

ภาคผนวก ข

คำสั่งกรมสรรพากรที่ ป. 61/2539

เรื่อง การคำนวณกำไรสุทธิและเงินได้สุทธิสำหรับกิจการขายอสังหาริมทรัพย์

คำสั่งกรมสรรพากร

ที่ ป. 61/2539

เรื่อง การคำนวณกำไรสุทธิและเงินได้สุทธิสำหรับกิจการขายอสังหาริมทรัพย์

เพื่อให้เจ้าพนักงานสรรพากรถือเป็นแนวทางปฏิบัติ และแนะนำผู้เสียภาษีในการคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลซึ่งประกอบกิจการขายอสังหาริมทรัพย์เป็นทางค้าหรือหากำไร ที่จะนำไปคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล ตามมาตรา 65 แห่งประมวลรัษฎากร หรือในการคำนวณเงินได้สุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาของผู้มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ซึ่งประกอบกิจการขายอสังหาริมทรัพย์เป็นทางค้าหรือหากำไร ตามมาตรา 48 แห่งประมวลรัษฎากร กรมสรรพากร จึงมีคำสั่งดังต่อไปนี้

ข้อ 1 ให้ยกเลิกคำสั่งกรมสรรพากร ที่ ป.35/2536 เรื่อง การคำนวณกำไรสุทธิและเงินได้สุทธิสำหรับกิจการขายอสังหาริมทรัพย์ที่เป็นทางค้าหรือหากำไร ลงวันที่ 30 กรกฎาคม พ.ศ. 2536

ข้อ 2 บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลตามมาตรา 39 แห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งประกอบกิจการขายอสังหาริมทรัพย์ จะต้องคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล ตามมาตรา 65 แห่งประมวลรัษฎากร โดยนำรายได้จากกิจการหรือเนื่องจากกิจการที่กระทำในรอบระยะเวลาบัญชี หักด้วยรายจ่ายตามเงื่อนไขที่ระบุไว้ในมาตรา 65 ทวิ และมาตรา 65 ตี แห่งประมวลรัษฎากร

ในการคำนวณรายได้และรายจ่ายตามวรรคหนึ่ง ให้ใช้เกณฑ์สิทธิ โดยบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลจะต้องนำรายได้ที่เกิดขึ้นในรอบระยะเวลาบัญชีใด แม้จะยังไม่ได้รับชำระในรอบระยะเวลาบัญชีนั้นมารวมคำนวณเป็นรายได้ในรอบระยะเวลาบัญชีนั้น และให้นำรายจ่ายทั้งสิ้นที่เกี่ยวกับรายได้นั้นแม้จะยังมีได้จ่ายในรอบระยะเวลาบัญชีนั้นมารวมคำนวณเป็นรายจ่ายของรอบระยะเวลาบัญชีนั้น

ข้อ 3 เนื่องจากมาตรา 65 วรรคสาม แห่งประมวลรัษฎากร ได้ให้สิทธิแก่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีกรณีจำเป็น จะขออนุมัติต่ออธิบดีกรมสรรพากรเพื่อเปลี่ยนแปลงเกณฑ์สิทธิและวิธีการทางบัญชีเพื่อคำนวณรายได้และรายจ่ายตามข้อ 2 ก็ได้ โดยมีเงื่อนไขว่าเมื่อได้รับอนุมัติ

จากอธิบดีกรมสรรพากรแล้ว จะต้องถือปฏิบัติตั้งแต่รอบระยะเวลาบัญชีที่อธิบดีกรมสรรพากรกำหนดเป็นต้นไป

