



นิติบุคคลต่างประเทศกับการคำนวณกำไรสุทธิ

นิติบุคคลต่างประเทศที่ผู้เขียนจะกล่าวถึงนี้จะกล่าวถึงเฉพาะนิติบุคคลต่างประเทศที่เข้ามากระทำกิจการหรือประกอบกิจการในประเทศไทย และต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลจากฐานกำไรสุทธิเท่านั้น ซึ่งหากพิจารณาควบคู่กับกฎหมายของประมวลรัษฎากรแล้ว จะพบว่านิติบุคคลต่างประเทศดังกล่าวมีบัญญัติไว้ 2 มาตราเท่านั้นคือ มาตรา 66 และมาตรา 76 ทวิ¹

¹ มาตรา 66 บัญญัติว่า

"บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายไทย หรือที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายต่างประเทศ และกระทำกิจการในประเทศไทยต้องเสียภาษีตามแบบบัญชีในส่วนนี้

บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายต่างประเทศ และกระทำกิจการในที่อื่น ๆ รวมทั้งในประเทศไทยให้เสียภาษีในกำไรสุทธิจากกิจการหรือเนื่องจากกิจการที่ได้กระทำในประเทศไทย ในรอบระยะเวลาบัญชีและในการคำนวณกำไรสุทธิไปปฏิบัติเช่นเดียวกับมาตรา 65 และมาตรา 65 ทวิ แต่หาไม่สามารถคำนวณกำไรสุทธิดังกล่าวได้แล้ว ให้คำนวณแบบบัญชีว่าด้วยการประเมินภาษีตามมาตรา 71 (1) มาใช้บังคับโดยอนุโลม"

มาตรา 76 ทวิ บัญญัติว่า

"บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ซึ่งตั้งขึ้นตามกฎหมายต่างประเทศมีลูกจ้างหรือผู้ทำการแทน หรือผู้ที่ทำการติดต่อในการประกอบกิจการในประเทศไทย ซึ่ง เป็นเหตุให้ได้รับเงินได้หรือผลกำไรในประเทศไทยให้ถือว่าบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลนั้นประกอบกิจการในประเทศไทยและให้ถือว่าบุคคลผู้เป็นลูกจ้าง ผู้ทำการแทน หรือผู้ทำการติดต่อเช่นว่านั้นไม่ว่าจะเป็นบุคคลธรรมดาหรือนิติบุคคล เป็นตัวแทนบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ซึ่งตั้งขึ้นตามกฎหมายต่างประเทศและให้บุคคลนั้นรับหน้าที่ และความรับผิดชอบในการยื่นรายการและเสียภาษีตามแบบบัญชีในส่วนนี้ เฉพาะที่เกี่ยวกับเงินได้หรือผลกำไรที่กล่าวแล้ว

ในกรณีดังกล่าวในวรรคแรก ถ้าบุคคลผู้รับหน้าที่และความรับผิดชอบในการยื่นรายการและเสียภาษีไม่สามารถจะคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีตามแบบบัญชีในส่วนนี้ได้ ให้คำนวณแบบบัญชีว่าด้วยการประเมินภาษีตามมาตรา 71 (1) มาใช้บังคับโดยอนุโลม

ในกรณีการประเมินตามความในมาตรานี้ จะอุทธรณ์การประเมินก็ได้"

2.1 ความหมายของคำว่านิติบุคคลต่างประเทศ

นิติบุคคลต่างประเทศที่จะนำมาพิจารณาในวิทยานิพนธ์นี้มีขอบเขตหมายถึงบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลซึ่งตั้งขึ้นตามกฎหมายต่างประเทศ กิจการซึ่งดำเนินเป็นทางค้าหรือหากำไรโดยรัฐบาลต่างประเทศ องค์กรของรัฐต่างประเทศ หรือนิติบุคคลอื่นที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศ

นอกจากนี้จะครอบคลุม หมายถึงบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายไทย ซึ่งมีนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศถือหุ้น 100 % หรือที่เรียกว่าบริษัทย่อย (Subsidiary)

2.1.1 บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายต่างประเทศ

บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายต่างประเทศ อาจมีการตั้งขึ้นตามกฎหมายแห่ง เช่นเดียวกับประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ของไทยก็ได้ ตัวอย่างเช่น ในประเทศอังกฤษ บริษัทอาจจะตั้งขึ้นโดย Company Act หรือตั้งขึ้นตามกฎหมายพิเศษอื่น เช่น ตั้งโดย Parliament Act ได้แก่ Snowy Mountain Corporation ของออสเตรเลีย เป็นต้น

นอกจากนั้นชื่อของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลนี้อาจจะมีชื่อเรียกต่าง ๆ กันแล้วแต่กฎหมายเฉพาะของประเทศนั้น ๆ ไม่จำเป็นต้องเรียกว่าบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลเสมอไป เช่น Incorporated ของอเมริกา เป็นต้น ในเยอรมัน อาจจะมีชื่อแล้วแต่ท้ายด้วย Gm. b.H และในสวีเดน จะมีคำว่า AB เป็นต้น

2.1.2 กิจการซึ่งดำเนินการเป็นการค้าหรือหากำไรโดยรัฐบาลต่างประเทศหรือโดยองค์กรของรัฐบาลต่างประเทศ

ปัจจุบันประเทศไทย ได้ติดต่อกำขายกับประเทศในค่ายคอมมิวนิสต์ ซึ่งโดยระบบการเมืองของประเทศคอมมิวนิสต์ รัฐเท่านั้นเป็นผู้ประกอบธุรกิจต่าง ๆ ดังนั้นประมวลรัษฎากร

จึงบัญญัติให้คำว่า บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล มีความหมายรวมถึงกิจการซึ่งดำเนินกิจการ เป็นทางค้าหรือหากำไรโดยรัฐบาลต่างประเทศหรือโดยองค์กรของรัฐบาลต่างประเทศ

อย่างไรก็ตามหากประเทศในค้าเสรีได้มีกิจการซึ่งดำเนินการเป็นทางค้าหรือ หากำไรโดยรัฐบาลต่างประเทศหรือโดยองค์กรของรัฐบาลต่างประเทศแล้วก็ต้องถือว่าเป็น บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลตามความหมายของประมวลรัษฎากรด้วยเช่นกัน

2.1.3 บริษัทย่อย (Subsidiary)

บริษัทย่อยตามขอบเขตของวิทยานิพนธ์นี้จำกัดเฉพาะบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายไทย ซึ่งมีนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศ และบุคคลที่ไม่ใช่ สัญชาติไทยถือหุ้น 100% เท่านั้น เช่น บริษัทย่อยที่มีนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของ ประเทศสหรัฐอเมริกา และบุคคลสัญชาติอเมริกันถือหุ้น 100% ทั้งนี้โดยอาศัยสิทธิตาม สนธิสัญญาทางไมตรีและความสัมพันธ์ทางเศรษฐกิจระหว่างราชอาณาจักรไทยกับสหรัฐอเมริกา²

2.2 นิติบุคคลต่างประเทศต้องประกอบกิจการในประเทศไทย

นิติบุคคลต่างประเทศซึ่งต้นมีหน้าที่เสียภาษีเงินได้นิติบุคคลโดยวิธีคำนวณกำไรสุทธิ ก็คือเมื่อได้ประกอบกิจการในประเทศไทย การประกอบกิจการในประเทศไทยของนิติบุคคล ต่างประเทศนั้น เป็นที่รู้จักกันในรูปของสาขา นิติบุคคลต่างประเทศบางนิติบุคคลอาจมีเฉพาะ สาขาในประเทศไทย บางนิติบุคคลอาจมีสาขาในประเทศอื่น ๆ รวมทั้งในประเทศไทยด้วย แต่มาตรา 66 กำหนดให้เอารายได้ที่ได้จากการประกอบกิจการในประเทศไทยเท่านั้น มาเสียภาษี

² "สนธิสัญญาทางไมตรีและความสัมพันธ์ทางเศรษฐกิจระหว่างราชอาณาจักรไทย กับสหรัฐอเมริกา," ราชกิจจานุเบกษา 85 (16 กรกฎาคม 2511) : 430 - 454.

อย่างไรก็ตาม มีนิติบุคคลต่างประเทศอีกประเภทหนึ่งซึ่งไม่ได้ประกอบกิจการในประเทศไทยแต่มีลูกจ้าง ผู้ทำการแทน ผู้ทำการติดต่อในการประกอบกิจการในประเทศไทย มาตรา 76 ทวิ ถือว่านิติบุคคลต่างประเทศนั้นประกอบกิจการในประเทศไทย ต้อง เสียภาษีเงินได้นิติบุคคลให้แก่ประเทศไทย³

2.3 การคำนวณกำไรสุทธิ

นิติบุคคลต่างประเทศใช้หลักเกณฑ์การคำนวณกำไรสุทธิเช่นเดียวกับนิติบุคคลไทย คือต้องคำนวณกำไรสุทธิตามที่ระบุไว้ในมาตรา 65 ทวิ และ 65 ตร

2.3.1 การรับรู้รายได้

การรับรู้รายได้ซึ่งใช้เป็นฐานในการคำนวณกำไรสุทธิมีความสำคัญต่อการคำนวณกำไรสุทธิเป็นอย่างมาก เนื่องจากการรับรู้รายได้ตามเกณฑ์ทางบัญชีต่างกันจะส่งผลให้กำไรสุทธิต่างกันด้วย ดังนั้นเพื่อให้เป็นระเบียบเดียวกัน กรมสรรพากรจึงมีคำสั่งที่ ทป.1/2528 และ ทป. 6/2528 ลงวันที่ 28 สิงหาคม และ 30 ธันวาคม 2528 สรุปใจความได้ว่า

การคำนวณรายได้และรายจ่ายของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลให้ใช้เกณฑ์สิทธิโดยให้นำรายได้ที่เกิดขึ้นในรอบระยะเวลาบัญชีใด แม้ว่าจะยังไม่ได้รับชำระในรอบระยะเวลาบัญชีนั้นมารวมคำนวณเป็นรายได้ในรอบระยะเวลาบัญชีนั้น และให้นำรายจ่ายทั้งสิ้นที่เกี่ยวข้องกับรายได้นั้น แม้จะยังไม่ได้จ่ายในรอบระยะเวลาบัญชีนั้นมารวมคำนวณเป็นรายจ่ายของรอบระยะเวลาบัญชีนั้นและในกรณีดังต่อไปนี้

บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ซึ่งประกอบกิจการที่ตามสภาพอาจมีสินค้าคงเหลือ สินค้าหรืองานระหว่างทำหรือวัสดุคงเหลือให้ใช้เกณฑ์สิทธิ

³ กัลยา สนิวิสูตร, "ปัญหาภาษีเงินได้ของนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายต่างประเทศ," (วิทยานิพนธ์ปริญาโทมหาบัณฑิต ภาควิชานิติศาสตร์ บัณฑิตวิทยาลัย จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, 2525), หน้า 26 - 51.

บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนจำกัดที่ประกอบกิจการบางประเภท นอกจากต้องใช้
เกณฑ์สิทธิในการคำนวณรายได้รายจ่ายแล้ว ยังสามารถใช้เกณฑ์เงินสดในบางกรณีซึ่ง
หากบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลรายได้ได้เลือกใช้การคำนวณรายได้ในรอบ
ระยะเวลาบัญชีใดแล้วให้ถือว่าการปฏิบัติดังกล่าวเป็นกรณีที่ได้รับอนุมัติจากอธิบดีกรม
สรรพากรแล้ว บริษัทฯ ต้องถือปฏิบัติตามวิธีการนั้นตลอดไปจนกว่าจะได้รับอนุมัติให้
เปลี่ยนแปลงจากอธิบดีกรมสรรพากร

กิจการบางประเภทที่มีสิทธิใช้ เกณฑ์เงินสดในบางกรณีคือ

บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ประกอบกิจการธนาคาร ประกันภัย หรือ
กิจการอื่นทำนองเดียวกันในรายได้ส่วนที่เป็นดอกเบี้ยสำหรับระยะเวลาจากที่ใดผิดนัด
ชำระติดต่อกันเป็นเวลาเกิน 6 เดือนแล้ว บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลนั้นจะนำดอกเบี้ย
ส่วนนั้นมารวมคำนวณเป็นรายได้ในรอบระยะเวลาบัญชีที่ได้รับชำระก็ได้ เมื่อเข้าหลักเกณฑ์
ดังต่อไปนี้

- (1) คาดหมายได้แน่นอนว่าจะไม่สามารถได้รับชำระหนี้และ
- (2) มีกรณีแสดงให้เห็นชัดเจนว่าลูกหนี้ไม่มีเงินหรือทรัพย์สินเพียงพอที่จะชำระ เช่น

- (ก) มีหลักประกัน ไม่คุ้มกับหนี้ที่ต้องชำระ
- (ข) ลูกหนี้ดำเนินธุรกิจขาดทุนติดต่อกันเป็นเวลาหลายปี หรือเลิกกิจการแล้ว

หรืออยู่ในระหว่างการชำระบัญชี

- (ค) ใดค้ำเงินค้ำประกันหรือไถ่เงินค้ำขอเฉลี่ยหนี้แล้ว
- (ง) ใดค้ำเงินค้ำล้มละลายหรือไถ่เงินค้ำขอรับชำระหนี้แล้ว

บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ซึ่งประกอบกิจการประกันชีวิตอาจนำรายได้ส่วนที่
เป็นเบี้ยประกันชีวิต บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลนั้นจะนำรายได้ส่วนนั้นมารวมคำนวณเป็น
รายได้ในรอบระยะเวลาบัญชีที่ได้รับชำระก็ได้

บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ซึ่งประกอบกิจการให้เช่าซื้อหรือขายผ่อนชำระ ที่กรรมสิทธิ์ยังไม่โอนไปยังผู้ซื้อ และมีอายุสัญญาเกินหนึ่งรอบระยะเวลาบัญชีในรายได้ส่วน ที่เป็นกำไรจากกิจการดังกล่าวบริษัทฯ จะนำมารวมคำนวณเป็นรายได้ในแต่ละรอบระยะเวลาบัญชีตามงวดที่ถึงกำหนดชำระก็ได้ และการจัดสรรกำไรเป็นของแต่ละรอบระยะเวลา บัญชี จะใช้วิธีการทางบัญชีที่รับรองทั่วไปวิธีใดก็ได้

บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลซึ่งประกอบกิจการก่อสร้างในรายได้ตามส่วนของงาน ที่ทำเสร็จในแต่ละรอบระยะเวลาบัญชีบริษัทฯ ต้องนำมารวมคำนวณเป็นรายได้ในรอบระยะเวลา บัญชีนั้น

บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ซึ่งประกอบกิจการวิชาชีพอิสระจะนำรายได้จาก การประกอบกิจการดังกล่าวมารวมคำนวณเป็นรายได้ในรอบระยะเวลาบัญชีที่ได้รับชำระก็ได้

บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ซึ่งประกอบกิจการให้บริการที่ตามสภาพไม่มีสินค้า คงเหลือหรือวัสดุคงเหลือรวมทั้งกิจการนายหน้าและตัวแทน แต่ไม่รวมถึงกิจการวิชาชีพอิสระ ต้องนำรายได้จากการให้บริการมารวมคำนวณเป็นรายได้ในรอบระยะเวลาบัญชีที่การให้บริการ สิ้นสุดลง แต่ในกรณีที่การให้บริการเกินหนึ่งรอบระยะเวลาบัญชีให้นำรายได้จากกิจการให้บริการ มารวมคำนวณเป็นรายได้ตามส่วนของกิจการที่ทำในแต่ละรอบระยะเวลาบัญชี

นอกจากเกณฑ์รับรู้รายได้แล้ว รายได้ของนิติบุคคลต่างประเทศที่จะต้องนำมาคำนวณ ภาษี ได้แก่ รายได้จากกิจการและรายได้เนื่องจากกิจการตามมาตรา 65 แห่งประมวลรัษฎากร รายได้จากกิจการนี้คือ รายได้ที่ได้มาจากกิจการอันเป็นวัตถุประสงค์ของนิติบุคคลต่างประเทศ นั้นเอง ส่วนรายได้เนื่องจากกิจการใดก็ได้ รายได้อื่น ๆ ซึ่งไม่ใช่รายได้จากกิจการ ตัวอย่าง เช่น รายได้จากการขายสินทรัพย์ รายได้จากผู้อื่นยกให้ เป็นต้น

ในการคำนวณกำไรสุทธิได้กำหนดเงื่อนไขในการคำนวณกำไรสุทธิไว้ตามมาตรา 65 ทวิ และมาตรา 65 ครี แห่งประมวลรัษฎากร

2.3.2 เงื่อนไขการคำนวณกำไรสุทธิตามมาตรา 65 ทวิ

มาตรา 65 ทวิ ได้กำหนดรายการที่ถือเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิ
ไว้ทั้งหมด 13 รายการ ดังต่อไปนี้

"(1) รายการที่ระบุไว้ในมาตรา 65 ทวิ ไม่ให้ถือเป็นรายจ่าย" ⁴

รายละเอียดในข้อนี้จะได้กล่าวในมาตรา 65 ทวิ

"(2) ค่าสิทธิหรือค่าเสื่อมราคาของทรัพย์สินให้หักได้ตามหลักเกณฑ์วิธีการ
เงื่อนไขและอัตราที่กำหนดโดยพระราชกฤษฎีกา
การหักค่าสิทธิหรือค่าเสื่อมราคาดังกล่าวให้คำนวณหักตามส่วนเฉลี่ย
แห่งระยะเวลาที่โคทรัพย์สินนั้นมา" ⁵

ทรัพย์สินตามข้อนี้ หมายถึง สินทรัพย์อันได้แก่ สิ่งที่บริษัทได้ซื้อเข้ามาเพื่อใช้ใน
กิจการของบริษัทสินทรัพย์นั้นถ้าอายุการใช้งานเกินกว่า 1 รอบระยะเวลาบัญชีเป็นสินทรัพย์
ที่สามารถหักค่าสิทธิหรือค่าเสื่อมราคาได้ตามที่กำหนดไว้ในพระราชกฤษฎีกา ยกเว้นสิน
ทรัพย์ที่เป็นที่ดิน อย่างไรก็ตามมีข้อสังเกตว่าไม่มีกฎหมายห้ามมิให้หักค่าสิทธิหรือ ค่าเสื่อม
ราคาในอัตราที่น้อยกว่าที่กำหนดไว้ในพระราชกฤษฎีกา ดังนั้นบริษัทจึงมีทางเลือกอยู่ 2
ประการ คือ หักตามที่กำหนดไว้ในพระราชกฤษฎีกา หรือน้อยกว่าได้

⁴ มาตรา 65 ทวิ (1)

⁵ มาตรา 65 ทวิ (2) และดู

พระราชกฤษฎีกา (ฉบับที่ 145) พ.ศ. 2527 ว่าด้วยการหักค่าสิทธิหรือและ
ค่าเสื่อมราคา

คำสั่งกรมสรรพากรที่ ป. 3/2527 เรื่องการหักค่าสิทธิหรือและค่าเสื่อมราคา
ของทรัพย์สิน

"(3) ราคาทรัพย์สินอื่นนอกจาก (6) ให้ถือตามราคาที่พึงซื้อทรัพย์สินนั้น
ได้ความปกติ และห้ามมิให้ตราค่าเพิ่มขึ้น เว้นแต่ในกรณีที่แม้จะมีได้มีการตราค่าเพิ่มขึ้น
ก็ยังมีกำไรสุทธิอยู่" ⁶

เนื่องจาก (6) ได้แก่ สินค้ายกเหลือ ดังนั้นทรัพย์สินอื่นตาม (3) นี้
ได้แก่ สินทรัพย์ของบริษัท เมื่อสินทรัพย์นั้นได้ใช้ไปและได้หักค่าสึกหรอ ค่าเสื่อมราคา
ราคาสินทรัพย์ตามบัญชีจะลดลงตามจำนวนค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาซึ่งหักออกทุกปี
อย่างไรก็ตามในความเป็นจริงในกรณีที่สินทรัพย์ตัวนั้นมีมูลค่าเพิ่มขึ้นโดยตัวของมันเอง
เมื่อกาลเวลาผ่านไป เช่น ชุดรับแขกฝังมุกของบริษัท เป็นต้น ถ้าสองสิ่งนี้ทำให้ราคาจริง
ของสินทรัพย์เพิ่มขึ้น ในขณะที่ราคาตามบัญชีลดลง เพื่อให้จะให้บัญชีแสดงถึงฐานะที่แท้จริงของ
บริษัทจึงอนุญาตให้มีการตราค่าสินทรัพย์ดังกล่าวเพิ่มขึ้นได้ แต่มีข้อแม้ว่าการตราค่าสินทรัพย์
ดังกล่าวจะทำให้ต่อเมื่อบัญชีของบริษัทมีกำไรเท่านั้น มูลค่าของสินทรัพย์ที่เพิ่มขึ้นเนื่องจาก
การตราค่าดังกล่าวให้ถือว่าเป็นเงินได้เนื่องจากกิจการซึ่งต้องนำมารวมคำนวณเพื่อ
เสียภาษี

"(4) ในกรณีโอนทรัพย์สิน ให้บริการ หรือให้กู้ยืมเงินโดยไม่มีค่าตอบแทน
ค่าบริการ หรือดอกเบี้ย หรือมีค่าตอบแทน ค่าบริการหรือดอกเบี้ยต่ำกว่าราคาตลาด
โดยไม่มีเหตุอันสมควร เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจประเมินค่าตอบแทน ค่าบริการ
หรือดอกเบี้ย นั้นตามราคาตลาดได้ในวันที่โอน ให้บริการ หรือให้กู้ยืมเงิน" ⁷

อนุมาตรานี้กล่าวถึงกรณีการโอนทรัพย์สิน การให้บริการ การให้กู้ยืมเงิน
ระหว่างนิติบุคคลกับนิติบุคคล นิติบุคคลกับบุคคลธรรมดา โดยยึดหลักที่ว่าเมื่อเป็นคน
ละคนกัน ทำธุรกิจระหว่างกันควรคิดค่าตอบแทนจากกันและกันในอัตราตลาดเสมอ เว้นแต่
จะมีเหตุผลอันสมควร ปัญหาที่มีว่าเหตุผลอันสมควรในกรณีนี้ หมายความว่าอย่างไร

⁶ มาตรา 65 ทวิ (3)

⁷ มาตรา 65 ทวิ (4)

เหตุผลอันสมควรตามอนุมาตรานี้ไม่สามารถกำหนดได้แน่นอน แต่ขึ้นอยู่กับข้อเท็จจริง พฤติการณ์และประเภทของกิจการแต่ละรายไป อย่างไรก็ตามกรมสรรพากรได้เคยวางแนวไว้เป็นตัวอย่างดังนี้

การที่ธนาคารให้พนักงานกู้เงินโดยคิดดอกเบี้ยในอัตราต่ำกว่าราคาตลาดเพื่อเป็นสวัสดิการแก่พนักงาน เพื่อให้พนักงานมีที่อยู่อาศัยเป็นของตนเองและเพื่อบรรเทาความเดือดร้อนในกรณีจำเป็นอย่างอื่นถือได้ว่าเป็นเหตุอันสมควร ไม่อยู่ในข่ายที่เจ้าพนักงานประเมินจะใช้อำนาจตามมาตรา 65 ทวิ (4) ⁸

