

บันทึก

เรื่อง การได้รับยกเว้นภาษีอากร (กรณีเงินได้อื่นใดที่ได้รับเนื่องจาก
การประกอบกิจการปิโตรเลียมตามมาตรา ๒๒ (๕) แห่งพระราชบัญญัติ
ภาษีเงินได้ปิโตรเลียม พ.ศ. ๒๕๑๔)

กรมสรรพากรได้มีหนังสือ ที่ กค ๐๘๐๒/๑๐๑๑๘ ลงวันที่ ๒๗ พฤษภาคม ๒๕๓๔ ถึงสำนักงานคณะกรรมการกฤษฎีกา ความว่า กรมสรรพากรประสงค์จะขอหารือเกี่ยวกับการตีความบทบัญญัติในมาตรา ๒๒ (๕)^๑ แห่งพระราชบัญญัติภาษีเงินได้ปิโตรเลียม พ.ศ. ๒๕๑๔ ว่า ในกรณีที่บริษัทผู้ได้รับสัมปทานปิโตรเลียมมีรายได้ดังต่อไปนี้ก่อนรอบระยะเวลาบัญชีแรกตามมาตรา ๒๖ (๑)^๒ แห่งพระราชบัญญัติภาษีเงินได้ปิโตรเลียม พ.ศ. ๒๕๑๔ คือ

^๑ พระราชบัญญัติภาษีเงินได้ปิโตรเลียม พ.ศ. ๒๕๑๔

มาตรา ๒๒ การคำนวณกำไรสุทธิให้นำเอาจำนวนดังต่อไปนี้มารวมเป็นรายได้

(๑) ยอดเงินได้จากการขายปิโตรเลียม

(๒) มูลค่าของปิโตรเลียมที่จำหน่าย

(๓) มูลค่าของปิโตรเลียมที่ส่งชำระเป็นค่าภาคหลวง

(๔) ยอดเงินได้เนื่องจากการโอนทรัพย์สินหรือสิทธิใด ๆ อันเกี่ยวกับกิจการปิโตรเลียมซึ่งอาจกำหนดจำนวนทั้งสิ้นได้แน่นอน

(๕) ยอดเงินได้อื่นใดที่ได้รับเนื่องจากการประกอบกิจการปิโตรเลียม

ในกรณีการโอนสัมปทานตามมาตรา ๔๔ แห่งพระราชบัญญัติปิโตรเลียม พ.ศ. ๒๕๑๔ ยอดเงินได้เนื่องจากการโอนทรัพย์สินหรือสิทธิใด ๆ ตาม (๔) ให้ถือมูลค่าตามบัญชีครั้งสุดท้ายของบริษัทผู้โอนในวันโอน

^๒ พระราชบัญญัติภาษีเงินได้ปิโตรเลียม พ.ศ. ๒๕๑๔

มาตรา ๒๖ การคำนวณรายได้ รายจ่าย และกำไรสุทธิตามหมวดนี้ให้เป็นไปดังต่อไปนี้

(๑) กำไรสุทธิต้องคำนวณเป็นรายรอบระยะเวลาบัญชี

รอบระยะเวลาบัญชีแรก ให้เริ่มนับแต่วันที่บริษัทขายหรือจำหน่ายปิโตรเลียมที่ต้องเสียค่าภาคหลวงเป็นครั้งแรก แต่ถ้าอธิบดีอนุมัติให้บริษัทเลือกนับแต่วันใดวันหนึ่งของเดือนเดียวกันก่อนวันที่บริษัทขายหรือจำหน่ายปิโตรเลียมนั้นเป็นครั้งแรก ก็ให้เริ่มนับแต่วันที่บริษัทเลือก ส่วนรอบระยะเวลาบัญชีต่อมา ให้เริ่มนับแต่วันสิ้นสุดรอบระยะเวลาบัญชีก่อน

รอบระยะเวลาบัญชีให้มีกำหนดสิบสองเดือน เว้นแต่ในกรณีต่อไปนี้จะกำหนดน้อยกว่าสิบสองเดือนก็ได้

(ก) บริษัทถือเอาวันใดวันหนึ่งเป็นวันสิ้นสุดของรอบระยะเวลาบัญชีแรก

(ข) ในกรณีที่บริษัทเลิกกิจการปิโตรเลียม ให้ถือวันเลิกกิจการปิโตรเลียมเป็นวันสิ้นสุดรอบระยะเวลาบัญชี

(ค) บริษัทได้รับอนุมัติจากอธิบดีให้เปลี่ยนวันสิ้นสุดรอบระยะเวลาบัญชี

ในกรณีที่บริษัทโอนสิทธิใด ๆ ตามสัมปทานก่อนวันเริ่มรอบระยะเวลาบัญชีแรกตามวรรคสอง เพื่อประโยชน์ในการคำนวณกำไรสุทธิเนื่องจากการโอนสิทธิเช่นนั้น ให้ถือวันโอนเป็นวันแรกและวัน

