

การกำหนดรายได้ในทางภาษีอากร

ในการพิจารณาการกำหนดรายได้ในทางภาษีอากร เราต้องพิจารณาการเกิดและการรับรู้รายได้ในทางภาษีอากร โดยก่อนอื่นจะได้พิจารณาถึงรายได้ตามประมวล รัชฎาการพร้อมกับ แนวคำวินิจฉัยของกรมสรรพากร และแล้วจึงพิจารณาหลักการเกิดขึ้นของรายได้และการรับรู้ รายได้ในทางภาษีเงินได้นิติบุคคลตามประมวล รัชฎาการ โดยนำหลัก แนวความคิดในการกำหนด ภาระภาษีในบทที่ 2 มาเป็นหลักในการวิเคราะห์ รวมทั้งหลักเกณฑ์ต่างๆ ที่ได้กล่าวไว้ในบทที่ 1 และ 2 และ 3 มาร่วมใช้วิเคราะห์ด้วยว่า การเกิดขึ้นและการรับรู้รายได้ในภาษีเงินได้นิติบุคคล ซึ่งประกอบด้วยมาตรา 65 ในเรื่องเกณฑ์สิทธิแห่งประมวล รัชฎาการ และคำสั่งกรมสรรพากรที่ ทบ.1/2528 รวมทั้งแนวคำวินิจฉัยของกรมสรรพากรนั้นมีปัญหาหรือข้อบกพร่องที่ใดหรือไม่ ชัดกับ หลักเกณฑ์ที่ได้วางไว้ในบทก่อน ๆ หรือไม่อย่างไร

นอกจากนี้จะได้กล่าวถึงการกำหนดรายจ่ายตามประมวล รัชฎาการ ซึ่งก็ได้กล่าวไว้แล้วว่าจะไม่มุ่งเน้นรายจ่าย

4.1 รายได้ในภาษีเงินได้นิติบุคคล

ก่อนอื่นเรามาพิจารณาการรายได้ในประมวล รัชฎาการ โดยที่ประมวล รัชฎาการไม่ได้บัญญัติ ความหมาย "รายได้" ไว้โดยเฉพาะ ในส่วนของภาษีเงินได้นิติบุคคล จะใช้คำว่า "เงินได้" หรือ "รายได้" โดยในมาตรา 65 วรรค 1 ได้บัญญัติถึงความหมายเงินได้ไว้ดังนี้ "เงินได้ที่ ต้องเสียภาษีตามความใน ส่วนนี้ คือกำไรสุทธิซึ่งคำนวณได้จากรายได้จากกิจการหรือเนื่องจากกิจ การที่กระทำในรอบระยะเวลาบัญชีหักด้วยรายจ่ายตามเงื่อนไขที่ระบุไว้ในมาตรา 65 ทวิ และ มาตรา 65 ตวิ และรอบระยะเวลาบัญชีดังกล่าวให้มีกำหนดสิบสองเดือน เว้นแต่ในกรณีดังต่อไปนี้

นี้จะน้อยกว่าสิบสองเดือนก็ได้..." จึงแบ่งรายได้ที่ต้องเสียภาษีออกเป็น

4.1.1 รายได้จากกิจการที่กระทำ

4.1.2 รายได้เนื่องจากกิจการที่กระทำ

4.1.1 รายได้จากกิจการที่กระทำ กิจการบริษัทได้แก่ กิจการซึ่งระบุไว้ในหนังสือบริคณห์สนธิ ซึ่ง ศ.ดร.มานะ พิศยาภรณ์ เห็นว่า ถ้าบริษัทกระทำกิจการใด ๆ นอกเหนือไปจากวัตถุประสงค์ซึ่งระบุไว้ในหนังสือบริคณห์สนธิ แต่เป็นกิจการซึ่งบริษัทมุ่งจะหากำไรแล้ว กำนารัฐวิตั้งกล่าวนี้ ก็ย่อมอยู่ในความหมายที่จะต้องนำมาคำนวณเพื่อเสียภาษีเงินได้ทั้งสิ้น

ตัวอย่าง กำนารัที่ได้จากการขายไม้ย่อมเป็นกำนารัซึ่งได้จากการของบริษัทซึ่งมีวัตถุประสงค์ในการค้าไม้ แต่ถ้าบริษัทนี้ไปทำการค้าถ่าน แม้การค้าถ่านจะอยู่นอกวัตถุประสงค์ก็ตาม แต่ในด้านประมวลรัษฎากรนั้นจะต้องถือว่ากำนารัฐวิจากการค้าถ่านเป็นกำนารัฐวิซึ่งได้จากการ จะต้องนำมารวมคำนวณภาษีเงินได้ในบุคคลโดยมีพิกัดคงค่านิ่งว่ากิจการดังกล่าวจะอยู่นอกวัตถุประสงค์ตามที่กำหนดไว้ในหนังสือบริคณห์สนธิหรือไม่ก็ตาม¹

4.1.2 รายได้เนื่องจากกิจการที่กระทำ เป็นรายได้ที่ไม่ใช่รายได้จากการที่กระทำเพื่อมุ่งหวังกำนารัโดยตรง เช่น บริษัท ขายรถยนต์ จำกัด ไม่มีความประสงค์ที่จะค้าที่ดิน แต่ได้ซื้อที่ดินมาเพื่อเป็นโชว์รูมรถยนต์ ในทางบัญชีถือว่าที่ดินนี้เป็นสินทรัพย์ถาวรของบริษัท ไม่ใช่สินค้า เมื่อหมดความจำเป็นที่จะต้องใช้ที่ดินดังกล่าวจึงขายไป ถ้าได้กำนารัก็จะต้องนำกำนารัฐวิจากการขายที่ดินนั้นมารวมคำนวณเสียภาษีเงินได้ตามที่กำหนดไว้ในมาตรา 65

¹มานะ พิศยาภรณ์ "คำอธิบายประมวลรัษฎากรภาษีเงินได้ในบุคคล" พิมพ์ครั้งที่

แนวคำวินิจฉัยของกรมสรรพากรเกี่ยวกับรายได้เนื่องมาจากการประกอบกิจการ

1. บริษัทได้ตกลงที่จะโอนประทานบัตรซึ่งเป็นกรรมสิทธิ์การทำเหมืองแร่ของบริษัทฯ ไปให้แก่บริษัท พ. จำกัด โดยบริษัท พ. จำกัด ซึ่งเป็นบริษัทที่ตั้งขึ้นใหม่จะออกหุ้นเพื่อเป็นการแลกเปลี่ยนกับประทานบัตรให้แก่บริษัทฯ มีมูลค่าเป็นเงิน 15 ล้านบาท มูลค่าหุ้นที่บริษัทฯ ได้รับถือว่าเป็นเงินได้เนื่องจากการประกอบกิจการ ซึ่งบริษัทฯ จะต้องนำมาคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้ตามมาตรา 65 แห่งประมวลรัษฎากร (หนังสือ สพก ที่ กค 0804/2291 ลว. 10กพ. 19)

2. บริษัทประกอบกิจการการเกษตร ต่อมากิจการขาดทุนจึงได้เปลี่ยนไปประกอบกิจการเลี้ยงไหมซึ่งต้องง้ลงทุนมาก จึงได้จัดตั้งเป็นบริษัทใหม่ บริษัทเดิมได้เข้าเป็นผู้ถือหุ้นในบริษัทใหม่ โดย ได้นำที่ดินที่เป็นอสังหาริมทรัพย์เข้าลงทุนในหุ้นแทนเงินสด เช่นนี้เข้าลักษณะเป็นการขายที่ดินให้บริษัทใหม่ ต้องนำมารวมคำนวณเป็นรายได้เพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล (หนังสือ สพก ที่ กค. 0804/5792 ลว.16 พค. 15)

3. บริษัทฯ ได้รับเงินชดเชยในรูปแบบภาษีที่สามารถใช้กับกรมสรรพากร กรมสรรพสามิต และกรมศุลกากร บริษัทฯ จะต้องนำมาลงเป็นรายได้เพื่อคำนวณกำไรสุทธิด้วย และกรณีโอนบัตรภาษีดังกล่าวให้บริษัทอื่น เพื่อแลกเปลี่ยนเงินสดโดยให้ส่วนลด ส่วนลดดังกล่าวถือเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิ (หนังสือ สพก ที่ กค 0802/ ลว.26 สค. 26)

ความจริงแล้วการคำนวณรายได้เพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลนั้น ไม่ว่าจะ เป็นรายได้ประเภทใด ต้องนำมาคำนวณภาษีเงินได้นิติบุคคลเหมือนกันหมด โดยไม่ต้องมีการแยกประเภท เหมือนกับภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา²

²มานะ พินยาภรณ์, "คำอธิบายประมวลรัษฎากรภาษีเงินได้นิติบุคคล" หน้า 13.

กรมสรรพากรเคยวินิจฉัยว่า เงินกองทุนสะสมของพนักงานที่ได้รับโอนมาจากบริษัทอื่น ไม่ถือเป็นเงินที่ได้มาจากการประกอบกิจการหรือเนื่องจากการประกอบกิจการ ..ไม่ต้องนำมาคำนวณเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล เพราะบริษัทผู้รับโอนรับโอนมา โดยมีข้อผูกพันว่าจะต้องจ่ายให้พนักงานซึ่งบริษัทรับโอนมา และบริษัทต้องนำเข้าบัญชีเป็นรายๆ ไป อย่างไรก็ตามถ้ามีเหลือหรือในที่สุดไม่ต้องจ่าย ก็จะต้องนำเงินที่เหลือนั้นมาคำนวณเป็นรายได้ในรอบระยะเวลาบัญชีนั้น

4.1.3 กรณีต่างๆ เกี่ยวกับรายได้ตามประมวลรัษฎากร

หลังจากที่ได้ทราบความหมายและประเภทต่าง ๆ ของรายได้ในภาษีเงินได้นิติบุคคลแล้วก็จะมาพิจารณาตัวอย่างคำพิพากษาฎีกา และแนววินิจฉัยของกรมสรรพากรว่ากรณีเช่นใด ถือเป็นรายได้หรือไม่เป็นรายได้ และรายได้ที่ได้รับยกเว้น ไม่ต้องนำมารวมคำนวณภาษี

1. กรรมสิทธิ์ในทรัพย์สินที่ได้รับ

กรรมสิทธิ์ในทรัพย์สินที่ผู้ให้ให้แก่ผู้รับ หากปรากฏว่าทางผู้รับจริง ๆ แล้วมิได้รับกรรมสิทธิ์ในทรัพย์สินนั้นเลย เช่นนี้จะถือว่าทรัพย์สินนั้นเป็นรายได้ของผู้รับเพื่อนำมาเสียภาษีมิได้

ตัวอย่างคำพิพากษา

คำพิพากษาฎีกาที่ 3119/2528

ระหว่าง บริษัทสยามประชาคาร จำกัด

โจทก์

กรมสรรพากร

จำเลย

โจทก์เป็นผู้จัดสรรที่ดินขายแก่ประชาชน เดิมโจทก์เป็นผู้จัดทำสิ่งสาธารณูปโภคแล้วคิดราคาที่ดินเพิ่มจากผู้ซื้อ แต่ภายหลังกลับเปลี่ยนวิธีการให้ผู้ซื้อเป็นผู้ออกค่าใช้จ่ายจัดทำสิ่งสาธารณูปโภคเอง โดยโจทก์รับเป็นตัวแทนจัดหาผู้รับเหมามาจัดทำ สิ่งสาธารณูปโภคนั้นได้แก่ ถนน รวมทั้งท่อระบายน้ำ ไฟฟ้า และประปาสำหรับถนนได้จัดทำในที่ดินของโจทก์ และโจทก์เองก็นำสืบว่าถนนเป็นกรรมสิทธิ์ของโจทก์ แม้ตามประกาศของคณะปฏิวัติ ฉบับที่ 286 ข้อ 30 จะบัญญัติให้ถนนตกอยู่ในภาวะจำยอมเพื่อประโยชน์แก่ที่ดินจัดสรร ก็เป็นเรื่องปกติธรรมดาของการจัดสรรที่ดินซึ่งจำเป็นต้องมีถนนสำหรับให้ผู้ซื้อที่ดินนำใช้สัญจรไปมา แต่ถนนก็ยังคงเป็นกรรมสิทธิ์ของโจทก์อยู่ ดังนั้น ถนนที่ผู้ซื้อที่ดินออกค่าใช้จ่ายจัดทำจึงเป็นทรัพย์สินที่โจทก์ได้รับเนื่องจากการประกอบการค้า อันเป็นรายรับซึ่งจะต้องเสียภาษีการค้าตามประมวลรัษฎากร มาตรา 79 และเป็นเงินได้ซึ่งจะต้องนำมาคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลตามประมวลรัษฎากร มาตรา 39 และ 65

สำหรับไฟฟ้า ตามข้อบังคับของการไฟฟ้านครหลวง ซึ่งออกโดยอาศัยอำนาจตามพระราชบัญญัติการไฟฟ้า เสาและสายไฟฟ้า รวมทั้งมาตรวัดไฟฟ้าเป็นของการไฟฟ้า แม้จะอยู่ในที่ดินของเอกชนหรือที่ดินจัดสรรก็เป็นของการไฟฟ้า พยานจำเลยไม่อาจหักล้างข้อบังคับของการไฟฟ้านครหลวงได้ ข้อเท็จจริงพึงได้ว่าไฟฟ้าที่ผู้ซื้อที่ดินออกค่าใช้จ่ายจัดทำนั้นเป็นของการไฟฟ้านครหลวง จึงไม่ใช่ทรัพย์สินที่โจทก์ได้รับเป็นกรรมสิทธิ์ ทั้งไม่อาจถือเป็นประโยชน์ที่โจทก์ได้รับหรือพึงได้รับ เพราะผู้ซื้อที่ดินซึ่งออกค่าใช้จ่ายจัดทำเป็นผู้ได้รับประโยชน์ที่ได้รับนั้นก็รวมอยู่ในรายรับและเงินได้จากการขายที่ดินซึ่งจะต้องเสียภาษีอยู่แล้ว ย่อมไม่เป็นธรรมที่โจทก์จะต้องเสียภาษีก่อนได้รับประโยชน์

ส่วนประปา โจทก์มีพยานเบิกความประกอบกันว่า ท่อประปาที่ผู้ซื้อที่ดินออกค่าใช้จ่ายจัดทำ เมื่อทำแล้วตกเป็นของผู้ซื้อที่ดินร่วมกัน ฝ่ายจำเลยมีเจ้าหน้าที่ของจำเลยที่ 1 เบิกความเป็นพยานว่า ตามสัญญาจะซื้อขายที่ดินซึ่งโจทก์ทำกับผู้ซื้อที่ดิน มีข้อสัญญาให้ท่อประปาดตกเป็นของโจทก์ และตัวแทนของโจทก์เคยให้ถ้อยคำชี้แจงต่อเจ้าหน้าที่ในชั้นตรวจสอบภาษีว่าท่อประปาเป็นกรรมสิทธิ์ของโจทก์ ศาลฎีกาเห็นว่า สัญญาจะซื้อขายที่ดินระหว่างโจทก์กับผู้ซื้อที่ดิน ไม่มีข้อความ

ตอนใดที่ระบุว่าให้ท่อประปาที่ผู้ซื้อที่ดินจัดสรรทำขึ้นตกเป็นของโจทก์ ท่อประปานั้นไม่ใช่ส่วนควบ
 ของที่ดิน เมื่อไม่มีข้อสัญญาให้ตกเป็นกรรมสิทธิ์ของโจทก์ก็ย่อมเป็นของผู้ซื้อที่ดินซึ่งออกค่าใช้จ่าย
 จัดทำขึ้น แม้ตัวแทนของโจทก์จะเคยให้ถ้อยคำชี้แจงไว้ว่าท่อประปาดตกเป็นของโจทก์ ก็อาจเกิด
 จากความเข้าใจผิด ข้อเท็จจริงเชื่อได้ว่าท่อประปาที่ผู้ซื้อที่ดินออกค่าใช้จ่ายทำขึ้นนั้นเป็นของผู้ซื้อ
 ที่ดิน ดังนั้น ประปาจึงไม่ใช่ทรัพย์สินที่โจทก์ได้รับเป็นกรรมสิทธิ์ดังที่จำเลยที่ 2 อาศัยเป็นเหตุ
 ประเมินภาษีเพิ่มเติม ทั้งไม่อาจถือเป็นประโยชน์ที่โจทก์ได้รับหรือพึงได้รับด้วยเหตุผลเช่นเดียวกับ
 กับไฟฟ้าซึ่งได้วินิจฉัยแล้วเฉพาะถนนเท่านั้นที่อาจถือเป็นรายรับและเงินได้ของโจทก์ ไฟฟ้าและ
 ประปาไม่อาจถือเป็นรายรับและเงินได้ของโจทก์ อันจะต้องเสียภาษีการค้าและนามาคนวม
 ก้าวไรสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล

2. กรณีกิจการได้รับทรัพย์สินโดยไม่มีค่าตอบแทน

ในหลักทางบัญชีการที่กิจการได้รับทรัพย์สินมาโดยไม่มีค่าตอบแทน
 อาจเป็นรายได้หรือไม่ก็ได้ ขึ้นอยู่กับเจตนาของผู้ให้บางครั้งอาจให้มาเพื่อนำมาลงทุนหมุน
 เวียนของกิจการ ไม่ถือเป็นรายได้ของกิจการ แต่ในกรณีรายได้สำหรับภาษีเงินได้นิติบุคคลนั้น
 ไม่ได้คำนึง แม้ว่าจะได้มาโดยไม่มีค่าตอบแทนอย่างไรก็ดี เป็นรายได้ของกิจการนั่นเอง ต้องนำ
 มารวมเพื่อหาก้าวไรสุทธิเพื่อเสียภาษี