เพื่อมิให้เป็นภาระแก่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลซึ่งประกอบกิจการขาย อสังหาริมทรัพย์และมีกรณีจำเป็นไม่ประสงค์จะคำนวณรายได้และรายจ่ายตามเกณฑ์สิทธิตามข้อ 2 ในการที่จะต้องยื่นขออนุมัติต่ออธิบดีกรมสรรพากรเพื่อเปลี่ยนแปลงเกณฑ์สิทธิเป็นรายการหนึ่ง ตามวรรคหนึ่ง อธิบดีกรมสรรพากรอาศัยอำนาจตามมาตรา 65 วรรคสาม แห่งประมวลรัษฎากร จึงได้มีคำสั่งกรมสรรพากรที่ ท.ป.1/2528 เรื่อง การใช้เกณฑ์สิทธิในการคำนวณรายได้และรายจ่ายของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ลงวันที่ 28 สิงหาคม พ.ศ.2528 ยอมให้บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลซึ่งประกอบกิจการขายอสังหาริมทรัพย์รายใด ซึ่งได้ตกลงขาย อสังหาริมทรัพย์ให้ผู้ซื้อในลักษณะให้เช่าซื้อหรือขายผ่อนชำระที่กรรมสิทธิ์ยังไม่โอนไปยังผู้ซื้อ และมีอายุสัญญาเกินหนึ่งรอบระยะเวลาบัญชี และมีกรณีจำเป็น ไม่ประสงค์จะคำนวณรายได้และรายจ่ายตามเกณฑ์สิทธิตามข้อ 2 มีสิทธิ์ที่จะเลือกคำนวณรายได้ในแต่ละรอบระยะเวลาบัญชีตามงวดที่ถึงกำหนดชำระตามสัญญาก็ได้ และหากได้ใช้สิทธิ์เลือกปฏิบัติตามหลักเกณฑ์ดังกล่าวตั้งแต่รอบระยะเวลาบัญชีใด ก็ให้ถือว่า การปฏิบัติดังกล่าวเป็นกรณีที่ได้รับอนุมัติจากอธิบดีกรมสรรพากรแล้ว โดยจะต้องถือปฏิบัติตามวิธีการที่ได้รับอนุมัตินั้นตลอดไป เว้นแต่จะได้รับอนุมัติให้เปลี่ยนแปลงจากอธิบดีกรมสรรพากร

ข้อ 4 ในการคำนวณรายได้ตามข้อ 3 ให้ถือปฏิบัติดังนี้

(1) รายได้ หมายความว่ารวมทั้งเงิน ทรัพย์สิน ประโยชน์ที่คำนวณได้เป็นเงิน และภาษีอากรหรือค่าธรรมเนียมที่ผู้ขายมีหน้าที่ต้องเสียตามกฎหมาย แต่ได้ผลกฏการให้ผู้ซื้อหรือผู้เช่าซื้อเป็นผู้ออกให้

กรณีการผลกฏการภาษีหรือค่าธรรมเนียมที่ผู้ขายมีหน้าที่ต้องเสียตามกฎหมาย ตามวรรคหนึ่ง หากไม่ทราบจำนวนเงินที่แน่นอนก็ให้ประมาณขึ้นอย่างน้อยต้องเท่ากับจำนวนที่คำนวณได้จากราคาตามสัญญาเช่าซื้อหรือสัญญาจะซื้อจะขายนั้น

(2) ในกรณีที่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลได้รับชำระเงินจอง เงินมัดจำ หรือเงินอื่นทำนองเดียวกัน ตามใบจองหรือเอกสารทำนองเดียวกัน ก่อนทำสัญญาเช่าซื้อหรือสัญญาจะซื้อจะขาย ซึ่งตามข้อตกลงต้องคืนเงินนั้นแก่ผู้จ่ายเงินดังกล่าวโดยไม่มีเงื่อนไขภายในกำหนดเวลาตามข้อตกลง แต่ต้องไม่เกิน 1 ปี หากไม่มีการทำสัญญาเช่าซื้อหรือสัญญาจะซื้อจะขายไม่ว่ากรณีใด และในทางปฏิบัติบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลผู้ได้รับชำระเงินดังกล่าวได้คืน

