

ภาคผนวก ก

ร่างคำสั่งกรมสรรพากร

(ร่าง) คำสั่งกรมสรรพากร

ที่ /

เรื่อง การเสียภาษีเงินได้ กรณีเงินได้จากตราสารแสดงสิทธิในหนี้ที่ถือเป็นตราสารทุน  
และตราสารทุนที่ถือเป็นตราสารแสดงสิทธิในหนี้

อาศัยอำนาจตามความในมาตรา 39 มาตรา 40(4)(ก) และมาตรา 40(4)(ข) แห่ง  
ประมวลรัษฎากร ซึ่งแก้ไขเพิ่มเติมโดยพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ ...)  
พ.ศ. ... อธิบดีกรมสรรพากรจึงมีคำสั่งวางทางปฏิบัติดังต่อไปนี้

**ข้อ 1** ในการพิจารณาว่าตราสารใดเป็นตราสารทุนหรือไม่ กรมสรรพากรจะพิจารณา  
จากเงื่อนไขของตราสาร ณ เวลาที่ออกตราสาร ตามสาระที่แท้จริงของตราสาร รวมทั้งเงื่อนไขอื่นที่  
กำหนดในตราสาร ความสัมพันธ์ระหว่างผู้ออกตราสารและผู้ทรงตราสาร อัตราส่วนหนี้สินต่อทุน  
ของผู้ออกตราสาร และปัจจัยแวดล้อมอื่นๆ โดยไม่พิจารณาเพียงแค่ว่าชื่อของตราสารที่ปรากฏ  
เท่านั้น ทั้งนี้ ตามเงื่อนไขดังต่อไปนี้

(1) คำนิยาม

“ตราสารทุน” หมายความว่า หุ้น และหมายความรวมถึง เอกสารใดๆ ที่แสดงสิทธิ  
ของผู้ทรงตราสารในการจัดการบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลผู้ออกตราสาร สิทธิในการได้รับ  
เงินปันผล เงินส่วนแบ่งของกำไร หรือประโยชน์อื่นใดที่ได้จากการเป็นผู้ทรงตราสารของบริษัทหรือ  
ห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลผู้ออกตราสาร และสิทธิในการได้รับแบ่งคืนทรัพย์สินของบริษัทหรือห้าง  
หุ้นส่วนนิติบุคคลผู้ออกตราสารภายหลังการชำระบัญชีสำเร็จลง

(2) ตราสารทุนควรจะต้องมีลักษณะความเป็นทุนดังต่อไปนี้

(ก) ไม่มีวันที่ครบกำหนดไถ่ถอน หรือมีวันที่ครบกำหนดไถ่ถอนเมื่อบริษัท  
หรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลเลิกกิจการ หรือมีวันที่ครบกำหนดไถ่ถอนที่ยาวนานไม่น้อยกว่า 10 ปี

(ข) ผู้ออกตราสารและผู้ทรงตราสารไม่มีสิทธิไถ่ถอนตราสารได้ในระหว่าง  
ที่ผู้ออกตราสารยังไม่เลิกกิจการ

(ค) การจ่ายผลตอบแทนเป็นเงินปันผล เงินส่วนแบ่งของกำไร หรือประโยชน์อื่นใด โดยจะจ่ายเมื่อผู้ออกตราสารมีกำไร ซึ่งเป็นจำนวนเงินที่ไม่แน่นอนขึ้นอยู่กับผลประกอบการของผู้ออกตราสาร หรือมีการสะสมผลตอบแทนหรือเลื่อนการจ่ายผลตอบแทนไปจ่ายเมื่อผู้ออกตราสารมีกำไร

(ง) สิทธิได้รับชำระหนี้และผลตอบแทนของผู้ทรงตราสารอยู่ในลำดับหลังเจ้าหนี้สามัญ หรือในลำดับเดียวกับผู้ถือหุ้นสามัญ

(จ) ผู้ทรงตราสารไม่มีสิทธิฟ้องร้องบังคับให้ผู้ออกตราสารจ่ายเงินปันผลหรือผลตอบแทนอื่นใดจากการเป็นผู้ทรงตราสารนั้น แม้ผู้ออกตราสารจะมีกำไร

