๗. รายได้จากการขายอสังหาริมทรัพย์

๗.๑ ด้านบัญชี

๗.๑.๑ มาตรฐานการรายงานทางการเงินสำหรับกิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะ

(๑) บทที่ ๓ กรอบแนวคิด

เกณฑ์คงค้าง กำหนดให้กิจการต้องรับรู้รายการค้าในรอบระยะเวลารายงานที่เกิดรายการนั้น ซึ่งอาจเป็นรอบระยะเวลารายงานเดียวกันหรือต่างกันกับรอบระยะเวลารายงานที่กิจการได้รับหรือจ่ายชำระเงินสด (ย่อหน้าที่ ๓.๓)

(๒) บทที่ ๑๙ การรับรู้รายได้จากการขายอสังหาริมทรัพย์

๑) การรับรู้รายได้จากการขายอสังหาริมทรัพย์ทั้ง ๓ ประเภท คือ (๑) การขายที่ดิน (๒) ขายที่ดินพร้อมสิ่งปลูกสร้าง และ (๓) การขายอาคารชุด สามารถเลือกการรับรู้ได้หลายวิธีตามเงื่อนไขของการเกิดขึ้นของรายได้จากการขายนั้น คือ

๑.๑) รับรู้เป็นรายได้ทั้งจำนวน

๑.๒) รับรู้เป็นรายได้ตามอัตราส่วนของงานที่ทำเสร็จ

๑.๓) รับรู้เป็นรายได้ตามเงินค่างวดที่ถึงกำหนดชำระ

กรณีที่ไม่อาจรับรู้เป็นรายได้ตาม ๑.๑ - ๑.๓ ให้บันทึกเงินที่ได้รับเป็นเงินมัดจำหรือเงินรับล่วงหน้า เงื่อนไขการรับรู้เป็นรายได้ตามอัตราส่วนของงานที่ทำเสร็จหรือตามเงินค่างวดที่ถึงกำหนดชำระ (ย่อหน้าที่ ๑๙.๔)

๒) การรับรู้เป็นรายได้ตามอัตราส่วนของงานที่ทำเสร็จ (ย่อหน้า ๑๙.๖)

๒.๑) วิธีการกำหนดอัตราส่วนของงานที่ทำเสร็จ มีหลายวิธี ได้แก่

- อัตราส่วนของต้นทุนการก่อสร้างที่เกิดขึ้นของงานที่ทำเสร็จจนถึงปัจจุบันกับประมาณการต้นทุนการก่อสร้างทั้งสิ้น ทั้งนี้ไม่รวมต้นทุนที่ดิน
- การสำรวจเนื้องานที่ได้ทำแล้ว
- การสำรวจอัตราส่วนของงานก่อสร้างทั้งหมดตามสัญญาโดยพิจารณาจากการสำรวจทางกายภาพ

๒.๒) ในกรณีที่ผู้ซื้อผิดนัดชำระเงินเกินกว่า ๓ งวดติดต่อกันและอัตราส่วนของงานที่ทำเสร็จสูงกว่าเงินค่างวดที่ถึงกำหนดชำระ ให้หยุดการรับรู้รายได้ทันที

๒.๓) ควรมีการตั้งค่าเผื่อหนี้สงสัยจะสูญตามความเหมาะสม (ย่อหน้าที่ ๑๙.๖)

๓) การรับรู้เป็นรายได้ตามเงินค่างวดที่ถึงกำหนดชำระ

๓.๑) การรับรู้เป็นรายได้ตามเงินค่างวดที่ถึงกำหนดชำระ ให้ใช้วิธีการรับรู้ตามอัตรากำไรขั้นต้น

๓.๒) ในกรณีที่อัตราส่วนของงานที่ทำเสร็จต่ำกว่าสัดส่วนของเงินที่ได้รับผ่อนชำระตามกำหนดต่อราคาขายผ่อนชำระ ให้รับรู้รายได้ไม่เกินอัตราส่วนของงานที่ทำเสร็จ ส่วนเงินค่างวดที่ได้รับผ่อนชำระเกินกว่าอัตราส่วนของงานที่ทำเสร็จให้ถือเป็นเงินรับล่วงหน้าจากผู้ซื้อ

๓.๓) ในกรณีที่ผู้ซื้อผิดนัดชำระเงินเกินกว่า ๓ งวดติดต่อกัน ให้หยุดรับรู้รายได้ทันที