3. รายได้ก่อนหักรายจ่าย

ในวิธีการทางบัญชีนั้นบางกิจกรรมที่ทางกิจการได้กระทำลงไป เช่น
 การขายทรัพย์สินที่มีใช้สินค้าของบริษัทแต่ถือเป็นสินทรัพย์ของบริษัท วิธีการบัญชีจะไม่แสดงยอด
 รายได้หรือรายจ่ายในงบกำไรขาดทุน ซึ่งในภาษีเงินได้นิติบุคคลนี้มีบทบัญญัติที่ต้องใช้ยอดรายได้
 ก่อนหักรายจ่าย จึงทำให้มีผลกระทบต่อการคำนวณภาษีอยู่ด้วย ดังเช่นในบทบัญญัติมาตรา 71(1)
 ในกรณีเจ้าพนักงานประเมินเชื่อว่าประเมินภาษีผู้เสียภาษีร้อยละ 5 ของยอดรายรับก่อนหัก
 รายจ่าย หรือแม้แต่การคำนวณก้าวไรสุทธิจากรายได้หักด้วยรายจ่าย ตามมาตรา 65 แห่งประ

มวลราษฎรก็ต้องใช้ข้อมูลจำนวนรายได้มาคิดคำนวณกำไรสุทธิ ดังนั้น การคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้ในบุคคลจึงต้องหารายได้ออกมาให้ได้เพื่อจะได้นำมาคำนวณเสียภาษี

4.1.4 ลักษณะที่ไม่ถือว่าเป็นรายได้ตามประมวลรัษฎากร

1. รายได้ที่รับแทนผู้อื่น

ดังเช่น กรณีที่กิจการดำเนินการแทนผู้อื่น หรือผู้อื่นดำเนินการแทนบริษัท ซึ่งหลักฐานต่างๆ อาจปรากฏต่างไปจากข้อเท็จจริง กรณีนี้จะต้องดูข้อเท็จจริงเป็นหลักในการพิจารณา

1) คำพิพากษาฎีกาที่ 3634/2529

ระหว่าง นายวิชัย จิตรประภาวัฒน์ โจทก์
กรมสรรพากร จำเลย

สัญญาเช่าที่ดินไม่มีข้อความตอนใดระบุว่า โจทก์และภริยาเป็นผู้เช่าแทนห้างหุ้นส่วนจำกัด ช. ทั้งภริยาโจทก์ซึ่งลงชื่อร่วมเป็นผู้เช่าที่ดินก็ได้เป็นหุ้นส่วนของห้างฯ แสดงว่าโจทก์และภริยามีเจตนา จะทำสัญญาเช่าที่ดินเป็นการส่วนตัว ที่โจทก์อ้างว่าห้างฯ ไม่มีวัตถุประสงค์ในการเช่าที่ดิน ทำให้เจ้าพนักงานที่ดินไม่ยอมจดทะเบียนการเช่าระหว่างห้างฯ กับเจ้าของที่ดิน โจทก์และภริยาจึงลงชื่อเป็นผู้เช่าแทนห้างฯ นั้น ก็ปรากฏว่าห้างฯ ได้จดทะเบียนเพิ่มเติมวัตถุประสงค์ถึง 2 ครั้ง แต่ไม่ปรากฏว่าได้เพิ่มเติมวัตถุประสงค์ว่าให้ห้างฯ ทำการเช่าที่ดินได้ เมื่อโจทก์ให้การต่อเจ้าหน้าที่ตรวจสอบภาษีและยื่นอุทธรณ์ต่อเรื่องนี้ซึ่งฟังไม่ขึ้น แม้เจ้าของที่ดินจะให้การรับรองข้อเท็จจริงว่าโจทก์และภริยาทำสัญญาเช่าที่ดินแทนห้างฯ ก็ตาม ก็ไม่

เป็นประโยชน์แก่คดีของโจทก์แต่อย่างไร

- 2) บริษัท ก. เป็นบริษัทหลักทรัพย์และเงินทุน แต่มีได้จดทะเบียน ได้ทำการซื้อหลักทรัพย์ของบริษัท ข. โดยคำสั่งของนาย ค. มีหลักฐานใบสั่งซื้อจากนาย ค. และนาย ค. ยินยอมให้บริษัท ก. โอนหลักทรัพย์ที่ซื้อมาเป็นกรรมสิทธิ์ของบริษัท ก. เพื่อเป็นหลักประกันในการชำระเงินค่าซื้อหลักทรัพย์ดังกล่าว คายินยอมไม่มีหลักฐานเพราะบริษัท ก. เป็นผู้ซื้อหลักทรัพย์และบริษัท ข. ก็ไม่ทราบถึงการตกลงระหว่างบริษัท ก. กับนาย ค. ต่อมาบริษัท ข. ได้จ่ายเงินปันผลให้บริษัท ก. บริษัท ก. ได้จ่ายเงินปันผลจำนวนนี้ให้นาย ค. ไม่ว่าบริษัท ก. จะมีผลกำไรหรือขาดทุนในปีนั้น โดยนาย ค. จะชำระดอกเบี้ยจนถึงวันที่นาย ค. ได้ชำระค่าซื้อหลักทรัพย์ หรือจนถึงวันที่นาย ค. จะสั่งให้ขายหลักทรัพย์

เงินปันผลซึ่งบริษัท ข. ได้จ่ายให้บริษัท ก. และบริษัท ก. มีความผูกพันที่จะต้องจ่ายให้นาย ค. ตามที่ตกลงไว้เป็นการภายในเป็นที่แน่นอนซึ่งกันและกัน ไม่เข้าลักษณะเป็นเงินได้ของบริษัท ก. จึงไม่อยู่ในข่ายที่จะต้องนำมาเสียภาษีเงินได้ของบริษัทตามมาตรา 65 แห่งประมวลรัษฎากร (หนังสือกรมสรรพากร ที่ ก.ค. 0804/21703 ลงวันที่ 31 ธันวาคม 2529)

กรณีที่ไม่ถือว่ารับแทนผู้อื่น

กรณีซื้อขายหลักทรัพย์ กรมสรรพากรยอมรับให้ปฏิบัติได้เฉพาะกรณีที่บริษัทเงินทุนหลักทรัพย์ หรือบริษัทหลักทรัพย์เป็นผู้กระทำการซื้อขายหลักทรัพย์ให้ลูกค้าเท่านั้น เนื่องจากเป็นการประกอบธุรกิจตามปกติของบริษัทเหล่านั้นอยู่แล้ว แต่ในกรณีที่บริษัททั่วไปกระทำการซื้อหุ้นแทนบริษัทอื่นๆ หรือในกรณีที่บริษัทตัวแทนอยู่ในต่างประเทศ ยังไม่เป็นที่ยอมรับของกรมสรรพากร ดังตัวอย่างนี้

1. บริษัทประกอบธุรกิจการค้าในประเทศไทย โดยมีการลงทุนด้วยการซื้อขายหุ้นในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย แต่การซื้อขายหุ้นในตลาดหลักทรัพย์ฯ จะต้องอาศัยผู้มีความรู้และประสบการณ์ในการดำเนินการสำหรับการซื้อขายหุ้นดังกล่าว เพราะราคาหุ้นจะมีการเปลี่ยนแปลงเคลื่อนไหวอย่างรวดเร็ว เนื่องด้วยบริษัทฯ ขาดบุคคลากรที่มีความรู้ประสบการณ์ในการนี้จึงจำเป็นต้องมีการว่าจ้างบุคคลภายนอก โดยทำสัญญาแต่งตั้งให้เป็นตัวแทนในการดำเนินการซื้อขายหุ้นในตลาดหลักทรัพย์ดังกล่าวในนามของบุคคลนั้น ซึ่งบริษัทฯ จะเป็นผู้รับผิดชอบค่าหุ้นและค่าใช้จ่ายทั้งปวงที่เกิดขึ้น ต่อมาเมื่อได้มีการประกาศจ่ายเงินปันผลสำหรับหุ้นส่วนบางส่วนที่บริษัทฯ ได้ลงทุนซื้อไว้ เงินปันผลดังกล่าวจึงถูกจ่ายมาในนามของบุคคลที่เป็นตัวแทนของบริษัทฯ รวมทั้งภาษีหัก ณ.ที่จ่ายด้วย

ในการซื้อขายหุ้นในตลาดหลักทรัพย์ บริษัทฯ ดำเนินการดังนี้

1) การซื้อขายหุ้นในตลาดหลักทรัพย์ฯ ดังกล่าวเป็นกรณีที่บริษัทฯ ติดต่อกับตัวแทนซื้อและขายหุ้นใดบ้าง หลังจากนั้นตัวแทนจึงติดต่อกับบริษัทสมาชิกในตลาดหลักทรัพย์ เพื่อซื้อขายหุ้นตามคำสั่งของบริษัทฯ

2) กรณีตัวแทนติดต่อกับบริษัทสมาชิกซื้อหุ้นแทนตามคำสั่งของบริษัทฯ ในข้อ 1 ตัวแทนได้แจ้งให้บริษัทสมาชิกดำเนินการซื้อขายหุ้นเหล่านั้นในนามตัวแทนเอง

3) กรณีการซื้อขายหุ้นตามข้อ 2 ถ้าใบหุ้นยังอยู่กับบริษัทสมาชิกและมีการประกาศจ่ายเงินปันผล บริษัทสมาชิกจะแจ้งสถานะผู้ถือหุ้นไว้ในแบบรายงานแสดงยอดจำนวนหุ้นต่อบริษัทผู้จ่ายเงินปันผลเป็นชื่อบริษัทสมาชิก เมื่อบริษัทสมาชิกได้รับเงินปันผลจึงจะจ่ายให้ตัวแทนรวมทั้งหักภาษี ณ.ที่จ่ายในนามตัวแทน แต่ถ้ากรณีที่บริษัทฯ ได้รับโอนใบหุ้นจากตัวแทนเป็นชื่อของบริษัทฯ แล้ว ถ้ามีการประกาศจ่ายเงินปันผลก็จะจ่ายในนามของบริษัทฯ

กรณีบริษัทฯ แต่งตั้งให้บุคคลธรรมดาเป็นตัวแทนเพื่อดำเนินการซื้อขายหุ้นในตลาดหลักทรัพย์ฯ แทนบริษัทฯ โดยการซื้อขายหุ้นดังกล่าว ตัวแทนต้องทำการซื้อขายโดยผ่านบริษัทเงินทุนหลักทรัพย์ หรือบริษัทหลักทรัพย์ ซึ่งเป็นสมาชิกในตลาดหลักทรัพย์ฯ อีกทอดหนึ่งนั้น เนื่องจากในการติดต่อซื้อขายหุ้นในกรณีดังกล่าว ตัวแทนได้แจ้งให้บริษัทสมาชิกตลาดหลักทรัพย์ฯ ให้ทำการซื้อขายหุ้นในนามของตัวเอง และตัวแทนเป็นผู้มีชื่อในใบหุ้น ดังนั้น เมื่อบริษัทผู้จ่ายเงินปันผลได้จ่ายเงินปันผลให้แก่ผู้มีชื่อระบุในใบหุ้น เงินปันผลดังกล่าวจึงต้องถือเป็นเงินได้ของผู้มีชื่อในใบหุ้น บริษัทฯ จึงไม่สามารถนำเงินปันผลดังกล่าวมารวมเป็นรายได้เงินปันผลของบริษัทฯ ได้ (หนังสือกรมสรรพากร ที่ ก ค 0802/10977 ลงวันที่ 26 กรกฎาคม 2532)

2. บริษัท A จดทะเบียนจัดตั้งใน Hong Kong ประกอบกิจการเป็นตัวแทนค้าหลักทรัพย์ (โบรกเกอร์) ทำการติดต่อซื้อขายหลักทรัพย์แทนลูกค้าของตนในตลาดหลักทรัพย์ของประเทศต่างๆ ในตะวันออกไกล ซึ่งรวมถึงตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย (ตลท) ด้วย บริษัท A ไม่มีตัวแทนหรือสาขาสถานประกอบการในประเทศไทยแต่อย่างใด และทั้งลูกค้าที่บริษัท A ทำการแทนก็ล้วนแต่มีถิ่นที่อยู่นอกประเทศไทยทั้งสิ้น การซื้อขายหลักทรัพย์ในตลท. บริษัท A จะเป็นผู้ทำการแทนลูกค้าในนามของตนเองโดยระบุชื่อของ "บริษัท A" เป็นผู้ถือหลักทรัพย์โดยมีสัญญาแต่งตั้งตัวแทนเป็นหลักฐานภายในระหว่างบริษัท A และลูกค้า โดยติดต่อผ่านทางบริษัทนายหน้าค้าหลักทรัพย์ซึ่งจดทะเบียนรับอนุญาตในประเทศไทย (ต่อไปจะเรียกว่า "บริษัทโบรกเกอร์ไทย") โดยเหตุที่เป็นความลับทางธุรกิจ การซื้อขายจะทำในชื่อของบริษัท A ในฐานะเป็นผู้ซื้อมิใช่ในชื่อของลูกค้า ทั้งนี้เป็นมาตรการที่บริษัท A สามารถป้องกันมิให้บริษัทโบรกเกอร์ไทยสามารถติดต่อกับลูกค้าของบริษัท A ได้โดยตรง อันเป็นธรรมเนียมปฏิบัติในการรักษาผลประโยชน์ทางการค้า

มิได้มีเหตุผลอื่นแต่อย่างใด และในเวลาเมื่อมีการส่งเงินค่าซื้อหลักทรัพย์เข้ามาในประเทศไทย ค่าของจดทะเบียนการนำเงินเข้าประเทศ (ฟอร์ม ลป.) จะระบุชื่อบริษัท A เป็นตัวการ (ด้วยเหตุเดียวกันเพื่อรักษาความลับทางการค้า) แม้ว่าในความเป็นจริงนั้น การส่งเงินเข้ามาเป็นค่าซื้อหลักทรัพย์แต่ละคราวเป็นการทำแทนลูกค้ายรายหนึ่งหรือหลายราย

กรณีเมื่อปรากฏข้อเท็จจริงว่าการซื้อขายหลักทรัพย์ได้ทำในนามของบริษัท A โดยระบุชื่อ "บริษัท A" เป็นผู้ถือหลักทรัพย์ การจะรับฟังว่า ลูกค้ายคนอื่นที่มิใช่ "บริษัท A" เป็นเจ้าของและเป็นผู้ซื้อขายหลักทรัพย์นั้นย่อมกระทำมิได้ (หนังสือกรมสรรพากรที่ กค. 0802/4612 ลงวันที่ 19 เมษายน 2531)

2. กรณีเรียกคืนเงินที่จ่ายแทนไปก่อน

กรณีเรียกคืนเงินที่จ่ายแทนไปก่อนนี้ใกล้เคียงกับการนิรายนได้ ที่รับแทนผู้อื่น แต่ต่างที่กรณีนี้เป็นการที่บริษัทหนึ่งจ่ายค่าใช้จ่ายแทนบริษัทอื่นไปก่อน แล้วเรียกคืนเงินนั้น เงินที่ได้รับไม่ถึงเป็นเงินได้ของบริษัทแรก และบริษัทหลังก็หักค่าใช้จ่ายได้ตามปกติ

ตัวอย่างคำวินิจฉัยของกรมสรรพากร

การปิดรเสียมแห่งประเทศไทย (ปตท.) ได้ทำสัญญาว่าจ้างบริษัท P. เป็นที่ปรึกษาการปรับปรุงคลังน้ำมันพระโขนง/บางจาก ซึ่งในการดำเนินการตามสัญญานี้ ปตท. รับที่จะเป็นผู้จัดหา facilities ต่าง ๆ เช่น office accommodation, communication facilities, office furniture, equipment, stationery ฯลฯ (ปรากฏรายละเอียดตามความในข้อ 5.8 แห่งสัญญาที่แนบไปด้วยนั้น) ให้แก่บริษัทฯ และหาก ปตท. ไม่สามารถจัดหา facilities เหล่านี้ให้ได้ บริษัทฯ จะไปดำเนินการจัดหาแล้วมาเบิกจ่ายจาก ปตท. ตามที่บริษัทฯ ได้ให้กรองจ่ายไปจริง

เงินค่า facilities ต่าง ๆ นั้น หากเป็นค่าใช้จ่ายที่เป็นค่าวัสดุ ซึ่งโดยปกติของสัญญาจ้างเป็นภาระของผู้ว่าจ้าง หากสัญญาจ้างกำหนดให้ผู้รับจ้างจ่ายตรงไปก่อน โดยผู้ว่าจ้างจะจ่ายเงินให้ภายหลัง เงินที่ผู้รับจ้างได้รับคืนในกรณีนี้ไม่ถือเป็นรายได้หรือรายรับที่จะต้องนำมารวมคำนวณเพื่อเสียภาษีเงินได้และภาษีการค้าแต่อย่างใด (หนังสือตอบข้อหารือของกรมสรรพากร ที่ กค.0802/4289 ลงวันที่ 10 เม.ย. 2529)

การเฉลี่ยค่าใช้จ่าย

บริษัทที่มีสาขาหรือบริษัทในเครือหลายบริษัท มักจะมีวิธีประหยัดค่าใช้จ่ายของบริษัท โดยการเฉลี่ยค่าใช้จ่ายกันระหว่างบริษัท เป็นต้นว่า มีบุคคลากรร่วมกัน หรือใช้ทรัพย์สินร่วมกัน โดยที่กรรมสิทธิ์ของเจ้าของทรัพย์สินนั้น อาจเป็นของบริษัทใดบริษัทหนึ่งหรือทั้งสองบริษัท จึงมีปัญหากับการรายได้ ตามแนวคำวินิจฉัยของกรมสรรพากร ดังนี้

