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) ตามมาตรฐานการบัญชีซึ่งประกอบกิจการขายอสังหาริมทรัพย์ 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