๓.๔) ควรมีการตั้งค่าเผื่อหนี้สงสัยจะสูญตามความเหมาะสม

๓.๕) ถ้าในระหว่างการผ่อนชำระ ผู้ซื้อสามารถชำระเงินส่วนที่เหลือทั้งหมดได้ก่อนกำหนด หรือ สามารถหาแหล่งเงินกู้อื่นใด รวมทั้งการก่อสร้างได้เสร็จสมบูรณ์และผู้ขายได้โอนความเสี่ยง และผลประโยชน์ที่มีนัยสำคัญในทรัพย์สินให้แก่ผู้ซื้อแล้ว ให้รับรู้จำนวนเงินดังกล่าวเป็นรายได้ทั้งจำนวนในงวดนั้น (ย่อหน้าที่ ๑๙.๗)

๗.๑.๒ มาตรฐานการรายงานทางการเงินสำหรับกิจการที่มีส่วนได้เสียสาธารณะ

มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ ๑๕ เรื่อง รายได้จากสัญญาที่ทำกับลูกค้า

กิจการจะรับรู้รายได้ในจำนวนเงินที่สะท้อนถึงสิ่งตอบแทนที่กิจการคาดว่าจะมีสิทธิได้รับจากการแลกเปลี่ยนสินค้าหรือบริการที่ได้ส่งมอบให้แก่ลูกค้า และกำหนดให้กิจการต้องใช้ดุลยพินิจและพิจารณาข้อเท็จจริงและเหตุการณ์ที่เกี่ยวข้องทั้งหมดในการพิจารณาตามหลักการในแต่ละขั้นตอน โดยมีหลักการ ๕ ขั้นตอน สำหรับการรับรู้รายได้ที่เกิดขึ้นกับสัญญาที่ทำกับลูกค้าประกอบด้วย

๑. <u>การระบุสัญญาที่ทำกับลูกค้า</u> โดยสัญญาอาจอยู่ในรูปแบบที่เป็นลายลักษณ์อักษรด้วยวาจาหรือประเพณีปฏิบัติทางธุรกิจ

๒. <u>การระบุภาระที่ต้องปฏิบัติในสัญญา</u> เช่น การโอนสินค้าหรือให้บริการหรืออาจเป็นชุดของสินค้าหรือบริการโดยในหนึ่งสัญญาอาจมีภาระที่ต้องปฏิบัติตั้งแต่หนึ่งภาระขึ้นไป

๓. <u>กำหนดราคาของรายการ</u> โดยต้องไม่รวมองค์ประกอบการจัดหาเงิน (ดอกเบี้ยจากการผ่อนชำระ) แต่รวมสิ่งตอบแทนที่อาจไม่ได้อยู่ในรูปตัวเงิน และต้องคำนึงถึงจำนวนเงินที่กิจการจ่ายชำระ

๔. <u>การปันส่วนราคา</u>ของรายการให้กับแต่ละภาระที่ต้องปฏิบัติที่รวมอยู่ในสัญญา โดยอ้างอิงกับราคาขายแบบเอกเทศ

๕. <u>การรับรู้รายได้</u> [๑]

กิจการต้องรับรู้รายได้ เมื่อกิจการได้ปฏิบัติ (หรือขณะปฏิบัติ) ตามภาระที่ต้องปฏิบัติเสร็จสิ้น โดยการโอนอำนาจควบคุม (Control) ในสินค้าหรือบริการนั้นไปยังลูกค้า เมื่อกิจการปฏิบัติตามภาระที่ต้องปฏิบัติแล้วเสร็จ โดยจุดของการรับรู้รายได้แบ่งออกเป็น ๒ ลักษณะ คือ

๕.๑ <u>ลักษณะที่ ๑ : ภาระที่ต้องปฏิบัติเสร็จสิ้นตลอดช่วงเวลาหนึ่ง (Over time)</u>

กิจการรับรู้รายได้จากการขายอสังหาริมทรัพย์ สำหรับการส่งมอบ โดยอำนาจการควบคุมสินค้าหรือบริการตลอดช่วงเวลาหนึ่ง และถือว่าภาระที่ต้องปฏิบัติเสร็จสิ้นตลอดช่วงเวลาหนึ่ง

กิจการจะรับรู้รายได้ตลอดช่วงเวลาหนึ่ง ได้ก็ต่อเมื่อเป็นไปตามเงื่อนไขข้อใดข้อหนึ่งต่อไปนี้

- การปฏิบัติงานของกิจการสร้างหรือทำให้สินทรัพย์ของลูกค้าเพิ่มขึ้นที่ลูกค้ามีอำนาจควบคุมเหมือนสินทรัพย์ที่เกิดขึ้นหรือเพิ่มขึ้น ตัวอย่างเช่น การก่อสร้างอาคารสำนักงานบนที่ดินของลูกค้า การพัฒนาโปรแกรมสำเร็จรูปทางบัญชีตามแบบที่ลูกค้าต้องการ เป็นต้น

