

การคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีตามประมวลรัษฎากร

4.1 เงื่อนไขการคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษี

เนื่องจากเกณฑ์การจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลจากกำไรสุทธิของกิจการนั้น เป็นฐานภาษีหลักของภาษีเงินได้ที่เก็บจากบริษัท และห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล และจากมาตรา 65 แห่งประมวลรัษฎากร กำหนดไว้ว่า "เงินได้ที่ต้องเสียภาษีตามความในส่วนนี้ คือ กำไรสุทธิซึ่งได้จากกิจการหรือเนื่องจากกิจการที่กระทำในรอบระยะเวลาบัญชี..." มาตรา 65 ทวิ "การคำนวณกำไรสุทธิและขาดทุนสุทธิในส่วนนี้ให้เป็นไปตามเงื่อนไข ดังต่อไปนี้..." และมาตรา 65 ทรี "รายการต่อไปนี้ ไม่ให้ถือเป็นรายจ่ายในการ คำนวณกำไรสุทธิ..."

จากบทบัญญัติแห่งประมวลรัษฎากรทั้ง 3 มาตรานี้ ย่อมแสดงได้ว่า กำไรสุทธิ ของกิจการที่จะนำมาคำนวณเสียภาษีนั้นย่อมไม่ใช่กำไรสุทธิที่ได้จากการบันทึกทางบัญชี ซึ่งได้ทำขึ้นตามหลักการบัญชีที่ยอมรับกันทั่ว ๆ ไป แต่เป็นกำไรสุทธิที่ต้องปรับปรุงให้เป็น ไปตามเงื่อนไขแห่งมาตรา 65 ทวิ และมาตรา 65 ทรี แห่งประมวลรัษฎากร และพระ ราชกฤษฎีกา กฎกระทรวงต่าง ๆ ด้วย สำหรับในบางกิจการอาจไม่ต้องปรับปรุงกำไร สุทธิก็ได้ หากได้วางรูปแบบบัญชีให้สอดคล้องกับเงื่อนไขแห่งประมวลรัษฎากร ดังนั้นจึง กล่าวได้ว่า เงื่อนไขในการคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีแยกออกได้ดังนี้

4.1.1 เงื่อนไขตามมาตรา 65 ทวิ เป็นหลักเกณฑ์ในการคำนวณกำไรสุทธิ

ดังนี้

1. รายจ่ายที่ถือเป็นค่าใช้จ่ายไม่ได้ (ม.65 ทวิ (1) ซึ่งได้แก่ รายจ่ายที่ระบุไว้ในมาตรา 65 ทรี (จะกล่าวถึงในหัวข้อต่อไป)
2. การหักค่าเสื่อมและค่าเสื่อมราคาทรัพย์สิน (ม.65 ทวิ (2)

ให้หักได้ไม่เกินกว่าอัตราที่กำหนดในพระราชกฤษฎีกา ฉบับที่ 22 พ.ศ.2509 ดังนี้

2.1) สิ่งที่จะหักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาได้นั้น เนื่องจากไม่มีบทบัญญัติให้ความหมายเป็นพิเศษไว้แต่อย่างใดจึงถือตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 98 และมาตรา 99 ซึ่งบัญญัติว่า "ทรัพย์สินนั้น หมายความรวมทั้งวัตถุที่มีรูปร่าง และวัตถุไม่มีรูปร่างซึ่งอาจมีราคาและถือเอาได้"

ดังนั้นทรัพย์สินที่จะหักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาได้นั้น จึงรวมทั้งทรัพย์สินที่มีรูปร่างและไม่มีรูปร่าง แต่ไม่รวมถึงทรัพย์สินที่เป็นที่ดิน และสินค้า เช่นรายจ่ายอันมีลักษณะเป็นการลงทุน ต้องห้ามตามมาตรา 65 ตรี ห้ามไม่ให้ถือเป็นรายจ่าย แต่สามารถนำมาหักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาได้ เป็นต้น

2.2) การหักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาทรัพย์สิน ให้หักได้ตามอัตราร้อยละของมูลค่าต้นทุนตามประเภทของทรัพย์สินดังต่อไปนี้ แต่ถ้าบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนใดจะหักต่ำกว่าอัตราที่กำหนดนี้ก็ได้อีก แต่ถ้าหักเกินไปกว่าอัตราที่กำหนดนั้นก็ให้ถือเป็นเพียงเท่ากับอัตราที่พระราชกฤษฎีกากำหนดไว้ดังนี้

(1) อาคาร

อาคารถาวร

ร้อยละ 5

อาคารชั่วคราว

ร้อยละ 100

(2) เครื่องบินและอุปกรณ์เครื่องบิน

ร้อยละ  $33\frac{1}{3}$

(3) ต้นทุนเพื่อการได้มาซึ่งแหล่งทรัพย์สิน  
ที่สูญสิ้นไปได้

ร้อยละ 5

(4) ต้นทุนเพื่อการได้มาซึ่งสิทธิการเช่า

-กรณีไม่มีหนังสือสัญญาเช่าหรือมีหนังสือ

สัญญาเช่าที่มีข้อกำหนดให้ต่ออายุการเช่า

ได้ โดยเงื่อนไขในการต่ออายุนั้นเปิด

โอกาสให้ต่ออายุการเช่าได้

ต่อ ๆ ไป

ร้อยละ 10

-กรณีมีหนังสือสัญญาเช่าที่ไม่มีข้อกำหนด

ให้ต่ออายุการเช่าได้ หรือมีข้อกำหนด

ให้ต่ออายุการเช่าได้เพียงระยะเวลา

อันจำกัดแน่นอน

ร้อยละ 100

หารด้วย

จำนวนปีอายุ

การเช่าและ

อายุที่ต่อได้

รวมกัน

(5) ต้นทุนเพื่อการได้มาซึ่งสิทธิในกรรมวิธี

สูตรกึ่งวิถี เครื่องหมายการค้า

สิทธิประกอบกิจการตามใบอนุญาต

สิทธิบัตร ลิขสิทธิ์ หรือสิทธิอย่างอื่น

กรณีที่ไม่จำกัดอายุการใช้

ร้อยละ 10

กรณีจำกัดอายุการใช้

ร้อยละ 100

หารด้วย

จำนวนปี

อายุการใช้

(6) ทรัพย์สินอย่างอื่นนอกจากที่กล่าวข้างต้น

และนอกจากที่ดินและสินค้า เช่น

เครื่องจักร เครื่องใช้สำนักงาน เป็นต้น ร้อยละ 20

### ตัวอย่าง

บริษัท ก. จำกัด ทำสัญญาเช่าที่ดินแห่งหนึ่งเป็นเวลา 20 ปี บริษัทได้ใช้เนื้อที่บางส่วนเพื่อดำเนินธุรกิจของบริษัทเอง ส่วนที่เหลือบริษัทปล่อยว่างไว้ เพื่อเป็นสถานที่จอดรถและมีเงื่อนไขให้บริษัทจัดการถมที่ให้ด้วยเช่นนี้ การที่บริษัทนำดินมาถมให้ในที่ที่ดินที่บริษัทเช่ามา ดินที่นำมาถมย่อมตกเป็นกรรมสิทธิ์ของผู้ให้เช่าเดิมตามสัญญา จึงถือว่ารายจ่ายค่าถมดินเป็นต้นทุนซึ่งการได้มาเพื่อการมีสิทธิการเช่า บริษัทจะนำมาหักเป็นรายจ่ายทั้งหมดในปีที่จ่ายไม่ได้ บริษัทจะต้องหักค่าเสื่อมราคาในอัตราร้อยละ 100 หากรายจ่ายจำนวนปีอายุการใช้ ซึ่งจำนวนปีอายุการใช้ที่ต้องใช้จำนวนปีอายุการเช่าที่ยังเหลืออยู่นับแต่ปีที่ได้ถมที่ดินจนถึงวันครบกำหนดอายุสัญญาเช่าที่ดินกับผู้ให้เช่าเดิมนั้น

### ตัวอย่าง

ธนาคารแห่งหนึ่งได้ทำสัญญาเช่าเครื่องคอมพิวเตอร์จากบริษัท ก. จำกัด โดยทำสัญญามีกำหนดเวลาเช่า 1 ปี หลังจากหนึ่งปีผ่านไปฝ่ายใดฝ่ายหนึ่งจะเลิกสัญญาเสียก็ได้ โดยส่งคำขอกกล่าวล่วงหน้าเป็นเวลาสามเดือน ก่อนวันยกเลิกสัญญาเช่า ในการนี้ธนาคารได้ตกลงกับบริษัทผู้ให้เช่าว่า ธนาคารจะเป็นผู้ออกค่าใช้จ่ายเบื้องต้น (Initial Payments) ซึ่งได้แก่การวางขนส่ง ค่าประกันภัย ค่าภาษีมูลค่าเพิ่ม ค่าภาษีการค้า ตามที่ระบุในสัญญาเช่า และหาหรือว่าค่าใช้จ่ายเบื้องต้นดังกล่าวจะตัดเป็นรายจ่ายสำหรับปีที่จ่ายได้หรือไม่ ถ้าถือเป็นรายจ่ายอันมีลักษณะเป็นการลงทุน จะตัดค่าใช้จ่ายเบื้องต้นนี้ อย่างไรก็ตาม และตามข้อเท็จจริงทางเทคนิค เครื่องคอมพิวเตอร์นี้จะมีอายุใช้งานอยู่ระหว่าง 3 ปี ถึง 4 ปี เท่านั้น กรมสรรพากรวินิจฉัยว่า<sup>1</sup>

1. โดยที่สัญญาเช่ามีข้อตกลงว่าธนาคารจะเป็นผู้จ่ายค่าใช้จ่ายเบื้องต้นดังกล่าว

<sup>1</sup>สรรพากร, กรม, "ตอบข้อหารือภาษีอากร," สรรพากรสาส์น 23

ให้กับบริษัท ก. จำกัด จึงถือว่าค่าใช้จ่ายเบื้องต้นเป็นต้นทุนเพื่อการได้มาซึ่งสิทธิการเช่าอันเป็นรายจ่ายที่มีลักษณะในการลงทุน จะนำมาเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิไม่ได้ เพราะต้องห้ามตามมาตรา 65 ทวิ (5) แห่งประมวลรัษฎากร แต่ให้ตัดจ่ายในลักษณะเป็นค่าสึกหรอ และค่าเสื่อมราคา

2. โดยที่สัญญาซื้อขายกำหนดอายุการเช่าไว้ 1 ปี และมีเงื่อนไขว่าครบกำหนด 1 ปี แล้ว ฝ่ายใดฝ่ายหนึ่งจะบอกเลิกสัญญาก็ได้ กรณีเช่าลักษณะเป็นหนังสือสัญญาเช่าที่มีข้อกำหนดให้ต่ออายุการเช่าได้ โดยเงื่อนไขในการต่ออายุนั้นเปิดโอกาสให้ต่ออายุการเช่ากันใดต่อ ๆ ไป ดังนั้น ค่าใช้จ่ายเบื้องต้นดังกล่าวจึงหักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาได้ในอัตราร้อยละ 10 ตามมาตรา 5 (4) วรรคหนึ่ง แห่งพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยการหักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาของทรัพย์สิน (ฉบับที่ 22) พ.ศ. 2509 แต่หาได้มีการเลิกสัญญากันในปีใด และต้นทุนเพื่อการได้มาซึ่งสิทธิการเช่านี้ยังเหลืออยู่ก็ให้นำจำนวนที่เหลืออยู่นั้นมาเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิได้ทั้งหมดในปีนั้น

#### ตัวอย่าง

กรณีการเช่าซื้อรถยนต์ ยังไม่ได้รับโอนกรรมสิทธิ์นั้น ถือว่าเป็นทรัพย์สินที่บริษัทฯ นั้น สามารถใช้งานหรือได้รับประโยชน์ในทรัพย์สินเกินกว่า 1 รอบระยะเวลาบัญชีเป็นรายจ่ายที่เป็นทุนตามมาตรา 65 ทวิ (5) แห่งประมวลรัษฎากร หักค่าใช้จ่ายไม่ได้ แต่ให้หักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาในอัตราไม่เกินร้อยละ 20 ของมูลค่าต้นทุน และมูลค่าต้นทุนคือราคาเช่าซื้อทั้งหมดของทรัพย์สิน มีใช้ค่าเช่าซื้อที่ส่งชำระแต่ละปี

#### ตัวอย่าง

บริษัท ได้หักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาในอัตราเกินกว่าที่กำหนดในประมวลรัษฎากรในการคำนวณภาษีเงินได้นิติบุคคล บริษัท ได้นำเอาค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคา

ที่คิดไว้เกินกว่าที่กฎหมายกำหนดมาบวกกลับเพื่อเสียภาษีเงินได้ ปัจจุบันราคาทรัพย์สินตามบัญชีหมดไปแล้ว แต่บริษัทยังมีค่าสิทธิหรือและค่าเสื่อมราคาของบริษัทสามารถหักเป็นค่าใช้จ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิอยู่อีก กรณีเช่นนี้ถือได้ว่าบริษัทมีสิทธิที่จะนำเอาค่าสิทธิหรือและค่าเสื่อมราคาส่วนที่ยังมิได้หักมาหักต่อไป จนกว่าราคาทรัพย์สินนั้นจะหมดสิ้นไปได้

### ตัวอย่าง

บริษัทจำกัดแห่งหนึ่งได้ทำสัญญาแลกเปลี่ยนอาคารกับบริษัท ก. จำกัด เมื่อเดือนตุลาคม 2508 โดยบริษัท ก. จำกัด ใ้รับอาคารที่บริษัท เข้าไว้ที่รจกรไป และบริษัท ข. ใ้รับอาคารของบริษัท ก. จำกัด ที่เข้าไว้ที่ราชประสงค์มา ซึ่งในการนี้กรมสรรพากร เห็นว่าการแลกเปลี่ยนอาคารกันดังกล่าวเป็นการโอนสิทธิการ เข้าอาคาร อันเป็นผลให้บริษัท ข. มีรายได้เพิ่มขึ้นในรอบระยะเวลาบัญชีปี 2508 เนื่องจากการโอนสิทธิการเข้านั้นเป็นจำนวน 1,000,000 บาท และได้ใ้บริษัท เสียภาษี บริษัท ได้ยื่นอุทธรณ์ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ แต่คณะกรรมการ ข. ใ้ยกอุทธรณ์ของบริษัท ข. เมื่อวันที่ 22 ตุลาคม 2518 บริษัท ข. จึงใ้ นำภาษีดังกล่าวไปชำระไว้เรียบร้อยแล้ว และได้หาหรือว่า โดยที่สิทธิการ เข้าในอาคารที่ใ้รับโอนมานั้นมีอายุการ เข้า 10 ปี โดยเริ่มตั้งแต่วันที่ 10 พฤศจิกายน 2507 ถึงวันที่ 10 พฤศจิกายน 2517 และบริษัท ข. ยังไม่เคยใ้หักค่าสิทธิหรือและค่าเสื่อมราคาจากรายได้จำนวน 1,000,000 บาท นั้นในรูปต้นทุนสิทธิการ เข้าไว้เลย เพราะใ้ยื่นอุทธรณ์คัดค้านไว้ แต่บัดนี้คณะกรรมการ ข. ใ้ยกอุทธรณ์แล้วบริษัท ข. จะหักค่าสิทธิหรือและค่าเสื่อมราคาต่อไปจะใ้หรือไม่ กรมสรรพากรวินิจฉัยว่า<sup>2</sup>

จำนวนเงิน 1,000,000 บาทนี้ ถือเป็นต้นทุนเพื่อการใ้มาซึ่งสิทธิการ เข้า ซึ่งเป็นทรัพย์สินอย่างหนึ่ง เมื่อบริษัท ข. ใ้มาตั้งแต่ปี 2508 บริษัท ข. จะต้องหักค่าสิทธิหรือ

<sup>2</sup>สรรพากร, กรม, "ตอบข้อหารือภาษีอากร," สรรพากรสาส์น 23

และค่าเสื่อมราคาตั้งแต่ปี 2508 ซึ่งเป็นปีที่ได้ทรัพย์สินนั้นมาตามมาตรา 65 ทวิ (2) วรรคสอง แห่งประมวลรัษฎากร การที่บริษัทฯ อุทธรณ์คัดค้านการประเมินและคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ได้วินิจฉัยชี้ขาดอุทธรณ์เมื่อปี 2518 ไม่ทำให้การหักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคามาเริ่มนับเอาในปีที่คณะกรรมการฯ ได้วินิจฉัยชี้ขาด และตามสัญญาเช่าอาคารที่ได้รับช่วงมาได้ทำกันไว้เป็นเวลา 10 ปี โดยเมื่อครบอายุการเช่าแล้ว ไม่มีการให้ต่ออายุการเช่ากันต่อไปเช่นนี้ การหักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาจึงต้องหักในอัตราร้อยละ 10 ตามมาตรา 5 (4) วรรคหนึ่งแห่งพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการหักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาของทรัพย์สิน (ฉบับที่ 22) พ.ศ.2509 บริษัทฯ จะต้องหักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาในอัตรานี้มาตั้งแต่ปี 2508 จนถึงปัจจุบันนี้ ถือได้ว่าหักจนหมดมูลค่าต้นทุนแล้ว จะหักต่อไปอีกไม่ได้ ส่วนที่บริษัทฯ ไม่ได้หักไว้เลย คงหักไว้แต่เพียงปีเดียวคือปี 2508 ตามที่เจ้าพนักงานประเมินได้คำนวณหักให้เพื่อส่งให้เสียภาษีเพิ่มเติม ดังนั้นจึงให้บริษัทฯ ทำการปรับปรุงบัญชีสำหรับการหักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาตั้งแต่ปี 2509 เป็นต้นมา ในอัตราร้อยละ 10 จนหมดมูลค่าต้นทุนของทรัพย์สิน เสียให้ถูกต้องครบถ้วนต่อไปได้

2.3) กรณีที่บริษัท หรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล หักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาโดยใช้วิธีการทางบัญชีซึ่งมีอัตราการหักค่าสึกหรอ และค่าเสื่อมราคาไม่เท่ากัน ในแต่ละปีระหว่างอายุการใช้ทรัพย์สิน บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลนั้นจะหักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาตามวิธีนั้นในบางปีเกินกว่าอัตราที่กำหนดข้างต้นก็ได้ แต่จำนวนปีอายุการใช้ของทรัพย์สิน เพื่อการหักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาต้องไม่น้อยกว่า 100 ห้าร้อยจำนวนร้อยละที่กำหนดในข้อ 2.2 (ตามพระราชกฤษฎีกาฉบับที่ 22 พ.ศ.2509) เช่น

รถยนต์อายุการใช้งานไม่ต่ำกว่า	$\frac{100}{20}$	=	5 ปี
อาคารอายุการใช้งานไม่ต่ำกว่า	$\frac{100}{5}$	=	20 ปี
เครื่องพิมพ์ดีดอายุการใช้งานไม่ต่ำกว่า	$\frac{100}{20}$	=	5 ปี
เครื่องบินอายุการใช้งานไม่ต่ำกว่า	$\frac{100}{33\frac{1}{2}}$	=	3 ปี

### ตัวอย่าง

บริษัทเป็นผู้ผลิตและขายยารักษาโรคชนิดต่าง ๆ และบริษัทได้ใช้วิธีและอัตราการหักค่าเสื่อมราคาและค่าเสื่อมราคาของทรัพย์สินแบบเส้นตรง (Straight Line Method) ต่อมาบริษัทประสงค์จะขอเปลี่ยนวิธีการคำนวณใหม่ โดยวิธียอดลดลง (Declining Balance Method) โดยหักค่าเสื่อมราคาในอัตราเป็นสองเท่าของอัตราที่กำหนดในพระราชกฤษฎีกา แต่จำนวนปีของอายุการใช้ทรัพย์สินไม่น้อยกว่าที่กำหนดในพระราชกฤษฎีกา เหตุผลที่เปลี่ยนคือ บริษัทต้องลงทุนมากเพื่อขยายกิจการ การซื้อทรัพย์สินมาใหม่มักได้เงินทุนมาจากการหักค่าเสื่อมราคาและค่าเสื่อมราคาถ้าถูกหักในอัตราสูงในปีแรก ๆ จะช่วยให้บริษัทจัดหาทุนเพื่อซื้อทรัพย์สินใหม่ได้เร็วขึ้นตามตัวอย่างวิธีการของบริษัท ดังนี้

ปี	<u>ค่าเสื่อมราคาคำนวณตาม</u>	<u>ค่าเสื่อมราคาคำนวณโดยการหาร</u>	<u>ค่าเสื่อมราคาที่ใช้</u>
	<u>Declining Balance Method</u> (ราคาสุทธิตามบัญชีต้นปี+40%)	<u>ราคาสุทธิตามบัญชีต้นปี</u> <u>อายุการใช้งานที่เหลืออยู่</u>	
2517	$100 \times 40\% = 40$ บาท	$100 \div 5 = 20$ บาท	40 บาท
2518	$60 \times 40\% = 24$ บาท	$60 \div 4 = 15$ บาท	24 บาท
2519	$36 \times 40\% = 14.40$ บาท	$36 \div 3 = 12$ บาท	14.40 บาท
2520	$21.60 \times 40\% = 8.64$ บาท	$21.60 \div 2 = 10.80$ บาท	10.80 บาท
2521	$12.96 \times 40\% = 5.18$ บาท	$10.80 \div 1 = 10.80$ บาท	<u>10.80</u> บาท
		รวม	<u>100</u> บาท

กรมสรรพากรมีมติว่า บริษัทจะใช้วิธีการหักค่าเสื่อมราคาและค่าเสื่อมราคาตามวิธีการของบริษัทดังกล่าวไม่ได้ เพราะขัดต่อพระราชกฤษฎีกา (ฉบับที่ 22) พ.ศ. 2509 ด้วยเหตุผลดังนี้

(1) ขัดต่อมาตรา 5 แห่งพระราชกฤษฎีกาดังกล่าว เพราะมาตรานี้กำหนดให้หักค่าเสื่อมราคาในอัตราร้อยละตามที่กฎหมายกำหนด (คือ 20%) และจะต้องหักจาก



มูลค่าต้นทุนค่ายแต่ตามวิธีการของบริษัทที่ร้อยละ 40 ซึ่งเกินกว่าอัตราที่กฎหมายกำหนด และมีได้หักจากมูลค่าของต้นทุนค่าย

(2) วิธีการหักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาของบริษัทไม่อยู่ในหลักเกณฑ์ที่กฎหมายกำหนด เพราะกฎหมายกำหนดไว้เฉพาะกรณีวิธีการทางบัญชีซึ่งมีอัตราการหักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาไม่เท่ากันในแต่ละปีเท่านั้น แม้บางปีจะเกินกว่าที่กฎหมายกำหนดก็ยอมให้ทำได้ แต่ตามวิธีการของบริษัท เป็นการหักในอัตราเท่ากันทุกปี และเกินกว่าอัตราที่กฎหมายกำหนดทุกปี จึงไม่ต้องช่วย ช้อยกเว้นตามมาตรา

(3) วิธีการหักค่าสึกหรอ และค่าเสื่อมราคาของบริษัท ไม่ใช่เป็นวิธีการทางบัญชีที่ยอมรับกันทั่วไป เพราะวิธีการหักค่าเสื่อมราคาและค่าสึกหรอตามพระราชกฤษฎีกา ดังกล่าวจะต้อง เป็นวิธีการทางบัญชีที่ยอมรับกันทั่วไปด้วย

### ตัวอย่าง

การหักค่าเสื่อมราคาของทรัพย์สินในอัตราที่กำหนดไว้ซึ่งไม่ต่ำกว่า 5 ปี เนื่องจากการลงทุนใช้เครื่องจักรและเครื่องมือราคาสูงมาดำเนินการ แต่การใช้งานไปจริงเพียงวันละ 8 ชั่วโมง และเดือนหนึ่งจะใช้งานเพียง 26 - 27 วัน ถ้าจะคิดค่าเสื่อมราคาตามสภาพที่ได้ใช้งานไปจริงจะได้หรือไม่ กรณีนี้กรมสรรพากรวินิจฉัยว่า

ในกรณีทรัพย์สินที่เป็นเครื่องจักรหรือเครื่องมือต่าง ๆ บริษัทจะต้องหักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาในอัตราร้อยละ 20 ตามมาตรา 5(6) แห่งพระราชกฤษฎีกา (ฉบับที่ 22) พ.ศ. 2509 และบริษัทจะหักต่ำกว่าอัตรานี้ก็ได้ แต่จะสูงกว่าอัตรานี้ไม่ได้ แต่ถ้าบริษัทหักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคา โดยใช้วิธีการทางบัญชีมีอัตราการหักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาไม่เท่ากันในแต่ละปี ระหว่างอายุการใช้ทรัพย์สิน บริษัทจะหักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาตามวิธีนั้นในบางปีเกินกว่าอัตราที่กฎหมายกำหนดไว้ก็ได้ แต่จำนวนปีอายุการใช้ทรัพย์สิน เพื่อการหักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาต้องไม่น้อยกว่า 100 ชั่วโมง จำนวนร้อยละที่กำหนดข้างต้น ดังนั้นการที่บริษัทขอหักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาตาม

สภาพที่ใช้งานไปจริง หากอัตราไม่เกินกว่าที่กฎหมายกำหนดดังกล่าวแล้ว ก็ยอมปฏิบัติได้

2.4) กรณีที่บริษัทได้ทรัพย์สินมาในระหว่างรอบระยะเวลาบัญชี บริษัทจะหักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาเต็มรอบระยะเวลาบัญชีนั้นไม่ได้ แต่สามารถหักได้ตามส่วนเฉลี่ยของระยะเวลาแห่งการได้ทรัพย์สินนั้นมา โดยให้ถือเกณฑ์ตามจำนวนเดือนในรอบระยะเวลาบัญชีนับแต่วันได้ทรัพย์สินมา หรือวันเริ่มรอบระยะเวลาบัญชีแล้วแต่อย่างใด **ใจ**จะเป็นวันหลังจนถึงวันสิ้นรอบระยะเวลาบัญชีหรือวันเลิกใช้ทรัพย์สินนั้น แล้วแต่วันใดจะเป็นวันก่อนและถ้าเดือนใดไม่ครบเดือนแต่เกินกว่า 15 วัน ให้คิดเป็น 1 เดือน

### ตัวอย่าง

ถ้าหากในระยะเริ่มแรก บริษัทแห่งหนึ่ง มีผลการดำเนินงานต้องประสบกับภาวะขาดทุนในรอบระยะเวลาบัญชีนั้น ๆ บริษัทจะยังไม่หักค่าเสื่อมราคาของทรัพย์สินแต่อย่างใด แต่จะนำมาหักต่อเมื่อการดำเนินงานมีผลกำไร พอที่จะรับภาระค่าเสื่อมราคาของทรัพย์สินได้แล้วจะได้หรือไม่

### กรมสรรพากร วินิจฉัยว่า

ตามมาตรา 65 ทวิ (2) วรรคสอง แห่งประมวลรัษฎากรบัญญัติว่าการหักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาทรัพย์สิน ให้คำนวณหักตามส่วนเฉลี่ยแห่งระยะเวลาที่ได้ทรัพย์สินนั้นมา ซึ่งหมายความว่า

บริษัทจะต้องหักค่าสึกหรอ และค่าเสื่อมราคาของทรัพย์สินในปีที่ได้ทรัพย์สินนั้นมา การที่บริษัทไม่หักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาในปีที่ขาดทุน แต่จะเก็บไว้แล้วนำไปหักในปีที่มีกำไร เป็นการปฏิบัติไม่ถูกต้องตามกฎหมาย ดังกล่าวข้างต้นในกรณีเช่นนี้ บริษัทจะต้องทำการเปลี่ยนแปลงบัญชีใหม่ ย้อนหลังไปตั้งแต่ต้น เพื่อหักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาไม่เกินกว่าอัตราที่กฎหมายกำหนด ตามแต่ละประเภทของทรัพย์สิน **เมื่อได้ทำการเปลี่ยนแปลงดังกล่าวแล้ว** หากมีภาษีจะต้องขอคืนก็ขอที่จะขอคืนได้ภายในอายุความหรือเมื่อทำการ

เปลี่ยนแปลงแล้ว ไม่มีภาษีจะต้องขอคืนเพราะบริษัทไม่มีกำไร ก็ให้นำค่าสิทธิหรือและค่าเสื่อมราคานั้นรวมเข้ากับผลขาดทุน เพื่อจะได้นำไปหักจากผลกำไรได้ในรอบระยะเวลาบัญชีต่อไปได้อีก 5 รอบระยะเวลาบัญชี

2.5) ทรัพย์สินแต่ละประเภทแต่ละชนิด บริษัทย่อมจะกำหนดอัตราการหักค่าเสื่อมราคากันได้เอง ตามวิธีการบัญชีที่ยอมรับกันทั่วไป

ดังนั้นในทางนิติบัญญัติทรัพย์สินประเภทเดียวกัน ชนิดเดียวกันบริษัทก็อาจคิดคำนวณค่าเสื่อมราคาไม่เท่ากันได้

2.6) บริษัทสามารถเลือกคำนวณค่าสิทธิหรือและค่าเสื่อมราคาของทรัพย์สินได้หลายวิธี ภายใต้เงื่อนไขดังกล่าวแล้วข้างต้น เมื่อเลือกใช้วิธีใดวิธีหนึ่งก็ให้วิธีนั้นไปตลอดหากจะมีการขอแก้ไขเปลี่ยนแปลงวิธีคำนวณใหม่จะต้องได้รับอนุมัติจากกรมสรรพากรก่อนเป็นราย ๆ ไป แม้จะไม่มีกฎหมายบังคับให้ต้องขออนุมัติกรมสรรพากรก็ตาม แต่เพื่อป้องกันมิให้เกิดปัญหายุ่งยาก เมื่อบริษัทถูกเจ้าหน้าที่ประเมินเรียกตรวจสอบในภายหลัง เช่น

บริษัทมีทรัพย์สินทั้งที่ได้มาก่อนปี 2509 และภายหลังปี 2509 โดยบริษัทฯ ได้หักค่าสิทธิหรือและค่าเสื่อมราคาไว้ในอัตราต่ำกว่าที่กฎหมายกำหนด ต่อมาบริษัทฯ ประสงค์จะขอเปลี่ยนอัตราค่าเสื่อมราคาเสียใหม่ให้เป็นไปตามที่กฎหมายกำหนด โดยจะเริ่มตั้งแต่รอบระยะเวลาบัญชีปี 2519 เช่นนี้

กรมสรรพากรพิจารณาแล้วไม่ขัดข้อง แต่มูลค่าต้นทุนที่จะนำมาคำนวณหักค่าสิทธิหรือและค่าเสื่อมราคาตามอัตราที่ขอเปลี่ยนแปลงใหม่ดังกล่าวให้ถือราคาของทรัพย์สินที่ยังคงเหลืออยู่ (Cost Balance) จากมูลค่าต้นทุนเดิมซึ่งได้หักค่าสิทธิหรือและค่าเสื่อมราคาตามอัตราที่ใช้อยู่เดิมแล้ว

2.7) กรณีที่บริษัทได้ทรัพย์สินมาใหม่ บริษัทจะหักค่าสิทธิหรือและค่า

เสี้อมราคาตามวิธีการทางบัญชีที่ยอมรับกันทั่วไป โดยใช้อัตราใด ๆ ซึ่งไม่เกินอัตราที่กำหนดในพระราชกฤษฎีกาได้ แม้ว่าวิธีการและอัตรานั้นจะต่างจากวิธีการที่บริษัทใช้คำนวณกับทรัพย์สินที่มีอยู่เดิม

2.8) ทรัพย์สินที่จะนำมาหักค่าสึกหรอ และค่าเสี้อมราคาได้นั้นจะต้องเป็นทรัพย์สินที่เป็นกรรมสิทธิของบริษัทตามคำพิพากษาฎีกาที่ 949/2509 คดีระหว่างบริษัท ก. จำกัด โจทก์ กรมสรรพากร ฎ. จำเลย ซึ่งข้อเท็จจริงได้ความว่า โจทก์ได้จ่ายเงินค่าขนย้ายสถานีรถไฟ และสร้างทางรถไฟ และจ่ายเงินค่าสร้างขอมถถนนหลวงอีก 3 สาย เมื่อสร้างเสร็จก็ตกเป็นทรัพย์สินของทางรถไฟ ศาลฎีกาพิพากษาว่า รายจ่ายที่บริษัทฯ จ่ายไปนั้นจะถือเป็นรายจ่ายในการลงทุนไม่ได้ เพราะมิได้เกิดเป็นทุนรอนของบริษัทขึ้นมา ลักษณะที่จะเป็นทุนรอนของบริษัทได้ก็คือ เป็นทรัพย์สินของบริษัท กรณีนี้แม้ว่าประโยชน์แห่งการใช้ทรัพย์สินนั้นจะเป็นการถาวร และเกินกว่าหนึ่งรอบระยะเวลาบัญชีก็ตาม แต่สิ่งก่อสร้างเหล่านั้นบุคคลอื่นยังสามารถใช้สอยได้โดยเสียค่าธรรมเนียมตามระเบียบ จึงไม่ถือว่าสิ่งก่อสร้างนั้น เป็นกรรมสิทธิของบริษัทที่จะหักค่าสึกหรอและค่าเสี้อมราคาได้

ดังนั้น รายจ่ายที่โจทก์จ่ายไปนี้จึงถือเป็นรายจ่ายในการดำเนินงานมาหักจ่ายในรอบระยะเวลาบัญชีนั้นได้

### 3) การที่ราคาทรัพย์สิน (ม.65 ทวิ (3))

ราคาทรัพย์สินอื่นนอกจาก (6) คือ สิ้นค้าคงเหลือให้ถือตามราคาที่พึงซื้อสินทรัพย์นั้นได้ตามปกติ และห้ามมิให้ที่ราคาเพิ่มขึ้น เว้นแต่ในกรณีที่แม้จะมีได้มีการที่ราคาเพิ่มขึ้นก็ยังมีกำไรสุทธิอยู่

เงื่อนไขข้อนี้ ห้ามมิให้ที่ราคา ทรัพย์สินต่าง ๆ ของกิจการเพิ่มขึ้น (ยกเว้นสิ้นค้าคงเหลือ) ในกรณีที่กิจการขาดทุน แต่ถ้ากิจการนั้นมีกำไรแล้วก็อนุญาตให้ที่ราคาทรัพย์สินเพิ่มขึ้นได้ และให้เอาส่วนที่ที่ราคาเพิ่มขึ้นนี้ไปรวมกับกำไรสุทธิ เพื่อเสียภาษีด้วย โดยจะหักค่าสึกหรอและค่าเสี้อมราคา จากมูลค่าของทรัพย์สินที่ที่ราคา เพิ่มขึ้นนั้นไม่ได้

### ตัวอย่าง

ในกรณีที่มีกำไรสุทธิ บริษัทจะตีราคาทรัพย์สินของบริษัทซึ่งได้หักค่าเสื่อมและค่าเสื่อมราคาหมดแล้ว ขึ้นใหม่ได้หรือไม่ กรมสรรพากรวินิจฉัยให้ปฏิบัติได้ และจะต้องนำราคาทรัพย์สินที่ตีราคาเพิ่มขึ้นนั้นมารวมคำนวณกำไรสุทธิด้วย เพราะถือว่าราคาทรัพย์สินส่วนที่ตีเพิ่มขึ้นเป็นเงินได้ที่เพิ่มขึ้น เนื่องจากการประกอบกิจการค้า และบริษัทจะหักค่าเสื่อมและค่าเสื่อมราคาสำหรับทรัพย์สินที่ตีราคาเพิ่มขึ้นไม่ได้ เพราะการคิดค่าเสื่อมและค่าเสื่อมราคานั้น กฎหมายให้คำนวณจากมูลค่าต้นทุนซึ่งบริษัทฯ ได้หักค่าเสื่อมและค่าเสื่อมราคาหมดไปแล้ว จึงไม่มีมูลค่าต้นทุนของทรัพย์สิน ที่หักค่าเสื่อมและค่าเสื่อมราคาได้อีก

#### 4. การโอนทรัพย์สิน (ม.65 ทวิ (4))

ในกรณีโอนทรัพย์สินใด ๆ ซึ่งไม่มีค่าตอบแทน หรือมีค่าตอบแทนต่ำกว่าราคาตลาดโดยไม่มีเหตุผลสมควร เจ้าพนักงานประเมินอาจประเมินราคาทรัพย์สินนั้นตามราคาตลาดในวันที่มีการโอนได้ ทั้งนี้เพราะการโอนหรือขายทรัพย์สินระหว่างกันในราคาต่ำหรือขายได้ในราคาขาดทุน ย่อมมีผลทำให้ผู้ขาย เสียภาษีเงินได้น้อยลง หรือไม่ต้องเสียเลย ในกรณีที่สมยอมกันขายในราคาขาดทุน

#### ตัวอย่างที่ 1

<sup>3</sup>บริษัทแห่งหนึ่งจำหน่ายรถยนต์ซึ่งมีราคาตลาด 150,000 บาท ให้กับบริษัทในเครือด้วยกันในราคา 50,000 บาท เช่นนี้ เจ้าพนักงานประเมินอาจตีราคาขายรถยนต์นั้นให้สูงขึ้นเท่าราคาตลาดในวันที่ขายคือ 150,000 บาทได้ เพราะเป็นการขายไปต่ำ

<sup>3</sup>สรรพากร, กรม, "คอบช้อหรือภาษีอากร," สรรพากรศาสตร์ 24

กว่าราคาตลาด โดยไม่มีเหตุผลสมควร

### ตัวอย่างที่ 2

บริษัทได้ผลิตลูกอม เพื่อส่งออกไปจำหน่ายยังต่างประเทศ แต่การหีบห่อไม่ได้มาตรฐาน บริษัทจึงระงับการส่งออก ต่อมาบริษัทประสงค์จะนำลูกอมดังกล่าว นั้นออกไปแจกแก่ประชาชน บางกลุ่มต่อไป จึงขอยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคล สำหรับลูกอมจำนวนดังกล่าว

กรมสรรพากรวินิจฉัยว่า การนำลูกอมดังกล่าว ออกแจกจ่ายแก่ประชาชนทั่วไป เป็นการโอนทรัพย์สินซึ่งไม่มีค่าตอบแทน บริษัทจึงต้องใช้ราคาตลาดลูกอมในวันที่มีการแจกแก่ประชาชนบางกลุ่มมาคำนวณกำไรสุทธิ เพื่อเสียภาษีเงินได้ นิติบุคคลด้วย<sup>4</sup>

### ตัวอย่างที่ 3

บริษัทที่มีที่ดินอยู่ 1 แปลง ภายหลังจากได้ทำการขุดหาแร่แล้ว จึงทิ้งไว้เฉย ๆ มิได้ทำประโยชน์แต่อย่างใด ต่อมาบริษัทจึงโอนที่ดินผืนนี้ให้แก่ทางราชการ เพื่อจัดสร้างเป็นสวนสาธารณะ โดยไม่คิดค่าตอบแทนใด ๆ ทั้งสิ้น การโอนที่ดินในกรณีนี้ถือได้ว่าเป็นการโอนไปโดยมีเหตุผลสมควร จึงไม่อยู่ในข่ายที่จะถูกประเมินราคาที่ดินเพิ่มขึ้นเพื่อเสียภาษีเงินได้

5. การคำนวณมูลค่าของทรัพย์สินหรือหนี้สิน ซึ่งมีค่าหรือราคาเป็นเงินตราต่างประเทศ (ม.65 ทวิ (5))

"เงินตราทรัพย์สินหรือหนี้สินซึ่งมีค่าหรือราคาเป็นเงินตราต่างประเทศ

---

<sup>4</sup>สรรพากร, กรม, "ตอบข้อหารือภาษีอากร," สรรพากรศาสตร์ 24 (ก.ค. - ส.ค. 20): 102.

เหลืออยู่ในวันสุดท้ายของรอบระยะเวลาบัญชี ให้คำนวณค่าหรือราคาเป็นเงินตราไทยตาม อัตราตัวเฉลี่ยที่ธนาคารพาณิชย์รับซื้อ ซึ่งธนาคารแห่งประเทศไทยได้คำนวณไว้หรือคำนวณตามราคาทุนแล้วแต่อย่างใดจะน้อยกว่า

เงินตราทรัพย์สินหรือหนี้สิน ซึ่งมีค่า หรือราคาเป็นเงินตราต่างประเทศที่รับมาหรือจ่ายไปในช่วงรอบระยะเวลาบัญชี ให้คำนวณค่าหรือราคาเป็นเงินตราไทยตามราคาตลาดในวันที่ได้รับมาหรือจ่ายไปนั้น" ซึ่งแยกพิจารณาได้ 2 กรณี ดังนี้

### กรณีที่ 1

เป็นเรื่องของเงินตรา ทรัพย์สิน และหนี้สินซึ่งมีค่าหรือราคาเป็นเงินตราต่างประเทศเหลืออยู่ในวันสุดท้ายของรอบระยะเวลาบัญชี มีวิธีคำนวณได้ 2 วิธี แล้วแต่วิธีใดจะต่ำกว่า

ก. ให้คำนวณค่าของเงินตรา คำนวณราคาทรัพย์สินหรือหนี้สินเป็นเงินตราไทยโดยใช้ อัตราตัวเฉลี่ย ที่ธนาคารพาณิชย์รับซื้อ ในวันสุดท้ายของรอบระยะเวลาบัญชี ซึ่งธนาคารแห่งประเทศไทยได้คำนวณไว้

ข. ให้คำนวณค่าเงินตรา คำนวณราคาทรัพย์สิน หรือหนี้สินเป็นเงินตราไทยโดยใช้ราคาทุน และในการคำนวณเช่นนี้ถ้าบริษัทมีกำไร เนื่องจากการคำนวณตามอัตราแลกเปลี่ยนดังกล่าว บริษัทจะต้องนำส่วนที่เป็นกำไรนั้นมาเป็เงินได้ในการคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีด้วย แต่ในกรณีที่บริษัทขาดทุน บริษัทก็ยอมนำส่วนขาดทุนนั้นมาหักเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิได้ เช่นกัน ทั้งนี้เพราะถือว่าเป็นรายจ่ายเพื่อกิจการ โดยเฉพาะอย่างยิ่ง ไม่ต้องห้าม ตามมาตรา 65 ทรี (13) แห่งประมวลรัษฎากร

### ตัวอย่างที่ 1

บริษัทสั่งซื้อสินค้าจากบริษัทในประเทศเยอรมัน ในปี พ.ศ. 2517 เป็นราคา 100,000 DM อัตราแลกเปลี่ยน ณ วันสั่งซื้อ 8.01 บาทต่อ 1 DM บริษัทค้างชำระหนี้จนถึงวันที่ 31 ธันวาคม 2517 จึงเป็นหนี้สินเงินตราต่างประเทศอยู่ซึ่งอัตราถั่วเฉลี่ยที่ธนาคารพาณิชย์รับซื้อ ณ วันที่ 31 ธันวาคม 2517 เท่ากับ 8.47 บาท ต่อ 1 DM เนื่องจากอัตราแลกเปลี่ยนสูงขึ้นนี้ จำนวนหนี้ค้างชำระเมื่อคำนวณเป็นเงินตราไทยจะสูงขึ้นอีก 46,000 บาท ซึ่งบริษัทจะถือเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิของรอบระยะเวลาบัญชีปี 2517 ได้หรือไม่ และในกรณีอัตราแลกเปลี่ยนถั่วเฉลี่ย ณ วันที่ 31 ธันวาคม 2517 เท่ากับ 7.80 บาท ต่อ 1 DM ทำให้ออกหนี้ที่ค้างชำระต่ำลง จะถือเป็นผลกำไรในการคำนวณกำไรสุทธิ เพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลหรือไม่

#### กรมสรรพากร วินิจฉัยว่า

ในกรณีบริษัทสั่งซื้อสินค้าจากต่างประเทศเข้ามาในระหว่างรอบระยะเวลาบัญชีปี 2517 บริษัทจะต้องคำนวณราคาสินค้านั้นเป็นเงินตราไทย ตามราคาตลาดในวันที่ได้รับสินค้ามานั้น ตามมาตรา 65 ทวิ (5) วรรคสอง แห่งประมวลรัษฎากร และหากในวันสุดท้ายของรอบระยะเวลาบัญชีปี 2517 บริษัทยังค้างชำระหนี้สินซึ่งเป็นเงินตราต่างประเทศอยู่ บริษัทจะต้องคำนวณค่าหรือราคาหนี้สินนั้นเป็นเงินตราไทยตามอัตราถั่วเฉลี่ยที่ธนาคารพาณิชย์รับซื้อ ซึ่งธนาคารแห่งประเทศไทยได้คำนวณไว้ หรือคำนวณตามราคาทุนแล้วแต่อย่างใดจะน้อยกว่าตามมาตรา 65 ทวิ (5) วรรคหนึ่ง แห่งประมวลรัษฎากร และบริษัทจะต้องคำนวณเช่นนี้ ทุกรอบระยะเวลาบัญชี ทรายโคที่หนี้สินซึ่งเป็นเงินตราต่างประเทศนั้น ยังมีใ้ชำระหมดไป<sup>5</sup>

<sup>5</sup>สรรพากร, กรม, "ตอบข้อหารือภาษีอากร," สรรพากรศาสตร์ 23

(พฤษภาคม - มิถุนายน 2519): 96.



ดังนั้นเมื่ออัตราแลกเปลี่ยนสูงขึ้น จำนวนหนี้ค้างชำระเป็นเงินตราไทยจะสูงขึ้น ผลต่างที่บริษัทจะต้องชำระหนี้สูงขึ้นนี้ ย่อมนำมาหักเป็นรายจ่ายได้ และในกรณีอัตราแลกเปลี่ยนต่ำลง ทำให้จำนวนหนี้ที่จะต้องชำระต่ำลง จะต้องถือเป็นเงินได้ที่จะต้องนำมารวมคำนวณกำไรสุทธิด้วย

## ตัวอย่างที่ 2

บริษัทแห่งหนึ่งได้รับการส่งเสริมจากสำนักงานส่งเสริมการลงทุนเพื่อกิจการอุตสาหกรรมให้เป็นผู้ผลิตเส้นใยเทียม บริษัทฯ ได้สั่งซื้อเครื่องจักรจากประเทศญี่ปุ่น ผ่านตัวแทน คือบริษัท ก. จำกัด โดยทำสัญญาผ่อนชำระเป็นงวด ๆ เมื่อวันที่ 18 สิงหาคม 2512 และมีเงื่อนไขตามสัญญาว่า บริษัทฯ จะต้องจ่ายชำระหนี้ในแต่ละงวดโดยใช้อัตราแลกเปลี่ยน 1 ดอลลาร์สหรัฐฯ เท่ากับ 360 เยน หากวันที่ชำระจริง อัตราแลกเปลี่ยน 1 ดอลลาร์ต่ำกว่า 360 เยน บริษัทฯ จะต้องจ่ายชดเชยเช่นกัน ดังนี้ จึงหาหรือว่าเงินชดเชยส่วนขาดทุนอัตราแลกเปลี่ยนดังกล่าว จะถือเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิของบริษัทฯ ในแต่ละปีที่มีการจ่ายจริง จะได้หรือไม่ประการใด

### กรมสรรพากร วินิจฉัยว่า

เงินชดเชยเนื่องจากอัตราแลกเปลี่ยน 1 ดอลลาร์ต่ำกว่า 360 เยน ซึ่งบริษัทฯ มีหน้าที่จะต้องจ่ายตามสัญญาดังที่แจ้งไปนั้น บริษัทฯ ย่อมนำมาหักเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิ ในแต่ละปีบริษัทฯ มีหน้าที่จะต้องจ่ายได้ ไม่ต้องห้ามตามมาตรา 65 ตรี แห่งประมวลรัษฎากร<sup>6</sup>

<sup>6</sup>สรรพากร, กรม, "คอบช้อหารือภาชีอากกร," สรรพากรศาสตร์ 22

กรณี 2

เป็นเรื่องของเงินตราทรัพย์สินหรือหนี้สิน ซึ่งมีค่าหรือราคาเป็นเงินตราต่างประเทศที่รับมาหรือจ่ายไปในช่วงรอบระยะเวลาบัญชี ซึ่งต้องคำนวณเป็นเงินตราไทยดังนี้

ก. ในกรณีที่กิจการได้รับเงินตราทรัพย์สินหรือหนี้สินที่เป็นเงินตราต่างประเทศเข้ามาในรอบระยะเวลาบัญชีนั้น ให้ใช้ราคาตลาดในวันที่ได้รับเงินตราต่างประเทศนั้นเข้ามา ราคาตลาดในที่นี้จะเป็นอัตราซื้อ (Buying Rate) คือเป็นราคาที่ธนาคารพาณิชย์รับซื้อจากผู้ขายนั่นเอง ทั้งนี้เพราะเมื่อกิจการได้รับเงินตราต่างประเทศเข้ามาแล้ว ก็จะนำไปขายให้ธนาคาร ธนาคารจะเป็นผู้ซื้อไว้ในอัตราซื้อ

ข. ในกรณีที่กิจการได้จ่ายเงินตราทรัพย์สินหรือหนี้สินที่เป็นเงินตราต่างประเทศออกไป ก็ให้ใช้ราคาตลาดในวันที่โอนเงินตรานั้น ราคาตลาดในที่นี้จึงเป็นอัตราขาย (Selling Rate) คือเป็นราคาที่ธนาคารพาณิชย์ขายให้ผู้ซื้อ เพราะเมื่อกิจการต้องการจ่ายเงินตราต่างประเทศออกไป ก็ต้องไปซื้อเงินตราต่างประเทศจากธนาคารซึ่งธนาคารพาณิชย์เป็นผู้ขาย โดยธนาคารจะขายเงินตราต่างประเทศให้ในอัตราขาย ซึ่งย่อมสูงกว่าอัตราซื้อ

6. การที่ราคาสินค้าคงเหลือ (ม.65 ทวิ (6))

"ราคาสินค้าคงเหลือ ในวันสุดท้ายของรอบระยะเวลาบัญชี ให้คำนวณตามราคาทุนหรือราคาตลาดแล้วแต่อย่างใดจะน้อยกว่า และให้ถือราคานี้เป็นราคาสินค้าคงเหลือยกมาสำหรับรอบระยะเวลาบัญชีใหม่ด้วย

การคำนวณราคาทุนตามวรรคก่อน เมื่อได้คำนวณตามหลักเกณฑ์ใดตามวิชาการบัญชี ให้ใช้หลักเกณฑ์นั้นตลอดไป เว้นแต่จะได้รับอนุมัติจากอธิบดีจึงจะเปลี่ยนหลักเกณฑ์ได้" จึงสรุปหลักเกณฑ์ได้ดังนี้

- (1) การที่ราคาสินค้าคงเหลือในวันสุดท้ายของรอบระยะเวลาบัญชีนั้น หมายความว่าให้คำนวณตามราคาทุน หรือราคาตลาด แล้วแต่อย่างใดจะน้อยกว่า
- (2) เมื่อเลือกใช้ราคาทุน หรือราคาตลาด แล้วแต่อย่างใดจะน้อยกว่าแล้ว ก็ให้ใช้ราคานั้น เป็นราคาสินค้าคงเหลือยกมา สำหรับรอบระยะเวลาบัญชีใหม่ด้วย
- (3) หากมีผลขาดทุน เนื่องจากการที่ราคา ตกลงแล้ว จะนำผลขาดทุนนั้น มาหักเป็นรายจ่ายไม่ได้
- (4) เมื่อเลือกใช้หลักเกณฑ์ใดแล้ว ก็ให้ใช้หลักเกณฑ์นั้นตลอดไปจะเปลี่ยนแปลงหลักเกณฑ์ใหม่ไม่ได้ เว้นแต่จะได้รับอนุมัติจากอธิบดี

### ตัวอย่าง

บริษัทซื้ออะไหล่รถยนต์จากต่างประเทศเข้ามาจำหน่าย ในราคาทุนหน่วยละ 10,000 บาท สินค้านี้ขายไม่ออกเป็นเวลานาน และเสื่อมสภาพลง บริษัทได้ที่ราคาสินค้าคงเหลือนี้ไว้ในวันสุดท้ายของรอบระยะเวลาบัญชี ในราคาต่ำกว่าทุนเหลือหน่วยละ 6,000 บาท ตามราคาที่เราคิดว่าขายได้ มูลค่าสินค้าที่ลดลงหน่วยละ 4,000 บาทนี้ จะถือเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิได้หรือไม่

### กรมสรรพากร วินิจฉัยว่า

กรณีสินค้าคงเหลือ ในวันสุดท้ายของรอบระยะเวลาบัญชี ให้คำนวณตามราคาทุน หรือราคาตลาด แล้วแต่อย่างใดจะน้อยกว่า ตามมาตรา 65 ทวิ (6) แห่งประมวลรัษฎากร ผลขาดทุนเนื่องจากการที่ราคาตกลงแล้ว จะนำมาหักเป็นรายจ่ายไม่ได้ เพราะการที่ราคาตามราคาตลาด ซึ่งต่ำกว่าทุนนั้น เท่ากับเป็นการหักรายจ่ายไปครั้งหนึ่งแล้ว

- (5) กรณีสินค้านั้นมิได้มีการซื้อขายกันในประเทศไทย เช่นนี้ราคาตลาดในประเทศไทยไม่มี ก็ให้ใช้ราคาสินค้าตามราคาตลาดโลก เป็นเกณฑ์กำหนดราคาตลาดใน

ประเทศไทย โดยใช้ราคาตลาดโลก ในวันสิ้นรอบระยะเวลาบัญชี บวกค่าขนส่ง ค่าระวาง ค่าประกันภัย ค่าอากรขาเข้า ค่าภาษีการค้า ค่าขนถ่าย ค่าโกดัง และค่าขนส่งสินค้า นั้น ๆ จนถึงสำนักงานเป็นราคาตลาดสินค้านั้น และถ้าราคาตลาดโลกไม่มีเพราะเป็นสินค้าที่ผลิตขึ้นโดยเฉพาะ ก็ให้ใช้ราคาที่พึงจะได้รับจากทรัพย์สินนั้นเป็นราคาตลาด

### ตัวอย่าง

บริษัทจำกัดแห่งหนึ่ง ประกอบกิจการผลิตเครื่องรับโทรทัศน์และเครื่องรับวิทยุ โดยได้รับสิทธิในเครื่องหมายการค้า และสิทธิในการซื้อชิ้นส่วนมาประกอบจากบริษัทต่างประเทศ เฉพาะชิ้นส่วนต่าง ๆ ที่ซื้อมาก่อนนำไปใช้ในการผลิตเท่านั้นจะขายไม่ได้ไม่ว่ากรณีใด ๆ แต่ทำลายได้ เมื่อมีการเปลี่ยนแปลงแบบเครื่องรับโทรทัศน์และเครื่องรับวิทยุ เพื่อการแข่งขันกันในตลาด ชิ้นส่วนของแบบเดิมก็นำมาใช้กับแบบที่เปลี่ยนใหม่ไม่ได้ ชิ้นส่วนแบบเดิมที่เป็นวัตถุดิบจึงเหลืออยู่เป็นจำนวนมาก และหาหรือทางปฏิบัติเกี่ยวกับวัตถุดิบ ซึ่งเป็นสินค้าคงเหลือมี ดังนี้

1. การที่ราคาสินค้าคงเหลือตามราคาตลาดเพื่อเปรียบเทียบกับราคาทุนนั้นจะใช้ราคาอะไร เพราะสินค้านี้ไม่มีขายในตลาดเลย
2. ขออนุมัติกรมสรรพากรทำลายโดยกรมสรรพากรส่งเจ้าหน้าที่ไปเป็นสักขีพยานแล้วคัดออกจากบัญชีสินค้าคงเหลือไป
3. ศึกษาค่าเป็นเศษของ และตัดราคาแก้ไขให้หมดไปภายในกำหนดเวลา รอบระยะเวลาบัญชีตามที่บริษัทเห็นเหมาะสม ส่วนราคาที่ต่ำไปนั้น จะมาคำนวณกำไรสุทธิเพื่อภาษีเงินได้ไว้ทุกกรอบระยะเวลาบัญชี และเมื่อถึงกำหนดเวลาที่บริษัทเห็นเหมาะสมแล้ว?

<sup>7</sup> สรรพากร, กรม, "คอมช้อหรือภาษีอากร," สรรพากรสาส์น 23 (มี.ค. - เม.ย. 19): 135.

ก็จะทำการทำลายวัตถุดิบนั้น

4. โอนวัตถุดิบที่ไม่ได้ใช้ต่อไปแล้วออกจากบัญชีสินค้าคงเหลือไปเข้าบัญชีทรัพย์สินแล้วหักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคา จนหมดค่าไปภายใน 5 ปี

ทั้ง 4 วิธี ดังกล่าวข้างต้น บริษัทจะเลือกปฏิบัติใดหรือไม่

กรมสรรพากร วินิจฉัยว่า

1. บริษัทจะถือเป็นสินค้าคงเหลือโดยให้คำนวณตามราคาทุนหรือราคาตลาดแล้วแต่อย่างใดจะน้อยกว่า และให้ถือราคานี้เป็นราคาสินค้าคงเหลือยกมาสำหรับรอบระยะเวลาบัญชีใหม่ด้วย ตามมาตรา 65 ทวิ (6) แห่งประมวลรัษฎากร หากสินค้าคงเหลือดังกล่าวไม่มีราคาตลาด ให้ถือราคาที่เป็นบริษัทจะพึงได้รับจากทรัพย์สินนั้น

2. บริษัทอาจตัดจำนวนวัตถุดิบดังกล่าวนั้น ออกจากบัญชีสินค้าคงเหลือได้เมื่อใดทำลายแล้ว ทั้งนี้ต้องปฏิบัติตามให้เป็นไปตามหลักการบัญชีที่ยอมรับกันทั่วไป

3. ตามวิธีข้อ 3 และข้อ 4 เป็นการปฏิบัติขัดต่อบทบัญญัติ ข้อ ๓๐๖ ประมวลรัษฎากร จึงให้บริษัทเลือกปฏิบัติตามวิธีใดวิธีหนึ่งดังกล่าวในข้อ 1 และข้อ 2

(6) การคำนวณราคาทุนของสินค้าคงเหลือ เมื่อสิ้นรอบระยะเวลาบัญชีตามหลักการบัญชีที่ยอมรับทั่วไปนั้น คำนวณได้หลายวิธี เช่น

คำนวณโดยใช้วิธีซื้อมาก่อนขายก่อน (First-in, First-out method) วิธีซื้อมาหลังขายก่อน (Last-in, First-out method) และวิธีถัวเฉลี่ยถ่วงน้ำหนัก เป็นต้น ซึ่งแล้วแต่กิจการนั้น ๆ จะเลือกใช้วิธีใดที่คิดว่าเหมาะสมกับกิจการของตน เมื่อเลือกใช้วิธีใดในการคำนวณแล้วก็ให้ถือวิธีนั้นเป็นวิธีปฏิบัติตลอดไป โดยสม่ำเสมอ หากต้องการใช้เกณฑ์การคำนวณ ณ ราคาทุนของสินค้าคงเหลือด้วยวิธีใหม่ จะต้องได้รับอนุมัติจากอธิบดีกรมสรรพากร การที่กฎหมายกำหนดเงื่อนไขไว้เช่นนี้ก็เพื่อประกันมิให้มีการตีราคา

สินค้าคงเหลือตามใจชอบ เพื่อปรุ้งแต่งกำไรสุทธิให้ลดลงไปได้เป็นการยัดถားการชำระ  
ภาษีในปีนั้น ๆ ออกไปได้ ทั้งนี้เพราะเดิมอัตรากำไรจกเก็บภาษีเงินได้จากกำไรสุทธิ เป็น  
อัตรากำหนด แต่ปัจจุบันนับแต่รอบระยะเวลาบัญชีสิ้นสุด 31 ธันวาคม 2520 เป็นต้นไป  
อัตรากำไรจกเก็บได้มีการเปลี่ยนแปลงใหม่เป็นอัตรากำไรที่เพียงอัตรากำไรเดียว ฉะนั้น การใช้  
วิธีการที่ราคาสินค้าคงเหลือตามใจชอบ เพื่อปรุ้งแต่งกำไรสุทธิจึงทำอีกต่อไปไม่ได้

### ตัวอย่าง

บริษัทจะต้องจ่ายค่าวิจัยและปรับปรุงในอัตราร้อยละ 3 ของยอดขายสุทธิให้แก่  
บริษัทแม่ และบริษัทได้นำรายจ่ายนี้รวมไว้ในราคาต้นทุนสินค้าที่ผลิต แต่ต่อมาได้รับแจ้ง  
จากบริษัทแม่ว่า คณะกรรมการระบบบัญชีการเงินในประเทศสหรัฐอเมริกาได้มีมติห้ามไม่  
ให้นำค่าใช้จ่ายดังกล่าวรวมเข้าไว้ในต้นทุนสินค้าที่ผลิตหรืออีกนัยหนึ่ง ราคาสินค้าคงเหลือ  
ในบัญชีจะต้อง เป็นราคาที่ไม่รวม ค่าใช้จ่ายในการวิจัย และปรับปรุงนี้ และบริษัทจะต้อง  
ทำรายงานทางการเงินในระบบเดียวกันกับบริษัทแม่ ในประเทศสหรัฐอเมริกา บริษัทจึง  
ขอเปลี่ยนวิธีการคำนวณราคาต้นทุนสินค้าที่ผลิตขึ้นเสียใหม่ตั้งแต่วันที่ 1 มกราคม 2518  
เป็นต้นไป โดยจะแยกค่าใช้จ่ายนี้ออกจากบัญชีต้นทุนของสินค้า ที่ผลิตในขณะเดียวกันบริษัท  
จะคำนวณราคาต้นทุนของสินค้าคงเหลือ ณ วันที่ 31 ธันวาคม 2517 เสียใหม่ โดยจะแยก  
เอาค่าใช้จ่ายนี้ออกจากราคาสินค้าคงเหลือ แล้วนำไปรวมเข้าเป็นต้นทุนการขายสินค้า  
ในเดือนธันวาคม 2517

### กรมสรรพากร วินิจฉัยว่า

ควรอนุมัติเปลี่ยนวิธีคำนวณราคาต้นทุนของสินค้าคงเหลือให้บริษัทตามที่ร้องขอแต่  
มีเงื่อนไขว่า ในการคำนวณจำนวนเงินค่าวิจัยและค่าปรับปรุง เพื่อจะจ่ายให้บริษัทแม่  
ในแต่ละปี บริษัทจะต้องคำนวณจากยอดขายเท่านั้น บริษัทจะคำนวณจากสินค้าที่ผลิตได้  
ตลอดปีไม่ได้ ถ้าคำนวณจากสินค้าที่ผลิต ต้องถือเป็นราคาต้นทุนด้วย

(7) กรณีที่บริษัทดำเนินกิจการค้าหลักทรัพย์ประเภทซื้อขายและแลกเปลี่ยนหลักทรัพย์ ย่อมถือได้ว่า หุ้ที่กิจการมีไว้เพื่อการซื้อขายแลกเปลี่ยนนั้น เป็นสินค้าของบริษัท มิใช่เงินลงทุน และในการคำนวณราคาหลักทรัพย์คงเหลือ เมื่อสิ้นรอบระยะเวลาตามบัญชี ก็ต้องใช้ หลักเกณฑ์ ที่ราคาหลักทรัพย์ตามราคาทุนหรือราคาตลาดแล้วแต่อย่างใดจะน้อยกว่า

#### 7. การคำนวณราคาทุนของสินค้าที่ส่งเข้ามาจากต่างประเทศ (ม. 65

ทวิ (7))

"การคำนวณราคาทุนของสินค้าที่ส่งเข้ามาจากต่างประเทศนั้น เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจประเมินโดยเทียบเคียงกับราคาทุนของสินค้าประเภทและชนิดเดียวกับที่ส่งเข้าไปในประเทศอื่นได้"

เงื่อนไขข้อนี้ กำหนดให้อำนาจเจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจประเมินราคาทุนของสินค้าที่ส่งเข้ามาจากต่างประเทศขึ้นใหม่ได้ โดยใช้ราคาทุนของสินค้าประเภท และชนิดเดียวกันที่ส่งเข้าไปในประเทศอื่น ทั้งนี้ เพื่อป้องกันการที่บริษัทฯ ผู้ส่งสินค้าเข้ามาจากต่างประเทศมักจะตีราคาทุนของสินค้าที่ส่งเข้ามาในราคาสูงเกินสมควร เพื่อเป็นการลดหย่อนกำไรสุทธิ ทำให้เสียภาษีน้อยลง

ดังนั้นราคาสินค้าที่ส่งเข้ามาในประเทศไทยควรมีราคาทุนที่ออกจากโรงงานเท่ากับสินค้าที่ส่งไปขายให้ประเทศอื่น ๆ จึงเห็นได้ว่าราคาของสินค้าจะแตกต่างกันก็เฉพาะค่าใช้จ่ายในการสั่งซื้อของแต่ละประเทศเท่านั้น เช่น ค่าประกันภัย ค่าขนส่ง ค่าระวาง เป็นต้น

#### 8. การคำนวณราคาทุนของสินค้าที่เป็นเงินตราต่างประเทศ (ม.65 ทวิ (8))

"ถ้าราคาทุนของสินค้าเป็นเงินตราต่างประเทศ ให้คำนวณเป็นเงินตราไทยตามอัตราแลกเปลี่ยนในท้องตลาดของวันที่ได้สินค้านั้นมา เว้นแต่เงินตราต่างประเทศนั้น

จะแลกได้ในอัตราทางราชการ ก็ให้คำนวณเป็นเงินตราไทยตามอัตราทางราชการนั้น"

บทบัญญัติข้อนี้ ใช้ประโยชน์ได้ในขณะที่มีอัตราแลกเปลี่ยนทางราชการแตกต่างกับอัตราแลกเปลี่ยนตามราคาตลาด แต่ขณะนี้ไม่มีอัตราแลกเปลี่ยนเงินตราต่างประเทศของทางราชการแล้ว ดังนั้นการคำนวณเงินตราต่างประเทศเป็นเงินตราไทยก็ให้ใช้หลักเกณฑ์ตามมาตรา 65 ทวิ (5) ดังกล่าวข้างต้น คือให้คำนวณค่าหรือราคาของสินค้านั้นเป็นเงินตราไทยตามราคาตลาดในวันที่ได้รับสินค้านั้นมา

#### 9. การจำหน่ายหนี้สูญ (มาตรา 65 ทวิ (9))

"การจำหน่ายหนี้สูญจากบัญชีลูกหนี้ จะกระทำได้อีกเมื่อได้ปฏิบัติการโดยสมควร เพื่อให้ได้รับชำระหนี้แล้ว เว้นแต่ตามพฤติการณ์ ไม่อาจปฏิบัติการ เช่นว่านั้นได้โดยสมควร แต่ถ้าได้รับชำระหนี้ ในรอบระยะเวลาใด ให้นำมาคำนวณเป็นรายได้ในรอบระยะเวลาบัญชีนั้น

หนี้สูญรายได้ให้นำมาคำนวณเป็นรายได้แล้ว หากได้รับชำระในภายหลัง ก็มีให้นำมาคำนวณเป็นรายได้อีก"

ในการบันทึกทางบัญชีหากเกิดหนี้สูญ หรือคาดคะเนว่าจะเป็นหนี้สูญก็ให้ตั้งเป็นบัญชีสำรองหนี้สูญขึ้น แต่ในทางกฎหมายตามพระราชบัญญัติมาตรานี้ จะคงให้มีการปฏิบัติการโดยสมควร เพื่อให้ได้รับ ชำระหนี้ แต่เมื่อไม่ได้รับชำระจริงแล้ว จึงจะตัดจำหน่ายหนี้สูญได้ ทั้งนี้เพื่อป้องกันมิให้ มีการตัดจำหน่ายหนี้สูญเป็นรายจ่าย เพื่อจะได้เสียภาษีน้อยลง ซึ่งสรุปหลักเกณฑ์ได้ดังนี้

(1) การจำหน่ายหนี้สูญ โดยถือเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิของบริษัท หรือห้างหุ้นส่วน นิติบุคคลนั้น กรมสรรพากร มีหลักเกณฑ์ไว้ดังนี้

ก. ต้องมีหลักฐานแสดงความเป็นเจ้าหนี้และลูกหนี้ต่อกันจริง

ข. ได้มีการทวงถามหรือฟ้องคดี แล้วจนในที่สุด ปรากฏว่าไม่มีทาง





ที่จะได้รับชำระหนี้จริง

ค. บริษัทฯ มีหลักฐานค้ำกล่าวใน (ก) และ (ข) พร้อมทั้งจะให้  
ตรวจดูได้ตลอดเวลา

ง. เป็นหนี้ที่ขาดอายุความ หรือไม่มีตัวลูกหนี้ที่จะเรียกร้องให้ชำระ  
หนี้ได้อีกแล้ว

(2) การจำหน่ายหนี้สูญ กระทบได้ ถ้าตามพฤติการณ์ไม่อาจจะทวงถาม  
หรือปฏิบัติตามหลักเกณฑ์ที่กรมสรรพากรกำหนดไว้ในข้อ 1 ค้ำกล่าวข้างต้นได้แล้ว ค้ำคว  
อย่าง

### ตัวอย่าง

บริษัทโรงสีไฟแห่งหนึ่ง ได้ส่งข่าวสารจำนวน 250 กระสอบไปให้สำนักงาน  
ใหญ่ที่กรุงเทพฯ โดยทำสัญญาว่าจ้างให้นายเบ็ค ซึ่งไม่ใช่ลูกจ้างของบริษัททำการขนส่ง  
ค้ำยเรือ และผู้รับทำการขนส่งได้ยกยอกข่าวจำนวนนี้ไป บริษัทได้แจ้งความไว้แล้วแต่  
เจ้าหน้าที่ตำรวจยังตามผู้รับขนและของกลางไม่พบ กรมสรรพากรวินิจฉัยว่า การที่ข่าว  
สารของบริษัทถูกย้ายออกไปและบริษัทได้แจ้งความไว้ที่สถานีตำรวจแล้ว บริษัทจำหน่ายหนี้  
สูญ จากบัญชีลูกหนี้ของบริษัทได้ เพราะตามพฤติการณ์บริษัทไม่อาจปฏิบัติการ เช่นนั้นได้โดย  
สมควร แต่ได้ได้รับชำระหนี้ หรือได้รับของกลางคืนมา ในรอบระยะเวลาบัญชีใด ก็ให้  
นำมาคำนวณเป็นรายได้ ในรอบระยะเวลาบัญชีนั้น

(3) หนี้สูญรายได้ที่ได้จำหน่าย เป็นสูญไปแล้วต่อมาหากได้รับชำระหนี้จาก  
ลูกหนี้จะต้องนำเงินที่ได้รับมาเป็นรายได้เพื่อคำนวณภาษีในรอบระยะเวลาบัญชี ที่ได้รับ  
ชำระหนี้คืนค้ำย ซึ่งเท่ากับเป็นการนำกลับมาเป็นรายได้ของกิจการ เพื่อชดเชยรายจ่ายที่  
ต้อง เป็นหนี้สูญในปีก่อน ๆ นั้นเอง

(4) ในกรณีที่มีการจำหน่ายหนี้สูญ และหักเป็นรายจ่ายไปแล้ว ตามการ

บันทึกทางบัญชี (โดยที่ยังมิได้มีการปฏิบัติการโดยสมควร เพื่อให้ได้รับชำระหนี้) แต่เมื่อคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีก็ได้นำเอาหนี้สูญนั้นบวกกลับเข้าไปเป็นกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษี ต่อมาได้รับเงินชำระใหม่จากลูกหนี้ ก็ไม่ต้องนำเอาจำนวนหนี้ที่ได้รับชำระนั้นมาคำนวณเป็นรายได้อีก เพราะยังมิได้มีการจำหน่ายหนี้สูญ เป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธินั้นเอง

(5) ในการขอจำหน่ายหนี้สูญ บริษัทฯ หรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ผู้ขอจำหน่ายหนี้สูญจะต้องแสดงรายละเอียด ชื่อ ที่อยู่ของลูกหนี้ จำนวนหนี้ที่จำหน่าย วัน เดือน ปี ที่เกิดหนี้ มูลเหตุแห่งหนี้ และโคคําเนินการเร่งรัดทวงถามมาแล้วประการใดแล้ว โดยวิธีใด และโดยผลเมื่อไร ให้แนบหลักฐานในการจำหน่ายหนี้สูญนี้พร้อมกับแบบแสดงรายการเสียภาษีที่ยื่น

10. การคำนวณเงินปันผลของบริษัทจำกัด และบริษัทจดทะเบียน มาตรา 65 ทวิ (10))

"สำหรับบริษัทจำกัดที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายไทย และไม่เข้าลักษณะตามมาตรา 75 ให้นำเงินปันผล ที่ได้จากบริษัทที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายไทยมารวมคำนวณเป็นรายได้ เพียงกึ่งหนึ่งของจำนวนที่ได้ เว้นแต่บริษัท จดทะเบียน ไม่ต้องนำเงินปันผลที่ได้จากบริษัท ที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายไทย หรือที่ได้จากบริษัทจดทะเบียน หรือจากกองทุนรวมมารวมคำนวณเป็นรายได้

ความในวรรคหนึ่ง

มิให้ใช้บังคับ ในกรณีที่บริษัท จำกัด ตามวรรคหนึ่งและบริษัทจดทะเบียนมีเงินได้ ที่เป็นเงินปันผล เป็นจำนวนเกินกว่าร้อยละ 15 ของเงินได้ ก่อนหักรายจ่าย หักสิ้นในรอบระยะเวลาบัญชี" บทบัญญัติตามมาตรา นี้ สรุปหลักเกณฑ์ได้ดังนี้

(1) บริษัทจำกัด ที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายไทย และมีหน้าที่ต้องเสียภาษีเงินได้

อย่างบุคคลธรรมดา ( เพราะไม่มีบุคคลใดบุคคลหนึ่งถือหุ้นเกินกว่าร้อยละ 50 ของจำนวน  
หุ้นทั้งหมดตามมาตรา 75 แห่งประมวลรัษฎากร ) ให้นำเงินปันผลที่ได้รับจากบริษัทที่ตั้งขึ้น  
ตามกฎหมายไทย ทั้งกรณีเป็นบริษัทจำกัดธรรมดาและเป็นบริษัทจดทะเบียนมารวมคำนวณ  
เป็นรายได้เพียงครั้งหนึ่งของจำนวนที่ได้รับเท่านั้น

(2) บริษัทจดทะเบียนตามพระราชบัญญัติตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย  
ถ้ามีเงินได้เป็นเงินปันผล ไม่ต้องนำเงินปันผลที่ได้รับจากบริษัทจำกัด ที่ตั้งขึ้นตามกฎหมาย  
ไทย บริษัทจดทะเบียนกับตลาดหลักทรัพย์ หรือจากกองทุนรวมมารวมเป็นเงินได้ เพื่อ  
คำนวณกำไรสุทธิแต่อย่างใด

(3) ถ้าบริษัทจำกัด และบริษัทจดทะเบียน (กับตลาดหลักทรัพย์) ตาม  
ข้อ 1 และข้อ 2 มีเงินได้จากเงินปันผลเกินกว่าร้อยละ 15 ของเงินได้ก่อนหักรายจ่าย  
ทั้งสิ้นในรอบระยะเวลาบัญชี ก็ไม่ได้รับการยกเว้นตามข้อ 1 และข้อ 2 ดังกล่าวข้างต้น  
ต้องนำเงินปันผลทั้งสิ้นมาคำนวณเป็นรายได้

การที่กฎหมายมีข้อกำหนดการยกเว้นให้เฉพาะ บริษัทจำกัดและบริษัทจดทะเบียน  
ที่มีเงินได้จากเงินปันผลไม่เกินร้อยละ 15 ของเงินได้ก่อนหักรายจ่ายใด ๆ ในรอบระยะ  
เวลาบัญชีนั้น ก็เพื่อไม่ให้บริษัทที่ตั้งขึ้นเพื่อการถือหุ้นโดยเฉพาะ ได้เปรียบบริษัทอื่น ๆ

#### ตัวอย่าง

บริษัท ก. เป็นบริษัทที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายไทย และไม่เข้าลักษณะตามมาตรา  
75 แห่งประมวลรัษฎากร และไม่ได้เป็นบริษัทจดทะเบียน ได้รับเงินปันผลและมีรายได้  
ดังนี้

1. ได้รับเงินจากการขายของตลอดปี	500,000 บาท
2. ได้รับเงินปันผลจากบริษัทธรรมดา	50,000 บาท
3. ได้รับเงินปันผลจากบริษัทจดทะเบียน	<u>30,000 บาท</u>
รวมรายรับก่อนหักรายจ่าย	<u>580,000 บาท</u>

### การคำนวณเงินปันผลเป็นดังนี้

(1) เนื่องจากยอดเงินปันผลของบริษัททั้งหมดเป็น 80,000 บาท ซึ่งไม่เกินกว่าร้อยละ 15 ของเงินได้ ก่อนหักรายจ่ายทั้งสิ้น ( $\frac{15}{100} \times 580,000 = 87,000$  บาท) บริษัทจึงมีสิทธิได้รับประโยชน์ในการคำนวณเงินปันผลตามมาตรานี้ สำหรับเงินได้ก่อนหักรายจ่ายทั้งสิ้นในรอบระยะเวลาบัญชีนี้ หมายรวมถึงเงินปันผลที่ได้รับในรอบระยะเวลาบัญชีนั้นด้วย แต่ไม่รวมเงินปันผลที่ได้รับจากบริษัทส่งเสริมการลงทุน (ถ้ามี)

ดังนั้นยอดเงินรายได้ก่อนหักรายจ่ายทั้งสิ้นจึงเป็นจำนวนเงิน 580,000 บาท มิใช่รายได้จากการดำเนินงานจำนวน 500,000 บาท

(2) กรณีนี้ บริษัท ก. จำกัด เป็นบริษัทธรรมดา ซึ่งตั้งขึ้นตามกฎหมายไทย และไม่เข้าลักษณะตามมาตรา 75 แห่งประมวลรัษฎากร จึงได้รับยกเว้นให้นำเงินปันผลเพียงครึ่งหนึ่ง คือ ( $\frac{80,000}{2}$ ) = 40,000 บาท มาคำนวณเป็นรายได้

(3) ถ้าหากบริษัทมีรายได้จากเงินปันผลเกินกว่าร้อยละ 15 หรือเกินกว่า 87,000 บาท บริษัทก็ต้องนำเงินปันผลทั้งสิ้นมารวมเป็นรายได้ โดยไม่ได้รับสิทธิลดหย่อนแต่ประการใด

### ตัวอย่าง

<sup>8</sup>บริษัทลงทุนซื้อหุ้นสามัญจำนวนหนึ่งของบริษัทจำกัดที่จดทะเบียนในประเทศไทย และบริษัทได้รับประโยชน์ตอบแทนเป็นเงินปันผลเป็นรายเดือน หรือรายไตรมาส แล้วแต่จะตกลงกันโดยไม่คำนึงว่าบริษัทผู้เป็นเจ้าของหุ้นจะมีกำไรหรือขาดทุนหรือไม่

---

<sup>8</sup>สรรพากร, กรม, "ตอบข้อหารือภาษีอากร," สรรพากรศาสตร์ 24 (พฤษภาคม - มิถุนายน 2520): 68.

ในกรณีเช่นนี้ เงินได้ที่บริษัทได้รับตอบแทนเป็นประจำจากบริษัท เจ้าของหุ้นเนื่องจากการซื้อหุ้นสามัญดังกล่าวโดยไม่คำนึงว่าบริษัท เจ้าของหุ้นจะถือกำไรหรือไม่ก็ตาม เงินได้ดังกล่าวไม่เข้าลักษณะเป็นเงินปันผล บริษัทจะต้องนำมารวมคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้ โดยไม่ได้รับสิทธิลดหย่อนหรือยกเว้นตามมาตรา 65 ทวิ (10) แห่งประมวลรัษฎากร

(4) การคำนวณเงินปันผลดังกล่าวข้างต้นตามบทบัญญัตินี้ ใช้บังคับเฉพาะนิติบุคคลที่เป็นบริษัทจำกัดเท่านั้น ไม่รวมถึงนิติบุคคลในรูปอื่น คือ ห้างหุ้นส่วนจำกัด ห้างหุ้นส่วนสามัญจดทะเบียน ทั้งนี้กิจการประเภทหุ้นส่วน เพื่อได้รับเงินปันผลจากบริษัทจำกัด หรือบริษัทจดทะเบียน หรือในทางกลับกัน หากบริษัทจำกัด บริษัทจดทะเบียน ได้รับเงินส่วนแบ่งกำไรจากห้างหุ้นส่วนจำกัด หรือห้างหุ้นส่วนสามัญก็ให้นำเงินปันผลทั้งสิ้นมารวมคำนวณกำไรสุทธิ เพื่อเสียภาษีโดยไม่ได้รับยกเว้นใด ๆ ทั้งสิ้น

(5) การคำนวณมูลค่าของเงินปันผลที่จ่ายเป็นหุ้น

1) การคำนวณมูลค่าของเงินปันผลที่จ่ายเป็นหุ้น มีวิธีการที่ราคาหุ้นออกมาเป็นเงินได้โดยให้ถือราคาหรือค่าอันพึงมีในวันที่ได้รับหุ้นนั้นตามมาตรา 9 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร สำหรับราคาหรือค่าอันพึงมีในวันที่ได้รับหุ้นในกรณีนี้ หมายถึงราคาหรือมูลค่าหุ้นที่ซื้อขายกันในตลาดหลักทรัพย์ในวันที่ได้มีการแก่ทะเบียนการถือหุ้นในบริษัท แต่ราคาหรือมูลค่าหุ้นที่ซื้อขายกันในวันที่ได้มีการแก่ทะเบียน การถือหุ้นในบริษัทนั้น มีหลายราคา คือ

- |             |   |
|-------------|---|
| ก. ราคาเปิด | หมายถึง ราคาที่มีการซื้อขายครั้งแรกในวันนั้น                  |
| ข. ราคาปิด  | หมายถึง ราคาที่มีการซื้อขายครั้งสุดท้ายในวันนั้น <sup>9</sup> |

<sup>9</sup>สรรพากร, กรม, "ตอบข้อหารือภาษีอากร," สรรพากรสาส์น 23

- ค. ราคาสูงสุด หมายถึง ราคาสูงสุดที่มีการซื้อขายในวันนั้น  
 ง. ราคาต่ำสุด หมายถึง ราคาต่ำสุดที่มีการซื้อขายในวันนั้น

กรมสรรพากร วินิจฉัยว่า ให้ถือเกณฑ์ตามค่าเฉลี่ยของราคาเปิด ราคาปิด ราคาสูงสุด ราคาต่ำสุด ในวันที่ได้มีการแก้ไขทะเบียนผู้ถือหุ้นในบริษัท เป็นราคาหรือมูลค่าหุ้นที่ซื้อขายกันในตลาดหลักทรัพย์

2) ในกรณีที่ไม่มีมีการซื้อขายหุ้นในตลาดหลักทรัพย์ ในวันที่ได้มีการแก้ไขทะเบียนการถือหุ้นในบริษัท เพียงแต่มีผู้เสนอซื้อหรือเสนอขายไว้ หรือในวันที่ไม่มีผู้เสนอขายเลย ก็ให้ถือเกณฑ์ ตามราคาหรือมูลค่าหุ้นที่ซื้อขายกันในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย ในวันสุดท้ายก่อนวันที่ได้มีการแก้ไขทะเบียนการถือหุ้นในบริษัท และในกรณีมูลค่าหุ้นในวันสุดท้ายมีหลายราคา ก็ให้ถือเกณฑ์ตามค่าเฉลี่ย เช่นเดียวกับข้อ 1

3) ในกรณีที่หุ้นของบริษัทธรรมดา ซึ่งมีได้จดทะเบียนเป็นบริษัทจดทะเบียนหรือบริษัทรับอนุญาตไว้ กับตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย ให้ถือเกณฑ์ตามราคา หรือมูลค่าที่อาจซื้อขายกันได้นอกตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย ตามมาตรา 9 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร

#### 4.1.2 เงื่อนไขตามมาตรา 65 ทวี เกี่ยวกับรายจ่ายที่กฎหมายไม่ยอมให้ถือเป็นค่าใช้จ่าย

เงื่อนไขตามมาตรานี้ เป็นรายการที่ไม่ให้ถือเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิ แม้ว่ากิจการจะได้ออกไปจริง เพื่อการดำเนินงานของกิจการเองก็ตาม ทั้งนี้เพื่อป้องกันกรหลีกเลี่ยงภาษีอากร และเพื่อความเสมอภาคระหว่างผู้เสียภาษีอากรด้วยกันเอง จะกำหนดรายจ่ายขึ้นตามใจชอบโดยพลการ เพื่อรณรงค์กำไรสุทธิไม่ได้ กฎหมายจึงต้องกำหนดรายจ่ายของรายการให้เป็นบรรทัดฐานเดียวกันหมด ซึ่งถ้าหากในบัญชีของบริษัทแสดงรายการต้องห้ามตามกฎหมายนี้ เพื่อการคิดกำไรของบริษัทเองแล้ว

ก็ต้องนำรายการดังกล่าว กลับมาเป็นรายได้ในการคำนวณกำไรสุทธิ เพื่อเสียภาษีเงินได้ต่อไป รายจ่ายตามเงื่อนไขนี้มี 20 รายการดังนี้

(1) "เงินสำรองต่าง ๆ นอกจาก (มาตรา 65 ตรี (1))

ก. เงินสำรองจากเบี้ยประกันภัยเพื่อสมทบทุนประกันชีวิต ที่กันไว้ก่อนคำนวณกำไร เฉพาะส่วนที่ไม่เกินร้อยละ 65 ของจำนวนเบี้ยประกันที่ได้รับในรอบระยะเวลาบัญชี หลังจากหักเบี้ยประกันภัย ซึ่งเอาประกันต่อออกแล้ว

ในกรณีที่ต้องใช้เงินตามจำนวนซึ่งเอาประกันภัยสำหรับกรมธรรม์ประกันชีวิตรายใด ไม่ว่าเต็มจำนวนหรือบางส่วน เงินที่ใช้ไปเฉพาะส่วนที่ไม่เกินเงินสำรองตามวรรคก่อน สำหรับกรมธรรม์ประกันชีวิตรายนั้นจะถือเป็นรายจ่ายไม่ได้

ในกรณีที่เลิกสัญญาตามกรมธรรม์ประกันชีวิตรายใด ให้นำเงินสำรองตามวรรคแรกจำนวนที่มีอยู่สำหรับกรมธรรม์ประกันชีวิตรายนั้นกลับมารวมคำนวณเป็นรายได้ในรอบระยะเวลาบัญชีที่เลิกสัญญา

ข. เงินสำรองจากเบี้ยประกันภัยเพื่อสมทบทุนประกันภัยอื่นที่กันไว้ก่อนคำนวณกำไร เฉพาะส่วนที่ไม่เกินร้อยละ 40 ของจำนวนเบี้ยประกันที่ได้รับในรอบระยะเวลาบัญชี หลังจากหักเบี้ยประกัน ซึ่งเอาประกันต่อออกแล้ว และเงินสำรองที่กันไว้จะถือเป็นรายได้ในการคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษี ในรอบระยะเวลาบัญชีปีถัดไป"

บทบัญญัติข้อนี้ สรุปได้ดังนี้

กรณีที่เงินสำรองต่าง ๆ ซึ่งเป็นการกันเงินสำรองไว้จากผลกำไร เช่นสำรองหนี้สูญ สำรองส่วนลดเงินสกและการรับประกันสินค้า เป็นต้น ห้ามไม่ให้ถือเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิ เว้นแต่ การกันเงินสำรองใน 2 กรณีนี้ เท่านั้น คือ

## 1. สำหรับกิจการประกันชีวิต

1.1 เบี้ยประกันภัยที่ได้รับในรอบระยะเวลาบัญชี ยอมให้หักเงินสำรองเพื่อสมทบทุนประกันชีวิตได้ไม่เกิน ร้อยละ 65 คือจะตั้งสำรองไว้ต่ำกว่าก็ได้ แต่ถ้าสูงเกินกว่า ร้อยละ 65 ส่วนที่เกินนี้จะถือเป็นรายจ่ายไม่ได้

1.2 เบี้ยประกันภัยส่วนที่เหลือไม่น้อยกว่าร้อยละ 35 ต้องนำมารวมคำนวณเป็นรายได้ในรอบระยะเวลาบัญชีที่ได้เบี่ยประกันภัย

1.3 เงินสำรองเบี่ยประกันชีวิตดังกล่าวต้องคิดจากการประกันชีวิตเป็นราย ๆ ไป เช่น การประกันชีวิตบุคคลหนึ่ง มีจำนวนเอาประกันไว้ 100,000 บาท เบี้ยประกันปีละ 10,000 บาท (หลังจากหักเบี่ยประกันภัยซึ่งเอาประกันต่อออกแล้ว) กฎหมายยอมให้หักสำรองเพื่อสมทบทุนประกันชีวิตได้ 6,500 บาท คงเหลืออีกร้อยละ 35 ให้นำไปเป็นรายได้เท่ากับ 3,500 บาท ในแต่ละรอบระยะเวลาบัญชีที่ได้รับเบี่ยประกันชีวิตนั้นมา

1.4 ถ้าในรอบระยะเวลาบัญชี บริษัทผู้รับประกันต้องใช้เงินคดมกรมธรรม์ไม่ว่าเต็มจำนวน 100,000 บาท หรือใช้แต่เพียงบางส่วนก็ตาม จำนวนเงินที่จ่ายไปนั้นจะนำไปเป็นรายจ่ายทั้งหมดไม่ได้ จะต้องนำไปหักจากยอดเงินสำรองสำหรับกรมธรรม์ประกันชีวิตรายนั้น ๆ ก่อน ถ้าสำรองที่ตั้งไว้ไม่พอจึงจะถือเป็นรายจ่ายได้ เช่น บริษัทต้องจ่ายเงินให้แก่ผู้เอาประกันเป็นเงิน 4,000 บาท บริษัทจะต้องนำเงินจำนวน 4,000 บาทนี้ไปหักจากเงินสำรองที่ตั้งไว้ในข้อ 1.3 (จำนวน 6,500 บาท) เสียก่อน

กรณีนี้เหลือเงินสำรองอยู่อีก 2,500 บาท จึงไม่มีส่วนใดถือเป็นรายจ่ายได้ แต่ถาบริษัทต้องจ่ายเงินเป็นจำนวนเงิน 8,000 บาท ซึ่งเกินกว่าเงินสำรองไปเป็นจำนวนเงิน  $(8,000 - 6,500) = 1,500$  บาท เงินจำนวนที่จ่ายไปจำนวน 1,500 บาทนี้ ถือเป็นรายจ่ายได้

1.5 กรณีที่มีการบอกเลิกสัญญา เช่น ผู้เอาประกันขอไถ่คืน กรมธรรม์หรือผู้เอาประกันขาดส่งเงินเบี่ยประกัน เงินสำรองที่สำรองไว้ในข้อ 1.3 สำหรับรายที่เลิกซึ่งยังไม่ได้ใช้ไปต้องโอนกลับไปเป็นรายได้ ในรอบระยะเวลาบัญชีที่เลิกกรมธรรม์รายนั้น



1.6 กรณีที่มีการจ่ายเงินให้แก่ผู้เอาประกันภัยชีวิต เพื่อเลิกสัญญา (ถ้ามี) ก็นำมาเป็นรายจ่ายในรอบระยะเวลาบัญชีที่จ่ายได้

## 2. สำหรับกิจการประกันภัยอย่างอื่น นอกจากการประกันชีวิต

2.1 การประกันภัยอย่างอื่นนอกจากการประกันชีวิต เช่น การประกันอัคคีภัย ภัยพายุขมให้ตั้งสำรองได้ เช่นเดียวกับการประกันชีวิตเหมือนกัน แต่อัตราสำรองกำหนดให้ตั้งได้ไม่เกินร้อยละ 40 ดังนั้นเงินเบี้ยประกันที่ได้รับในรอบระยะเวลาบัญชีใด ให้หักเบี้ยประกันภัย เนื่องจากมีการประกันภัยต่อ (ถ้ามี) ออกเสียก่อน เหลือเท่าใดจึงหักเป็นเงินสำรองได้ไม่เกิน ร้อยละ 40

2.2 เบี้ยประกันภัยส่วนที่เหลือ (หลังจากหักสำรองในข้อ 2.1 แล้ว) อีกอย่างน้อยร้อยละ 60 ต้องนำมาเป็นรายได้ในรอบระยะเวลาบัญชีนั้น

2.3 เงินสำรองร้อยละ 40 ที่หักไว้เป็นสำรองแต่ละปีนี้ จะต้องยกยอดนำไปเป็นรายได้ในรอบระยะเวลาบัญชีปีถัดไปเสมอ ทั้งนี้ เพราะการประกันภัยอย่างอื่นไม่เหมือนกับการประกันชีวิตที่ว่าเบี้ยประกันภัยที่ได้รับนั้นถือเป็นรายได้เด็ดขาดของกิจการ หากไม่มีภัยเกิดขึ้นตามข้อตกลงในกรมธรรม์ บริษัทประกันภัยย่อมได้รับเบี้ยประกันทั้งหมดเป็นรายได้แก่การประกันชีวิต บริษัทประกันชีวิตยังต้องใช้คืนให้แก่ผู้เอาประกันภัย เมื่อครบกำหนด

## 2. เงินกองทุน (มาตรา 65 ตรี (2))

เงินกองทุน เว้นแต่กองทุนสำรองเลี้ยงชีพ ซึ่งบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่กระทำกิจการในประเทศไทยได้จ่ายสมทบและจัดสรรไว้ เพื่อประโยชน์แก่ลูกจ้างโดยเฉพาะ เงินกองทุนสำรองเลี้ยงชีพนี้ให้หักเป็นค่าใช้จ่ายได้ในรอบระยะเวลาบัญชีที่จ่ายแก่ลูกจ้างโดยเด็ดขาด ในจำนวนที่ไม่เกิน ร้อยละ 10 ของเงินเดือนทั้งหมดของผู้รับซึ่งบริษัท หรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลนี้ ถือเป็นหลักคำนวณเงินสมทบกองทุนสำรองเลี้ยงชีพ

โดยปกติแล้วการตั้งสำรอง เงินกองทุนให้แก่พนักงานลูกจ้างของบริษัทห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลย่อมถือเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิไม่ได้ เช่น เงินกองทุนเพื่อ

สงเคราะห์ลูกจ้างที่มีบุตรมาก แม้จะเป็นรายจ่ายเพื่อประโยชน์แก่ลูกจ้างก็ตาม แต่มีข้อ  
ยกเว้นและเงื่อนไขไว้ ดังนี้

1. เงินกองทุนนั้นต้องเป็นเงินกองทุนสำรองเลี้ยงชีพ ซึ่งบริษัท ๆ หรือ  
ห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลนั้น ๆ ตั้งขึ้น เพื่อประโยชน์แก่ลูกจ้างเมื่อออกจากงาน โดยจะหักจาก  
เงินเดือนหรือค่าจ้างของลูกจ้างจำนวนหนึ่ง เพื่อเข้ากองทุนและนายจ้างก็จ่ายสมทบให้อีก  
จำนวนหนึ่ง อาจจะเป็นครึ่งหนึ่ง หรือเท่ากับจำนวนเงินที่หักไว้จากเงินเดือนหรือค่าจ้าง  
ของลูกจ้าง

2. เงินที่นายจ้างจ่ายสมทบเข้ากองทุนสำรองเลี้ยงชีพนี้ ยังไม่ถือเป็น  
รายจ่ายของกิจการในขณะที่จ่ายสมทบจนกว่าจะได้มีการจ่ายให้แก่ลูกจ้างโดยเค็ดชขาด  
(เช่น จ่ายให้เมื่อลูกจ้างออกจากงาน เป็นต้น) จึงจะถือเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไร  
สุทธิในรอบระยะเวลาบัญชีที่มีการจ่ายให้แก่ลูกจ้างโดยเค็ดชขาด ในกรณีจ่ายเสร็จเค็ดชขาด  
แล้ว ในรอบระยะเวลาบัญชีใดบริษัทจะต้องหักภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาไว้ ณ ที่จ่าย และ  
นำส่งอำเภอกภายใน 7 วัน นับแต่วันโอนเงินนั้น อย่างไรก็ตาม สำหรับกรณีภาษีเงินได้-  
บุคคลธรรมดานั้น ในกรณีที่นายจ้างยังไม่จ่ายเงินให้แก่ลูกจ้างโดยเค็ดชขาดก็ตาม ถ้าลูกจ้าง  
ประสงค์จะเสียภาษีเงินได้ล่วงหน้าก่อนในส่วนที่นายจ้างจ่ายสมทบเพื่อลูกจ้างจะได้ไม่ต้อง  
เสียภาษีเงินได้ในอัตราสูงในเวลาที่ได้รับเงินก่อนจากกองทุน เมื่อตอนปลดเกษียณทางการ  
ก็อนุญาตให้เป็นราย ๆ ไป

### ตัวอย่าง

<sup>10</sup>บริษัท ก จำกัด ได้โอนกิจการขายและติดตั้งเครื่องปรับอากาศ พร้อมทั้ง  
โอนพนักงานจากบริษัทไปให้บริษัท ข จำกัด ในกรณีนี้บริษัทได้โอนเงินกองทุนสะสมของ  
พนักงานแต่ละคนไปให้บริษัท ข ค้ำย โดยเข้าบัญชีพนักงานแต่ละคนเป็นเจ้าหนี้บริษัท ข ไว้

<sup>10</sup>สรรพากร, กรม, "ตอบข้อหารือภาษีอากร," สรรพากรศาสตร์ 23

กรมสรรพากรวินิจฉัยว่า ในการโอนเงินกองทุนสำรองเลี้ยงชีพไปให้บริษัท ข  
นี้ ย่อมถือเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิของบริษัทได้ เพราะถือว่าได้มีการจ่ายไป  
โดยเด็ดขาดแล้ว เมื่อมีการโอนเงินกองทุนของพนักงานแต่ละคนไปเป็นเจ้าหนี้บริษัท  
พนักงานแต่ละคนมีสิทธิเรียกร้องในเงินกองทุนนี้ได้ทันทีโดยไม่มีเงื่อนไขใด ๆ ทั้งสิ้น

#### ตัวอย่าง

บริษัทหนึ่งได้จ่ายเงินสำรองเลี้ยงชีพ เข้ากองทุนเลี้ยงชีพของพนักงานเรื่อย  
มา โดยเมื่อทำการปิดบัญชีสิ้นปีแต่ละปี บริษัทได้นำเงินที่จ่ายสมทบเข้ากองทุนนี้มาบวกกลับ  
เพื่อเป็นกำไรที่ต้องเสียภาษีเงินได้ตลอดมาในรอบระยะเวลาบัญชีปี 2517 บริษัทได้จ่าย  
เงินกองทุนสำรองเลี้ยงชีพทั้งสิ้นที่หักจากเงินเดือน ของพนักงานและส่วนที่บริษัทจ่ายสมทบ  
ให้กับพนักงานของบริษัทรับไปโดยเด็ดขาด แต่บริษัทมิได้นำที่รายการนี้เป็นค่าใช้จ่ายหัก  
จากกำไรเพื่อเสียภาษีเงินได้ สำหรับรอบระยะเวลาบัญชีปี 2517 ไว้

#### กรมสรรพากร วินิจฉัยว่า

บริษัทได้จ่ายเงินกองทุนเลี้ยงชีพไปให้แก่พนักงานรับไปโดยเด็ดขาดในรอบระยะ  
เวลาบัญชี ปี 2517 บริษัทจะต้องนำเงินกองทุนสำรองเลี้ยงชีพส่วนที่บริษัทได้จ่ายสมทบนั้น  
มาหักเป็นค่าใช้จ่ายในรอบระยะเวลาบัญชีปี 2517 นั้น บริษัทจะยกไปหักเป็นค่าใช้จ่าย  
ในรอบระยะเวลาบัญชีปี 2518 ไม่ได้ เป็นการขัดต่อบทบัญญัติมาตรา 65 ตรี (6) ซึ่ง  
บัญญัติว่า

เงินกองทุนสำรองเลี้ยงชีพ ที่บริษัทจ่ายสมทบ และจัดสรรให้ลูกจ้างให้นำมาหัก  
เป็นค่าใช้จ่าย ได้ในรอบระยะเวลาบัญชีปี ที่จ่ายให้แก่ลูกจ้างไปโดยเด็ดขาด

3. การจ่ายให้โดยมีเงื่อนไขนั้น ไม่ถือว่าเป็นการจ่ายให้แก่ลูกจ้างโดย  
เด็ดขาด ฉะนั้นจึงถือว่าเงินที่นายจ้างจ่ายสมทบให้ นี้ เป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไร  
สุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาของกิจการนายจ้างไม่ได้

## ตัวอย่าง

<sup>11</sup>บริษัทหนึ่งจัดตั้งกองทุนสำรองเลี้ยงชีพ พนักงานผู้สมัครเข้าเป็นสมาชิกของกองทุนจะแจ้งให้บริษัทฯ หักเงินเดือนของตนนำส่งกองทุนทุกเดือน และบริษัทฯ จะจ่ายสมทบให้ตามอัตราซึ่งขึ้นอยู่กับอายุการทํางานของพนักงาน เงินกองทุนทั้งส่วนของสมาชิกและบริษัท จะมอบให้คณะผู้แทนสมาชิกรักษาไปจัดหาผลประโยชน์เพื่อสมาชิกโดยจะไม่มีโอนกลับคืนมายังบริษัทฯ ค่าใช้จ่ายในการบริหารจัดการกองทุนที่ใช้จากเงินกองทุน และพนักงานมีสิทธิได้รับเงินกองทุน เมื่อปลดเกษียณ ถึงแก่กรรม ให้ออก ลาออก หรือปลดออกแต่หากพนักงานทำผิดเงื่อนไขระเบียบของกองทุน บริษัทจะงดจ่ายเงินสะสมเฉพาะส่วนสมทบของบริษัท

### กรมสรรพากร วินิจฉัยว่า

เงินสมทบส่วนของบริษัท ซึ่งพนักงานมีสิทธิจะรับไปต่อเมื่อออกจางานไม่ถือเป็น การจ่ายให้กับพนักงานโดยเด็ดขาด บริษัทจะนำมาหักเป็นค่าใช้จ่ายในปีที่บริษัทจ่ายสมทบไม่ได้ จะนำมาหักได้ในปีที่จ่ายให้กับพนักงานโดยเด็ดขาด เมื่อพนักงานออกจากงานเท่านั้น ส่วนผลประโยชน์ที่ได้เนื่องจากคณะผู้แทนสมาชิกรักษาเงินกองทุนไปจัดหาผลประโยชน์ ซึ่งผลประโยชน์ตลอดจนเงินสมทบส่วนของบริษัทจะไม่กลับมายังบริษัท อีกไม่ ว่ากรณีใด ๆ ผลประโยชน์ที่ได้รับจึงเป็นเงินได้ของคณะผู้แทนสมาชิก และเมื่อคณะผู้แทนสมาชิกมีฐานะเป็นคณะบุคคล จึงมีหน้าที่ต้องนำผลประโยชน์ที่ได้รับจากการเอาเงินกองทุนไปลงทุน มายื่นแบบแสดงรายการเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา และเมื่อพนักงานแต่ละคนได้รับส่วนแบ่งผลประโยชน์จากการลงทุนของคณะบุคคลย่อมได้รับยกเว้น ไม่ต้องนำไปรวมคำนวณเพื่อเสียภาษีเงินได้ตามบทบัญญัติมาตรา 42 (14) แห่งประมวลรัษฎากร

<sup>11</sup>สรรพากร, กรม, "ตอบข้อหารือภาษีอากร," สรรพากรสารสิน 23

4. เงินกองทุนสำรองเลี้ยงชีพ ส่วนที่จะนำมาหักเป็นรายจ่ายของกิจการได้นั้น หมายความว่าเงินที่นายจ้างจ่ายสมทบให้แก่ลูกจ้าง โดยเด็ดขาด เท่านั้นไม่ได้หมายถึงเงินเดือนหรือค่าจ้างที่หักจาก ลูกจ้าง พนักงานไว้ เพราะเงินที่หักจากพนักงานลูกจ้างไว้ นั้นแท้จริงคือเงินเดือนของลูกจ้างนั่นเอง ซึ่งบริษัทใ้ถือคือเป็นรายจ่ายประเภทเงินเดือนไว้แล้ว

5. ในกรณีที่ยังไม่มีการจ่ายเงินกองทุนนี้ให้แก่ลูกจ้างโดยเด็ดขาด แต่บริษัทได้นำเงินกองทุนสำรองเลี้ยงชีพที่เป็นของลูกจ้างและส่วนที่บริษัทจ่ายสมทบให้ ไปให้บริษัทการเงินลงทุนหาผลประโยชน์ ดอกเบี้ยที่บริษัทได้รับจากบริษัทการเงินนั้น ย่อมถือได้ว่าเป็นเงินได้ของบริษัท ซึ่งต้องนำมาคำนวณกำไรสุทธิ เพื่อเสียภาษีต่อไป

### 3. รายจ่ายส่วนตัว มาตรา 65 ตรี (3)

"รายจ่ายอันมีลักษณะเป็นการส่วนตัว การให้โดยเสน่หา หรือการกุศล เว้นแต่การกุศลสาธารณะ ในส่วนที่ไม่เกินร้อยละ 1 ของกำไรสุทธิ"

บทบัญญัติตามมาตรานี้ ห้ามไม่ให้นำรายจ่ายส่วนตัว รายจ่ายโดยเสน่หา รายจ่ายการกุศล มาถือเป็นรายจ่ายของกิจการ นั่นคือ ห้ามหักรายจ่ายที่ไม่เกี่ยวกับการหารายได้ของกิจการ แม้จะได้มีการจ่ายไปจริงแต่ยกเว้นให้สำหรับรายจ่ายการกุศลสาธารณะ เพียงไม่เกินร้อยละ 1 ของกำไรสุทธิ ก่อนหักรายจ่ายการกุศล จึงแยกพิจารณาการจ่ายส่วนตัวออกได้ดังนี้

1. รายจ่ายอันมีลักษณะเป็นการส่วนตัว หมายถึง รายจ่ายส่วนตัวของผู้บริหารงาน พนักงาน ซึ่งมีใช้รายจ่ายตามปกติเพื่อการดำเนินกิจการของธุรกิจนั้น ๆ เช่น รายจ่ายค่าน้ำ ค่าไฟ ของบ้านพักส่วนตัวของผู้จัดการ

2. การให้โดยเสน่หา ๆ นี้ แท้ที่จริงก็คือ รายจ่ายอันมีลักษณะเป็นการส่วนตัวนั่นเอง เพราะไม่เกี่ยวกับการดำเนินงานของกิจการ เป็นการให้ด้วยความพึงพอใจส่วนตัวเท่านั้นแต่ถ้าเป็นการให้เพื่อผลทางธุรกิจแล้วย่อมถือเป็นรายจ่ายของกิจการได้ เช่น การให้รางวัลเพื่องานของกิจการ รายจ่ายค่าซื้อของขวัญมอบแก่ลูกค้าเนื่องในโอกาสต่าง ๆ ที่ไม่ใช่เป็นการโฆษณา ย่อมเข้าลักษณะเป็นรายจ่ายอันมีลักษณะเป็นการให้โดยเสน่หา

3. การกุศล ระบายการกุศลที่จะนำมาหักเป็นค่าใช้จ่ายได้นี้ต้องเป็นการบริจาคต่อองค์การหรือสถาบันซึ่งให้ประโยชน์สาธารณะชนเป็นส่วนรวมและยอมให้หักเป็นค่าใช้จ่ายได้เพียงเท่าที่จ่ายไปจริง แต่ไม่เกินร้อยละ 1 ของกำไรสุทธิ (ต้องเป็นกำไรสุทธิที่ได้ปรับปรุงให้เป็นไปตาม ม.65 ทวิ และ ม.65 ตริ แห่งประมวลรัษฎากร) ในกรณีที่นิติบุคคลใดบริจาคเงินให้สมาคมไม่ถือเป็นการบริจาคเพื่อกุศลสาธารณะเว้นแต่บริจาคให้แก่สมาคมต่อต้านโรคมะเร็งแห่งประเทศไทย

### ตัวอย่างที่ 1

บริษัทแห่งหนึ่ง ประกอบกิจการขายรถยนต์ได้นำรถยนต์ไปทูลเกล้าถวายแด่พระบาทสมเด็จพระเจ้าอยู่หัว เพื่อพระราชทานแก่ ราชแพทย์หลวงสวนจิตรลดา เช่นนี้ ถือว่ากิจการแพทย์หลวงเป็นกิจการการกุศลสาธารณะ จึงยอมให้หักเป็นรายจ่ายได้เฉพาะในส่วนที่ไม่เกินร้อยละ 1 ของกำไรสุทธิ<sup>12</sup>

### ตัวอย่างที่ 2

บริษัทแห่งหนึ่ง โอนที่ดินให้แก่ทางราชการเพื่อสร้างเป็นสวนสาธารณะ โดยไม่คิดค่าตอบแทนใด ๆ การโอนที่ให้แก่ทางราชการ เช่นนี้ ถือได้ว่าเป็นการบริจาคเพื่อกุศลสาธารณะ จึงยอมให้นำราคาต้นทุนของที่ดินนั้นมาหักเป็นรายจ่ายได้ทั้งหมด แต่ไม่เกินร้อยละ 1 ของกำไรสุทธิ<sup>13</sup>

<sup>12</sup>สรรพากร, กรม, "ตอบข้อหารือภาษีอากร," สรรพากรศาสตร์ 23 (กรกฎาคม - สิงหาคม 2519): 91.

<sup>13</sup>สรรพากร, กรม, "ตอบข้อหารือภาษีอากร," สรรพากรศาสตร์ 24 (มีนาคม - เมษายน 2520): 83.

### ตัวอย่างที่ 3

การให้ทุนการศึกษาเข้าลักษณะเป็นรายจ่ายเพื่อการกุศลสาธารณะ ซึ่งบริษัทนำมาหักเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิได้ จะต้องเป็นการให้ทุนการศึกษากับสถานศึกษา หรือกับองค์การกุศลสาธารณะตามที่รัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลังประกาศกำหนดตามมาตรา 47 (7)(ข) แห่งประมวลรัษฎากร

#### 4. การรับรองหรือค่าบริการในส่วนที่เกินสมควร (มาตรา 65 ตรี (4))

การรับรองในส่วนที่เกินสมควรนี้จะถือหักเป็นรายจ่ายไม่ได้ ฉะนั้นจึงมักมีปัญหาว่าการรับรองในลักษณะใดและจำนวนเท่าใดจึงจะไม่เกินสมควร ซึ่งกรมสรรพากรได้วางหลักเกณฑ์ให้พิจารณาไว้ดังนี้

##### 1. การรับรองต้องมีลักษณะดังต่อไปนี้

(1) เป็นการรับรองอันจำเป็นตามประเพณีทางการค้าและในระหว่างการรับรองหรือในทันทีก่อนหรือหลังการรับรองต้องมีการปฏิบัติงานเกี่ยวกับกิจการค้า หรือมีการหารือเพื่อประโยชน์แห่งกิจการค้าของบริษัท

(2) เป็นการรับรองเฉพาะที่พึงเห็นว่าจะมีผลทำให้ส่งเสริมรายได้ หรือตัดทอนรายจ่าย และ

(3) เป็นค่าอาหาร ค่าเครื่องคิม ค่าคุมทรสพ ค่าใช้จ่ายเกี่ยวกับการกีฬา หรือค่าใช้จ่ายอย่างอื่นอันเกี่ยวเนื่องโดยตรงกับค่าใช้จ่ายดังกล่าว

2. จำนวนเงินการรับรองที่จะหักเป็นรายจ่ายได้ให้จำกัดอยู่เฉพาะส่วนที่ไม่เป็นรายจ่ายอันพุ่มเพื่อตามฐานะของบุคคลซึ่งได้รับการรับรอง

##### 3. การรับรองจะต้องมีเอกสารประกอบดังต่อไปนี้<sup>14</sup>

<sup>14</sup>สรรพากร, กรม, "ตอบข้อหารือภาษีอากร," สรรพากรศาสตร์ 23 (มกราคม - กุมภาพันธ์ 2519): 75.

- (1) ใบรับหรือหลักฐานของผู้รับเงินสำหรับเงินที่จ่ายเป็นค่ารับรอง  
เว้นแต่ ค่ารับรองจำนวนเล็กน้อย ซึ่งผู้รับเงินไม่มีหน้าที่ต้องออกใบรับ
- (2) รายชื่อและตำแหน่งงานของบุคคลซึ่งได้รับการรับรอง และเข้า  
รวมในการรับรองและ
- (3) คำชี้แจงแสดงลักษณะของงานที่ปฏิบัติ หรือเรื่องที่ทำหรือในระหว่าง  
การรับรอง หรือในทันทีก่อนหรือหลังการรับรอง
- ฉะนั้น ค่ารับรองที่จะคิดเป็นรายจ่ายได้ไม่รวมถึงค่ารับรองที่จ่ายไปเพื่อ  
รับรองกรรมการ ลูกจ้าง หรือพนักงานของบริษัทเอง หรือข้าราชการ พนักงานหรือลูกจ้าง  
ของรัฐหรือของราชการส่วนท้องถิ่น

5. รายจ่ายอันมีลักษณะเป็นการลงทุน (มาตรา 65 ทรี (5))

"รายจ่ายอันมีลักษณะเป็นการลงทุน หรือรายจ่ายในการต่อเติมหรือเปลี่ยนแปลงขยายออกหรือทำให้ดีขึ้นซึ่งทรัพย์สิน แต่ไม่ใช่เป็นการซ่อมแซมให้คงสภาพเดิม"

(1) รายจ่ายอันมีลักษณะเป็นการลงทุน (Capital Expenditure) ซึ่งห้าม  
ไม่ให้ถือเป็นรายจ่ายเพราะว่า เป็นรายจ่ายซึ่งให้ผลประโยชน์เกินกว่าหนึ่งรอบระยะเวลา  
บัญชีกิจการจะต้องบันทึกรายการทรัพย์สินที่เกิดขึ้นทั้งหมดไว้ก่อน แล้วตัดจ่ายออกไปหลาย ๆ  
รอบระยะเวลาบัญชี จนกว่าจะหมดผลประโยชน์นั้น โดยการศึกษาหักค่าสึกหรอและค่าเสื่อม  
ราคาตามอัตราที่กำหนดไว้ในพระราชกฤษฎีกา ดังกล่าวแล้วข้างต้น

สมาคมนักบัญชีแห่งประเทศไทย ได้กำหนดหลักเกณฑ์ในการพิจารณาการจ่าย  
อันมีลักษณะเป็นทุนไว้ ดังนี้

1. ให้พิจารณาถึงกรรมสิทธิ์ที่ได้รับ หมายความว่า รายจ่ายใดที่ได้จ่ายไปแล้ว  
ได้กรรมสิทธิ์ในการครอบครองทรัพย์สินนั้นหรือไม่ ถ้าได้รับก็ถือว่าเป็นรายจ่ายอันมีลักษณะ  
เป็นทุน



2. ให้พิจารณาถึงประโยชน์ที่ได้รับ หมายความว่า รายจ่ายนั้น เมื่อจ่ายแล้ว แม้ไม่ได้กรรมสิทธิ์ในทรัพย์สินมาครอบครองก็ดี แต่ทรัพย์สินนั้นก่อให้เกิดประโยชน์ต่อกิจการ เป็นเวลาเกินกว่าหนึ่งรอบระยะเวลาบัญชี ก็ถือว่าเป็นรายจ่ายอันมีลักษณะลงทุน

3. ให้พิจารณาถึงความสำคัญของจำนวนเงิน ถ้ารายจ่ายในทรัพย์สินนั้นเป็นรายจ่ายจำนวนมากไม่ว่าจะเป็นการจ่ายครั้งเดียวหรือผ่อนชำระก็ตาม ก็ถือได้ว่าเป็นรายจ่ายลักษณะลงทุน เช่น รายจ่ายผ่อนชำระค่าซื้อรถยนต์ของกิจการ เป็นต้น อย่างไรก็ตามในทางปฏิบัติ หากรายจ่ายนั้นเป็นจำนวนเงินเล็กน้อย ต่ำกว่า 500 บาท แต่เข้าหลักเกณฑ์ตามข้อ 1 หรือข้อ 2 ก็ไม่ถือว่าเป็นรายจ่ายอันมีลักษณะเป็นทุน

### ตัวอย่าง

ธนาคารได้ใช้เครื่องสมองกลในการลงบัญชี ซึ่งในการใช้เครื่องสมองกลลงบัญชีนี้ ธนาคารต้องซื้อจานแม่เหล็กบันทึกข้อมูล ซึ่งอายุการใช้งาน ขึ้นอยู่กับอุณหภูมิของห้องที่เก็บจานและจำนวนครั้งที่ใช้งานอยู่ระหว่าง 6 เดือน ถึง 5 ปี จึงหาวิธีว่าจะจำหน่ายค่าซื้อแผ่นจานแม่เหล็กบันทึกข้อมูลเป็นรายจ่ายของปีที่ใช้ได้หรือไม่

### กรมสรรพากร วินิจฉัยว่า

ค่าซื้อจานแม่เหล็กบันทึกข้อมูล ซึ่งใช้กับเครื่องสมองกลในการลงบัญชีกระแสรายวันเป็นรายจ่ายอันมีลักษณะเป็นการลงทุน จะนำมาหักเป็นรายจ่ายไม่ได้จะหักเป็นรายจ่ายได้ ก็เฉพาะค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาตามมาตรา 65 ทวิ (2) แห่งประมวลรัษฎากร แต่ถ้าจานแม่เหล็กดังกล่าวชำรุดใช้การไม่ได้ในปีใด ธนาคารยอมนำมูลค่าต้นทุนที่ยังเหลืออยู่ มาหักเป็นรายจ่ายในปีนั้นได้ทั้งหมด<sup>15</sup>

<sup>15</sup> สรรพากร, กรม, "ตอบข้อหารือภาษีอากร," สรรพากรสาส์น 23 (พฤศจิกายน - ธันวาคม 2519): 127.

2. รายจ่ายค่าดอกเบี้ยแยกพิจารณาได้ 2 กรณี ดังนี้

1) ค่าดอกเบี้ยเงินกู้ยืมที่จะถือเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้นั้นมีเงื่อนไขดังนี้

ก. เป็นดอกเบี้ยที่เกิดขึ้นโดยตรงเนื่องจากการดำเนินการค้าหรือวิชาชีพ หรือ

ข. เป็นดอกเบี้ยที่เกิดขึ้นเกี่ยวเนื่องโดยตรงต่อทรัพย์สินที่ก่อให้เกิดรายได้

ค. ทั้งข้อ ก และ ข จะต้องไม่เป็นดอกเบี้ยที่ถือได้ว่าเป็นรายจ่ายลักษณะการลงทุน

2) ดอกเบี้ยที่ถือเป็นรายจ่ายอันมีลักษณะเป็นทุนมีหลักเกณฑ์ดังนี้

2.1 ค่าดอกเบี้ยเงินกู้เพื่อการก่อสร้าง ที่ทำการหรืออาคารให้คำนวณแยกเป็น 2 ระยะ ดังนี้

- ค่าดอกเบี้ยเงินกู้ ระหว่างก่อสร้าง จนกระทั่งเสร็จงานหรือก่อให้เกิดรายได้ตามวัตถุประสงค์แล้ว ให้ถือเป็นค่าใช้จ่ายในการลงทุน

- ค่าดอกเบี้ยเงินกู้ หลังจากก่อสร้างเสร็จหรือก่อให้เกิดรายได้ตามวัตถุประสงค์แล้ว ให้ถือเป็นค่าใช้จ่ายในการหารายได้

2.2 ค่าดอกเบี้ยเงินกู้ เพื่อซื้อทรัพย์สินอื่น ๆ ให้คำนวณแยกเป็น 2 รายการ ดังนี้

- ค่าดอกเบี้ยเงินกู้ที่ต้องเสียในระหว่างการซื้อทรัพย์สิน จนกระทั่งทรัพย์สินนั้นใช้งานได้ตามสภาพ ให้ถือเป็นค่าใช้จ่ายในการลงทุน

- ค่าดอกเบี้ยเงินกู้ที่ต้องเสียหลังจากทรัพย์สินที่ซื้อนั้นใช้งานได้ตามสภาพแล้ว ให้ถือเป็น ค่าใช้จ่ายในการหารายได้

กรณีที่ไม่สามารถ จำแนกออกได้ ว่าดอกเบี้ยที่จ่ายไปนั้น เป็นของการก่อสร้างทรัพย์สินหรือการซื้อทรัพย์สินเพราะมีการดำเนินงานพร้อม ๆ กัน ก็ให้จำแนกดอกเบี้ยนั้นออกตามส่วนของ เงินกู้ทั้งสิ้นเทียบกับยอดเงินกู้ที่ใช้เพื่อการก่อสร้าง หรือเพื่อซื้อทรัพย์สิน

เพื่อแยกเป็นค่าดอกเบี้ยส่วนที่ควรถือเป็นค่าใช้จ่ายในการลงทุน และค่าดอกเบี้ยส่วนที่ควรถือเป็นค่าใช้จ่ายในการหารายได้

### ตัวอย่าง

1)<sup>16</sup>บริษัทหนึ่งได้ซื้อเครื่องจักรราคา 10 ล้านบาท โดยผ่อนชำระราคาให้ผู้ขายแต่บริษัท ต้องเสียดอกเบี้ยจากราคาที่ค้างชำระ โดยผลของสัญญาเริ่มใช้บังคับตั้งแต่วันที่ 1 มีนาคม 2515 เป็นต้นไป และบริษัท ต้องจ่ายดอกเบี้ยให้กับผู้ขาย ตั้งแต่เดือน มีนาคม 2515 ถึงเดือน กันยายน 2519 ได้ติดตั้งเครื่องจักรและใช้การได้ตามสภาพในเดือนเมษายน และเดือน พฤษภาคม 2515 บริษัท ประสงค์จะตัดค่าเสื่อมราคาของเครื่องจักรรวมทั้งดอกเบี้ย โดยถือว่า ดอกเบี้ยเป็นค่าใช้จ่ายฝ่ายทุนรวมกับราคาเครื่องจักร ไม่ใช่ค่าใช้จ่ายในการดำเนินการจะใช่หรือไม่

2) กรณีที่บริษัท ได้รับการส่งเสริมการลงทุน แล้วจะดำเนินการตัดค่าเสื่อมราคาของดอกเบี้ยตามข้อ 1 ได้หรือไม่

### กรมสรรพากร วินิจฉัยว่า

- ดอกเบี้ยเงินผ่อนที่บริษัทต้องจ่ายในระหว่างการใช้เครื่องจักร จนกระทั่งเครื่องจักรนั้นใช้การได้ตามสภาพ คือตั้งแต่เดือนเมษายน และเดือน พฤษภาคม 2515 แล้วแต่กรณีตามข้อเท็จจริงที่แจ้งไปนั้น ให้ถือเป็นรายจ่ายอันมีลักษณะเป็นการลงทุนต้องนำมารวมเข้าเป็นราคาเครื่องจักรและต้องห้ามมิให้นำมาเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้ แต่หักเป็นค่าสึกหรอ และค่าเสื่อมราคาตามพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 22) พ.ศ.2509 ได้ในฐานะที่เป็นส่วนหนึ่งของราคาต้นทุนของเครื่องจักร

<sup>16</sup>สรรพากร, กรม, "ตอบข้อหารือภาษีอากร," สรรพากรศาสตร์ 23 (กันยายน - ตุลาคม 2519): 161.

- คอกเบี้ยเงินผ่อนดังกล่าวที่ต้องเสียหลังจากที่ติดตั้งเครื่องจักรจนใช้การได้ตามสภาพแล้ว คือตั้งแต่เดือนเมษายน และเดือนพฤษภาคม 2515 แล้วแต่กรณีดังกล่าวให้ถือเป็นค่าใช้จ่ายในการหารายได้ นำมาเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้ ในรอบระยะเวลาบัญชีที่ได้จ่ายไปจริงได้

3) ในกรณีบริษัทฯ ได้รับความส่งเสริมการลงทุน การปฏิบัติเกี่ยวกับคอกเบี้ยเงินผ่อนซื้อเครื่องจักรสำหรับการคำนวณกำไรสุทธิในระหว่าง ที่ได้รับความส่งเสริมการลงทุนนี้ บริษัทฯ จะต้องปฏิบัติเช่นเดียวกับที่กล่าวในข้อ 1 และ 2

#### 6. ภาษีเงินได้ของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล (มาตรา 65 ตรี (6))

(1) บทบัญญัตินี้ ห้ามมิให้นำภาษีเงินได้ของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล มาถือเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้ ซึ่งหมายเฉพาะภาษีเงินได้นิติบุคคลเท่านั้น ส่วนภาษีอากรประเภทอื่น เช่น ภาษีการค้า กฎหมายยอมให้ถือเป็นรายจ่าย ในการคำนวณกำไรสุทธิ ได้ตามปกติ

(2) ภาษีเงินได้ของห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลนั้น หมายความว่ารวมถึงภาษีเงินได้ที่เก็บจากเกณฑ์อื่น ๆ ด้วยนอกเหนือจากเกณฑ์กำไรสุทธิ เช่น ภาษีเงินได้ที่จัดเก็บจากการจำหน่ายผลกำไร

#### ตัวอย่าง

<sup>17</sup>บริษัท หนึ่ง ใดส่งเงินได้พึงประเมินออกไปให้บริษัทในต่างประเทศ ซึ่งบริษัท มีหน้าที่ต้องหักภาษีไว้ตามมาตรา 70 แห่งประมวลรัษฎากร แต่ได้หักไว้ไม่ถูกต้องครบถ้วน เนื่องจากสำคัญผิดในประเภทของเงินได้ พึงประเมินที่จ่ายออกไป และได้ถูกกรมสรรพากรประเมินภาษีเพิ่มเติม ซึ่งบริษัท ก็ได้จัดการชำระให้แล้ว แต่บริษัทฯ

<sup>17</sup>สรรพากร, กรม, "ตอบข้อหารือภาษีอากร," สรรพากรศาสตร์ 23 (พฤษภาคม - มิถุนายน 2519): 101.

ไม่สามารถจะเรียกชำระคืนจากบริษัทต่างประเทศตามการประเป็นดังกล่าวยอน่น่าหัก  
เป็นรายจ่ายได้ ไม่ต้องห้ามตามมาตรา 65 ตรี (6) แห่งประมวลรัษฎากร และหาหรือ  
ว่าความเข้าใจของสำนักงานฯ จะเป็นการถูกต้องหรือไม่ ถึงความแจ่งอยู่แล้วนั้น

กรมสรรพากรวินิจฉัยว่า ในกรณีบริษัท ส่งเงินได้พึงประเมินไปให้บริษัทต่าง  
ประเทศ ซึ่งบริษัท มีหน้าที่ต้องหักภาษีไว้ ณ ที่จ่าย ตามมาตรา 70 แห่งประมวลรัษฎากร  
แต่บริษัท ใดหักภาษีไว้ไม่ครบถ้วน บริษัท จะต้องร่วมรับผิดชอบกับบริษัทต่างประเทศนั้น  
โดยอนุโลมตามมาตรา 54 แห่งประมวลรัษฎากร โดยถือว่าเป็นภาษีที่บริษัท มีหน้าที่และ  
ความรับผิดชอบเป็นอีกส่วนหนึ่งที่บริษัท ใดมีอยู่แล้วตามปกติ และเมื่อภาษีที่บริษัท จะต้อง  
หน้าที่และความรับผิดชอบชำระส่วนนี้เป็นภาษีเงินได้ของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่  
ต้องชำระตามประมวลรัษฎากรแล้ว บริษัท จะนำมาหักเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไร  
สุทธิไม่ได้ เพราะต้องห้ามตามมาตรา 65 ตรี (6) แห่งประมวลรัษฎากร

(3) ภาษีเงินได้เฉพาะที่จ่ายให้แก่รัฐบาลไทยเท่านั้น จึงจะเป็นรายจ่ายที่  
ต้องห้ามตามบทบัญญัตินี้ ถ้าเป็นภาษีเงินได้นิติบุคคลที่ส่งจ่ายให้แก่รัฐบาลต่างประเทศยอม  
ถือเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิได้ เช่นกรณีประเทศไทยมีสาขาในต่างประเทศ  
และสาขาได้เสียภาษีเงินได้ให้แก่รัฐบาลในต่างประเทศที่สาขาตั้งอยู่ ภาษีเงินได้นี้ยอมถือ  
เป็นค่าใช้จ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิรวมของบริษัทได้

(4) กรณีที่ประเทศไทยมีสัญญาข้อตกลงกับต่างประเทศ เพื่อเว้นการจัด  
เก็บภาษีซ้อนก็ให้หน้าภาษีเงินได้ที่ชำระให้แก่รัฐบาลต่างประเทศแล้ว เป็นเครดิตหักออกจาก  
ภาษีเงินได้ที่ต้องชำระในประเทศไทยได้ตามข้อตกลง เช่น ข้อตกลงระหว่างรัฐบาลไทย  
กับรัฐบาลญี่ปุ่น เป็นต้น

(5) ภาษีเงินได้นิติบุคคลซึ่งต้องห้ามตามมาตรา นี้ เหตุที่บัญญัติห้ามไว้  
ก็เพราะว่าภาษีเงินได้นิติบุคคลนี้กำหนดจ่ายจากยอดกำไรสุทธิของกิจการ มิใช่เป็นราย  
จ่ายในการดำเนินงานโดยแท้จริง และถ้ากิจการนั้นมีผลการดำเนินงานขาดทุน ก็จะไม่  
มีรายจ่ายค่าภาษีเงินได้นี้ เป็นภาษีเงินได้นิติบุคคลตามที่กำหนดไว้ในประมวลรัษฎากร  
ซึ่งบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลมีหน้าที่ต้องเสียตามกฎหมาย เป็นการเฉพาะตัว หาก

เป็นภาษีเงินได้ที่บริษัท หรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลอื่น ต้องเสียก็ยอมนำมาหักเป็นรายจ่าย  
ได้

### ตัวอย่าง

บริษัท ก ทำการกู้เงินมาจากบริษัทต่างประเทศที่มีได้ประกอบกิจการใน  
ประเทศไทยโดยมีข้อตกลงว่าบริษัท ก จะเป็นผู้รับภาระภาษีหัก ณ ที่จ่าย ตามมาตรา 70  
(2) แห่งประมวลรัษฎากรแล้ว ภาษีดังกล่าวจะถือเป็นรายจ่ายต้องห้ามตามมาตรา 65  
ตรี (6) หรือไม่

กรมสรรพากร วิเคราะห์ว่า ภาษีเงินได้บริษัท หรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลซึ่ง  
มาตรา 65 ตรี (6) แห่งประมวลรัษฎากร ห้ามมิให้ นำมาหักเป็นรายจ่ายนั้น หมายถึง  
ภาษีเงินได้ที่บริษัท หรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลนั้น เองมีหน้าที่จะต้อง เสียหรือมีหน้าที่รับผิดชอบ  
ชอบตามกฎหมาย สำหรับภาษีที่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลต่างประเทศเป็นผู้มีหน้าที่เสียภาษี  
เงินได้แต่ที่บริษัทต้องรับผิดชอบเสียภาษีแทนในนั้น เป็นกรณีผูกพันตามสัญญาที่มีต่อกัน มิใช่บริษัท  
เองมีหน้าที่ต้องเสียภาษีหรือมีหน้าที่ต้องรับผิดชอบตามกฎหมาย ดังนั้น ภาษีที่บริษัทออกให้  
ดังกล่าว จึงนำมาหักเป็นรายจ่ายได้ ไม่ต้องห้ามตามมาตรา 65 ตรี (6) แห่งประมวล  
รัษฎากร

(6) เงินเพิ่มภาษีเงินได้นิติบุคคลถือเป็นภาษีเงินได้นิติบุคคลด้วยเหมือนกัน  
จึงต้องห้ามมิให้ถือเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิ<sup>18</sup>

(7) การถอนเงินโดยปราศจากคาคอแทนของผู้เป็นหุ้นส่วนในห้างหุ้นส่วน  
(มาตรา 65 ตรี (7))

<sup>18</sup> สรรพากร, กรม, "ตอบข้อหารือภาษีอากร," สรรพากรศาสตร์ 23  
(กรกฎาคม - สิงหาคม 2519): 127.

"การถอนเงินในกรณีนี้หมายถึง การถอนเงินของผู้เป็นหุ้นส่วนเฉพาะในกิจการห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลเท่านั้น ซึ่งอาจเป็นการถอนเงินทุนหรือถอนเงินกำไร มาเพื่อใช้สร้างตัวของผู้เป็นหุ้นส่วนเอง หรืออาจเป็นการถอนแบ่งสรรกำไรล่วงหน้า ระหว่างดำเนินงานจึงไม่ถือเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิ แต่ถ้าหากเงินถอนของผู้เป็นหุ้นส่วน มีค่าตอบแทนก็คือเป็นค่าใช้จ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิได้ แต่ทั้งนี้จะต้องไม่เป็นรายจ่ายที่เกินสมควร"

การที่กฎหมายกำหนดเฉพาะการถอนเงินของผู้เป็นหุ้นส่วนในห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ก็เนื่องจากการดำเนินงานของห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลโดยส่วนใหญ่แล้ว มักจะเป็นกิจการในครอบครัว มีผู้ถือหุ้นเพียงไม่กี่คน จึงสามารถถ่ายเทกำไรจากห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลไปยังผู้เป็นหุ้นส่วนด้วยการปรุ้งแต่งกำไรสุทธิ เพื่อเสียภาษีให้น้อยลงหรือขาดทุน เพื่อจะได้ไม่ต้องเสียภาษี แต่ขณะเดียวกันผู้เป็นหุ้นส่วนมักจะมีฐานะดีกว่ากิจการซึ่งการถอนเงินโดยปราศจากค่าตอบแทนนี้ก็เป็นกรถ่ายเทกำไรวิธีหนึ่งกฎหมายจึงห้ามมิให้ถือเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษี

(8) เงินเดือนของผู้ถือหุ้นหรือผู้เป็นหุ้นส่วนเฉพาะส่วนที่จ่ายให้เกินสมควร  
(มาตรา 65 ตรี (8))

บทบัญญัตินี้กำหนดไว้เฉพาะผู้ถือหุ้นหรือผู้เป็นหุ้นส่วน ที่เข้ามาดำเนินการให้แก่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล โดยได้รับเงินเดือนมากเกินสมควร เพราะถือว่าเงินเดือนที่ได้รับนี้เป็นการจัดสรรกำไรให้ล่วงหน้า เพราะผู้ถือหุ้นและผู้เป็นหุ้นส่วนต่างก็เป็นเจ้าของกิจการนั่นเอง แต่ถ้าหากเป็นพนักงานลูกจ้างอื่น ๆ ซึ่งไม่มีส่วนได้เสียกับการดำเนินกิจการ ไม่มีส่วนเป็นเจ้าของกิจการการกำหนดอัตราเงินเดือนให้สูงเท่าไรก็ตาม ก็ย่อมถือเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิของกิจการได้

การพิจารณาจ่ายเงินเดือนของผู้ถือหุ้นหรือผู้เป็นหุ้นส่วนว่าจำนวนใดจึงจะเป็นรายจ่ายที่เกินสมควรนั้น ให้พิจารณาโดยเทียบเคียงกับกิจการอื่น ซึ่งมีลักษณะและฐานะเดียวกันหรือคล้ายคลึงกัน

(9) รายจ่ายที่กำหนดขึ้นเอง (มาตรา 65 ทรี (9))

"รายจ่ายที่กำหนดขึ้นเอง โดยไม่มีการจ่ายจริง หรือรายจ่ายซึ่งควร  
จะได้อำนาจในกรอบระยะเวลาบัญชีอื่น เว้นแต่ในกรณีที่ไม่สามารถจะลงจ่ายในกรอบระยะเวลา  
บัญชีใดก็อาจลงจ่ายในกรอบระยะเวลาบัญชีที่ถัดไปได้"

1) รายจ่ายที่กำหนดขึ้นเอง โดยไม่มีการจ่ายจริง ปกติแล้วรายจ่าย  
ที่จะนำมาหักในการคำนวณกำไรสุทธิ จะต้องเป็นรายจ่ายที่ก่อให้เกิดรายได้เท่านั้น ราย  
จ่ายอื่นที่กำหนดจ่ายขึ้นเองจึงไม่ถือเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิ ที่จะนำมาหักในการ  
คำนวณกำไรสุทธิได้ แม้จะมีเอกสารประกอบครบถ้วนก็ตาม โดยปกติแล้วรายจ่ายทุกราย  
การจะต้องมีใบเสร็จรับเงิน และเอกสารอื่น ๆ ประกอบการจ่ายด้วย จึงจะสมบูรณ์ถูกต้อง  
ต้อง แม้รายจ่ายบางรายการไม่สามารถเรียกร้องใบรับได้ เช่น ค่าใช้จ่ายเบ็ดเตล็ด  
ค่าแท็กซี่ ค่าเครื่องพิมพ์ ก็จะต้องจัดทำใบสำคัญจ่ายขึ้นอย่างถูกต้อง เพื่ออธิบายถึงการ  
ใช้จ่ายรายจ่ายนั้น ๆ และต้องพิสูจน์ได้ว่าได้มีการจ่ายไปจริง

2) รายจ่ายซึ่งควรจะได้จ่ายในกรอบระยะเวลาบัญชีอื่น รายจ่ายเช่น  
นี้ไม่ถือเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิ ทั้งนี้เพราะรายจ่ายที่ก่อให้เกิดรายได้ในกรอบ  
ระยะเวลาบัญชีใดก็ควรจะนำไปหักจ่ายในกรอบระยะเวลาบัญชีเดียวกัน ตามหลักการเปรียบเทียบ  
รายไ้รายจ่าย ดังนั้น จึงห้ามไม่ให้รายจ่ายต่างกรอบระยะเวลาบัญชีมารวมคำนวณ  
กำไรสุทธิ เว้นแต่รายจ่ายนั้นไม่สามารถนำลงเป็นรายจ่ายในกรอบระยะเวลาบัญชีอื่นได้  
แล้ว ก็ให้ลงจ่ายในกรอบระยะเวลาบัญชีที่ถัดไปได้

(10) ค่าตอบแทนแก่ทรัพย์สินซึ่งบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลเป็นเจ้าของ  
(มาตรา 65 ทรี (10))

ค่าตอบแทนแก่ทรัพย์สินซึ่งบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลเป็นเจ้าของ  
เองและใช้เอง จะไม่เกิดขึ้นในกรณีที่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลนั้นตั้งขึ้นตามกฎหมาย  
ไทย ทั้งนี้เพราะการคิดค่าตอบแทนระหว่างสำนักงานใหญ่และสาขา เมื่อฝ่ายหนึ่งถือเป็น  
รายจ่ายก็ย่อมเป็นรายได้ของอีกฝ่ายหนึ่ง เช่นนี้ ค่าตอบแทนที่คิดให้ระหว่างกัน จึงหักกลม  
ลบกันไปในตัวเอง เมื่อมีการทวงบการเงินรวม



ในกรณีของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายต่างประเทศ มีสำนักงานใหญ่อยู่ในต่างประเทศ และมีสาขาในประเทศไทย มักมีปัญหาในกรณีที่สำนักงานใหญ่ในต่างประเทศคิดค่าเช่าหรือค่าตอบแทนอย่างอื่นจากทรัพย์สินของตน (ซึ่งเป็นของสาขานั้นเอง) ค่าตอบแทนนี้ จึงถือเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิ เพื่อเสียภาษีเงินได้ไม่ได้

(11) คอกเบี้ยที่คิดให้สำหรับเงินทุน เงินสำรองต่าง ๆ หรือเงินกองทุนของตนเอง (มาตรา 65 ตรี (11))

บทบัญญัตินี้ห้ามมิให้บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล นำรายจ่ายค่าคอกเบี้ยซึ่งจ่ายให้แก่เงินทุนของตนเองหรือรายจ่ายค่าคอกเบี้ยที่จ่ายให้แก่เงินสำรองต่าง ๆ หรือเงินกองทุนของตนเองมาถือเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิของกิจการ เพราะเป็นการให้ค่าตอบแทนแก่ทรัพย์สิน ซึ่งบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลเป็นเจ้าของและใช้เอง ซึ่งขัดกับมาตรา 65 ตรี (10) เป็นการป้องกันมิให้ผู้ถือหุ้นหรือผู้เป็นหุ้นส่วน หรือบริษัทห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลในเครือเดียวกันได้รับส่วนแบ่งกำไรในรูปคอกเบี้ยของเงินทุนของตนเอง เพราะเท่ากับเป็นการจ่ายผลกำไร โดยใช้ทุนเป็นเกณฑ์นั่นเอง

สำหรับเงินค่าคอกเบี้ยซึ่ง บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลได้ถูกจากบุคคลภายนอกมาใช้ในการดำเนินงานของกิจการจริงแล้ว ย่อมถือเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีได้ เช่นคอกเบี้ยธนาคาร เป็นต้น

(12) "ผลเสียหายอันอาจได้กลับคืนเนื่องจากการประกันหรือสัญญาคุ้มกันใด ๆ หรือผลขาดทุนสุทธิในรอบระยะเวลาบัญชีก่อน ๆ เว้นแต่ผลขาดทุนสุทธิยกมาไม่เกิน 5 ปี ก่อนรอบระยะเวลาบัญชีปัจจุบัน" (มาตรา 65 ตรี (12))

(1) ผลเสียหายอันอาจได้กลับคืน เนื่องจากการประกันหรือสัญญาคุ้มกันใด ๆ โดยปกติแล้ว ผลเสียหายในการดำเนินงานตามปกติธุรกิจ หากเกิดความเสียหายใด ๆ ขึ้น เนื่องจากการดำเนินงานและความเสียหายนั้นไม่สามารถเอากลับคืนมาได้ หรือไม่ได้รับการชดเชยให้ความเสียหายนั้นย่อมถือเป็นรายจ่ายในการดำเนินงานของกิจการได้ แต่ถ้าวผลเสียหายนั้นได้รับการชดเชยค่าเสียหายจากการประกันภัยหรือสัญญาคุ้มกันใด ๆ แล้ว จะถือเป็นรายจ่ายในการดำเนินงานไม่ได้

### ตัวอย่าง

บริษัท ก จำกัด นำอาคารและสินค้าของบริษัทซึ่งมีมูลค่า 200,000 บาท ไปประกันอัคคีภัยไว้กับบริษัทประกันภัยแห่งหนึ่ง โดยมีวงเงินประกัน 300,000 บาท ต่อมาเกิดไฟไหม้อาคารและสินค้าเสียหายเป็นมูลค่า 150,000 บาท แต่บริษัทประกันจ่ายชดเชยค่าเสียหายให้เพียง 100,000 บาท และสินค้าที่ถูกไฟไหม้ สามารถนำมาขายไปได้เป็นเงิน 10,000 บาท ในกรณีเช่นนี้ บริษัทฯ จะนำมูลค่าความเสียหาย 150,000 บาท มาถือเป็นรายจ่ายทั้งหมดไม่ได้ บริษัทจะต้องหักเงินชดเชยที่บริษัทประกันภัยจ่ายให้และสินค้าที่ขายได้ออกเสียก่อน กรณีนี้บริษัทเสียหายไปเพียง  $(150,000 - 100,000 - 10,000)$  40,000 บาท เท่านั้น จำนวนเงิน 40,000 บาท นี้จึงถือเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิได้

ในทางกลับกัน ถ้าบริษัท ประกันภัย จ่ายเงินชดเชยให้ 160,000 รวมกับสินค้าไฟไหม้ที่ขายได้ 10,000 บาท บริษัทจะได้กำไรจากการได้รับเงินชดเชยนี้เป็นจำนวน 20,000 บาท ซึ่งต้องนำกลับมารวมคำนวณเป็นเงินได้ด้วย

(2) ผลขาดทุนสุทธิในรอบระยะเวลาบัญชีปีก่อน ๆ ไม่ให้ถือเป็นรายจ่ายยกเว้นผลขาดทุนสุทธิยกมาไม่เกิน 5 ปี ก่อนรอบระยะเวลาบัญชีปัจจุบัน ซึ่งมีหลักปฏิบัติดังนี้

ก) ผลขาดทุนสุทธิที่จะนำมาหักกำไรสุทธิในปีปัจจุบัน หมายถึงผลขาดทุนสุทธิที่ได้ปรับปรุงรายการตามเงื่อนไขที่กำหนดไว้ในมาตรา 65 ทวิ และมาตรา 65 ทรี แห่งประมวลรัษฎากรแล้ว

ข) ในการคำนวณกำไรสุทธิของปีใด ให้ถือปีนั้นเป็นปีปัจจุบัน เป็นหลักนับย้อนหลังขึ้นไปอีก 5 ปี ถ้ามีผลขาดทุนอยู่ในรอบระยะเวลา 5 ปี ก่อนปีปัจจุบันก็ยกมาหักจากกำไรสุทธิ ปีปัจจุบันได้

ค) แต่ผลขาดทุนนั้นจะต้องหักกับกำไรสุทธิที่มีอยู่หลังจากปีที่มีผลขาดทุนเสียก่อน เมื่อมีผลขาดทุนคงเหลือก็ยกไปหักจากกำไรสุทธิในปีต่อ ๆ ไปได้ แต่ต้องไม่เกิน

5 รอบระยะเวลาบัญชี ถ้าหากยังมีผลขาดทุนสุทธิเหลืออยู่หลังจาก 5 รอบระยะเวลาบัญชีแล้วจะยกไปหักต่อไปอีกไม่ได้

ตัวอย่างที่ 1

บริษัทแห่งหนึ่งมี กำไรสุทธิและผลขาดทุนสุทธิ ดังนี้

ระยะเวลาบัญชี 2513	ขาดทุนสุทธิ	600,000 บาท
2514	ขาดทุนสุทธิ	200,000 บาท
2515	กำไรสุทธิ	100,000 บาท
2516	กำไรสุทธิ	300,000 บาท
2517	ขาดทุนสุทธิ	50,000 บาท
2518	กำไรสุทธิ	60,000 บาท
2519	กำไรสุทธิ	600,000 บาท

วิธีคำนวณผลขาดทุนยกนาคำนวณโดยนับจากปี 2519 ย้อนขึ้นไป 5 ปี ปรากฏว่ามีผลขาดทุนของปี 2514 อยู่เป็นจำนวน 200,000 บาท ถัดมาเป็นปี 2515 มีกำไรสุทธิ 100,000 บาท กำไรสุทธิปี 2515 นี้จะนำผลขาดทุน ปี 2514 มาหักยังไม่ได้ เพราะปี 2513 มีผลขาดทุนอยู่จำนวน 600,000 บาท ซึ่งสามารถนำไปหักได้ 5 รอบระยะเวลาบัญชีดังนี้ คือ กำไรสุทธิ ปี 2515, 2516, 2518 จำนวน 100,000 300,000 และ 60,000 รวมเป็นกำไรสุทธิทั้งสิ้น 460,000 บาท

ดังนั้น ปี 2513 ยังคงเหลือผลขาดทุนอยู่อีก  $(600,000 - 460,000) = 140,000$  บาท ซึ่งจะนำไปหักจ่ายกำไรสุทธิ ปี 2519 อีกไม่ได้เพราะเกิน 5 รอบระยะเวลาบัญชี<sup>19</sup>

<sup>19</sup>สรรพากร, กรม, "ตบข้อนหรือภาษีอากร," สรรพากรสาส์น 21 (พฤศจิกายน - ธันวาคม 2517): 186.

- ผลขาดทุนสุทธิปี 2514 จำนวน 200,000 บาทต้องนำไปหักจากกำไรสุทธิ ปี 2519

- ผลขาดทุนสุทธิปี 2517 จำนวน 50,000 บาทต้องนำไปหักจากกำไรสุทธิปี 2519

ดังนั้น ปี 2519 คงเหลือกำไรสุทธิ ที่ต้องนำไปคำนวณเสียภาษี เป็นเงิน  
 $(600,000 - 200,000 - 50,000) = 350,000$  บาท

## ตัวอย่างที่ 2

<sup>20</sup>บริษัทแห่งหนึ่งได้รับสิทธิตามบัตรส่งเสริมการลงทุนเพื่อกิจการอุตสาหกรรม ให้ได้รับยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคล 5 รอบระยะเวลาบัญชี เริ่มตั้งแต่รอบระยะเวลาบัญชี ปี 2514 - 2518 การดำเนินงานของบริษัทระยะ 3 ปี แรกประสบผลขาดทุนส่วนระยะ 2 ปีหลังมีกำไรคือ

พ.ศ.2514	ขาดทุน	1,000,000 บาท
พ.ศ.2515	ขาดทุน	1,000,000 บาท
พ.ศ.2516	ขาดทุน	1,000,000 บาท
พ.ศ.2517	กำไร	1,000,000 บาท
พ.ศ.2518	กำไร	1,000,000 บาท

จึงหาหรือว่า สำหรับรอบระยะเวลาบัญชี 2517-2518 บริษัทไม่ต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลเพราะได้รับสิทธิยกเว้นตามบัตรส่งเสริมการลงทุน มิใช่เนื่องจากผลขาดทุนยกมาไม่เกิน 5 ของระยะเวลาบัญชีตามโยมตรา 65 ตรี (12) แห่งประมวลรัษฎากร

---

<sup>20</sup>สรรพากร, กรม, "ตอบข้อหารือภาษีอากร," สรรพากรศาสตร์ 23 (พฤศจิกายน - ธันวาคม 2519): 107.

ดังนั้นหากในรอบระยะเวลาบัญชี ปี 2519 การดำเนินงานของบริษัทมีผลกำไร บริษัทย่อมมีสิทธินำผลขาดทุนยกมาตั้งในรอบระยะเวลาบัญชีปี 2514-2516 จำนวน 3,000,000 บาท ดังกล่าวมาหักเป็นรายจ่ายในรอบระยะเวลาบัญชีปี 2519 ได้ เพราะมิได้มีบทบัญญัติแห่งประมวลรัษฎากรห้ามไว้ จะถูกต้องหรือไม่ตั้งความแจ่มอยู่แล้ว ดังนี้

กรมสรรพากร วินิจฉัยว่า

ผลขาดทุนสำหรับรอบระยะเวลาบัญชี ปี 2514 และ 2515 จะต้องนำมาหักจากผลกำไรของรอบระยะเวลาบัญชี ปี 2517 และ 2518 ก่อน ตามลำดับ

ดังนั้น หากในรอบระยะเวลาบัญชี 2519 บริษัทมีผลกำไร บริษัทจะนำผลขาดทุนของรอบระยะเวลาบัญชีปี 2514 และ 2515 มาหักอีกไม่ได้ เพราะได้หักจากผลกำไรของรอบระยะเวลาบัญชีปี 2517 และ 2518 ไปหมดแล้ว บริษัทคงมีสิทธิยกผลขาดทุนของระยะเวลาบัญชีปี 2516 จำนวน 1,000,000 บาท มาหักจากผลกำไรของรอบระยะเวลาบัญชี ปี 2519 ได้เท่านั้น

(13) รายจ่ายซึ่งมิใช่รายจ่ายเพื่อหักกำไรหรือเพื่อกิจการโดยเฉพาะ

(มาตรา 65 ทรี (13))

บทบัญญัตินี้ ห้ามการนำรายจ่ายที่ไม่เกี่ยวกับกิจการโดยเฉพาะ รายจ่ายที่มีใช้เพื่อการแสวงหากำไรของกิจการมาถือเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิ เพื่อเสียภาษีเงินได้ เช่น รายจ่ายที่เป็นการอุดหนุนทางการเมือง รายจ่ายซื้อสินค้าส่วนตัว ค่าบำรุงสมาคมหรือสโมสรที่ไม่เกี่ยวกับกิจการ

การพิจารณาว่า รายจ่ายใดมิใช่รายจ่ายเพื่อการหักกำไรหรือเพื่อกิจการโดยเฉพาะ ให้พิจารณาถึงพฤติการณ์หลักฐานข้อเท็จจริง ตลอดจนสภาพของกิจการนั้น ๆ เป็นราย ๆ ไป ดังตัวอย่าง

### ตัวอย่าง

21 ห้างหุ้นส่วนแห่งหนึ่ง เป็นตัวแทนขายสินค้าในประเทศไทยให้กับตัวแทนบริษัทในต่างประเทศ เมื่อลูกค้าตกลงซื้อก็จะสั่งซื้อสินค้าจากตัวแทนบริษัทในต่างประเทศโดยตรง ซึ่งห้างฯ ได้กล่าวหาเห็นว่าเป็นการตอบแทนในกรณีที่บริษัทตัวแทนส่งสินค้ามาให้กับผู้สั่งซื้อในประเทศไทยนั้น บางครั้งสินค้าที่ส่งมาเสียหายใช้การไม่ได้ ผู้สั่งซื้อจึงได้ติดต่อขอค่าเสียหายไปยังบริษัทต่างประเทศโดยตรงแต่ได้รับการปฏิเสธโดยอ้างว่าสินค้าที่ส่งมานั้นไม่เสียหายและถูกต้องตามสั่งซื้อทุกประการจึงไม่ยอมชดเชยค่าเสียหายใด ๆ ห้างหุ้นส่วนนั้นเห็นว่าเพื่อเป็นการรักษาลูกค้าไว้จึงยอมจ่ายเงินชดเชย ส่วนหนึ่งให้แก่ลูกค้าเอง

### กรมสรรพากร วินิจฉัยว่า

เงินชดเชยดังกล่าวไม่เข้าลักษณะเป็นรายจ่ายเพื่อหากำไร หรือเพื่อกิจการโดยเฉพาะ เพราะเป็นรายจ่ายที่ห้างหุ้นส่วนนั้น ไม่มีหน้าที่จะต้องจ่ายตามกฎหมาย ห้างหุ้นส่วนนั้นจะนำมาหักเป็นค่าใช้จ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิไม่ได้

### ตัวอย่าง

22 บริษัท ก จำกัด เป็นผู้ประกอบกิจการค้าน้ำมัน ซึ่งมีหน้าที่จะต้องส่งเงินเข้ากองทุนรักษาระดับราคาน้ำมันเชื้อเพลิงตามคำสั่ง นายกรัฐมนตรี ที่ 178/2520 เรื่อง กำหนดให้ผู้ค้าน้ำมันส่งเงินเข้ากองทุนรักษาระดับราคาน้ำมันเชื้อเพลิง และการจ่ายเงินชดเชยให้แก่ผู้ค้าน้ำมัน สั่ง ณ วันที่ 19 กันยายน 2520 และได้หารือว่า จำนวนเงินทั้งหมด

21 สรรพากร, กรม, "คอมช้อหรือภาษีอากร," สรรพากรสาร 21 (พฤศจิกายน - ธันวาคม 2517): 186.

22 สรรพากร, กรม, "คอมช้อหรือภาษีอากร," สรรพากรสาร 24 (พฤศจิกายน - ธันวาคม 2520): 156.

ที่บริษัทนำส่ง เขากองทุนรักษาระดับราคาน้ำมัน ตามคำสั่งนายกรัฐมนตรีตั้งกล่าว บริษัท  
จะนำมาถือเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิตามประมวลรัษฎากรได้หรือไม่

#### กรมสรรพากร วินิจฉัยว่า

เงินที่บริษัทฯ ใ้ส่ง เขากองทุนรักษาระดับราคาน้ำมัน เพื่อเพื่ิงตามคำสั่งนาย  
กรัฐมนตรีตั้งกล่าว เป็นกรณีที่มีหน้าที่ที่จะต้องจ่ายตามกฎหมาย เนื่องจากการประกอบ  
กิจการค้าน้ำมันของบริษัท จึงถือได้ว่าเป็นรายจ่ายเพื่อหากำไร หรือเพื่อกิจการโดยเฉพาะ  
ของบริษัทฯ บริษัทฯจะนำมาถือเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิ หรือขาดทุนสุทธิได้  
ไม่ต้องห้ามตามมาตรา 65 ตรี (13) แห่งประมวลรัษฎากร

#### ตัวอย่าง

1) รายจ่ายค่าโฆษณากิจการหรือสินค้าของบริษัท เป็นรายจ่ายเพื่อการหากำไร  
หรือเพื่อกิจการโดยเฉพาะบริษัทยอมนำมาหักเป็นรายจ่ายได้ ไม่ต้องห้ามตามมาตรา 65  
ตรี (13)

2) รายจ่ายค่าของชำร่วย แจกลูกค้า จะเข้าลักษณะเป็นค่าโฆษณากิจการหรือ  
สินค้าของบริษัทได้ ให้อยู่ ในองค์ประกอบดังนี้

ก. ของชำร่วยจะต้องไม่เป็นสินค้าที่บริษัทเป็นผู้ขายเอง  
ข. มูลค่าของของชำร่วยจะต้องไม่เกินกว่า มูลค่าของของชำร่วยซึ่งตาม  
ปกติพึงจะให้แก่กัน และ

ค. ของชำร่วยจะต้องมีชื่อ ซึ่งจะ เป็นประโยชน์แก่การโฆษณากิจการและ  
สินค้าของบริษัท

3) การให้ทุนการศึกษา ไม่ถือว่าเป็นการโฆษณา เพราะไม่เกี่ยวกับกิจการ  
หรือการขายสินค้าของบริษัท ยกเว้นแต่การให้ทุนการศึกษานั้น เพื่อการโฆษณาโดยชัดแจ้ง  
ก็ให้ถือว่าเป็นการโฆษณาได้แต่ทั้งนี้ต้องพิจารณาตามข้อเท็จจริงเป็นราย ๆ ไป

(14) รายจ่ายซึ่งมิใช่รายจ่ายเพื่อกิจการในประเทศไทยโดยเฉพาะ

บทบัญญัตินี้ใช้บังคับ สำหรับบริษัท หรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ต้องเสียภาษีเงินได้เฉพาะจากกิจการหรือเนื่องจากกิจการที่กระทำในประเทศไทย จะนำรายจ่ายที่ไม่เกี่ยวข้องกับกิจการในประเทศไทยมาหักเป็นรายจ่ายไม่ได้ ซึ่งแยกพิจารณาได้ 2 กรณีดังนี้

1) กรณีที่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลจดทะเบียนในต่างประเทศมีสาขาในประเทศไทยต่าง ๆ รวมทั้งในประเทศไทยด้วยโดยที่สาขาในประเทศไทยมีจดทะเบียนเป็นนิติบุคคลแยกต่างหากจากสำนักงานใหญ่ในต่างประเทศ กรณีนี้จึงถือว่า บริษัทจดทะเบียนในต่างประเทศ กับบริษัทสาขาในประเทศไทย เป็นนิติบุคคลเดียวกัน เมื่อบริษัทสำนักงานใหญ่และบริษัทสาขาที่มีความสัมพันธ์กัน เช่นนี้ ก็ย่อมมีรายจ่ายที่สำนักงานใหญ่จ่ายช่วยเหลือในการดำเนินธุรกิจแก่สาขาทุก ๆ สาขาในต่างต่าง ๆ เช่น รายจ่ายการขาดขาด รายจ่ายซื้อสินค้าและรายจ่ายอื่น ๆ เป็นต้น

1.1 กรณีที่สำนักงานใหญ่เฉลี่ยเรียกเก็บเงินค่าใช้จ่ายจากสาขาต่าง ๆ ตามเกณฑ์ที่กำหนด ย่อมมีปัญหาว่ารายจ่ายที่สำนักงานใหญ่เฉลี่ยมาเรียกเก็บในประเทศไทยนั้นจะถือเป็นค่าใช้จ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิได้หรือไม่ รายจ่ายที่สำนักงานใหญ่จ่ายให้หรือสาขาในประเทศอื่น ๆ เป็นผู้จ่าย หากมิใช่เป็นรายจ่ายเพื่อกิจการในประเทศไทยโดยเฉพาะแล้วย่อมถือเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิ เพื่อเสียภาษีเงินได้ของกิจการในประเทศไทยไม่ได้ แต่อย่างไรก็ดี หากพิสูจน์ได้ว่า สาขาในประเทศไทยได้รับบริการจริงและรายจ่ายที่สำนักงานใหญ่เฉลี่ยเรียกเก็บนั้นเป็นการเฉลี่ยโดยใช้หลักเกณฑ์ที่เป็นธรรมแล้ว ก็ถือเป็นรายจ่ายเพื่อกิจการในประเทศไทยได้ ซึ่งในเรื่องนี้ กรมสรรพากรได้วางหลักการปฏิบัติไว้แล้ว ค่าใช้จ่ายที่สำนักงานใหญ่ในต่างประเทศเฉลี่ยมาหักกับสาขาในประเทศไทยจะถือเป็นรายจ่ายได้ดังต่อไปนี้

1. ต้องไม่เป็นต้นทุนของสินค้าหรือค่าบริการที่คิดเอา กับบริษัทสาขาในประเทศไทยไว้แล้วโดยเฉพาะต่างหากหรือเป็นรายจ่ายที่หักเป็นค่าใช้จ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิ เพื่อเสียภาษีของบริษัทสาขาในประเทศไทยแล้ว



2. ต้องเป็นรายจ่ายเพื่อการบริหารกิจการสาขาโดยส่วนรวมและไม่สามารถแบ่งส่วนให้เป็นของบริษัทสาขาใดสาขาหนึ่งได้

2. ต้องแสดงรายละเอียดแยกประเภทรายจ่ายพร้อมทั้งแสดงรายการงบการเงินของสำนักงานใหญ่ที่สามารถตรวจสอบรายได้ โดยมีกรรมการหรือผู้จัดการที่มีอำนาจเต็ม เช่น รับรองมาเพื่อประกอบการพิจารณาด้วย

4. ต้องไม่เป็นรายจ่ายต้องห้ามตามมาตรา 65 ทวิ และมาตรา 65 ทรี แห่งประมวลรัษฎากร

5. เกณฑ์การคำนวณเฉลี่ยจะต้องเหมาะสมกับสภาพของกิจการและต้องเป็นเกณฑ์เดียวกันทุกสาขาและถือปฏิบัติเป็นอย่างเดียวกันทุกปี เช่น กิจการอาจใช้เกณฑ์เฉลี่ยตามระยะเวลาที่ทำงานให้แก่แต่ละสาขา เฉลี่ยตามยอดขายเฉลี่ยตามเกณฑ์กำไรสุทธิ เป็นต้น

1.2 กรณีที่สำนักงานใหญ่ในต่างประเทศจ่ายค่าใช้จ่ายบางอย่าง เพื่อกิจการในประเทศไทยโดยตรง พร้อมทั้งมีหลักฐานการเบิกจ่าย หรือการหักกอบลมหนี้ ทางบัญชีกับสาขาในประเทศไทยตามรายจ่ายที่ได้จ่ายไปนั้นย่อมถือว่ารายจ่ายที่สำนักงานใหญ่ได้จ่ายไปนั้นเป็นรายจ่ายในการดำเนินกิจการของบริษัทสาขาในประเทศไทยได้

2) กรณีที่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลจดทะเบียนในต่างประเทศ มีบริษัทในเครือเป็นบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลจดทะเบียนในประเทศไทย กรณีเช่นนี้ถือว่า

บริษัท หรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลในไทย เป็นนิติบุคคลแยกต่างหากจากบริษัทจดทะเบียนในต่างประเทศ แต่อย่างไรก็ดี บริษัททั้งสองต่างก็มีความสัมพันธ์ในทางการค้าซึ่งกันและกัน ค่าใช้จ่ายที่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลต่างประเทศคิดเอากับบริษัท หรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลจดทะเบียนในประเทศไทยนั้นถ้าเป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (2) (3) (4) (5) หรือ (6) แล้ว เมื่อบริษัท หรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลในประเทศไทยจ่ายเงินได้ดังกล่าวไปให้บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่จดทะเบียนในต่างประเทศที่มีได้ประกอบกิจการในประเทศไทยก็ต้องมีหน้าที่หักภาษีไว้ ณ ที่จ่าย ตามมาตรา 70 แห่ง

ประมวลรัษฎากร รายจ่ายดังกล่าวจึงจะถือเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิ ของบริษัท หรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลในประเทศไทยได้

(15) ค่าซื้อทรัพย์สินและรายจ่ายเกี่ยวกับการซื้อหรือขายทรัพย์สินในส่วนที่เกินปกติ โดยไม่มีเหตุผลอันสมควร (มาตรา 65 ตรี (15))

บทบัญญัติในข้อนี้ มีความหมายรวมถึงค่าซื้อสินค้าด้วย ดังนั้น การซื้อสินค้าทรัพย์สินอื่น ๆ และรายจ่ายในการซื้อหรือขายทรัพย์สิน ถ้ามีราคาสูงหรือต่ำเกินกว่าปกติ โดยไม่มีเหตุผลอันสมควร เจ้าพนักงานประเมินเมื่ออำนาจประเมินราคาซื้อ หรือขายสินค้านั้น ๆ ขึ้นมาได้ และรายจ่ายในการซื้อหรือขายทรัพย์สิน ส่วนที่เกินกว่าปกตินี้ ย่อมถือเป็นรายจ่ายไม่ได้เหมือนกัน ทั้งนี้เพราะการที่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลกำหนดรายจ่ายต่าง ๆ นี้ให้สูงขึ้นหรือกำหนดค่าขายสินค้าให้ลดลงกว่าราคาปกติทำให้กำไรสุทธิต่ำลง ย่อมมีผลให้กิจการเสียหายเงินได้ต่ำกว่าปกติเป็นช่องทางหลีกเลี่ยงภาษีอากรได้วิธีหนึ่ง **ปัญหาที่มักเกิดขึ้น**กับกิจการที่มีความสัมพันธ์กันไม่ว่าจะเป็นฐานะเงินลงทุนหรือในค่านอื่น ๆ

การพิจารณาว่าเป็นรายจ่ายในการซื้อหรือขายทรัพย์สิน ในส่วนที่เกินปกติ โดยไม่มีเหตุผลอันสมควรนั้นให้พิจารณาจากหลักฐาน ข้อเท็จจริง เป็นกรณี ๆ ไป

(16) ค่าของทรัพย์สินการชดเชยหรือสินไหมเนื่องจากกิจการที่ทำ (มาตรา 65 ตรี (16))

บทบัญญัตินี้มุ่งใช้กับกิจการ ชุคคนทรัพย์สินการชดเชย เช่น กิจการเหมืองแร่ การทำป่าไม้ เป็นต้น

ค่าของทรัพย์สินการชดเชยหรือสินไหมเนื่องจากกิจการที่ทำหมายถึง มูลค่าของทรัพย์สินการชดเชยที่สินไหม เนื่องจากมีการชุคคน ทำลายเป็นต้น มูลค่าที่ลดน้อยลงนี้ ย่อมถือเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิไม่ได้ เช่นในการทำเหมืองแร่ พื้นที่ที่ชุคแร่แล้วจะหมดราคาลง เพราะสินแร่ในดินหมดไป แต่ประมวลรัษฎากรไม่ถือว่ามูลค่าของดินจะลดน้อยลงไป ตามจำนวนสินแร่นั้น จึงไม่ยอมให้หักค่าสินไหมนี้เป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิ แต่อย่างไรก็ดี กฎหมายยอมให้ถือหักเป็นค่าใช้จ่ายได้เฉพาะต้นทุนเพื่อการได้

มาซึ่งแหล่งทรัพยากรธรรมชาติ ที่สูญสิ้น เช่น ค่าประทานบัตรหรือค่าสัมปทาน ในอัตรา ร้อยละ 5 ของต้นทุนตามพระราชกฤษฎีกาฉบับที่ 22 พ.ศ.2509 ว่าด้วยการหักค่าสึกหรอ และค่าเสื่อมราคา

(17) ค่าของทรัพย์สิน นอกจากสินค้าที่ตีราคาต่ำลงทั้งนี้ภายใต้บังคับ

มาตรา 65 ทวิ (มาตรา 65 ทรี (17))

บทบัญญัติที่กำหนดไว้ให้มีการตีราคาทรัพย์สินที่ไม่ใช่สินค้า ลดลงเพื่อนำส่วนแตกต่างมาหักเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิ เพราะยังไม่ได้มีการขาย หรือจำหน่าย สินทรัพย์นั้นไป จึงถือเป็นรายจ่ายยังไม่ได้ เว้นแต่จะเข้าเงื่อนไขตามมาตรา 65 ทวิ ให้ หักได้ ซึ่งได้แก่ การหักค่าของทรัพย์สินให้ต่ำลงในรูปของค่าสึกหรอ ค่าเสื่อมราคา ตาม มาตรา 65 ทวิ (2) หรือการตีราคาทรัพย์สินที่มีมูลค่าเป็นเงินตราต่างประเทศให้ลดลงตาม อัตราแลกเปลี่ยนเงินตราต่างประเทศที่ลดลง ตามมาตรา 65 ทวิ (5) ส่วนสินค้านั้นที่ ราคาให้ต่ำลงได้ เพราะต้องตีราคาตามราคาทุนหรือราคาตลาดแล้วแต่อย่างไรจะน้อยกว่า ตามมาตรา 65 ทวิ (6)

(18) รายจ่ายซึ่งผู้จ่ายพิสูจน์ไม่ได้ว่าใครเป็นผู้รับ (มาตรา 65 ทรี

(18))

โดยปกติรายจ่ายทุกรายการจะต้องมีเอกสารประกอบ เป็นหลักฐานว่าได้ มีการจ่ายค่าใช้จ่ายนั้นไปจริงซึ่งผู้ประกอบการค้าทุกคนจะต้องออกหลักฐานไว้ให้ ซึ่งอาจ เป็น ใบเสร็จรับเงิน หรือใบส่งของ ซึ่งต้องเป็นใบรับตามที่กำหนดไว้ในประมวลรัษฎากร ด้วย แต่ในบางกรณีก็ไม่สามารถเรียกร้องเอาใบรับนั้นได้ เช่น คาร์ดแท็กซี่ ค่าแรงกรรมกร แต่ก็มีการทำหลักฐานการจ่ายเงินไว้ จึงเป็นปัญหาว่า หลักฐานการจ่ายเงินที่ทำไปนี้จะถูก ต้องสมบูรณ์และเป็นรายจ่ายของกิจการจริงหรือไม่ ต้องพิจารณาเป็นกรณี ๆ ไป

บทบัญญัตินี้จึงเป็นการให้อำนาจ เจ้าพนักงานประเมินในการตรวจสอบ ภาษีเงินได้ หากปรากฏว่าหลักฐานค่าใช้จ่ายที่ทำขึ้นนั้นไม่ถูกต้องหรือเป็น เอกสารปลอม พิสูจน์ไม่ได้ว่าใครเป็นผู้รับแล้ว ก็ยอมเป็นหน้าที่ของผู้เสียภาษีจะต้องพิสูจน์ว่าใครเป็นผู้ รับ ถ้าพิสูจน์ไม่ได้ ก็จะต้องเป็นรายจ่ายไม่ได้ ในกรณีเจ้าหน้าที่ตรวจพบว่า บริษัทมียอดขาย

สินค้าจำนวนหนึ่งไม่ลงบัญชี มักมีปัญหาว่จะคำนวณยอดซื้อสินค้าจำนวนนี้เป็นรายจ่ายได้  
 อย่งไรหรือไม่ ได้มีการวินิจฉัยแล้วปรากฏว่า ไม่มีกฎหมายให้อำนาจเจ้าพนักงานคำนวณ  
 ยอดซื้อให้บริษัทเพื่อเป็นรายจ่ายต้นทุนสินค้าที่ยังไม่ลงบัญชี เป็นหน้าที่ของบริษัทที่จะต้อง  
 พิสูจน์ยอดซื้อของบริษัทเอง หากพิสูจน์ไม่ได้ว่าซื้อสินค้าจากผู้ใดจำนวนเท่าใด แล้วก็เป็น  
 เป็นรายจ่ายไม่ได้

ในการตรวจสอบนิติบุคคลประเภทรับเหมาก่อสร้าง ในบางกรณีไม่สามารถ  
 พิสูจน์รายจ่ายซื้อวัสดุก่อสร้างได้ ว่าใครเป็นผู้รับ กระทรวงการคลังได้อนุโลมให้หักค่าใช้จ่าย  
 ว่าเป็นการเหมาได้ ในอัตราเดียวกัน กับการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาโดยถือ  
 เป็นเงินได้ประเภท 7 (การรับเหมางานโยธา)

### ตัวอย่าง

231. ใบเสร็จรับเงินของร้านค้าต่าง ๆ ที่ไม่ต้องจดทะเบียนการค้าเช่น  
 ร้านค้าที่ไม่ใช่ผู้ผลิตหรือผู้นำเข้า ทำการค้าซื้อมาขายไป ใบเสร็จรับเงินจะมีชื่อยี่ห้อ  
 เลขที่ ที่แน่นอนจะเป็นใบเสร็จที่สมบูรณ์ถูกต้อง ผู้ซื้อจะนำมาลงบัญชีตัดจ่ายได้หรือไม่
2. ร้านแผงลอย เช่น แถวคลองถม เป็นต้น ใบเสร็จรับเงินนั้นผู้ซื้อจะนำมา  
 ลงบัญชีตัดจ่ายได้หรือไม่
3. อาชีพอิสระที่ไม่ต้องจดทะเบียนการค้า จะเขียนพิมพ์ใบรับ เป็นชื่อรับ  
 เงินที่ถูกต้อง จะนำใบรับนั้นมาลงบัญชีตัดจ่ายได้หรือไม่
4. กรณีรับจ้างเหมาชั่วคราว จะออกใบรับอย่างไร จึงจะนำใบรับนั้นลงบัญชี  
 ตัดจ่ายได้

---

23 หนังสือกรมสรรพากร ที่ กค.0804/14193 ลงวันที่ 30 สิงหาคม 2519  
สรรพากรสาส์น ปีที่ 23 (กรกฎาคม - สิงหาคม 2519) หน้า 141.

5. กรณีรับจ้างบรรทุกของทั่วไปออกไปรับแล้ว ผู้ว่าจ้างนำใบรับนั้นมาลงบัญชีคัดจ่ายได้หรือไม่

6. แต่ก่อนนี้หากไม่จดทะเบียนการค้า ใบรับจะต้องปิดอากรแสตมป์ บัดนี้ยกเลิกการปิดอากรแสตมป์ในใบรับแล้ว จะทำอย่างไรให้เป็นใบรับที่ถูกต้องลงบัญชีคัดจ่ายได้

#### กรมสรรพากร วินิจฉัยว่า

1. ร้านค้าคนกลางที่ซื้อมาขายไป ร้านแผงลอย ผู้ประกอบวิชาชีพอิสระ และผู้ทำการขนส่งเป็นการประกอบกิจการที่ไม่ต้องจดทะเบียนการค้า ใบรับของบุคคลดังกล่าว แม้จะไม่อยู่ในบังคับต้องมีรายการตามมาตรา 105 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร แต่ในการที่จะถือเป็นหลักฐานในการจ่ายเงินที่จะนำมาหักเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้ ใบเสร็จรับเงินดังกล่าว จะต้องระบุรายการ ชื่อ ยี่ห้อ และตำบลที่อยู่ของผู้รับเงินไว้โดยแน่นอน มิฉะนั้นอาจถือว่าเป็นรายจ่ายซึ่งผู้จ่ายพิสูจน์ไม่ได้ว่าใครเป็นผู้รับ ซึ่งต้องห้ามไม่ให้ถือเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิตามมาตรา 65 ทวิ (18) แห่งประมวลรัษฎากร

2. การรับจ้างเหมาชั่วคราว ที่เข้าลักษณะเป็นการประกอบการค้าตามประเภทการค้า 4 การรับจ้างทำของแห่งบัญชีอัตราภาษีการค้า ผู้ประกอบการค้ามีหน้าที่ออกใบรับตามมาตรา 105 และใบรับต้องมีรายการตามมาตรา 105 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร

(19) รายจ่ายใด ๆ ที่กำหนดจ่ายจากผลกำไรที่ได้เมื่อสิ้นสุดรอบระยะเวลาบัญชีแล้ว (มาตรา 65 ทวิ (19))

บทบัญญัติข้อนี้เป็นการห้ามไม่ให้รายจ่ายที่กำหนดจ่ายจากผลกำไร เมื่อสิ้นสุดรอบระยะเวลาบัญชีแล้วมาหักเป็นค่าใช้จ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษี ซึ่งส่วนใหญ่ได้แก่ เงินโบนัสเงินรางวัลแก่กรรมการบริษัท หรือแก่พนักงานของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ที่กำหนดจ่ายจากผลกำไรที่ได้ในรอบระยะเวลาบัญชี

การกำหนดจ่ายจากผลกำไร หมายความว่า การคำนวณจ่ายตามเงื่อนไขเป็นอัตราส่วนของผลกำไร เช่น กำหนดว่าให้มีการจ่ายเงินโบนัสในอัตราร้อยละ 10 ของ

กำไรสุทธิ เมื่อสิ้นสุดรอบระยะเวลาบัญชีแล้ว เป็นต้น และผลกำไรตามบทบัญญัตินี้ ก็ไม่จำเป็นต้องเป็นกำไรสุทธิตามประมวลรัษฎากรอาจเป็นกำไรสุทธิ โดยแท้จริงของกิจการเองก็ได้ หากมีการกำหนดจ่ายเงินรางวัลกันตามยอดขายหรือยอดขายรับของกิจการ การกำหนดเช่นนี้ไม่ต้องห้ามตามมาตรา ๖๖ เงินรางวัลที่จ่ายนี้จึงเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีได้

เกณฑ์การพิจารณาว่า บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล จ่ายโบนัสโดยถือกำหนดจ่ายจากผลกำไร เมื่อสิ้นระยะเวลาบัญชีหรือไม่นั้นพิจารณาได้ดังนี้

1. ถ้าบริษัท หรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลนั้นมีข้อกำหนดหรือหลักเกณฑ์ หรือระเบียบการจ่ายเงินโบนัสให้แก่พนักงาน โดยคิดเป็นอัตราร้อยละของกำไรสุทธิ เช่น กำหนดจ่ายโบนัสให้แก่ พนักงานในอัตราร้อยละ 10 ของกำไรสุทธิ เช่นนี้ ถือว่าโบนัสที่จ่ายให้พนักงานนี้ เป็นรายจ่ายที่กำหนดจ่ายจากผลกำไรที่ได้เมื่อสิ้นสุดรอบระยะเวลาบัญชีแล้ว

2. ถ้าบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลนั้นกำหนดจ่ายโบนัสให้แก่พนักงาน โดยกำหนดเอาเงินเดือนเป็นหลัก เช่น กำหนดว่า ถ้าบริษัท หรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลนั้นได้กำไรน้อยจะจ่ายโบนัสให้คนละ 1 เท่าของเงินเดือนของแต่ละคน ถ้ากำไรมากจ่ายโบนัสให้คนละ 2 เท่าของเงินเดือน

การกำหนดเช่นนี้ ถือว่าเป็นการกำหนดจ่ายโบนัสจากผลกำไร

ถ้ากิจการกำหนดว่า ทุกรอบระยะเวลาบัญชีไม่ว่ากิจการจะมีกำไรหรือขาดทุนในการดำเนินงานจะจ่ายโบนัสให้แก่พนักงานของคนละ 1 เท่าของเงินเดือน การกำหนดเช่นนี้ ไม่ถือว่าเป็นการกำหนดจ่ายจากผลกำไร จึงถือเป็นค่าใช้จ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิได้

การจ่ายเงินโบนัสให้แก่พนักงานโดยมิได้กำหนดจ่ายจากผลกำไรที่ได้เมื่อสิ้นสุดรอบระยะเวลาบัญชีแล้ว ไม่ว่าจะมีส่วนไหน หรือกฎเกณฑ์อย่างไรก็ตาม ย่อมถือเป็นรายจ่ายในการดำเนินงานของบริษัทได้ เช่น จ่ายเงินโบนัส โดยพิจารณาจ่ายให้แก่ผู้

ขยันหมั่นเพียรมีผลงานดีเด่น โดยไม่กำหนดจำนวนเงินโบนัส ที่จะจ่ายให้แก่แต่ละคนเป็นจำนวนเงินแน่นอน

### ตัวอย่าง



บริษัท ทำสัญญาไว้กับกระทรวงอุตสาหกรรม เพื่อจัดสร้างและประกอบกิจการโรงกลั่นน้ำมันโดยบริษัทจะต้องจ่ายเงินให้กับรัฐบาลทุก ๆ ปี ตามจำนวนใดจำนวนหนึ่ง ที่มากที่สุดแต่ละปี ดังนี้

1. ร้อยละ 30 ของกำไรสุทธิตามประมวลรัษฎากร ที่ได้จากกำไรเงินกิจการในปีนั้น โดยจะนำจำนวนเงินที่ขาดทุนในปีใด ๆ (หากมี) มาหักเงินกำไรในปีใด ๆ มิได้หรือ

2. ร้อยละ 1.5 ของยอดขายทั้งสิ้นของผลิตภัณฑ์ ซึ่งผู้ได้รับอนุญาตขายได้ในปีนั้น ทั้งนี้ โดยหักภาษี สรรพสามิต ภาษีการค้า ที่กำหนดให้เรียกเก็บจากผลิตภัณฑ์นั้นออกจากยอดขายดังกล่าวเสียก่อน หรือ

3. 12 ล้านบาท

คณะกรรมการมีมติว่า

1) หากว่ารอบระยะเวลาบัญชีใด บริษัทจะต้องจ่ายให้ร้อยละ 30 ของกำไรสุทธิ บริษัทจะนำมาหักเป็นรายจ่ายไม่ได้ เพราะถือว่าเป็นรายจ่าย ที่กำหนดจ่าย จากผลกำไร ที่ได้เมื่อ สิ้นสุดรอบระยะเวลาบัญชี

2) หากว่ารอบระยะเวลาบัญชีใด บริษัทจะต้องจ่ายให้ร้อยละ 1.25 ของยอดขายทั้งสิ้นหรือต้องจ่ายเป็นเงิน จำนวน 12 ล้านบาท บริษัทยอมนำมาหักเป็นรายจ่ายได้ เพราะมิได้กำหนดจ่ายจากผลกำไร ที่ได้เมื่อสิ้นสุดรอบระยะเวลาบัญชี

(20) รายจ่ายที่มีลักษณะท่านองเดียวกับที่ระบุในข้อ 1 ถึง ข้อ 19 ตามที่จะได้กำหนดโดยพระราชบัญญัติฯ (มาตรา 65 ตรี (20))

ในขณะที่ยังไม่มี พระราชกฤษฎีกา กำหนดรายจ่าย ที่ห้ามไม่ให้หักตาม  
บทบัญญัติ ดังกล่าว

#### 4.1.3 เงินได้ตามที่กฎหมายกำหนดและเงินได้ที่ได้รับยกเว้นไม่ต้องคำนวณกำไรสุทธิ

การคำนวณกำไรสุทธิหรือขาดทุนสุทธิ เพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล นั้น นอก  
จากจะต้องอาศัยหลักเกณฑ์การคำนวณ การบันทึกตามหลักการบัญชี การปฏิบัติให้เป็นไป  
ตามเงื่อนไขที่กำหนดไว้ในมาตรา 65 ทวิ, มาตรา 65 ทรี แห่งประมวลรัษฎากร ดังกล่าว  
แล้วข้างต้น ยังต้องคำนวณ เงินได้ ให้เป็นไปตามมาตรา 70 ทรี แห่งประมวลรัษฎากร  
และพระราชกฤษฎีกา ออกตามความในประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 30) พ.ศ.2512 ว่า  
ด้วยการยกเว้นรัษฎากร อีกด้วยดังนี้

##### 4.1.3.1 เงินได้ตามที่กฎหมายกำหนด (มาตรา 70 ทรี)

นอกจากเงินได้จากการขายสินค้าคงเหลือหรือเงินรายได้จากการประกอบ  
กิจการของธุรกิจโดยทั่วไปแล้ว กฎหมายยังกำหนดให้ **การส่งสินค้าออกไปต่างประเทศ  
เป็นการขายในประเทศไทย ในกรณีดังนี้**

(1) บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลใด ส่งสินค้าออกไปต่างประเทศให้แก่  
หรือตามคำสั่งของสำนักงานใหญ่ สาขา หรือบริษัท หรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ในเครือ  
เดียวกัน ตัวการ ตัวแทน นายจ้างหรือลูกจ้าง ให้ถือว่า การที่ได้ส่งสินค้าไปนั้น เป็นการ  
ขายในประเทศไทยด้วย ต้องนำรายรับดังกล่าว กลับมารวมคำนวณกำไรสุทธิ ด้วย

##### ข้อยกเว้น

- 1.1 เป็นของที่ส่งไปเป็นตัวอย่าง หรือเพื่อการวิจัยโดยเฉพาะ
- 1.2 เป็นของผ่านแดน
- 1.3 เป็นของนำเข้ามาในราชอาณาจักร แล้วส่งกลับออกไปให้ผู้ส่ง  
เข้ามาภายในหนึ่งปี นับแต่วันที่นำสินค้า เข้ามาในราชอาณาจักร
- 1.4 เป็นของที่ส่งออกไปนอกราชอาณาจักรและส่งกลับคืน เข้ามา  
ให้ผู้ส่งในราชอาณาจักรภายในหนึ่งปี นับแต่วันที่ส่งสินค้าออกไปนอกราชอาณาจักร



(2) ให้ถือราคาสินค้าตามราคาตลาดในวันที่ส่งไป เป็นรายได้ ในรอบระยะเวลาบัญชีที่ส่งไปนั้น

4.1.3.2 เงินได้ที่ได้รับยกเว้น ไม่ต้องนำมารวมคำนวณกำไรสุทธิแยกออกได้ดังนี้

(1) ยกเว้นตามพระราชกฤษฎีกา

1.1 ยกเว้นภาษีเงินได้ตามความตกลงว่าด้วย ความร่วมมือทางเศรษฐกิจและทางเทคนิค ระหว่างรัฐบาลไทยกับรัฐบาลต่างประเทศ

1.2 ยกเว้นภาษีเงินได้ ตามข้อกำหนดแห่งสัญญาว่าด้วยการยกเว้นการเก็บภาษีซ้อนที่รัฐบาลไทยได้ทำหรือจะจัดทำกับรัฐบาลต่างประเทศ

1.3 ยกเว้นเงินได้ที่ เป็นดอกเบี้ยพันธบัตรของรัฐบาลไทยเฉพาะที่ออกจำหน่ายก่อนวันที่ 29 มกราคม 2512 ได้รับยกเว้นไม่ต้องนำมาคำนวณเป็นรายได้ แต่ดำเนินการเป็นพันธบัตรรัฐบาลไทยที่ออกจำหน่ายตั้งแต่วันที่ 29 มกราคม 2512 ไม่ได้รับการยกเว้น

(2) ยกเว้นตามประกาศของคณะปฏิวัติ และคำสั่งของหัวหน้าคณะปฏิวัติ

2.1 ยกเว้นตามประกาศของคณะปฏิวัติ ฉบับที่ 206 ไขบังคับตั้งแต่วันที่ 16 กันยายน 2515 เป็นต้นไป กำหนดให้ยกเว้นเฉพาะค่าดอกเบี้ยที่บริษัท หรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศที่มีเงินได้ประเภทดอกเบี้ยจาก รัฐบาลไทย หรือสถาบันการเงินที่มีกฎหมายโดยเฉพาะของประเทศไทยจัดตั้งขึ้นสำหรับให้กู้ยืมเพื่อส่งเสริมเกษตรกรรม พาณิชยกรรม หรืออุตสาหกรรม (ได้แก่บริษัทเงินทุน อุตสาหกรรมแห่งประเทศไทย และธนาคารเพื่อการเกษตรและสหกรณ์การเกษตร) ให้ได้รับยกเว้นไม่ต้องเสียภาษี

2.2 ยกเว้นตามคำสั่งของหัวหน้าคณะปฏิวัติ ที่ 79/2515 ลง 8 ธ.ค. 15

ยกเว้นภาษีอากรให้แก่ บริษัทหรือ ห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของสหรัฐอเมริกา ซึ่งมีได้ประกอบกิจการอื่น นอกจากเป็นคู่สัญญา กับรัฐบาลของสหรัฐ-

อเมริกา ในการเข้ามาประกอบกิจการ บำรุงรักษาอุทกปัจจัย และงานอื่น ๆ ในราชอาณาจักร ซึ่งรัฐบาลไทยเห็นชอบด้วย

(3) ยกเว้นตามพระราชบัญญัติ ส่งเสริมการลงทุนเพื่อกิจการอุตสาหกรรม  
พระราชบัญญัติ นี้กำหนด ให้ยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคล ให้แก่บริษัท  
หรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ที่ได้รับการส่งเสริมตามกฎหมายดังกล่าวมีกำหนดเวลา 3 ปี  
หรือ 5 ปี เป็นต้น

#### 4.2 การคำนวณกำไรสุทธิและการเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลของกิจการร่วมค้า (Joint Venture)

บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลตั้งแต่ 2 นิติบุคคลขึ้นไปตกลงร่วมกัน  
กระทำกิจการร่วมกัน เพื่อหวังจะแบ่งกำไรที่ได้จากการประกอบกิจการค่านั้นร่วมกัน ถือ  
ได้ว่าเป็นกิจการร่วมค้า (Joint Venture) นิติบุคคลที่เข้าร่วมกระทำกิจการร่วมกัน  
ก็ยังคงเป็นอิสระไม่ขึ้นแก่กัน ภายหลังที่การค้าเป็นงานเสร็จสิ้นไปตามข้อตกลง พร้อมทั้ง  
ได้จัดสรรส่วนแบ่งกำไรกันแล้ว ก็ถือว่ากิจการร่วมค้านั้นได้สิ้นสุดลง แต่ความเป็นนิติบุคคล  
ของบริษัทฯ หรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มาค้าเป็นกิจการนั้นก็ยังคงอยู่ หน้าที่และความรับผิดชอบ  
ในการเสียภาษีเงินได้กิจการร่วมค้ามีดังนี้

- 1) กิจการร่วมค้านั้นไม่ต้องเสียภาษีเงินได้แต่อย่างใด
- 2) **กิจการร่วมค้าจะต้องนำผลประโยชน์ที่ได้รับมาคำนวณกำไรสุทธิตาม**  
นัยมาตรา 65 ทวิ และมาตรา 65 ทรี แห่งประมวลรัษฎากร เมื่อได้กำไรสุทธิแล้วให้  
แบ่งกำไรสุทธิแก่บริษัทต่าง ๆ ที่ร่วมค้านั้นตามข้อตกลง
- 3) ให้แต่ละบริษัท ที่กระทำกิจการค่านั้น
  - ก. นำผลกำไรที่ได้ตามส่วนจากการประกอบกิจการร่วมค้ามารวม  
คำนวณกับกำไรสุทธิของกิจการที่บริษัทดำเนินการเอง หรือ
  - ข. นำผลขาดทุนจากกิจการร่วมค้าไปหักจากกำไรสุทธิของกิจการ  
ที่แต่ละนิติบุคคลดำเนินการเอง

4) แต่ละบริษัท ต้องยื่นแบบแสดงรายการตามปกติที่ไ้ยื่นพร้อมด้วย บัญชีทำการบัญชีกำไรขาดทุน และงบดุลรวมของกิจการร่วมค้า การคำนวณเจ็ดสรรกำไรขาดทุนให้แต่ละบริษัทที่ร่วมค้าไปด้วย

5) ในกรณีที่การค้าเป็นกิจการร่วมค้าตามเกี่ยวกับหลายรอบระยะเวลา บัญชี ก็ให้คำนวณกำไรขาดทุนรวมส่วนของงานที่แล้วเสร็จในแต่ละรอบระยะเวลาบัญชี

6) กรณีที่บริษัทร่วมค้าเป็นนิติบุคคลต่างประเทศ โดยมีผู้จ้าง อยู่ทำการแทน อยู่ทำการติดต่อในประเทศไทยแล้ว เมื่อใดส่วนแบ่งกำไรจากกิจการร่วมค้าต้องนำมารวมคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีตามมาตรา 76 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร และถ้า บริษัทต่างประเทศนั้นต้องการจำหน่ายเงินกำไรออกไปจากประเทศไทยอีกก็ต้องเสียภาษีเงินได้ตามนัยมาตรา 70 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากรด้วย

#### ตัวอย่าง

<sup>24</sup>บริษัท ไทย จำกัด ได้รวมกับบริษัทวิศวกรที่ปรึกษาอื่นอีกสี่บริษัทคือ บริษัท A, บริษัท B, บริษัท C, และบริษัท D รวมเป็น 5 บริษัท เพื่อรับงานออกแบบและควบคุมการก่อสร้างให้กับการนิคมอุตสาหกรรมแห่งประเทศไทย โดยเรียกกลุ่มบริษัทที่เข้าร่วมกิจการนี้ว่า J.V.Consult กลุ่มบริษัทนี้ไม่ได้จดทะเบียนเป็นบริษัทจำกัด หรือเป็นนิติบุคคลตามกฎหมาย เพราะแต่ละบริษัทต่างก็เป็นนิติบุคคลอยู่แล้ว พนักงานทุกคนที่ทำงานในโครงการนี้ก็ยังเป็นพนักงานของแต่ละบริษัทอยู่และได้หารี้อการ เสียภาษีสำหรับกิจการดังกล่าว ตั้งความแจ้งอยู่แล้วนั้น

กรมสรรพากร วินิจฉัยว่า

---

<sup>24</sup>สรรพากร, กรม, "คณช้อหารี้อภาษีอากร," สรรพากรศาสตร์ 24 (กรกฎาคม - สิงหาคม 2520): 106.

- ภาษีเงินได้นิติบุคคล

(ก) การที่บริษัทรวม 5 บริษัท ได้รวมกันประกอบกิจการตั้งกล่าว เป็นการประกอบกิจการของบริษัทร่วมค้า (Joint Venture) บริษัทร่วมค้าจะต้องนำเงินได้จากงานออกแบบและควบคุมการก่อสร้างตั้งกล่าวมาคำนวณกำไรสุทธิตามเงื่อนไข มาตรา 65 ทวิ และมาตรา 65 ทรี แห่งประมวลรัษฎากรเมื่อได้กำไรสุทธิแล้วบริษัทร่วมค้าไม่ต้องเสียภาษีเงินได้สำหรับกำไรสุทธินั้น หากแต่ให้แบ่งกำไรสุทธิที่คำนวณได้ตั้งกล่าวให้แก่บริษัทผู้ร่วมค้าแต่ละบริษัทตามส่วนหรือตามที่ตกลงกัน และให้บริษัทผู้ร่วมค้าแต่ละบริษัทนั้นนำกำไรสุทธิส่วนแบ่งของตนไปรวมกับกำไรสุทธิที่ได้จากกิจการอย่างอื่น (ถ้ามี) เพื่อเสียภาษีเงินได้ตามมาตรา 65 แห่งประมวลรัษฎากร

(ข) ในการคำนวณกำไรสุทธิของกิจการร่วมค้าตั้งกล่าวใน (ก) ให้คำนวณเป็นรายรอบระยะเวลาบัญชีซึ่งมีกำหนดเวลา 12 เดือน เช่นเดียวกับรอบระยะเวลาบัญชีของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลตามมาตรา 65 แห่งประมวลรัษฎากร โดยให้เริ่มวันที่ได้เข้าร่วมค้ากันเป็นวันแรกของรอบระยะเวลาบัญชี แล้วนับไป 12 เดือน ครบวันใดให้ถือเป็นวันสุดท้ายของรอบระยะเวลาบัญชีหรือในรอบระยะเวลาบัญชีแรกนี้จะให้มีกำหนดเวลาไม่ถึง 12 เดือน ก็ได้ โดยจะถือเอาวันที่ได้เข้าร่วมค้าถึงวันหนึ่งวันใดเป็นรอบระยะเวลาบัญชีแรกก็ได้ แต่ต้องไม่เกิน 12 เดือน และเมื่อรอบระยะเวลาบัญชีของกิจการร่วมค้าสิ้นสุดลงในวันใด ส่วนแบ่งกำไรของรอบระยะเวลาบัญชีรอบนั้นให้ถือเป็นรายได้ของบริษัทผู้ร่วมค้าในวันนั้น

- ภาษีการค้า

(ก) การร่วมกันประกอบกิจการรับออกแบบและควบคุมการก่อสร้างตั้งกล่าวเข้าลักษณะเป็นการรับจ้างทำของ บริษัทร่วมค้า (J.V.Consult) จะต้องจดทะเบียนการค้า และเสียภาษีการค้าในนามของบริษัทร่วมค้าเองตามประเภทการค้า 4 ชนิด 1 (ฉ) แห่งบัญชีอัตราภาษีการค้า

(ข) สำหรับบริษัทผู้เข้าร่วมค้าแต่ละบริษัทไม่มีหน้าที่ต้องเสียภาษีการค้าสำหรับรายรับที่บริษัทรวมค้าได้รับหรือส่วนแบ่งกำไรที่ได้รับจากบริษัทรวมค้านั้นอีก เพราะรายรับส่วนนี้ได้เสียภาษีการค้าไปแล้วในนามของบริษัทรวมค้านั้น

7) ถ้าบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลผู้ร่วมค้ามิได้มีสำนักงานสาขาหรือมีลูกจ้างในการประกอบกิจการในประเทศไทย ใหญ่รวมค้าที่อยู่ในประเทศไทย เป็นตัวแทนในการยื่นแบบแสดงรายการ และชำระภาษีแทน และอาจใช้งบกำไรขาดทุนและงบดุลของกิจการร่วมแทน งบกำไรขาดทุนและงบดุลของผู้ร่วมค้านั้นได้

### ตัวอย่าง

<sup>25</sup>กรมประชาสัมพันธ์ได้รับอนุมัติจากคณะรัฐมนตรีให้ดำเนินการว่าจ้างบริษัทที่ปรึกษาทางวิศวกรรมต่างประเทศ โดยวิธีคัดเลือกเป็นกรณีพิเศษ เพื่อทำหน้าที่ให้คำแนะนำปรึกษาทางด้านเทคนิคและความคุ้มค่าเป็นงานของผู้ขายอุปกรณ์ ตามความต้องการของโครงการขยายบริการโทรศัพท์ทั่วประเทศระยะแรก ซึ่งในขณะนี้กรมประชาสัมพันธ์กำลังทำการต่อรองกับบริษัท แคนาดา ซึ่งได้เสนอบริษัทจดทะเบียนในประเทศไทยร่วมปฏิบัติงานในลักษณะ Joint Venture บริษัทที่ปรึกษาทางวิศวกรรมชาวต่างประเศนี้ ได้เสนอค่าภาษีในอัตราร้อยละ 3.5 ของรายได้ทั้งสิ้นและได้หารือกรมสรรพากรเกี่ยวกับความถูกต้องของอัตรารายนี้ดังกล่าว เพื่อนำไปประกอบการพิจารณาของคณะกรรมการตัดสินคัดเลือกว่าจ้างบริษัทที่ปรึกษาทางวิศวกรรมต่างประเทศต่อไป

กรมสรรพากร วินิจฉัยว่า

"บริษัท แคนาดา" ซึ่งได้เสนอบริษัทจดทะเบียนในประเทศไทย (ต่อไปเรียกว่า "บริษัทไทย") ร่วมปฏิบัติงานในลักษณะเป็นกิจการร่วมค้า (Joint Venture) เพื่อ

---

<sup>25</sup>สรรพากร, กรม, "ตอบข้อหารือภาษีอากร," สรรพากรศาสตร์ 24 (มีนาคม - เมษายน 2520): 53.

ทำหน้าที่ให้คำแนะนำปรึกษาทางเทคนิคและควบคุมการดำเนินงานของผู้ขายอุปกรณ์ให้กับ  
กรมประชาสัมพันธ์ตามความต้องการของโครงการขยายบริการโทรศัพท์ทั่วประเทศระยะ  
แรก โดยลูกจ้างของบริษัทแคนาดา จำนวนหนึ่งจะเข้ามาปฏิบัติงานตามข้อกำหนดร่วมกับ  
บริษัทไทยในประเทศไทยและลูกจ้างของบริษัทแคนาดาอีกจำนวนหนึ่งจะปฏิบัติงานตามขอ  
กำหนดในประเทศแคนาดา เข้าลักษณะเป็นการประกอบกิจการของบริษัทร่วมค้าในประเทศไทย  
ไทยดังนั้นการประกอบกิจการของบริษัทร่วมค้าในประเทศไทยดังกล่าวจะต้องเสียภาษีอากร  
ดังนี้

(1) ภาษีเงินได้นิติบุคคล

บริษัทร่วมค้าจะต้องนำยอดประโยชน์ที่ได้รับมาคำนวณกำไรสุทธิตามนัยมาตรา  
65 ทวิ และมาตรา 65 ทรี แห่งประมวลรัษฎากร เมื่อได้กำไรสุทธิแล้ว ให้แบ่งกำไร  
สุทธิแก่บริษัทแคนาดา และบริษัทไทยตามส่วน บริษัทแคนาดาและบริษัทไทยแต่ละฝ่ายจะ  
ต้องนำกำไรสุทธิส่วนแบ่งของตนนั้น มารวมคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้ตามนัย  
มาตรา 65 แห่งประมวลรัษฎากร สำหรับบริษัทไทยและตามนัยมาตรา 66 วรรคสอง  
มาตรา 76 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร สำหรับบริษัท แคนาดา และถ้าบริษัทแคนาดา  
จำหน่ายเงินกำไร หรือเงินประเภทอื่นใดที่กันไว้จากกำไร หรือที่ถือได้ว่าเป็นเงินกำไร  
ออกไปจากประเทศไทย ก็ต้องเสียภาษีเงินได้ตามนัยมาตรา 70 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร  
ด้วย

(2) ภาษีการค้า กิจการงานของบริษัทร่วมค้าที่ให้คำแนะนำปรึกษาทางเทคนิค  
และควบคุมการดำเนินงานของผู้ขายอุปกรณ์ในประเทศไทย เข้าลักษณะเป็นการรับจ้าง  
ทำของ บริษัทร่วมค้ามีหน้าที่จดทะเบียนการค้าและเสียภาษีการค้า ในอัตราร้อยละ 2.0  
ของรายรับตามประเภทการค้า 4 ชนิด 1 (ณ) แห่งบัญชีอัตราภาษีการค้า

(3) อากรแสตมป์

สัญญาระหว่างบริษัทร่วมค้ากับกรมประชาสัมพันธ์ สำหรับการให้คำแนะนำปรึกษา  
ทางเทคนิคดังกล่าว ซึ่งเข้าลักษณะเป็นสัญญารับจ้างทำของนั้น บริษัทร่วมค้ามีหน้าที่ต้องปิด

แสดงบัญชีบริบูรณ์ ในอัตรา 10 สตางค์ ทุกจำนวนเงิน 100 บาท หรือเศษของ 100 บาท  
แห่งสินจ้างที่กำหนดตามลักษณะแห่งตราสาร 4 รั้งจ่ายทำของ แห่งบัญชีอัตราอากรแสดงบัญชี

(4) ลูกจ้างของบริษัทแคนาดาที่เข้ามาทำงานในประเทศไทย มีหน้าที่ต้องเสีย  
ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาในประเทศไทย ตามนัยมาตรา 41 วรรคหนึ่ง แห่งประมวล  
รัษฎากร

สำหรับภาษีอากรทั้งหมดที่บริษัทร่วมค้าจะต้องเสียในอัตราร้อยละ 3.5 ของ  
รายได้ทั้งหมดหรือไม่ กรมสรรพากรไม่อาจคิดคำนวณให้ทราบถึงจำนวนภาษีที่บริษัทร่วม  
ค้าจะต้องเสียได้แน่นอน เพราะบริษัทผู้ร่วมค้าจะต้องนำกำไรสุทธิของบริษัทร่วมค้าที่ได้รับ  
ตามส่วนของตนไปรวมคำนวณกับกำไรสุทธิอื่นของ ตนด้วย ซึ่งไม่ทราบแน่นอนว่าจะมีกำไร  
สุทธิเท่าใด จึงไม่อาจให้คำตอบที่แน่นอนในชั้นนี้ได้

#### 4.3 การคำนวณกำไรสุทธิและการเสียภาษีของบริษัทจำกัด หรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ได้ รับการส่งเสริมการลงทุน

บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ได้รับการส่งเสริมการลงทุนตามพระราชบัญญัติ  
ส่งเสริมการลงทุน พ.ศ. 2520 จะได้รับประโยชน์ยกเว้นไม่ต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล  
เป็นระยะเวลา 3 - 8 ปี หรือรอบระยะเวลาบัญชีนับตั้งแต่ปีหรือรอบระยะเวลาบัญชีที่มี  
รายได้หรือมีการขายเกิดขึ้นนั้น สิทธิประโยชน์เกี่ยวกับการยกเว้นภาษีนี้นี้ คณะกรรมการ  
ส่งเสริมการลงทุนจะเป็นผู้อนุมัติให้เป็นราย ๆ ไป และเมื่ออนุมัติให้กิจการใดได้รับการ  
ส่งเสริมการลงทุน ก็จะต้องหมายถึงกิจการประเภทนั้นโดยเฉพาะ หากมีการปฏิบัติผิด  
เงื่อนไขที่คณะกรรมการส่งเสริมการลงทุนได้ระบุไว้ สิทธิประโยชน์ที่ได้รับในการยกเว้น  
ภาษีย่อมหมดไปด้วย เช่น กิจการหลอหลอมเหล็กเหนียวได้รับการส่งเสริมการลงทุนเป็น  
ระยะเวลา 5 ปี ต่อมาได้มีการเปลี่ยนแปลงกิจการบางส่วนไป เป็นผลิตเหล็กเส้น กำไร  
สุทธิส่วนที่ได้จากการผลิตเหล็กเส้น ย่อมไม่ถือว่าเป็นกำไรที่ได้จากบริษัทส่งเสริมการลงทุน  
จึงต้องนำกำไรสุทธิส่วนนั้นมาเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลต่อไป

1) กำไรสุทธิของบริษัท ฯ หรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ได้รับการส่งเสริมการลงทุน ได้รับประโยชน์ไม่ต้องเสียภาษีเงินได้นี้ จะต้องเป็นกำไรสุทธิตามที่กำหนดไว้ในประมวล รัชฎากร จะเลือกบันทึกตกแต่งกำไรสุทธิเองไม่ได้ และเมื่อกิจการมีผลขาดทุนสุทธิก็ย่อมมี สิทธิยกไปหักจากกำไรสุทธิในรอบระยะเวลาบัญชีถัดไปได้ เช่นเดียวกับบริษัทหรือห้างหุ้นส่วน นิติบุคคลที่ไม่ได้รับการส่งเสริมการลงทุน

### ตัวอย่าง

<sup>26</sup>บริษัทหนึ่งได้รับสิทธิตามบัตรส่งเสริมการลงทุน เพื่อกิจการอุตสาหกรรม ให้ได้รับยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคล 5 รอบระยะเวลาบัญชี เริ่มตั้งแต่รอบระยะเวลาบัญชี ปี 2514 - 2518 การดำเนินงานของบริษัทระยะ 3 ปีแรกประสบผลขาดทุน ระยะ 2 ปีหลังมีกำไร คือ

พ.ศ. 2514	ขาดทุน	(1,000,000)	บาท
พ.ศ. 2515	ขาดทุน	(1,000,000)	บาท
พ.ศ. 2516	ขาดทุน	(1,000,000)	บาท
พ.ศ. 2517	กำไร	1,000,000	บาท
พ.ศ. 2518	กำไร	1,000,000	บาท

จึงหาหรือว่า สำหรับรอบระยะเวลาบัญชี 2517 - 2518 บริษัทไม่ต้องเสียภาษี เงินได้นิติบุคคล เพราะได้รับสิทธิยกเว้นตามบัตรส่งเสริมการลงทุน มิใช่เนื่องจากผล ขาดทุนยกมาไม่เกิน 5 รอบระยะเวลาบัญชี ตามนัยมาตรา 65 ทรี (12) แห่งประมวล รัชฎากร

ดังนั้นหากในรอบระยะเวลาบัญชีปี 2519 การดำเนินงานของบริษัทมีผลกำไร บริษัทย่อมมีสิทธินำผลขาดทุนยกมาตั้งแต่รอบระยะเวลาบัญชีปี 2514 - 2516 จำนวน

---

<sup>26</sup>สรรพากร, กรม, "ตอบข้อหารือภาษีอากร," สรรพากรศาสตร์ 23 (พฤศจิกายน - ธันวาคม 2519): 107.



3,000,000 บาท ดังกล่าวมาหักเป็นรายจ่ายในรอบระยะเวลาบัญชีปี 2519 ได้เพราะมิได้มีบัญชีหนี้แห่งประมวลรัษฎากรห้ามไว้จะถูกต้องหรือไม่ ดังความแจ้งอยู่แล้ว ดังนี้

กรมสรรพากร วินิจฉัยว่า

ผลขาดทุนสำหรับรอบระยะเวลาบัญชีปี 2514 และ 2515 จะต้องนำมาหักจากผลกำไรของรอบระยะเวลาบัญชีปี 2517 และ 2518 ก่อนตามลำดับ

ดังนั้น หากในรอบระยะเวลาบัญชีปี 2519 บริษัทมีผลกำไร บริษัทจะนำผลขาดทุนของรอบระยะเวลาบัญชีปี 2514 และ 2515 มาหักอีกไม่ได้ เพราะได้หักจากผลกำไรของรอบระยะเวลาบัญชีปี 2517 และ 2518 ไปหมดแล้ว บริษัทคงมีสิทธิยกผลขาดทุนของรอบระยะเวลาบัญชีปี 2516 จำนวน 1,000,000 บาท มาหักจากผลกำไรของรอบระยะเวลาบัญชีปี 2519 ได้เท่านั้น<sup>1</sup>

2) กำไรสุทธิที่ได้รับการยกเว้นไม่ต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลตามพระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุนนี้ รวมตลอดถึงกำไรสุทธิที่คำนวณได้จากเกณฑ์อื่น ๆ ด้วย เช่นกรณีการจ่ายเงินกำไรหรือเงินประเภทอื่นใดที่เกินไว้จากกำไรหรือที่ถือได้ว่าเป็นเงินกำไรออกไปจากประเทศย่อมกระทำได้โดยไม่ต้องเสียภาษีเงินได้ตามมาตรา 70 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร หรือกรณีถูกหักภาษี ณ ที่จ่าย ตามมาตรา 69 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร เป็นต้น

3) ในกรณีที่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลต้องเสียภาษีเงินได้ส่วนบุคคลธรรมดา ตามนัยมาตรา 75 แห่งประมวลรัษฎากร ภาษีเงินได้ของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลนี้ต้องเสีย ยังคงเป็นภาษีเงินได้นิติบุคคลอยู่เมื่อบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนั้นได้รับ

---

<sup>1</sup>นิติบุคคลที่ได้รับการส่งเสริมสามารถนำผลขาดทุนที่เกิดขึ้นในระหว่างเวลาได้รับส่งเสริมไปหักออกจากกำไรสุทธิที่เกิดขึ้นภายหลังระยะเวลาได้รับยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคล มีกำหนดเวลาไม่เกินห้าปีนับแต่วันพ้นกำหนดส่งเสริม โดยจะเลือกหักจากกำไรสุทธิของปีใดปีหนึ่งหรือหลายปีก็ได้ ซึ่งเริ่มใช้บังคับนับแต่วันที่ 4 พฤษภาคม พ.ศ. 2520 เป็นต้นไป

การส่งเสริมการลงทุน จึงยอมได้รับการยกเว้นตามกฎหมายว่าด้วยการส่งเสริมการลงทุน เช่นกัน<sup>27</sup>

4) ในกรณีที่บริษัทฯ หรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลได้รับการส่งเสริมการลงทุน ประกอบกิจการ 2 ประเภทคือ ทั้งประเภทที่ได้รับการส่งเสริมการลงทุนและประเภทที่ไม่ได้รับการส่งเสริมการลงทุน เช่น บริษัทหนึ่งได้รับการส่งเสริมการลงทุนในการผลิตอะไหล่รถยนต์ แต่ก็ได้ประกอบกิจการประกอบรถยนต์ซึ่งไม่ได้รับการส่งเสริมควบคู่กันไปด้วย ในกรณีเช่นนี้ กรมสรรพากรได้วางระเบียบปฏิบัติในการคำนวณกำไรสุทธิ ดังนี้

1. บริษัทที่ได้รับการส่งเสริมการลงทุนจะต้องจัดทำบัญชีแยกกันแล้วคำนวณกำไรสุทธิแยกกันระหว่างแผนกที่ได้รับการส่งเสริมการลงทุน กับแผนกที่ไม่ได้รับการส่งเสริมการลงทุน

2. ถ้ารายจ่ายรายการใด ไม่สามารถแยกกันได้โดยชัดเจน และไม่มีเกณฑ์อื่นที่จะเฉลี่ยรายจ่ายนั้นได้เป็นการเหมาะสมแล้ว ก็ให้คิดตามส่วนเฉลี่ยของรายได้แต่ละแผนก<sup>28</sup>

ดังนั้นผลขาดทุนและกำไรที่เกิดขึ้น ย่อมแยกกันโดยเด็ดขาดจะนำมาหักกลบลดกันไม่ได้

3) หากมีการัวเฉลี่ยรายจ่ายตามข้อ 2 ไม่ว่าจะใช้เกณฑ์ใดก็ตามควรไปตกลงกับเจ้าพนักงานประเมิน กองภาษีเงินได้นิติบุคคลเสียก่อน เพื่อผลดีของทั้งสองฝ่าย

<sup>27</sup> สรรพากร, กรม, "คอมช้อหรือภาษีอากร," สรรพากรสาส์น 23 (มกราคม - กุมภาพันธ์ 2519): 106.

<sup>28</sup> สรรพากร, กรม, "คอมช้อหรือภาษีอากร," สรรพากรสาส์น 23 (มกราคม - กุมภาพันธ์ 2519): 85.

5) กรณีที่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลไม่ได้รับการส่งเสริมการลงทุน ซึ่งกิจการของบริษัท หรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลได้รับการส่งเสริมการลงทุน มาดำเนินการ โดยที่รอบระยะเวลาบัญชีของทั้ง 2 กิจการไม่ตรงกัน บริษัท ผู้ซื้ออาจยื่นคำร้องขออนุมัติแยกงบการเงินออกเป็น 2 ส่วนคือ

1. งบการเงินของบริษัท ส่วนที่ไม่ได้รับการส่งเสริมการลงทุนส่วนหนึ่ง
2. งบการเงินของบริษัท ส่วนที่ได้รับการส่งเสริม เทำระยะเวลาที่เหลืออยู่ในรอบระยะเวลาบัญชีแรกนั้น

6) การยื่นแบบแสดงรายการและชำระภาษี บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ได้รับการส่งเสริมการลงทุนจะต้องยื่นแบบแสดงรายการและเอกสารอื่น ๆ ประกอบภายในกำหนดระยะเวลาเช่นเดียวกับกรณีที่ไม่ได้รับการส่งเสริมการลงทุนทุกประการ

#### ตัวอย่าง

บริษัทได้รับการส่งเสริมการลงทุน ซึ่งมีผลให้ได้รับยกเว้นไม่ต้องเสียภาษีนิติบุคคลเป็นระยะเวลา 5 ปี บริษัทได้ทำสัญญาขายผลิตภัณฑ์ของ บริษัท ให้แก่ การไฟฟ้าส่วนภูมิภาค และส่วนราชการอื่น ๆ ไว้ ซึ่งบริษัทจะต้องถูกหักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่ายในอัตราร้อยละ 1 ตามมาตรา 69 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร จึงขอให้กรมสรรพากร ออกหนังสือรับรองว่า บริษัทไม่อยู่ในข่ายที่จะถูกหักภาษีเงินได้ไว้ ณ ที่จ่าย

#### กรมสรรพากร วินิจฉัยว่า

บริษัทที่ได้รับยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลตามบัตรส่งเสริมการลงทุนไม่อยู่ในบังคับต้องถูกหักภาษี ณ ที่จ่าย ตามมาตรา 69 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร แต่บริษัทจะต้องมีหนังสือรับรองจากคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุน ไปแสดงต่อผู้จ่ายเงินได้ ทุกครั้งว่า ในขณะที่จ่ายเงินได้นั้น บริษัทยังคงได้รับยกเว้นตามบัตรส่งเสริมการลงทุนอยู่

#### 4.4 การคำนวณกำไรสุทธิและการเสียภาษีของการเลิกและการควบเข้ากันของบริษัท หรือ ห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล

บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลใดต้องการเลิกกิจการก็ให้ไปจดทะเบียนเลิกต่อนายทะเบียนหุ้นส่วนบริษัท ๆ จะรับจดทะเบียนเลิกไว้ให้แต่การเลิกนั้นยังไม่เสร็จสมบูรณ์จนกว่าจะได้มีการชำระบัญชีและเมื่อชำระบัญชีเสร็จก็ต้องมีการจดทะเบียนเสร็จการชำระบัญชีต่อนายทะเบียนหุ้นส่วนบริษัทอีกครั้งหนึ่ง การเลิกนั้นจึงจะสมบูรณ์

ทั้งหมดจึงเป็นการเลิกสภาพความเป็นนิติบุคคลเท่านั้น ซึ่งผู้เสียภาษียังคงมีหน้าที่แจ้งการเลิกกิจการตามประมวลรัษฎากรอีกด้วยดังนี้

1) การแจ้งเลิกกิจการต่อเจ้าพนักงานประเมิน ได้มีบัญญัติไว้ในมาตรา 72 วรรคหนึ่ง แห่งประมวลรัษฎากร ดังนี้

"ในกรณีที่บริษัท หรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลเลิกกัน ให้ผู้ชำระบัญชีและผู้จัดการมีหน้าที่ร่วมกันแจ้งให้เจ้าหน้าที่ประเมิน ทราบการเลิกของบริษัท หรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลนั้น ภายใน 15 วัน นับแต่วันที่เจ้าพนักงานรับจดทะเบียนเลิก ถ้าบุคคลดังกล่าวไม่ปฏิบัติตาม เจ้าพนักงานประเมินอาจสั่งให้บริษัท หรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลนั้น เสียเงินเพิ่มขึ้นอีก 1 เท่าของจำนวนเงินภาษีที่ต้องเสีย เงินนี้ให้ถือเป็นค่าภาษี" ซึ่งสรุปได้ดังนี้

1. ในกรณีที่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลเลิกกัน ให้ผู้ชำระบัญชีและผู้จัดการมีหน้าที่ร่วมกันแจ้งเลิกต่อเจ้าพนักงานประเมิน ภายใน กำหนด 15 วัน นับแต่วันที่เจ้าพนักงานรับจดทะเบียนเลิก

2. ถ้าผู้ชำระบัญชีและผู้จัดการไม่แจ้งเลิกภายในกำหนดระยะเวลาดังกล่าว อาจต้องรับผิดเสียเงินภาษีเพิ่มขึ้นอีก 1 เท่า ของจำนวนเงินภาษีที่ต้องเสียในกรณีที่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลนั้นมีกำไร แต่ถาบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลนั้นขาดทุน จำนวนเงินภาษีที่ต้องชำระไม่มี ความรับผิดที่ต้องเสียเงินภาษีเพิ่มขึ้นอีก 1 เท่า จึงหมดไปโดยปริยาย

2) หน้าที่และความรับผิดชอบในการยื่นรายการเสียหายในรอบระยะเวลาบัญชีปี ที่เลิกกำหนดได้ดังนี้

1. ในรอบระยะเวลาบัญชีที่เลิกผู้ชำระบัญชีและผู้จัดการมีหน้าที่และความรับผิดชอบร่วมกันในการยื่นรายการและเสียหายตามแบบและภายใน กำหนดระยะเวลา
2. ให้ถือว่าวันที่นายทะเบียนรับจดทะเบียนเลิกเป็นวันสุดท้ายของรอบระยะเวลาบัญชีปีที่เลิก
3. ถ้าผู้ชำระบัญชีและผู้จัดการไม่สามารถยื่นรายการและเสียหายภายในกำหนดเวลาได้และได้ยื่นคำร้องขอชดเชยภายใน 30 วัน นับแต่วันที่เจ้าพนักงานรับจดทะเบียนเลิก อธิบดีอาจสั่งให้ขยายเวลาในการยื่นแบบออกไป พร้อมกับอนุมัติให้ขยายรอบระยะเวลาบัญชีออกไปได้อีกควยเฉพาะกรณีที่มีการชำระบัญชี
4. ในกรณีที่ห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล เลิกห้างโดยไม่มีการชำระบัญชี ให้ผู้จัดการห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลนั้นมีหน้าที่และความรับผิดชอบ (เช่นเดียวกับผู้ชำระบัญชี) รวมกับผู้เป็นหุ้นส่วนอื่นซึ่งมีอำนาจจัดการ

#### ตัวอย่าง

<sup>29</sup> ห้างหุ้นส่วนจำกัดแห่งหนึ่งมีรอบระยะเวลาบัญชีตามปีปฏิทิน ตั้งแต่ 1 ม.ค. ถึง 31 ธ.ค. และห้างฯ ได้เลิกกิจการ เมื่อ 31 ธ.ค. 15 แต่นายทะเบียนรับจดทะเบียนเลิกห้างเมื่อวันที่ 19 ม.ค. 16 การเสียหายเงินได้ของห้างนั้นแยกได้เป็น 2 ครั้งคือ

1. ห้างจะต้องเสียหายสำหรับรอบระยะเวลาบัญชี 1 ม.ค. 15 ถึง 31 ธ.ค. 15 ภายใน 150 วัน นับแต่วันสุดท้ายของรอบระยะเวลาบัญชี ตามมาตรา 68 แห่งประมวลรัษฎากร เพราะว่า ยังไม่ถึงว่าวันที่ 31 ธันวาคม 2515 ห้างฯ ได้เลิกกิจการ

<sup>29</sup> สรรพากร, กรม, "ตอบข้อหารือภาษีอากร," สรรพากรสาส์น 21 (พฤศจิกายน - ธันวาคม 2517): 191.

2. ห้างจะต้องนำรายได้ ตั้งแต่ 1 มกราคม 2516 ถึง 19 มกราคม 2516 มาคำนวณเสียภาษี ภายใน 150 วัน นับแต่วันสุดท้ายของรอบระยะเวลาบัญชี (19 มกราคม 2516) ตามมาตรา 72 แห่งประมวลรัษฎากร ทั้งนี้เพราะ วันที่ 19 มกราคม 2516 เป็น วันที่นายทะเบียนรับจดทะเบียนเลิก จึงต้องถือวันนี้เป็นวันสุดท้ายของรอบระยะเวลาบัญชี

ตามตัวอย่างดังกล่าว ถ้าห้างฯ เลิกกิจการเมื่อ 15 ก.พ.16 และเจ้าพนักงานรับจดทะเบียนเลิกห้างฯ เมื่อวันที่ 6 มี.ค.16 ห้างฯ ก็จะต้องยื่นรายการเสียภาษี 2 ครั้ง เหมือนกัน คือรอบระยะเวลาบัญชี 1 มกราคม 2515, 31 ธันวาคม 2515 และรอบระยะเวลาบัญชี 1 มกราคม 2516 6 มีนาคม 2516

### ตัวอย่าง

<sup>30</sup>ห้างหุ้นส่วนสามัญนิติบุคคล ก. หรือห้างหุ้นส่วนสามัญนิติบุคคล ข. ได้จดทะเบียนเลิกห้างฯ เมื่อวันที่ 30 กันยายน 2511 และเจ้าพนักงานกระทรวงพาณิชย์ ได้รับจดทะเบียนเลิกไว้แล้ว เมื่อวันที่ 9 ตุลาคม 2511 ซึ่งห้างฯ ได้แจ้งให้เจ้าพนักงานประเมินกองภาษีเงินได้นิติบุคคลทราบแล้ว เมื่อได้จดทะเบียนเลิกห้างแล้ว ห้างฯ ยังคงดำเนินกิจการต่อมา สำหรับรอบระยะเวลาบัญชีถึงเดือน ตุลาคม 2511 ซึ่งเป็นเดือนที่ได้จดทะเบียนเลิกห้างฯ ได้ยื่นรายการเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล จากเดือนตุลาคม 2511 ถึง ธันวาคม 2511 และปีต่อ ๆ มา ได้ยื่นรายการเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ห้างฯ ได้รับหมายเรียกของกองภาษีเงินได้นิติบุคคล และทราบจากเจ้าพนักงานว่า ห้างฯ ยังต้องเสียภาษีเงินได้อย่างนิติบุคคล เพราะการชำระบัญชียังไม่เสร็จสิ้น จึงหาวิธีว่า การที่ห้างฯ ได้เสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาไว้นั้น เป็นการถูกต้องหรือไม่ ดังความแจ้งอยู่ แล่วนั้น

<sup>30</sup>สรรพากร, กรม, "คอมช้อหรือภาษีอากร," สรรพากรศาสตร์ 23 (มกราคม - กุมภาพันธ์ 2519): 113.

## กรมสรรพากร วินิจฉัยว่า

โดยที่ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 1249 บัญญัติว่า แม่ห้างหุ้นส่วน จะได้เลิกกันแล้วก็ตามก็ให้ฟังถือว่ายังคงตั้งอยู่ครบเท่าเวลาที่จำเป็นเพื่อการชำระบัญชี โดยนัยของกฎหมายดังกล่าว จึงยอมถือได้ว่า ห้างฯ ยังคงมีฐานะเป็นห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล อยู่ ดังนั้น เมื่อมีรายได้ในระหว่างที่ยังชำระบัญชียังไม่แล้วเสร็จ จึงยอมต้องถือว่าเป็น รายได้ของห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ห้างฯ จะต้องนำรายได้ทั้งหมดที่ได้มาในระหว่างที่ยัง ชำระบัญชีไม่แล้วเสร็จมาเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล

อนึ่งเพื่อการเสียภาษีของห้างฯ ให้เป็นไปโดยถูกต้องและเรียบร้อยจึงให้ติด ต่อและทำความเข้าใจกับเจ้าพนักงานประเมินกองภาษีเงินได้นิติบุคคลต่อไป

3. กรณีบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล จัดทะเบียนในต่างประเทศ เข้า มาดำเนินกิจการในประเทศไทย เมื่อเลิกประกอบกิจการในวันใด ก็ตั้งแต่วันนั้น เป็นวันเลิก กิจการ และมีหน้าที่ต้องปฏิบัติเช่นเดียวกับ บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ที่จดทะเบียน ในประเทศไทย ตามข้อ 1 และ 2 ดังกล่าวข้างต้น

4. การคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้ในรอบระยะเวลา บัญชีปีที่  
เลิกกิจการ

ในกรณีที่ บริษัทฯ หรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล เลิกกับหรือควม เข้ากับกับบริษัทหรือ ห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลอื่น การคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล จะต้อง ปฏิบัติให้เป็นไปตามมาตรา 65 ทวิ และ มาตรา 66 ซึ่งหมายความว่า บริษัท หรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายไทย หรือที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศ กระทำกิจการในที่อื่น รวมทั้งกระทำกิจการในประเทศไทยด้วย (แต่ไม่ใช่กระทำกิจการ ขนส่งผ่านประเทศต่าง ๆ ) ให้นำกำไรสุทธิที่ได้จากกิจการหรือเนื่องจากกิจการที่กระทำ ในประเทศไทยมารวมคำนวณเพื่อเสียภาษีเงินได้ โดยที่กำไรสุทธิที่จะนำมาเสียภาษีเงิน ได้นั้นต้องเป็นกำไรสุทธิที่ได้เปลี่ยนแปลงให้เป็นไปตาม มาตรา 65 ทวิ, มาตรา 65 ตรี แห่งประมวลรัษฎากร แล้วยกเว้น รายการดังต่อไปนี้

1. การตีราคาทรัพย์สิน ให้ตีตามราคาตลาดในวันเลิกหรือควมเข้ากันนั้น

2. เงินสำรองหรือ เงินกำไร ยกมาจากรอบระยะเวลาบัญชีก่อน ๆ

เฉพาะส่วนที่ยังมิได้เสียภาษีเงินได้ให้นำมารวมคำนวณเป็นรายได้ในรอบระยะเวลาบัญชีสุดท้ายด้วย

3. ในกรณีที่ บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลประกอบกิจการประกันภัยให้นำเงินสำรองซึ่งได้กันไว้ในรอบระยะเวลาบัญชีก่อน ๆ ตามมาตรา 65 ตรี (1) เฉพาะส่วนที่ยังมิได้นำมาเป็นรายได้มารวมคำนวณเป็นรายได้ด้วย

- กรณีบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลประกอบกิจการประกันชีวิต กฎหมายยอมให้ตั้งสำรองเพื่อสมทบทุนประกันชีวิตได้ไม่เกินร้อยละ 65 ของจำนวนเบี้ยประกันชีวิตที่ได้รับในรอบระยะเวลาบัญชี หลังจากหักเบี้ยประกันที่ออกแล้ว เงินสำรองเบี้ยประกันชีวิตนี้จะถือเป็นรายได้หรือรายจ่ายก็ต่อเมื่อกรมธรรม์ประกันชีวิตรายนั้น ๆ ได้ครบกำหนดหรือต้องชำระ ถ้ามีการจ่ายค่าสินไหมทดแทนไปเกินกว่าเงินสำรองสมทบทุนเบี้ยประกันชีวิตรายนั้น ๆ ก็ถือเป็นส่วนเกินนั้นเป็นรายจ่าย แต่ถ้าจ่ายค่าสินไหมทดแทนไปน้อยกว่าจำนวนเงินสำรองสมทบทุนเบี้ยประกันชีวิตก็ถือเป็นส่วนเกินนั้นเป็นรายได้ ในรอบระยะเวลาบัญชีที่กรมธรรม์ประกันชีวิตนั้นครบกำหนดหรือต้องชำระ ฉะนั้นในรอบระยะเวลาบัญชีปีที่เล็ก อาจจะมีกรมธรรม์ประกันชีวิตที่ยังไม่ครบกำหนดหรือต้องชำระอยู่อีก ก็ให้นำเงินทุนสำรองเบี้ยประกันชีวิตนั้นมารวมคำนวณเป็นรายได้ ในรอบระยะเวลาบัญชีปีที่เล็กด้วย

- กรณี บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ประกอบกิจการประกันภัยอย่างอื่น นอกจากการประกันชีวิต กฎหมายยอมให้บริษัทฯ หรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลนั้นตั้งสำรองเพื่อสมทบทุนประกันภัยได้ไม่เกินร้อยละ 40 ของจำนวนเบี้ยประกันภัยที่ได้รับในรอบระยะเวลาบัญชี หลังจากหักเบี้ยประกันที่ออกแล้ว แต่เงินสำรองจำนวนร้อยละ 40 ของจำนวนเบี้ยประกันภัย ซึ่งยอมให้หักเป็นรายจ่ายในรอบระยะเวลาบัญชีปีปัจจุบันนั้นต้องนำไปคำนวณเป็นรายได้ในรอบระยะเวลาบัญชีปีถัดไปด้วย



ดังนั้นสำหรับรอบระยะเวลาบัญชีปีเล็ก บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ประกอบกิจการประกันภัยอย่างอื่น ที่ไม่ใช่กิจการประกันชีวิต จึงมีเงินสำรองเพื่อสมทบทุนประกันภัยจำนวนไม่เกินร้อยละ 40 ของรอบระยะเวลาบัญชี ปีก่อนปีเล็กเหลืออยู่ จึงต้องนำเงินทุนสำรองนั้นมารวมคำนวณกำไรสุทธิ เพื่อเสียภาษีเงินได้ในปีเล็ก

#### 5. การควบเข้ากันของบริษัท หรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล พิจารณาได้ดังนี้

5.1 ในกรณีที่บริษัท หรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลควบเข้ากันกับบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลอื่น ประมวลรัษฎากรกำหนดให้แต่ละบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลซึ่งควบเข้ากันนั้นเลิกกิจการ

5.2 กำหนดให้บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ใดควบเข้ากันใหม่นี้ มีหน้าที่และความรับผิดชอบในการยื่นแบบแสดงรายการ เสียภาษีแทนแต่ละบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ซึ่งให้ถือว่าเลิกกิจการนั้น

5.3 การแจ้งเลิกต่อเจ้าพนักงานประเมิน หน้าที่และความรับผิดชอบในการยื่นแบบแสดงรายการและเสียภาษี พร้อมทั้งการคำนวณกำไรสุทธิ เพื่อเสียภาษีให้ปฏิบัติเช่นเดียวกับกรณีบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลนั้นเลิกกิจการ (ตามข้อ 1 - 4 ดังกล่าวข้างต้น)

5.4 กรณีบริษัทนิติบุคคลให้กรรมการของบริษัทฯ หรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นใหม่ มีหน้าที่และความรับผิดชอบเช่นเดียวกับผู้ชำระบัญชี ในข้อ 1 และข้อ 2

#### 4.5 อัตราภาษีเงินได้นิติบุคคล

อัตราภาษีเงินได้นิติบุคคลนั้นได้มีการวิวัฒนาการเพิ่มอัตราการจัดเก็บให้สูงขึ้นเรื่อย ๆ เป็นต้นมา ทั้งนี้เพื่อให้สอดคล้องกับภาวะเศรษฐกิจ และวิธีการจัดเก็บที่ค่อย ๆ เปลี่ยนแปลงไปดังนี้

1. อัตราการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคล ตามพระราชบัญญัติให้ใช้ประมวลรัษฎากรแก้ไขเพิ่มเติม (ฉบับที่ 17) พ.ศ. 2502 กำหนดอัตราภาษีเงินได้นิติบุคคลไว้ดังนี้

กำไรสุทธิส่วนที่ไม่เกิน	500,000 บาท	ร้อยละ 15
กำไรสุทธิส่วนที่เกิน 500,000 แต่ไม่เกิน 1,000,000 บาท		ร้อยละ 20
กำไรสุทธิส่วนที่เกิน 1,000,000 ขึ้นไป		ร้อยละ 25

2. อัตราการจกเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคล ที่เริ่มใช้บังคับสำหรับรอบระยะเวลาบัญชีสิ้นสุดในหรือหลังวันที่ 16 กันยายน 2515 เป็นต้นไป ตามประกาศคณะปฏิวัติฉบับที่ 206 ขอ 14

ก. ภาษีจากกำไรสุทธิ		
กำไรสุทธิไม่เกิน 500,000 บาท		ร้อยละ 20
กำไรสุทธิส่วนที่เกิน 500,000 แต่ไม่เกิน 1,000,000		ร้อยละ 25
กำไรสุทธิส่วนที่เกิน 1,000,000 ขึ้นไป		ร้อยละ 30
ข. ภาษีตามมาตรา 70 และมาตรา 70 ทวิ		ร้อยละ 25

3. อัตราการจกเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคล ที่เริ่มใช้บังคับสำหรับรอบระยะเวลาบัญชีสิ้นสุดในหรือหลัง วันที่ 31 ธันวาคม 2520 เป็นต้นไป ตามประกาศคณะปฏิวัติฉบับที่ 10

ก. ภาษีจากกำไรสุทธิ		
(1) บริษัทจดทะเบียน		ร้อยละ 30
(2) บริษัท หรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล		ร้อยละ 35
ข. ภาษีมาตรา 70 และมาตรา 70 ทวิ		ร้อยละ 25

จะเห็นว่า เริ่มจากรอบระยะเวลาบัญชีสิ้นสุดในหรือหลัง วันที่ 31 ธันวาคม 2520 เป็นต้นไป อัตราการจกเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคล เปลี่ยนแปลงไปมากทีเดียว เนื่องจากแต่เดิมเคยใช้อัตราก้าวหน้ามาเป็นระยะเวลานาน และปรับปรุงอัตราภาษีให้สูงขึ้นเรื่อยมา แต่ปัจจุบันอัตราภาษีเปลี่ยนเป็นอัตราคงที่ บริษัทจำกัด ที่จดทะเบียนไว้กับตลาดหลักทรัพย์ เคยเคยเสียภาษีเงินได้ในอัตราร้อยละ 20, 25, 30 ของกำไรสุทธิ ก็จะต้องเสียเพิ่มขึ้น เป็นเฉลี่ยในอัตรา ร้อยละ 30 ของกำไรสุทธิ เพียงอัตราเดียว

ส่วนบริษัทจำกัดที่ไม่ได้จดทะเบียนไว้กับตลาดหลักทรัพย์ หรือหุ้นส่วน นิติบุคคลเดิมเคยเสียภาษีเงินได้ไว้ในอัตราร้อยละ 20, 25 และ 30 ของกำไรสุทธิ เพิ่มขึ้น เป็นเสียในอัตราร้อยละ 35 ของกำไรสุทธิ เพียงอัตราเดียว

#### 4.6 ตัวอย่างการคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้

##### ตัวอย่างที่ 1

บริษัท ก จำกัด เป็นบริษัทจดทะเบียนในประเทศไทย แสดงผลการดำเนินงานของบริษัทสำหรับรอบระยะเวลาบัญชีซึ่งเริ่มวันที่ 1 มกราคม ถึง 31 ธันวาคม 2517 มีผลกำไรสุทธิเป็นเงิน 1,000,000 บาท เมื่อศึกษารายละเอียดแล้วพบว่า มีรายการที่ต้องปรับปรุงดังนี้

1. บริษัทมีลูกหนี้เป็นเงิน บร.฿ 20,000 ลงบัญชีไว้ เป็นเงินตราไทย ในอัตราเหรียญละ 20 อัตราแลกเปลี่ยนที่ธนาคารพาณิชย์รับซื้อ ซึ่งธนาคารแห่งประเทศไทยกำหนดไว้เมื่อ 31 ธันวาคม 2517 มีอัตราเหรียญละ 20.80 บาท
2. บริษัทบริจาคเงินช่วยโรงพยาบาลจุฬาฯ เป็นการสร้างตึก 260,000 บาท
3. บริจาคเงินช่วยงานศพญาติของพนักงานบริษัท 2,000 บาท
4. จ่ายโบนัสกรรมการตามมติที่ประชุมใหญ่ของบริษัท (ซึ่งกำหนดจ่ายได้ไม่เกินร้อยละ 5 ของกำไรตามบัญชีบริษัท) 50,000 บาท
5. บริษัทจ่ายค่ารับรองตลอดปีเป็นจำนวนมาก แต่มีจำนวนหนึ่งเป็นค่าใช้จ่ายในการทำบุญบ้านของกรรมการเป็นเงิน 20,000 บาท
6. บริษัทได้ขยายอาคารที่ทำงานใน 2517 ต่อเติมจากอาคารเดิม เป็นเงิน 30,000 บาท บริษัทฯ เห็นว่า เป็นเงินเล็กน้อย จึงถือเป็นรายจ่ายซ่อมแซมสร้างเสร็จเมื่อ 1 กรกฎาคม 2517 หักค่าเสื่อมราคาในอัตรา 5 % ต่อปี
7. บริษัทถือหุ้นในบริษัทจดทะเบียนตามกฎหมายว่าด้วยตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยและได้รับเงินปันผล 40,000 บาท จึงรวมไว้เป็นรายได้ทั้งหมด (บริษัท ก ไม่ใช่บริษัทจดทะเบียนกับตลาดหลักทรัพย์)

จากข้อเท็จจริงดังกล่าว บริษัท ก. ควรเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล เป็นจำนวนเงินเท่าใด

### แนวการพิจารณา

เมื่อพิจารณาตามเงื่อนไขในการคำนวณกำไรสุทธิ ตามมาตรา 65 ทวิ, และ มาตรา 65 ทรี แห่งประมวลรัษฎากรแล้ว จะพิจารณาได้ดังนี้

1. บริษัทต้องใช้อัตราแลกเปลี่ยนที่ธนาคารพาณิชย์รับซื้อ ซึ่งธนาคารแห่งประเทศไทยได้คำนวณไว้ ในมาตรา 65 ทวิ (5) ในอัตราแลกเปลี่ยนเหรียญละ 20.80 บาท

ดังนั้นจึงเกิดกำไรจากอัตราแลกเปลี่ยนเป็นจำนวนเงิน  $(20.80 - 20) \times 20,000 = 16,000$  บาท ต้องบวกกลับเป็นรายได้

2. เป็นรายจ่ายการกุศลสาธารณะ หักได้ไม่เกินร้อยละ 1 ของกำไรสุทธิ ตามมาตรา 65 ทรี (3) จึงต้องบวกเงินจำนวน 260,000 บาท เข้าเป็นรายได้ก่อน เมื่อคำนวณกำไรสุทธิ ก่อนหักค่าบริจาดการกุศลสาธารณะได้เท่าใดแล้ว จึงหักการกุศลสาธารณะได้ ในอัตราร้อยละ 1

3. เป็นรายจ่ายส่วนตัว ต้องห้ามตามมาตรา 65 ทรี (3) ต้องบวกกลับเป็นรายได้

4. เงินโบนัสที่กำหนดจ่ายจากผลกำไร ต้องห้ามตามมาตรา 65 ทรี (19) ต้องนำบวกกลับเป็นรายได้

5. ค่าใช้จ่ายเกี่ยวกับการรับรองรายได้เข้าลักษณะเป็นรายจ่ายส่วนตัว ไม่ใช่เพื่อกิจการโดยเฉพาะต้องนำกลับบวกเข้าเป็นรายได้

6. เป็นรายจ่ายอันมีลักษณะเป็นการลงทุน ต้องห้ามตามมาตรา 65 ทรี (5) ต้องบวกกลับเป็นรายได้แต่มีสิทธิ หักค่าเสื่อมและค่าเสื่อมราคา สำหรับระยะเวลาครึ่งรอบระยะเวลาบัญชีนั้น นับแต่วันที่ได้ทรัพย์สินนั้นมา เมื่อวันที่ 1 กรกฎาคม 2517

เป็นเงิน  $750 = \left(\frac{5}{100} \times 30,000 \times \frac{1}{2}\right)$

7. บริษัท ก ไม่ใช้บริษัทจดทะเบียนกับตลาดหลักทรัพย์ จึงมีสิทธินำเงินปันผลที่ได้รับ มารวมคำนวณเป็นรายได้เพียงกึ่งหนึ่งของเงินปันผลนั้น แต่บริษัท ก นำเงินปันผลรวมคำนวณ เป็นรายได้ เป็นจำนวนเงิน 40,000 บาท แล้วจึงต้องลดจำนวนกำไรสุทธิ ลงเป็นเงิน 20,000 บาท

การคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษี

	กำไรสุทธิตามบัญชีของบริษัท		1,000,000 บาท
<u>บวก</u>	กำไรจากอัตราแลกเปลี่ยน ตามข้อ 1	16,000	
	รายจ่ายการกุศลสาธารณะ ตามข้อ 2	260,000	
	รายจ่ายส่วนตัว ตามข้อ 3	2,000	
	เงินโบนัสกรรมการ ตามข้อ 4	50,000	
	ค่าเลี้ยงรับรองเกินสมควร ตามข้อ 5	20,000	
	รายจ่ายต่อเติมอาคาร ตามข้อ 6	<u>50,000</u>	
	รวมรายจ่ายที่ไม่ยอมให้ถือเป็นค่าใช้จ่าย		<u>398,000 บาท</u>
			1,398,000 บาท
<u>หัก</u>	ค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาอาคารตามข้อ 6	750 -	
	เงินปันผลรับคิดเกินไป ตามข้อ 7	<u>20,000 -</u>	<u>20,750 -</u>
	กำไรสุทธิก่อนหักค่าบริจาดการกุศลสาธารณะ		1,377,250 -
<u>หัก</u>	ค่าบริจาดการกุศลสาธารณะไม่เกินร้อยละ $1 = \left(\frac{1}{100} \times 1,377,250\right)$		<u>13,772.50</u>
	กำไรสุทธิที่ต้องนำไปเสียภาษี		<u>1,363,477.50</u>

การคำนวณภาษีเงินได้นิติบุคคล

กำไรสุทธิจำนวน 500,000 บาท แยกอัตราภาษีร้อยละ 20 เป็นเงิน 100,000 บาท  
 กำไรสุทธิจำนวน 500,000 บาท ต่อมาอัตราภาษีร้อยละ 25 เป็นเงิน 125,000 บาท  
 30 เป็นเงิน 109,043.25 บาท

363,477.50

รวม 1,363,477.50

รวมเงินภาษีที่ต้องเสีย

334,043.25 บาท

ตัวอย่างที่ 2

จากตัวอย่างที่ 1 ถ้ารายการทั้งหมดเป็นรายการที่เกิดขึ้นในรอบระยะเวลาบัญชีสิ้นสุด ณ 31 ธันวาคม 2520 การคำนวณกำไรสุทธิเหมือนเดิมทุกประการ แต่การคำนวณภาษีเงินได้นิติบุคคลเปลี่ยนใหม่จากเดิมที่ใช้อัตราก้าวหน้า เปลี่ยนเป็นอัตราคงที่

- ในกรณีนี้ บริษัท ก. ไม่ใช่เป็นบริษัทจดทะเบียน กับตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย จึงต้องคิดคำนวณภาษี ในอัตราร้อยละ 35 ดังนี้

กำไรสุทธิ จำนวน 1,363,477.50 บาท

อัตราภาษีร้อยละ 35 =  $(\frac{35}{100} \times 1,363,477.50)$

คิดเป็นเงินภาษีทั้งสิ้น = 477,217.13 บาท