การที่ผู้ถือหุ้นฝ่ายเอกชนของบริษัท ได้ทำสัญญาร่วมทุนกับการปิโตรเลียมแห่งประเทศไทย เพื่อขยายและดำเนินการโรงกลั่นน้ำมันโดย การปิโตรเลียมแห่งประเทศไทย เสนอวิธีการเข้าถือหุ้นด้วยวิธีการให้บริษัทจ่ายเงินทุนรองจำนวน 427,166,865.51 บาท เพื่อการปิโตรเลียมฯ ใช้ชำระค่าหุ้นจำนวน 96,699 หุ้น ที่ซื้อจากบริษัทตามสัญญาร่วมทุน โดยบริษัทไม่คิดดอกเบี้ยและค่าใช้จ่ายใด ๆ ทั้งสิ้นนอกจากเงินทรอง กรณีนี้เป็นผลที่เกี่ยวข้องเนื่องจากสัญญาร่วมทุนกันระหว่างคู่กรณีซึ่งมีผลประโยชน์ร่วมกันหรือเอื้ออำนวยประโยชน์ซึ่งกันและกันในการขยายและดำเนินการโรงกลั่นน้ำมันซึ่งเป็นประโยชน์ของรัฐ จึงถือได้ว่าเป็นเหตุอันสมควร ⁹

"(5) เงินตรา ทรัพย์สินหรือหนี้สิน ซึ่งมีค่าหรือราคาเป็นเงินตราต่างประเทศ เหลืออยู่ในวันสุดท้ายของรอบระยะเวลาบัญชี ให้คำนวณค่าหรือราคาของ เงินตราหรือทรัพย์สิน เป็นเงินตราไทยตามอัตราตัวเฉลี่ยที่ธนาคารพาณิชย์รับซื้อ ซึ่งธนาคารแห่งประเทศไทยได้คำนวณไว้ หรือคำนวณตามราคาหุ้นแล้วแต่อย่างใดจะน้อยกว่าส่วนการคำนวณค่าของหนี้สิน ให้คำนวณค่าหรือราคาเป็นเงินตราไทย ตามอัตราตัวเฉลี่ยที่ธนาคารพาณิชย์ขาย ซึ่งธนาคารแห่งประเทศไทยได้คำนวณไว้"

⁸ กรมสรรพากร, "หนังสือที่ กค. 0804/13425," 12 กรกฎาคม 2522.

⁹ กรมสรรพากร, "หนังสือที่ กค. 0804/24594," 18 ธันวาคม 2523.

เงินตรา ทรัพย์สิน หรือหนี้สิน ซึ่งมีค่าหรือราคาเป็นเงินตราต่างประเทศ
ที่รับมาหรือจ่ายไปในช่วงรอบระยะเวลาบัญชี ให้คำนวณค่าหรือราคาเป็นเงินตราไทย
ตามราคาตลาดในวันที่รับมาหรือจ่ายไปนั้น" 10

อนุมาตราที่แยกพิจารณาได้ว่า

1. เงินตราและทรัพย์สินของบริษัทที่เหลืออยู่ในวันสุดท้ายของรอบระยะเวลา
บัญชีซึ่งมีค่าเป็นเงินตราต่างประเทศ ให้คำนวณค่าหรือราคาเป็นเงินตราไทย ตามอัตรา
ตัวเฉลี่ยที่ธนาคารพาณิชย์รับซื้อ ซึ่งธนาคารแห่งประเทศไทยได้คำนวณไว้หรือคำนวณตาม
ราคาทุนแล้วแต่อย่างใดจะน้อยกว่า

เงินตราซึ่งมีค่าเป็นเงินตราต่างประเทศของบริษัทที่เหลืออยู่ในวันสุดท้ายของ
รอบระยะเวลาบัญชี เช่น กรณีธนาคารหรือบริษัทรับแลกเปลี่ยนเงินตราเมื่อปิดบัญชีแล้ว
ปรากฏว่ายังมีเงินตราต่างประเทศเหลืออยู่ จึงต้องนำมาคำนวณค่าหรือราคาเป็นเงินตราไทย

ส่วนทรัพย์สินตามอนุมาตราที่ หมายถึงการที่บริษัทมีลูกหนี้อยู่ซึ่งลูกหนี้จะต้องชำระ
หนี้เป็นเงินตราต่างประเทศหรือต้องชำระหนี้เป็นทรัพย์สินอย่างอื่นซึ่งมีค่าเป็นเงินตราต่าง
ประเทศ ทั้งนี้เมื่อปิดบัญชีก็ต้องนำมาคำนวณค่าหรือราคาเป็นเงินตราไทย

การคำนวณค่าหรือราคาเป็นเงินตราไทยของเงินตราและทรัพย์สินตามอนุมาตราที่
ต้องคำนวณค่าหรือราคาตามอัตราตัวเฉลี่ยที่ธนาคารพาณิชย์รับซื้อ ซึ่งธนาคารแห่งประเทศไทย
ได้คำนวณไว้ และต้องคำนวณค่าของเงินตราและทรัพย์สินตามราคาทุนด้วย เพื่อเปรียบเทียบ
หาจำนวนที่น้อยกว่าเพื่อนำไปลงบัญชีในปีถัดไป

¹⁰ มาตรา 65 ทวิ (5) และดู

ประกาศกระทรวงการคลัง เรื่อง อัตราแลกเปลี่ยนเงินตราต่างประเทศเป็นเงิน
ไทย ตามมาตรา 9 แห่งประมวลรัษฎากร 1 กรกฎาคม 2524

ประกาศกระทรวงการคลัง เรื่อง การปฏิบัติเกี่ยวกับการคำนวณกำไรขาดทุนสุทธิ
เพื่อเสียภาษีเงินได้บุคคล เนื่องจากการปรับปรุงการแลกเปลี่ยนเงินตรา 13 พฤศจิกายน 2527

คำชี้แจงกรมสรรพากร เรื่องการปฏิบัติเกี่ยวกับการคำนวณกำไรขาดทุนสุทธิเพื่อเสีย
ภาษีเงินได้บุคคลเนื่องจากปรับปรุงการแลกเปลี่ยนเงินตรา 16 พฤศจิกายน 2527

ราคานั้นประมวลราคาไม่ได้มีเงื่อนไขหรือคำจำกัดความว่า ทุน ไว้
จะนับถึงอนุโลมใช้วิธีการทางบัญชี คือ ค่ารวมจากราคา CIF หรือค่ารวมจาก
Laded Cost คือ หมายความว่า CIF + ภาษีขาเข้า + รายจ่ายค่าออกสินค้า +
ค่าขนส่งถึงโกดัง คุณควยอัตราแลกเปลี่ยนวันที่ได้ทรัพย์สินนั้นมา

2. หนี้สินที่เหลืออยู่ในวันสุดท้ายของรอบระยะเวลาบัญชีซึ่งมีค่าเป็นเงินตรา
ต่างประเทศ ให้คำนวณค่าหรือราคาเป็นเงินตราไทยตามอัตราตัวเฉลี่ยที่ธนาคารพาณิชย์
ชาย ซึ่งธนาคารแห่งประเทศไทยได้คำนวณไว้

หนี้สินตามอนุมาตรานี้ หมายถึงการที่บริษัทเป็นลูกหนี้บุคคลอื่นและยังไม่ได้
ชำระหนี้จนถึงวันสุดท้ายของรอบระยะเวลาบัญชีนั้น เช่น บริษัทซื้อเครื่องจักรจากต่าง
ประเทศ และยังไม่ชำระเงินค่าไม่หมด หรือบริษัทกู้ยืมเงินจากต่างประเทศและยังชำระ
ไม่หมด เป็นต้น

ถ้าปรากฏว่าอัตราตัวเฉลี่ยที่ธนาคารพาณิชย์ชายสูงกว่าราคาตลาดของ เงินสกุล
ที่บริษัทต้องชำระหนี้ ณ วันที่ได้สินค้ามาหรือวันที่นำเงินกู้เข้ามา ดังนั้นบริษัทจะต้องใช้เงิน
ตราไทยเพิ่มขึ้นเพื่อแลกกับเงินตราต่างประเทศสกุลนั้น ๆ ในการชำระหนี้ เช่นนี้บริษัท
จะมีผลขาดทุนเกิดขึ้น กรมสรรพากรจึงให้ถือว่าผลขาดทุนนี้เป็นค่าใช้จ่ายได้ ในทางกลับ
กันถ้าเกิดกำไรก็ต้องถือว่าเป็นเงินได้เช่นกัน ดังคำวินิจฉัยของกรมสรรพากรดังนี้

บริษัทสั่งซื้อสินค้าจากบริษัทในประเทศเยอรมันตะวันตกในปี พ.ศ. 2517
เป็นราคา 100,000 คอยซ์มาร์ค อัตราแลกเปลี่ยน ณ วันที่สั่งซื้อ 8.01 บาทต่อ 1 คอยซ์มาร์ค
บริษัทค้างชำระหนี้จนถึงวันที่ 31 ธันวาคม 2517 จึงเป็นหนี้เงินตราต่างประเทศอยู่
ซึ่งอัตราตัวเฉลี่ยที่ธนาคารพาณิชย์รับซื้อ ณ วันที่ 31 ธันวาคม 2517 เท่ากับ 8.47 บาท
ต่อ 1 คอยซ์มาร์ค เนื่องจากอัตราแลกเปลี่ยนสูงขึ้น จำนวนหนี้ค้างชำระเมื่อคำนวณเป็น
เงินตราไทยจะสูงขึ้นอีก 46,000 บาท และในกรณีที่อัตราแลกเปลี่ยน ณ วันที่ 31 ธันวาคม

2517 เท่ากับ 7.80 บาท ต่อ 1 คอยซ์มาร์ค ทำให้ยอดหนี้ที่ต้องชำระต่ำลง ทั้งนี้ผลต่างที่บริษัทจะต้องยกสูงขึ้นยอมนำมาหักเป็นรายจ่ายได้ และในกรณีอัตราแลกเปลี่ยนค่าลง ทำให้จำนวนหนี้ที่ต้องชำระต่ำลงจะต้องถือเป็นเงินได้และต้องนำมารวมคำนวณกำไรสุทธิด้วย ¹¹

3. เงินตรา ทรัพย์สินหรือหนี้สิน ซึ่งมีค่าหรือราคาเป็นเงินตราต่างประเทศที่ได้รับมาหรือจ่ายไปในช่วงรอบระยะเวลาบัญชีให้คำนวณค่าหรือราคาเป็นเงินตราไทย ตามราคาตลาด ในวันที่ได้รับมาหรือจ่ายไป

หมายถึง เงินตรา ทรัพย์สินหรือหนี้สินที่บริษัทได้รับมาหรือจ่ายไปก่อนที่จะปิดบัญชี

"(6) ราคาสินค้าคงเหลือในวันสุดท้ายของรอบระยะเวลาบัญชี ให้คำนวณตามราคาทุนหรือราคาตลาดแล้วแต่อย่างใดจะน้อยกว่าและให้ถือราคานั้นเป็นราคาสินค้าคงเหลือยกมาสำหรับรอบระยะเวลาบัญชีใหม่ด้วย

การคำนวณราคาทุนตามวรรคก่อน เมื่อได้คำนวณตามหลักเกณฑ์ใดตามวิชาการบัญชีให้ใช้หลักเกณฑ์นั้นตลอดไป เว้นแต่จะได้อบรมมติจากอธิบดีจึงจะเปลี่ยนหลักเกณฑ์ได้" ¹²

สินค้าคงเหลือที่ต้องตีราคานี้รวมถึงสินค้าระหว่างทำด้วย เมื่อจะปิดบัญชีจะต้องตีราคาเพื่อทราบต้นทุนยกไปปีต่อไป ¹³

ราคาทุนของสินค้าคงเหลือ คือ ราคาทุนของสินค้าที่บริษัทซื้อเข้ามา อย่างไรก็ตาม มีกิจการค้าบางประเภทที่สินค้ามีการซื้อเข้าและขายออกไปหมุนเวียนกัน ซึ่งเป็นการยากที่จะระบุว่าสินค้าชิ้นไหนเหลืออยู่ในวันสุดท้ายของรอบระยะเวลาบัญชี เช่น กิจการค้าน้ำมันหรือซูปเปอร์มาเก็ต ในทางบัญชีจึงมีวิธีการตีราคาทุนของสินค้าชนิดนี้ เช่น ซ็อกกอน

¹¹ กรมสรรพากร, "หนังสือที่ กค. 0804/5477," 26 มีนาคม 2519.

