

บันทึก

เรื่อง การนำผลขาดทุนประจำปีที่เกิดขึ้นในระหว่างเวลาได้รับยกเว้นภาษีเงินได้
นิติบุคคลไปหักออกจากกำไรสุทธิที่เกิดขึ้นภายหลังระยะเวลาได้รับยกเว้น
ภาษีเงินได้นิติบุคคล ตามมาตรา ๓๑ วรรคสาม แห่งพระราชบัญญัติ
ส่งเสริมการลงทุน พ.ศ. ๒๕๒๐

สำนักงานคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุน สำนักนายกรัฐมนตรี ได้มีหนังสือ
ที่ นร ๑๒๐๑/๑๘๓๔ ลงวันที่ ๒๒ เมษายน ๒๕๓๐ ขอรื้อปัญหาข้อกฎหมายตามมาตรา ๓๑
วรรคสาม^๑แห่งพระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุน พ.ศ.๒๕๒๐ ความว่า สมาคมอุตสาหกรรมไทย
ได้มีหนังสือกราบเรียน ฯพณฯ นายกรัฐมนตรีในฐานะประธานกรรมการส่งเสริมการลงทุนว่า
ประกาศกรมสรรพากร เรื่อง การคำนวณกำไรสุทธิและขาดทุนสุทธิของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติ
บุคคลที่ได้รับการส่งเสริมการลงทุน^๒เกี่ยวกับการนำผลขาดทุนในช่วงที่ได้รับยกเว้นภาษีเงินได้ไป

^๑พระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุน พ.ศ.๒๕๒๐

มาตรา ๓๑ ผู้ได้รับการส่งเสริมจะได้รับยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลสำหรับกำไรสุทธิที่ได้จาก
การประกอบกิจการที่ได้รับการส่งเสริมที่กำหนดเวลาตามที่คณะกรรมการกำหนดซึ่งต้องไม่น้อยกว่าสามปีแต่ไม่
เกินแปดปีนับแต่วันที่เริ่มมีรายได้จากการประกอบกิจการนั้น

รายได้ที่ต้องนำมาคำนวณกำไรสุทธิที่ได้จากการประกอบกิจการตามวรรคหนึ่ง ให้รวมถึง
รายได้จากการจำหน่ายผลพลอยได้และรายได้จากการจำหน่ายสินค้าสำเร็จรูปตามที่คณะกรรมการพิจารณา
เห็นสมควร

ในกรณีที่ประกอบกิจการขาดทุนในระหว่างเวลาได้รับยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลวรรคหนึ่ง
ผู้ได้รับการส่งเสริมจะได้รับอนุญาตให้นำผลขาดทุนประจำปีที่เกิดขึ้นในระหว่างเวลานั้นไปหักออกจากกำไรสุทธิ
ที่เกิดขึ้นภายหลังระยะเวลาได้รับยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคล มีกำหนดเวลาไม่เกินห้าปีนับแต่วันพ้นกำหนดเวลา
นั้น โดยจะเลือกหักจากกำไรสุทธิของปีใดปีหนึ่งหรือหลายปีก็ได้

^๒ประกาศกรมสรรพากร เรื่อง การคำนวณกำไรสุทธิและขาดทุนสุทธิของบริษัทหรือห้าง
หุ้นส่วนนิติบุคคลที่ได้รับการส่งเสริมการลงทุน

ฯลฯ

ฯลฯ

๔. การนำผลขาดทุนประจำปีที่เกิดขึ้นในระหว่างเวลาได้รับยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลไปหัก
ออกจากกำไรสุทธิที่เกิดขึ้นภายหลังระยะเวลาได้รับยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคล ให้ถือปฏิบัติดังต่อไปนี้

๔.๑ ในกรณีที่ผู้ได้รับการส่งเสริมประกอบกิจการเฉพาะที่ได้รับยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคล
ให้ถือปฏิบัติดังนี้

(ก) ผู้ได้รับการส่งเสริมมีสิทธินำผลขาดทุนประจำปีที่เกิดขึ้นในระหว่างเวลาได้รับ
ยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลไปหักออกจากกำไรสุทธิที่เกิดขึ้นภายหลังระยะเวลาได้รับยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคล
มีกำหนดเวลาไม่เกินห้าปีนับแต่วันพ้นกำหนดเวลานั้นผลขาดทุนสุทธิดังกล่าวจะต้องเป็นผลขาดทุนสุทธิในส่วน
ที่เกินกำไรสุทธิของกิจการดังกล่าวที่เกิดขึ้นในระหว่างเวลาได้รับยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคล

ฯลฯ

ฯลฯ

หักออกจากกำไรสุทธิที่เกิดขึ้นหลังระยะเวลาดังกล่าวตามมาตรา ๓๑ วรรคสาม^๓น่าจะไม่ชอบด้วยเจตนารมณ์ของกฎหมาย โดยสมาคมฯได้ยกกรณีบริษัทสยามกลาสอินดัสทรี จำกัดเป็นตัวอย่างไว้ด้วย สมาคมฯจึงเสนอขอให้คณะกรรมการกฤษฎีกาตีความกฎหมายเพื่อให้เกิดความชัดเจนและพอใจแก่ทุกฝ่าย

สำนักงานคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุนได้นำเสนอเรื่องดังกล่าวกราบเรียน ฯพณฯ นายกรัฐมนตรีในฐานะประธานกรรมการส่งเสริมการลงทุน และ ฯพณฯ นายกรัฐมนตรีได้มีบัญชาให้ส่งเรื่องนี้ให้คณะกรรมการกฤษฎีกาพิจารณาตีความแล้วนำเสนอคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุนพิจารณาอีกครั้งหนึ่ง

สำนักงานคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุนจึงขอให้คณะกรรมการกฤษฎีกาให้ความเห็นในประเด็นที่ว่า การนำผลขาดทุนในระยะเวลาที่ได้รับยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลไปหักออกจากกำไรสุทธิที่เกิดขึ้นภายหลังระยะเวลาที่ได้รับยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลนั้น ผู้ได้รับการส่งเสริมมีสิทธินำผลขาดทุนประจำปีนั้น ๆ ไปหักออกจากกำไรสุทธิที่เกิดขึ้นหลังระยะเวลาที่ได้รับยกเว้นภาษีเงินได้ หรือนำผลขาดทุนสุทธิเฉพาะส่วนที่เกินกำไรสุทธิที่เกิดขึ้นในระหว่างเวลาที่ได้รับยกเว้นภาษีเงินได้เท่านั้น ไปหักออกได้ ตามประกาศของกรมสรรพากร

คณะกรรมการกฤษฎีกา (กรรมการร่างกฎหมาย คณะที่ ๗) ได้พิจารณาปัญหาดังกล่าว และได้ฟังคำชี้แจงข้อเท็จจริงของผู้แทนสำนักนายกรัฐมนตรี (สำนักงานคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุน) และผู้แทนกระทรวงการคลัง (กรมสรรพากร) แล้ว เห็นว่า มาตรา ๓๑ วรรคหนึ่งแห่งพระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุน พ.ศ.๒๕๒๐ บัญญัติว่า ผู้ได้รับการส่งเสริมจะได้รับยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลสำหรับกำไรสุทธิที่ได้จากการประกอบกิจการที่ได้รับการส่งเสริมมีกำหนดเวลาตามที่คณะกรรมการกำหนด และมาตรา ๓๑ วรรคสาม^๔ยังได้บัญญัติไว้เป็นพิเศษให้ผู้ได้รับการส่งเสริมที่ประกอบกิจการขาดทุนในระหว่างเวลาได้รับยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลตามวรรคหนึ่ง นำผลขาดทุนประจำปีที่เกิดขึ้นในระหว่างเวลานั้นไปหักออกจากกำไรสุทธิที่เกิดขึ้นภายหลังระยะเวลาที่ได้รับยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลอีกด้วย ตามบทบัญญัติในวรรคสามนี้จึงเห็นว่า หลักสำคัญอยู่ที่คำว่า “ผลขาดทุนประจำปี” ที่เกิดขึ้นในระหว่างเวลาได้รับยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคล

สำหรับประกาศกรมสรรพากร เรื่อง การคำนวณกำไรสุทธิและขาดทุนสุทธิของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ได้รับการส่งเสริมการลงทุน ข้อ ๔.๑ (ก)^๕ที่กำหนดให้ผู้ได้รับการส่งเสริมมีสิทธินำผลขาดทุนประจำปีที่เกิดขึ้นในระหว่างเวลาได้รับยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลไปหักออกจากกำไรสุทธิที่เกิดขึ้นภายหลังระยะเวลาได้รับยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลโดยผลขาดทุนที่จะนำไปหักนั้นต้องเป็นผลขาดทุนสุทธิในส่วนที่เกินกำไรสุทธิของกิจการดังกล่าวที่เกิดขึ้น

^๓โปรดดูเชิงอรรถที่ (๑)

^๔โปรดดูเชิงอรรถที่ (๑)

^๕โปรดดูเชิงอรรถที่ (๑)

^๖โปรดดูเชิงอรรถที่ (๒)

ในระหว่างเวลาได้รับยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลนั้น เป็นการกำหนดให้นำผลกำไรไปหักออกจากผลขาดทุนเสียก่อน หากมีผลขาดทุนเหลือเท่าใด จึงยอมให้นำไปหักออกจากกำไรสุทธิที่เกิดขึ้นภายหลังระยะเวลาได้รับยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคล วิธีการเช่นนี้คณะกรรมการกฤษฎีกา (กรรมการร่างกฎหมาย คณะที่ ๗) เห็นว่า เป็นการกำหนดทางปฏิบัติเกินที่กฎหมายบัญญัติไว้ เพราะมาตรา ๓๑ วรรคสาม^๑ บัญญัติให้ผู้ได้รับการส่งเสริมมีสิทธินำผลขาดทุนประจำปีไปหักได้ โดยมีต้องนำผลกำไรในปีอื่นมาหักออกเสียก่อน ซึ่งถ้านำผลกำไรในปีอื่นมาหักออกเสียก่อน ผลลัพธ์ก็มีใช้เป็นผลขาดทุนประจำปีของปีนั้น

ในกรณีบริษัทสยามกลาสอินดัสทรี จำกัด ที่สมาคมอุตสาหกรรมไทยได้ยกเป็นตัวอย่างไว้ นั้น บริษัทฯได้รับยกเว้นภาษีเงินได้เป็นเวลา ๕ ปี ระหว่างปี พ.ศ.๒๕๒๒ ถึงปี พ.ศ. ๒๕๒๖ ปรากฏว่าบริษัทฯมีผลกำไรและขาดทุนในปีต่าง ๆ ดังนี้

ปี พ.ศ. ๒๕๒๒ ขาดทุน ๑๐.๕ ล้านบาท

ปี พ.ศ. ๒๕๒๓ ขาดทุน ๑.๓ ล้านบาท

ปี พ.ศ. ๒๕๒๔ ขาดทุน ๔๕.๕ ล้านบาท

ปี พ.ศ. ๒๕๒๕ กำไร ๔๗.๒ ล้านบาท

ปี พ.ศ. ๒๕๒๖ กำไร ๗๑.๙ ล้านบาท

คณะกรรมการกฤษฎีกา (กรรมการร่างกฎหมาย คณะที่ ๗) เห็นว่า บริษัทสยามกลาสอินดัสทรี จำกัด มีสิทธินำผลขาดทุนประจำปี พ.ศ.๒๕๒๒ พ.ศ.๒๕๒๓ และพ.ศ.๒๕๒๔ ไปหักออกจากกำไรสุทธิที่เกิดขึ้นภายหลังระยะเวลาได้รับยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคล คือในปี พ.ศ. ๒๕๒๗ ถึง พ.ศ.๒๕๓๑ ได้ ถึงแม้ว่ารวมทั้ง ๕ ปีในระหว่าง ปีพ.ศ.๒๕๒๒ ถึง พ.ศ.๒๕๒๖ ที่ได้รับยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลนั้น บริษัทฯจะมีกำไรสุทธิมากกว่าผลขาดทุนก็ตาม

โดยสรุปแล้ว คณะกรรมการกฤษฎีกา (กรรมการร่างกฎหมาย คณะที่ ๗) เห็นว่า การนำผลขาดทุนไปหักออกจากกำไรสุทธิตามมาตรา ๓๑ วรรคสาม^๑ นั้นผู้ได้รับการส่งเสริมมีสิทธินำผลขาดทุนประจำปีที่เกิดขึ้นในระหว่างเวลาได้รับยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลไปหักออกจากกำไรสุทธิที่เกิดขึ้นภายหลังระยะเวลาดังกล่าวได้ทั้งหมด มิใช่หักได้แต่เพียงผลขาดทุนสุทธิเฉพาะส่วนที่เกินกำไรสุทธิเท่านั้น

(ลงชื่อ) อมร จันทรสุมบูรณ์

(นายอมร จันทรสุมบูรณ์)

เลขาธิการคณะกรรมการกฤษฎีกา

สำนักงานคณะกรรมการกฤษฎีกา

มิถุนายน ๒๕๓๐

^๑โปรดดูเชิงอรรถที่ (๑)

^๒โปรดดูเชิงอรรถที่ (๑)