๑. ค่าเช่าสำนักงาน

๒. ดอกเบี้ยที่ได้รับจากการนำเงินทุนและเงินกู้ไปฝากธนาคารหรือสถาบันการเงินอื่น

๓. เงินปันผล หรือส่วนแบ่งกำไรที่ได้จากการลงทุนในบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีผู้ใช้ผู้รับสัมปทานปิโตรเลียม

๔. เงินได้จากการขายเครื่องจักร เครื่องมือ เครื่องใช้ ที่ใช้ในการประกอบกิจการปิโตรเลียมที่เสื่อมสภาพ

บริษัทผู้ได้รับสัมปทานปิโตรเลียมจะต้องนำยอดเงินทั้ง ๔ รายการดังกล่าวมารวมคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลตามประมวลรัษฎากร หรือบริษัทผู้ได้รับสัมปทานปิโตรเลียมจะได้รับยกเว้นภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร โดยถือว่าเงินได้ทั้ง ๔ รายการ เข้าลักษณะเป็นยอดเงินได้อื่นใดที่ได้รับเนื่องจากการประกอบกิจการปิโตรเลียมตามมาตรา ๒๒ (๕) แห่งพระราชบัญญัติภาษีเงินได้ปิโตรเลียม พ.ศ. ๒๕๑๔

คณะกรรมการกฤษฎีกา (กรมการร่างกฎหมาย คณะที่ ๗) ได้พิจารณาปัญหาดังกล่าวโดยรับฟังคำชี้แจงจากผู้แทนกระทรวงการคลัง (กรมสรรพากร) แล้วเห็นว่า มีประเด็นที่จะต้องพิจารณาว่า เงินได้ทั้ง ๔ ประเภทตามข้อหาหรือเป็นเงินได้ที่จะต้องนำไปคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้ปิโตรเลียมตามมาตรา ๒๒ (๕)^๓ แห่งพระราชบัญญัติภาษีเงินได้ปิโตรเลียมฯ กล่าวคือ เป็นเงินได้ที่ได้รับเนื่องจากการประกอบกิจการปิโตรเลียม หรือไม่

การพิจารณาว่าเงินได้ประเภทต่าง ๆ นั้นเป็นเงินได้อื่นใดที่ได้รับเนื่องจากการประกอบกิจการปิโตรเลียมตามมาตรา ๒๒ (๕) แห่งพระราชบัญญัติภาษีเงินได้ปิโตรเลียม พ.ศ. ๒๕๑๔ หรือไม่นั้น จำเป็นต้องพิจารณาความหมายของคำว่า “กิจการปิโตรเลียม” ตามมาตรา ๔^๔ แห่งพระราชบัญญัติภาษีเงินได้ปิโตรเลียมฯ ซึ่งหมายความว่า กิจการปิโตรเลียมตามกฎหมายว่าด้วยปิโตรเลียมและรวมทั้งกิจการใด ๆ ที่เกี่ยวเนื่องกับกิจการดังกล่าวด้วย และความหมายของ “กิจการปิโตรเลียม” ตามมาตรา ๔^๔ แห่งพระราชบัญญัติปิโตรเลียม พ.ศ. ๒๕๑๔ นั้น หมายถึง

สิ้นสุดของรอบระยะเวลาบัญชี และในระยะเวลาตั้งแต่วันสิ้นสุดรอบระยะเวลาบัญชีดังกล่าวจนถึงวันเริ่มรอบระยะเวลาบัญชีแรกตามวรรคสอง ให้ถือว่าไม่มีรอบระยะเวลาบัญชี

ฯลฯ

ฯลฯ

^๓ โปรดดูเชิงอรรถที่ ๑ ข้างต้น

^๔ พระราชบัญญัติภาษีเงินได้ปิโตรเลียม พ.ศ. ๒๕๑๔

มาตรา ๔ ในพระราชบัญญัตินี้

ฯลฯ

ฯลฯ

“กิจการปิโตรเลียม” หมายความว่า กิจการปิโตรเลียมตามกฎหมายว่าด้วยปิโตรเลียม และให้หมายความรวมถึงการโอนทรัพย์สินหรือสิทธิใด ๆ ทั้งหมดหรือบางส่วนที่เกี่ยวกับกิจการดังกล่าวไม่ว่าการโอนนั้นจะเป็นปกติหรือไม่ว่าตามรวมทั้งกิจการใด ๆ ที่เกี่ยวเนื่องกับกิจการหรือการโอนดังกล่าวด้วย