- การปฏิบัติงานของกิจการไม่ก่อให้เกิดสินทรัพย์ที่กิจการมีทางเลือกอื่นในการนำไปใช้ (Alternative Use) (ไม่ว่าจะโดยข้อจำกัดของสัญญาหรือลักษณะของสินทรัพย์เอง) และกิจการมีสิทธิที่สามารถบังคับให้จ่ายชำระสำหรับการปฏิบัติงานที่เสร็จสิ้นแล้วจนถึงปัจจุบัน (หากมีการยกเลิกสัญญา) เช่น สินค้าที่มีลักษณะเฉพาะสำหรับลูกค้ารายใดรายหนึ่ง โดยไม่สามารถเอาไปขายให้กับลูกค้ารายอื่นได้และ

[๑] คู่มืออธิบายมาตรฐานรายงานทางการเงิน ฉบับที่ ๑๕ เรื่อง รายได้จากสัญญาที่ทำกับลูกค้า สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์ (เผยแพร่ ๒๑ กุมภาพันธ์ ๒๕๖๒), หน้า ๑๖

กิจการมีสิทธิที่สามารถบังคับให้จ่ายชำระสำหรับการปฏิบัติงานที่แล้วเสร็จจนถึงปัจจุบัน หากลูกค้ายกเลิกสัญญา เป็นต้น

หากไม่เข้าเงื่อนไขใดข้างต้น กิจการต้องรับรู้รายได้แบบ ณ เวลาใดเวลาหนึ่ง

๕.๒ <u>ลักษณะที่ ๒ : ภาระที่ต้องปฏิบัติเสร็จสิ้น ณ เวลาใดเวลาหนึ่ง (Point in Time)</u>

กิจการต้องจัดภาระที่ต้องปฏิบัตินั้นเป็นภาระที่ต้องปฏิบัติซึ่งเสร็จสิ้น ณ เวลาใดเวลาหนึ่ง ในการระบุว่า ณ เวลาใดลูกค้าได้รับอำนาจควบคุมสินทรัพย์ที่ตกลงกัน และภาระที่ต้องปฏิบัติได้เสร็จสิ้นลง กิจการต้องพิจารณาข้อกำหนดสำหรับอำนาจการควบคุม นอกจากนี้ กิจการต้องพิจารณาข้อบ่งชี้โดยการโอนอำนาจการควบคุมในสินค้าหรือบริการ ซึ่งรวมถึง (แต่ไม่จำกัดเพียง) รายการต่อไปนี้

- กิจการมีสิทธิในปัจจุบันที่จะได้รับชำระเงินสำหรับสินทรัพย์
- ลูกค้ามีกรรมสิทธิ์ทางกฎหมายในสินทรัพย์
- กิจการได้ส่งมอบการครอบครองทางกายภาพของสินทรัพย์ให้กับลูกค้า
- ลูกค้ามีความเสี่ยงและผลตอบแทนที่มีนัยสำคัญของความเป็นเจ้าของในสินทรัพย์
- ลูกค้าได้ยอมรับสินทรัพย์แล้ว

๗.๒ ด้านภาษีอากรประมวลรัษฎากร

๗.๒.๑ ภาษีเงินได้นิติบุคคล

๑) มาตรา ๓๙ แห่งประมวลรัษฎากร

“ขาย” หมายความรวมถึง ขายฝาก แลกเปลี่ยน ให้ โอนกรรมสิทธิ์หรือสิทธิครอบครองอสังหาริมทรัพย์ไม่ว่าด้วยวิธีใด และไม่ว่าจะมีค่าตอบแทนหรือไม่ แต่ไม่รวมถึง

(๑) ขาย แลกเปลี่ยน ให้ หรือโอนกรรมสิทธิ์ หรือสิทธิครอบครองในอสังหาริมทรัพย์ให้แก่ส่วนราชการ หรือรัฐวิสาหกิจที่มิใช่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลตามหลักเกณฑ์ เงื่อนไข และราคาหรือมูลค่าตามที่กำหนดโดยพระราชกฤษฎีกา