¹² มาตรา 65 ทวิ (6)

¹³ กาญจนา นิมมานเหมินท์, "เอกสารประกอบการบรรยายวิชากฎหมายภาษีอากร,"

(กรุงเทพมหานคร : คณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, ม.ป.ป.), หน้า 68.



ชายก่อน ชื่อก่อนชายทีหลัง หรือวิธีเฉลี่ย ซึ่งบริษัทจะเลือกใช้วิธีใดก็ได้แต่ต้องชี้ให้
ตลอด เว้นแต่จะได้รับอนุญาตจากอธิบดี

เมื่อได้ราคาสินค้าคงเหลือแล้วต้องคำนวณราคาทุนด้วยแล้ว ถือเอาจำนวนที่
น้อยกว่ายกยอดไปลงบัญชีต่อไป

ส่วนราคาตลาดของสินค้าคงเหลือคือราคาขายสินค้านั้นในกรณีปกติในวันปิดบัญชี

"(7) การคำนวณราคาทุนของสินค้าที่ส่งมาจากต่างประเทศนั้น เจ้าพนักงาน
ประเมินมีอำนาจประเมิน โดยเทียบเคียงกับราคาทุนของสินค้าประเภทและชนิดเดียวกันที่
ส่งเข้าไปในประเทศอื่นได้" 14

ตามอนุมาตรานี้ เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจประเมินหาราคาทุนของสินค้า
ที่ส่งมาจากต่างประเทศ ตัวอย่างเช่นบริษัทในต่างประเทศที่ส่งสินค้ามากับบริษัทผู้รับสินค้า
มีความสัมพันธ์กัน ในฐานะผู้ถือหุ้น ดังนั้นบริษัทผู้ส่งสินค้าอาจกำหนดราคาสินค้าที่ส่ง เข้ามานั้น
ต่ำเพื่อหลีกเลี่ยงภาษีการค้าให้แก่บริษัทผู้รับอันเป็นบริษัทในเครือเดียวกัน ดังนั้นเจ้าพนักงาน
ประเมินจึงมีอำนาจประเมินราคาสินค้านั้นใหม่โดยเทียบเคียงกับราคาทุนของสินค้าประเภท
และชนิดเดียวกันในประเทศใกล้เคียง

การหาราคาทุนของสินค้าสามารถหาได้โดยดูจากใบขนสินค้าที่บริษัทผู้ส่งนั้นส่งสินค้า
ประเภทและชนิดเดียวกันไปยังประเทศใกล้เคียง เช่น มาเลเซีย สิงคโปร์ เป็นต้น
เมื่อได้ราคาทุนของสินค้าแล้วจึงนำมาบวกค่าขนส่งและค่าประกันภัยสินค้านั้นมายังประเทศไทย
ก็สามารถทราบราคาทุนของสินค้าที่ส่งมายังประเทศไทย

"(8) ถ้าราคาทุนของสินค้าเป็นเงินตราต่างประเทศให้คำนวณเป็นเงินตราไทย
ตามอัตราแลกเปลี่ยนในท้องตลาดของวันที่ได้สินค้านั้น เว้นแต่เงินตราต่างประเทศนั้นจะแลกเปลี่ยน
ได้ในอัตราทางราชการ ก็ให้คำนวณเป็นเงินตราไทยตามอัตราทางราชการนั้น" 15

สินค้านั้นนำเข้ามาจากต่างประเทศหากมาถึงประเทศวันไหนก็ต้องคำนวณราคาทุน
ของสินค้านั้นเป็นเงินตราไทยตามอัตราแลกเปลี่ยนในท้องตลาดในวันนั้น ถ้าเงินตราต่างประเทศ
ประเทศนั้นแลกเปลี่ยนได้ในอัตราทางราชการ ก็ให้คำนวณตามอัตราทางราชการนั้น

14 มาตรา 65 ทวิ (7)

15 มาตรา 65 ทวิ (8)

"(9) การจำหน่ายหนี้สูญจากบัญชีลูกหนี้จะกระทำได้อีกเมื่อเป็นไปตามหลักเกณฑ์วิธีการและเงื่อนไขที่กำหนดโดยกฎกระทรวง 16 แต่ถ้าได้รับชำระหนี้ในรอบระยะเวลาบัญชีใดให้นำมาคำนวณเป็นรายได้ในรอบระยะเวลาบัญชีนั้น

หนี้สูญรายได้ให้นำมาคำนวณเป็นรายได้แล้ว หากได้รับชำระในภายหลังก็มีให้นำมาคำนวณเป็นรายได้อีก"

ปกติในการประกอบกิจการของบริษัทอาจจะต้องมีหนี้เกิดขึ้น โดยบริษัทอาจเป็นเจ้าของหนี้ หรือบางกรณีอาจเป็นลูกหนี้ หรือเป็นทั้งสองฐานะหนี้ดังกล่าวอาจเกิดจากหนี้การกู้ยืมเงินหรือเป็นหนี้ทางการค้า เป็นต้น ในกรณีที่บริษัทเป็นเจ้าของหนี้และเมื่อหนี้ดังกล่าวถึงกำหนดชำระแล้วบริษัทไม่ได้รับชำระ บริษัทก็สามารถจำหน่ายหนี้นั้นออกจากบัญชีลูกหนี้ได้หากได้กระทำตามหลักเกณฑ์วิธีการและเงื่อนไขที่กำหนดโดยกฎกระทรวง

"(10) สำหรับบริษัทจำกัดที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายไทยให้นำเงินปันผลที่ได้จากบริษัทจำกัดที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายไทยหรือกองทุนรวมหรือสถาบันการเงินที่มีกฎหมายโดยเฉพาะของประเทศไทยจัดตั้งขึ้นเพื่อใหญ่ยืมเงินเพื่อส่งเสริมเกษตรกรรม พาณิชยกรรมหรืออุตสาหกรรมหรือเงินส่วนแบ่งกำไรที่ได้จากกิจการรวมค่า มารวมคำนวณเป็นรายได้เพียงครึ่งหนึ่งของจำนวนที่เค เว้นแต่บริษัทจดทะเบียนไม่คองนำเงินปันผลที่ได้จากบริษัทจำกัดที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายไทย หรือบริษัทจดทะเบียนหรือกองทุนรวมหรือสถาบันการเงินที่มีกฎหมายโดยเฉพาะของประเทศไทยจัดตั้งขึ้นสำหรับใหญ่ยืมเงินเพื่อส่งเสริมเกษตรกรรมพาณิชยกรรมหรืออุตสาหกรรม และเงินส่วนแบ่งกำไรที่ได้จากกิจการรวมค่ามารวมคำนวณเป็นรายได้

ความในวรรคต้นนี้มีใช้บังคับในกรณีที่บริษัทจำกัดหรือบริษัทจดทะเบียนมีเงินได้ที่เป็นเงินปันผลและเงินส่วนแบ่งของกำไรดังกล่าวโดยถือหุ้นหรือหน่วยลงทุนที่ถือใหญ่ยืมเงินปันผลและเงินส่วนแบ่งของกำไรนั้นไว้ไม่ถึงสามเดือนนับแต่วันที่ได้ออกหรือหน่วยลงทุนนั้นมาถึงวันมีเงินได้

¹⁶ มาตรา 65 ตรี (9) และคู่

กฎกระทรวง ฉบับที่ 159 (พ.ศ. 2526) ว่าด้วยการจำหน่ายหนี้สูญจากบัญชีลูกหนี้

ดังกล่าวหรือได้อ่อนทุนหรือหน่วยลงทุนนั้นไปก่อนสามเดือน นับแต่วันที่มิเงินใดหรือเงินใดดังกล่าวรวมกันเกินร้อยละ 15 ของเงินใดก่อนหักรายจ่ายทั้งสิ้นในรอบระยะเวลาบัญชี

เงินปันผลที่ได้จากการลงทุนของ กองทุนสำรองเลี้ยงชีพตามมาตรา 65 ตรี (2) ไม่ให้ถือเป็นเงินปันผลหรือเงินส่วนแบ่งกำไรตามความในวรรคสอง" 17

หลักในอนุมาตรานี้คือ

1. บริษัทจำกัดที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายไทยได้รับเงินปันผลจากบริษัทจำกัดที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายไทย กองทุนรวม สถาบันการเงินฯ หรือได้รับเงินส่วนแบ่งกำไรที่ได้จากกิจการรวมค่า

เงินปันผลหรือเงินส่วนแบ่งกำไรที่ได้จากกิจการรวมค่าดังกล่าวให้นำมารวมคำนวณกำไรสุทธิเพียงครั้งหนึ่ง

2. บริษัทจดทะเบียนไม่ต้องนำเงินปันผลที่ได้จากแหล่งต่อไปนี้มารวมคำนวณกำไรสุทธิ คือ บริษัทจำกัดที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายไทย บริษัทจดทะเบียน กองทุนรวม สถาบันทางการเงินฯ หรือได้รับจากเงินส่วนแบ่งกำไรจากกิจการรวมค่า

แต่หลักเกณฑ์ข้อ 1 และ 2 ดังกล่าวจะไม่ใช้บังคับหากบริษัทจำกัดหรือบริษัทจดทะเบียนได้รับเงินปันผลหรือเงินส่วนแบ่งกำไรจากการถือหุ้นหรือถือหุ้นหน่วยลงทุนไม่ถึง 3 เดือน นับแต่วันที่ถือหุ้นหรือหน่วยลงทุนมาถึงวันที่มีเงินใด หรือได้อ่อนทุนหรือหน่วยลงทุนไปก่อน 3 เดือน นับแต่วันที่มิเงินใดและเงินปันผลหรือเงินส่วนแบ่งกำไรที่ได้รับนั้นเกินร้อยละ 15 ของเงินใดก่อนหักรายจ่ายทั้งสิ้นในรอบระยะเวลาบัญชี ซึ่งหมายความว่าต้องนำมารวมคำนวณกำไรสุทธิทั้งหมด

เหตุที่กำหนดส่วนของเงินใดที่เป็นเงินปันผล เงินส่วนแบ่งกำไรที่ได้รับไว้ไม่เกินร้อยละ 15 ของเงินใดทั้งหมดก่อนหักรายจ่ายนั้นเพื่อให้สิทธิประโยชน์รวมไปถึง Holding Company

ซึ่งดำเนินการถือหุ้นของบริษัทต่าง ๆ เป็นหลัก หากให้สิทธิเหมือนบริษัทที่ตั้งขึ้นตาม
กฎหมายไทยหรือบริษัทจดทะเบียนดังกล่าว ก็อาจทำให้ Holding Company
ไม่มีเงินได้เหลือต้องเสียภาษีแต่อย่างใด ซึ่งจะก่อให้เกิดความไม่เป็นธรรมเมื่อเทียบกับ
กิจการประเภทอื่น

อย่างไรก็ตามบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลไทย และบริษัทหรือห้างหุ้นส่วน
นิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายต่างประเทศและประกอบกิจการในประเทศไทยได้รับยกเว้น
ภาษีเงินได้นิติบุคคลจากเงินได้พึงประเมินที่เป็นเงินปันผลหรือเงินส่วนแบ่งกำไรที่ได้จาก
กิจการร่วมค้าที่ประกอบกิจการในประเทศไทย ¹⁸