ฯลฯ

ฯลฯ

^๕ พระราชบัญญัติปิโตรเลียม พ.ศ. ๒๕๑๔

การสำรวจ ผลิต เก็บรักษา ขนส่ง ขายหรือจำหน่ายปิโตรเลียม ดังนั้น เงินได้ที่ได้รับเนื่องจากการประกอบกิจการปิโตรเลียมจึงหมายความว่าเงินได้ที่ได้รับเนื่องจากการกิจการต่าง ๆ ดังกล่าว แต่เงินได้จากกิจการที่ไม่เกี่ยวกับการประกอบกิจการปิโตรเลียม หรือถือว่าขาดตอนจากกิจการปิโตรเลียมไปแล้วก็ไม่เป็นเงินได้ที่ได้รับเนื่องจากการประกอบกิจการปิโตรเลียม

สำหรับเงินได้ประเภทต่าง ๆ ตามปัญหานี้ คณะกรรมการกฤษฎีกา (กรรมการร่างกฎหมาย คณะที่ ๗) เห็นว่าสามารถแยกพิจารณาได้ดังนี้

๑. ค่าเช่าสำนักงาน ตามที่ผู้แทนกรมสรรพากรชี้แจงเพิ่มเติมว่าเป็นค่าเช่าที่บริษัทผู้รับสัมปทานปิโตรเลียมได้รับเนื่องจากการนำพื้นที่บางส่วนของอาคารสำนักงานที่บริษัทฯ สร้างขึ้นเพื่อใช้เป็นที่ทำการของบริษัทฯ ไปให้ผู้อื่นเช่าซึ่งพิจารณาแล้วเห็นว่าการที่บริษัทให้เช่าพื้นที่ดังกล่าวมิใช่การดำเนินการที่เกี่ยวกับกิจการปิโตรเลียมหรือเกี่ยวเนื่องกับกิจการดังกล่าวแต่ประการใด เพราะพื้นที่ที่ให้เช่าไปมิได้ใช้หรือไม่อาจใช้ในงานกิจการปิโตรเลียมของบริษัทฯ ได้ต่อไปแล้วค่าเช่าที่ได้รับจึงไม่เป็นเงินได้ที่ได้รับเนื่องจากการประกอบกิจการปิโตรเลียม

๒. ดอกเบี้ยที่ได้รับจากการนำเงินทุนและเงินกู้ไปฝากธนาคารหรือสถาบันการเงินอื่น พิจารณาแล้วเห็นว่าการนำเงินไปฝากธนาคารหรือสถาบันการเงินอื่นสามารถแยกตามลักษณะการฝากได้ ๒ กรณี คือ

กรณีแรก การฝากในลักษณะที่เป็นเงินทุนหมุนเวียนเพื่อใช้ในกิจการของบริษัทผู้ได้รับสัมปทานปิโตรเลียม โดยสามารถถอนเงินนั้นออกมาใช้จ่ายได้ทันที เช่น กรณีฝากประเภทออมทรัพย์ ซึ่งต้องถือว่าเงินจำนวนดังกล่าวมีลักษณะเป็นทุนที่ใช้ในกิจการปิโตรเลียมโดยตรง ดังนั้น ดอกเบี้ยที่เกิดขึ้นจากการฝากเงินนั้นจึงเป็นเงินได้เนื่องจากการประกอบกิจการปิโตรเลียม

กรณีที่สอง การฝากในลักษณะที่มิได้นำออกมาใช้เป็นเงินทุนหมุนเวียนของบริษัทฯ คือการฝากประจำ ซึ่งถือได้ว่าเป็นการที่บริษัทนำเงินทุนจำนวนนั้นไปลงทุนทางอื่นที่ไม่เกี่ยวกับการประกอบกิจการปิโตรเลียม เป็นการขาดตอนจากการประกอบกิจการปิโตรเลียมแล้ว ดังนั้น ดอกเบี้ยที่เกิดขึ้นจากการฝากเงินนั้นจึงไม่เป็นเงินได้เนื่องจากการประกอบกิจการปิโตรเลียม

๓. เงินปันผลหรือส่วนแบ่งกำไรที่ได้จากการลงทุนในบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีผู้รับสัมปทานปิโตรเลียม เห็นว่าการที่บริษัทฯ เข้าไปลงทุนในบริษัทอื่นนั้นเป็นกิจการที่ไม่ได้เกี่ยวกับกิจการปิโตรเลียม แต่ถือเป็นการประกอบกิจการตามวัตถุประสงค์อื่นของบริษัทฯ และแม้ว่าเงินทุนที่นำไปลงทุนจะเป็นรายได้จากการประกอบกิจการปิโตรเลียมก็ตาม ก็ต้องถือว่าเป็นการนำไปใช้ในกิจการอื่นที่ขาดตอนจากการประกอบกิจการปิโตรเลียมแล้ว ดังนั้น จึงไม่อาจถือว่าเงินปันผลหรือส่วนแบ่งกำไรที่ได้รับนั้นเป็นเงินได้ที่ได้รับเนื่องจากการประกอบกิจการปิโตรเลียม