เงินตามข้อตกลงนั้น เช่นนี้ให้ถือว่าเงินจอง เงินมัดจำ หรือเงินอื่นทำนองเดียวกันดังกล่าว มิใช่ รายได้ตาม (1) ในขณะที่ได้รับเงินดังกล่าวนั้น และให้ถือว่าเงินจอง เงินมัดจำหรือเงินอื่นทำนองเดียวกัน เป็นรายได้ตาม (1) ในวันที่ทำสัญญาเช่าซื้อหรือสัญญาจะซื้อจะขายแล้วแต่กรณี

(3) ในการคำนวณรายได้ในแต่ละรอบระยะเวลาบัญชี ให้คำนวณรายได้ตามงวด ที่ถึงกำหนดชำระตามสัญญา โดยไม่คำนึงว่าจะได้รับชำระตรงตามงวดที่ถึงกำหนดชำระหรือไม่ และไม่คำนึงว่ามูลค่าของอสังหาริมทรัพย์ตามงวดที่ถึงกำหนดชำระตามสัญญาแต่ละงวด จะเป็น ร้อยละเท่าใดของมูลค่าของอสังหาริมทรัพย์ตามสัญญาหรือมูลค่าของอสังหาริมทรัพย์ทั้งโครงการ

ข้อ 5 ให้ถือรายการต่อไปนี้เป็นมูลค่าต้นทุนของอสังหาริมทรัพย์หน่วยหรือแปลงที่ขาย ในแต่ละโครงการ

(1) ค่าใช้จ่ายที่เกิดจากที่ดินแปลงที่ขาย เช่น ค่าของที่ดิน ค่าถมดิน ค่าใช้จ่ายต่าง ๆ สำหรับสิ่งปลูกสร้าง ค่าปลูกต้นไม้ จัดสวนหย่อม ปูสนามหญ้า ขุดหรือสร้างสระน้ำ ระบบระบาย น้ำ การประปาไฟฟ้า โทรศัพท์ การบำบัดน้ำเสีย ค่าทำถนนและทางเท้า เป็นต้น ทั้งนี้ เฉพาะที่ กระทบลงในที่ดินแปลงที่ขาย

(2) ค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นก่อนเริ่มโครงการ เช่น ค่าปรึกษาทางกฎหมาย ค่าปรึกษา การลงทุน ค่าใช้จ่ายในการประเมินราคาที่ดิน ค่าใช้จ่ายในการศึกษาความเป็นไปได้ของโครงการ ค่าวิเคราะห์โครงการ ค่าสำรวจตรวจสอบ และค่าออกแบบแปลนแผนผัง เป็นต้น

(3) รายจ่ายเพื่อให้ได้มาซึ่งที่ดิน เช่น ค่านายหน้า ค่าธรรมเนียมจดทะเบียนสิทธิ และนิติกรรม เป็นต้น

(4) ค่าของที่ดิน ค่าถมดินที่ใช้ไปเพื่อสร้างสิ่งสาธารณูปโภคอันเป็นทรัพย์สินส่วนที่ กำหนดไว้เพื่อใช้ประโยชน์ร่วมกันสำหรับผู้ซื้ออสังหาริมทรัพย์ในโครงการนั้น เช่น ใช้ทำถนน ทางเท้า ท่อ หรือทำระบบไฟฟ้า ประปา โทรศัพท์ ระบบการระบายน้ำ ระบบประปา ไฟฟ้า โทรศัพท์ การบำบัดน้ำเสียรวม เป็นต้น รวมค่าใช้จ่ายในการสร้างสิ่งดังกล่าวด้วยเฉพาะส่วนที่พัฒนาแล้ว พร้อมจะขาย