"(11) ดอกเบี้ยเงินกู้ยืมที่อยู่ในบังคับต้องถูกหักภาษีไว้ ณ ที่จ่าย ตามกฎหมาย
ว่าด้วยภาษีเงินได้ปิโตรเลียม ให้นำมารวมคำนวณเป็นรายได้เพียงเท่าที่เหลือจากถูกหักภาษี
ไว้ ณ ที่จ่ายตามกฎหมายดังกล่าว" ¹⁹

อนุมาตรานี้เป็นกรณีบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ต้องเสียภาษีเงินได้ตามประมวล
รัษฎากร ได้รับดอกเบี้ยเงินกู้ยืมจากบริษัทที่ต้องเสียภาษีตามกฎหมายว่าด้วยภาษีเงินได้ปิโตรเลียม
โดยกำหนดให้นำดอกเบี้ยที่ได้รับมานั้นมารวมคำนวณเป็นรายได้เพียงเท่าที่เหลือจากถูกหักภาษี
ไว้ 5 ที่จ่ายตามกฎหมายว่าด้วยภาษีเงินได้ปิโตรเลียมแล้ว (ร้อยละ 50 ของเงินได้ ตามมาตรา
65 เบญจ วรรค 1) แต่การใช้บังคับของกฎหมายกรณีบริษัทที่จ่ายเงินดอกเบี้ยเงินกู้ยืมดังกล่าว
ต้องเป็นบริษัทตามเงื่อนไขของมาตรา 65 ทวิ แห่งพระราชบัญญัติภาษีเงินได้ปิโตรเลียม (ฉบับที่ 3)
พ.ศ. 2522 ก็คือต้องเป็น

1. บริษัทที่ไต่ทำสัญญาปิโตรเลียมก่อนปี พ.ศ. 2512 และ
2. บริษัทที่ไต่ทำสัญญาซื้อขายก๊าซธรรมชาติกับองค์การก๊าซแห่งประเทศไทย
ก่อนปี พ.ศ. 2522
3. บริษัทอื่นตามที่ไต่มีพระราชกฤษฎีกากำหนด

¹⁸ มาตรา 5 ทวิ แห่งพระราชกฤษฎีกา ว่าด้วยการยกเว้นประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 10)
พ.ศ. 2500 เพิ่มเติมโดยพระราชกฤษฎีกา (ฉบับที่ 108) พ.ศ. 2524

¹⁹ มาตรา 65 ทวิ (11)

ตามพระราชบัญญัติภาษีเงินได้ปิโตรเลียม บริษัทที่ต้องเสียภาษีตามกฎหมายว่าด้วย
 ภาษีเงินได้ปิโตรเลียม หมายถึงบริษัทที่ได้รับสัมปทานหรือมีส่วนได้เสียร่วมกันในสัมปทานซึ่ง
 กฎหมายกำหนดไว้ว่าไม่ยอมให้นำค่าดอกเบี้ยถือเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิตามมาตรา
 24 (10) แห่งพระราชบัญญัติภาษีเงินได้ปิโตรเลียม พ.ศ. 2514 และได้กำหนดยกเว้นภาษี
 เงินได้ให้แก่ผู้รับดอกเบี้ยดังกล่าวตามมาตรา 13 แห่งพระราชบัญญัติดังกล่าว แต่การยกเว้น
 ภาษีเงินได้ตามมาตรา 13 ไม่คลุมถึงกรณีบริษัทที่ต้องเสียภาษีเงินได้ตามประมวลรัษฎากร
 ซึ่งได้รับดอกเบี้ยจากบริษัทที่ต้องเสียภาษีเงินได้ปิโตรเลียม อันเข้าลักษณะตามเงื่อนไข 3
 ประการข้างต้น จึงยอมให้นำค่าดอกเบี้ยถือเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิได้²⁰

"(12) เงินปันผลหรือเงินส่วนแบ่งกำไรที่อยู่ในบังคับต้องถูกหักภาษีไว้ ณ ที่จ่าย
 ตามกฎหมายว่าด้วยภาษีเงินได้ปิโตรเลียมให้นำมารวมคำนวณเป็นรายได้เพียงเท่าที่เหลือ
 จากถูกหักภาษีไว้ ณ ที่จ่ายตามกฎหมายดังกล่าว และถ้าผู้รับเป็นบริษัทจดทะเบียนหรือเป็นบริษัท
 ที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายไทยและไม่เข้าลักษณะตามมาตรา 75 ให้นำบทบัญญัติของ (10) มาใช้บังคับ
 โดยอนุโลม"²¹

อนุมาตรานี้มีความหมายเหมือนกับอนุมาตรา 11 ต่างกันที่อนุมาตรานี้เป็นเรื่องการ
 ได้รับเงินปันผลจากบริษัทที่ต้องเสียภาษีตามกฎหมายว่าด้วยภาษีเงินได้ปิโตรเลียม ซึ่งหากเป็น
 บริษัทตามกฎหมายว่าด้วยภาษีเงินได้ปิโตรเลียมที่เข้าลักษณะครบเงื่อนไข 3 ประการ ตามที่กล่าว
 ในอนุมาตรา 11 แล้ว บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ได้รับเงินปันผลจากบริษัทตามกฎหมายว่าด้วย
 ภาษีเงินได้ปิโตรเลียมดังกล่าว ต้องนำเงินปันผลที่ได้รับนั้นมารวมคำนวณเป็นรายได้ตามจำนวนที่
 ได้รับหลังจากหักภาษี ณ ที่จ่ายแล้ว ในกรณีที่ผู้ได้รับเงินปันผลเป็นบริษัทตั้งขึ้นตามกฎหมายไทยให้
 นำมาตรา 65 ทวิ (10) มาใช้ด้วย คือ ถ้าบริษัทดังกล่าวได้รับเงินปันผลให้นำเงินปันผลมารวม
 กำไรสุทธิเสียภาษีเงินได้เพียงครั้งหนึ่งของเงินปันผลที่ได้รับหลักหักภาษี ณ ที่จ่ายแล้ว และถ้าเป็น

²⁰ ไพจิตร โรจนวานิช, ภาษีสรรพากร, (กรุงเทพมหานคร : ห้างหุ้นส่วนสามัญ
 นิติบุคคลสามเจริญพานิช, 2528), หน้า 208.

²¹ มาตรา 65 ทวิ (12)

บริษัทจดทะเบียนกับตลาดหลักทรัพย์ได้รับเงินปันผลจากบริษัทที่ต้องเสียภาษีเงินได้ตามกฎหมาย ว่าด้วยภาษีเงินได้ปิโตรเลียมที่เข้าลักษณะเงื่อนไขดังกล่าวย่อมได้รับยกเว้นไม่ต้องนำเงินปันผล ที่ได้รับมารวมคำนวณกำไรสุทธิเสียภาษีเงินได้ อย่างไรก็ตามเงินปันผลที่ได้รับนั้นต้องไม่เกิน ร้อยละ 15 ของเงินได้ก่อนหักรายจ่ายทั้งสิ้นในรอบระยะเวลาบัญชีของบริษัทที่ได้รับเงินปันผล นั้น (มาตรา 65 ทวิ (10) วรรคสอง)

"(13) มูลนิธิหรือสมาคมที่ประกอบกิจการซึ่งมีรายได้ไม่ต้องนำเงินค่าลงทะเบียน หรือค่าบำรุงที่ได้รับจากสมาชิกหรือเงินหรือทรัพย์สินที่ได้รับจากการรับบริจาคหรือจากการให้โดย เส่นหา แล้วแต่กรณีมารวมคำนวณเป็นรายได้"²²

2.3.3 เงื่อนไขการคำนวณกำไรสุทธิตามมาตรา 65 ครี

มาตรา 65 ครี กำหนดเงื่อนไขเกี่ยวกับรายจ่ายที่ไม่ให้ถือเป็นรายจ่ายในการคำนวณ กำไรสุทธิไว้ 20 รายการ คือ

"(1) เงินสำรองต่าง ๆ นอกจาก

(ก) เงินสำรองจากเบี้ยประกันเพื่อสมทบทุนประกันชีวิต ที่เกินไว้ก่อนคำนวณกำไร เฉพาะส่วนที่ไม่เกินร้อยละ 65 ของจำนวน เบี้ยประกันภัยที่ได้รับในรอบระยะเวลาบัญชีหลังจากหักเบี้ยประกันภัย ซึ่งเอาประกันต่อออกแล้ว

ในกรณีต้องเสียเงินตามจำนวนซึ่งเอาประกันภัยสำหรับกรรมธรรม ประกันชีวิตรายใด ไม่ว่าเต็มจำนวนหรือบางส่วนเงินที่ใช้ไปเฉพาะ ส่วนที่ไม่เกินเงินสำรองตามวรรคก่อนสำหรับกรรมธรรมประกันชีวิต รายนั้น จะถือเป็นรายจ่ายไม่ได้

ในกรณีเลิกสัญญาตามกรรมธรรมประกันชีวิตรายใดให้นำเงิน สำรองตามวรรคแรกจำนวนที่มีอยู่สำหรับกรรมธรรมประกันชีวิต รายนั้นกลับมารวมคำนวณเป็นรายได้ในรอบระยะเวลาบัญชีที่เลิกสัญญา

²² มาตรา 65 ทวิ (13)



(ข) เงินสำรองจากเบี่ยงประกันภัย เพื่อสมทบทุนประกันภัย
อื่นที่กันไว้ก่อนคำนวณกำไรเฉพาะส่วนที่ไม่เกินร้อยละ 40 ของ
จำนวนเบี่ยงประกันที่ได้รับในรอบระยะเวลาบัญชีหลังจากหักเบี่ยง
ประกันภัยซึ่งเอาประกันต่อออกแล้ว และเงินสำรองที่กันไว้จะ
ต้องถือเป็นรายได้ในการคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีในรอบ
ระยะเวลาบัญชีปีถัดไป" ²³

เงินสำรองต่าง ๆ ไม่ให้ถือเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิ เนื่องจาก
เงินสำรองนี้เป็นเงินที่กันไว้เพื่อเป็นรายจ่ายในอนาคตโดยที่ยังมิได้มีการจ่ายเงิน และ
เป็นเงินที่กันไว้จากกำไร ซึ่งถ้ายอมให้หักเป็นรายจ่ายได้ก็จะทำให้กำไรของบริษัทที่จะ
ต้องคำนวณภาษีลดน้อยลงแต่ก็มีเงินสำรอง 2 ประเภท ที่หักเป็นรายจ่ายได้ คือ

(1) กรณีประกันชีวิต

กฎหมายยอมให้หักเงินสำรองเบี่ยงประกันที่ได้รับในรอบระยะเวลาบัญชีเพื่อสมทบ
ทุนประกันชีวิตได้ไม่เกินร้อยละ 65 ของเบี่ยงประกันที่ได้รับ ซึ่งเบี่ยงประกันชีวิตที่ได้รับนั้น
หมายถึงจำนวนที่หักเบี่ยงประกันต่อออกแล้ว ซึ่งสามารถคำนวณรายจ่ายได้ตามสูตรนี้ คือ

$$\frac{\text{เบี่ยงประกันภัย} - \text{เบี่ยงประกันต่อ} \times 65}{100}$$

เมื่อคำนวณตามสูตรนี้ทุกปีแล้ว เมื่อผู้เอาประกันถึงแก่ความตาย หากปรากฏว่า
เงินที่บริษัทต้องจ่ายให้แก่ผู้รับประโยชน์เป็นจำนวนเท่ากันหรือน้อยกว่าเงินที่กันไว้ ก็จะเป็น
เป็นค่าใช้จ่ายไม่ได้ ถ้ามากกว่าส่วนที่มากกว่าถือเป็นรายจ่ายได้

และเมื่อคำนวณตามสูตรนี้ทุกปีแล้ว ก่อนที่กรมธรรม์จะครบกำหนดผู้เอาประกันเลิก
สัญญาประกันชีวิตเป็นเหตุให้บริษัทรับประกันไม่ต้องจ่ายเงินให้แก่ผู้เอาประกัน เงินสำรองที่
หักไว้ตามสูตรจะต้องนำมารวมคำนวณเป็นรายได้ของบริษัทในรอบระยะเวลาบัญชีที่เลิกสัญญา

