวันที่ ๒๖ กันยายน พ.ศ. ๒๕๒๘

เลขตู้ : ๖๕/๓๑๕๒๘

๖.๓.๒ กรณีการโอนสิทธิค่าบริการ

เลขที่หนังสือ : กค ๐๘๑๑/พ.๖๒๕๖

วันที่ : ๒๘ กรกฎาคม ๒๕๔๓

เรื่อง : ภาษีกรณีโอนสิทธิค่าบริการสาธารณูปโภค

ข้อกฎหมาย : มาตรา ๗๗/๑(๑๐)), มาตรา ๗๘/๑(๒)

ข้อหารือ : สำนักงานภาษีสรรพากรพื้นที่ ได้ตรวจคืนภาษีมูลค่าเพิ่ม ราย บริษัท ก. จำกัด จากการตรวจสอบพบว่าบริษัทฯ ได้ทำสัญญาเช่าอาคารและเช่าพื้นที่อาคารศูนย์การค้าเวิลด์เทรด โครงการระยะที่ ๒ จากบริษัท ว. จำกัด มีกำหนดเวลา ๓๐ ปี นับแต่วันที่ ๑ มกราคม ๒๕๓๒ เป็นต้นมา และ บริษัทฯ ได้ให้บุคคลภายนอกเช่าพื้นที่ โดยบริษัทฯเป็นผู้ทำสัญญาและเรียกเก็บค่าเช่าพื้นที่จากผู้เช่าโดยตรง แต่ในส่วนของค่าบริการสาธารณูปโภค บริษัทฯ ได้ทำสัญญาใช้สิทธิประกอบการโดยทำสัญญาระหว่างบริษัท ว. จำกัด (เจ้าของอาคารที่ ๑) และบริษัทฯ (เจ้าของอาคารที่ ๒) ซึ่งเป็นผู้ให้ใช้สิทธิฝ่ายหนึ่ง กับ บริษัท ฟ. จำกัด ซึ่งเป็นผู้ขอใช้สิทธิอีกฝ่ายหนึ่ง สัญญากำหนดเงื่อนไขสรุปความว่า ผู้ใช้สิทธิจะให้บริการสาธารณูปโภคแก่ลูกค้าที่ทำสัญญาเช่าอาคารพาณิชย์กับเจ้าของอาคาร และผู้ใช้สิทธิจะต้องเป็นผู้ทำสัญญาบริการกับผู้เช่าภายในศูนย์การค้า และเก็บค่าบริการจากผู้เช่าได้โดยตรงกับผู้เช่าแต่ละรายสัญญานี้มีกำหนดเวลา ๒๒ ปี ๑๑ เดือน

นับแต่วันที่ ๑ มกราคม ๒๕๔๐ ผู้ใช้สิทธิตกลงชำระค่าตอบแทนให้กับเจ้าของอาคารที่ ๑ และเจ้าของอาคารที่ ๒ เป็นงวดรายเดือน เริ่มชำระงวดแรกวันที่ ๒ มกราคม ๒๕๔๐ สัญญานี้ไม่มีการจ่ายเงินก่อนไม่ว่าในลักษณะใด ณ วันทำสัญญา อีกทั้งปัจจุบันเจ้าของอาคารทั้งสองยังไม่ได้รับชำระค่าตอบแทนแต่อย่างใด โดยบริษัทฯ ได้นำมูลค่าที่ควรได้รับตามสัญญาบันทึกบัญชีเป็นลูกหนี้การค้าคู่กับรายได้เพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลไว้แล้ว แต่ยังมิได้นำส่งภาษีมูลค่าเพิ่ม โดยชี้แจงว่าบริษัทฯ ยังไม่ได้รับชำระค่าตอบแทนตามสัญญาความรับผิดในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มยังไม่เกิด

สำนักงานภาษีสรรพากรพื้นที่ เห็นว่า การโอนสิทธิในส่วนของค่าบริการสาธารณูปโภคเป็นการขายสินค้าที่ไม่มีรูปร่าง ความรับผิดในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มเกิดขึ้นเมื่อมีการโอนกรรมสิทธิ์สินค้ามิใช่เมื่อได้รับชำระราคาสินค้าซึ่งเมื่อบริษัทฯ โอนสิทธิในการเรียกเก็บค่าบริการสาธารณูปโภคของอาคารให้เช่าให้บริษัทฯ อื่นดำเนินการ ถือเป็นการขายสินค้า ต้องนำมูลค่าตามสัญญามาถือเป็นเงินได้เพื่อเป็นฐานในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มในเดือนที่ทำสัญญาตามมูลค่าทั้งหมดของสัญญา

สำนักงานสรรพากรภาค มีความเห็นสรุปความว่า สัญญาดังกล่าวเป็นการได้มาซึ่งสิทธิในการประกอบกิจการในอาคารโดยไม่มีการโอนกรรมสิทธิ์ในทรัพย์สินดังกล่าว สัญญาดังกล่าวไม่ใช่การซื้อขาย แต่เป็นการให้บริการตามมาตรา ๗๗/๑ (๑๐) แห่งประมวลรัษฎากร แต่เนื่องจากบริษัท ฟ. ได้เข้ามาใช้สิทธิประกอบกิจการตามสัญญาดังกล่าวแล้ว แม้บริษัทฯ ทั้ง ๒ ยังไม่ได้รับชำระค่าตอบแทนตามสัญญา แต่บริษัทฯ ทั้งสองได้รับรู้รายได้เพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลไว้แล้ว จึงถือได้ว่าได้มีการใช้บริการโดยบุคคลอื่น (บริษัท ฟ.) ในอาคารนั้นแล้ว ความรับผิดในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม จึงเกิดขึ้นตามนัยมาตรา ๗๘/๑ (๑) (ข) แห่งประมวลรัษฎากร บริษัทฯ ทั้งสองจึงต้องรับผิดในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มตามส่วนของการใช้บริการตามสัญญาดังกล่าว จึงหารือว่าความเห็นดังกล่าวถูกต้องหรือไม่

แนววินิจฉัย : กรณีบริษัท ว. และบริษัทฯ ได้ให้บริษัท ฟ. ใช้สิทธิบริหารกิจการบริการสาธารณูปโภคของอาคารศูนย์การค้าเวิลด์เทรดเซ็นเตอร์ เป็นเวลา ๒๒ ปี ๑๑ เดือน โดยบริษัท ฟ. จะได้รับสิทธิเป็นผู้ให้บริการและเรียกเก็บค่าตอบแทนจากผู้เช่าพื้นที่โดยตรง และจ่ายให้บริษัท ว. และบริษัทฯ เป็นรายเดือนตามอัตราและระยะเวลาตามที่กำหนด แต่ไม่มีการโอนกรรมสิทธิ์ในทรัพย์สินดังกล่าว การประกอบกิจการดังกล่าวเข้าลักษณะเป็นการให้บริการตามมาตรา ๗๗/๑ (๑๐) แห่งประมวลรัษฎากร และกรณีการให้บริการตามสัญญาที่กำหนดค่าตอบแทนตามส่วนของบริการที่ทำ โดยผู้ให้บริการได้ให้ผู้รับบริการซึ่งเป็นคู่สัญญาได้ใช้บริการก่อน <u>กรณีดังกล่าวยังไม่ถือว่าเป็นการได้ใช้บริการโดยบุคคลอื่นก่อนตามมาตรา ๗๘/๑ (๒) แห่งประมวลรัษฎากร</u> ดังนั้น กรณีตามข้อเท็จจริงดังกล่าว ความรับผิดในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มเกิดขึ้นเมื่อได้รับชำระค่าบริการ

เลขตู้ : ๖๓/๒๙๖๑๖