สำหรับค่าของที่ดิน ค่าถมดิน ที่ใช้ไปเพื่อทำสวนหย่อม สนามหญ้า บึงหรือ สระน้ำ สนามเทนนิส สระว่ายน้ำ สนามออกกำลังกาย อาคาร สโมสรสปอร์ตคลับ ปลูกต้นไม้ เป็นต้น ซึ่งที่ดินดังกล่าวยังเป็นกรรมสิทธิ์หรือสิทธิครอบครองของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ผู้ขาย จะนำไปรวมคำนวณเป็นต้นทุนของที่ดินแปลงที่ขายไม่ได้ เว้นแต่ต้องตกอยู่ในภาวะจำยอม เพื่อประโยชน์แก่ที่ดินจัดสรรตามกฎหมายว่าด้วยการจัดสรรที่ดินหรือกฎหมายอื่นลักษณะทำนองเดียวกัน

(5) ค่าก่อสร้างระบบไฟฟ้า ประปา โทรศัพท์ เป็นต้น อันเป็นทรัพย์สินส่วนที่ กำหนดไว้เพื่อใช้ประโยชน์ร่วมกันสำหรับผู้ซื้ออสังหาริมทรัพย์ในโครงการนั้นและอยู่นอกที่ดิน แปลงที่ขาย ซึ่งเมื่อติดตั้งแล้วเสร็จต้องตกเป็นกรรมสิทธิ์ของส่วนราชการหรือขององค์การบริหาร ภูมิภาค หรือผู้ให้บริการของระบบดังกล่าว

(6) ดอกเบี้ยเงินกู้ยืมที่เกิดจากสัญญากู้ยืมเงินเพื่อนำมาใช้ในการจัดสรรที่ดินหรือ พัฒนาที่ดิน เพื่อขายแต่ละโครงการเฉพาะส่วนของดอกเบี้ยที่ถึงกำหนดชำระก่อนที่โครงการนั้น พร้อมที่จะขาย แต่ไม่รวมถึงดอกเบี้ยเงินกู้ยืมในส่วนของที่ดินและสิ่งปลูกสร้างตาม (4) วรรคสอง

ดอกเบี้ยเงินกู้ยืมในส่วนของที่ดินและสิ่งปลูกสร้างตาม (4) วรรคสองของแต่ละโครงการเฉพาะส่วนของดอกเบี้ยที่ถึงกำหนดชำระก่อนที่สิ่งปลูกสร้างนั้นพร้อมที่จะให้บริการ ให้ ถือเป็นต้นทุนที่ดินและสิ่งปลูกสร้างนั้น

ดอกเบี้ยเงินกู้ยืมตามวรรคหนึ่ง และวรรคสอง ที่ถึงกำหนดชำระตั้งแต่วันที่ โครงการนั้นพร้อมจะขายหรือพร้อมจะให้บริการ ให้ถือเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิหรือ ขาดทุนสุทธิในรอบระยะเวลาบัญชีที่ถึงกำหนดชำระได้ทั้งจำนวน

หากบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลผู้ขายที่ดินดังกล่าว ได้นำค่าดอกเบี้ย เงินกู้ดังกล่าวมาถือเป็นรายจ่ายไปก่อนแล้วทั้งจำนวน ก็ให้บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลนั้น ปรับปรุงกำไรขาดทุน ตลอดจนต้นทุนสินค้านั้นเสียใหม่ ถ้าในรอบระยะเวลาบัญชีใดได้เสียภาษีเงิน ได้ไว้ขาด ก็ต้องชำระเพิ่มเติม และถ้าได้เสียภาษีเงินได้ไว้เกิน ก็ให้ยื่นคำร้องขอคืน

(7) ค่าโฆษณาประชาสัมพันธ์แต่ละโครงการ กรณีที่ทำสัญญาจ้างผู้ประกอบการ อื่นเป็นผู้ดำเนินการ หรือที่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลเป็นผู้ดำเนินการเองทั้งหมดหรือ บางส่วน ที่ถึงกำหนดชำระก่อนที่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลนั้นเริ่มมีรายได้

ส่วนค่าโฆษณาประชาสัมพันธ์แต่ละโครงการที่ถึงกำหนดชำระตั้งแต่บริษัท หรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลนั้นเริ่มมีรายได้จากโครงการนั้นแล้ว ให้ถือเป็นรายจ่ายในการคำนวณ กำไรสุทธิหรือขาดทุนสุทธิในรอบระยะเวลาบัญชีที่ถึงกำหนดชำระได้ทั้งจำนวน