(2) กรณีประกันภัยอย่างอื่น

กฎหมายยอมให้หักเงินสำรองเบี้ยประกันได้เช่นเดียวกับกรณีประกันชีวิต แต่กำหนดอัตราให้หักไว้เป็นร้อยละ 40 ของจำนวนเบี้ยประกันที่ได้รับในรอบระยะเวลาบัญชี หลังจากหักเบี้ยประกันต่อออกแล้ว ซึ่งสามารถคำนวณรายจ่ายได้ตามสูตรนี้ คือ

$$\frac{\text{เบี้ยประกันภัย} - \text{เบี้ยประกันต่อ} \times 40}{100}$$

แต่เงินสำรองที่เกินไว้ ณ ปลายปีที่ผ่านมาประกันไม่ได้รับความเสียหายต้องเอาเงินสำรองคำนวณเป็นเงินได้ในรอบระยะเวลาบัญชีถัดไป ถ้าสิ่งที่เอามาประกันได้รับความเสียหายบริษัทต้องชดเชย ก็ให้นำเงินสำรองมาหักออกจากค่าเสียหาย คือ ถือเป็นรายจ่ายได้

"(2) เงินกองทุน เว้นแต่กองทุนสำรองเลี้ยงชีพ ซึ่งเป็นไปตามหลักเกณฑ์วิธีการและเงื่อนไขที่กำหนดโดยกฎกระทรวง"²⁴

หลักข้อนี้คือ เงินที่บริษัทจ่ายเข้ากองทุนใด ๆ จะถือเป็นรายจ่ายไม่ได้ เว้นแต่เงินที่บริษัทจ่ายเข้ากองทุนสำรองเลี้ยงชีพ

กองทุนสำรองเลี้ยงชีพ หมายความว่า กองทุนซึ่งลูกจ้างและนายจ้างร่วมกันจัดตั้งขึ้นประกับด้วยเงินที่ลูกจ้างจ่ายสะสมและเงินที่บริษัทซึ่งเป็นนายจ้างจ่ายสมทบและให้หมายความรวมถึงผลประโยชน์ที่เกิดจากเงินดังกล่าวเพื่อจ่ายในกรณีที่ลูกจ้างออกจากงานตามระเบียบว่าด้วยกองทุนของบริษัท

"(3) รายจ่ายอันมีลักษณะเป็นการส่วนตัว การให้โดยเสน่หาหรือการกุศล เว้นแต่การกุศลสาธารณะในส่วนที่ไม่เกินร้อยละ 1 ของกำไรสุทธิ"²⁵

²⁴ มาตรา 65 ตรี (2) และค

กฎกระทรวง ฉบับที่ 162 (พ.ศ. 2526) ว่าด้วยกองทุนสำรองเลี้ยงชีพ

²⁵ มาตรา 65 ตรี (3)

รายจ่ายอันมีลักษณะเป็นการส่วนตัว หมายถึงรายจ่ายที่ไม่ใช่จ่ายเพื่อกิจการของบริษัท แต่จ่ายไปเพื่อประโยชน์ส่วนตัวของกรรมการผู้ถือหุ้นหรือผู้จัดการ เช่น บริษัทจ่ายเงินเป็นค่าเลี้ยงวันเกิดของผู้จัดการหรือประธานกรรมการ เป็นต้น

รายจ่ายอันมีลักษณะเป็นการให้โดยเสน่หา คำว่า "ให้โดยเสน่หา" เป็นภาษากฎหมายตามมาตรา 521 แห่งประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ ซึ่งไม่ได้หมายความว่าให้ด้วยความรัก แต่หมายถึงเป็นการให้เปล่า ๆ โดยผู้ให้ไม่มีความผูกพันตามกฎหมายหรือตามสัญญาที่จะต้องให้ และผู้รับก็ไม่มีความผูกพันที่จะต้องทำการอย่างใดอย่างหนึ่งเป็นการตอบแทน

รายจ่ายอันมีลักษณะเป็นการกุศลสาธารณะ คำว่า "กุศลสาธารณะ" หมายถึง กุศลที่เป็นประโยชน์แก่ประชาชน เช่น สมทบทุนสร้างโรงพยาบาล สถานศึกษาทางราชการ หรือการบริจาคเป็นสาธารณะประโยชน์แก่องค์กรหรือสถานสาธารณกุศล หรือแก่สถานพยาบาล และสถานศึกษาอื่น ๆ ตามที่รัฐมนตรีประกาศกำหนดในราชกิจจานุเบกษา ทั้งนี้ตามมาตรา 47 แห่งประมวลรัษฎากร เช่น

การที่บริษัทบริจาครถยนต์เพื่อใช้ในกิจการแพทย์หลวงสวนจิตรลดา ถือเป็นรายจ่ายอันมีลักษณะเป็นการกุศลสาธารณะ ซึ่งหักเป็นรายจ่ายได้ในส่วนที่ไม่เกินร้อยละ 1 ของกำไรสุทธิ²⁶

การที่บริษัทโอนที่ดินของบริษัทให้แก่ทางราชการ เพื่อจัดสร้างสวนสาธารณะถือได้ว่าเป็นการบริจาคเพื่อกุศลสาธารณะ บริษัทมีสิทธินำราคาต้นทุนของที่ดินนั้นมาหักเป็นรายจ่ายได้ทั้งหมดแต่ไม่เกินร้อยละ 1 ของกำไรสุทธิ²⁷

"(4) ค่ารับรองหรือค่าบริการ ส่วนที่ไม่เป็นไปตามหลักเกณฑ์ที่กำหนดโดยกฎกระทรวง"²⁸

²⁶ กรมสรรพากร, "หนังสือที่ กค. 0804/11050," 2 กรกฎาคม 2519.

²⁷ กรมสรรพากร, "หนังสือที่ กค. 0804/3358," 22 กุมภาพันธ์ 2520.

²⁸ มาตรา 65 ตรี (4) และกฎ

กฎกระทรวง ฉบับที่ 143 (พ.ศ. 2522)

การรับรองหรือค่าบริการตามอนุมาตรา นี้ต้อง เป็นการรับรองอันจำเป็นตามประเพณี
ทางการค้าและในระหว่างการรับรองหรือในทันทีก่อนหรือหลังการรับรองต้องมีการปฏิบัติงาน
เกี่ยวกับกิจการค้าหรือมีกิจการหรือเพื่อประโยชน์แห่งกิจการค้าของบริษัท เช่น ผู้จัดการบริษัท
พาหนายความไปเลี้ยงรับรองหรือทายอาหารเพื่อปรึกษาคดีความของบริษัท เป็นต้น

(5) รายจ่ายอันมีลักษณะเป็นการลงทุนหรือรายจ่ายในการต่อเติมเปลี่ยนแปลง
ขยายออกหรือทำให้ดีขึ้นซึ่งทรัพย์สิน แต่ไม่ใช่เป็นการซ่อมแซมให้คงสภาพเดิม" 29

รายจ่ายอันมีลักษณะเป็นการลงทุน หมายถึงรายจ่ายที่กิจการจ่ายไปเพื่อให้ได้มา
ซึ่งทรัพย์สิน เช่น รายจ่ายในการซื้อที่ดิน อาคาร เพื่อใช้ในกิจการ เป็นต้น หลักเกณฑ์
สำคัญในการพิจารณาว่ารายจ่ายใดจะเป็นรายจ่ายอันมีลักษณะเป็นการลงทุนดูได้จากประโยชน์
ที่ได้รับจากทรัพย์สินที่กิจการซื้อเข้ามาว่าทรัพย์สินนั้นมีอายุการใช้งาน เกินกว่าหนึ่งรอบระยะเวลา
บัญชีหรือไม่ ถ้าเกินก็ถือว่า เป็นรายจ่ายที่มีลักษณะเป็นการลงทุนซึ่งนำมาหักเป็นรายจ่าย
ไม่ได้ แต่หักค่าสึกหรอหรือค่าเสื่อมราคาได้

ส่วนรายจ่ายในการต่อเติม เปลี่ยนแปลง ขยายออก หรือทำให้ดีขึ้นซึ่งทรัพย์สิน
ก็หักเป็นรายจ่ายไม่ได้ เพราะส่วนที่ต่อเติม เปลี่ยนแปลง ขยายออกหรือทำให้ดีขึ้นซึ่ง
ทรัพย์สินนี้ถือได้ว่าเป็นส่วนควบของทรัพย์สินเดิม อันเป็นทรัพย์สินประธาน เมื่อรายจ่ายในการ
ซื้อทรัพย์สินอันเป็นทรัพย์สินประธานซึ่ง เป็นรายจ่ายอันมีลักษณะเป็นการลงทุนไม่สามารถหักเป็น
รายจ่ายได้ รายจ่ายส่วนที่ต่อเติมฯ ส่วนควบจึงไม่สามารถหักเป็นรายจ่ายได้เช่นกัน

อย่างไรก็ตาม ค่าซ่อมแซมให้ทรัพย์สินคงสภาพเดิมถือเป็นรายจ่ายได้ เพราะ
ไม่ทำให้ทรัพย์สินมีราคาเพิ่มขึ้น "การซ่อมแซม" หมายถึงการทำให้ทรัพย์สินที่ทรุดโทรม
ไปโดยสภาพใหญ่กลับใช้ได้ดังเดิม 30

29 มาตรา 65 ตรี (5)

30 กาญจนา นิมานเหมินท์, " เอกสารประกอบคำบรรยายวิชากฎหมายภาษีอากร,"

"(6) เบี้ยปรับและหรือเงินเพิ่มภาษีอากร ค่าปรับทางอาญา ภาษีเงินได้
ของบริษั หรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล" 31

คำว่าเบี้ยปรับและหรือเงินเพิ่มภาษีอากร ค่าปรับทางอาญา หมายถึง เบี้ยปรับ
และหรือเงินเพิ่มภาษีอากร ค่าปรับทางอาญา ตามประมวลรัษฎากรเท่านั้น 32

ภาษีเงินได้ของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล หมายถึง ภาษีเงินได้นิติบุคคลตาม
ที่กำหนดไว้ในประมวลรัษฎากร ไม่ว่าจะ เป็นภาษีเงินได้นิติบุคคลที่เก็บจากกำไรสุทธิหรือ
จากการจำหน่ายกำไรไปต่างประเทศ แต่ไม่รวมถึงภาษีเงินได้ของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วน
นิติบุคคลอื่นที่กิจการมีหน้าที่ต้องออกค่าภาษีให้ตามข้อผูกพันหรือข้อตกลง 33

"(7) การถอนเงินโดยปราศจากคำขอแทนของผู้เป็นหุ้นส่วนในห้างหุ้นส่วน
นิติบุคคล" 34

การถอนเงินตามอนุมาตรานี้ หมายความว่า การที่ผู้เป็นหุ้นส่วนถอนเงินลงทุน
ในลักษณะที่จะเป็นการเลิกการเข้าเป็นหุ้นส่วนหรือเลิกกิจการซึ่ง เงินนี้แต่ห้างหุ้นส่วนจะได้
จ่ายไปจริง แต่ก็ถือเป็นรายจ่ายเพื่อประโยชน์ในการคำนวณกำไรไม่ได้เพราะถือว่าเป็น
รายจ่ายที่ทำให้กำไรสุทธิลดน้อยลง ซึ่งจะทำให้รู้เก็บภาษีได้น้อยลง และจะเป็นวิธีหนึ่ง
ที่ทำให้ห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลหลีกเลี่ยงภาษีเงินได้ กล่าวคือแทนที่จะจ่ายเป็นเงินส่วนแบ่ง
กำไรกลับยอมให้ผู้เป็นหุ้นส่วนถอนเงินแทน

"(8) เงินเดือนของผู้ถือหุ้นหรือผู้เป็นหุ้นส่วนเฉพาะส่วนที่จ่ายเกินสมควร" 35

31 มาตรา 65 ตรี (6)

32 คำวินิจฉัยคณะกรรมการวินิจฉัยภาษีอากรที่ 10/2528 ลงวันที่ 17 มิถุนายน 2528

33 โพลิศร โรจนวานิช, ภาษีสรรพากร, หน้า 224 - 225.

