## การหักกลบลบหนี้ สรรพากรพิจารณาเป็นหลักฐานการชำระเงินหรือไม่

โดย คุณสันทนา ศักดิ์สุทธยาคม

(5 มิถุนายน 2569)

จากข้อหารือกรมสรรพากรที่ กค.0702/พ./2235 ลงวันที่ 12 พฤษภาคม 2551

**ข้อหารือ** บริษัท A ซึ่งเป็นบริษัทลูกของบริษัทแม่ ในประเทศญี่ปุ่น ประกอบกิจการผลิตและส่งออกซอฟต์แวร์ประยุกต์ ได้รับเงินในรูปเงินกู้ยืม จากบริษัทแม่ (บันทึกบัญชีเจ้าหนี้เงินกู้ - บริษัทแม่) เพื่อใช้ทำการวิจัยและทดลองผลิตภัณฑ์ซอฟต์แวร์

เมื่อบริษัท A ทำการค้นคว้าสำเร็จและนำไปใช้ได้จริง A จะส่งซอฟต์แวร์ไปให้บริษัทแม่ที่ญี่ปุ่น และเรียกเก็บค่าซอฟต์แวร์ พร้อมทั้งภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตรา 0 ตามมาตรา 80/1(1) แห่งประมวลรัษฎากร โดยถือว่าเป็นการขายสินค้าที่ไม่มีรูปร่าง และบริษัทแม่จะทำการชำระเงินด้วยวิธีหักค่าซอฟต์แวร์ที่เรียกเก็บจากบัญชีเงินที่ให้บริษัท A กู้ และบริษัท A จะบันทึกบัญชีรับชำระค่าสินค้า โดยหักจากบัญชีเจ้าหนี้เงินกู้ - บริษัทแม่

บริษัท A ถูกเจ้าหน้าที่สรรพากรฯ ตรวจสอบและแจ้งว่าธุรกรรมของบริษัทดังกล่าวเป็นการให้บริการในราชอาณาจักรและได้มีการใช้บริการในต่างประเทศ ซึ่งบริษัท A จะต้องมีหลักฐานแสดงการชำระราคาค่าบริการตามใบแจ้งหนี้ในนามของผู้ประกอบการจดทะเบียนมาแสดง บริษัทฯ จึงจะได้รับสิทธิเสียภาษีในอัตรา 0 ตามมาตรา 80/1(2) แห่งประมวลรัษฎากร ประกอบกับข้อ 3 ของประกาศอธิบดีกรมสรรพากร เกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม (ฉบับที่ 105) เรื่อง กำหนดประเภท หลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขกรณีการให้บริการที่กระทำในราชอาณาจักรและได้มีการใช้บริการนั้นในต่างประเทศ ตามมาตรา 80/1(2) แห่งประมวลรัษฎากร ลงวันที่ 12 กรกฎาคม พ.ศ. 2543

บริษัท A จึงหารือว่าการชำระหนี้ด้วยวิธีการหักกลบลบหนี้ โดยบริษัท ไม่มีหลักฐานตามประกาศอธิบดีฉบับดังกล่าวไปแสดง บริษัทจะได้รับสิทธิเสียภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราร้อยล 0 หรือไม่

**คำวินิจฉัย**

PKF Thailand is a member of PKF Global, the network of member firms of PKF International Limited, each of which is a separate and independent legal entity and does not accept any responsibility or liability for the actions or inactions of any individual member or correspondent firm(s).

1. หากบริษัท A ไม่มีการพัฒนาและผลิตระบบซอฟต์แวร์ขายเป็นการทั่วไป และการรับจ้างบริษัทญี่ปุ่นพัฒนาและผลิตระบบซอฟต์แวร์ตามข้อกำหนดของบริษัทญี่ปุ่น และลิขสิทธิ์ในระบบซอฟต์แวร์ดังกล่าวเป็นของบริษัทญี่ปุ่น จะเข้าลักษณะเป็นการรับจ้างทำของ

   หาก A ส่งผลของการให้บริการนั้นไปใช้ในต่างประเทศทั้งหมด และบริษัทมีหลักฐานแสดงการชำระหนี้ เช่น L/C , หลักฐานการรับเงินเข้าบัญชีธนาคาร หรือการรับชำระเงินด้วยวิธีอื่น ๆ บริษัท A จะได้รับสิทธิเสียภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราร้อยละ 0 ตามประมวลรัษฎากร
2. กรณีที่ A กู้เงินจากบริษัทญี่ปุ่น นั้นหากพิสูจน์ได้ว่าสัญญากู้ดังกล่าวได้กระทำโดยสุจริต มิใช่ทำขึ้นโดยมุ่งหมายที่จะให้เป็นการชำระเงินค่าจ้างล่วงหน้า บริษัทย่อมมีสิทธิหักกลบลบหนี้ตามสัญญากู้กับหนี้ตามสัญญารับจ้างทำของได้ตามมาตรา 341 แห่งประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์
3. หากปรากฏว่าค่าบริการตามสัญญาจ้างต่ำกว่าราคาตลาด บริษัท A จะต้องนำผลต่างระหว่างอัตราดอกเบี้ยในท้องตลาดกับอัตราดอกเบี้ยตามสัญญากู้ดังกล่าวมารวมคำนวณเป็นค่าจ้างด้วย ตามมาตรา 65 ทวิ (4) แห่งประมวลรัษฎากร

**สรุป** จากข้อหารือนี้ จะเห็นว่ากรมสรรพากรยอมรับว่าการหักกลบลบหนี้ถือเป็นการรับชำระหรือชำระ เงินตามธุรกรรมได้ ดังนั้นผู้เสียภาษีจึงต้องระมัดระวังถึงจุดที่จะต้องรับผิดในเรื่องภาษีอากรด้วยหากมีการหักกลบลบหนี้เกิดขึ้น ตัวอย่างเช่น บริษัทไม่สามารถชำระดอกเบี้ยเงินกู้ได้ตามสัญญา จึงทำการบันทึกบัญชีโอนดอกเบี้ยค้างจ่ายเข้าบัญชีเจ้าหนี้เงินกู้ยืม (เพิ่มจำนวนเงินกู้ยืม) ทางภาษีอากรจะถือว่ามีการจ่ายดอกเบี้ย ณ จุดนี้จึงมีประเด็นต้องหักภาษีหัก ณ ที่จ่ายนำส่งตามกฎหมาย เป็นต้น

ข้อหารือฉบับนี้ยังได้พูดถึงเรื่อง ราคาตลาด (การกำหนดราคาระหว่างบริษัทในกลุ่มที่มีความสัมพันธ์กัน)

ซึ่งในปี 2551 กรมสรรพากร ยังไม่ได้แก้ไข เพิ่มเติม กฎหมายที่เกี่ยวข้องเรื่อง การการกำหนดราคาโอน (Transfer Pricing) โดยตรง

---

PKF Thailand is a member of PKF Global, the network of member firms of PKF International Limited, each of which is a separate and independent legal entity and does not accept any responsibility or liability for the actions or inactions of any individual member or correspondent firm(s).