ให้นำรายการจ่ายตาม (2) (3) (4) (5) (6) วรรคหนึ่ง และ (7) มารวมคำนวณ เฉลี่ยเป็นต้นทุนของที่ดินแปลงที่ขาย

(8) ในกรณีการขายอาคารพร้อมที่ดิน การคำนวณต้นทุนของอาคารให้ปฏิบัติ เช่นเดียวกับกรณีที่จะกล่าวในข้อ 6

ข้อ 6 ในการคำนวณมูลค่าต้นทุนของอาคารชุดตามกฎหมายว่าด้วยอาคารชุดต้นทุนของอาคารชุด นอกจากที่กล่าวในข้อ 5 แล้ว ต้นทุนอาคารชุด ได้แก่ ค่าก่อสร้างอาคาร และส่วนประกอบอื่น ๆ รวมทั้งค่าออกแบบค่าควบคุมงานก่อสร้างและค่าดำเนินงานเพื่อการก่อสร้างดังกล่าว ค่าติดตั้งลิฟท์ ระบบป้องกันอัคคีภัย วิทยาศาสตร์ หรือภัยอย่างอื่น ค่าติดตั้งเสาโทรทัศน์รวมและจานดาวเทียมรวม เป็นต้น ไม่ว่าจะแยกทรัพย์สินนั้นเป็นทรัพย์สินส่วนบุคคลหรือเป็นทรัพย์สินส่วนกลางก็ตาม

ให้นำต้นทุนตามวรรคหนึ่ง มารวมคำนวณเฉลี่ยเป็นต้นทุนของห้องชุดตามสัดส่วนของรายได้จากการขายห้องชุดนั้น ๆ

ข้อ 7 ในการคำนวณมูลค่าต้นทุนของอสังหาริมทรัพย์ โดยวิธีการประมาณการกำไรของโครงการ

(1) กรณีทำสัญญาว่าจ้างผู้ประกอบการอื่นเป็นผู้ดำเนินการก่อสร้างหรือพัฒนาทั้งหมด ให้คำนวณต้นทุนดังกล่าวจากสัญญาว่าจ้างนั้น

(2) กรณีเป็นผู้ดำเนินการก่อสร้างหรือพัฒนาเองทั้งหมด หรือจ้างผู้ประกอบการอื่นเป็นผู้ดำเนินการก่อสร้างหรือพัฒนาบางส่วน การคำนวณต้นทุนดังกล่าวต้องมีรายละเอียดการคำนวณต้นทุนของโครงการที่น่าเชื่อถือได้ของผู้รับผิดชอบในการคำนวณต้นทุน เช่น วิศวกร หรือสถาปนิก เป็นต้น

รอบระยะเวลาบัญชีใดที่ต้นทุนซึ่งเกิดขึ้นจริงสูงกว่าหรือต่ำกว่าที่ได้ประมาณการไว้ในส่วนที่เป็นสาระสำคัญ ให้บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลนั้นนำต้นทุนส่วนที่เพิ่มขึ้นจากต้นทุนที่ได้ประมาณการไว้ มาถือเป็นรายจ่ายในรอบระยะเวลาบัญชีนั้น หรือนำต้นทุนส่วนที่ลดลงจากต้นทุนที่ประมาณการไว้ มาถือเป็นรายได้ในรอบระยะเวลาบัญชีนั้น และให้ปรับปรุงการประมาณการต้นทุนใหม่เพื่อถือเป็นต้นทุนของรอบระยะเวลาบัญชีถัดไป