(๒) การโอนโดยทางมรดกให้แก่ทายาท ซึ่งกรรมสิทธิ์หรือสิทธิครอบครองในอสังหาริมทรัพย์

“ราคาขาย” หมายความรวมถึง ราคาที่เจ้าพนักงานประเมินกำหนดตามมาตรา ๔๙ ทวิ

“สิทธิครอบครอง” หมายความถึง สิทธิครอบครองในการถือครองอสังหาริมทรัพย์

๒) มาตรา ๖๕ แห่งประมวลรัษฎากร

๑) การคำนวณรายได้และรายจ่ายให้ใช้ “**เกณฑ์สิทธิ**” โดย

- ให้นำรายได้ที่เกิดขึ้นในรอบระยะเวลาบัญชีใด แม้ว่าจะยังไม่ได้รับชำระในรอบระยะเวลาบัญชีนั้น มารวมคำนวณเป็นรายได้ในรอบระยะเวลาบัญชีนั้น และ
- ให้นำรายจ่ายทั้งสิ้นที่เกี่ยวกับรายได้นั้น แม้จะยังมิได้จ่ายใน**รอบระยะเวลาบัญชี**นั้นมารวมคำนวณเป็นรายจ่ายของรอบระยะเวลาบัญชีนั้น

๒) เงินได้ที่ต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล คือ **กำไรสุทธิ**

- กำไรสุทธิ = รายได้จากกิจการ + รายได้เนื่องจากกิจการ – รายจ่าย (รายจ่ายต้องเป็นไปตามเงื่อนไขที่ระบุไว้ใน มาตรา ๖๕ ทวิ และมาตรา ๖๕ ตรี)

๓) รอบระยะเวลาบัญชี ให้มีกำหนด ๑๒ เดือน เว้นแต่ในกรณีดังต่อไปนี้จะน้อยกว่า ๑๒ เดือนก็ได้ คือ

(ก) บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลเริ่มตั้งใหม่ จะถือวันเริ่มตั้งถึงวันหนึ่งวันใดเป็นรอบระยะเวลาบัญชีแรกก็ได้

(ข) บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลอาจยื่นคำร้องต่ออธิบดี ขอเปลี่ยนวันสุดท้ายของรอบระยะเวลาบัญชี ในกรณีเช่นว่านี้ให้อธิบดีมีอำนาจสั่งอนุญาตหรือไม่ อนุญาตสุดแต่จะเห็นสมควร คำสั่งเช่นว่านั้นต้องแจ้งให้บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลผู้ยื่นคำร้องทราบภายในเวลาอันสมควร และในกรณีที่อธิบดีสั่งอนุญาตให้บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลนั้นถือปฏิบัติตั้งแต่รอบระยะเวลาบัญชีที่อธิบดีกำหนด

๓) คำสั่งกรมสรรพากรที่ ท.ป. ๑/๒๕๒๘ฯ ข้อ ๓

"๓.๗ การคำนวณรายได้และรายจ่ายของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลซึ่งประกอบ**กิจการขายอสังหาริมทรัพย์** ให้ใช้เกณฑ์สิทธิ์ตามข้อ ๒ โดยให้ถือปฏิบัติเกี่ยวกับการคำนวณรายได้และรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้ดังต่อไปนี้

(๑) ให้คำนวณรายได้และรายจ่ายที่เกี่ยวข้องเป็นรายได้และรายจ่ายทั้งจำนวนเมื่อมีการจดทะเบียนโอนกรรมสิทธิ์ในอสังหาริมทรัพย์ เฉพาะการขายอสังหาริมทรัพย์ที่มีการจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรมเกี่ยวกับอสังหาริมทรัพย์ในรอบระยะเวลาบัญชีเดียวกันกับการขายนั้น

(๒) ให้คำนวณรายได้และรายจ่ายที่เกี่ยวข้องตามอัตราส่วนของงานที่ทำเสร็จในแต่ละรอบระยะเวลาบัญชีมารวมคำนวณเป็นรายได้และรายจ่ายในรอบระยะเวลาบัญชีนั้น หรือ

(๓) ให้คำนวณรายได้และรายจ่ายที่เกี่ยวข้องตามงวดที่ถึงกำหนดชำระโดยให้ใช้วิธีการคำนวณตามอัตรากำไรขั้นต้น

การคำนวณเป็นรายได้และรายจ่ายตาม (๒) และ (๓) ให้ใช้หลักเกณฑ์ตามวิธีการทางบัญชีที่รับรองทั่วไป

กรณีบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลได้เลือกใช้วิธีหนึ่งวิธีใดตาม (๒) หรือ (๓) เพื่อคำนวณรายได้และรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้สำหรับการขายอสังหาริมทรัพย์ประเภทใดแล้ว ให้ใช้วิธีนั้นตลอดไปสำหรับการขายอสังหาริมทรัพย์ประเภทนั้น เว้นแต่จะได้รับอนุมัติให้เปลี่ยนแปลงจากอธิบดีกรมสรรพากร