34 มาตรา 65 ตรี (7)

35 มาตรา 65 ตรี-(8)

หมายถึงกรณีที่ผู้ถือหุ้นหรือผู้เป็นหุ้นส่วน เข้ามาเป็นพนักงานของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วน
ค้าย การให้เงินเดือนคงให้ตามตำแหน่งหรือวุฒิของผู้นั้น ในอัตราที่ตลาดแรงงานจ้างกัน
ซึ่งถ้าเกินสมควร ส่วนเกินนั้นก็หักเป็นรายจ่ายไม่ได้

"(9) รายจ่ายที่กำหนดขึ้นเองโดยไม่มีรายจ่ายจริง หรือรายจ่ายซึ่งควรจะได้
จ่ายในรอบระยะเวลาบัญชีอื่น เว้นแต่ในกรณีที่ไม่สามารถจะลงจ่ายในรอบระยะเวลาบัญชีใด
ก็อาจลงจ่ายในรอบระยะเวลาบัญชีที่ถัดไปได้" 36

รายจ่ายซึ่งกำหนดขึ้นเองโดยไม่มีรายจ่ายจริง หมายถึง กรณีที่บริษัทไม่ได้จ่ายเงิน
ออกไปจริง ๆ แต่ได้กำหนดขึ้นเอง เช่น บริษัทมีโรงงานทำการซ่อมแซมรถยนต์ของตนเองได้
แต่บริษัทคิดว่า จะเอารถยนต์ไปซ่อมแซมที่อื่นจะเสียค่าซ่อมแซม 2,000.- บาท บริษัทจะจด
เป็นรายจ่าย 2,000.- บาทไม่ได้ เพราะเป็นรายจ่ายที่กำหนดขึ้นเอง

รายจ่ายซึ่งควรจะได้จ่ายในรอบระยะเวลาบัญชีอื่นไม่ให้อือเป็นรายจ่าย ทั้งนี้ก็
เพื่อให้ได้กำไรสุทธิจริง ๆ เงินที่ควรจ่ายในรอบระยะเวลาบัญชีใดให้เป็นรายจ่ายของรอบ
ระยะเวลาบัญชีนั้น ถ้าจ่ายผิดรอบระยะเวลาบัญชีก็ไม่ให้อือเป็นรายจ่าย

อย่างไรก็ตามกฎหมายก็ได้กำหนดข้อยกเว้นไว้ว่า ในกรณีที่ไม่สามารถจะลงราย
จ่ายในรอบระยะเวลาบัญชีใดก็ให้ลงจ่ายในรอบระยะเวลาบัญชีที่ถัดไปได้ ทั้งนี้ก็เพื่อความ
เป็นธรรมแก่นิติบุคคลเพราะอาจมีกรณีนิติบุคคลทราบว่ามีรายจ่าย แต่ไม่สามารถทราบจำนวน
ค่าใช้จ่ายในรอบระยะเวลาบัญชีนั้นได้ เช่น บริษัทถูกประเมินเรียกเก็บภาษีเงินอุดหนุนการ
คอคณะกรมการพิจารณาอุดหนุนโดยให้ธนาคารค้ำประกันการชำระภาษี ซึ่งบริษัทต้องเสียค่า
ใช้จ่ายให้แก่ธนาคารจำนวนหนึ่ง เมื่อคอคณะกรมการพิจารณาอุดหนุนคืนเงินให้บริษัทจ่ายภาษี
บริษัทจึงได้ฟ้องต่อศาลให้ยกการประเมินภาษีออก ซึ่งบริษัทก็ต้องเสียค่าใช้จ่ายในการนี้
ซึ่งบริษัทไม่สามารถกำหนดรายจ่ายในระยะเวลาบัญชีนั้นให้แน่นอนจนกระทั่งศาลฎีกาได้ตัดสิน
ให้บริษัทจ่ายภาษี ในปีนั้นบริษัทจึงจะทราบค่าใช้จ่ายแท้จริงที่จะนำมาลงบัญชีได้

"(10) ค่าตอบแทนแก่ทรัพย์สินซึ่งบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลเป็นเจ้าของและใช้เอง" 37

กฎหมายห้ามมิให้นำค่าตอบแทนแก่ทรัพย์สินซึ่งบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลเป็นเจ้าของและใช้เองมาถือเป็นรายจ่าย เนื่องจากทรัพย์สินเป็นกรรมสิทธิ์ของผู้ใช้ ผู้ใช้ย่อมไม่ควรต้องจ่ายค่าตอบแทนแก่ทรัพย์สินของตัวเอง และทรัพย์สินนั้นกฎหมายก็ยอมให้มีการหักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคา ซึ่งก็ถือว่าได้มีการคิดหักเป็นรายจ่ายแล้ว เช่น บริษัทฯ มีรถยนต์ใช้ บริษัทฯ จะคิดค่าเช่าเสมือนรถยนต์เช่ามาจากผู้อื่นไม่ได้

"(11) ดอกเบี้ยที่คิดให้สำหรับเงินทุน เงินสำรองต่าง ๆ หรือกองทุนของตนเอง" 38

เงินทุน หมายถึง เงินทุนจดทะเบียนของนิติบุคคลนั้น

เงินสำรอง หมายถึง เงินที่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลจัดสรรไว้จากส่วนหนึ่งของเงินกำไรที่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลทำมาหาได้ก่อนที่จะจ่ายเงินปันผลทุกคราว และถือว่าเป็นประกันแก่เจ้าหนี้ของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล โดยผู้ถือหุ้นทั้งหลายจะเอาไปแบ่งเฉลี่ยกันไม่ได้ ในเมื่อบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลนั้นยังมีได้เล็กจากกัน 39

ข้อนี้กฎหมายห้ามมิให้คิดดอกเบี้ยให้สำหรับเงินทุน เงินสำรองต่าง ๆ หรือเงินกองทุนของตนเองเป็นรายจ่าย ในการดำเนินธุรกิจของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลบางทีก็มีการคิดดอกเบี้ยให้แก่เงินทุน เงินสำรอง หรือเงินกองทุนเสียก่อนเหลือจึงจะถือว่าเป็น

37 มาตรา 65 ตี (10)

38 มาตรา 65 ตี (11)

39 ประภาภรณ์ อวยชัย, คำอธิบายประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ ว่าด้วยหุ้นส่วนและบริษัท, (กรุงเทพมหานคร : โรงพิมพ์มหาวิทยาลัยรามคำแหง, 2520), หน้า 293.

กำไร การให้ดอกเบี้ยเช่นนี้อาจทำได้ แต่จะนำไปหักเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิไม่ได้ เพราะไม่ใช่รายจ่ายที่แท้จริง บริษัทจะกู้ยืมเงินของตัวเองได้อย่างไร ⁴⁰

"(12) ผลเสียหายอันอาจได้กลับคืนเนื่องจากการประกันภัยหรือสัญญาคุ้มครองกันใด ๆ หรือผลขาดทุนสุทธิในรอบระยะเวลาบัญชีก่อน ๆ เว้นแต่ผลขาดทุนสุทธิยกมาไม่เกิน 5 ปีก่อนรอบระยะเวลาบัญชีปัจจุบัน" ⁴¹

ผลเสียหาย ก็คือ รายจ่ายอย่างหนึ่งที่เกิดขึ้นกับทรัพย์สินของกิจการด้วยเหตุต่าง ๆ ที่ไม่อาจคาดหมายหรือไม่อาจป้องกันได้ อันเป็นรายจ่ายที่มีใช้รายจ่ายตามปกติของกิจการ เช่น ทรัพย์สินได้รับความเสียหายเนื่องจากอัคคีภัยหรืออุทกภัย เป็นต้น รายจ่ายที่ห้ามมิให้ถือเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิตามข้อนี้ก็คือ รายจ่ายสำหรับผลเสียหายอันอาจได้กลับคืนเนื่องจากการประกันหรือสัญญาคุ้มครองกันใด ๆ เช่น บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลนำรถยนต์ไปประกันไว้กับบริษัทรับประกันภัย ต่อมารถยนต์นั้นถูกชนเสียหายได้รับค่าสินไหมทดแทนจำนวนหนึ่ง กรณีเช่นนี้กิจการจะต้องนำเอาค่าสินไหมทดแทนที่ได้รับมาหักจากยอดค่าเสียหายของทรัพย์สินนั้นเสียก่อน ส่วนที่ยังขาดอยู่จึงจะนำไปหักเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิได้

สำหรับผลขาดทุนจากรอบระยะเวลาบัญชีก่อน ๆ กฎหมายก็ห้ามมิให้ถือเป็นรายจ่าย เว้นแต่ผลขาดทุนสุทธิยกมาไม่เกิน 5 ปีก่อนรอบระยะเวลาบัญชีปัจจุบัน ซึ่งการนำผลขาดทุนสุทธิมาหักนี้ กรมสรรพากรก็ได้วางแนวทางไว้ดังนี้

1. ต้องเป็นผลขาดทุนสุทธิซึ่งได้คำนวณขึ้นตามเงื่อนไข ตามมาตรา 65 ทวิ และมาตรา 65 ตรี
2. ต้องเป็นผลขาดทุนสุทธิที่เกิดขึ้นในรอบระยะเวลาบัญชีซึ่งน้อนหลังขึ้นไปได้ไม่เกิน 5 ปี นับจากปีปัจจุบัน

⁴⁰ กาญจนา นิมมานเหมินท์, เอกสารประกอบคำบรรยายกฎหมายภาษีอากร, หน้า 105.

⁴¹ มาตรา 65 ตรี (12)

3. ให้นำผลขาดทุนสุทธิของรอบระยะเวลาบัญชีที่เกิดขึ้นก่อนนำไปหักจากผลกำไรของรอบระยะเวลาบัญชีแรกที่มีผลกำไรก่อน หากปรากฏว่าเมื่อหักกลบลบกันแล้วยังมีผลขาดทุนสุทธิอยู่ กิจกรรมมีสิทธิที่จะนำผลขาดทุนสุทธินั้นไปหักจากกำไรปีต่อ ๆ ไปได้อีก แต่ต้องไม่เกิน 5 รอบระยะเวลาบัญชี หากเกิน 5 รอบระยะเวลาบัญชีย่อมหมดสิทธิที่จะยกให้หักอีกต่อไป ⁴²

"(13) รายจ่ายซึ่งมิใช่รายจ่ายเพื่อหากำไร หรือเพื่อกิจการโดยเฉพาะ" ⁴³

รายจ่ายเพื่อหากำไร คือรายจ่ายที่กิจการได้จ่ายไปตามวัตถุประสงค์ของกิจการ เช่น ค่าซื้อวัตถุดิบ เป็นต้น

ส่วนรายจ่ายเพื่อกิจการ คือ รายจ่ายเพื่อให้การดำเนินงานตามวัตถุประสงค์เป็นไปได้ เช่น ค่าเช่าอาคาร สำนักงาน เป็นต้น รายจ่ายซึ่งมิใช่รายจ่ายเพื่อหากำไร หรือเพื่อกิจการดังกล่าวก็จะนำมาหักเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิไม่ได้ เช่น