ข้อ 8 ในการคำนวณรายจ่ายสำหรับโครงการขายอสังหาริมทรัพย์ ให้ปฏิบัติดังนี้

(1) ให้บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลผู้ขาย นำต้นทุนของอสังหาริมทรัพย์ทั้งหมดของโครงการนั้น มาจัดสรรให้เป็นไปตามสัดส่วนของอสังหาริมทรัพย์สำหรับหน่วยหรือแปลงที่จะขาย เพื่อให้ได้ต้นทุนของอสังหาริมทรัพย์ที่จะขายแต่ละหน่วยหรือแต่ละแปลง

(2) การนำต้นทุนของอสังหาริมทรัพย์ที่จะขายไปแต่ละหน่วยหรือแต่ละแปลง มาหักเป็นรายจ่ายนั้นให้นำต้นทุนดังกล่าวมาหักเป็นรายจ่ายตามส่วนของจำนวนรายได้ตามงวดที่ถึง

กำหนดชำระตามสัญญาตามที่กล่าวไว้ในข้อ 4(3) โดยไม่ต้องคำนึงว่ารายจ่ายดังกล่าวจะได้จ่ายตรงตามงวดตามสัญญาหรือไม่ก็ตาม

(3) ในกรณีที่ทรัพย์สินใด ได้นำไปรวมคำนวณเป็นต้นทุนของสังหาริมทรัพย์ หน่วยหรือแปลงที่จะขายตามข้อ 5 หากต่อมาได้โอนกรรมสิทธิ์หรือสิทธิครอบครองในทรัพย์สินนั้นไปเพื่อการกุศลสาธารณะ หรือเพื่อการสาธารณประโยชน์ หรือการอื่นใดก็ตามจะนำมูลค่าของทรัพย์สินนั้นมารวมคำนวณเป็นรายจ่ายหรือเป็นต้นทุนซ้ำอีกไม่ได้

ข้อ 9 สำหรับรายจ่ายอันมีลักษณะเป็นการลงทุน บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ผู้ขาย มีสิทธิหักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาได้ตามพระราชกฤษฎีกาฯ (ฉบับที่ 145) พ.ศ.2527 สำหรับทรัพย์สินที่มีไว้เพื่อเรียกเก็บค่าบริการจากสมาชิกและหรือบุคคลทั่วไปหรือไม่เรียกเก็บค่าบริการก็ตาม รวมตลอดทั้งทรัพย์สินอื่นที่เป็นกรรมสิทธิ์หรือสิทธิครอบครองของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลผู้ขายสังหาริมทรัพย์ดังกล่าว เช่น ค่าใช้จ่ายในการสร้างสนามเทนนิส สระว่ายน้ำ สนามออกกำลังกาย อาคารสโมสรสปอร์ตคลับ บ่อบาดาล เครื่องสูบน้ำ ระบบระบายน้ำ การบำบัดน้ำเสียรวม ระบบป้องกันอัคคีภัย วิทยาศาสตร์อื่น หรือภัยอื่น เครื่องไฟฟ้าฉุกเฉิน รั้วรอบโครงการ ซุ้มทาง เข้าออก ต้นไม้ ศาลพระภูมิ ศาลาพักร้อน ป้อมยาม กำแพงกันดินถล่ม เป็นต้น

ข้อ 10 ให้นำความในข้อ 1 ถึงข้อ 9 มาใช้บังคับในกรณีภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา สำหรับการคำนวณเงินได้สุทธิในปีภาษี ตามมาตรา 8 ทวิ แห่งพระราชกฤษฎีกาฯ (ฉบับที่ 11) พ.ศ.2502 กรณีการขายสังหาริมทรัพย์โดยอนุโลมด้วย

ข้อ 11 บรรดาระเบียบ ข้อบังคับ คำสั่ง แนวปฏิบัติ หรือคำวินิจฉัยใดของกรมสรรพากร ที่ขัดหรือแย้งกับคำสั่งนี้ให้เป็นอันยกเลิก

สั่ง ณ วันที่ 1 พฤษภาคม พ.ศ. 2539

ร้อยเอก สุชาติ เชาว์วิศิษฐ

อธิบดีกรมสรรพากร