การคำนวณรายได้และรายจ่ายของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่เป็นกิจการที่มีส่วนได้เสียสาธารณะ (Publicly Accountable Entities) ตามมาตรฐานการบัญชี ซึ่งประกอบกิจการขายอสังหาริมทรัพย์ ให้ใช้เกณฑ์สิทธิ์ตามข้อ ๒ โดยให้คำนวณรายได้และรายจ่ายที่เกี่ยวข้องตามวิธีการทางบัญชีที่รับรองทั่วไป

คำว่า "กิจการขายอสังหาริมทรัพย์" ตามวรรคหนึ่งหมายความว่า การขายที่ดิน การขายที่ดินพร้อมสิ่งปลูกสร้าง การขายสิ่งปลูกสร้าง และการขายอาคารชุด"

๔) มาตรา ๖๕ ทวิ (๔) แห่งประมวลรัษฎากร

๑) ในกรณีโอนทรัพย์สิน (ขายสินค้า) ให้บริการ หรือให้กู้ยืมเงิน โดยไม่มีค่าตอบแทนหรือดอกเบี้ยต่ำกว่าราคาโดยไม่มีเหตุอันสมควร

๒) เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจประเมินค่าตอบแทน ค่าบริการ หรือดอกเบี้ยนั้นตามราคาตลาดในวันที่โอน ให้บริการหรือให้กู้ยืมเงิน

๗.๒.๒ ภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่าย (กรณีกิจการเป็นผู้ถูกหักภาษี ณ ที่จ่าย) ตามมาตรา ๖๙ ตรี แห่งประมวลรัษฎากร

ลำดับ	ผู้จ่ายเงินหรือผู้มีหน้าที่หักภาษี	ประเภทเงินได้	ผู้รับเงินได้	อัตราร้อยละ
๑	บุคคล ห้างหุ้นส่วน บริษัท สมาคมหรือคณะบุคคล	มาตรา ๔๐(๘) เฉพาะที่จ่ายค่าซื้ออสังหาริมทรัพย์	บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล	๑.๐

๗.๒.๓ ภาษีธุรกิจเฉพาะ

๑) คำนิยามของ “รายรับ” ในทางภาษีธุรกิจเฉพาะ

มาตรา ๙๑/๑ (๑) " รายรับ " หมายความว่า เงิน ทรัพย์สิน ค่าตอบแทน หรือ ประโยชน์ใด ๆ อันมีมูลค่าที่ได้รับหรือพึงได้รับ ไม่ว่าในหรือนอกราชอาณาจักรอันเนื่องมาจากการประกอบกิจการ

มาตรา ๙๑/๘ วรรคสอง การคำนวณรายรับตามวรรคหนึ่ง เป็นไปตามวิธีการหลักเกณฑ์และการปฏิบัติทางบัญชีและเพื่อประโยชน์ในการคำนวณรายรับ เมื่อได้เลือกปฏิบัติเป็นอย่างใดแล้วให้ถือปฏิบัติเป็นอย่างเดียวกันตลอดไป เว้นแต่จะได้รับอนุมัติจากอธิบดีให้เปลี่ยนแปลงได้

๒) ฐานภาษี

รายรับจากการประกอบกิจการขายอสังหาริมทรัพย์ทางการค้าและหากำไร มาตรา ๙๑/๒ (๖) คือ รายรับก่อนหักรายจ่ายใด ๆ ทั้งสิ้นในขณะที่จดทะเบียนสิทธิและนิติกรรมเกี่ยวกับอสังหาริมทรัพย์นั้น เป็นทางค้าหรือหากำไร ไม่ว่าอสังหาริมทรัพย์นั้นจะได้มาโดยวิธีใดก็ตาม

๓) อัตราภาษีธุรกิจเฉพาะ

มาตรา ๙๑/๖ แห่งประมวลรัษฎากร ร้อยละ ๓ ของรายรับก่อนหักรายจ่ายใด ๆ

ผู้ประกอบกิจการมีหน้าที่คำนวณเงินภาษีอากรที่ต้องชำระดังนี้

ภาษีอากรที่ต้องชำระทั้งสิ้น = ภาษีธุรกิจเฉพาะ + ภาษีท้องถิ่น

ภาษีธุรกิจเฉพาะ = ฐานภาษี x อัตราภาษีธุรกิจเฉพาะ

ภาษีท้องถิ่น = ร้อยละ ๑๐ ของภาษีธุรกิจเฉพาะ

๔) การจัดทำรายงาน

มาตรา ๙๑/๑๔ แห่งประมวลรัษฎากร ให้ผู้มีหน้าที่เสียภาษีธุรกิจเฉพาะ มีหน้าที่ทำรายงานแสดงรายรับก่อนหักรายจ่ายที่ต้องเสียภาษี และรายรับที่ไม่ต้องรวมคำนวณเพื่อเสียภาษี

รายงานที่ต้องจัดทำให้เป็นไปตามแบบที่อธิบดีกำหนดและให้จัดทำเป็นรายสถานประกอบการ

๗.๒.๔ อากรแสตมป์

มาตรา ๑๐๔ แห่งประมวลรัษฎากร ตราสารที่ระบุไว้ในบัญชีท้ายหมวดนี้ ต้องปิดแสตมป์บริบูรณ์ตามอัตราที่กำหนดไว้ในบัญชีนั้นได้จากการขายอสังหาริมทรัพย์ในทางการค้าหากำไร

ลักษณะแห่งตราสาร	ค่าอากรแสตมป์	ผู้ที่ต้องเสียอากร	ผู้ที่ต้องขีดฆ่าแสตมป์
๒๘. ใบรับ เฉพาะตามที่ระบุต่อไปนี้ (ก) ... (ข) ใบรับสำหรับการโอนหรือก่อตั้งสิทธิใด ๆ เกี่ยวกับอสังหาริมทรัพย์ ในเมื่อนิติกรรมที่เป็นเหตุให้ออกใบรับนั้นมีการจดทะเบียนตามกฎหมาย (ค) ... ถ้าใบรับตาม (ก) (ข) หรือ (ค) มีจำนวนเงินตั้งแต่ ๒๐๐ บาทขึ้นไปทุก ๒๐๐ บาทหรือเศษของ ๒๐๐ บาท (พระราชกำหนดแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ ๑๐) พ.ศ.๒๕๒๕ ใช้บังคับ ๒๗ ก.พ. ๒๕๒๕ เป็นต้นไป) **ยกเว้นไม่ต้องเสียอากร** ใบรับ สำหรับจำนวนเงินที่ผู้รับต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มหรือภาษีธุรกิจเฉพาะ (พระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ ๓๐) พ.ศ. ๒๕๓๔ ใช้บังคับ ๑ ม.ค.๒๕๓๕ เป็นต้นไป)	๑ บาท	ผู้ออกใบรับ	ผู้ออกใบรับ

๗.๓ ข้อหารือทางภาษีอากรที่เกี่ยวข้อง

กรณีการรับรู้รายได้กิจการขายอสังหาริมทรัพย์

เลขที่หนังสือ : กค ๐๗๐๒/๓๔๑๔

วันที่ : ๒๔ มีนาคม ๒๕๕๘

เรื่อง : ภาษีเงินได้นิติบุคคล กรณีการใช้เกณฑ์สิทธิ์ในการคำนวณรายได้และรายจ่ายของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลซึ่งประกอบกิจการขายอสังหาริมทรัพย์

ข้อกฎหมาย : มาตรา ๖๕ แห่งประมวลรัษฎากร

ข้อหารือ : สมาชิกของสมาคม ก. ที่เป็นบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ (บริษัทจดทะเบียนฯ) ซึ่งประกอบกิจการพัฒนาอสังหาริมทรัพย์โครงการพัฒนาบ้านแนวราบและอาคารชุด ในการขายอสังหาริมทรัพย์ดังกล่าว ส่วนใหญ่จะมีการกำหนดงวดการผ่อนชำระตั้งแต่ ๓ - ๓๐ งวดเป็นต้นไป ขึ้นกับระยะเวลาของการก่อสร้างโครงการบ้านแนวราบและอาคารชุด ปัจจุบันบริษัทจดทะเบียนฯ ใช้เกณฑ์สิทธิ์ตามข้อ ๓.๗ ของคำสั่งกรมสรรพากรที่ ท.ป. ๑/๒๕๒๘ เรื่อง การใช้เกณฑ์สิทธิ์ในการคำนวณรายได้และรายจ่ายของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ลงวันที่ ๒๘ สิงหาคม พ.ศ. ๒๕๒๘ ซึ่งแก้ไขเพิ่มเติมโดยคำสั่งกรมสรรพากรที่ ท.ป. ๑๕๕/๒๕๔๙ เรื่อง การใช้เกณฑ์สิทธิ์ในการคำนวณรายได้และรายจ่ายของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ลงวันที่ ๑๒ กันยายน พ.ศ. ๒๕๔๙ ในการคำนวณรายได้และรายจ่ายของบริษัทจดทะเบียนฯ ต่อมากรมสรรพากรได้ออกคำสั่งกรมสรรพากรที่ ท.ป. ๒๒๘/๒๕๕๗ เรื่อง การใช้เกณฑ์สิทธิ์ในการคำนวณรายได้และรายจ่ายของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ลงวันที่ ๑๑ กันยายน พ.ศ. ๒๕๕๗ กำหนดให้กิจการที่มีส่วนได้เสียสาธารณะ (Publicly Accountable Entities) ตามมาตรฐานการบัญชีซึ่ง