1. บริษัทจดทะเบียนและดำเนินกิจการในประเทศไทย ได้รับการส่งเสริมการลงทุน ในฐานะผู้ผลิตและประกอบอุปกรณ์คอมพิวเตอร์ โดยมีบริษัทจดทะเบียนและดำเนินกิจการในต่างประเทศเป็นผู้ถือหุ้นทั้งหมด บริษัทแม่ได้ถือหุ้นทั้งหมดของบริษัทอื่นที่จดทะเบียนและดำเนินกิจการในประเทศไทย 2 บริษัท และบริษัทที่จดทะเบียนและดำเนินกิจการในต่างประเทศ 12 บริษัท ในการดำเนินกิจการของบริษัท จึงจำเป็นต้องต้อนรับและให้ความสะดวกแก่พนักงานระดับสูงผู้เชี่ยวชาญของบริษัทแม่และบริษัทอื่น ๆ ในเครือดังกล่าว ซึ่งเข้ามาให้บริการแก่บริษัท บริษัทจึงให้เช่าตึก 2 ชั้น เป็นเวลา 30 ปี โดยตกแต่งตึกนี้สำหรับการต้อนรับบุคคลดังกล่าวจึงมีค่าใช้จ่ายค่อนข้างสูง เพื่อไม่ให้เป็นภาระแก่บริษัท บริษัทแม่และบริษัทในเครือจึงตกลงช่วยกันรับภาระใช้จ่ายตามอัตราส่วนที่ตกลงกัน ค่าใช้จ่ายนี้ประกอบด้วยค่าเสื่อมราคาสำหรับต้นทุนเพื่อการได้มาซึ่งสิทธิการเช่าระยะยาว เงินเดือน ค่าเดินทาง ค่าโทรศัพท์ ค่าไฟฟ้า ค่าดูแลรักษาและซ่อมแซมอาคาร ค่าเครื่องเขียนและเบ็ดเตล็ดอื่น ๆ ตามข้อเท็จจริงดังกล่าว การที่บริษัทให้บริการแก่บริษัทแม่และบริษัทในเครือ โดยได้รับค่าตอบแทนตามส่วนเฉลี่ยของค่าใช้จ่ายนั้น บริษัทจะต้องนำรายได้ที่ได้รับเป็นส่วนเฉลี่ยค่าใช้จ่ายจากบริษัทแม่หรือบริษัทในเครือมารวมคำนวณ

กำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลตามมาตรา 65 แห่งประมวลรัษฎากร (หนังสือกรม
สรรพากรที่ กค. 0802/15081 ลงวันที่ 16 พฤศจิกายน 2530)

2. บริษัท ก. บริษัท ข. และบริษัท ค. จำกัด มีความสัมพันธ์ทางธุรกิจเกี่ยวข้อง
เหมือนบริษัทในเครือเดียวกัน มีความประสงค์ที่จะทำสัญญาร่วมเฉลี่ยค่าใช้จ่ายกัน โดยบริษัท ก.
จะเป็นผู้ดำเนินการให้ เช่น ฝ่ายเครื่องสมองกล ฝ่ายการเงิน ฝ่ายจัดหา การบัญชี ภาษีอากร
กฎหมาย และอื่น ๆ ซึ่งบริษัท ก. จำกัด จะเป็นผู้เฉลี่ยค่าใช้จ่ายต่าง ๆ (เช่น เงินเดือนและ
ผลประโยชน์อื่น ๆ ของพนักงาน และค่าใช้จ่ายเกี่ยวข้องอื่น ๆ แต่ไม่มีกำไร) ให้แก่บริษัท ข.
และบริษัท ค. จำกัด

กรมสรรพากรขอเรียนว่า การเฉลี่ยค่าใช้จ่ายร่วมกันของบริษัทในเครือตามข้อเท็จ
จริงดังกล่าวอาจแยกพิจารณาได้ดังนี้

1. กรณีบริษัทในเครือเดียวกันเป็นเจ้าของกรรมสิทธิ์ในทรัพย์สินร่วมกัน ไม่ว่า
ทรัพย์สินนั้นจะเป็นอสังหาริมทรัพย์หรือสังหาริมทรัพย์ และร่วมกันเป็นนายจ้างบุคคลากรนั้น กรณีที่
บริษัทแต่ละบริษัทออกค่าใช้จ่ายไปก่อน แล้วรวบรวมค่าใช้จ่ายทั้งหมดมาเฉลี่ยตามส่วนที่บริษัทต้อง
รับภาระ และไม่ถือเป็นรายได้ที่ต้องนำมารวม
คำนวณกำไรสุทธิตามมาตรา 65 แห่งประมวลรัษฎากร

2. กรณีบริษัทในเครือบริษัทใดบริษัทหนึ่งเป็นเจ้าของกรรมสิทธิ์ทรัพย์สินแต่เพียง
ฝ่ายเดียวหรือเป็นนายจ้างบุคคลากรแต่เพียงฝ่ายเดียว การที่บริษัทยอมให้บริษัทอื่นใช้ประโยชน์ใน
ทรัพย์สินหรือบุคคลากรโดยได้รับค่าตอบแทนตามส่วนเฉลี่ยของค่าใช้จ่ายนั้น บริษัทที่ประกอบกิจการ
ดังกล่าวมีหน้าที่ต้องเสียภาษีอากร ดังนี้

2.1 กรณีทรัพย์สินเป็นอสังหาริมทรัพย์

(1) การให้ซื้ออสังหาริมทรัพย์เป็นสถานที่ทำงาน เข้าลักษณะเป็นการให้เช่าอสังหาริมทรัพย์ ผู้ให้เช่าไม่ต้องเสียภาษีการค้ำ เพราะมิใช่เป็นการให้เช่าอสังหาริมทรัพย์

(2) การให้ซื้ออสังหาริมทรัพย์เป็นสถานที่จอดรถ เข้าลักษณะเป็นค้ำสินค้ำตามประเภทการค้ำ 6. แห่งบัญชีอัตราภาษีการค้ำ บริษัทจึงต้องนำส่วนเฉลี่ยค่าเช่าจ่ายที่เรียกเก็บหรือได้รับจากบริษัทอื่นมารวมเป็นรายรับเพื่อเสียภาษีการค้ำในอัตราร้อยละ 2.5 ตามประเภทการค้ำดังกล่าว

2.2 กรณีทรัพย์สินเป็นสังหาริมทรัพย์

(1) การให้ใช้สังหาริมทรัพย์ที่มีลักษณะเป็นทรัพย์สินถาวร ซึ่งบริษัทได้ลงบัญชีเป็นทรัพย์สินถาวร เพื่อประโยชน์ในการหักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคานั้น เช่น เครื่องพิมพ์ เครื่องถ่ายเอกสาร เครื่องมือ เครื่องใช้อื่น ๆ เป็นต้น การให้ใช้สังหาริมทรัพย์ดังกล่าว เข้าลักษณะเป็นการค้ำตามประเภทการค้ำ 5. การให้เช่าทรัพย์สินแห่งบัญชีอัตราภาษีการค้ำ บริษัทจึงต้องนำส่วนเฉลี่ยค่าเช่าจ่ายที่เรียกเก็บหรือได้รับจากบริษัทอื่น มารวมเป็นรายรับเพื่อเสียภาษีการค้ำในอัตราร้อยละ 2.5 ตามประเภทการค้ำดังกล่าว

(2) การให้ใช้สังหาริมทรัพย์ที่มีลักษณะเป็นของใช้สิ้นเปลือง เช่น กระดาษ สมุด ดินสอ เป็นต้น การให้ใช้สังหาริมทรัพย์ในลักษณะดังกล่าวโดยการเรียกเก็บค่าตอบแทนเป็นส่วนเฉลี่ยค่าเช่าจ่ายนั้น ถือได้ว่าบริษัทฯ ซื้อทรัพย์สินดังกล่าวมาแล้วขายให้บริษัทอื่น เสร็จไป จึงไม่เข้าลักษณะเป็นการค้ำอันจะต้องเสียภาษีการค้ำ

2.3 กรณีบุคคล การที่บริษัทซึ่งเป็นนายจ้างบุคคลากรยินยอมให้บุคคลากรของตน เช่นพนักงานบัญชี พนักงานฝ่ายขาย เป็นต้น ทำงานให้กับบริษัทในเครือแห่งอื่น โดยบริษัทได้รับค่าตอบแทนเป็นส่วนเฉลี่ยค่าจ้างจ่ายนั้น กรณีดังกล่าวถือว่าเป็นการประกอบกิจการในลักษณะเป็นการรับจ้างทำของ ตามประเภทการค้า 4. ชนิด 1 (ฉ) แห่งบัญชีอัตราภาษีการค้า บริษัทฯ จึงต้องนำส่วนเฉลี่ยค่าจ้างที่เรียกเก็บหรือได้รับจากบริษัทอื่น มารวมเป็นรายรับเพื่อเสียภาษีการค้าในอัตราร้อยละ 3.0 ตามประเภทการค้าดังกล่าว

2.4 บริษัทจะต้องนำรายได้รับเป็นส่วนเฉลี่ยค่าจ้างจากบริษัทอื่น มารวมคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้ในนิติบุคคลตามมาตรา 65 แห่งประมวลรัษฎากร³

3) รายได้ที่ไม่แน่นอน

รายได้ชนิดนี้ ในทางบัญชียังไม่ถือเป็นรายได้ตามหลักบัญชีซึ่งผู้เขียนได้เขียนไว้ในบทที่ 3 ตอนท้ายบท ส่วนทางด้านภาษีเงินได้ในนิติบุคคลแล้วจะเห็นได้ว่าพิจารณาที่มูลหนี้เป็นหลัก ถ้ารายได้นั้นไม่แน่นอน ไม่มีข้อตกลง ข้อผูกพัน ไม่มีข้อสัญญาหรือสิทธิเรียกร้องตามกฎหมายแล้ว กรณีก็ไม่ถือเป็นรายได้ในภาษีเงินได้ในนิติบุคคล เช่นเดียวกัน เว้นแต่จะมีข้อตกลงหรือสัญญากันไว้แล้ว อันถือได้ว่าสิทธิเรียกร้องเกิดขึ้นแล้วก็ต้องรับรู้รายได้นั้น

³หนังสือกรมสรรพากรที่ กค. 0802/12587 ลงวันที่ 18 กันยายน 2530

4.1.5 รายได้ที่ได้รับยกเว้นภาษีเงินได้ในบุคคล

1. รายได้ที่ได้รับยกเว้นตามประมวลรัษฎากร
2. รายได้ที่ได้รับยกเว้นตามพระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุน

1. รายได้ที่ได้รับยกเว้นตามประมวลรัษฎากรในประมวลรัษฎากร ได้บัญญัติยกเว้นภาษีเงินได้ในบุคคลไว้สำหรับรายได้ในกรณี มาตรา 65 ทวิ และยกเว้นไว้ในพระราชกฤษฎีกา ซึ่งออกตามประมวลรัษฎากรอยู่หลายฉบับ

1) การยกเว้นตามมาตรา 65 ทวิ

- ก. มาตรา 65 ทวิ (10) ยกเว้นเรื่องเงินปันผล สำหรับบริษัทจำกัดที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายไทย
- ข. มาตรา 65 ทวิ (12) เงินปันผลหรือเงินส่วนแบ่ง กวไรตามกฎหมายว่าด้วยภาษีปิโตรเลียม
- ค. มาตรา 65 ทวิ(13) รายได้ค่าลงทะเบียน ค่าบำรุง, ทรัพย์สินที่ได้รับบริจาค จากการให้โดยเสน่ห่า หรือ การให้แล้ว แต่กรณีของมูลนิธิหรือสมาคม
- ง. มาตรา 65 ทวิ(14) กรณีภาษีขาย และภาษีมูลค่าเพิ่มที่มิใช่ภาษีตามมาตรา 82/4 ฯลฯ

2) การยกเว้นตามพระราชกฤษฎีกา โดยออกตาม

มาตรา 3 แห่งประมวลรัษฎากรได้มีพระราชกฤษฎีกาออกมายกเว้นภาษีเงินได้ในบุคคล ดังนี้

1. พระราชกฤษฎีกาฯ (ฉบับที่ 18) พ.ศ. 2505 ให้ยกเว้นภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร แก่ บุคคลตามสัญญาว่าด้วยการเว้นการเก็บภาษีซ้อนที่รัฐบาลไทยได้ทำไว้หรือจะได้ออกทำกับต่างประเทศ
2. พระราชกฤษฎีกา (ฉบับที่ 79) พ.ศ. 2521 เป็นการยกเว้นเพื่อส่งเสริมการส่งออก นอกประเทศ โดยยกเว้นให้กับเงินได้ส่วนที่ได้จ่ายไปเป็นรายจ่ายในต่างประเทศของบริษัทการค้าซึ่งรายจ่ายนั้นไม่ต้องห้ามตามมาตรา 65 ทวิ และมาตรา 65 ตริ แห่งประมวลรัษฎากร และเป็นไปตามระเบียบที่อธิบดีกำหนด โดยอนุวัติรัฐมนตรี ปัจจุบันมีประกาศอธิบดีกรมสรรพากรเกี่ยวกับภาษีเงินได้ (ฉบับที่ 7) ได้ออกรายการค่าใช้จ่ายที่มีจำนวนไม่เกินสมควร และภายใน 5 รอบระยะเวลาบัญชี คือ ค่าโฆษณา ค่ารับรอง ค่าเดินทางค่าที่พัก รายจ่ายต่าง ๆ ของสำนักงานสาขาในต่างประเทศ แต่ไม่รวมถึงค่าสึกหรอหรือค่าเสื่อมราคาของทรัพย์สิน นอกจากนี้ ยังมีการยกเว้นให้กับเงินได้ส่วนที่จ่ายเป็นภาษีเงินได้ที่สาขาในต่างประเทศของบริษัท การค้าได้เสียให้กับประเทศอื่น ซึ่งรัฐบาลของประเทศนั้น มิได้ทำสัญญาว่าด้วยการเว้นการเก็บภาษีซ้อนกับรัฐบาลไทย คำว่า "บริษัทการค้า" คือบริษัทการค้าระหว่างประเทศ ซึ่งได้รับการส่งเสริมการลงทุนตามกฎหมายส่งเสริมการลงทุน

3. พระราชกฤษฎีกาฯ (ฉบับที่ 108) พ.ศ. 2524 ได้กำหนดให้เงินได้พึงประเมินที่เป็นเงินปันผล หรือเงินส่วนแบ่งกำไรที่ได้จากกิจการร่วมค้า ที่ประกอบกิจการในประเทศไทย และบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายต่างประเทศ และประกอบกิจการในประเทศไทยการยกเว้นดังกล่าวเพื่อป้องกันการเก็บภาษีซ้อน เนื่องจากกิจการร่วมค้าได้เสียภาษีเงินได้นิติบุคคลมาแล้ว

4. พระราชกฤษฎีกาฯ (ฉบับที่ 154) พ.ศ. 2527

1. ให้ยกเว้นภาษีเงินได้ดังนี้

(1) สำหรับเงินได้ของบริษัทเงินทุนในส่วนตัวเป็นดอกเบี้ยพันธบัตรของรัฐบาล ซึ่งพันธบัตรนั้นใช้เป็นหลักประกันการกู้ยืมเงินจากธนาคารแห่งประเทศไทย เพื่อดำเนินการเกี่ยวกับ การปรับเปลี่ยนตัวสัญญาชำระเงินตามหลักเกณฑ์และวิธีการที่ธนาคารแห่งประเทศไทยกำหนดโดยความเห็นชอบของกระทรวงการคลัง

(2) สำหรับเงินได้ของบริษัทเงินทุน ที่ได้รับจากลูกหนี้เกี่ยวกับการปรับเปลี่ยนตัวสัญญาชำระเงินตาม (1) เฉพาะที่จ่ายให้ธนาคารแห่งประเทศไทย ทั้งนี้ บริษัทเงินทุนจะนำหนี้สูญที่เกิดขึ้นเนื่องในการดำเนินการตาม (1) มาเป็น

รายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิและขาดทุน
สุทธิมิได้

2. ให้ยกเว้นภาษีเงินได้ตามส่วน 3 หมวด 3 ใน
ลักษณะ 2 แห่งประมวลรัษฎากร สำหรับเงินได้
จากการโอนกรรมสิทธิ์ในทรัพย์สินให้แก่ส่วนราช-
การหรือรัฐวิสาหกิจ ที่มีเชิบริษัทหรือห้างหุ้นส่วน
นิติบุคคล เฉพาะกรณีที่ผู้โอนได้รับค่าตอบแทนเป็น
สิทธิ์ในการใช้ทรัพย์สินที่โอนนั้นเพื่อกิจการผลิตสิน
ค้าของตนเอง

5. พระราชกฤษฎีกาฯ (ฉบับที่ 233) พ.ศ.2534 ยก
เว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลสำหรับเงิน หรือทรัพย์สินที่
บริจาคในโครงการก่อสร้างพระมหาธาตุเจดีย์นภผล-
ภูมิสิริ น้อมเกล้าถวายแด่สมเด็จพระนางเจ้าพระ-
บรมราชินีนาถ เนื่องในวโรกาสเจริญพระชนม์พรรษา
ครบ 5 รอบ โดยยกเว้นให้สำหรับเงินได้เป็นจำนวน
มากเงินหรือมูลค่าของทรัพย์สินเท่าที่บริจาค แต่เมื่อ
รวมกับรายจ่ายการกุศลสาธารณะตามมาตรา 65 ตรี
(3) แห่งประมวลรัษฎากรแล้ว ต้องไม่เกินร้อยละ
1 ของกำไรสุทธิก่อนหักรายจ่ายการกุศลสาธารณะ