มาตรา ๔ ในพระราชบัญญัตินี้

“กิจการปิโตรเลียม” หมายความว่า การสำรวจ ผลิต เก็บรักษา ขนส่ง ขายหรือจำหน่ายปิโตรเลียม

๔. เงินได้จากการขายเครื่องจักร เครื่องมือ เครื่องใช้ที่ใช้ในการประกอบกิจการ
ปิโตรเลียมที่เสื่อมสภาพ ถือเป็นเงินได้ตามมาตรา ๒๒ (๔)^๖ แห่งพระราชบัญญัติภาษีเงินได้
ปิโตรเลียมฯ เพราะเป็นการโอนทรัพย์สินที่เกี่ยวกับกิจการปิโตรเลียมซึ่งกำหนดจำนวนทั้งสิ้นได้
แน่นอน

โดยสรุปจึงเห็นว่าเงินได้ที่เป็นค่าเช่าสำนักงาน ดอกเบี้ยที่ได้รับจากการนำเงินทุน
และเงินกู้ไปฝากธนาคารหรือสถาบันการเงินอื่นในลักษณะการฝากประจำ และเงินปันผลหรือส่วน
แบ่งกำไรที่ได้จากการลงทุนในบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีผู้ใช้รับสัมปทานปิโตรเลียม ไม่
เป็นเงินได้ที่ได้รับเนื่องจากการประกอบกิจการปิโตรเลียมตามมาตรา ๒๒ (๕) แห่ง
พระราชบัญญัติภาษีเงินได้ปิโตรเลียม พ.ศ. ๒๕๑๔ จึงไม่ได้รับยกเว้นภาษีอากรตามประมวล
รัษฎากรตามมาตรา ๑๒^๗ แห่งพระราชบัญญัติภาษีเงินได้ปิโตรเลียมฯ ซึ่งจะต้องนำเงินได้ดังกล่าว
ไปรวมคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร แต่ดอกเบี้ยที่ได้รับจากการนำ
เงินทุนและเงินกู้ไปฝากธนาคารหรือสถาบันการเงินอื่นในลักษณะที่สามารถใช้เป็นเงินทุน
หมุนเวียนในกิจการของบริษัทผู้ได้รับสัมปทานปิโตรเลียม และเงินได้จากการขายเครื่องจักร ฯลฯ
นั้น เป็นเงินได้ที่ได้รับเนื่องจากการประกอบกิจการปิโตรเลียม จึงได้รับยกเว้นภาษีอากรตาม
ประมวลรัษฎากรตามมาตรา ๑๒ ดังกล่าวข้างต้น ทั้งนี้ ไม่ว่าจะเป็นเงินได้ที่เกิดขึ้นก่อนรอบ
ระยะเวลาบัญชีแรกหรือไม่ก็ตาม เพราะการพิจารณาประเภทของเงินได้ต้องพิจารณาจากลักษณะ
ของเงินได้นั้นเองว่าเป็นเงินได้ที่ได้รับเนื่องจากการประกอบกิจการปิโตรเลียมหรือไม่ โดยไม่ต้อง
คำนึงถึงระยะเวลาที่บริษัทฯ มีเงินได้นั้น

(นายไมตรี ต้นเต็มทรัพย์)

รองเลขาธิการฯ

ปฏิบัติราชการแทน เลขาธิการคณะกรรมการกฤษฎีกา

สำนักงานคณะกรรมการกฤษฎีกา

ตุลาคม ๒๕๓๔

^๖ โปรดดูเชิงอรรถที่ ๑ ข้างต้น

^๗ พระราชบัญญัติภาษีเงินได้ปิโตรเลียม พ.ศ. ๒๕๑๔

มาตรา ๑๒ ให้บริษัทจำกัดและนิติบุคคลที่มีสภาพเช่นเดียวกับบริษัทจำกัดซึ่งตั้งขึ้นตาม
กฎหมายไทยหรือกฎหมายต่างประเทศผู้มีหน้าที่เสียภาษีตามพระราชบัญญัตินี้ได้รับยกเว้น

(๑) ภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร และ

(๒) ภาษีอากรตามกฎหมายอื่น เว้นแต่ตามกฎหมายว่าด้วยปิโตรเลียม

ทั้งนี้ เฉพาะภาษีอากรที่เก็บจากกำไรสุทธิหรือที่เก็บจากเงินได้ที่ต้องนำมารวมเพื่อคำนวณ
กำไรสุทธิ หรือเงินได้อื่นต้องเสียภาษีตามพระราชบัญญัตินี้