ประกอบกิจการขายอสังหาริมทรัพย์ ให้ใช้เกณฑ์สิทธิ์ในการคำนวณรายได้และรายจ่ายที่เกี่ยวข้องตามวิธีการทางบัญชีที่รับรองทั่วไป สมาคม ก. จึงขอหารือดังต่อไปนี้

๑. หากบริษัทจดทะเบียนฯ มีสัญญาจะซื้อจะขายที่เกิดก่อนปี ๒๕๕๗ และอยู่ระหว่างการผ่อนเงินงวดให้กับบริษัทจดทะเบียนฯ โดยมีกำหนดการโอนกรรมสิทธิ์ตั้งแต่ปี ๒๕๕๘ เป็นต้นไป บริษัทจดทะเบียนฯ จะต้องคำนวณรับรู้รายได้อย่างไร

๒. ตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับที่ ๑๐ งบการเงินรวม วรรค ข ๘๗ เรื่อง นโยบายการบัญชีเดียวกัน ได้ระบุว่า ถ้าสมาชิกในกลุ่มกิจการใช้นโยบายการบัญชีที่แตกต่างไปจากที่ใช้งบการเงินรวมสำหรับรายการที่เหมือนกัน หรือเหตุการณ์ในสถานการณ์ที่คล้ายคลึงกัน ในการจัดทำงบการเงินรวมต้องมีการปรับปรุงให้เหมาะสมในงบการเงินของสมาชิกในกลุ่ม เพื่อให้สอดคล้องกับนโยบายการบัญชีของกลุ่มกิจการ ซึ่งกรณีบริษัทจดทะเบียนฯ มีบริษัทย่อยที่เป็นกิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะ (Non Publicly Accountable Entities) ที่ประกอบธุรกิจพัฒนาอสังหาริมทรัพย์ บริษัทย่อยจึงต้องใช้นโยบายการบัญชีเดียวกับบริษัทแม่ คือ รับรู้รายได้เมื่อมีการโอนกรรมสิทธิ์ เพื่อให้ตัวเลขของงบการเงินรวมที่จัดทำขึ้นเป็นไปตามหลักการเดียวกันและสามารถเปรียบเทียบกันได้ บริษัทย่อยสามารถนำงบการเงินดังกล่าวมาใช้ในการยื่นแบบแสดงรายการเสียภาษีเงินได้ประจำปีได้หรือไม่

แนววินิจฉัย : คำสั่งกรมสรรพากรที่ ท.ป. ๒๒๘/๒๕๕๗ฯ ลงวันที่ ๑๑ กันยายน พ.ศ. ๒๕๕๗ ได้แก้ไขข้อ ๓.๗ ของคำสั่งกรมสรรพากรที่ ท.ป. ๑/๒๕๒๘ฯ ลงวันที่ ๒๘ สิงหาคม พ.ศ. ๒๕๒๘ โดยกำหนดให้กิจการที่มีส่วนได้เสียสาธารณะ (Publicly Accountable Entities) ตามมาตรฐานการบัญชีซึ่งประกอบกิจการขายอสังหาริมทรัพย์ ใช้เกณฑ์สิทธิ์ในการคำนวณรายได้และรายจ่ายที่เกี่ยวข้องตามวิธีการทางบัญชีที่รับรองทั่วไป ซึ่งคำสั่งกรมสรรพากรฉบับดังกล่าวมีผลใช้บังคับสำหรับการคำนวณภาษีเงินได้ของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลในรอบระยะเวลาบัญชีที่เริ่มในหรือหลังวันที่ ๑ มกราคม ๒๕๕๗ เป็นต้นไป ดังนั้น