2. รายได้ที่รับยกเว้นตามพระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุน
ตามพระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุนได้มีการยกเว้นภาษีเงิน
ได้นิติบุคคลไว้ ดังนี้

2.1 ยกเว้นให้กับกิจการ เป็นการยกเว้นตัวกำไรสุทธิที่จะเสียหายตามที่บัญญัติไว้ใน "มาตรา 31 ผู้ได้รับการส่งเสริมจะได้รับยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคล สำหรับกำไรสุทธิที่ได้รับจากการประกอบกิจการที่ได้รับการส่งเสริม มีกำหนดเวลาตามที่คณะกรรมการกำหนด ซึ่งต้องไม่น้อยกว่า 3 ปี แต่ไม่เกิน 8 ปีนับแต่วันที่เริ่มมีรายได้จากการประกอบกิจการนั้นรายได้ ที่ต้องนำมาคำนวณกำไรสุทธิที่ได้จากการประกอบกิจการตามวรรคหนึ่งให้รวมถึงรายได้จากการจำหน่ายผลพลอยได้ และรายได้จากการจำหน่ายสินค้ากึ่งสินค้าสำเร็จรูปตามที่คณะกรรมการพิจารณาเห็นสมควร"

การยกเว้นนี้ เป็นการยกเว้นให้กับกิจการที่ได้รับการส่งเสริมการลงทุนเท่านั้น เช่นยกเว้นให้กับบริษัทผลิตวงจรอิเลคทรอนิกส์ ปรากฏว่าบริษัทนี้ มีกิจการผลิตหลอดไฟนีออนด้วยเช่นนี้ กิจการผลิตหลอดนีออนไม่ได้รับยกเว้นภาษี โดยดูที่บัตรส่งเสริมเป็นสำคัญ นอกจากนี้ รายได้ที่ยกเว้นไปด้วยคือรายได้จากการจำหน่ายผลพลอยได้ และรายได้จากการจำหน่ายสินค้ากึ่งสำเร็จรูป ตามที่คณะกรรมการพิจารณาเห็นสมควร มีปัญหาว่าผลพลอยได้คืออะไร ผลพลอยได้อาจรวมถึงของเสียที่เกิดขึ้น ในกระบวนการผลิตสินค้า ตามโครงการที่ได้รับการส่งเสริมการลงทุน ซึ่งยังไม่มีการแปรรูป หรือแปรสภาพไป⁴

⁴อวยพร ตันละมัย เอกสารการสอนชุดวิชาทฤษฎีและการบัญชีภาษีอากร หน้า 417.

2.2 กรณียกเว้นเงินได้ สำหรับเงินได้ฯ ที่ได้รับการส่งเสริม

การลงทุน จะได้รับยกเว้นภาษีเงินได้ในบุคคล

ก. ค่ากู้ยืม วัล ลิขสิทธิ์ หรือสิทธิอย่างอื่น ทั้งนี้เป็นบทบัญญัติมาตรา 33 แห่งพระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุน ซึ่งบัญญัติว่า "ค่าแห่งกู้ยืม วัล ลิขสิทธิ์ หรือสิทธิอย่างอื่นจากผู้ได้รับการส่งเสริมตามสัญญาที่ได้รับเห็นชอบ จากคณะกรรมการ ให้ได้รับยกเว้นไม่ต้องรวมคำนวณเพื่อเสียภาษีเงินได้มีกำหนดเวลาห้าปี นับแต่วันที่ผู้ได้รับการส่งเสริมเริ่มมีรายได้จากการประกอบกิจการที่ได้รับการส่งเสริม ทั้งนี้ ตามหลักเกณฑ์และวิธีการที่คณะกรรมการส่งเสริมการลงทุนกำหนด"

ข. เงินปันผลจากกิจการที่ได้รับการส่งเสริมการลงทุน บทบัญญัติมาตรา 34 แห่งประมวลรัษฎากรได้ยกเว้นภาษีเงินได้สำหรับเงินปันผลจากกิจการที่ได้รับการส่งเสริมการลงทุนดังนี้

มาตรา 34 เงินปันผลจากกิจการที่ได้รับการส่งเสริมการลงทุน ซึ่งได้รับยกเว้นภาษีเงินได้ในบุคคลตลอดระยะเวลาที่ผู้ได้รับการส่งเสริม ได้รับยกเว้นภาษีเงินได้ในบุคคลนั้น

ค. รายได้จากการส่งออก บทบัญญัติมาตรา 36 แห่งพระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุนได้รับการส่งเสริมได้ยกเว้นภาษีเงินได้ในบุคคลสำหรับรายได้จากการส่งออก

มาตรา 36 เพื่อส่งเสริมการส่งออก คณะกรรมการ
อาจให้ผู้ได้รับการส่งเสริมได้รับสิทธิและประโยชน์
พิเศษอย่างใดอย่างหนึ่ง หรือหลายอย่างดังต่อไปนี้
ด้วย

.....

- (4) การอนุญาตให้หักเงินได้พึงประเมินในการเสีย
ภาษีเงินได้ในบุคคลเป็นจำนวนเท่ากับร้อยละ
5 ของรายได้ที่เพิ่มขึ้นจากปีก่อน จากการส่ง
ออกซึ่งผลิตภัณฑ์หรือผลิตภัณฑ์ที่ได้รับการส่งเสริม
ผลิต หรือประกอบทั้งนี้ตามเงื่อนไข วิธี
การ ระยะเวลาที่คณะกรรมการกำหนด

4.2 การเกิดขึ้นของรายได้ในทางภาษีอากร

หลังจากที่ได้พิจารณาถึง ความหมาย และลักษณะของรายได้ตามประมวลรัษฎากรแล้วเราจึงมาพิจารณา การเกิดขึ้นของรายได้ในทางภาษีอากร การเกิดขึ้นของรายได้ในทางภาษีอากรนั้น จะคล้ายคลึงแต่ไม่เหมือนกันเสียทีเดียวกับทางบัญชี ส่วนใหญ่ของความแตกต่างนี้มีสาเหตุมาจากข้อจำกัดในทางปฏิบัติ (Practical Constraints)⁵ ทั้งนี้เนื่องจากนักบัญชีต้องมีความรับผิดชอบตามกฎหมายของนักบัญชีสำหรับบรรดาสมุดบัญชี เอกสารและงบการเงินต่าง ๆ

⁵Ray M. Sommerfeld, Hershel M. Anderson, Horace R. Brock, Jame H. Broyd, Silivia A. Madeo, G. Fred Streuling "An Introduction to Taxation" p. 17-4.

ที่คนทำหรือรับรองขึ้นมา⁶ อีกประการหนึ่งก็คือ ข้อพิจารณาในทางบริหารกับวัตถุประสงค์ต่าง ๆ ในทางภาษีเงินได้⁷

คำว่า การเกิดขึ้นของรายได้ (Revenue Realization) ไม่มีอยู่ในประมวล รัชฎาการ ซึ่งมีแต่คำนิยามของความหมายเงินได้พึงประเมิน ในมาตรา 39 หรือรายได้ในมาตรา 65 ซึ่งใช้คำว่า "รายได้จากกิจการ" และ "รายได้เนื่องจากกิจการ" แต่ไม่ได้ให้ความหมาย อะไรจะจ่างชัดเลยในเรื่องการเกิดขึ้นของรายได้

การเกิดขึ้นของรายได้ในทางภาษีแล้วโดยทั่วไปจะต้องเป็นการแลกเปลี่ยนระหว่าง กิจการกับบุคคลภายนอก (External Transaction) ถ้าเป็นการแลกเปลี่ยนระหว่าง ส่วน งานต่างๆ ภายในกิจการเดียวกัน (Internal Transaction) เช่น การโอนสินค้าที่ผลิตได้ ในแผนกหนึ่งไปใช้ เป็นวัตถุดิบของอีกแผนกหนึ่งเช่นนี้ไม่ถือว่าเป็นรายได้ที่เกิดขึ้น การแลกเปลี่ยน ระหว่างกิจการกับบุคคลภายนอก เช่น การขาย แลกเปลี่ยน จำหน่ายจ่ายโอน ฯลฯ

ในประเทศสหรัฐอเมริกา การค้นพบน้ำมันในที่ดิน เจ้าของที่ดินไม่ต้องเสียภาษี เงินได้ เพราะมันไม่ได้ก่อให้เกิดทรัพย์สินเพิ่มขึ้นหรือสิทธิในทรัพย์สินเพิ่มใหม่ และก็มิได้เปลี่ยนแปลงสภาพของทรัพย์สินที่คงอยู่แต่อย่างใด ต่างกับการค้นพบทรัพย์สินที่มีค่าฝังชุกซ่อนอยู่ใน ที่ดิน ซึ่งจะเห็นได้ว่าทรัพย์สินนั้นไม่ได้ถือเป็นส่วนหนึ่งของที่ดินหรือสิทธิอันเกี่ยวข้องกับที่ดิน ของเจ้าของที่ดินนั้นเลย

⁶ประกาศคณะปฏิวัติฉบับที่ 285 ข้อ 21-27, ข้อ 29 และข้อ 30 เรื่องบท กำหนดโทษตามกฎหมายบัญชี. คูภาคผนวก ก.

⁷Ray M. Sommerfeld. p. 17-4

การยืมทรัพย์สินหรือเงิน ซึ่งก็เป็นกิจกรรมที่เท่ากับบุคคลภายนอกนี้ก็ไม่ถือว่าก่อให้เกิดเงินได้ ทั้งนี้เนื่องจากมิได้เพิ่มค่าสุทธิ (Net Worth) ของผู้เสียภาษี ทั้งนี้เพราะเมื่อได้เงินมาหนี้สินของบุคคลนั้นก็เพิ่มตามไปด้วย ซึ่งอันนี้เป็นข้อยกเว้นของหลักที่ว่ารายได้เกิดขึ้น เมื่อการแลกเปลี่ยนระหว่างกิจการกับบุคคลภายนอกได้กระทำสำเร็จ (The Consummation of An External Transaction)

จากที่ได้กล่าวมาแต่ต้นว่า ในประมวลรัษฎากรส่วนที่เกี่ยวกับภาษีเงินได้นิติบุคคล เรื่องการคำนวณกำไรสุทธินั้นไม่ได้บัญญัติถึงหลักการเกิดขึ้นของรายได้ (Revenue Realization) จะมีก็แต่หลักการรับรู้รายได้ (Revenue Recognition) ดังจะเห็นได้จากบทบัญญัติในประมวลรัษฎากรมาตรา 65 วรรค 2 บัญญัติว่า "การคำนวณรายได้และรายจ่ายตามวรรคหนึ่งให้ใช้เกณฑ์สิทธิ โดยให้นำรายได้ที่เกิดขึ้นในระยะเวลาบัญชีใด แม้ว่าจะยังไม่ได้รับชำระในรอบระยะเวลาบัญชีนั้นมารวมคำนวณเป็นรายได้ในรอบระยะเวลาบัญชีนั้น และให้นำรายจ่ายทั้งสิ้นที่เกี่ยวข้องกับรายได้นั้นแม้จะยังมิได้จ่ายในรอบระยะเวลาบัญชีนั้น มารวมคำนวณเป็นรายจ่ายของรอบระยะเวลาบัญชีนั้น" จากบทบัญญัตินี้มิได้บัญญัติว่าเมื่อไรจึงจะถือว่ารายได้ได้เกิดขึ้น กระบวนการขั้นตอนใดในทางธุรกิจของบริษัทห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลจึงถือว่ารายได้ได้เกิดขึ้น โดยเพียงแต่บัญญัติว่าถ้ารายได้ได้เกิดขึ้นเมื่อใดก็ให้รับรู้รายได้นั้นมาคำนวณเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลในรอบระยะเวลาบัญชีนั้น ๆ

จากการพิจารณาบทบัญญัติในประมวลรัษฎากร ในการคำนวณกำไรสุทธิ ความจริงแล้ว ก่อนที่จะมีการแก้ไขกฎหมายให้ใช้เกณฑ์สิทธิในการคำนวณกำไรสุทธิตามมาตรา 65 วรรค 2 และ 3 มีบทบัญญัติประมวลรัษฎากรหลายเรื่อง que แสดงว่าประมวลรัษฎากรต้องการให้ใช้เกณฑ์สิทธิ ในการคำนวณกำไรสุทธิ เช่นบทบัญญัติ เรื่องการจำหน่ายหนี้สูญตามมาตรา 65 ทวิ (9) เป็นต้น⁸

⁸ ชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม "ความหมายของทรัพย์สินตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ หลักบัญชีและประมวลรัษฎากร" สรรพากรสาส์น ปีที่ 37 ฉบับที่ 9 ก.ย. 2533 หน้า 59.

หรือแม้แต่เรื่องการหักค่าเสื่อมราคาตามมาตรา 65 ทวิ (2) ก็เห็นร่องรอยของหลักการบัญชี โดยเฉพาะเรื่องเกณฑ์สิทธิทางบัญชีแฝงอยู่ โดยเฉพาะความหมาย คำว่าทรัพย์สินในบทบัญญัติ เรื่องการหักค่าเสื่อมราคาที่กำลังมานี้ ทรัพย์สินที่จะหักค่าเสื่อมราคานั้นต้องถือตามความหมายของ ทรัพย์สินตามหลักบัญชี จะถือตามความหมายของประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์อย่างเดียวไม่ได้⁹

จึงเห็นได้ว่า การคำนวณกำไรสุทธิในภาษีเงินได้นิติบุคคลได้แฝงหลังการบัญชี กระจายทั่วไปในบทบัญญัติประมวลรัษฎากร ดังกล่าวข้างต้นและจากแนวความคิดของ R.H. MONTGOMERY และแนวความคิดในการกำหนดภาวะภาษีในเรื่องหลักการเกิด และการรับรู้รายได้ จึงเห็นได้ว่าตามเจตนารมณ์ของการกำหนดรายได้ในเกณฑ์สิทธิตามมาตรา 65 วรรคสอง โดยเฉพาะหลักการเกิดขึ้นของรายได้ควรจะใช้หลักการเกิดขึ้นของรายได้ในทางบัญชี แต่การรับรู้รายได้มีมาตรา 65 วรรคสอง บัญญัติไว้โดยเฉพาะอยู่แล้ว จึงต้องพิจารณาบทบัญญัตินั้น ๆ เป็นหลัก

4.3 การรับรู้รายได้ในทางภาษีอากร

การรับรู้รายได้ (Revenue Recognition) ในทางภาษีอากรนั้น หมายถึง การรวมตัวรายได้นั้น ๆ เข้าไปในฐานภาษี เพื่อคำนวณเสียภาษีในช่วงปีภาษีนั้น ๆ อันจะเห็น ได้ชัดแล้ว ตามที่บัญญัติในมาตรา 65 วรรค 2 แห่งประมวลรัษฎากร ดังที่ได้กล่าวมาข้างต้น และโดยทั่วไปแล้วจะต้องถูกรับรู้รายได้ในเวลาเดียวกับการเกิดขึ้นของรายได้ในทางบัญชี (In general , income must be recognized for tax purposes in the same

⁹ ชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม "ความหมายของทรัพย์สินตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ หลักบัญชี และประมวลรัษฎากร" หน้า 57.

accounting period that it is realized.¹⁰ จากแนวความคิดในการกำหนด
 ภาระภาษีที่ได้กล่าวไว้ในบทที่ 2 ในเรื่องหลักความพร้อมในการเสียภาษี (Wherewithal to
 pay Concept) ได้กำหนดว่า กรณีการรับรู้รายได้ในทางภาษีที่เกิดก่อนการเกิดขึ้นของรายได้
 ในทางบัญชี ก็เช่นกรณีเงินได้รับล่วงหน้า ค่าเช่า ค่าบริการรับล่วงหน้า ซึ่งกรณีนี้ทางผู้รับเงิน
 ได้สมควรจะต้องเสียภาษีสำหรับรายได้รับล่วงหน้าในภาษีที่ได้รับเงินได้นั้น ๆ กรณีนี้จะเห็นว่า
 อาจจะมีปัญหาในเรื่องค่าใช้จ่ายซึ่งนำมาหักในภายหลัง โดยเฉพาะค่าบริการซึ่งอาจจะต้องมีค่า
 ใช้จ่ายเกิดขึ้นในภายหลัง และไม่สามารถนำหักจากรายได้ในปีภาษีถัด ๆ ไปจากปีที่ได้มีการ
 เสียภาษีจากรายได้รับล่วงหน้า ทำให้ไม่สอดคล้องกับหลักการจับคู่ค่าใช้จ่ายกับรายได้ (Matching
 of Cost Against Revenue) ผลก็คือต้องเสียภาษีมากกว่าที่ควรจะเป็น หรือในกรณีเงินมัด
 จำเงินประกัน ความเสียหายต่าง ๆ ซึ่งทางผู้รับมัดจำสามารถมีสิทธิ์ในการนำเงินมัดจำไปใช้
 รวมทั้งการได้ดอกเบี้ยจากเงินดังกล่าว ปรากฏว่าทางกรมสรรพากรให้นำเงินมัดจำดังกล่าวนี้เป็น
 รายได้ ทั้งนี้ตามคำสั่งกรมสรรพากรที่ ทบ 1/2528 ในข้อ 4.3 และ 4.7 โดยเฉพาะในเรื่อง
 เกี่ยวกับธุรกิจอสังหาริมทรัพย์และกิจการสนามกอล์ฟ มีปัญหาว่าสมควรจะรับรู้เงินเหล่านี้ เป็น
 รายได้เลยหรือไม่ประการใด