(3) ผลตอบแทนที่ได้จากตราสารทุนเป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(4)(ข) แห่งประมวลรัษฎากร ผู้มีเงินได้มีสิทธิได้รับเครดิตภาษีเงินปันผล ตามมาตรา 47 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร หรือได้รับยกเว้นภาษีตามมาตรา 65 ทวิ (10) แห่งประมวลรัษฎากร แล้วแต่กรณี

**ข้อ 2** ในการพิจารณาว่าตราสารใดเป็นตราสารแสดงสิทธิในหนี้หรือไม่ กรมสรรพากรจะพิจารณาจากเงื่อนไขของตราสาร ณ เวลาที่ออกตราสาร ตามสาระที่แท้จริงของตราสาร รวมทั้งเงื่อนไขอื่นที่กำหนดในตราสาร ความสัมพันธ์ระหว่างผู้ออกตราสารและผู้ทรงตราสาร อัตราส่วนหนี้สินต่อทุนของผู้ออกตราสาร และปัจจัยแวดล้อมอื่นๆ ตามเงื่อนไขดังต่อไปนี้

(1) คำนิยาม

“ตราสารแสดงสิทธิในหนี้” หมายความว่า พันธบัตร หุ้นกู้ และหมายความรวมถึงเอกสารใดๆ ที่แสดงสิทธิเรียกร้องในหนี้ที่เจ้าหนี้มีต่อลูกหนี้ ในการที่จะบังคับให้ลูกหนี้ชำระหนี้คืน และเป็นเอกสารที่สามารถเปลี่ยนมือได้ แต่ไม่รวมถึงตั๋วเงิน

(2) ตราสารแสดงสิทธิในหนี้ควรจะต้องมีลักษณะความเป็นหนี้ดังต่อไปนี้

(ก) มีวันที่ครบกำหนดไถ่ถอนที่แน่นอน หรือมีวันที่ที่สามารถทราบได้อย่างแน่นอน และมีวันที่ครบกำหนดไถ่ถอนน้อยกว่า 10 ปี

(ข) ผู้ออกตราสารและผู้ทรงตราสารอาจมีสิทธิไถ่ถอนตราสารได้ในระหว่างที่ยังไม่ครบกำหนดไถ่ถอน

(ค) ผู้ออกตราสารมีหน้าที่จะต้องจ่ายผลตอบแทนที่แน่นอน หรือเป็นจำนวนที่สามารถทราบได้อย่างแน่นอน โดยไม่คำนึงว่าผู้ออกตราสารมีกำไรหรือไม่

(ง) ผู้ทรงตราสารมีสิทธิได้รับชำระหนี้และผลตอบแทนในลำดับเดียวกับเจ้าหนี้สามัญ หรือก่อนผู้ถือหุ้นสามัญ

(จ) ผู้ทรงตราสารมีสิทธิฟ้องร้องบังคับให้ผู้ออกตราสารจ่ายดอกเบี้ยหรือผลตอบแทนอื่นใดจากการเป็นผู้ทรงตราสารนั้น รวมทั้งมีสิทธิฟ้องร้องบังคับให้ผู้ออกตราสารจ่ายเงินต้นคืนได้ แม้ผู้ออกตราสารไม่มีกำไร

(3) ผลตอบแทนที่ได้จากตราสารแสดงสิทธิในหนี้เป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(4)(ก) แห่งประมวลรัษฎากร ผู้จ่ายผลตอบแทนนำผลตอบแทนที่จ่ายดังกล่าวหักเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิได้ตามหลักเกณฑ์ในมาตรา 65 แห่งประมวลรัษฎากร

**ข้อ 3** ตราสารที่พิจารณาเงื่อนไข ณ เวลาที่ออกตราสารแล้วปรากฏว่า มีทั้งลักษณะความเป็นทุนในข้อหนึ่งข้อใดในข้อ 1(2) และลักษณะความเป็นหนี้ในข้อหนึ่งข้อใดในข้อ 2(2) ซึ่งกรมสรรพากรจะเรียกตราสารเหล่านั้นว่า “ตราสารกึ่งหนี้กึ่งทุน” และจะถือปฏิบัติต่อตราสารเหล่านั้น ตามหลักเกณฑ์ดังต่อไปนี้