๑. กรณีตาม ๑. การคำนวณรายได้และรายจ่ายของบริษัทจดทะเบียนฯ ซึ่งเป็นบริษัทที่เป็นกิจการที่มีส่วนได้เสียสาธารณะ (Publicly Accountable Entities) ตามมาตรฐานการบัญชี และประกอบกิจการขายอสังหาริมทรัพย์ สำหรับรอบระยะเวลาบัญชีที่เริ่มในหรือหลังวันที่ ๑ มกราคม ๒๕๕๗ ต้องคำนวณรายได้และรายจ่ายที่เกี่ยวข้องตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ ๑๘ (ปรับปรุง ๒๕๕๕) เรื่อง รายได้ กรณีบริษัทจดทะเบียนฯ มีสัญญาจะซื้อจะขายที่เกิดขึ้นก่อนรอบระยะเวลาบัญชีปี ๒๕๕๗ และได้รับรู้รายได้ตามงวดที่ถึงกำหนดชำระตามสัญญา ข้อ ๓.๗ ของคำสั่งกรมสรรพากรที่ ท.ป. ๑/๒๕๒๘ฯ ลงวันที่ ๒๘ สิงหาคม พ.ศ. ๒๕๒๘ ซึ่งแก้ไขเพิ่มเติมโดยคำสั่งกรมสรรพากรที่ ท.ป. ๑๕๕/๒๕๔๙ฯ ลงวันที่ ๑๒ กันยายน พ.ศ. ๒๕๔๙ โดยบริษัทจดทะเบียนฯ นำรายได้ดังกล่าวไปรวมคำนวณเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลในแต่ละรอบระยะเวลาบัญชีตามงวดที่ถึงกำหนดชำระตามสัญญาแล้ว แต่หากการขายอสังหาริมทรัพย์ดังกล่าวมีกำหนดการโอนกรรมสิทธิ์ตั้งแต่ปี ๒๕๕๗ เป็นต้นไป ให้บริษัทจดทะเบียนฯ รับรู้รายได้เพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลในรอบระยะเวลาบัญชีที่มีการขายอสังหาริมทรัพย์ ตามข้อ ๓.๗ ของคำสั่งกรมสรรพากรที่ ท.ป. ๑/๒๕๒๘ฯ ลงวันที่ ๒๘ สิงหาคม พ.ศ. ๒๕๒๘ ซึ่งแก้ไขเพิ่มเติมโดยคำสั่งกรมสรรพากรที่ ท.ป. ๒๒๘/๒๕๕๗ฯ ลงวันที่ ๑๑ กันยายน พ.ศ. ๒๕๕๗ และให้บริษัทจดทะเบียนฯ ยื่นแบบแสดงรายการภาษีเงินได้นิติบุคคลเพิ่มเติมเพื่อปรับปรุงการคำนวณภาษีเงินได้นิติบุคคลของแต่ละรอบระยะเวลาบัญชีซึ่งบริษัทจดทะเบียนฯ ได้นำรายได้ตามงวดที่ถึงกำหนดชำระตามสัญญามายื่นแบบฯ ไว้ หากมีภาษีชำระไว้เกินให้บริษัทจดทะเบียนฯ ยื่นคำร้องตามแบบ ค.๑๐ เพื่อขอคืนภาษีดังกล่าว ภายในสามปีนับแต่วันสุดท้ายแห่งกำหนดเวลายื่นรายการภาษีตามที่กฎหมายกำหนด ตามมาตรา ๒๗ ตรี แห่งประมวลรัษฎากร

๒. กรณีตาม ๒. การใช้เกณฑ์สิทธิ์ในการคำนวณรายได้และรายจ่ายที่เกี่ยวข้องตามวิธีการทางบัญชีที่รับรองทั่วไป ตามข้อ ๓.๗ ของคำสั่งกรมสรรพากรที่ ท.ป. ๒๒๘/๒๕๕๗ฯ ลงวันที่ ๑๑ กันยายน พ.ศ. ๒๕๕๗ ให้ใช้บังคับสำหรับกิจการที่มีส่วนได้เสียสาธารณะ (Publicly Accountable Entities) ตามมาตรฐานการบัญชี ซึ่งประกอบกิจการขายอสังหาริมทรัพย์เท่านั้น ดังนั้น เมื่อบริษัทย่อยมิได้เป็นกิจการที่มีส่วนได้เสียสาธารณะ (Publicly Accountable Entities) บริษัทย่อยจึงไม่ได้รับสิทธิคำนวณรายได้และรายจ่ายที่เกี่ยวข้องตามวิธีการทางบัญชีที่รับรองทั่วไปตามข้อ ๓.๗ ของคำสั่งกรมสรรพากรฉบับดังกล่าวแต่อย่างใด

เลขตู้ : ๗๘/๓๙๕๙๐