แนวความคิดในการเก็บภาษีล่วงหน้าที่ได้กล่าวไว้ข้างต้นนี้ทำให้หลักประกันอย่างมาก
 ในแง่การเก็บภาษีของรัฐบาลว่า เพื่อให้ผู้เสียภาษีมีเงินพอที่จะจ่ายรัฐบาล มิใช่ว่ารอจนถึงงวดค่า
 เข้าตามสัญญาแต่ละงวดแล้วจึงค่อยมาเก็บภาษี ซึ่งอันนี้อาจเป็นไปได้ว่าเมื่อถึงเวลานั้นทางผู้เสีย
 ภาษีอาจจะไม่มีเงินเหลืออยู่พอที่จะจ่ายภาษีให้รัฐบาล หรืออาจเสี่ยงยกย้ายเงินออกไปหมด¹¹
 และแนวความคิดนี้ก็ได้รับการสนับสนุนจากศาลสูงของประเทศสหรัฐอเมริกา (American

¹⁰Ray M. Sommerfeld. P. 17-5

¹¹Marvin A. Chirelstein, Federal Income Taxation (A Law
 student's guide to the Leading Cases and Concepts) Sixth edition
 Westbury, New York Foundation Press, Inc 1991)

Automobile Association V. U.S., 367 U.S. 687 (1961) จุดนี้เป็นจุดสำคัญที่แสดงถึงความแตกต่างระหว่างจุดประสงค์หลักการบัญชีภาษีอากร และหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไปในเรื่องการรับรู้รายได้¹² อันเกี่ยวกับเงินได้รับล่วงหน้า สาเหตุของความแตกต่างข้างต้นในเรื่องการรับรู้รายได้รับล่วงหน้านี้มาจากแนวความคิดหรือหลักความพร้อมในการเสียภาษี (Wherewithal to pay Concept)

ส่วนการรับรู้รายได้ (Recognition) ในทางประมวลรัษฎากร เดิมในประมวลรัษฎากรของไทยมิได้มีบทบัญญัติว่า การคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลใช้หลักเกณฑ์ใดเป็นต้นว่า เกณฑ์สิทธิ (Accrual Basis) หรือเกณฑ์เงินสด (Cash Basis) ทำให้มีปัญหาเกิดขึ้นมากจนเป็นคดีขึ้นสู่ศาลมากมาย จนอาจจัดได้ว่าเป็นประเด็นหนึ่งในปัญหาภาษีอากร โดยบริษัทที่มีปัญหาจะใช้เกณฑ์เงินสด แต่กรมสรรพากรต้องการให้ใช้เกณฑ์สิทธิซึ่งคำพิพากษาฎีกาที่ออกมาทุกคดีจะกำหนดให้ใช้เกณฑ์เงินสด (คำพิพากษาฎีกาที่ 580/2506 ระหว่างบริษัท ไทยนิคมพาณิชย์ จำกัด โจทก์ กับ กรมสรรพากร จำเลย, คำพิพากษาฎีกาที่ 2052/2527 ระหว่างธนาคารกรุงเทพ จำกัด โจทก์ กับ กรมสรรพากร จำเลย, คำพิพากษาฎีกาที่ 3057/2529 ระหว่าง บริษัท แรนเดอร์เบอร์รามาการ จำกัด โจทก์ กับ กรมสรรพากร จำเลย, คำพิพากษาฎีกาที่ 3348/2530 ระหว่าง บริษัท เงินทุนหลักทรัพย์บางกอกเอนมูระ จำกัด โจทก์ กับ กรมสรรพากร จำเลย, คำพิพากษาฎีกาที่ 4380/2531 ระหว่าง ห้างหุ้นส่วนจำกัด นราโอภาสโจทก์ กับ กรมสรรพากร จำเลย) ซึ่งฎีกาเหล่านี้ศาลฎีกาได้วินิจฉัยท่านเองโดยเห็นว่าประมวลรัษฎากรมาตรา 65 ในขณะที่พิพากษาที่กำหนดให้เก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลจากกำไรสุทธิ ซึ่งได้จากกิจการหรือเนื่องจากการที่กระทำในรอบระยะเวลาบัญชี และเงินได้พึงประเมินนั้น มาตรา 39 ให้หมายถึง เงิน ทรัพย์สิน หรือประโยชน์อย่างอื่นในรอบระยะเวลาบัญชี ไม่ว่าโจทก์จะใช้ระบบบัญชีเกณฑ์สิทธิ ดังที่ทางกรมสรรพากร จำเลยฎีกาหรือไม่ก็ตาม หรือกล่าวอีกนัยหนึ่งว่า การคำนวณรายได้ของโจทก์จะต้องใช้เกณฑ์เงินสดก็ได้ มิใช่จะต้องใช้เกณฑ์สิทธิดัง

¹²Ray M. Sommerfeld. P 3-10.

ที่ได้มีการแก้ไขเพิ่มเติมมาตรา 65 แห่งประมวลรัษฎากรในปี พ.ศ. 2527 (พระราชกำหนดแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 13) พ.ศ.2527) ศาลฎีกาได้วินิจฉัยเหมือนกับมาตลอดคือ การคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลใช้หลักเกณฑ์ใดก็ได้ ไม่จำเป็นต้องใช้เกณฑ์สิทธิ

หลังจากนั้นในประมวลรัษฎากร การรับรู้รายได้ดังที่ได้กล่าวมาข้างต้นว่า ได้มีการออกพระราชกำหนดแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากรฉบับที่ 13 พ.ศ.2527 ซึ่งได้แก้ไขเพิ่มเติมวรรคสองและวรรคสามของ มาตรา 65 ดังนี้

"การคำนวณรายได้และรายจ่ายตามวรรคหนึ่งให้ใช้เกณฑ์สิทธิ โดยให้นำรายได้ที่เกิดขึ้นในรอบระยะเวลาบัญชีใด แม้ว่าจะยังไม่ได้รับชำระในรอบระยะเวลาบัญชีนั้นมาคำนวณเป็นรายได้ในรอบระยะเวลาบัญชีนั้น และให้นำรายจ่ายทั้งสิ้นที่เกี่ยวข้องกับรายได้นั้น แม้จะยังมิได้จ่ายในรอบระยะเวลาบัญชีนั้นมารวมคำนวณเป็นรายจ่ายของรอบระยะเวลาบัญชีนั้น

ในการนี้ถ้าเป็นผู้มีเงินได้จะขออนุมัติต่ออธิบดี เพื่อเปลี่ยนแปลงเกณฑ์สิทธิและวิธีการทางบัญชีเพื่อคำนวณรายได้และรายจ่ายตามวรรคสองก็ได้ และเมื่อได้รับอนุมัติจากอธิบดีแล้วให้ถือปฏิบัติตั้งแต่วันออกประกาศของอธิบดีกำหนดเป็นต้นไป"

การแก้ไขนี้มีผลใช้บังคับสำหรับรอบระยะเวลาที่เริ่มในหรือหลังวันที่ 1 มกราคม 2528 เป็นต้นไป บทบัญญัติดังกล่าวได้กำหนดให้การคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลต้องใช้ใช้เกณฑ์สิทธิเท่านั้น บทบัญญัตินี้ถึงเป็นการตัดปัญหาการโต้แย้งว่า การคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลจะต้องใช้หลักเกณฑ์ใด และทางกรมสรรพากรยังได้ออกคำสั่งกรมสรรพากรที่ ทบ.1/2528¹³ เกี่ยวกับการกำหนดรายได้ เรื่องการใช้เกณฑ์สิทธิในการคำนวณรายได้และรายจ่ายของบริษัทหรือห้าง

¹³ดูจากภาคผนวก ฉ.

หุ้นส่วนนิติบุคคล เพื่อผ่อนปรนให้ธุรกิจบางประเภทไม่ต้องใช้เกณฑ์สิทธิได้ดังนี้

1. กิจกรรมประกันภัย, ธนาคาร, กิจกรรมทางอสังหาริมทรัพย์
ใช้เกณฑ์เงินสดในดอกเบี้ยหลังผิดนัด
ต่อกันเกิน 6 เดือนตามรายละเอียด
ในคำสั่ง
2. กิจกรรมประกันชีวิต
ใช้เกณฑ์เงินสดในเบี้ยประกันชีวิต
3. กิจเข้าซื้อ, ขายผ่อนชำระ, ลิขสิทธิ์ ที่กรรมสิทธิ์ยังไม่ได้ออนไปยังผู้ซื้อ
ใช้เกณฑ์การขายผ่อนชำระ
4. กิจกรรมก่อสร้าง
ใช้เกณฑ์อัตราส่วนของงานที่ทำเสร็จ
5. กิจกรรมวิชาชีพอิสระ
ใช้เกณฑ์เงินสด
6. กิจกรรมให้บริการที่สภาพไม่มีสินค้าหรือวัสดุคงเหลือ
รวมทั้งนายหน้าและตัวแทนยกเว้นข้อ 5.
ก. งานไม่เกินรอบระยะเวลาบัญชีใช้
เกณฑ์งานเสร็จตามสัญญา
ข. งานเกินรอบระยะเวลาบัญชี ใช้
เกณฑ์อัตราส่วนของงานที่ทำเสร็จ
ก. ต้องนำเงินก่อนไม่ว่าจะเกิดจาก
การผ่อนชำระหรือชำระครั้งเดียว
จากค่าสมาชิก, เงินประกัน ฯลฯ
มาคำนวณเป็นรายได้ ในปีที่เริ่ม
ให้บริการ หรือ
ข. นำเงินก่อนนั้นมาเฉลี่ยตามส่วนแห่ง
จำนวนปีตามสัญญาไม่เกิน 10 ปี
และนำมาคำนวณเป็นรายได้ในแต่ละ
รอบ, ไม่เกิน 10 รอบ นับแต่
รอบระยะเวลาบัญชีที่ได้เริ่มให้
บริการก็ได้
7. กิจกรรมสนามกอล์ฟ หรือกิจกรรมให้บริการตามสัญญา
ระยะยาว

ถ้าหากพิจารณาบัญชีมาตรา 65 วรรคสามซึ่งบัญญัติว่า "ในกรณีจำเป็น ผู้มีเงินได้จะ ขออนุมัติต่ออธิบดี เพื่อเปลี่ยนแปลงเกณฑ์สิทธิ และวิธีการทางบัญชีเพื่อคำนวณรายได้และรายจ่าย ตามวรรคสองก็ได้ และเมื่อได้รับอนุมัติจากอธิบดีแล้ว ให้ถือปฏิบัติตั้งแต่วันระยะเวลา บัญชีที่ อธิบดีกำหนดเป็นต้นไป" แล้ว จะเห็นได้ว่า การที่จะขอเปลี่ยนไปใช้เกณฑ์อื่นที่ไม่ใช่เกณฑ์สิทธิ จะต้องเป็นเรื่องที่ผู้มีเงินได้ขออนุมัติมาเป็นรายๆ ไป ไม่ใช่กรมสรรพากรประกาศอนุมัติให้ใช้ เป็นการทั่วไป ซึ่งเป็นการไม่มีกฎหมายให้อำนาจได้¹⁴ แต่โดยทั่วไปแล้วกรณีนี้เป็นการ ขออนุมัติผ่อนปรนให้ประโยชน์แก่ผู้เสียภาษีจึงไม่มีปัญหาเกิดขึ้น ซึ่งก็มีบางลักษณะผู้เขียนเห็นว่าไม่ ใช่การผ่อนปรนดังจะได้กล่าวต่อไป เช่นกิจการสนามกอล์ฟ โดยตามหลักการบัญชีในมาตรฐาน การบัญชีฉบับที่ 6 เรื่องค่าสมาชิก และการให้บริการเอาอัตราส่วนของงานที่ทำเสร็จหรืองาน เสร็จตามสัญญาจึงทำให้มีการชะลอการรับรู้รายได้ออกไปโดยไม่จำกัดเพียง 10 ปี ตามราย ละเอียดในมาตรฐานการบัญชี¹⁵ แต่กรณีคำสั่งที่ ทบ 1/2528 นี้ ข้อ 4.7 ผู้เขียนเห็นว่าไม่น่า จะเป็นคำสั่งที่ชอบด้วยกฎหมาย

ส่วนกรณีที่ทำให้การเกิดขึ้นและการรับรู้รายได้ในทางภาษีแตกต่างไปจากหลักเกณฑ์ ข้างต้นที่ว่า จะรับรู้รายได้เมื่อรายได้ได้เกิดขึ้นนั้นมิใช่สาเหตุใหญ่ด้วยกัน 3 ประการ¹⁶

1. รายได้ที่ได้เกิดขึ้นนั้นๆ อาจได้รับการยกเว้นจากฐานทางภาษีเงินได้

¹⁴ชัยสิทธิ์ ตรีชูธรรม "ภาษีเงินได้กับเกณฑ์เงินสด (Cash Basis) และเกณฑ์ สิทธิ (Accrual Basis" วารสาร มกค. (มหาวิทยาลัยหอการค้า) ปีที่ 8 ฉบับที่ 1 พ.ค.-ส.ค. 2530), หน้า 34.

¹⁵ดูภาคผนวก ข.

¹⁶Ray M. Sommerfeld, Hershel M. Anderson, Horace R. Brock, Jame H. Broyd, Silivia A. Madeo, G. Fred Streuling "An Introduction to Taxation" p. 17-9.

2. มีการเลือกใช้วิธีการทางบัญชีที่ทางสรรพากรยอมรับเลื่อนการรับรู้รายได้ ออกไปได้ เช่น วิธีการขายผ่อนชำระ (Installment Method) เป็นต้น
3. ประมวลรัษฎากรกำหนดเป็นพิเศษให้เลื่อนการรับรู้รายได้ออกไป หรือ เลื่อนเข้ามา สำหรับทรัพย์สินชนิดพิเศษ หรือการกำหนดรูปแบบเป็นพิเศษ เช่น กิจการสนามกอล์ฟ เป็นต้น

ซึ่งโดยทั่วไปเหตุผลของข้อยกเว้นในข้อ 2, 3 ข้างต้น ในการที่จะเลื่อนการรับรู้รายได้ ออกไปจนกระทั่งผู้เสียภาษีมีเงิน หรือพร้อมที่จะเสียภาษีอันเป็นไปตามหลักความพร้อมที่จะเสีย ภาษี (Wherewithal to Pay Concept) ซึ่งผู้เสียภาษียังไม่ได้เงินมาเสียภาษีจึงสมควร เลื่อนการรับรู้รายได้ออกไปจนกว่าจะมีเงินหรือพร้อมที่จะเสียภาษี

แม้ว่าการกำหนดรายได้ตามประมวลรัษฎากร ไม่ได้บัญญัติหลักการเกิดขึ้นของรายได้ (Revenue Realization) ไว้แต่เรามาพิจารณาถึงการกำหนดรายได้ซึ่งทางปฏิบัติที่ทาง กรมสรรพากรใช้และคำสั่งกรมสรรพากรที่ ทบ. 1/2528 ใจว่าเหมาะสมหรือสอดคล้องกับ แนวความคิดในการกำหนดภาวะภาษีหรือหลักการภาษีที่ดี รวมทั้งหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไปหรือไม่ อันดับแรกก็คือคำสั่งกรมสรรพากรที่ ทบ 1/2528 ดังนี้¹⁷

ข้อ 1. ให้กิจการสถาบันการเงิน คือธนาคาร, กิจการประกันภัย ใช้เกณฑ์สิทธิเงิน แต่ดอกเบี้ยที่ไม่แน่นอนว่าจะเรียกเก็บได้โดยผิดนัดเป็นเวลาหกเดือนไม่ต้องรับรู้รายได้ตามรายละเอียดของคำสั่งดังกล่าว จะเห็นได้ว่าโดยหลักแล้วการรับรู้รายได้ตามข้อนี้ก็สอดคล้องกับหลัก การบัญชีที่รับรองทั่วไปคือดอกเบี้ยจะรับรู้เป็นรายได้ตามระยะเวลา และอัตราดอกเบี้ยของเงิน ต้นที่ตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 6¹⁸ ซึ่งเท่ากับค่าเป็นงวด ๆ ตามงวดที่ถึงกำหนดชำระไป

¹⁷รายละเอียดของคำสั่ง ดูที่ภาคผนวก ฉ

¹⁸ดูภาคผนวก ข.

ต่เนื่องจากหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไปต้องอยู่ในหลักของความระมัดระวัง (Conservatism)
 ดังปรากฏอยู่ในแถลงการณ์เกี่ยวกับมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 1 เรื่องข้อสมมติขั้นมูลฐานของการ
 บัญชีในข้อ 9. จึงเกิดข้อแตกต่างขึ้น สาเหตุหลักของเรื่องนี้ก็คือหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไป
 (Generally Accepted Accounting Principles) มีลักษณะเป็นอัตวิสัย
 (Subjective Characteristics) แต่ทางภาษีนี้ต้องมีลักษณะเป็นภาวะวิสัย (Objective
 Characteristics) คือไม่ขึ้นอยู่กับดุลยพินิจของผู้ใช้กฎหมายทั้งผู้เสียภาษีและเจ้าหน้าที่
 สรรพากรมีจะนั้นจะก่อให้เกิดโต้แย้งกันไม่มีที่สิ้นสุด จึงเห็นได้ว่าหลักความระมัดระวัง
 (Conservatism) ในทางบัญชีนี้ไม่ได้มีกฎเกณฑ์แน่นอนตายตัว ขึ้นอยู่กับดุลยพินิจของผู้ทำบัญชี
 เป็นหลัก ดังนั้นการที่ในคำสั่ง ทบ. 1/2528 ข้อ 4.1 ได้กำหนดหลักเกณฑ์ตายตัวเลยว่าต้องผิด
 นิดติดต่อกันเป็นระยะเวลาหกเดือน และมีหลักเกณฑ์อื่นดังปรากฏในรายละเอียดของคำสั่ง จึง
 เห็นว่าไม่ขัดต่อแนวความคิดในเรื่องหลัก Objectivity ที่ได้กล่าวมาแล้ว มิฉะนั้นก็จะเกิดช่อง
 ว่างให้ผู้เสียภาษีอาศัยหลักและวิธีการในทางบัญชีหลีกเลี่ยงไม่เสียภาษีได้ เช่น พยายามลดดอกเบี้ย
 เพียงงวดเดียวก็ชะลอการรับรู้รายได้เลย ไม่ต้องเสียภาษีอาจจะรอไปรับรู้รายได้ในรอบระยะเวลา
 ภาษีที่มีค่าใช้จ่ายมาจากรายได้นั้น ๆ จะได้เสียภาษีน้อย ๆ เป็นต้น และกรณีบริษัทห้าง
 หุ้นส่วนนิติบุคคลทั่วไปตามคำสั่งฯ นี้มิได้ผ่อนผันให้ จึงต้องรับรู้รายได้จากดอกเบี้ยตลอดไปก็เนื่อง
 จาก บริษัทห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลทั่วไปโดยปกติทั่วไปจะไม่ค่อยมีรายได้หลักเป็นดอกเบี้ย เหมือน
 สถาบันการเงิน เนื่องจากไม่มุ่งหารรายได้จากดอกเบี้ย เหมือนบรรดาสถาบันการเงินอยู่แล้ว ก็
 ต้องรับรู้รายได้จากดอกเบี้ยไปตลอด จนกว่าทางบริษัทฯ นั้นจะได้เลิกสัญญากับลูกหนี้ จึงไม่ต้อง
 รับรู้รายได้ดอกเบี้ย ก็เห็นว่าเหมาะสมแล้ว ทั้งนี้เพื่อป้องกันการเข้าวิธีการทางบัญชีซึ่งมีลักษณะ
 เป็น Subjectivity หลบเลี่ยงไม่เสียภาษีนั่นเอง เมื่อเลิกสัญญากับลูกหนี้แล้ว ทางบริษัทเจ้า
 หนี้ก็มีสิทธิเรียกร้องตามกฎหมายในการฟ้องร้องบังคับคดี เรียกหนี้สินที่ค้างชำระเอาากับลูกหนี้ได้ต่อไป

ข้อ 2. รายได้ในส่วนที่เป็นเบี้ยประกันชีวิตฯ ใช้เกณฑ์เงินสด ทางผู้เขียนเห็นว่าสอดคล้องกับหลักการบัญชี
 ในส่วนการกำหนดรายได้โดยทั่วไปที่เข้าเกณฑ์สิทธิ เว้นแต่รายได้เบี้ย
 ประกันชีวิต ทั้งนี้อาจจะเป็นการส่งเสริมกิจการประกันชีวิต ตามหลัก (Social and Economic
 Objective) โดยถือว่าการประกันชีวิตนี้ควรส่งเสริมสนับสนุนเพราะจะส่งเสริมให้เพิ่มความ

มันคงให้ชีวิตผู้ประกันดังจะเห็นได้ชัดเจนจาก กรณีมีค่าลดหย่อนเบี้ยประกันในบุคคลธรรมดา ดัง นั้นในกิจการประกันชีวิตจึงรับรู้รายได้ในเบี้ยประกันเมื่อได้รับ เพื่อมิให้กิจการต้องแยกภาระรายได้ที่ยังมิได้รับนี้ไปเสียภาษีก่อนนั่นเอง

ข้อ 3. เป็นกรณีกิจการให้เช่าซื้อ, ขายผ่อนชำระที่กรรมสิทธิ์ยังไม่ได้โอนและการ ให้เช่าทรัพย์สินแบบลีสซิ่ง กรณีนี้เมื่อพิจารณาโดยเฉพาะเงินมัดจำซึ่งได้วางไว้กับผู้ประกอบ กิจการกรณีของการขายอสังหาริมทรัพย์เป็นปัญหาว่าควรจะรับรู้เป็นรายได้ในกิจการเลยหรือไม่ ในร่างมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 25 เรื่องการบัญชีการรับรู้รายได้จากการขายอสังหาริมทรัพย์¹⁹ ยังไม่ถือว่าเงินมัดจำนี้เป็นรายได้ โดยถือเป็นหนี้สินหมุนเวียนของกิจการ ตามข้อ 37.3 และ 44.3 ของร่างฯ แต่เกณฑ์สิทธิตามประมวลรัษฎากร ในหัวข้อนี้ถือว่าเงินมัดจำนี้ต้องรับรู้รายได้ แล้ว จึงต่างกับหลักบัญชี โดยมาวิเคราะห์ถึงสาเหตุที่ทำให้ต่างไปว่าสอดคล้องกับหลักการบัญชี และแนวความคิดในการกำหนดภาระภาษีอากร หรือไม่และเหมาะสมหรือไม่

ก่อนอื่นเรามาพิจารณาขั้นตอนการทำธุรกิจประเภทค้าอสังหาริมทรัพย์โดยทั่วไป ดังนี้²⁰

ขั้นที่ 1 ทำสัญญาจะซื้อจะขายที่ดิน โดยชำระเงินบางส่วนที่เหลือชำระตามเวลาที่ กำหนดเช่น 1 ปี เมื่อชำระเงินแล้วจึงโอนกรรมสิทธิ์หรือไม่โอนกรรมสิทธิ์ แต่มีเงื่อนไขให้ผู้ขายโอนกรรมสิทธิ์ให้ผู้ซื้อที่ดินแต่ละแปลง ซึ่งเป็นผู้บริโภคน โดยตรง

ขั้นที่ 2 ทำการพัฒนาที่ดินพร้อมกับแผนการขาย โดยทำผังการจัดสรรแบ่งแยกแปลง ย่อย ให้หมายเลขแปลงและทำการโฆษณาขาย

¹⁹คู่มือทศนวก จ

²⁰สุ.ลิขิต รวบรวมบทความทางบัญชี หน้า 48

ขั้นที่ 3 หาผู้สนใจไปคู่มือ หรือผู้สนใจไปคู่มือเอง แล้วเตรียมกำหนดวันเปิดจองพร้อม
แจกระเบียบการของโครงการ

ขั้นที่ 4 เปิดให้จองโดยจะมีใบจอง และให้ชำระเงินจองหรือมัดจำตามใบจอง ใบ
จองก็จะกำหนดวันมาทำสัญญาจะซื้อจะขาย ซึ่งใบจองอาจเขียนเงื่อนไข
ไว้ เช่น

- (1) ถ้าผู้จองไม่มาทำสัญญาตามกำหนดถือว่าสละสิทธิ์ ผู้ขายรับเงินจอง
หรือเงินมัดจำ แล้วนำที่แปลงนั้นออกขายให้บุคคลอื่นได้
- (2) ถ้าผู้จองมาทำสัญญาให้ถือเงินมัดจำ หรือเงินจองเป็นส่วนหนึ่งของเงิน
ที่ชำระในวันทำสัญญา

ขั้นที่ 5 ถึงวันสัญญาจะมีกำหนดให้ชำระเงินตามระเบียบการ เช่น 30% ของ
ราคาขายและเงินค่าน้ำให้ผ่อนชำระได้ 10 งวด ส่วนที่เหลือต้องชำระ
ในวันโอนกรรมสิทธิ์ ซึ่งอาจโอนเข้าสถาบันการเงินก็ได้ หรือสถาบัน
การเงินที่สนับสนุนโครงการอยู่ก็ได้ ส่วนใหญ่จะไม่รับผ่อนชำระเองเพราะ
การผ่อนชำระจะเป็นเวลายาว 10 ปี 15 ปี 20 ปี

ขั้นที่ 6 เมื่อชำระเงินค่าน้ำหมดก็จะถึงวันโอนกรรมสิทธิ์ ปกติก็จะปฏิบัติกันหลาย
วิธีดังนี้

- (1) ให้ผู้ซื้อไปทำสัญญาผ่อนชำระกับสถาบันการเงิน โดยผู้ขายจะได้รับ
เงินก้อนจากสถาบันการเงินดังกล่าว โดยสถาบันการเงินนี้ผู้ซื้ออาจ
หาเองหรือผู้ขายอาจหาให้ก็ได้

- (2) ผู้ขายรับผ่อนชำระเอง โดยจะทำสัญญาผ่อนชำระโอนกรรมสิทธิ์ให้ผู้ซื้อแล้วจึงจ่ายเองเป็นประกัน หรือไม่โอนกรรมสิทธิ์ให้จนกว่าจะผ่อนชำระครบ หรือจะทำการเป็นสัญญาเช่าซื้อก็ได้โดยรับค่าผ่อนเป็นต้น เงินที่ขายกับดอกเบี้ยตามระยะเวลาและอัตราที่ตกลงกันได้

การเขียนข้อความในใบจองหรือในสัญญาอาจมีข้อความต่อไปนี้

- (1) ให้ผู้จองมาทำสัญญาจะซื้อขายภายใน 7 วันนับแต่วันที่ในใบจองนี้ ถ้าผู้จองไม่มาทำสัญญาจะซื้อขายในกำหนดโดยขาดการติดต่อกับบริษัท บริษัทจะรับเงินมัดจำโดยไม่มีข้อแม้ใดๆ ทั้งสิ้น
- (2) ให้ผู้จองมาทำสัญญาจองซื้อขาย ถ้าไม่มีการทำสัญญาจะซื้อขายภายในกำหนดและผู้ขายได้ขายให้บุคคลอื่นแล้ว ผู้ขายจะคืนเงินมัดจำให้แก่ผู้จองตามที่จะตกลงกัน
- (3) หากผู้จะซื้อผิดสัญญาไม่ชำระเงินตามสัญญาจะซื้อจะขาย ผู้จะซื้อตกลงยินยอมให้ถือว่า สัญญานี้เลิกกันทันทีและยินยอมให้ผู้จะขายรับเงินที่ผู้จะซื้อได้ชำระไว้แล้วทั้งสิ้น
- (4) หากผู้จะซื้อผิดสัญญา...ถือว่า สัญญาเลิกกันและผู้จะซื้อยินยอมให้ผู้จะขายนำไปขายให้บุคคลอื่นได้ โดยผู้จะขายยอมคืนเงินที่ผู้จะซื้อได้ชำระไว้แล้วทั้งหมดหรือบางส่วนได้ตามที่ตกลงกัน
- (5) ผู้จะขายสัญญาว่า จะทำการก่อสร้างและดำเนินการก่อสร้างจนเสร็จ เว้นแต่จนเกิดเหตุสุดวิสัย หรือภาวะสงครามหรือกฎหมายไม่เปิดช่องให้ดำเนินการได้ หรือมีเหตุอื่นที่ไม่สามารถกระทำได้สำเร็จ ผู้จะขายยินยอมคืนเงิน

ที่ได้รับจากผู้จะซื้อทั้งหมด หากผู้จะขายเลิกโครงการนี้โดยไม่มีเหตุอันจะนำมาอ้างได้ ผู้จะขายยินยอมคืนเงินที่ได้รับจากผู้จะซื้อทั้งหมดพร้อมดอกเบี้ยในอัตราร้อยละ 15 ต่อปีตั้งแต่วันที่ได้รับเงินนั้นถึงวันคืนเสร็จ

- (6) หากผู้จะขายไม่สามารถโอนกรรมสิทธิ์ให้แก่ผู้จะซื้อได้ภายในกำหนดของสัญญา นี้ ผู้จะขายยินยอมคืนเงินที่รับมาจากผู้จะซื้อทั้งหมด

เมื่อเราดูเงื่อนไขทั่วไปของเงินจองแล้วก็มาพิจารณาเงินค้ำ (Down Payment) เงินค้ำ เป็นเงินที่ให้แก่ธนาคารสัญญาจะซื้อจะขาย ซึ่งอาจจะจ่ายเต็มจำนวน 25-30% ของราคาขาย หรืออาจจะมีการผ่อนเงินค้ำเป็นงวดๆ จำนวน 10 งวด เป็นต้น และเงินค้ำนี้ถ้ามากเพียงพอก็จะช่วยให้ผู้ขายเชื่อว่ามีโอกาสที่จะได้เก็บเงินในงวดต่อไป²¹

เมื่อพิจารณาสัญญาของเงินจองและเงินค้ำแล้ว เรามาดูพิจารณาเงินมัดจำว่า มีองค์ประกอบทางกฎหมายอย่างไรบ้างจึงเป็นเงินมัดจำและเมื่อเป็นเงินมัดจำแล้วจะมีผลอย่างไร มีผลให้รับรู้รายได้ในการกำหนดรายได้ตามความหมายในประมวลรัษฎากรหรือไม่

ตามมาตรา 377 แห่งประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ ซึ่งบัญญัติว่า "เมื่อเข้าทำสัญญาถ้าได้ให้สิ่งใดไว้เป็นมัดจำ ท่านให้ถือว่า การที่ให้มัดจำนั้นยอมเป็นพยานหลักฐานว่า สัญญานั้นได้ทำขึ้นแล้ว อนึ่งมัดจำนั้นยอมเป็นการประกันการที่จะปฏิบัติตามสัญญานั้นด้วย" ศาสตราจารย์หยุด แสงอุทัย อธิบายว่า "เงินมัดจำได้แก่ เงินหรือทรัพย์สินอื่น ซึ่งคู่สัญญาฝ่ายหนึ่งได้ส่งมอบให้แก่คู่สัญญาอีกฝ่ายหนึ่งไว้เมื่อเข้าทำสัญญาเพื่อประโยชน์อย่างใดอย่างหนึ่งหรือทั้งสองอย่างพร้อมกันกล่าวคือ (1) เป็นพยานหลักฐานว่าสัญญานั้นได้ทำขึ้นแล้ว (2) เป็นประกันการที่จะปฏิบัติตามสัญญานั้น"²² เมื่อพิจารณาประกอบกับมาตรา 378 ซึ่งได้บัญญัติให้จัดการ

²¹ เมธากุล เกียรติกระจาย, "ทฤษฎีการบัญชี" หน้า 213.

²² หยุด แสงอุทัย, กฎหมายแพ่งลักษณะมูลหนี้ 1, (กรุงเทพมหานคร, โรงพิมพ์มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์ 2517), หน้า 244-245.

กับมัดจำดังต่อไปนี้ "มัดจำนั้น ถ้ามิได้ตกลงกันไว้เป็นอย่างอื่นท่านให้เป็นที่ตั้งจะกล่าวต่อไปนี้คือ

- (1) ให้ส่งคืน หรือจัดเอาเป็นการใช้เงินบางส่วนในเมื่อชำระหนี้
- (2) ให้รีบ ถ้าฝ่ายที่วางมัดจำจะเลยไม่ชำระหนี้ หรือการชำระหนี้ตกเป็นพันวิสัย เพราะพฤติการณ์อันใดอันหนึ่ง ซึ่งฝ่ายนั้นต้องรับผิดชอบหรือถ้ามีการเลิกสัญญาเพราะความผิดของฝ่ายนั้น
- (3) ให้ส่งคืน ถ้าฝ่ายที่รับมัดจำจะเลยไม่ชำระหนี้ หรือการชำระหนี้ตกเป็นพันวิสัย เพราะพฤติการณ์อันใดอันหนึ่งซึ่งฝ่ายนี้ต้องรับผิดชอบ" จะเห็นว่า มีประเด็นที่น่าสนใจคือ เรื่องจะถือเอามัดจำเป็นการใช้เงินบางส่วนนั้น ท่านศาสตราจารย์ ม.ร.ว.เสนีย์ ปราโมช ได้อธิบายว่า "ที่จริงผิดหน้าที่ลักษณะของมัดจำ เพราะตามมาตรา 377 มัดจำนั้นเป็นแต่หลักฐานหรือประกันแห่งการชำระหนี้เท่านั้น ดังนั้นเมื่อว่ากันตามลักษณะในมาตรา 377 แล้ว จะจัดเอามัดจำเป็นการใช้เงินบางส่วนในเมื่อมีการชำระหนี้ตามสัญญาแล้วไม่ได้ แต่ประเพณีปฏิบัติทำกันตั้งนั้นทั่วไปไปวางมัดจำจำงักตัดทางגעงไว้ มัดจำนั้นก็จัดเอาเป็นการใช้เงินค่าจ้างบางส่วนเมื่อตัดทางגעงเสร็จ มาตรา 378 (1) ถือตามประเพณีที่ปฏิบัติกันดังนี้"²³ จึงเห็นได้ว่า มัดจำอยู่ในฐานะเป็นประกันการปฏิบัติตามสัญญา

เมื่อได้ทราบลักษณะความหมายและของเงินมัดจำตามกฎหมายและเงินจอง เงินคาวน (Down Payment) แล้ว จะเห็นได้ว่าทางปฏิบัติ เมื่อผู้ซื้อได้ชำระหนี้ ผู้ขายก็จะคำนวณโดยนำเงินจอง, เงินคาวนนี้หักออกจากราคาซื้อขายที่เหลือ เมื่อหักออกแล้วเงินที่เหลือก็จะมาผ่อนชำระตามงวด จนถึงวันโอนกรรมสิทธิ์ ซึ่งจะเห็นได้ว่า ลักษณะใกล้เคียงกับเงินชำระล่วงหน้า

²³ม.ร.ว.เสนีย์ ปราโมช,ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ว่า ด้วยนิติกรรมและหนี้ เล่ม 1 (ภาค 1-2), กรุงเทพมหานคร:โรงพิมพ์แสงสุทธิการพิมพ์, 2521) หน้า 530.

หน้า (Advance Payment) ผู้รับเงินนี้สามารถนำไปใช้ให้เกิดดอกผลได้และตกเป็นของผู้รับเงิน ซึ่งตามแนวความคิดในการกำหนดภาวะภาษี โดยเฉพาะหลักความพร้อมในการเสียภาษี ได้ให้แนวคิดไว้ว่าควรจะเป็นภาษีนั้นเลย ในปีที่ได้รับเงิน

ผู้เขียนขอเสนอแนวความคิดเกี่ยวกับเงินมัดจำ โดยขอยกเอาคำพิพากษาของศาลสูงสุดประเทศสหรัฐอเมริกา อันเกี่ยวกับเงินมัดจำ มาประกอบการพิจารณา คดีนี้เป็นคดีระหว่าง Commissioner V. Indianapolis Power & Light Co (493 U.S. 203 (1990))* ซึ่งในคดีนี้ปรากฏว่าทางลูกค้าของบริษัทประกอบกิจการให้บริการกระแสไฟฟ้า ได้วางเงินมัดจำไว้ให้กับบริษัทยึดถือไว้ โดยเงินมัดจำมีลักษณะ

1. เป็นการประกันการชำระหนี้ที่อาจจะค้างชำระรวมทั้งความเสียหายจากอุปกรณ์มิเตอร์
2. ให้ดอกเบี้ยคืนแก่ผู้ประกัน
3. ผู้ประกันมีสิทธิเลือกหากจะเลิกสัญญาที่ขอคืนหรือโอนไปชำระหนี้ที่จะต้องชำระในงวดถัดไปหรือที่ค้างในงวดก่อนก็ได้

ลักษณะเช่นนี้ ศาลสูงไม่ได้ถือเป็นเงินจ่ายล่วงหน้า (Advance payment) ซึ่งถ้าเป็น Advance Payment แล้วก็ต้องนำมาเสียภาษีตามหลักความพร้อมในการเสียภาษี (Wherewithal to pay Concept) ที่ได้กล่าวมาข้างต้น แต่ลักษณะเงินประกันเช่นนี้เป็นเงินประกันที่ผู้เสียภาษีสามารถเลือกได้ว่าจะขอคืนหรือจ่ายเคลียร์หนึ่งงวดถัดไปเลยและเกือบจะ 90% ที่ให้ใช้หนี้ในงวดถัดไป ซึ่งก็เกือบจะคล้ายกับ Advance Payment อยู่แล้ว จุดที่ศาลยกมาพิจารณาก็คือ ผู้วางเงินประกันมีสิทธิเลือก แต่ในธุรกิจอสังหาริมทรัพย์แล้ว การวางค่าน้ำ (Down Payment) ก็คือหรือวางเงินจองก็ดี ผู้วางเงินไม่ได้มีสิทธิเลือกขอคืนเหมือนข้อเท็จจริงในคดีนี้ แต่เป็นลักษณะ Advance Payment ไปเลย คือผู้ขายโครงการนำเงินค่าน้ำมาหักจาก

* Marvin A. Chirelstein, Federal Income Taxation (A Law student's guide to the Leading cases and Concepts) sixth edition, Westbury, New York Foundation Press, Inc 1991.

ค่าขายทั้งหมด เหลือเท่าใดก็เป็นหน้าที่ต้องชำระในส่วนที่เหลือ เมื่อนำหลักการหรือแนวความคิดทางภาษีมาพิจารณา ก็เห็นว่าลักษณะเช่นนี้ควรเก็บภาษีจากเงินจองหรือเงินดาวน์หรือเงินมัดจำ เช่นตามแนวปฏิบัติของทางกรมสรรพากรที่ได้ปฏิบัติมาถูกต้องแล้ว

ส่วนกรณีที่มีปัญหาเรื่องค่าใช้จ่ายที่จะนำมาหักในรอบระยะเวลาบัญชีใด ๆ ไปไม่ Matching กัน ก็อาจจะต้องใช้หลักการวิธีตั้งประมาณการค่าใช้จ่ายเป็นต้น ทั้งนี้ถ้าไม่เก็บภาษีจากเงินมัดจำหรือเงินจ่ายล่วงหน้า ก็อาจจะมีการทำสัญญาหรือตกลงกันเอง ให้เงินได้มีลักษณะยังไม่ถึงกำหนดชำระ อันเป็นการชลอการรับรู้รายได้ไปโดยอาศัยวิธีการนี้เพื่อจะได้เสียภาษีได้น้อยลงเป็นต้น (American Automobile Association V. U.S., 367 U.S. 687 (1961) จึงเห็นได้ว่าการรับรู้รายได้ในตามข้อ 4.3 โดยเฉพาะในเรื่องเงินมัดจำ เงินจองหรือเงินดาวน์ซึ่งต้องรับรู้รายได้เลยในรอบระยะเวลาที่ได้รับชำระนั้นเหมาะสมแล้วแม้จะมีลักษณะประกันตามสัญญาตาม ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ก็ตาม

4. การคำนวณรายได้และรายจ่ายของบริษัท ซึ่งประกอบกิจการก่อสร้างให้ใช้เกณฑ์สิทธิ โดยใช้วิธี Percentage of Completion Method นอกจากนี้ ใน The Internal Revenue Code USA Section 460(b) ก็ได้ เปลี่ยนวิธีการ Long term Method มาเป็น Percentage of completion²⁴ คือวิธีอัตราส่วนของงานที่ทำเสร็จ วิธีนี้เป็นได้สอดคล้องกับมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 8 ในเรื่องอัตราส่วนของงานที่ทำเสร็จ โดยมีข้อแตกต่างกันในรายละเอียด²⁵ ทั้งนี้หลักเกณฑ์ทางบัญชีมีลักษณะเป็น Subjectivity เกินไปโดยดูได้จากข้อ 35 และ 36 ของมาตรฐานการบัญชี ฉบับนี้ ซึ่งแต่ละเงื่อนไขขึ้นอยู่กับการประมาณการ ทั้งนี้ ประการสำคัญก็คือวิธีการก่อสร้างเสร็จตามสัญญานั้น ไม่เหมาะในการนำมาเป็นหลักเกณฑ์

²⁴John C. Chommie, Michael D. Rose, Federal Income Taxation, Pocket Par. Hornbook Series West Publishing Co. St. Paul, Minn., 1991.

²⁵ดูภาคผนวก ง.

รับรู้รายได้ในทางภาษี เนื่องจากว่า ผู้รับจ้างอาจได้รับเงินค่าจ้างเป็นงวด ๆ แต่ไม่นำมาเสียภาษีเมื่อถึงงวดสุดท้ายเป็นไปตามหลักความพร้อมในการเสียภาษี (Wherewithal to pay Concept) ดังที่ได้กล่าวมาแล้ว เนื่องจากผู้เสียภาษีมักมีความพร้อมหรือมีเงินพอที่จะเสียภาษีในขณะที่ได้รับเงินได้นั้น จึงเห็นว่าหลักเกณฑ์ในข้อนี้ มีความเหมาะสมคืออยู่แล้ว

5. กิจการวิชาชีพอิสระ ให้เลือกใช้เกณฑ์สิทธิหรือเกณฑ์เงินสดก็ได้ ซึ่งก็เหมาะสม และไม่มีปัญหาในทางปฏิบัติแต่อย่างไร แต่ควรพิจารณาถึงแนวความคิดในหลักความพร้อมในการเสียภาษี (Where withal to pay Concept) ด้วยกรณีเงินรับล่วงหน้า ให้เหมือนกับกิจการอื่น ๆ แต่กรณีนี้ผ่อนผันให้ใช้เกณฑ์เงินสดอาจเนื่องมาจากไม่ต้องการกิจการนี้ให้ได้รับผลกระทบในเรื่องรายได้มากนัก อันเป็นไปตามจุดประสงค์ทางเศรษฐกิจและสังคม (Social and Economic Objectives) ประการสำคัญเนื่องจากส่วนใหญ่การรับรู้รายจ่ายในกิจการวิชาชีพอิสระเกี่ยวข้องกับกระแสเงินสดมากกว่า กระแสเงินค้าง จึงเห็นว่าใกล้เคียงกับหลักการบัญชีในแง่กระแสเงินสด

6. กรณีการให้บริการตามสภาพไม่มีสินค้าคงเหลือหรือวัสดุคงเหลือกรณีนี้เห็นว่าคล้ายหรือสอดคล้องกับมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 6 ในเรื่องการให้บริการ ข้อ 10. คือให้ใช้วิธีการทางบัญชี 2 วิธี คือ วิธีอัตราส่วนของงานที่ทำเสร็จ และวิธีงานเสร็จตามสัญญา ซึ่งก็ได้ระบุไว้อย่างชัดเจนว่าถ้าเกินหนึ่งรอบระยะเวลาบัญชีใช้วิธีแรก ถ้าไม่เกินใช้วิธีที่สองซึ่งเป็นการบัญชีให้มีลักษณะ Objectivity มากขึ้นกว่าทางบัญชี แต่ควรคำนึงถึงกรณีชำระค่าบริการล่วงหน้า อันเป็นไปตามหลักความพร้อมในการเสียภาษีด้วย

7. เป็นกรณีกิจการสนามกอล์ฟ กรณีดังกล่าวนี้เป็นหลักเกณฑ์ที่ทางกรมสรรพากรได้กำหนด ขึ้นมาเองมิได้สอดคล้องกับหลักการบัญชี ซึ่งมีอยู่ในมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 6 ในเรื่องค่าสมาชิก และในกิจการให้บริการ โดยเฉพาะเรื่องงานตามอัตราส่วนที่ทำเสร็จ แต่จากที่พิจารณาถึงหลักการและแนวความคิดทางภาษีอากร จะเห็นได้ว่ากรณีเงินค่าสมาชิก หรือเงินประกันที่จ่ายเป็นก้อนนั้นทางกรมสรรพากรถือเป็นรายได้ในปีที่ได้รับมาทั้งก่อนเลย แต่กรณีที่มีสัญญา

ก็เฉลี่ยตามสัญญาแต่ไม่เกิน 10 ปี ฯลฯ จะเห็นได้ว่ามีได้ตรงกับมาตรฐานการบัญชี แต่กลับจะ
เป็นการจำกัดสิทธิเข้ามาอีก เพราะถ้าใช้ตามมาตรฐานการบัญชีแล้วก็จะรับรู้เป็นรายได้ตามส่วน
จำนวนปีแห่งสัญญาเป็นหลักซึ่งถ้านำเอาหลักการและแนวความคิดในเรื่องหลัก Objectivity
มาพิจารณาประกอบ จะเห็นว่าหลักการบัญชีของสนามกอล์ฟ ในเรื่องการรับรู้รายได้ของกิจการ
สนามกอล์ฟ มีลักษณะ Subjectivity ทำสัญญาหรือตกลงกันเองขยายเวลาออกไปได้ไม่มีขอบ
เขตจำกัด อาจเป็นช่องทางการหลบเลี่ยงภาษี จึงได้บัญญัติจำกัดขอบเขตให้รับรู้รายได้ตาม
สัญญาแต่ไม่เกิน 10 ปี โดยนำมารวมคำนวณเป็นรายได้ในแต่ละรอบระยะเวลาบัญชีตามสัญญา
แต่ไม่เกินสิบรอบระยะเวลาบัญชีนับแต่รอบระยะเวลาบัญชีได้ เริ่มให้บริการก็ได้

ปัญหาบางประการในการกำหนดรายได้ที่ไม่ได้สอดคล้องกับการกำหนดรายได้ทางบัญชี

8. การรับรู้รายได้ของกิจการโคนม

การรับรู้รายได้ในกิจการโคนม ซึ่งเป็นแนวคำวินิจฉัยของกรมสรรพากรที่ผิดแผน
แตกต่างไปจากหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไป และหลักหรือแนวความคิดในทางภาษีอากร ซึ่งได้มี
หนังสือตอบข้อหารือกรมสรรพากร โดยแจ้งว่า บริษัทฯ ดำเนินการเลี้ยงโคนมเพื่อริดมดิบส่ง
โรงงานผลิตสินค้าประเภทนม โดยวัวแต่ละตัวมีอายุประมาณ 15 ปี และจะสามารถให้นมดิบได้
ต้องผสมพันธุ์แล้วมีอายุ 2 ปีขึ้นไป ซึ่งทางกรมสรรพากรถือว่าโคนมเป็นทรัพย์สินถาวร เนื่องจาก
โคนมดังกล่าวสามารถให้ประโยชน์ในการก่อให้เกิดรายได้ในภายหน้าในรูปของน้ำนมดิบ ส่วนวิธี
บันทึกบัญชีเมื่อซื้อโคนมมากระทำดังนี้ คือ เดบิตบัญชีโคนม และเครดิตบัญชีเงินสดหรือบัญชีเจ้าหนี้
ส่วนการคิดค่าเสื่อมราคาเนื่องจากโคนมมีการเจริญเติบโตขึ้นเรื่อยๆ จนถึงวัยที่เจริญเต็มที่ จึง
ไม่มีการคิดค่าเสื่อมราคาในแต่ละปี แต่ค่าใช้จ่ายในการเลี้ยงดูโคนมบริษัท นำมาถือเป็นราย
จ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิได้ในรอบระยะเวลาบัญชีที่รายจ่ายดังกล่าวเกิดขึ้น ตามหลักเกณฑ์
สิทธิเมื่อโคนมสิ้นสภาพ (ตาย) บริษัทฯ ก็นำเอามูลค่าของโคนมมาถือเป็นรายจ่ายได้ทั้งจำนวน
ในปีที่โคนมสิ้นสภาพ นอกจากนี้ลูกโคนมที่เกิดออกมาใหม่เป็นทรัพย์สินชนิดหนึ่งที่ได้มาโดยไม่มีการ
ตอบแทน ดังนั้น การกำหนดมูลค่าของลูกโคนมที่เกิดใหม่จึงถือตามราคาตลาด ณ วันเกิดตาม

มาตรา 9 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร ส่วนวิธีการบันทึกบัญชีกระทำได้โดยเดบิตบัญชีโคงม และ
 เครดิตบัญชีกำไรจากทรัพย์สินลงทุนเพิ่มขึ้น ซึ่งบริษัทฯ ต้องนำเอากำไรจากทรัพย์สินลงทุนเพิ่มขึ้น
 รวมคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้ในรอบระยะเวลาบัญชีนั้น (หนังสือกรมสรรพากรที่ กค.
 0802/15905 ลงวันที่ 17 ตุลาคม 2532)

กรณีของลูกโคงมที่เกิดมากับน้ำมันที่โคงมให้ นี้ ถือเป็นดอกผลธรรมดาตามประมวล
 กฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 148 บัญญัติว่า "ดอกผลของทรัพย์สิน ได้แก่ ดอกผลธรรมดาและ
 ดอกผลนิตินัย

ดอกผลธรรมดา หมายความว่า สิ่งที่เกิดขึ้นตามธรรมชาติของทรัพย์สิน ซึ่งได้มาจากตัว
 ทรัพย์สินโดยการมีหรือใช้ทรัพย์สินนั้นตามปกตินิยม และสามารถถือเอาได้เมื่อขาดจากทรัพย์สินนั้น

ดอกผลนิตินัย หมายความว่า ทรัพย์สินหรือประโยชน์อย่างอื่นที่ได้มาเป็นครั้งคราวแก่เจ้า
 ของทรัพย์สินจากผู้อื่น เพื่อการที่ได้ใช้ทรัพย์สินนั้นและสามารถคำนวณและถือเอาได้เป็นรายวันหรือตาม
 ระยะเวลาที่กำหนดไว้"

ผู้มีสิทธิในดอกผลในหลักทั่วไปก็คือ เจ้าของแม่ทรัพย์สินที่จะเห็นได้จากมาตรา 1336 ซึ่ง
 บัญญัติว่า เจ้าของทรัพย์สินมีสิทธิได้ซึ่งดอกผลแห่งทรัพย์สินนั้น²⁶

จะเห็นได้ว่า กรณีของลูกโคงมกับน้ำมันที่โคงมให้นี้ต่างก็อยู่ในฐานะทางกฎหมายเดียว
 กันคือ ดอกผลธรรมดา แต่ทางกรมสรรพากรได้ตีความเกณฑ์สิทธิต่างกัน โดยให้ลูกโคงมที่เกิด
 มาถือเป็นรายได้ในทันที แต่น้ำมันที่รีดออกมาอย่างไม่ถือเป็นรายได้จนกว่าจะมีการขายเกิดขึ้นจึงจะ

²⁶บัญญัติ สุชีวะ, คำอธิบายประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ว่าด้วยทรัพย์สิน, พิมพ์
 ครั้งที่ 6, พิมพ์ที่ หจก.ป.สัมพันธ์พาณิชย์, ปีที่พิมพ์ ตุลาคม 2528. หน้า 54.

รับรู้รายได้เมื่อขาย ด้วยความเคารพผู้เขียนเห็นว่าไม่มีหลักการบัญชีใดหรือแม้แต่หลักกฎหมายใด มาสนับสนุนในสภาพหรือฐานะในทางกฎหมายอย่างเดียวกันแต่มีผลที่แตกต่างกัน บริษัทหรือห้างหุ้นส่วน นิติบุคคลที่มีอาชีพทางเกษตรกรรม ก็ต้องรับรู้รายได้ในผลผลิตทุกชนิดตั้งแต่เก็บเกี่ยวผลผลิต ต่าง ๆ แม้จะยังไม่ทันขายก็ได้ สิ่งเหล่านี้ผู้เขียนเห็นว่า ขัดต่อหลักความพร้อมในการเสียภาษี (Wherewithal to Pay Concept) หรือหลักความแน่นอนไม่ขึ้นอยู่กับดุลยพินิจของใครโดยเฉพาะ (Objectivity) การเกิดขึ้นและรับรู้รายได้ในทางภาษี (Realization & Recognition) Administrative Convenience ทั้งนี้เนื่องจากผู้เสียภาษียังไม่มีเงินที่จะนำไปเสียภาษีจากการเกิดของโคนมหรือการวิคนมแต่อย่างไร แต่จะต้องนำดอกผลที่ได้นี้ไปขาย เพื่อให้ได้เงินมาเสียภาษีเสียก่อนนอกจากนี้ในแง่การเกิดขึ้นและการรับรู้รายได้ในทางภาษีนั้น ปกติจะเกิดพร้อมกันหรือหลังจากการเกิดขึ้นของรายได้ในทางบัญชีซึ่งก็ได้เคยกล่าวไว้ในบทที่ 3 และในหลักทางบัญชีนั้นกฎโคนมที่เกิดออกมา ตามวิธีการบัญชีจะไม่มี การลงบัญชี แต่จะบันทึกไว้ใน รายการสินค้าเพื่อการควบคุม จะลงบัญชีเมื่อขายไปซึ่งก็คือ จะมีรายได้เกิดขึ้นและรับรู้รายได้ เมื่อได้ขายโคมนั้นไป²⁷ แต่ในคำวินิจฉัยของกรมสรรพากรให้ตีราคาลูกโคนมเป็นรายได้ เพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลอันหมายถึง รับรู้รายได้เพื่อเสียภาษีเลย และปัญหาที่เกิดขึ้นมา อีกว่าถ้าลูกโคนมโตขึ้นมา ราคาตัวโคนมก็จะสูงขึ้น ถ้ากิจการขายโคมนั้น ๆ ไปก็อาจจะต้องถือเป็นรายได้เพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลอีกครั้ง ซึ่งก็เป็น การซ้ำซ้อนดังที่ได้กล่าวมาแล้วข้างต้น ไม่ว่าจะ เป็นหลักการบัญชี หลักการทางภาษี หรือหลักกฎหมายในเรื่องดอกผล นอกจากนี้ยังก่อให้เกิดข้อโต้แย้งกันระหว่างเจ้าหน้าที่กรมสรรพากรกับผู้เสียภาษี อันขัดกับความสะดวกในการบริหารทางภาษี (Administrative Convenience) ทั้งนี้เนื่องจากเมื่อโคนมเกิดมาก็ต้องมาทำการตีราคาซึ่งก็ไม่แน่นอนตายตัวขึ้นอยู่กับดุลยพินิจของผู้ตีราคาแต่ละคนไปและกรณีอาจเป็น สัตว์ชนิดอื่นๆ ต่างๆ กันไป ซึ่งยากแก่การคาดคะเนในมูลค่าของสัตว์แต่ละตัวไปเป็นต้น

²⁷ อวยพร ต้นละมัย เอกสารการสอนชุดวิชาทฤษฎีบัญชีและการบัญชีภาษีอากร หน่วยที่ 9-15, จัดพิมพ์โดย สาขาวิชาวิทยาการจัดการ มหาวิทยาลัยสุโขทัยธรรมวิราช, พ.ศ. 2533. หน้า 400.

9. ส่วนในกรณีนำหุ้นของบริษัทมาแลกเปลี่ยนกับทรัพย์สิน เช่น ในกรณีที่ดิน อาทิเช่น นำที่ดินมาลงทุนกับบริษัทอีกบริษัทหนึ่ง เช่นนี้ ในทางบัญชีถือเป็นการแลกเปลี่ยนทรัพย์สินกันตาม หลักการบัญชีที่รับรองกันทั่วไป (Generally Accepted Accounting Principles) ทั้ง นี้สินทรัพย์ (กรณีนี้ก็คือที่ดินอันเป็นสินทรัพย์ถาวรของกิจการ) อาจเพิ่มขึ้นได้ ในกรณีอาจเกิดขึ้น จากเอาทรัพย์สิน (ที่ดิน) มาลงทุนเพิ่มจากผู้ลงทุนอื่น พอได้หุ้นของบริษัทก็จะเป็นผู้ถือหุ้นของ บริษัท เช่นนี้ถือเป็นการลงทุนของผู้ถือหุ้น โดยไม่ถือเป็นการก่อเกิดของรายได้ ตามความหมายทาง บัญชี²⁸ ส่วนความหมายรายได้ทางเศรษฐศาสตร์แล้ว พิจารณาที่เอาที่ดินแลกหุ้นแล้วจะเห็น ได้ว่าถ้าราคาที่ดินมีมูลค่าเหมาะสม หรือเท่ากับราคาหุ้น เจ้าของที่ดินก็ไม่มีค่าสุทธิใด ๆ เพิ่มขึ้น แต่อย่างไร เพียงแต่เป็นการแลกเปลี่ยนทรัพย์สิน จากที่ดินเป็นหุ้นของบริษัท กรณีเช่นนี้เห็นได้ว่า ไม่มีรายได้ในทางเศรษฐศาสตร์

กรณีเมื่อมาพิจารณาในแง่ภาษีเงินได้ตามประมวลรัษฎากร ในมาตรา 39 คำจำกัด ความคำว่า "ขาย" หมายความรวมถึง ขายฝาก แลกเปลี่ยน ให้ โอนกรรมสิทธิ์ หรือสิทธิครอบ ครองในอสังหาริมทรัพย์ ไม่ว่าจะด้วยวิธีใด หรือไม่ว่าจะมีค่าตอบแทนหรือไม่... จะเห็นได้ว่า กรณีดังกล่าวในประมวลรัษฎากรถือเป็นการขาย ดังนั้น หุ้นที่นำมาแลกจึงเป็นค่าตอบแทนซึ่งถือ เป็นรายได้ของกิจการที่จะต้องเสียภาษี แต่ในทางเศรษฐศาสตร์และทางบัญชีไม่ถือ เป็นรายได้ ตามที่ได้กล่าวไว้ข้างต้น จึงมาพิจารณาถึงความเหมาะสม เนื่องจากในทางเศรษฐศาสตร์และ ทางบัญชีไม่ถือเป็นรายได้ แต่ในทางภาษีอากรถือเป็นรายได้

อย่างไรก็ดีหากจะนำความหมายรายได้ในทางบัญชีหรือรายได้ในทางเศรษฐศาสตร์ มาใช้โดยไม่ถือเป็นเงินได้แล้ว อาจจะเป็นช่องทางทำให้ผู้เสียภาษีหลบหลีกไม่เสียภาษีอากรได้ ง่ายมาก โดยแทนที่จะขายที่ดินแลกกับเงินสดโดยตรง ก็ให้นำที่ดินมาแลกกับหุ้นของบริษัท เมื่อ ได้หุ้นมาแล้วก็อาจยกย้ายเอาเงินค่าที่ดินมาในรูปแบบอื่น ซึ่งทำให้ไม่ต้องเสียภาษีก็ได้ แต่ถ้าหากจะ

²⁸ เมธากล เกียรติกระจาย ทฤษฎีการบัญชี หน้า 175.

ใช้ความหมายรายได้ตามหลักการบัญชี (อันจะทำให้สอดคล้องกับแนวความคิดของ R.H. Montgomery ที่กำหนดให้เงินได้สอดคล้องกับระบบบัญชี) หรือความหมายรายได้ตามหลักเศรษฐศาสตร์ ก็ต้องหามาตรการมาควบคุม การแลกเปลี่ยนกันอย่างสุจริต มิให้มีการหลีกเลี่ยงภาษีแต่จะไม่ขอก้าวถึงรายละเอียดมาตรการที่ว่านี้

10. กรณีเงินดาวน์ในธุรกิจการขายอสังหาริมทรัพย์ ในทางบัญชี หลักการบัญชีที่รับรองกันทั่วไป (Generally Accepted Accounting Principles) ถือว่าเป็นลักษณะของเงินมัดจำ ไม่ถือว่าเป็นรายได้ของกิจการ แต่เป็นหนี้สินหมุนเวียนของกิจการ ทั้งนี้เพราะเงินดาวน์ในลักษณะทางปฏิบัติทั่วไป คือเงินที่ได้ให้กับเจ้าของโครงการ โดยถือเป็นส่วนหนึ่งของราคาอสังหาริมทรัพย์นั้น ส่วนที่เหลือก็จะชำระทั้งหมดเมื่อโอนกรรมสิทธิ์หรือผ่อนชำระเป็นงวดก็แล้วแต่ แต่เมื่อมาพิจารณาในแง่ทางเงินได้ในทางภาษีอากร โดยเฉพาะในคำสั่งของกรมสรรพากรที่ ทพ 1/2528 ตามข้อ 4.3 กรณีขายผ่อนชำระที่กรรมสิทธิ์ยังไม่ได้โอนไปยังผู้ซื้อแล้ว ถือว่าเงินดาวน์นี้เป็นรายได้ของกิจการแล้ว โดยอาจจะต้องเฉลี่ยเงินได้เป็นไปตามงวดที่ถึงกำหนดชำระ ส่วนทางรายจ่าย แม้ว่ารายจ่ายยังไม่เกิดขึ้นก็สามารถประมาณการรายจ่ายได้ เช่นนี้ มาพิจารณาถึงความเหมาะสมของรายได้ว่าสมควรเป็นรายได้ในทางภาษีอากรหรือไม่ กรณีเช่นนี้ถ้าถือตามหลักการบัญชีแล้วจะไม่ได้เป็นเงินได้ กรณีนี้อาจเป็นช่องทางหลบเลี่ยงภาษีโดยไม่เป็นไปตามหลักความพร้อมในการเสียภาษี (Wherewithal to pay Concept) ทั้งนี้เพราะเงินดาวน์ (Down Payment) เช่นนี้ เป็นลักษณะเงินจ่ายล่วงหน้า (Advanced Payment) ไม่ใช่เงินประกันเหมือนกรณีสนามกอล์ฟ ซึ่งจะต้องคืนเมื่อเลิกสัญญาอันเป็นสิทธิของผู้ให้บริการ ซึ่งเปรียบได้กับ คดีที่พิพากษาโดยศาลสูงของสหรัฐอเมริกา ในคดี Commissioner V. Indianapolis Power & Light Co (493 US. 203 (1990)) ดังที่ได้กล่าวไว้ในการวิเคราะห์เรื่องเงินประกันสนามกอล์ฟที่ต้องจ่ายคืนให้ผู้ให้บริการเมื่อสิ้นสุดสัญญา เมื่อเป็นเช่นนี้จากการพิจารณาถึงหลักความพร้อมในการเสียภาษี (Wherewithal to pay Concept) แล้วกรณีนี้ถือว่าเป็นการสมควรแล้วที่จะรับรู้เป็นรายได้เพื่อมาเสียภาษีตามคำสั่งของกรมสรรพากรที่ ทพ 1/2528

จากตัวอย่างนี้ก็จะเป็นอีกตัวอย่างหนึ่ง ซึ่งเห็นได้อย่างชัดเจนถึงการตีความเกณฑ์สิทธิของทางกรมสรรพากรต่างไปจากหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไป หรือแม้แต่หลักกฎหมายนอกจากนี้ยังชัดกับหลักการและแนวความคิดทางภาษีอากร ฯลฯ ดังที่ได้กล่าวมาแล้ว

4.4 การกำหนดรายจ่ายตามประมวลรัษฎากร

เมื่อก้าวถึงการกำหนดรายจ่ายในหลักทางบัญชีในบทที่ 3 ก็จะมาพิจารณาถึงการกำหนดรายจ่ายตามกฎหมายภาษีอากรโดยจะไม่นุ่มเน้นวิเคราะห์ถึงเรื่องนี้ ซึ่งตามมาตรา 65 วรรคสอง บัญชีได้ว่า "ให้นำรายจ่ายทั้งสิ้นที่เกี่ยวกับรายได้นั้น แม้จะยังมิได้จ่ายในรอบระยะเวลาบัญชีนั้นมารวมคำนวณเป็นรายจ่ายของระยะเวลาบัญชีนั้น" ซึ่งอันนี้ก็จะเป็นไปตามหลักความสัมพันธ์ระหว่างรายได้กับรายจ่าย ซึ่งใช้วิธีจับคู่ค่าใช้จ่ายกับรายได้ (Matching of Cost Against Revenue) ซึ่งเมื่อทราบว่ามีการจ่ายประเภทใดบ้างดังกล่าวข้างต้นแล้วเราก็จะมาพิจารณาว่า จะใช้รายจ่ายนั้น ๆ มาหักออกจากรายได้ในเวลาใดหรือรอบระยะเวลาบัญชีใด ทั้งนี้เพื่อให้รายได้กับรายจ่ายที่นำมาคำนวณกำไรหรือขาดทุนสุทธิมีส่วนสัมพันธ์กัน เพื่อให้ผลกำไรหรือขาดทุนสุทธิแสดงให้เห็นถึงผลการดำเนินงานที่ถูกต้อง เพราะถ้าหากมีการนำรายได้จากการประกอบกิจการมาถือเป็นรายได้ในการคำนวณกำไรสุทธิ โดยมิได้นำรายจ่ายที่เกี่ยวข้องกับรายได้นั้นมาหักเป็นรายจ่ายด้วย ก็จะเป็นผลให้กิจการแสดงผลกำไรสุทธิสูงเกินกว่าความเป็นจริง และในทางตรงข้ามถ้ากิจการนั้นนำรายจ่ายที่ก่อให้เกิดรายได้มาถือเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิเพียงด้านเดียวโดยที่รายได้ดังกล่าวยังมิได้เกิดมีขึ้น ก็จะทำให้กิจการมีผลขาดทุนจากการประกอบกิจการได้ ดังนั้นเพื่อให้รายได้กับรายจ่ายมีส่วนสัมพันธ์กันจึงต้องดำเนินการโดยมีหลักการดังนี้

1. ถ้ารายได้นั้นยังไม่ถือเป็นรายได้ที่ทำมาหาได้ในรอบระยะเวลาบัญชีใด รายจ่ายนี้เกี่ยวข้องกับรายได้นั้นก็ต้องถือเป็นรายจ่ายจ่ายล่วงหน้าเสียก่อน เพื่อให้รายได้กับรายจ่ายได้มีส่วนสัมพันธ์กันในการคำนวณกำไรสุทธิสำหรับระยะเวลาบัญชีหนึ่ง ๆ

ตัวอย่าง บริษัทมีข้อตกลงที่จะจ่ายค่านายหน้าให้แก่พนักงานขายเมื่อได้รับสั่งซื้อ ถ้าหากบริษัทต้องจ่ายค่านายหน้าให้แก่พนักงานขายไปโดยที่การส่งมอบสิ่งของจะกระทำกันในอนาคต เพื่อที่จะให้รายได้กับรายจ่ายได้สัดส่วนสัมพันธ์กัน ค่านายหน้าที่จะจ่ายนั้นก็จะถือเป็นรายจ่ายจ่ายล่วงหน้าเสียก่อน จนกว่าจะถึงรอบระยะเวลาการบัญชีซึ่งยอดขายตามใบสั่งซื้อนั้นได้ลงบัญชีถือเป็นรายได้แล้ว จึงจะโอนรายจ่ายล่วงหน้านั้นไปหักเป็นค่าใช้จ่ายต่อไป มิฉะนั้นแล้วก็จะทำให้ความสัมพันธ์ระหว่างรายได้กับรายจ่ายไม่ถูกต้อง

2. ถ้าเป็นกรณีที่จะต้องมีการจ่ายเกิดขึ้นในภายหน้า และรายจ่ายนั้นเกี่ยวข้องกับรายได้ในปัจจุบัน เพื่อที่จะให้รายได้กับรายจ่ายได้สัดส่วนสัมพันธ์กัน ถ้าจำเป็นต้องตั้งค่าใช้จ่ายค้างจ่ายขึ้นในรอบระยะเวลาบัญชีในปัจจุบัน หรือประมาณการค่าใช้จ่ายขึ้น

ตัวอย่าง บริษัทขายสินค้าโดยมีเงื่อนไขว่าจะให้บริการแก่สินค้าที่ขายเป็นเวลา 1 ปี โดยลูกค้าไม่ต้องเสียค่าใช้จ่ายใด ๆ ถ้าบริษัทได้ตั้งค่าใช้จ่ายขึ้น และนำค่าใช้จ่ายเกี่ยวกับการให้บริการที่เกิดขึ้นไปหักจากรายได้ ในรอบระยะเวลาบัญชีที่มีรายจ่าย คือ รอบระยะเวลาบัญชีถัดไปจากที่มีการขาย ก็จะเป็นผลทำให้กำไรสุทธิในรอบระยะเวลาบัญชีที่มีการขายสินค้านั้นสูงกว่าความเป็นจริง เพราะค่าใช้จ่ายที่เกี่ยวกับรายได้นั้นจำนวนหนึ่งยังไม่มีรายจ่ายมาหัก และในทำนองเดียวกัน หากนำรายจ่ายนั้นไปหักในระยะเวลาบัญชีถัดไป ก็จะเป็นผลทำให้กำไรสุทธิของรอบระยะเวลาบัญชีนั้นน้อยกว่าความเป็นจริง