(1) ตราสารกึ่งหนี้กึ่งทุนที่สามารถจำแนกส่วนความเป็นหนี้และทุนออกจากกันได้ ให้ถือปฏิบัติต่อตราสารนั้นตามส่วนที่จำแนกได้ ตามสัดส่วนแห่งความเป็นหนี้และทุน โดยผลตอบแทนส่วนที่จ่ายจากส่วนที่เป็นหนี้ให้ถือปฏิบัติเช่นเดียวกับเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(4)(ก) แห่งประมวลรัษฎากร และผลตอบแทนส่วนที่จ่ายจากส่วนที่เป็นทุนให้ถือปฏิบัติเช่นเดียวกับเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(4)(ข) แห่งประมวลรัษฎากร

ตัวอย่าง หุ้นกู้แปลงสภาพ มีกำหนดไถ่ถอนตราสาร 5 ปี นับแต่วันที่ออกตราสารผู้ถือตราสารมีสิทธิแปลงสภาพแห่งตราสารเป็นหุ้นทุนของผู้ออกตราสารได้ภายในกำหนดระยะเวลาไถ่ถอนดังกล่าว ในกรณีนี้อาจพิจารณาได้ว่าสาระสำคัญในเชิงเศรษฐกิจของตราสารเทียบได้กับตราสารหนี้ที่มีเงื่อนไขไถ่ถอนก่อนครบกำหนดพร้อมใบสำคัญแสดงสิทธิซื้อหุ้นสามัญ หรือตราสารหนี้พร้อมใบสำคัญแสดงสิทธิซื้อหุ้นสามัญ ซึ่งสามารถจำแนกส่วนที่เป็นทุนได้คือ ส่วนที่เป็นสิทธิของผู้ถือตราสารที่จะแปลงสภาพเป็นหุ้นทุนที่เทียบได้กับมูลค่าของใบสำคัญแสดงสิทธิซื้อหุ้นสามัญนั้น และส่วนที่เป็นหนี้คือ มูลค่าของหุ้นกู้แปลงสภาพหักด้วยส่วนที่เป็นทุน

(2) ตราสารกึ่งหนี้กึ่งทุนที่ไม่สามารถจำแนกส่วนความเป็นทุนและหนี้ออกจากกันได้ ให้ถือปฏิบัติต่อตราสารนั้น ดังนี้

(ก) ตราสารแสดงสิทธิในหนี้ เมื่อพิจารณาแล้วว่ามีลักษณะความเป็นทุนที่คล้ายกับตราสารทุนมากกว่า จะถือเป็น “ตราสารแสดงสิทธิในหนี้ที่ถือเป็นตราสารทุน” และให้ถือปฏิบัติต่อตราสารนั้นเช่นเดียวกับตราสารทุน และผลตอบแทนที่จ่ายจากตราสารดังกล่าวให้ถือปฏิบัติเช่นเดียวกับเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(4)(ข) แห่งประมวลรัษฎากร ทั้งจำนวน

ตัวอย่าง ตราสารแสดงสิทธิในหนี้ที่มีกำหนดไถ่ถอนเมื่อบริษัทเลิกกิจการ (Perpetual Debt) และกำหนดจ่ายผลตอบแทนเมื่อบริษัทมีกำไร ในปีที่บริษัทไม่มีกำไร จะสะสมดอกเบี้ยไปจ่ายในปีที่บริษัทมีกำไร

ลักษณะความเป็นทุน	ลักษณะความเป็นหนี้
✓ (ก) ไม่มีวันที่ครบกำหนดไถ่ถอน หรือมีวันที่ครบกำหนดไถ่ถอนเมื่อบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลเลิกกิจการ หรือมีวันที่ครบกำหนดไถ่ถอนยาวนานกว่า 10 ปี ขึ้นไป	✗ (ก) มีวันที่ครบกำหนดไถ่ถอนที่แน่นอน หรือมีวันที่ที่สามารถทราบได้อย่างแน่นอน และมีวันที่ครบกำหนดไถ่ถอนน้อยกว่า 10 ปี
✓ (ข) ผู้ออกตราสารและผู้ทรงตราสารไม่มีสิทธิไถ่ถอนตราสารได้ในระหว่างที่ผู้ออกตราสารยังไม่เลิกกิจการ	✗ (ข) ผู้ออกตราสารและผู้ทรงตราสารอาจมีสิทธิไถ่ถอนตราสารได้ในระหว่างที่ยังไม่ครบกำหนดไถ่ถอน
✓ (ค) การจ่ายผลตอบแทนเป็นเงินปันผล จะจ่ายเมื่อผู้ออกตราสารมีกำไร ซึ่งเป็นจำนวนเงินที่ไม่แน่นอนขึ้นอยู่กับผลประกอบการของผู้ออกตราสาร หรือมีการสะสมหรือเลื่อนการจ่ายผลตอบแทนไปจ่ายเมื่อผู้ออกตราสารมีกำไร	✗ (ค) ผู้ออกตราสารมีหน้าที่จะต้องจ่ายผลตอบแทนที่แน่นอน หรือเป็นจำนวนที่สามารถทราบได้อย่างแน่นอน โดยไม่คำนึงว่าผู้ออกตราสารมีกำไรหรือไม่
✗ (ง) สิทธิได้รับชำระหนี้และผลตอบแทนของผู้ทรงตราสารอยู่ในลำดับหลังเจ้าหนี้สามัญ หรือในลำดับเดียวกับ ผู้ถือหุ้นสามัญ	✓ (ง) ผู้ทรงตราสารมีสิทธิได้รับชำระหนี้และผลตอบแทนในลำดับเดียวกับเจ้าหนี้สามัญ หรือก่อนผู้ถือหุ้นสามัญ
✗ (จ) ผู้ทรงตราสารไม่มีสิทธิฟ้องร้องบังคับให้ผู้ออกตราสารจ่ายเงินปันผลหรือผลตอบแทนอื่นใดจากการเป็นผู้ทรงตราสารนั้น แม้ผู้ออกตราสารจะมีกำไร	✓ (จ) ผู้ทรงตราสารมีสิทธิฟ้องร้องบังคับให้ผู้ออกตราสารจ่ายผลตอบแทนจากการเป็นผู้ทรงตราสารนั้น รวมทั้งมีสิทธิฟ้องร้องบังคับให้ผู้ออกตราสารจ่ายเงินต้นคืนได้ แม้ผู้ออกตราสารไม่มีกำไร

เงื่อนไขของตราสารในกรณีนี้มีลักษณะในสาระสำคัญที่แสดงถึงความเป็นทุนมากกว่าความเป็นหนี้ และเป็นกรณีที่ไม่สามารถแยกสัดส่วนความเป็นหนี้และทุนได้ กรมสรรพากรจะถือว่าตราสารนี้เป็น “ตราสารแสดงสิทธิในหนี้ที่ถือเป็นตราสารทุน” และถือปฏิบัติต่อตราสารและผลตอบแทนที่จ่ายจากตราสารนี้เช่นเดียวกับตราสารทุนและเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(4)(ข) แห่งประมวลรัษฎากร ทั้งจำนวน

ผลตอบแทนที่จ่ายจากตราสารดังกล่าวถือเป็นประโยชน์อื่นใดที่จ่ายจากตราสารแสดงสิทธิในหนี้ที่ถือเป็นตราสารทุน ตามมาตรา 40(4)(ข) วรรคหนึ่ง (ที่แก้ไขเพิ่มเติมโดยวิทยานิพนธ์ฉบับนี้) ผู้จ่ายผลตอบแทนดังกล่าวมีหน้าที่หักภาษี ณ ที่จ่ายเช่นเดียวกับการจ่ายเงินได้พึงประเมิน

ตามมาตรา 40(4)(ข) ตามที่กำหนดในประมวลรัษฎากร ผู้จ่ายผลตอบแทนไม่สามารถนำเงินที่จ่ายไป มาหักเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิได้ ตามมาตรา 65 ตี (11) (ที่แก้ไขเพิ่มเติมโดยวิทยานิพนธ์ฉบับนี้) ส่วนผู้มีเงินได้มีสิทธิได้รับเครดิตภาษีเงินปันผลตามมาตรา 47 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร (ที่แก้ไขเพิ่มเติมโดยวิทยานิพนธ์ฉบับนี้) หรือได้รับยกเว้นภาษีตามมาตรา 65 ทวิ (10 ทวิ) แห่งประมวลรัษฎากร (ที่แก้ไขเพิ่มเติมโดยวิทยานิพนธ์ฉบับนี้) แล้วแต่กรณี

(ข) ตราสารทุน เมื่อพิจารณาแล้วว่ามีลักษณะความเป็นหนี้คล้ายกับตราสารแสดงสิทธิในหนี้มากกว่า จะถือเป็น “ตราสารทุนที่ถือเป็นตราสารแสดงสิทธิในหนี้” และให้ถือปฏิบัติต่อตราสารนั้นเช่นเดียวกับตราสารแสดงสิทธิในหนี้ และผลตอบแทนที่จ่ายจากตราสารดังกล่าวให้ถือปฏิบัติเช่นเดียวกับเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(4)(ก) แห่งประมวลรัษฎากร ทั้งจำนวน

ตัวอย่าง หุ้นบุริมสิทธิที่กำหนดให้ผู้ถือหุ้นไม่มีสิทธิออกเสียงในการประชุมผู้ถือหุ้น แต่มีสิทธิได้รับผลตอบแทนเป็นจำนวนเงินที่แน่นอนแม้บริษัทไม่มีกำไร และผู้ถือหุ้นบุริมสิทธิมีสิทธิได้รับชำระหนี้ก่อนผู้ถือหุ้นสามัญ

ลักษณะความเป็นทุน	ลักษณะความเป็นหนี้
✓ (ก) ไม่มีวันที่ครบกำหนดไถ่ถอน หรือมีวันที่ครบกำหนดไถ่ถอนเมื่อบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลเลิกกิจการ หรือมีวันที่ครบกำหนดไถ่ถอนยาวนานกว่า 10 ปี ขึ้นไป	✗ (ก) มีวันที่ครบกำหนดไถ่ถอนที่แน่นอน หรือมีวันที่ที่สามารถทราบได้อย่างแน่นอน และมีวันที่ครบกำหนดไถ่ถอนน้อยกว่า 10 ปี
✓ (ข) ผู้ออกตราสารและผู้ทรงตราสารไม่มีสิทธิไถ่ถอนตราสารได้ในระหว่างที่ผู้ออกตราสารยังไม่เลิกกิจการ	✗ (ข) ผู้ออกตราสารและผู้ทรงตราสารอาจมีสิทธิไถ่ถอนตราสารได้ในระหว่างที่ยังไม่ครบกำหนดไถ่ถอน
✗ (ค) การจ่ายผลตอบแทนเป็นเงินปันผลจะจ่ายเมื่อผู้ออกตราสารมีกำไร ซึ่งเป็นจำนวนเงินที่ไม่แน่นอนขึ้นอยู่กับผลประกอบการของผู้ออกตราสาร หรือมีการสะสมหรือเลื่อนการจ่ายผลตอบแทนไปจ่ายเมื่อผู้ออกตราสารมีกำไร	✓ (ค) ผู้ออกตราสารมีหน้าที่จะต้องจ่ายผลตอบแทนที่แน่นอน หรือเป็นจำนวนที่สามารถทราบได้อย่างแน่นอน โดยไม่คำนึงว่าผู้ออกตราสารมีกำไรหรือไม่
✗ (ง) สิทธิได้รับชำระหนี้และผลตอบแทนของผู้ทรงตราสารอยู่ในลำดับหลังเจ้าหนี้สามัญ หรือในลำดับเดียวกับผู้ถือหุ้นสามัญ	✓ (ง) ผู้ทรงตราสารมีสิทธิได้รับชำระหนี้และผลตอบแทนในลำดับเดียวกับเจ้าหนี้สามัญ หรือก่อนผู้ถือหุ้นสามัญ

<p>✘ (จ) ผู้ทรงตราสารไม่มีสิทธิฟ้องร้องบังคับให้ผู้ออกตราสารจ่ายเงินปันผลหรือผลตอบแทนอื่นใดจากการเป็นผู้ทรงตราสารนั้น แม้ผู้ออกตราสารจะมีกำไร</p>	<p>✓ (จ) ผู้ทรงตราสารมีสิทธิฟ้องร้องบังคับให้ผู้ออกตราสารจ่ายผลตอบแทนจากการเป็นผู้ทรงตราสารนั้น รวมทั้งมีสิทธิฟ้องร้องบังคับให้ผู้ออกตราสารจ่ายเงินต้นคืนได้ แม้ผู้ออกตราสารไม่มีกำไร</p>
---	---

เงื่อนไขของตราสารในกรณีนี้มีลักษณะในสาระสำคัญที่แสดงถึงความเป็นหนี้มากกว่าความเป็นทุน และเป็นกรณีที่ไม่สามารถแยกสัดส่วนความเป็นหนี้และทุนได้ กรมสรรพากรจะถือว่าตราสารนี้เป็น “ตราสารทุนที่ถือเป็นตราสารแสดงสิทธิในหนี้” และถือปฏิบัติต่อตราสารและผลตอบแทนที่จ่ายจากตราสารนี้เช่นเดียวกับตราสารหนี้และเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(4)(ก) แห่งประมวลรัษฎากร ทั้งจำนวน

ผลตอบแทนที่จ่ายจากตราสารดังกล่าวถือเป็นผลประโยชน์อื่นใดที่จ่ายจากตราสารแสดงสิทธิในทุนที่ถือเป็นตราสารหนี้ ตามมาตรา 40(4)(ก) วรรคหนึ่ง (ที่แก้ไขเพิ่มเติมโดยวิทยานิพนธ์ฉบับนี้) ผู้จ่ายผลตอบแทนดังกล่าวมีหน้าที่หักภาษี ณ ที่จ่ายเช่นเดียวกับการจ่ายเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(4)(ก) ตามที่กำหนดในประมวลรัษฎากร ผู้ออกตราสารสามารถนำผลตอบแทนที่จ่ายมาหักเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิได้ ตามหลักเกณฑ์ในมาตรา 65 แห่งประมวลรัษฎากร ส่วนผู้มีเงินได้จะไม่ได้รับเครดิตภาษีเงินปันผล ตามมาตรา 47 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร เนื่องจากมิใช่เงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(4)(ข) แห่งประมวลรัษฎากร

**ข้อ 4** ณ เวลาที่มีการจ่ายผลตอบแทนจากตราสารทางการเงินใดๆ หากเงื่อนไขของตราสารเปลี่ยนแปลงไปในประการสำคัญที่ทำให้การพิจารณาลักษณะของตราสารเปลี่ยนแปลงไปจากตราสารแสดงสิทธิในหนี้เป็นตราสารทุนก็ดี หรือจากตราสารทุนเป็นตราสารแสดงสิทธิในหนี้ก็ดี กรมสรรพากรอาจพิจารณาลักษณะของตราสาร ณ เวลาที่มีการจ่ายผลตอบแทนดังกล่าวได้

**ข้อ 5** หลักเกณฑ์ในการพิจารณาตราสารทุน ตราสารแสดงสิทธิในหนี้ และตราสารกึ่งหนี้กึ่งทุนตามคำสั่งนี้ จะไม่นำมาใช้กับการพิจารณาสัดส่วนการถือหุ้นในบริษัท หรือการเป็นหุ้นส่วนในห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลหรือกิจการร่วมค้า

**ข้อ 6** คำสั่งนี้ให้ใช้บังคับสำหรับตราสารทางการเงินที่ออก หรือที่จ่ายผลตอบแทนตั้งแต่วันที่... เป็นต้นไป สำหรับตราสารทางการเงินใดที่มีการเปลี่ยนแปลงเงื่อนไขใดๆ ภายหลังจากที่คำสั่งนี้มีผลบังคับใช้ ให้ถือปฏิบัติตามคำสั่งนี้ด้วย

สั่ง ณ วันที่

อธิบดีกรมสรรพากร