ห้างฯ เป็นตัวแทนขายสินค้าในประเทศไทยให้กับกิจการบริษัทในต่างประเทศ เมื่อลูกค้าตกลงซื้อก็จะสั่งซื้อสินค้าจากกิจการบริษัทในต่างประเทศโดยตรง ซึ่งห้างฯ ได้กล่าวเท็จเป็นการตอบแทนในกรณีที่บริษัทกิจการส่งสินค้ามาให้กับผู้สั่งซื้อในประเทศไทย บางครั้งสินค้าที่ส่งมาเสียหายใช้การไม่ได้ ผู้สั่งซื้อจึงได้ติดต่อขอค่าเสียหายไปยังบริษัทในต่างประเทศโดยตรง แต่ได้รับการปฏิเสธโดยอ้างว่าสินค้าที่ส่งมานั้นไม่เสียหายและถูกต้องตามมาตรฐานทุกประการจึงไม่ยอมชดเชยค่าเสียหายใด ๆ ห้างฯ เห็นว่าเพื่อเป็นการรักษาลูกค้าไว้จึงยอมจ่ายเงินชดเชยส่วนหนึ่งให้แก่ลูกค้า ทั้งนี้เงินชดเชยดังกล่าวไม่เข้าลักษณะเป็นรายจ่ายเพื่อหากำไรหรือเพื่อกิจการโดยเฉพาะ เพราะเป็นรายจ่ายที่ห้างฯ ไม่มีหน้าที่จะต้องจ่ายตามกฎหมาย ห้างฯ จะนำมาหักเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิไม่ได้ ⁴⁴

⁴² กรมสรรพากร, "หนังสือที่ กค. 0804/20169," 9 พฤศจิกายน 2521

⁴³ มาตรา 65 ตรี (13)

⁴⁴ กรมสรรพากร, "หนังสือที่ กค. 0804/16423," 29 พฤศจิกายน 2517

"(14) ระบายซึ่งมิใช่ระบายเพื่อกิจการในประเทศไทยโดยเฉพาะ" 45

หมายถึง กรณีที่บุคคลต่างประเทศเข้ามาประกอบกิจการในประเทศไทยจะ
นำรายจ่ายอย่างอื่นที่ไม่ใช่ระบายเพื่อกิจการหรือเพื่อการดำเนินงานในประเทศไทยมาหัก
เป็นรายจ่ายไม่ได้ ซึ่งจะได้อธิบายรายละเอียดในบทที่ 3 ต่อไป

"(15) ค่าซื้อทรัพย์สินและรายจ่ายเกี่ยวกับการซื้อขายทรัพย์สินส่วนที่เกินปกติ
โดยไม่มีเหตุผลอันสมควร" 46

ค่าซื้อทรัพย์สิน ในส่วนที่เกินปกติโดยไม่มีเหตุผลอันสมควร หมายถึง การซื้อ
ทรัพย์สิน ซึ่งไม่มีลักษณะเป็นการลงทุน เช่น การซื้อเครื่องมือเครื่องใช้ในสำนักงาน ค่า
ใช้จ่ายในการซื้อทรัพย์สินนี้ไม่ให้ถือเป็นรายจ่ายเฉพาะในส่วนที่เกินปกติโดยไม่มีเหตุผล
อันสมควร เช่น วัตถุดิบขาดมือโดยกระทันหัน เนื่องจากไฟไหม้โรงเก็บของ ถ้าไม่
ซื้อของนั้นในราคาที่สูงกว่าปกติ จะหาวัตถุดิบป้อนโรงงานไม่ได้ โรงงานจะต้องหยุด
ดำเนินการ ในกรณีที่มีเหตุผลสมควรเช่นนี้ถือเป็นรายจ่ายได้ทั้งหมด แต่ถ้าไม่มีเหตุผล
อันสมควรแล้วก็เป็นรายจ่ายได้เฉพาะค่าซื้อทรัพย์สินที่ไม่เกินปกติ เช่น บริษัท ก. ซื้อ
เครื่องเขียนจาก ข. 1,000 บาท เพราะ ข. ซอบพอกับผู้จัดการและผู้บริหาร ก.
ซื้อจากที่อื่นจะซื้อได้ในราคา 800 บาท บริษัทถือเป็นรายจ่ายได้เพียง 800 บาท ส่วนอีก
200 บาท ถือเป็นรายจ่ายไม่ได้เพราะเกินกว่าปกติ

รายจ่ายเกี่ยวกับการซื้อหรือขายทรัพย์สินในส่วนที่เกินปกติโดยไม่มีเหตุผลอัน
สมควรก็ถือเป็นรายจ่ายไม่ได้ รายจ่ายเกี่ยวกับการซื้อหรือขายทรัพย์สิน เช่น ค่านายหน้า
ค่าขนส่ง และเรื่องทึบห่อของ ซึ่งบริษัทยอมออกให้แก่ผู้ซื้อ ส่วนการพิจารณาว่ารายจ่ายนั้น
เป็นรายจ่ายโดยมีเหตุผลสมควรหรือไม่ ย่อมแล้วแต่ว่าการจ่ายรายจ่ายนั้น คู่กับผลที่จะได้
จากการซื้อหรือการขายหรือไม่ ถ้าบริษัทต้องเสียรายจ่ายเกินปกติแต่มีเหตุผลอันสมควร เช่น

45 มาตรา 65 ตรี (14)

46 มาตรา 65 ตรี (15)

แม้ขายเช่นนั้นแล้วบริษัทก็ยังได้กำไรมาก รายจ่ายนั้นก็สามารถนำมาหักเป็นรายจ่ายได้ทั้งหมด ในกรณีที่ขายเกินปกติส่วนที่เกินปกตินั้นก็หักเป็นรายจ่ายไม่ได้⁴⁷

"(16) ค่าของทรัพย์สินหรือสิทธิที่สูญหรือสิ้นไปเนื่องจากกิจการที่ทำ"⁴⁸

ข้อนี้มุ่งถึงบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ประกอบธุรกิจเกี่ยวกับทรัพย์สินหรือสิทธิ เช่น ทำเหมืองแร่และป่าไม้ ซึ่งการประกอบกิจการดังกล่าวนี้ ทรัพย์สินหรือสิทธิที่ยอมหรือหย่อนลงไปในทุกที่ ส่วนที่หรือยอมให้มีให้ถือเป็นรายจ่าย กฎหมายยอมให้ถือเป็นรายจ่ายได้ก็เฉพาะต้นทุนเพื่อการโคมาซึ่งแหล่งทรัพย์สินที่สูญหรือสิ้นไปได้ ซึ่งหมายความถึงค่าสัมปทานโดยยอมให้ถือเป็นรายจ่ายในอัตราร้อยละ 5 ของต้นทุน ตามพระราชบัญญัติภาษี (ฉบับที่ 145) พ.ศ. 2527 มาตรา 4

"(17) ค่าของทรัพย์สินนอกจากสินค้าที่ราคาต่ำลงทั้งนี้ภายใต้บังคับ มาตรา 65 ทวิ"⁴⁹

อนุมาตรานี้ห้ามมิให้ลดราคาทรัพย์สินต่ำลงเพราะทำให้บริษัทมีกำไรสุทธิน้อยและโดยที่อนุมาตรา 2 ของมาตรา 65 ทวิ ยอมให้หักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาแล้ว อนุมาตรา นี้จึงไม่ยอมให้ถือว่าค่าของทรัพย์สินที่ราคาต่ำลงเป็นรายจ่าย อย่างไรก็ตามการที่ราคาทรัพย์สินต่ำลงนี้ต้องไม่ต่ำกว่าราคาทรัพย์สินหลังจากหักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาแล้ว

"(18) รายจ่ายซึ่งผู้จ่ายพิสูจน์ไม่ได้ว่าใครเป็นผู้รับ"⁵⁰

⁴⁷ กาญจนา นิฆมานเหมินท์, เอกสารประกอบคำบรรยายวิชากฎหมายภาษีอากร, หน้า 118 - 119.

⁴⁸ มาตรา 65 ทรี (16)

⁴⁹ มาตรา 65 ทรี (17)

⁵⁰ มาตรา 65 ทรี (18)

หลักการจ่ายเงินผู้จ่ายต้องทราบว่าผู้รับเป็นใคร แต่ไม่หมายถึงต้องนำตัวผู้รับ
เงินมายืนยัน ในทางปฏิบัติจึงพิสูจน์ตามเอกสารหลักฐาน เช่น ใบส่งของ ใบแจ้งหนี้
สัญญา และใบเสร็จรับเงิน เป็นต้น เพื่อแสดงว่ามีรายจ่ายจริง แต่ก็มีบางกรณีเหมือน
กันที่แม้จะมีผู้รับแต่ก็ไม่อาจจะระบุชื่อผู้รับได้ เช่น ค่าสินบนเพื่อความสะดวกทางธุรกิจ
ดังนี้ เมื่อไม่อาจจะระบุชื่อผู้รับได้ก็ต้องห้ามตามกฎหมายมิให้ถือเป็นรายจ่าย

อย่างไรก็ตามการพิสูจน์รายจ่ายระหว่างบริษัทกับเจ้าพนักงานนั้นน่าจะต้อง
พิจารณาถึงภาวะความเป็นจริง และความจำเป็นตามสภาพของกิจการแต่ละกิจการด้วยว่า
ควรจะต้องมีรายจ่ายนั้น ๆ หรือไม่ นอกจากนี้หลักฐานที่ใช้ในการพิสูจน์รายจ่ายแม้จะไม่
มีข้อความหรือรายการครบถ้วนตามกฎหมาย หากสามารถพิสูจน์ได้ว่าใครเป็นผู้รับเงินไป
ย่อมใช้เป็นหลักฐานในการจ่ายเงินได้ ซึ่งจะนำมาหักเป็นรายจ่ายในทางบัญชีของบริษัทได้
ตัวอย่าง เช่น

คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 1054/2524 ประเพณีปฏิบัติในวงการค้าข้าว นอกจากจะ
มีการซื้อข้าวจากโรงสีแล้วยังมีการซื้อข้าวจากพ่อค้าเรือก พ่อค้าเรเหล่านี้อาจซื้อข้าวมาแล้ว
ขายไป จึงไม่ต้องจดทะเบียนการค้า และไม่อยู่ในบังคับที่ผู้ขายจะต้องออกใบรับให้แก่ผู้ซื้อ
ตาม 105 แห่งประมวลรัษฎากรและหากมีการออกใบรับ ใบรับนั้นก็ไม่ต้องมีรายการตาม
ที่บัญญัติไว้ในมาตรา 105 ทวิ เมื่อใบเสร็จรับเงินตามข้อเท็จจริงเป็นใบรับที่บริษัทโจทก์
จัดทำขึ้นไว้เพื่อเป็นหลักฐานของบริษัทโจทก์และในการดำเนินคดีของโจทก์ โจทก์ก็ได้นำ
พยานมานำสืบถึง 45 ปาก เบิกความรับว่าพยานเป็นผู้ลงลายมือชื่อรับเงินในใบรับดังกล่าว
จริง น่าจะถือว่าโจทก์ได้จ่ายเงินซื้อข้าวจากพ่อค้าเร่จริง จึงมีสิทธินำเงินตามใบรับ
ดังกล่าวมาหักเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิได้

"(19) รายจ่ายใด ๆ ที่กำหนดจ่ายจากผลกำไรที่ได้เมื่อสิ้นสุทธรอบระยะเวลา
บัญชีแล้ว" 51

หมายความว่า ระบายใด ๆ ให้จ่ายตามมาตรา 65 ทวิ เมื่อหักแล้วที่เหลือจะเป็นกำไรสุทธิ ซึ่งจะหักอะไรจากกำไรสุทธิอีกไม่ได้ เพราะจะทำให้กำไรสุทธิไม่เป็นกำไรสุทธิ

"(20) ระบายที่มีลักษณะทำนองเดียวกับที่ระบุไว้ใน (1) ถึง (19) ตามที่จะได้กำหนดโดยพระราชกฤษฎีกา" 52

ปัจจุบันยังไม่มีพระราชกฤษฎีกากำหนดระบายที่ต้องห้ามมิให้ถือเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิออกมาใช้บังคับ

ศูนย์วิทยทรัพยากร
จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย