

ปัญหาภาษีเงินได้นิติบุคคลจากการเพิ่มทุนเพื่อชำระหนี้  
บริษัทในเครือ : กรณีเลิกกิจการ

นางสาว ณฐพร ต่านพิชญพันธุ์

เอกัตศึกษานี้เป็นส่วนหนึ่งของการศึกษาตามหลักสูตรปริญญาศิลปศาสตรมหาบัณฑิต

สาขาวิชากฎหมายเศรษฐกิจ

คณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

ปีการศึกษา 2560

บทคัดย่อและแฟ้มข้อมูลฉบับเต็มของเอกัตศึกษาที่ให้บริการในคลังปัญญาจุฬาฯ (CUIR)  
เป็นแฟ้มข้อมูลของนิสิตเจ้าของเอกัตศึกษาที่ส่งผ่านทางคณะที่สังกัด

The abstract and full text of individual study in Chulalongkorn University Intellectual Repository(CUIR)  
are the individual study authors' files submitted through the faculty.

หัวข้อเอกัตศึกษา ปัญหาภาษีเงินได้นิติบุคคลจากการเพิ่มทุนเพื่อชำระหนี้  
บริษัทในเครือ : กรณีเลิกกิจการ

โดย อนุรักษ์ ด้านพิษณุพันธุ์

รหัสประจำตัว 598 61727 34

หลักสูตร ศิลปศาสตรมหาบัณฑิต สาขาวิชากฎหมายเศรษฐกิจ  
คณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย


หมวดวิชา ภาษีอากร

อาจารย์ที่ปรึกษา ดร. วุฒิพงษ์ ศิริจันทร์ทรานนท์

ปีการศึกษา 2560

---

คณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย อนุมัติให้เอกัตศึกษานี้เป็นส่วนหนึ่ง  
ของการศึกษาตามหลักสูตรศิลปศาสตรมหาบัณฑิต สาขาวิชากฎหมายเศรษฐกิจ

ลงชื่อ..........อาจารย์ที่ปรึกษา

(ดร. วุฒิพงษ์ ศิริจันทร์ทรานนท์)

## กิตติกรรมประกาศ

เอกัตศึกษาดับนี้ สามารถประสบความสำเร็จลุล่วงได้โดยได้รับความเมตตาและความช่วยเหลืออย่างดียิ่งจากดร. วุฒิพงษ์ ศิริจันทร์านนท์ อาจารย์ที่ปรึกษาที่กรุณาสละเวลาให้ความรู้ คำแนะนำ อันเป็นประโยชน์ กำลังใจอันมีค่า ท่านช่วยชี้แนะแนวทางในการศึกษาค้นคว้าข้อมูลและแนวทางการเขียนเอกัตศึกษาแก่ผู้เขียน ตลอดจนพิจารณาแก้ไขข้อบกพร่องต่าง ๆ ซึ่งทำให้เอกัตศึกษาออกมาในรูปแบบที่สมบูรณ์ ผู้เขียนขอกราบขอบพระคุณอย่างสูงมา ณ โอกาสนี้

ขอขอบพระคุณท่านคณาจารย์ทุกท่านในหลักสูตรศิลปศาสตรมหาบัณฑิต สาขาวิชากฎหมาย เศรษฐกิจ คณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย ที่กรุณาให้ความรู้ความเข้าใจในด้านกฎหมาย และกระบวนการทางความคิดแก่ผู้เขียนตลอดระยะเวลาในการศึกษา รวมถึงชี้แนะแนวทาง ประเด็นปัญหา ทำให้ผู้เขียนสามารถถ้อยแถลงและนำมาใช้ในการทำเอกัตศึกษาครั้งนี้ และใช้ในการดำเนินชีวิตต่อไป รวมทั้งขอขอบพระคุณครอบครัว และเพื่อน ๆ ศิลปศาสตรมหาบัณฑิต รวมถึงผู้ที่เกี่ยวข้อง และให้ความช่วยเหลือทุกท่านที่เป็นกำลังและเป็นแรงผลักดันให้ผู้เขียนสามารถจัดทำเอกัตศึกษาดับนี้สำเร็จลุล่วงไปได้ด้วยดี

สุดท้ายนี้ ผู้เขียนหวังเป็นอย่างยิ่งว่าเอกัตศึกษาดับนี้จะก่อให้เกิดประโยชน์แก่ทุกท่านที่สนใจศึกษา ทั้งนี้หากเอกัตศึกษาดับนี้มีข้อบกพร่องประการใด ผู้เขียนต้องขออภัยมา ณ ที่นี้ด้วย

ณัฐพร ด้านพิชญพันธุ์

## บทคัดย่อ

การดำเนินธุรกิจในรูปแบบของเครือข่ายหรือกลุ่มบริษัทนั้น มักมีวัตถุประสงค์ในการจัดตั้ง เพื่อต้องการความมั่นคงของโครงสร้างภายในกลุ่มบริษัท รวมไปถึงประโยชน์ในด้านต่างๆ ที่จะได้รับด้วย ทั้งด้านการจัดการความเสี่ยงทางการเงิน และการให้ความช่วยเหลือทางการเงินกับบริษัทในเครือ ซึ่งเป็นไปตามวัตถุประสงค์ในการดำเนินธุรกิจที่มีเป้าหมายเพื่อให้ธุรกิจมีสภาพคล่อง อย่างไรก็ตามก็ดียังคงมีช่องโหว่ของกฎหมายที่ทำให้บริษัทอาศัยเป็นแนวทางปฏิบัติเพื่อประโยชน์ทางภาษีของกลุ่มบริษัท โดยพยายามที่จะลดภาระภาษีของกลุ่มบริษัทให้ต่ำลงหรือการหลีกเลี่ยงภาษีเกิดขึ้น

เอกสารศึกษานี้มุ่งเน้นศึกษาเกี่ยวกับแนวทางปฏิบัติเกี่ยวกับการรับรู้รายได้ผลขาดทุนของเงินลงทุนที่ไม่ได้รับคืนภายหลังการเลิกกิจการของบริษัทลูกหนี้ ซึ่งเป็นผลมาจากการเพิ่มทุนให้แก่กิจการของลูกหนี้เพื่อนำมาชำระหนี้การค้าและเงินให้กู้ยืมแก่บริษัทผู้ลงทุนเอง ซึ่งจากผลของการศึกษาพบว่า วัตถุประสงค์หลักของการปลดหนี้โดยผ่านการเพิ่มเงินลงทุนดังกล่าวนี้ไม่มี ความแตกต่างกันระหว่างหนี้การค้าและเงินให้กู้ยืม ซึ่งมีคำสั่งกรมสรรพากรกำหนดให้บริษัท ไม่สามารถรับรู้ผลขาดทุนของเงินลงทุนที่ไม่ได้รับคืนจากการเพิ่มทุนในกรณีของหนี้การค้า แต่ในกรณีของหนี้เงินให้กู้ยืม บริษัทสามารถเลือกวิธีการเพิ่มทุนให้แก่กิจการของลูกหนี้เพื่อนำเงินมาชำระหนี้เงินให้กู้ยืมแก่ตนเอง เพื่อให้บริษัทสามารถนำผลขาดทุนของเงินลงทุนดังกล่าวมารับรู้เป็นรายจ่ายทางภาษีอากรได้มากขึ้นแทนที่จะทำการปลดหนี้เงินกู้ยืมให้แก่กันโดยตรงซึ่งไม่สามารถนำมาลงเป็นรายจ่ายได้ ซึ่งถือเป็นการหลีกเลี่ยงภาษี (Tax Avoidance) อย่างหนึ่งของบริษัท โดยการวางแผนที่จะรับรู้รายจ่ายที่สูงเพื่อจะได้เสียภาษีในจำนวนที่น้อยลงได้

ดังนั้นการกำหนดแนวทางปฏิบัติที่มีความเสมอภาคกันในการรับรู้รายได้ผลขาดทุนจากการเพิ่มทุนที่ไม่ได้รับคืนจากการเพิ่มทุนเพื่อชำระหนี้การค้าและเงินให้กู้ยืมของบริษัทในเครือเดียวกัน ภายหลังการเลิกกิจการของบริษัทลูกหนี้ โดยการเพิ่มข้อกำหนดและเงื่อนไขให้มีความชัดเจนมากยิ่งขึ้น มีความเพียงพอและน่าเชื่อถือของหลักฐานต่างๆ มีการกำหนดแผนการเงิน รวมถึงระยะเวลาในการดำเนินกิจการอย่างต่อเนื่องของบริษัทผู้ได้รับการลงทุนที่เหมาะสม จะช่วยทำให้กิจการปลอดการหลีกเลี่ยงภาษีอากร และรัฐบาลจะสามารถจัดเก็บภาษีเพื่อนำไปใช้ในการพัฒนาประเทศต่อไปในอนาคตได้อย่างครบถ้วนสมบูรณ์

## สารบัญ

กิตติกรรมประกาศ.....	ก
บทคัดย่อ.....	ข
บทที่ 1 บทนำ.....	1
1.1 ความเป็นมาและความสำคัญของปัญหา.....	1
1.2 วัตถุประสงค์ของการศึกษาวิจัย.....	2
1.3 สมมติฐานของการศึกษาวิจัย.....	2
1.4 ขอบเขตของการศึกษาวิจัย.....	3
1.5 วิธีการดำเนินการศึกษาวิจัย.....	3
1.6 ประโยชน์ที่คาดว่าจะได้รับจากการศึกษาวิจัย.....	3
บทที่ 2 การเพิ่มทุนและการเลิกกิจการของบริษัทจำกัดตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์... 4	
2.1 การเพิ่มทุนของบริษัทจำกัดตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์.....	5
2.2 การเลิกกิจการของบริษัทจำกัดตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์.....	7
บทที่ 3 หลักการทางกฎหมายและหลักการบัญชีที่เกี่ยวข้องกับการเลิกกิจการของบริษัทจำกัด..10	
3.1 หลักทั่วไปเกี่ยวกับภาษีอากรที่ดี.....	10
3.2 หลักการตัดจำหน่ายหนี้สูญตามประมวลรัษฎากรและหลักการบันทึกบัญชี.....	13
3.3 หลักการปลดหนี้ทางภาษีอากรและหลักการบันทึกบัญชี.....	18
3.4 หลักการรับรู้ผลขาดทุนจากเงินลงทุนและหลักการบันทึกบัญชี.....	20
บทที่ 4 การวิเคราะห์ปัญหาและแนวทางการปรับปรุงหลักเกณฑ์ของกฎหมายภาษีเกี่ยวกับการ ตัดมูลค่าหุ้นเพิ่มทุนที่ไม่ได้รับคืนจากการเลิกกิจการของบริษัทลูกหนี้.....25	
4.1 ความสอดคล้องกับหลักความเป็นธรรมในการจัดเก็บภาษีตามหลักการภาษีที่ดี.....	25
4.2 ประเด็นการรับรู้รายจ่ายทางภาษีเงินได้นิติบุคคลของแนวทางปฏิบัติเกี่ยวกับการลง รายจ่ายในการปลดหนี้ของกิจการ.....	26
4.3 ข้อพิจารณาในแนวทางปฏิบัติในการรับรู้รายจ่ายผลขาดทุนของเงินลงทุนจากการเพิ่มทุน ที่ไม่ได้รับคืนจากการเลิกกิจการของลูกหนี้.....	33

บทที่ 5 บทสรุปและข้อเสนอแนะ .....	34
5.1 บทสรุป .....	34
5.2 ข้อเสนอแนะ .....	36
บรรณานุกรม .....	38
ภาคผนวก .....	39

## สารบัญแผนภาพ

	หน้า
แผนภาพที่ 1 : การเพิ่มทุนของบริษัทจำกัด.....	7
แผนภาพที่ 2 : ขั้นตอนการเลิกบริษัทจำกัดและการชำระบัญชี .....	9
แผนภาพที่ 3 : หลักการบริหารภาษีอากร .....	10
แผนภาพที่ 4 : ความแตกต่างของการวางแผนภาษีอากร การหลีกเลี่ยง และการหนีภาษีอากร.....	12
แผนภาพที่ 5 : หลักเกณฑ์การจำหน่ายหนี้สูญ .....	15
แผนภาพที่ 6 : การปลดหนี้ให้กับบริษัทจำกัด .....	19
แผนภาพที่ 7 : การรับรู้รายได้ผลขาดทุนจากเงินลงทุน (1).....	21
แผนภาพที่ 8 : การรับรู้รายได้ผลขาดทุนจากเงินลงทุน (2).....	22
แผนภาพที่ 9 : การรับรู้ผลขาดทุนจากการขายหุ้น .....	23
แผนภาพที่ 10 : การรับรู้รายได้ผลขาดทุนของเงินลงทุนที่ไม่ได้รับคืน จากการเพิ่มทุนเพื่อชำระหนี้การค้า .....	26
แผนภาพที่ 11 : การรับรู้รายได้ผลขาดทุนของเงินลงทุนที่ไม่ได้รับคืน จากการเพิ่มทุนเพื่อชำระหนี้เงินกู้ยืม .....	29

## สารบัญตาราง

หน้า

ตารางที่ 1 : ตัวอย่างการเพิ่มทุนของบริษัทจำกัด .....	6
ตารางที่ 2 : สรุปความแตกต่างของแต่ละแนวปฏิบัติเกี่ยวกับการปลดหนี้ .....	31



## บทที่ 1

### บทนำ

#### 1.1 ความเป็นมาและความสำคัญของปัญหา

จากสภาวะทางสังคมและเศรษฐกิจที่เปลี่ยนแปลงไป ทำให้เกิดการพัฒนาด้านต่างๆ ซึ่งก่อให้เกิดความหลากหลายทางธุรกิจเพิ่มมากขึ้น ทั้งนี้เพื่อตอบสนองต่อสภาพความต้องการของสังคมและส่งผลดีต่อการพัฒนาประเทศ อย่างไรก็ตาม การเปลี่ยนแปลงนี้ก็อาจส่งผลกระทบต่อธุรกิจบางประเภทซึ่งทำให้ไม่สามารถดำเนินธุรกิจต่อไปได้เช่นกัน จากข้อมูลพบว่าจำนวนของกิจการที่มีการจดทะเบียนเลิกกิจการที่กรมพัฒนาธุรกิจการค้า กระทรวงพาณิชย์ ในช่วงปี 2560 จำนวน 21,444 ราย ซึ่งเพิ่มขึ้นจากปี 2559 ถึงร้อยละ 2<sup>1</sup> โดยสาเหตุเกิดจากปัจจัยทั้งภายนอกและภายใน เช่น ในช่วงเวลาที่ประเทศไทยกำลังอยู่ในสภาวะการเมืองที่ไม่ปกติจากสถานการณ์การเมืองภายใน ความต้องการของสินค้าหรือบริการไม่ได้รับความนิยมนหรือมีความต้องการในตลาดลดน้อยลง ธุรกิจขาดสภาพคล่อง มีคู่แข่งเพิ่มมากขึ้น หรืออาจเกิดจากความล้มเหลวในการบริหารงานของผู้บริหารเองจนทำให้กิจการไม่สามารถดำเนินกิจการต่อไปและจำเป็นต้องเลิกกิจการในที่สุด หรืออาจมีเหตุตามกฎหมายกำหนดให้ต้องเลิกกิจการก็ตาม

โดยปกติการที่กิจการหนึ่งเข้าไปลงทุนในอีกกิจการหนึ่ง ก็เพื่อหวังส่วนแบ่งเงินกำไรจากการลงทุน แต่หากกิจการที่เข้าไปลงทุนนั้นประสบปัญหาหรือภาวะขาดทุน ก็จะส่งผลกระทบต่อเงินลงทุนดังกล่าวด้วย ดังนั้นในกรณีที่กิจการหนึ่งซึ่งเป็นผู้ถือหุ้นหลักในกิจการที่ประสบปัญหาในการดำเนินงานก็มักจะให้ความช่วยเหลือกัน ทั้งในรูปแบบต่างๆ เช่น การเลื่อนระยะเวลาในการชำระหนี้การค้า หรือการให้กู้ยืมเงินเพื่อนำไปใช้หมุนเวียนในกิจการ โดยเฉพาะอย่างยิ่งกลุ่มบริษัทในเครือเดียวกัน

ตามคำสั่งกรมสรรพากรที่ ป.135/2551 และ ป.145/2557 กำหนดแนวทางปฏิบัติเกี่ยวกับการรับรู้รายจ่ายผลขาดทุนของเงินลงทุนที่ไม่ได้รับคืนภายหลังการเลิกกิจการของบริษัทลูกหนี้ ซึ่งเป็นผลมาจากการเพิ่มทุนให้แก่กิจการของลูกหนี้เพื่อนำมาชำระหนี้ให้กับบริษัทผู้ลงทุนเอง ว่าไม่สามารถนำมาลงเป็นรายจ่ายในทางภาษีอากรได้นั้นกำหนดไว้เฉพาะหนี้ที่เกิดจากประกอบกิจการหรือหนี้การค้า แต่ไม่ครอบคลุมหนี้ประเภทอื่น เช่น หนี้ที่เกิดจากเงินให้กู้ยืมระหว่างกัน

---

<sup>1</sup> กรมพัฒนาธุรกิจการค้า. 2561. ข้อมูลการจดทะเบียนนิติบุคคล ปี พ.ศ.2560. [ออนไลน์]. แหล่งที่มา: [http://www.dbd.go.th/download/document\\_file/Statistic/2560/H26/H26\\_2017.pdf](http://www.dbd.go.th/download/document_file/Statistic/2560/H26/H26_2017.pdf) [29 มกราคม 2561]

งานวิจัยฉบับนี้จึงทำการศึกษาถึงปัญหาและผลกระทบที่เกิดขึ้นของความแตกต่างในการรับรู้รายจ่ายทางภาษีอากรจากผลขาดทุนของเงินลงทุนที่ไม่ได้รับคืนภายหลังการเลิกกิจการของลูกหนี้ดังกล่าวข้างต้น โดยเปรียบเทียบระหว่างหนี้ที่เกิดจากการค้าและหนี้เงินให้กู้ยืมของบริษัทในเครือเดียวกัน เพื่อเสนอแนวทางการการปรับปรุงและพัฒนาหลักเกณฑ์ของกฎหมายภาษีประเทศไทยให้มีความเหมาะสมและเป็นประโยชน์ต่อหน่วยงานของรัฐที่ทำหน้าที่จัดเก็บภาษี ซึ่งจะเสนอรายละเอียดในงานวิจัยต่อไป

## 1.2 วัตถุประสงค์ของการศึกษาวิจัย

1.2.1 เพื่อศึกษาถึงประเด็นปัญหาของการรับรู้รายจ่ายทางภาษีอากรจากผลขาดทุนของเงินลงทุนที่ไม่ได้รับคืนจากการเพิ่มทุนเพื่อชำระหนี้การค้าและเงินให้กู้ยืมของบริษัทในเครือเดียวกัน ภายหลังจากการเลิกกิจการของบริษัทลูกหนี้

1.2.2 เพื่อศึกษาผลกระทบของการรับรู้รายจ่ายทางภาษีอากรจากผลขาดทุนของเงินลงทุนที่ไม่ได้รับคืนจากการเพิ่มทุนเพื่อชำระหนี้การค้าและเงินให้กู้ยืมของบริษัทในเครือเดียวกัน ภายหลังจากการเลิกกิจการของบริษัทลูกหนี้

1.2.3 เพื่อศึกษาและเสนอแนะแนวทางการการปรับปรุงและพัฒนาหลักเกณฑ์ของกฎหมายภาษีประเทศไทย ให้มีความเหมาะสมและเป็นประโยชน์ต่อหน่วยงานของรัฐที่ทำหน้าที่จัดเก็บภาษี

## 1.3 สมมติฐานของการศึกษาวิจัย

การเพิ่มทุนให้แก่บริษัทลูกหนี้เพื่อนำไปชำระคืนหนี้การค้าและเงินให้กู้ยืมจากบริษัทผู้ลงทุนเองนั้นมีวัตถุประสงค์เช่นเดียวกัน ซึ่งทำให้เกิดผลขาดทุนของเงินลงทุนที่ไม่ได้รับคืนภายหลังการเลิกกิจการของบริษัทลูกหนี้ แต่กิจการผู้ลงทุนสามารถนำผลขาดทุนของเงินลงทุนกล่าวมารับรู้รายจ่ายทางภาษีเงินได้นิติบุคคลได้ในกรณีของการเพิ่มทุนเพื่อชำระหนี้เงินให้กู้ยืม ซึ่งถือเป็นการหลีกเลี่ยงภาษีอากร ดังนั้นจึงไม่ควรรับรู้ผลขาดทุนจากการเพิ่มทุนดังกล่าวเป็นรายจ่ายทางภาษีอากร เช่นเดียวกับกรณีของการเพิ่มทุนเพื่อชำระหนี้การค้าตามคำสั่งกรมสรรพากรที่ ป.135/2551 และ ป.145/2557

#### 1.4 ขอบเขตของการศึกษาวิจัย

เอกัตศึกษานี้มุ่งศึกษาประเด็นปัญหาของการรับรู้รายจ่ายทางภาษีอากรจากผลขาดทุนของเงินลงทุนที่ไม่ได้รับคืนจากการเพิ่มทุนเพื่อชำระหนี้การค้าและเงินให้กู้ยืมของบริษัทในเครือเดียวกัน โดยศึกษาตัวบทกฎหมาย เอกสารตำรา คำสั่งกรมสรรพากร ข้อหาหรือต่างๆ ที่เกี่ยวข้อง และข้อมูลจากเว็บไซต์ของประเทศไทย

#### 1.5 วิธีการดำเนินการศึกษาวิจัย

งานวิจัยฉบับนี้ใช้วิธีการในลักษณะของการวิจัยเอกสาร (Documentary research) เป็นการศึกษาค้นคว้าและรวบรวมข้อมูลเชิงคุณภาพจากเอกสารทางกฎหมาย เอกสารหรือตำราทางวิชาการ งานวิจัยวิทยานิพนธ์ บทความ ข้อมูลจากอินเทอร์เน็ต และข้อมูลอื่นๆ ที่เกี่ยวข้องในประเทศเกี่ยวกับการเพิ่มทุนของกิจการ การเลิกกิจการ และการชำระบัญชี เพื่อทราบความเป็นมาของเรื่องที่วิจัยนำมาวิเคราะห์หาแนวทางหรือหลักเกณฑ์ในการแก้ปัญหา สรุปและเสนอแนะความเห็น

#### 1.6 ประโยชน์ที่คาดว่าจะได้รับจากการศึกษาวิจัย

1.6.1 เพื่อให้ทราบถึงประเด็นปัญหาและผลกระทบของการรับรู้รายจ่ายทางภาษีอากรจากผลขาดทุนของเงินลงทุนที่ไม่ได้รับคืนจากการเพิ่มทุนเพื่อชำระหนี้การค้าและเงินให้กู้ยืมของบริษัทในเครือเดียวกัน ภายหลังจากการเลิกกิจการของบริษัทลูกหนี้

1.6.2 เพื่อศึกษาและเสนอแนะแนวทางการปรับปรุงและพัฒนาหลักเกณฑ์ของกฎหมายภาษีประเทศไทย ให้มีความเหมาะสมและเป็นประโยชน์ต่อหน่วยงานของรัฐที่ทำหน้าที่จัดเก็บภาษี

## บทที่ 2

### การเพิ่มทุนและการเลิกกิจการของบริษัทจำกัดตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์

บริษัทจำกัด<sup>2</sup>เป็นรูปแบบหนึ่งของการดำเนินธุรกิจการค้า ซึ่งส่วนใหญ่มักนิยมจัดตั้งธุรกิจในรูปแบบนี้เนื่องจากสามารถระดมทุนและขยายธุรกิจได้ง่ายกว่า ซึ่งการขยายธุรกิจที่มากขึ้นส่งผลให้เกิดการสร้างเครือข่ายทางธุรกิจที่เรียกว่า “บริษัทในเครือเดียวกัน<sup>3</sup>” เกิดขึ้น เป็นความสัมพันธ์ระหว่างกันของบริษัทจำกัดตั้งแต่ 2 นิติบุคคลขึ้นไปโดยมีจำนวนผู้ถือหุ้นหรือจำนวนกรรมการเกินกึ่งหนึ่งของนิติบุคคลหนึ่งเข้ามาถือหุ้นหรือเป็นกรรมการเกินจำนวนกึ่งหนึ่งของอีกนิติบุคคลหนึ่ง หรือนิติบุคคลหนึ่งถือหุ้นเกินกึ่งหนึ่งของจำนวนหุ้นของอีกนิติบุคคลหนึ่ง ซึ่งมีวัตถุประสงค์หลักเพื่อเสริมประสิทธิภาพในการแสวงหากำไรและความมั่งคั่ง สามารถจัดการความเสี่ยงต่างๆ จากการอาศัยโครงสร้างทางธุรกิจ อย่างไรก็ตาม บริษัทจำกัดคงต้องดำเนินกิจการอยู่ภายใต้กรอบข้อบังคับของกฎหมายและการควบคุมมากกว่าธุรกิจแบบอื่น เช่น การเพิ่มทุนของบริษัทจำกัดตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ (2.1) และการเลิกกิจการของบริษัทจำกัดตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ (2.2)

<sup>2</sup> มาตรา 1096 แห่งประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ (ป.พ.พ.) “อันว่าบริษัทจำกัดนั้น คือบริษัทประเภทซึ่งตั้งขึ้นด้วยแบ่งทุนเป็นหุ้นมีมูลค่าเท่าๆ กัน โดยมีผู้ถือหุ้นต่างรับผิดชอบจำกัดเพียงไม่เกินจำนวนเงินที่ตนยังส่งใช้ไม่ครบมูลค่าของหุ้นที่ตนถือ”

<sup>3</sup> มาตรา 39 แห่งประมวลรัษฎากร “บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลในเครือเดียวกัน” หมายความว่า บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลตั้งแต่สองนิติบุคคลขึ้นไปซึ่งมีความสัมพันธ์กันในลักษณะดังต่อไปนี้

- (1) ผู้ถือหุ้นหรือผู้เป็นหุ้นส่วนเกินกว่ากึ่งจำนวนผู้ถือหุ้นหรือผู้เป็นหุ้นส่วนในนิติบุคคลหนึ่ง เป็นผู้ถือหุ้นหรือผู้เป็นหุ้นส่วนเกินกว่ากึ่งจำนวนผู้ถือหุ้นหรือผู้เป็นหุ้นส่วนในอีกนิติบุคคลหนึ่ง
- (2) ผู้ถือหุ้นหรือผู้เป็นหุ้นส่วนซึ่งถือหุ้นหรือเป็นหุ้นส่วนในนิติบุคคลหนึ่งมีมูลค่าเกินกว่าร้อยละห้าสิบของทุนทั้งหมดถือหุ้นหรือเป็นหุ้นส่วนในอีกนิติบุคคลหนึ่งมีมูลค่าเกินกว่าร้อยละห้าสิบของทุนทั้งหมด
- (3) นิติบุคคลหนึ่งถือหุ้นหรือเป็นหุ้นส่วนในอีกนิติบุคคลหนึ่งเกินกว่าร้อยละห้าสิบของทุนทั้งหมด หรือ
- (4) บุคคลเกินกว่ากึ่งจำนวนกรรมการหรือผู้เป็นหุ้นส่วนซึ่งมีอำนาจจัดการในนิติบุคคลหนึ่ง เป็นกรรมการหรือเป็นผู้เป็นหุ้นส่วนซึ่งมีอำนาจจัดการในอีกนิติบุคคลหนึ่ง”

## 2.1 การเพิ่มทุนของบริษัทจำกัดตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์

การเพิ่มทุน (Capital Increase) เป็นวิธีการบริหารงานของบริษัทรูปแบบหนึ่งในการจัดหาแหล่งเงินทุนโดยการระดมเงินทุนเพื่อนำมาใช้ในการดำเนินงาน ซึ่งวัตถุประสงค์ของการเพิ่มทุนของแต่ละบริษัทนั้นมีความแตกต่างกัน เช่น การเพิ่มทุนเพื่อนำไปใช้ขยายกิจการ เพื่อนำไปใช้คืนหนี้การค้า หนี้เงินกู้ยืม และนำไปล้างขาดทุนสะสมเพื่อให้บริษัทมีกำไรและสามารถจ่ายเงินปันผลได้ในอนาคต<sup>4</sup>

หลักเกณฑ์ในการเพิ่มทุนของบริษัท<sup>5</sup> คือ การที่บริษัทออกหุ้นใหม่หรือที่เรียกว่า “หุ้นเพิ่มทุน” ตามมติพิเศษของที่ประชุมผู้ถือหุ้นของบริษัทจำกัดเพิ่มเติมจากหุ้นเดิมที่มีอยู่แล้ว และทำการเสนอขายให้กับผู้ที่สนใจ เช่น ผู้ถือหุ้นเดิม ผู้ลงทุนสถาบันการเงินหรือผู้ลงทุนทั่วไป โดยรับชำระด้วยเงินสด ซึ่งสิทธิประโยชน์ของหุ้นเพิ่มทุนนี้จะคงเดิมเหมือนกับหุ้นเดิมทุกประการ และในการเพิ่มทุนจะต้องดำเนินการจดทะเบียนเพิ่มทุนจากที่ได้จดทะเบียนไว้เดิมมาเป็นจำนวนใหม่ที่เพิ่มขึ้นโดยมูลค่าของหุ้นเท่าเดิมตามที่จดทะเบียนไว้ครั้งแรก

<sup>4</sup> ตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย. บริษัทเพิ่มทุน...นักลงทุนต้องทำอะไร. [ออนไลน์]. แหล่งที่มา: [https://www.set.or.th/set/education/html.do?name=decode\\_strategy\\_invest\\_29&innerMenuId=19](https://www.set.or.th/set/education/html.do?name=decode_strategy_invest_29&innerMenuId=19) [2 กุมภาพันธ์ 2561]

<sup>5</sup> มาตรา 1220 แห่ง ป.พ.พ. “บริษัทจำกัดอาจเพิ่มทุนของบริษัทขึ้นได้ด้วยออกหุ้นใหม่โดยมติพิเศษของที่ประชุมผู้ถือหุ้น”  
มาตรา 1221 แห่ง ป.พ.พ. “บริษัทจำกัดจะออกหุ้นใหม่ให้เหมือนหนึ่งว่าได้ใช้เต็มค่าแล้ว หรือได้ใช้แต่บางส่วนแล้วด้วยอย่างอื่นนอกจากให้ใช้เป็นตัวเงินนั้นไม่ได้ เว้นแต่จะทำตามมติพิเศษของที่ประชุมผู้ถือหุ้น”

มาตรา 1222 แห่ง ป.พ.พ. “บรรดาหุ้นที่ออกใหม่นั้น ต้องเสนอให้แก่ผู้ถือหุ้นทั้งหลาย ตามส่วนจำนวนหุ้นซึ่งเขาถืออยู่ค่าเสนอเช่นนี้ ต้องทำเป็นหนังสือบอกกล่าวไปยังผู้ถือหุ้นทุก ๆ คนระบุ จำนวนหุ้นให้ทราบว่ามีที่ซื้อได้กี่หุ้น และให้กำหนดวันว่าถ้าพ้นวัน นั้นไปมิได้มีค่าสนองมาแล้วจะถือว่าเป็นอันไม่รับซื้อ เมื่อวันที่กำหนดล่วงไปแล้วก็ตี หรือผู้ถือหุ้นได้บอกมาว่าไม่รับซื้อหุ้น นั้นก็ตี กรรมการจะเอาหุ้นเช่นนั้นขายให้แก่ผู้ถือหุ้นคนอื่นหรือจะรับซื้อไว้เองก็ได้”

มาตรา 1223 แห่ง ป.พ.พ. “หนังสือบอกกล่าวที่เสนอให้ผู้ถือหุ้นซื้อหุ้นใหม่นั้น ต้องลง วัน เดือน ปี และลายมือชื่อของกรรมการ”

มาตรา 1228 แห่ง ป.พ.พ. “มติพิเศษซึ่งอนุญาตให้เพิ่มทุนหรือลดทุนนั้นบริษัทต้องจดทะเบียนภายใน 14 วัน นับแต่วันที่ได้ลงมตินั้น”

ตารางที่ 1 ตัวอย่างการเพิ่มทุนของบริษัทจำกัด<sup>6</sup>

	ก่อนการเพิ่มทุน		หลังการเพิ่มทุน	
	หุ้นเดิม	หุ้นเดิม	หุ้นเพิ่มทุน	หุ้นใหม่
จำนวนหุ้น	10,000	10,000	10,000	20,000
มูลค่าหุ้น (บาทต่อหุ้น)	100	100	100	100
จำนวนเงิน (บาท)	1,000,000	1,000,000	1,000,000	2,000,000

บริษัททำการเพิ่มทุนโดยการออกหุ้นเพิ่มทุนจำนวน 10,000 หุ้น มูลค่าหุ้นละ 100 บาทเท่ามูลค่าหุ้นเดิม และเมื่อบริษัทเรียกเก็บเงินจากผู้ถือหุ้นหรือนำหุ้นที่ออกใหม่ขายให้กับนักลงทุนภายนอกก็จะทำให้บริษัทได้เงินทุนเพิ่มขึ้นจำนวน 1,000,000 บาท

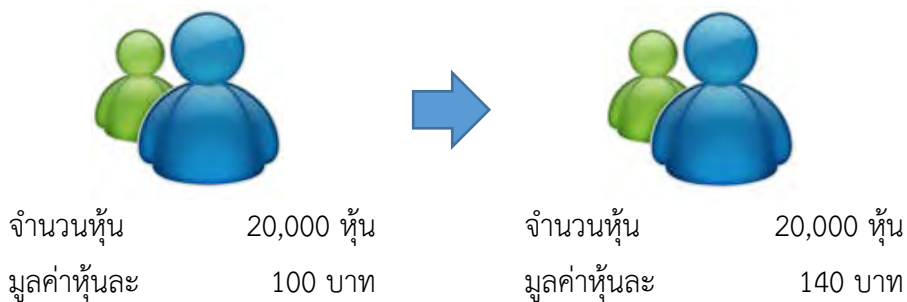
นอกจากนี้บริษัทสามารถแสดงเงินทุนที่เพิ่มขึ้นได้โดยวิธีอื่น เช่น การที่บริษัทมีกำไรมากจึงทำการแปลงสภาพของเงินกำไรหรือเงินอื่นที่กั้นไว้จากกำไร (เงินสำรองต่างๆ) มาเพิ่มเป็นเงินทุนให้ผู้ถือ หรือการหุ้นออกหุ้นปันผลให้แก่ผู้ถือหุ้นก็จะทำให้บริษัทแสดงเงินทุนที่เพิ่มขึ้นเช่นกัน แต่การเพิ่มทุนในลักษณะนี้จะถือว่าเงินเพิ่มทุนเป็นเงินได้ของผู้ถือหุ้น ตามมาตรา 40(4)(จ) แห่งประมวลรัษฎากร<sup>7</sup>

ตัวอย่าง บริษัทขอจดทะเบียนเพิ่มทุน 800,000 บาท โดยตั้งจากกำไรหรือเงินที่กั้นไว้รวมกันจำนวน 800,000 บาท ให้กับผู้ถือหุ้นเดิมโดยไม่ต้องมีการชำระค่าหุ้นตามสัดส่วนหุ้นที่มีอยู่เดิม เป็นการเพิ่มมูลค่าหุ้นละ  $800,000/20,000 = 40$  บาทต่อหุ้น

ทุนจดทะเบียน		งบดุล (บาท)	
จำนวนหุ้น	20,000	กำไรสุทธิ	500,000
มูลค่าหุ้น (บาทต่อหุ้น)	100	เงินสำรอง	300,000
จำนวนเงิน (บาท)	2,000,000	กำไรหรือเงินที่กั้นไว้รวมกัน	800,000

<sup>6</sup> พิณิจ ทิพย์มณี, *หุ้นส่วนและบริษัท*, พิมพ์ครั้งที่ 8 (กรุงเทพมหานคร: สำนักพิมพ์วิญญูชน, 2558), หน้า 261

<sup>7</sup> ไพจิตร โรจนวานิช, ชุมพร เสนไสย และสาโรช ทองประคำ, *คำอธิบายประมวลรัษฎากร* (กรุงเทพมหานคร: บริษัท เอ็น วาย ซี แมนเนจเม้นท์ จำกัด, 2553), หน้า 1-047



แผนภาพที่ 1 การเพิ่มทุนของบริษัทจำกัด

ดังนั้นเงินเพิ่มทุนหุ้นละ 40 บาท ถือเป็นเงินได้พึงประเมินของผู้ถือหุ้นที่ต้องนำไปเสียภาษี แม้จะไม่ได้รับเงินได้เป็นเงินสดก็ตาม

## 2.2 การเลิกกิจการของบริษัทจำกัดตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์

การเลิกบริษัท (Dissolution) หมายถึง การสิ้นสภาพนิติบุคคลอย่างเป็นทางการ โดยเป็นการสิ้นสุดการได้รับอนุญาตให้เป็นบริษัทจำกัดและยุติความมีสภาพนิติบุคคล ซึ่งถือเป็นการเปลี่ยนแปลงโครงสร้างของบริษัทเป็นครั้งสุดท้าย อย่างไรก็ตาม บริษัทจะถือว่าเลิกอย่างเด็ดขาดก็ต่อเมื่อสภาพนิติบุคคลสิ้นไปอย่างสมบูรณ์ ตราสารจัดตั้งบริษัทหมดสภาพบังคับ กิจการของบริษัทได้ทำการชำระบัญชี และการนำสินทรัพย์ทั้งสิ้นของบริษัทที่มีอยู่ออกจำหน่ายเป็นเงินสดและได้นำมาชำระหนี้ให้กับเจ้าหนี้และจ่ายคืนให้กับผู้ถือหุ้นเรียบร้อยแล้ว

### 2.2.1 สาเหตุของการเลิกบริษัทจำกัด

การเลิกบริษัทจำกัดมีสาเหตุหลักสำคัญ 3 ประการ ดังนี้

#### 2.2.1.1 เลิกบริษัทโดยผลของกฎหมาย<sup>8</sup> ได้แก่

(1) ข้อบังคับบริษัทกำหนดกรณีที่จะเลิกไว้ เช่น บริษัท ก อยู่ต่างประเทศ ได้เข้ามาตั้งบริษัท ข ในประเทศไทยเพื่อขายสินค้าของบริษัท ก โดยบริษัท ข มีข้อบังคับกำหนดว่า เมื่อบริษัท ก เลิกกิจการ ให้บริษัท ข เลิกกิจการด้วย

(2) เลิกตามระยะเวลาที่กำหนดไว้ เช่น บริษัทตั้งขึ้นมีกำหนดระยะเวลาในการดำเนินงาน 5 ปี ซึ่งถึงระยะเวลาในการจดทะเบียนบริษัท

(3) เลิกภายหลังการทำกิจการเสร็จสิ้นตามวัตถุประสงค์เฉพาะที่จัดตั้งบริษัทขึ้น

(4) บริษัทล้มละลาย

<sup>8</sup> ตามมาตรา 1236 แห่ง ป.พ.พ.

### 2.2.1.2 เลิกบริษัทโดยความประสงค์ของผู้ถือหุ้น<sup>9</sup>

เนื่องจากการเลิกบริษัทเป็นเรื่องสำคัญและกระทบต่อผู้ถือหุ้นโดยตรง ดังนั้นหากผู้ถือหุ้นมีความประสงค์เพื่อเลิกบริษัท กฎหมายจึงบังคับว่าจะตกลงเลิกบริษัทได้ก็ต่อเมื่อที่ประชุมใหญ่ผู้ถือหุ้นมีมติพิเศษให้เลิก<sup>10</sup>

### 2.2.1.3 เลิกบริษัทโดยคำสั่งของศาล<sup>11</sup> ได้แก่

- (1) มีการทำผิดในการยื่นรายงานประชุมจัดตั้งบริษัท หรือทำผิดในการประชุมจัดตั้งบริษัทสำหรับบริษัทที่เพิ่งจดทะเบียนใหม่
- (2) บริษัทไม่เริ่มประกอบกิจการภายในระยะเวลา 1 ปีนับแต่วันที่จดทะเบียน หรือหยุดทำการถึง 1 ปีเต็ม ซึ่งแสดงให้เห็นว่าบริษัทไม่ได้สนใจจะดำเนินกิจการต่อไป
- (3) การดำเนินการค้าของบริษัทมีแต่จะขาดทุนอย่างเดียว และไม่มีทางจะฟื้นตัวได้ ซึ่งจะส่งผลเสียหายแก่ผู้ถือหุ้นและเจ้าหน้าที่ของบริษัท
- (4) จำนวนผู้ถือหุ้นเหลือไม่ถึง 3 คน ตามที่กฎหมายกำหนด

### 2.2.2 ขั้นตอนการเลิกบริษัทจำกัดและการชำระบัญชี

การเลิกบริษัทจำกัด ไม่ว่าจะเกิดจากเหตุโดยผลของกฎหมาย ตามความประสงค์ของผู้ถือหุ้นหรือคำสั่งของศาล ไม่ได้มีผลทำให้บริษัทจำกัดสิ้นสภาพนิติบุคคลในทันทีแต่บริษัทจำกัดจะยังมีสภาพนิติบุคคลจนกว่าจะมีการชำระบัญชี<sup>12</sup> แต่จะประกอบกิจกรรมอย่างอื่น เป็นเจ้าของทรัพย์สิน จำหน่ายจ่ายโอน ทำสัญญา หรือใช้สิทธิตามที่ให้ไว้ในหนังสือบริคณห์สนธิหรือข้อบังคับของบริษัทจำกัด เพื่อดำเนินธุรกิจตามวัตถุประสงค์ที่จัดตั้งขึ้นต่อไปไม่ได้ และกรรมการของบริษัทจำกัดจะหมดอำนาจในการบริหารงานของบริษัทจำกัดต่อไป โดยจะต้องมีการแต่งตั้งผู้ชำระบัญชี<sup>13</sup> โดยมีอำนาจ

<sup>9</sup> เรื่องเดียวกัน

<sup>10</sup> การลงมติพิเศษ ใช้จำนวนคะแนนเสียงข้างมากซึ่งไม่น้อยกว่า 3 ใน 4 ของจำนวนเสียงทั้งหมดของผู้ถือหุ้นที่ประชุมและมีสิทธิออกเสียงลงคะแนน

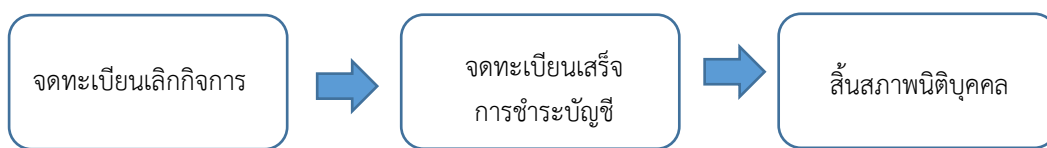
<sup>11</sup> ตามมาตรา 1237 แห่ง ป.พ.พ.

<sup>12</sup> มาตรา 1249 แห่ง ป.พ.พ. “ห้างหุ้นส่วนก็ดี บริษัทก็ดี แม้จะได้เลิกกันแล้วก็ให้พึงถือว่ายังคงตั้งอยู่ตราบเท่าเวลาที่จำเป็นเพื่อการชำระบัญชี”

<sup>13</sup> ...หากข้อบังคับของบริษัทไม่ได้กำหนดไว้เป็นอย่างอื่น กรรมการทุกคนของบริษัทต้องเป็นผู้ชำระบัญชีโดยผลของกฎหมาย แต่ถ้าหากผู้ชำระบัญชีมีหลายคน ผู้ชำระบัญชีทุกคนต้องกระทำการร่วมกัน เว้นแต่ที่ประชุมใหญ่หรือศาลจะได้กำหนดอำนาจไว้เป็นอย่างอื่น ในกรณีที่บริษัทไม่ได้กำหนดข้อบังคับในเรื่องการตั้งผู้ชำระบัญชีไว้ หากบริษัทประสงค์จะตั้งกรรมการบางคน หรือกรรมการคนใดคนหนึ่ง หรือบุคคลอื่นที่ไม่ใช่กรรมการของบริษัท



ในการดำเนินการจดทะเบียนเลิกบริษัทจำกัด ชำระสะสงบัญชีของบริษัทจำกัด และจดทะเบียนเสร็จ การชำระบัญชี<sup>14</sup> ซึ่งสรุปเป็นรูปขั้นตอนดังนี้



แผนภาพที่ 2 ขั้นตอนการเลิกบริษัทจำกัดและการชำระบัญชี

ผู้มีหน้าที่ชำระบัญชีจะต้องชำระสะสงทรัพย์สินและหนี้สินของบริษัท โดยการนำทรัพย์สินที่มีอยู่ออกจำหน่าย การเรียกเก็บเงินจากลูกหนี้ การจ่ายชำระหนี้สินและค่าใช้จ่ายในการชำระบัญชี ก่อนการคืนทุนเพื่อแบ่งกำไรและทรัพย์สินที่เหลือให้กับผู้ถือหุ้นตามสัดส่วนที่ถือหุ้นหรือตามที่กำหนดไว้ในข้อบังคับ<sup>15</sup> ซึ่งในขั้นตอนการชำระสะสงทรัพย์สินและหนี้สินของบริษัทจำกัดนี้ ยังคงมีหลักเกณฑ์ทางกฎหมายที่เอื้ออำนวยให้บริษัทใช้เป็นแนวทางปฏิบัติเพื่อผลประโยชน์ทางภาษีอากรแก่กลุ่มบริษัทในเครือเดียวกัน เช่น การรับรู้รายจ่ายทางภาษีอากรของผลขาดทุนของเงินลงทุนที่ไม่ได้รับคืนจากบริษัทลูกหนี้ เนื่องจากการเพิ่มทุนเพื่อชำระหนี้เงินให้กู้ยืม ในการคำนวณกำไรสุทธิของกิจการ เป็นต้น

เป็นผู้ชำระบัญชี จะต้องให้ที่ประชุมใหญ่ผู้ถือหุ้นของบริษัทมีมติตั้งผู้ชำระบัญชีหรือกำหนดอำนาจของผู้ชำระบัญชี จากคำแนะนำในการจดทะเบียนเลิกและเสร็จการชำระบัญชีบริษัทจำกัด กรมพัฒนาธุรกิจการค้า

<sup>14</sup> มาตรา 1259 แห่ง ป.พ.พ. “ผู้ชำระบัญชีทั้งหลายย่อมมีอำนาจดังจะกล่าวต่อไปนี้ คือ (1) แก่ต่างว่าต่างในนามของห้างหุ้นส่วนหรือบริษัทในอรรถคดีพิพาทอันเป็นแพ่งหรืออาญาทั้งปวง และทำประนีประนอมยอมความ (2) ดำเนินกิจการของห้างหุ้นส่วนหรือบริษัทตามแต่จำเป็น เพื่อการชำระสะสงกิจการให้เสร็จไปด้วยดี (3) ขายทรัพย์สินของห้างหุ้นส่วนหรือบริษัท (4) ทำการอย่างอื่น ๆ ตามแต่จำเป็น เพื่อชำระบัญชีให้เสร็จไปด้วยดี”

<sup>15</sup> กรมพัฒนาธุรกิจการค้า. การชำระบัญชีและการจดทะเบียนเสร็จการชำระบัญชีของบริษัท. [ออนไลน์], แหล่งที่มา: [http://www.dbd.go.th/download/downloads/03\\_boj/intro\\_step\\_bj\\_liquidate.pdf](http://www.dbd.go.th/download/downloads/03_boj/intro_step_bj_liquidate.pdf) [4 กุมภาพันธ์ 2561]

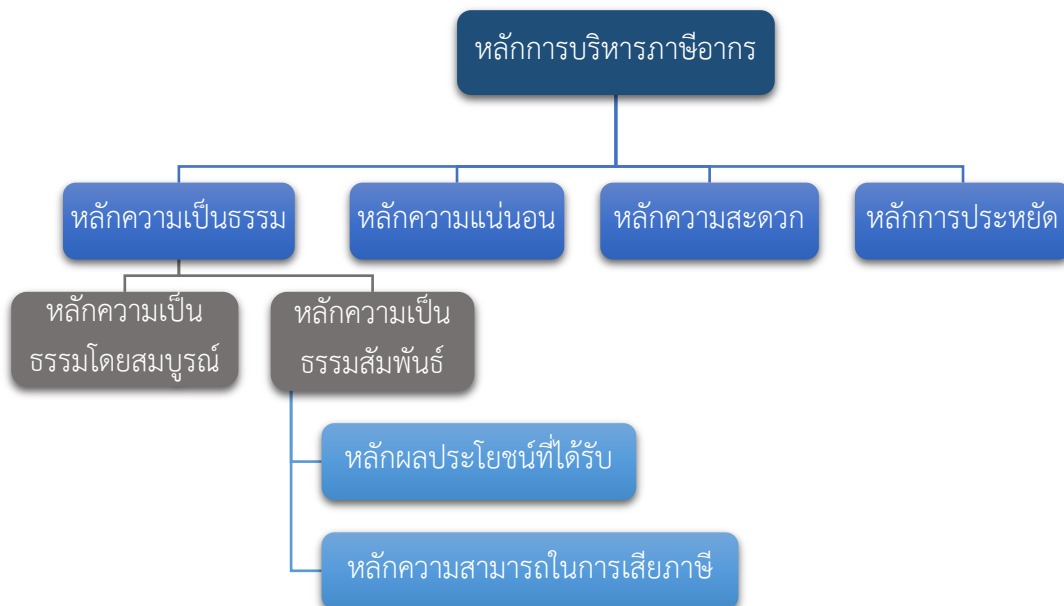
### บทที่ 3

#### หลักการทางกฎหมายและหลักการบัญชีที่เกี่ยวข้องกับการเลิกกิจการของบริษัทจำกัด

ภาษีอากรเป็นแหล่งรายได้ที่สำคัญของรัฐบาลที่ถูกนำมาใช้เพื่อพัฒนาประเทศ ทั้งในด้านสาธารณะประโยชน์ การรักษาเสถียรภาพทางเศรษฐกิจ และเป้าหมายอื่นๆ ดังนั้นจึงต้องมีการบริหารการจัดเก็บภาษีอากรให้สอดคล้องตามหลักการจัดเก็บภาษีอากรที่ดี (3.1) สำหรับบริษัทที่ต้องการเลิกกิจการจะต้องมีการพิจารณาถึงหลักการทางกฎหมายและหลักการบันทึกบัญชีที่เกี่ยวข้องกับขั้นตอนการเลิกกิจการ เนื่องจากยังมีความแตกต่างกันในการรับรู้รายการในบางกรณี เช่น หลักการตัดจำหน่ายหนี้สูญตามประมวลรัษฎากรและหลักการบันทึกบัญชี (3.2) หลักการปลดหนี้เงินกู้ยืมระหว่างกันและหลักการบันทึกบัญชี (3.3) และหลักการรับรู้ผลขาดทุนจากเงินลงทุนและหลักการบันทึกบัญชี (3.4)

#### 3.1 หลักทั่วไปเกี่ยวกับภาษีอากรที่ดี

หลักการบริหารภาษีที่ดีของ Adam Smith<sup>16</sup> นักเศรษฐศาสตร์ชาวอังกฤษ ซึ่งได้ถูกกล่าวไว้ในหนังสือเรื่อง The Wealth of Nations ถือเป็นหลักเกณฑ์พื้นฐานของการจัดเก็บภาษีอากรซึ่งเป็นที่ยอมรับและปฏิบัติกันโดยทั่วไปมีสาระสำคัญของหลักการ 4 ประการ คือ



แผนภาพที่ 3 หลักการบริหารภาษีอากร

<sup>16</sup> ศุภลักษณ์ พินิจภูวดล, กฎหมายภาษีอากร, พิมพ์ครั้งที่ 4, (กรุงเทพมหานคร : บริษัท ที.เค.เอส.สยามเพรส แมเนจเม้นท์ จำกัด, 2556), หน้า 54-55

### (1) หลักความเป็นธรรม (Equity)

การจัดเก็บภาษีอย่างยุติธรรมจะต้องมีความสัมพันธ์กับสิ่งที่แสดงความสามารถของผู้เสียภาษีสวมถึงหลักเกณฑ์ในการวัดความสามารถต้องเป็นที่ยอมรับและบังคับได้โดยทั่วกัน ซึ่งหลักภาษีอากรที่ดีต้องสร้างความเป็นธรรมกับผู้เสียภาษีอากรทุกคนและกับรัฐผู้มีหน้าที่จัดเก็บภาษีด้วย

หลักความเป็นธรรมพิจารณาจากการจัดเก็บภาษี โดยแบ่งออกเป็น 2 ลักษณะ คือ

1.1 หลักความเป็นธรรมสมบูรณ์ (Principle of absolute equity) เป็นระบบภาษีอากรที่ผู้เสียภาษีทุกคนต้องเสียภาษีคนละเท่าๆ กัน โดยไม่คำนึงถึงรายได้ ฐานะหรือสภาพทางเศรษฐกิจและสังคมของแต่ละบุคคล แต่ในสภาพความเป็นจริงแล้วฐานะทางเศรษฐกิจของผู้เสียภาษีแต่ละคนไม่เท่ากันจึงทำให้ในทางปฏิบัติผู้เสียภาษีบางรายอาจไม่มีความสามารถในการเสียภาษีเช่นนี้ได้

1.2 หลักความเป็นธรรมสัมพัทธ์ (Modified equity principle) ซึ่งจะพิจารณาจากจำนวนภาษีที่ผู้เสียภาษีอากรแต่ละรายเสียไปเปรียบเทียบกับประโยชน์ที่ได้รับจากรัฐ (The Benefit Principle) ดังนั้นผู้ที่ได้รับผลประโยชน์จากรัฐมากควรต้องเสียภาษีมาก หรือความสามารถในการเสียภาษี (The ability to pay principle) เป็นการวัดความเสมอภาคในการเสียภาษีโดยการใช้การเสียสละความพึงพอใจของผู้เสียภาษี (sacrifice of utility) ของผู้เสียภาษีเป็นเครื่องวัด เช่น การวัดจากทรัพย์สิน รายได้หรือการใช้จ่ายของแต่ละบุคคลเป็นเกณฑ์กำหนดจำนวนภาษีที่ต้องเสีย

### 2) หลักความแน่นอน (Certainty)

ภาษีที่จัดเก็บต้องมีความชัดเจนและแน่นอน ไม่ว่าจะพื้นฐานภาษี ขั้นตอนการประเมินภาษี วิธีการจัดเก็บภาษี ซึ่งต้องตั้งอยู่บนพื้นฐานของเหตุผลโดยไม่เป็นไปตามความต้องการของฝ่ายใดฝ่ายหนึ่ง เช่น การบัญญัติหลักเกณฑ์เกี่ยวกับวิธีการคำนวณภาษีที่ผู้เสียภาษีสามารถคำนวณเองได้ รวมถึงเวลาในการชำระภาษี วิธีการชำระภาษี และสถานที่ชำระภาษีจะต้องถูกกำหนดไว้อย่างชัดเจนแน่นอน

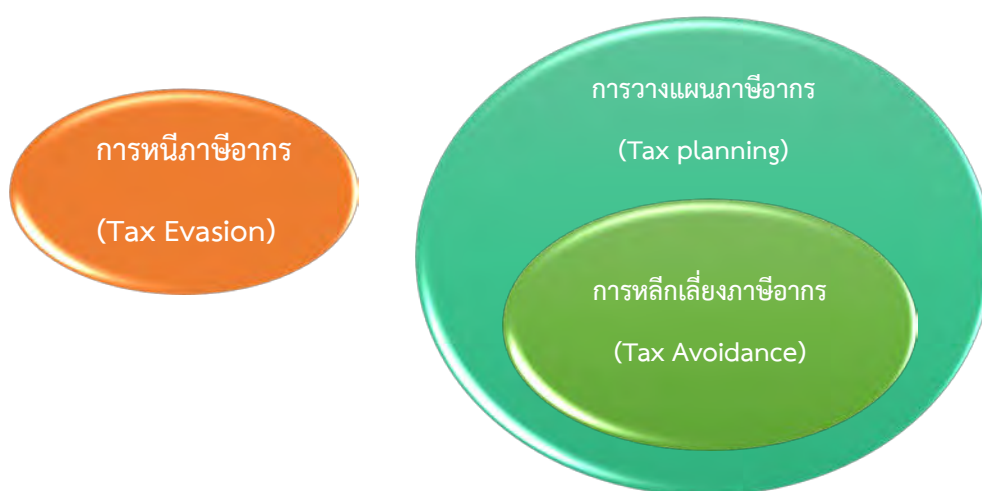
### 3) หลักความสะดวก (Convenience)

ภาษีอากรที่ดีควรต้องเรียกเก็บตรงตามเวลา ช่วงเวลาที่ผู้เสียภาษีมีความสะดวกที่จะชำระภาษี สถานที่จัดเก็บต้องมีความสะดวก ทั้งต่อการเดินทางและช่องทางการชำระภาษีจะต้องทำให้ผู้เสียภาษีและเจ้าหน้าที่ของรัฐได้รับความสะดวกในการจัดเก็บมากที่สุด

#### 4) หลักความประหยัด (Economy)

ในการบริหารจัดการเก็บภาษีอากรควรมีการพิจารณาค่าใช้จ่ายในการจัดเก็บให้น้อยที่สุด ทั้งส่วนของผู้จัดเก็บภาษีและผู้เสียภาษี เพื่อให้ภาษีที่ถูกจัดเก็บเป็นรายได้ของประเทศมีจำนวนใกล้เคียงกับจำนวนภาษีที่ผู้เสียภาษีได้ชำระให้แก่รัฐและก่อให้เกิดประโยชน์ต่อระบบภาษีให้มากที่สุด

ผู้มีหน้าที่เสียภาษีอากรอาจพิจารณาการวางแผนภาษีอากร (Tax planning) เพื่อให้เสียภาษีน้อยลงได้ หรือหากการเสียภาษีอากรไม่เป็นที่ยอมรับและไม่เป็นธรรมตามหลักการบริหารภาษีที่ดีข้างต้น อาจทำให้ผู้มีหน้าที่เสียภาษีไม่มีความสนใจในการเสียภาษี และเกิดการหลีกเลี่ยงภาษีอากร (Tax Avoidance) หรือหนีภาษีอากรได้ (Tax evasion)



#### แผนภาพที่ 4 ความแตกต่างของการวางแผนภาษีอากร การหลีกเลี่ยง และการหนีภาษีอากร

การวางแผนภาษีอากร (Tax planning)<sup>17</sup> หมายถึง การเตรียมการเพื่อเสียภาษีให้ถูกต้องครบถ้วนและประหยัดโดยชอบด้วยกฎหมาย เป็นการทำให้ไม่ต้องเสียภาษีหรือเสียภาษีน้อยที่สุดโดยใช้วิธีการที่ไม่ผิดกฎหมาย (Legal Means) ซึ่งเป็นการช่วยลดต้นทุนการดำเนินกิจการโดยการใช้สิทธิประโยชน์ทางภาษีอากร และเป็นการป้องกันการเสียภาษีอากรที่ผิดพลาดอีกด้วย

การหลีกเลี่ยงภาษีอากร (Tax Avoidance)<sup>18</sup> หมายถึง การที่ผู้เสียภาษีอากรใช้วิธีการที่ไม่ผิดกฎหมายเพื่อทำให้ไม่ต้องเสียภาษีหรือเสียภาษีน้อยลง โดยการใช้ช่องโหว่ของกฎหมาย (Loophole) ความคลุมเครือ (Ambiguity) หรือจุดบกพร่อง (Defection) ของกฎหมาย เพื่อทำให้ไม่ต้องเสียภาษีหรือเสียภาษีน้อยลง ซึ่งถือเป็นส่วนหนึ่งของการวางแผนภาษีอากร เช่น การที่ผู้อยู่ในประเทศไทย

<sup>17</sup> ชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม, คำสอนวิชากฎหมายภาษีอากร, พิมพ์ครั้งที่ 11, (กรุงเทพมหานคร : สำนักอบรมศึกษากฎหมายแห่งเนติบัณฑิตยสภา, 2559), หน้า 789-790

<sup>18</sup> เรื่องเดียวกัน, หน้า 792-793

ไม่โอนเงินที่ได้รับจากการทำงานในต่างประเทศเข้ามาในประเทศไทยในปีเดียวกับที่ได้รับเงินนั้น แต่โอนเข้ามาในปีอื่น เพื่อให้ไม่ต้องเสียภาษี

การหนีภาษี (Tax Evasion หรือ Tax Dogging)<sup>19</sup> หมายถึง การที่ผู้เสียภาษีใช้วิธีการที่ผิดกฎหมาย (Illegal Means) หรือฉ้อฉล (Fraud) เพื่อที่จะไม่ต้องเสียภาษีหรือเสียภาษีน้อยลง ซึ่งมีโทษทั้งทางอาญาและทางแพ่ง เช่น ผู้เสียภาษีมีเงินได้ที่จะต้องยื่นรายการและเสียภาษี แต่จงใจที่จะไม่ยื่นรายการเพื่อเสียภาษี หรือยื่นรายการแต่แสดงจำนวนเงินได้ต่ำกว่าความเป็นจริงหรือแสดงตัวเลขค่าใช้จ่ายสูงกว่าความเป็นจริงเพื่อที่จะได้เสียภาษีน้อยลง ซึ่งการกระทำเช่นนี้ไม่ถือว่าเป็นการวางแผนภาษี

### 3.2 หลักการตัดจำหน่ายหนี้สูญตามประมวลรัษฎากรและหลักการบันทึกบัญชี

การขายสินค้าหรือให้บริการโดยทั่วไปมีการเรียกชำระเงินอยู่ 2 วิธี คือ การรับชำระเป็นเงินสด และการรับชำระเป็นเงินเชื่อ ซึ่งในกรณีของการรับชำระเป็นเงินเชื่อจากลูกค้าการค้า<sup>20</sup>อาจทำให้บริษัทจำกัดประสบปัญหาเกี่ยวกับการเรียกเก็บหนี้ที่ค้างชำระค่างาน ซึ่งหากลูกหนี้การค้าดังกล่าวไม่สามารถนำเงินมาชำระหนี้ที่ค้างกับบริษัทจำกัดได้ บริษัทจำกัดจะต้องนำบัญชีลูกหนี้การค้ามาตัดออกจากบัญชีเป็นหนี้สูญ<sup>21</sup> อย่างไรก็ตาม การตัดจำหน่ายหนี้สูญมีความแตกต่างกันระหว่างหลักการทางกฎหมายภาษีอากรและหลักการทางบัญชี ดังต่อไปนี้

#### หลักการทางกฎหมายภาษีอากร

หลักเกณฑ์ตามประมวลรัษฎากรกำหนดให้การตัดจำหน่ายหนี้สูญเป็นค่าใช้จ่ายของกิจการได้นั้นจะต้องเป็นไปตามกฎกระทรวงฉบับที่ 186 (พ.ศ. 2534) ซึ่งออกความในมาตรา 65 ทวิ (9) แห่งประมวลรัษฎากรว่าด้วยการจำหน่ายหนี้สูญจากบัญชีลูกหนี้

<sup>19</sup> เรื่องเดียวกัน, หน้า 790-791

<sup>20</sup> ลูกหนี้การค้า หมายถึง ลูกหนี้ที่เกิดจากการดำเนินการค้าตามปกติของธุรกิจ และจะมีชื่อบัญชีแตกต่างกันได้ตามประเภทของธุรกิจ (มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 101 เรื่อง หนี้สงสัยจะสูญและหนี้สูญ)

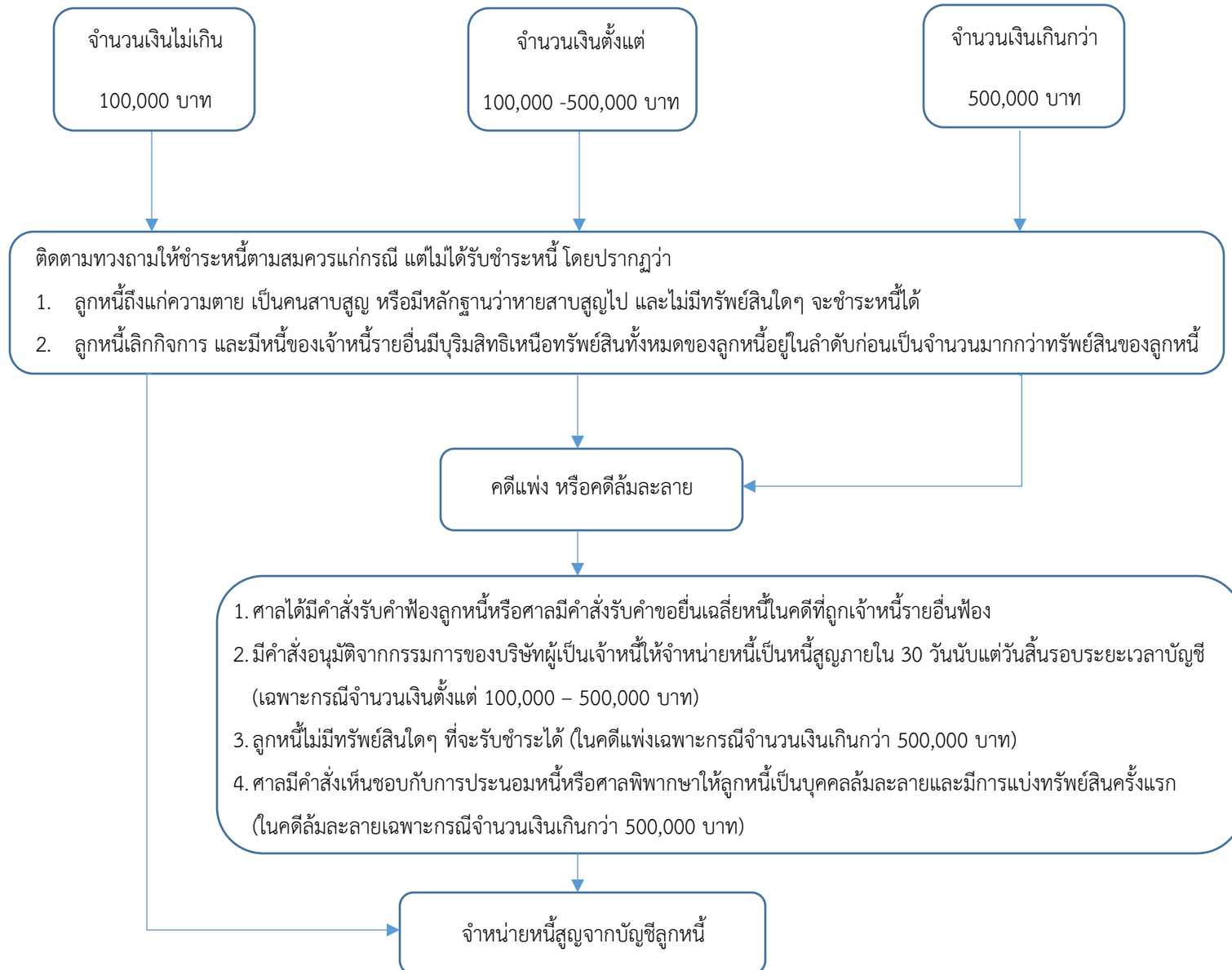
<sup>21</sup> หนี้สูญทางบัญชี หมายถึง ลูกหนี้ที่ได้ติดตามทวงถามจนถึงที่สุดแล้ว แต่ไม่ได้รับชำระหนี้และได้ตัดจำหน่ายออกจากบัญชี (มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 101 เรื่อง หนี้สงสัยจะสูญและหนี้สูญ)

หนี้สูญที่จะจำหน่ายจากบัญชีลูกหนี้ต้องเป็นหนี้ที่มีลักษณะดังต่อไปนี้

1. ต้องเป็นหนี้จากการประกอบกิจการหรือเนื่องจากการประกอบกิจการ
2. ต้องเป็นหนี้ที่รวบรวมเป็นเงินได้ในการคำนวณกำไรสุทธิ
3. ต้องเป็นหนี้ที่ยังไม่ขาดอายุความและมีหลักฐานโดยชัดเจนที่สามารถฟ้องลูกหนี้ได้
4. ไม่รวมหนี้ที่เกิดจากการขายสินค้าหรือให้บริการที่ผู้เป็นหรือเคยเป็นกรรมการหรือ

หุ้นส่วนผู้จัดการเป็นลูกหนี้ ไม่ว่าหนี้นั้นจะเกิดขึ้นก่อนหรือในขณะที่ผู้เป็นหรือหุ้นส่วน  
ผู้จัดการ

การดำเนินการจำหน่ายหนี้สูญจากบัญชีลูกหนี้ของบริษัท ซึ่งไม่ใช่สถาบันการเงิน มีหลักเกณฑ์กำหนดในแต่ละกรณีดังต่อไปนี้



แผนภาพที่ 5 หลักเกณฑ์การจำหน่ายหนี้สูญ

### หลักการทางบัญชี

หลักการเกี่ยวกับเรื่องหนี้สงสัยจะสูญและหนี้สูญทางบัญชี ปรากฏอยู่ในมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 101 เรื่อง หนี้สงสัยจะสูญและหนี้สูญ ซึ่งมาตรฐานฉบับนี้ต้องการให้กิจการมีวิธีการในการบันทึกบัญชีลูกหนี้ที่สะท้อนถึงความสามารถในการเรียกชำระหนี้ได้เพื่อแสดงมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับจริงของลูกหนี้เมื่อกิจการคาดการณ์ว่าลูกหนี้จะไม่สามารถชำระหนี้ที่ค้างได้<sup>22</sup>

การบันทึกลูกหนี้ที่เก็บเงินไม่ได้ มีวิธีปฏิบัติโดยทั่วไป 2 วิธี คือ

- (1) วิธีตัดจำหน่ายโดยตรง คือ บริษัทจะไม่บันทึกรายการหนี้สูญเป็นค่าใช้จ่ายจนกว่าในรอบระยะเวลาบัญชีที่มีลูกหนี้สูญเกิดขึ้นจริง
- (2) วิธีตั้งค่าเผื่อ คือ การประมาณจำนวนหนี้ที่คาดว่าจะเก็บไม่ได้ เพื่อให้งบการเงินได้แสดงมูลค่าลูกหนี้การค้าสุทธิอย่างเหมาะสมและใกล้เคียงกับความเป็นจริง โดยมีหลักการประมาณการทางบัญชี 3 วิธี<sup>23</sup> คือ ร้อยละของยอดขาย ร้อยละของยอดลูกหนี้ และพิจารณาลูกหนี้แต่ละราย และบันทึกรายการค่าเผื่อหนี้สงสัยจะสูญ<sup>24</sup> และหนี้สงสัยจะสูญ<sup>25</sup> เป็นค่าใช้จ่ายในรอบปีบัญชีนั้น

ในทางปฏิบัติวิธีการตัดจำหน่ายหนี้สูญโดยตรงเป็นวิธีที่สะดวกและสอดคล้องกับเกณฑ์กฎหมายภาษีอากร แต่ไม่สอดคล้องกับหลักการการบัญชีเนื่องจากมูลค่าของลูกหนี้ที่แสดงในงบดุลไม่ได้แสดงในมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับจริง และไม่ปฏิบัติตามหลักทฤษฎีว่าด้วยการเปรียบเทียบค่าใช้จ่ายกับรายได้ของรอบระยะเวลาบัญชีนั้นๆ โดยวิธีตั้งค่าเผื่อเป็นวิธีที่ถูกต้องตามหลักการบัญชีมากกว่า แต่บัญชีค่าเผื่อหนี้สงสัยจะสูญถือเป็นสำรองทางบัญชีซึ่งไม่สามารถถือเป็นค่าใช้จ่ายทางภาษีอากรได้ ตามมาตรา 65 ตรี (1)<sup>26</sup> ดังนั้นเมื่อบริษัทจำกัดต้องการตัดจำหน่ายลูกหนี้การค้าเป็นรายจ่ายหนี้สูญทั้งทางบัญชีและภาษีอากร จะต้องปฏิบัติตามหลักการทางภาษีอากรให้ครบถ้วนซึ่งหากไม่เป็นไปตามที่กฎหมายกำหนดบริษัทจำกัดจะต้องบวกกลับรายจ่ายหนี้สูญดังกล่าวถือเป็นรายได้ในการคำนวณกำไรสุทธิทางภาษีอากร

<sup>22</sup> มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 101 เรื่องหนี้สงสัยจะสูญและหนี้สูญ โดยสภาวิชาชีพบัญชีในพระบรมราชูปถัมภ์

<sup>23</sup> อรรถพร วาณิชชิวะและภูษิต วงศ์หล่อสายชล, “ความแตกต่างในการจำหน่ายหนี้สูญตามหลักการบัญชีกับหลักเกณฑ์ทางภาษีอากร,” วารสารการเงิน การลงทุน การตลาด และการบริหารธุรกิจ 4 (ตุลาคม – ธันวาคม 2556): 335.

<sup>24</sup> ค่าเผื่อหนี้สูญหรือค่าเผื่อหนี้สงสัยจะสูญ หมายถึง จำนวนที่กันไว้สำหรับลูกหนี้ที่คาดว่าจะเรียกเก็บไม่ได้ และถือเป็นบัญชีปรับมูลค่าที่ตั้งขึ้นเพื่อแสดงเป็นรายการหักจากบัญชีลูกหนี้ในงบการเงิน เพื่อให้คงเหลือเป็นมูลค่าสุทธิของลูกหนี้ที่คาดหมายว่าจะเก็บได้ (มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 101 เรื่อง หนี้สงสัยจะสูญและหนี้สูญ)

<sup>25</sup> หนี้สงสัยจะสูญ หมายถึง ลูกหนี้ที่คาดว่าจะเรียกเก็บไม่ได้ และถือเป็นค่าใช้จ่ายของรอบระยะเวลาบัญชีนั้น (มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 101 เรื่อง หนี้สงสัยจะสูญและหนี้สูญ)

<sup>26</sup> มาตรา 65 ตรี (1) แห่งประมวลรัษฎากร “เงินสำรองต่าง ๆ เป็นรายจ่ายต้องห้าม...”



ตัวอย่างที่ 1 บริษัท ก จำกัด ขายสินค้าและบันทึกลูกหนี้การค้า ดังนี้

บริษัท ข จำกัด เป็นจำนวนเงิน 600,000 บาท

บริษัท ค จำกัด เป็นจำนวนเงิน 100,000 บาท

ต่อมาบริษัท ข และบริษัท ค ผิดนัดชำระ โดยบริษัท ก ได้มีการติดตามทวงถามให้ชำระหนี้ กับทั้ง 2 บริษัทและไม่ได้รับชำระหนี้ และได้ดำเนินการฟ้องร้องในคดีแพ่งกับบริษัท ข เนื่องจาก มูลหนี้เกินกว่า 500,000 บาท แต่อยู่ในระหว่างการสืบทรัพย์สินของลูกหนี้ ดังนั้นบริษัท ก จึงได้ บันทึกหนี้สูญสำหรับบริษัท ค ทั้งจำนวน และบันทึกรายการหนี้สงสัยจะสูญสำหรับลูกหนี้บริษัท ข ทั้งจำนวนในปีบัญชีนั้น

	ทางบัญชี	ทางภาษีอากร
รายได้จากการขายสินค้า	10,000,000	10,000,000
หัก ต้นทุนการขายสินค้า	(8,000,000)	(8,000,000)
กำไรขั้นต้น	2,000,000	2,000,000
หัก ค่าใช้จ่ายขายและบริหาร	(1,000,000)	(1,000,000)
หัก หนี้สูญจากการค้า	(100,000)	(100,000)
หัก หนี้สงสัยจะสูญ	(600,000)	-
กำไรสุทธิ	300,000	900,000

การรับรู้รายจ่ายหนี้สูญตามหลักการบัญชีและหลักการทางภาษีอากรในกรณีของบริษัท ค ซึ่งสามารถตัดจำหน่ายลูกหนี้การค้าเป็นหนี้สูญตามประมวลรัษฎากรได้ไม่มีความแตกต่างกัน แต่ในกรณีของบริษัท ข ซึ่งไม่สามารถตัดจำหน่ายลูกหนี้การค้าเป็นหนี้สูญตามประมวลรัษฎากรได้นั้นมีความแตกต่างในการรับรู้รายจ่ายหนี้สงสัยจะสูญทางบัญชีและทางภาษีโดยจะทำให้กำไรสุทธิทางบัญชีของบริษัท ก ต่ำกว่ากำไรสุทธิทางภาษีอากร

### 3.3 หลักการปลดหนี้ทางภาษีอากรและหลักการบันทึกบัญชี

การปลดหนี้เกิดขึ้นได้หากเจ้าหนี้เห็นว่าลูกหนี้ไม่มีความสามารถในการชำระหนี้ ซึ่งเป็นสิทธิของเจ้าหนี้แต่ฝ่ายเดียวที่จะแสดงเจตนาปลดหนี้ให้กับลูกหนี้ โดยอาจจะให้ลูกหนี้ชำระหนี้บางส่วนและปลดหนี้ส่วนที่เหลือให้ หรือปลดหนี้ทั้งจำนวนแก่ลูกหนี้ก็ได้

#### หลักการทางกฎหมายภาษีอากร

ปลดหนี้ คือ การที่เจ้าหนี้ปล่อยให้ลูกหนี้หลุดพ้นจากภาระหน้าที่ที่จะต้องชำระหนี้ โดยไม่มีค่าอะไรตอบแทนหรือการให้เปล่า ซึ่งเป็นการที่เจ้าหนี้สละสิทธิเรียกร้อง หรือการยกหนี้ให้โดยเสน่หา แต่ถ้าหากมีการให้สิ่งตอบแทนหรือแลกเปลี่ยนจะไม่ถือเป็นการปลดหนี้ เช่น การแปลงหนี้ใหม่ การหักกลบลบหนี้ หรือการชำระหนี้เป็นอย่างอื่นแทนการชำระหนี้เดิม<sup>27</sup>

วิธีการปลดหนี้แบ่งเป็น 2 แบบ<sup>28</sup> คือ

(1) หนี้แบบที่ไม่มีหลักฐานเป็นหนังสือ สามารถทำการปลดหนี้ได้เพียงเจ้าหนี้แสดงเจตนาต่อลูกหนี้ว่าปลดหนี้ให้ ก็มีผลทำให้หนี้นั้นระงับได้ด้วยวาจา กิริยาท่าทางหรือการแสดงออกโดยปริยายว่าปลดหนี้ให้แล้ว

(2) หนี้ที่มีหลักฐานเป็นหนังสือ โดยหนี้ที่เกิดขึ้นมีหลักฐานเป็นหนังสือหรืออาจเป็นหนี้ที่กฎหมายบังคับให้ต้องทำเป็นหนังสือมิฉะนั้นจะเป็นโมฆะ และไม่อาจฟ้องร้องบังคับกันได้ ดังนั้นในการปลดหนี้ที่มีหลักฐานเป็นหนังสือหลักเกณฑ์ทางกฎหมายกำหนดให้ต้องมีหลักฐานเป็นหนังสือ เว้นคืนเอกสาร หรือทำการขีดฆ่าเอกสาร จึงจะถือว่าหนี้นั้นระงับแล้ว<sup>29</sup>

กรมสรรพากรได้มีแนววินิจฉัยกรณีการปลดหนี้ให้กับบริษัทจำกัด ตามหนังสือตอบข้อหารือของกรมสรรพากรเลขที่ กค 0811/17056 ลงวันที่ 17 ธันวาคม 2541 ดังนี้

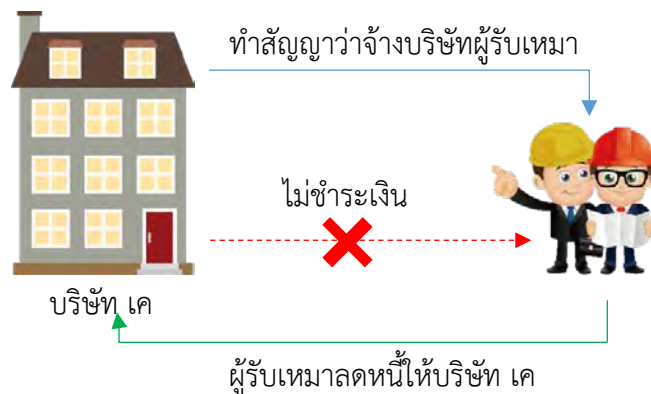
บริษัท เค ได้ทำสัญญาว่าจ้างบริษัทผู้รับเหมาให้ดำเนินการติดตั้งและวางระบบโทรศัพท์ โดยมีเงื่อนไขการชำระเงินตามที่ระบุในสัญญา ปัจจุบันงานก่อสร้างเสร็จเรียบร้อยแล้ว และมีการออกใบแจ้ง

<sup>27</sup> โสภณ รัตนากกร, คำอธิบาย กฎหมายลักษณะหนี้, พิมพ์ครั้งที่ 5, (กรุงเทพมหานคร : สำนักพิมพ์นิติบรรณการ, 2543), หน้า 479

<sup>28</sup> เรื่องเดียวกัน, หน้า 481-482

<sup>29</sup> มาตรา 340 แห่ง ป.พ.พ. “ถ้าเจ้าหนี้แสดงเจตนาต่อลูกหนี้ว่าจะปลดหนี้ให้ ท่านว่าหนี้นั้นก็อันระงับสิ้นไป ถ้าหนี้มีหนังสือเป็นหลักฐาน การปลดหนี้ก็ต้องทำเป็นหนังสือด้วย หรือต้องเวนคืนเอกสารอันเป็นหลักฐานแห่งหนี้ให้แก่ลูกหนี้ หรือขีดฆ่าเอกสารนั้นเสีย”

หนี้แล้วแต่บริษัท เค ไม่ได้ชำระเงิน และภายหลังมีการเจรจาประนอมหนี้โดยบริษัทผู้รับเหมาดตกลงลดหนี้ให้กับบริษัทได้ โดยมีการทำบันทึกแนบท้ายสัญญาว่าจ้างดังกล่าว



แผนภาพที่ 6 การปลดหนี้ให้กับบริษัทจำกัด

ตามข้อเท็จจริงเนื่องจากการประนอมหนี้ข้างต้น ไม่ได้ดำเนินการตามหลักเกณฑ์การปรับปรุงโครงสร้างหนี้ของสถาบันการเงินที่ธนาคารแห่งประเทศไทยประกาศกำหนด<sup>30</sup> ดังนั้นส่วนลดหนี้ที่บริษัท เค ได้รับจากบริษัทผู้รับเหมา จะต้องนำมาถือรายได้เพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลเนื่องจากถือเป็นรายได้จากกิจการหรือเนื่องจากการตามมาตรา 65 แห่งประมวลรัษฎากร และบริษัทผู้รับเหมาไม่สามารถนำส่วนลดที่มอบให้นี้มาลงเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิได้เนื่องจากไม่ใช่หนี้สูญตามกฎหมายกระทรวงฉบับที่ 186 (พ.ศ. 2534)

#### หลักการทางบัญชี

หากกิจการคาดการณ์ว่ากิจการอาจจะไม่สามารถเรียกเก็บเงินจากลูกหนี้ได้ และได้ทำการตกลงปลดหนี้ให้แก่ลูกหนี้ โดยการทำหนังสือหรือบันทึกข้อตกลงเป็นลายลักษณ์อักษรลงลายมือชื่อทั้งสองฝ่ายเพื่อเป็นหลักฐานการปลดหนี้ กิจการจะบันทึกตัดจำหน่ายลูกหนี้ดังกล่าวเป็นหนี้สูญในทางบัญชี

<sup>30</sup> หลักเกณฑ์การปรับปรุงโครงสร้างหนี้ ตามพระราชกฤษฎีกา ออกความตามประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการยกเว้นรัษฎากร (ฉบับที่ 325) พ.ศ. 2541 และกฎกระทรวงฉบับที่ 212 (พ.ศ. 2541)

ตัวอย่างที่ 2 บริษัท ก จำกัด ให้กู้ยืมเงินแก่ บริษัท ข จำกัด เป็นจำนวนเงิน 1,000,000 บาท ซึ่งบริษัท ข ไม่มีความสามารถในการชำระหนี้หลังจากการติดตามทวงถามแล้ว บริษัท ก จึงตกลงปลดหนี้ให้แก่บริษัท ข และบันทึกบัญชีตัดรายการหนี้สูญจากเงินให้กู้ยืมในปีบัญชีนั้น

	ทางบัญชี	ทางภาษีอากร
รายได้จากการขายสินค้า	10,000,000	10,000,000
หัก ต้นทุนการขายสินค้า	(8,000,000)	(8,000,000)
กำไรขั้นต้น	2,000,000	2,000,000
หัก ค่าใช้จ่ายขายและบริหาร	(500,000)	(500,000)
หัก หนี้สูญ	(600,000)	-
กำไรสุทธิ	900,000	1,500,000

การรับรู้รายการหนี้สูญจากเงินให้กู้ยืมตามหลักการบัญชีและหลักการทางภาษีอากร มีความแตกต่างกันโดยกำไรสุทธิทางบัญชีของบริษัท ก จะต่ำกว่ากำไรสุทธิทางภาษีอากร เนื่องจากการปลดหนี้ไม่ถือเป็นรายการทางภาษีอากร

### 3.4 หลักการรับรู้ผลขาดทุนจากเงินลงทุนและหลักการบันทึกบัญชี

เงินลงทุนถือเป็นทรัพย์สินประเภทหนึ่งของกิจการที่มีไว้เพื่อเพิ่มความมั่งคั่งของกิจการ ไม่ว่าจะอยู่ในรูปของส่วนแบ่งที่จะได้รับ เช่น ดอกเบี้ย ค่าสิทธิ และเงินปันผล ในรูปของราคาที่เพิ่มขึ้น หรือในรูปของประโยชน์อย่างอื่นที่กิจการได้รับ เช่น ประโยชน์ที่ได้รับจากความสัมพันธ์ทางการค้า<sup>31</sup>

#### หลักการทางบัญชี

เงินลงทุนทั่วไป หมายถึง เงินลงทุนในตราสารทุนที่ไม่อยู่ในความต้องการของตลาดทำให้กิจการไม่สามารถจัดประเภทเป็นหลักทรัพย์เพื่อค้าหรือหลักทรัพย์เพื่อขาย เงินลงทุนทั่วไปสามารถแยกประเภทเป็นเงินลงทุนชั่วคราวหรือเงินลงทุนระยะยาว<sup>32</sup> เมื่อเงินลงทุนทั่วไปที่บริษัทนำไปลงทุนเกิดข้อบ่งชี้การด้อยค่าขึ้น กิจการจะต้องพิจารณาการแสดงมูลค่าของเงินลงทุนที่สะท้อนความเป็นจริงมากที่สุด โดยต้องไม่แสดงมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์สูงกว่ามูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืน<sup>33</sup>ของสินทรัพย์นั้นๆ และรับรู้ผลขาดทุนจากการด้อยค่าแสดงในงบกำไรขาดทุนสำหรับรอบระยะเวลาบัญชี

<sup>31</sup> มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 105 (ปรับปรุง 2559) เรื่องการบัญชีสำหรับเงินลงทุนในตราสารหนี้และตราสารทุน โดยสภาวิชาชีพบัญชีในพระบรมราชูปถัมภ์

<sup>32</sup> เรื่องเดียวกัน

<sup>33</sup> มูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนของสินทรัพย์ หมายถึง จำนวนที่สูงกว่าระหว่างมูลค่ายุติธรรมหักต้นทุนในการจำหน่ายสินทรัพย์ หรือมูลค่าจากการใช้สินทรัพย์นั้นๆ

ดังกล่าว ตามวัตถุประสงค์ของมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 36 (ปรับปรุง 2560) เรื่อง การด้อยค่าของสินทรัพย์

การประเมินข้อบ่งชี้การด้อยค่าของสินทรัพย์มีการพิจารณาโดย 2 แหล่งข้อมูลดังนี้

- (1) แหล่งข้อมูลภายนอก เช่น มีการเปลี่ยนแปลงของสภาพแวดล้อมทางด้านเทคโนโลยี ตลาด เศรษฐกิจ หรือกฎหมาย ที่กิจการดำเนินการอยู่หรือการเปลี่ยนแปลงในตลาดของสินทรัพย์นั้น
- (2) แหล่งข้อมูลภายใน เช่น มีหลักฐานที่แสดงได้ว่าสินทรัพย์เกิดการล้าสมัยหรือมีความชำรุดทางกายภาพ มีการเปลี่ยนแปลงลักษณะของการใช้งานสินทรัพย์ หรือการคาดการณ์ในการใช้สินทรัพย์ที่ส่งผลกระทบต่อในแง่ลบอย่างมีสาระสำคัญ

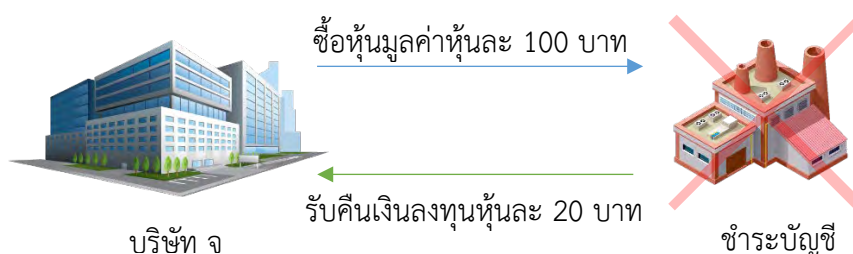
การรับรู้ผลขาดทุนจากการด้อยค่าของเงินลงทุนทางบัญชีไม่สามารถถือเป็นรายจ่ายทางภาษีอากรได้เนื่องจากข้อกำหนดในมาตรา 65 ตรี (17) แห่งประมวลรัษฎากร ที่ไม่อนุญาตให้มูลค่าของสินทรัพย์ที่มีการตีราคาต่ำลง นำมาเป็นรายจ่ายทางภาษีอากร

หลักการทางกฎหมายภาษีอากร

กรมสรรพากรได้มีแนววินิจฉัยเกี่ยวกับการรับรู้รายจ่ายผลขาดทุนจากเงินลงทุนในหลายกรณี ดังนี้

กรณีการนำผลเสียหายจากการลงทุนมาเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิ ตามหนังสือตอบข้อหารือของกรมสรรพากรเลขที่ กค 0706/7526 ลงวันที่ 26 กรกฎาคม 2550

บริษัท จ ได้ซื้อหุ้นของบริษัทนอกตลาดหลักทรัพย์ โดยเป็นการถือหุ้นในลักษณะการลงทุนเพื่อหาผลประโยชน์จึงถือเป็นทรัพย์สินของบริษัทอย่างหนึ่ง ต่อมาบริษัทนอกตลาดหลักทรัพย์เลิกกิจการและได้มีการชำระบัญชีซึ่งมีผลทำให้บริษัทไม่ได้รับคืนเงินลงทุนดังกล่าว

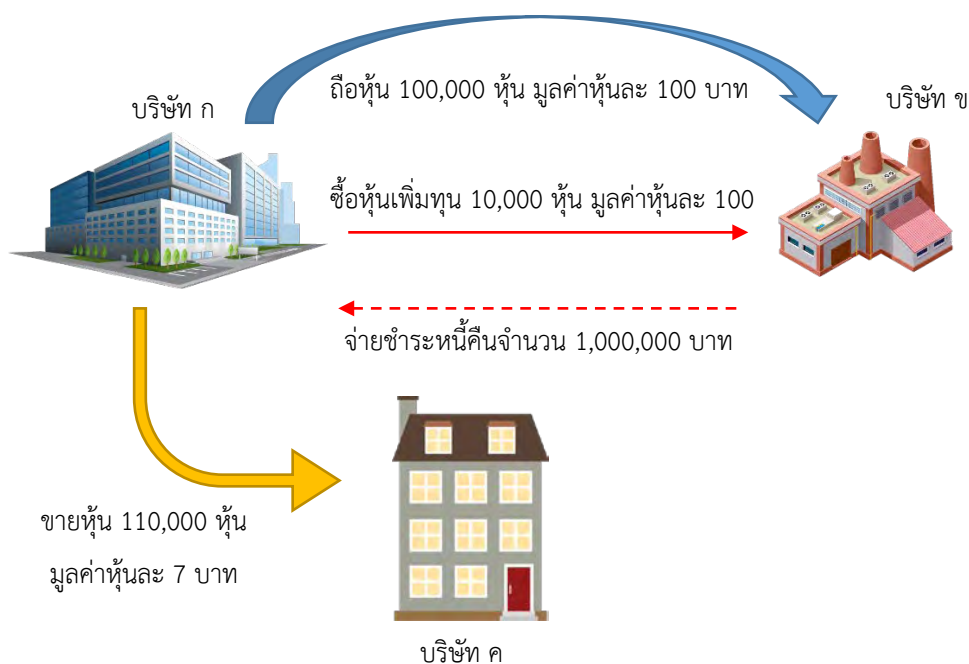


แผนภาพที่ 7 การรับรู้รายจ่ายผลขาดทุนจากเงินลงทุน (1)

หลักการทางภาษีอากรสามารถรับรู้รายจ่ายผลขาดทุนจากการลงทุนจำนวนหุ้นละ  $100 - 20 = 80$  บาท มาเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลได้ ไม่ต้องห้ามตามมาตรา 65 ตรี (12) และ (13) แห่งประมวลรัษฎากร แต่ต้องนำมาลงเป็นรายจ่ายในรอบระยะเวลาบัญชีที่บริษัทนอกตลาดหลักทรัพย์ได้จดทะเบียนเสร็จการชำระบัญชี

กรณีการนำผลขาดทุนจากเงินลงทุนมาเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิ ตามหนังสือตอบข้อหารือของกรมสรรพากรเลขที่ กค 0706/5694 ลงวันที่ 8 มิถุนายน 2550

บริษัท ก ลงทุนซื้อหุ้นในบริษัท ข เป็นจำนวน 100,000 หุ้น ราคาหุ้นละ 100 บาท ต่อมาบริษัท ข ได้หยุดดำเนินกิจการ และมีหนี้ค้างชำระกับบริษัท ก 1,000,000 บาท ต่อมา บริษัท ข มีมติพิเศษเพิ่มทุนและเสนอขายหุ้นแก่บริษัท ก จำนวน 10,000 หุ้น ราคาหุ้นละ 100 บาท เพื่อให้บริษัท ข มีเงินชำระหนี้ค้างกับบริษัท ก อย่างไรก็ตาม ภายหลังจากบริษัท ก ได้ทำการขายหุ้นทั้งหมดให้แก่ บริษัท ค ในราคาหุ้นละ 7 บาท

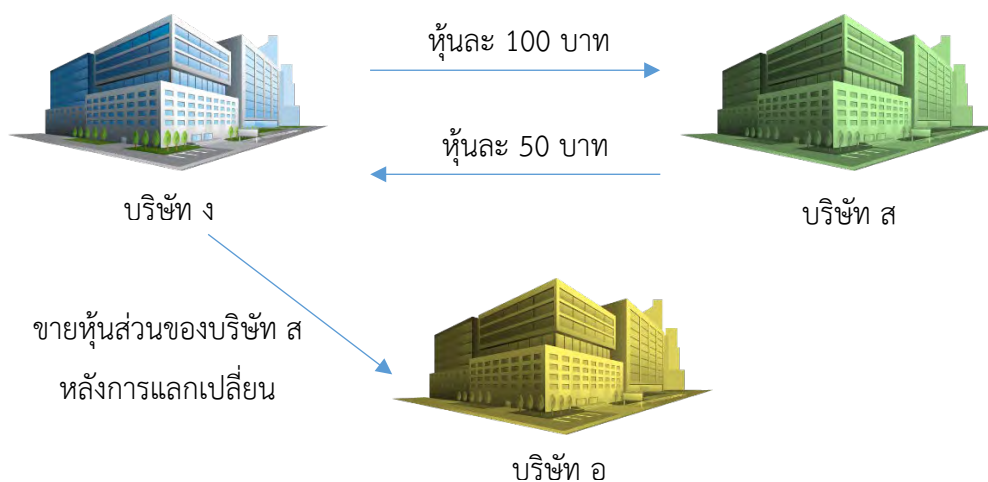


แผนภาพที่ 8 การรับรู้รายจ่ายผลขาดทุนจากเงินลงทุน (2)

หลักการทางภาษีอากร บริษัท ก ไม่สามารถนำผลขาดทุนจากการขายหุ้น  $100 - 7 = 93$  บาทต่อหุ้นซึ่งเป็นหุ้นที่ซื้อมาในขณะที่ผู้ขายหยุดดำเนินกิจการมาหักเป็นรายจ่ายของบริษัทได้ เพราะบริษัทไม่ได้มีจุดมุ่งหมายที่จะซื้อหุ้นของบริษัท ข เพื่อลงทุนหาผลประโยชน์จากการดำเนินกิจการของ ข จึงไม่ถือเป็นรายจ่ายเพื่อกิจการหรือเพื่อหากำไรโดยเฉพาะตามมาตรา 65 ตรี (13) แห่งประมวลรัษฎากร

กรณีการนำผลขาดทุนจากการขายหุ้นมาเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิ ตามคำพิพากษาฎีกาที่ 6704/2541

บริษัท ง และบริษัท ส เป็นบริษัทในเครือเดียวกัน มีผู้ถือหุ้นและกรรมการชุดเดียวกัน ได้ทำการซื้อขายแลกเปลี่ยนหุ้นกัน โดยบริษัท ง ซื้อหุ้นจากบริษัท ส ในราคาหุ้นละ 50 บาท แต่ไม่ต้องชำระค่าหุ้นที่เป็นของ บริษัท ง ในราคาหุ้นละ 100 บาท ต่อมาได้จัดตั้งบริษัท อ ขึ้นมาเพื่อรับซื้อหุ้นส่วนของบริษัท ส จากบริษัท ง



แผนภาพที่ 9 การรับรู้ผลขาดทุนจากการขายหุ้น

ในขณะที่บริษัท ง ทำการแลกเปลี่ยนหุ้น บริษัท ส มีหนี้สินและขาดทุน ดังนั้นหุ้นจึงไม่มีมูลค่าแล้ว แต่ที่บริษัท ง ซื้อเนื่องจากต้องการให้ผู้ถือหุ้นได้รับเงินลงทุนคืนเนื่องจากบริษัท ง มีกำไรมาก และเมื่อขายหุ้นให้แก่บริษัท อ ทำให้การขายหุ้นนั้นเกิดผลขาดทุน แต่ผลขาดทุนดังกล่าวถือเป็นรายจ่ายต้องห้ามตามมาตรา 65 ตี (13) เนื่องจากไม่ใช่รายจ่ายเพื่อหากำไรหรือเพื่อกิจการโดยเฉพาะ

ตัวอย่างที่ 3 บริษัท ก จำกัด มีเงินลงทุนใน บริษัท ข จำกัด เป็นจำนวนเงิน 500,000 บาท ต่อมาบริษัท ข ประสบภาวะขาดทุนอย่างหนัก และภายหลังจากการพิจารณาของผู้บริหารบริษัท ก คาดการณ์ว่าเงินลงทุนดังกล่าวไม่อาจได้รับกลับคืนมา จึงมีการรับรู้ผลขาดทุนจากการด้อยค่าเงินลงทุนในงบกำไรขาดทุนสำหรับรอบระยะเวลาบัญชีดังกล่าว

	ทางบัญชี	ทางภาษีอากร
รายได้จากการขายสินค้า	10,000,000	10,000,000
หัก ต้นทุนการขายสินค้า	(8,000,000)	(8,000,000)
กำไรขั้นต้น	2,000,000	2,000,000
หัก ค่าใช้จ่ายขายและบริหาร	(500,000)	(500,000)
หัก ผลขาดทุนจากการด้อยค่าเงินลงทุน	(500,000)	-
กำไรสุทธิ	1,000,000	1,500,000

การรับรู้ผลขาดทุนจากการด้อยค่าเงินลงทุนตามหลักการบัญชีและหลักการทางภาษีอากร มีความแตกต่างกันโดยในทางบัญชีสามารถรับรู้รายการดังกล่าวเป็นรายจ่ายในรอบระยะเวลาบัญชีที่มีข้อบ่งชี้การด้อยค่าเกิดขึ้น แต่ในทางภาษีอากรจะสามารถรับรู้ผลขาดทุนจากเงินลงทุนได้เมื่อมีการขายเงินลงทุนหรือมีการชำระบัญชีเกิดขึ้น จึงทำให้กำไรสุทธิทางบัญชีของบริษัท ก จะต่ำกว่ากำไรสุทธิทางภาษีอากร



## บทที่ 4

### การวิเคราะห์ปัญหาและแนวทางการปรับปรุงหลักเกณฑ์ของกฎหมายภาษีเกี่ยวกับการตัดมูลค่า หุ้นเพิ่มทุนที่ไม่ได้รับคืนจากการเลิกกิจการของบริษัทลูกหนี้

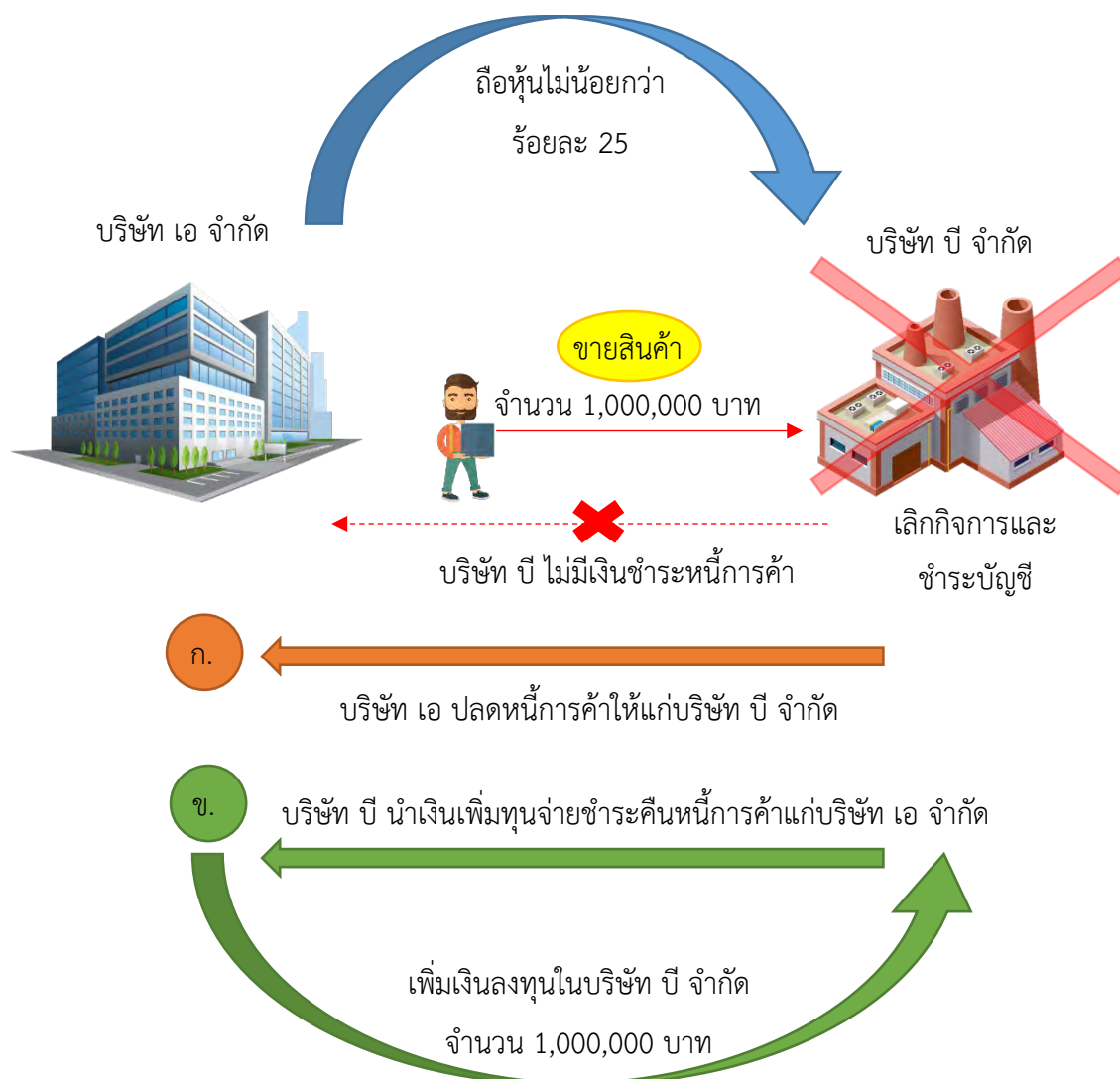
เมื่อกิจการในเครือเดียวกันมีแผนที่จะเลิกกิจการ อาจอาศัยแนวทางปฏิบัติเกี่ยวกับการเลิกกิจการอันเป็นประโยชน์กับผู้ถือหุ้นของกิจการของตน ซึ่งเป็นวิธีการที่ไม่สอดคล้องกับหลักการบริหารภาษีที่ดี โดยอย่างยิ่งในเรื่องของความสัมพันธ์กับความสอดคล้องกับหลักความเป็นธรรมในการจัดเก็บภาษีตามหลักการภาษีที่ดี (4.1) โดยการเลือกแนวทางปฏิบัติดังกล่าวส่งผลให้เกิดประเด็นการรับรู้รายจ่ายทางภาษีเงินได้นิติบุคคลเกี่ยวกับการลงรายจ่ายในการปลดหนี้ของกิจการ (4.2) และเกิดข้อพิจารณาในแนวทางปฏิบัติในการรับรู้รายจ่ายผลขาดทุนของเงินลงทุนจากการเพิ่มทุนที่ไม่ได้รับคืนจากการเลิกกิจการของลูกหนี้ (4.3) ได้ดังนี้

#### 4.1 ความสอดคล้องกับหลักความเป็นธรรมในการจัดเก็บภาษีตามหลักการภาษีที่ดี

ในการจัดเก็บภาษีอย่างยุติธรรมจะต้องสัมพันธ์กับสิ่งที่แสดงความสามารถของผู้เสียภาษีสวมทั้งหลักเกณฑ์ในการวัดความสามารถดังกล่าวจะต้องเป็นหลักเกณฑ์ที่บังคับและยอมรับได้โดยทั่วกัน ซึ่งหลักภาษีอากรที่ดีต้องสร้างความเป็นธรรม ทั้งในระหว่างผู้เสียภาษีด้วยกันเองและต่อรัฐบาล ผู้มีหน้าที่จัดเก็บภาษีประชาชน เพราะหากการจัดเก็บภาษีที่เกิดขึ้นอย่างไม่เป็นธรรม จะทำให้ผู้มีหน้าที่เสียภาษีไม่มีความสนใจในการเสียภาษี และเกิดความพยายามในการหลบหลีกเลี่ยงภาษีอากรเกิดขึ้นได้

หากพิจารณาแนวปฏิบัติในการรับรู้ผลขาดทุนของเงินลงทุนที่ไม่ได้รับคืนจากการเพิ่มทุนเพื่อชำระหนี้ระหว่างหนี้การค้าและหนี้เงินให้กู้ยืมของบริษัทในเครือเดียวกันภายหลังจากการเลิกกิจการของบริษัทลูกหนี้ ภาระภาษีที่ถูกจัดเก็บยังคงมีความไม่สอดคล้องกับหลักความเป็นธรรมในการจัดเก็บภาษีตามหลักการภาษีที่ดี เนื่องจากผู้เสียภาษีสามารถเลือกใช้แนวปฏิบัติที่แตกต่างกันในการหลีกเลี่ยงภาษีได้

#### 4.2 ประเด็นการรับรู้รายจ่ายทางภาษีเงินได้นิติบุคคลของแนวทางปฏิบัติเกี่ยวกับการลงรายจ่ายในการปลดหนี้ของกิจการ



แผนภาพที่ 10 การรับรู้รายจ่ายผลขาดทุนของเงินลงทุนที่ไม่ได้รับคืนจากการเพิ่มทุนเพื่อชำระหนี้การค้า

แผนภาพที่ 10 เมื่อบริษัทจำกัด บี ประสบภาวะผลขาดทุนและไม่สามารถดำเนินกิจการต่อไปได้ จึงจำเป็นต้องเลิกกิจการและทำการชำระบัญชี โดยที่ยังมีหนี้การค้าคงเหลือกับบริษัท เอ จำกัด ซึ่งเป็นผู้ถือหุ้นหลักค้างอยู่และไม่สามารถหาเงินมาชำระหนี้ดังกล่าวได้ บริษัท เอ สามารถฟ้องร้องบริษัท บี ตามเงื่อนไขการตัดจำหน่ายหนี้สูญตามประมวลระษฎีกฎการและลงเป็นรายจ่ายทางภาษีอากรได้ หรือเลือกทำการปลดหนี้ให้แก่บริษัท บี ซึ่งสามารถกระทำได้ 2 แนววิธีปฏิบัติ ได้แก่

ก. การปลดหนี้โดยตรง โดยอาจทำข้อตกลงเป็นลายลักษณ์อักษรว่าจะไม่มีการเรียกชำระหนี้ดังกล่าวจากบริษัท ปี อีกต่อไป ซึ่งเป็นผลให้หนี้ระงับไป

ข. การปลดหนี้ทางอ้อม ซึ่งกระทำการในรูปแบบของการแปลงหนี้เป็นทุน แต่เนื่องจากบริษัทจำกัดไม่ได้มีวิธีการปฏิบัติเกี่ยวกับการแปลงหนี้เป็นทุนอย่างชัดเจนอย่างเช่นบริษัทมหาชน<sup>34</sup> ดังนั้นในทางปฏิบัติผู้สามารถกระทำการในรูปแบบของการเพิ่มทุนจดทะเบียนโดยจัดประชุมผู้ถือหุ้นเพื่อลงมติเพิ่มทุนตามขั้นตอนปฏิบัติทางกฎหมาย และนำเงินที่ได้รับจากการเพิ่มทุนจดทะเบียนดังกล่าวไปชำระคืนเจ้าหนี้การค้า ซึ่งจะให้มีผลเช่นเดียวกับการแปลงหนี้เป็นทุน

โดยวิธีปฏิบัติทั้ง 2 แนววิธีปฏิบัตินี้มีผลต่อการรับรู้รายจ่ายทางภาษีอากรและทำให้ค่าใช้จ่ายภาษีเงินได้แตกต่างกัน จึงทำให้บริษัทในเครือเดียวกันเช่นกรณีของบริษัท เอ จำกัดและบริษัท บี จำกัด ซึ่งบริษัท เอ ทราบว่าบริษัท บี จะไม่สามารถดำเนินกิจการต่อไปได้และจะเลิกกิจการอย่างแน่นอน สามารถวางแผนในการเลือกใช้แนวทางการปลดหนี้ทางอ้อม เพื่อประโยชน์ในการเสียภาษีของบริษัท เอ จำกัด ซึ่งถือเป็นการหลีกเลี่ยงภาษีอากร (Tax Avoidance) อย่างหนึ่งดังนี้

	<u>การปลดหนี้โดยตรง</u>	<u>การปลดหนี้ทางอ้อม</u>
กำไรสุทธิทางบัญชี	10,000,000	10,000,000
บวกกลับ รายจ่ายที่ไม่ถือเป็นรายจ่ายทางภาษีอากร		
รายจ่ายจากการปลดหนี้การค้า	1,000,000	-
กำไรสุทธิทางภาษี	11,000,000	10,000,000
คูณ อัตราภาษีร้อยละ	20	20
ค่าใช้จ่ายภาษีเงินได้	<u>2,200,000</u>	<u>2,000,000</u>

ในกรณีทั่วไปผลขาดทุนของเงินลงทุนที่เกิดขึ้นสามารถถือเป็นรายจ่ายทางภาษีอากรได้ ซึ่งจะทำให้บริษัทที่เลือกทำการปลดหนี้ทางอ้อมได้รับประโยชน์ในการเสียภาษีอากร โดยทำให้เสียค่าใช้จ่ายภาษีเงินได้ในจำนวนที่น้อยกว่าการปลดหนี้โดยตรง

จึงเป็นผลให้มีคำสั่งกรมสรรพากรที่ ป. 135/2551 และ ป. 146/2557 ซึ่งกำหนดแนวปฏิบัติเรื่อง ภาษีเงินได้นิติบุคคลกรณีการตัดมูลค่าหุ้นเพิ่มทุนที่ไม่ได้รับคืนจากการเลิกกิจการของบริษัท ลูกหนี้มาถือเป็นรายจ่ายของบริษัท โดยมีเงื่อนไขดังต่อไปนี้

<sup>34</sup> การแปลงหนี้เป็นทุนของบริษัทมหาชน ตามกฎกระทรวงกำหนดหลักเกณฑ์และวิธีว่าด้วยการออกหุ้นเพื่อชำระหนี้และโครงการแปลงหนี้เป็นทุนในการปรับโครงสร้างหนี้ของบริษัท พ.ศ. 2544

(1) บริษัทที่จัดตั้งขึ้นตามกฎหมายของประเทศไทย และได้ถือหุ้นในบริษัทลูกหนึ่งไม่น้อยกว่าร้อยละ 25 ของหุ้นทั้งหมดที่มีสิทธิออกเสียงในบริษัทลูกหนึ่งตั้งแต่การจดทะเบียนจัดตั้งบริษัทลูกหนึ่งจนถึงการเพิ่มทุนเพื่อแก้ไขปัญหานี้สินของบริษัทลูกหนึ่ง

(2) บริษัทลูกหนึ่งได้จัดการเพิ่มทุนเพื่อแก้ไขปัญหานี้สินของบริษัทลูกหนึ่ง และบริษัทตามข้อ (1) จะต้องเป็นเจ้าหนี้ของบริษัทลูกหนึ่งและต้องเป็นหนี้ที่จะกระทำการจำหน่ายหนี้สูญจากบัญชีลูกหนี้ได้ตามมาตรา 65 ทวิ (9)<sup>35</sup> แห่งประมวลรัษฎากร ประกอบกับกฎกระทรวงฉบับที่ 186 (พ.ศ. 2534)<sup>36</sup> ออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการจำหน่ายหนี้สูญจากบัญชีลูกหนี้

(3) บริษัทลูกหนึ่งต้องจดทะเบียนเลิกกิจการและมีการชำระบัญชีภายในระยะเวลาไม่เกินหนึ่งรอบระยะเวลาบัญชีนับแต่รอบระยะเวลาบัญชีที่บริษัทลูกหนึ่งทำการเพิ่มทุน

จากคำสั่งกรมสรรพากรทั้งสองฉบับแสดงให้เห็นว่าบริษัทจำกัดตามข้อ (1) ไม่มีสิทธินำผลขาดทุนของเงินลงทุนที่ไม่ได้รับคืนจากการเพิ่มทุนเพื่อชำระหนี้การค้าภายหลังจากการเลิกกิจการของบริษัทลูกหนึ่งมาถือเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิ อย่างไรก็ตาม เงื่อนไขของหนี้ที่ถูกกำหนดตามคำสั่งดังกล่าว ครอบคลุมเฉพาะหนี้ที่จะสามารถกระทำการจำหน่ายหนี้สูญจากบัญชีลูกหนี้ได้ตามข้อ (2) แต่ไม่ได้ครอบคลุมถึงหนี้ประเภทอื่น เช่น หนี้ที่เกิดจากเงินให้กู้ยืมระหว่างกัน

<sup>35</sup> มาตรา 65 ทวิ (9) แห่งประมวลรัษฎากร “การจำหน่ายหนี้สูญจากบัญชีลูกหนี้ จะกระทำต่อเมื่อเป็นไปตามหลักเกณฑ์ วิธีการและเงื่อนไขที่กำหนดโดยกฎกระทรวง แต่ถ้าได้รับชำระหนี้ในรอบระยะเวลาบัญชีใดให้นำมาคำนวณเป็นรายได้ในรอบระยะเวลาบัญชีนั้น”

<sup>36</sup> หนี้สูญที่จะจำหน่ายจากบัญชีลูกหนี้ต้องเป็นหนี้ที่เกิดจากการประกอบกิจการหรือเนื่องจากการประกอบกิจการหรือหนี้ที่รวบรวมเป็นเงินได้ในกำไรสุทธิ ไม่รวมหนี้ที่ผู้เป็นหรือเคยเป็นกรรมการเป็นลูกหนี้ไม่ว่าหนี้นั้นจะเกิดขึ้นก่อนหรือในขณะที่ผู้เป็นนั้นเป็นกรรมการ และต้องเป็นหนี้ที่ยังไม่ขาดอายุความและมีหลักฐานโดยชัดแจ้งที่สามารถฟ้องลูกหนี้ได้



แผนภาพที่ 11 การรับรู้รายจ่ายผลขาดทุนของเงินลงทุนที่ไม่ได้รับคืน  
จากการเพิ่มทุนเพื่อชำระหนี้เงินกู้ยืม

แผนภาพที่ 11 มีความคล้ายคลึงกับแผนภาพที่ 10 แต่จะมีความแตกต่างกันในประเภทของหนี้ โดยแผนภาพที่ 10 เป็นหนี้ที่เกิดจากการค้า ส่วนในแผนภาพที่ 11 เป็นหนี้ที่เกิดจากเงินให้กู้ยืมระหว่างกัน ซึ่งจากสถานการณ์เดียวกันเมื่อบริษัทจำกัด บี ประสบภาวะผลขาดทุนและไม่สามารถดำเนินกิจการ จนต้องมีการเลิกกิจการและชำระบัญชีเกิดขึ้น เงินกู้ยืมที่ค้างค้างระหว่างกันไม่เข้าเงื่อนไขและหลักเกณฑ์ในการตัดจำหน่ายหนี้สูญทางภาษีอากร ดังนั้นบริษัท เอ ไม่สามารถดำเนินการฟ้องร้องบริษัท บี และเลือกตัดหนี้เงินให้กู้ยืมเป็นรายจ่ายหนี้สูญได้ แต่สามารถเลือกปลดหนี้เงินให้กู้ยืมแก่บริษัท บี ได้ตามแนวทางทั้ง 2 แนวทางดังที่ได้กล่าวไปแล้วข้างต้น คือ

ก. การปลดหนี้โดยตรง โดยแนวทางนี้บริษัท เอ จะไม่สามารถรับรู้รายจ่ายจากการปลดหนี้เงินให้กู้ยืมแก่บริษัท บี เพื่อคำนวณกำไรสุทธิทางภาษีอากรได้ เพราะถือเป็นการให้เปล่าโดยไม่มีค่าตอบแทน





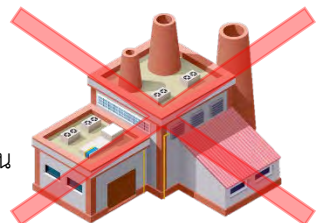


ข. การปลดหนี้ทางอ้อม โดยผ่านการเพิ่มเงินลงทุนในบริษัท บี ก่อน เพื่อนำเงินที่เพิ่มทุนนั้นมาชำระหนี้เงินให้กู้ยืมแก่บริษัท เอ และต่อมาภายหลังที่บริษัท บี เลิกกิจการและชำระบัญชีเสร็จสิ้น จะทำให้เกิดผลขาดทุนจากเงินลงทุนส่วนที่เพิ่มทุนนี้ ซึ่งแนวทางนี้ไม่ได้มีประกาศบังคับหรือหลักเกณฑ์ทางกฎหมายกำหนดว่าห้ามลงเป็นรายจ่ายทางภาษีอากรดังเช่นกรณีภาพที่ 1 ถ้าหากบริษัท เอ เลือกใช้วิธีการปลดหนี้เงินให้กู้ยืมทางอ้อม จะทำให้สามารถรับรู้ผลขาดทุนจากเงินลงทุนได้เพิ่มขึ้นและไม่ต้องห้ามตามมาตรา 65 ตรี (12) และ (13) แห่งประมวลรัษฎากร แต่จะต้องนำมาลงเป็นรายจ่ายในรอบระยะเวลาบัญชีที่บริษัท บี ได้จดทะเบียนเสร็จการชำระบัญชี แต่ทั้งนี้การเพิ่มทุนดังกล่าวจะต้องเป็นไปเพื่อวัตถุประสงค์ในการแสวงหาผลประโยชน์จากเงินลงทุนดังกล่าวด้วย อย่างไรก็ดี เป็นการยากที่จะพิสูจน์ให้ได้ว่า การเพิ่มทุนของบริษัท เอ เป็นไปเพื่อการแสวงหาประโยชน์ส่วนเพิ่มจากเงินลงทุนนั้น โดยเฉพาะอย่างยิ่งหากเป็นการกระทำระหว่างบริษัทในเครือเดียวกัน




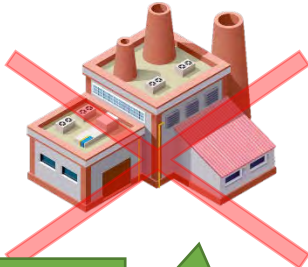

โดยวิธีปฏิบัติทั้ง 2 แนววิธีปฏิบัตินี้มีผลต่อการรับรู้รายจ่ายทางภาษีอากรและทำให้ค่าใช้จ่ายภาษีเงินได้แตกต่างกันดังนี้

	การปลดหนี้โดยตรง	การปลดหนี้ทางอ้อม
กำไรสุทธิทางบัญชี	10,000,000	10,000,000
บวกกลับ รายจ่ายที่ไม่ถือเป็นรายจ่ายทางภาษีอากร		
รายจ่ายจากการปลดหนี้เงินกู้ยืม	1,000,000	-
กำไรสุทธิทางภาษี	11,000,000	10,000,000
คูณ อัตราภาษีร้อยละ	20	20
ค่าใช้จ่ายภาษีเงินได้	2,200,000	2,000,000

จากการคำนวณค่าใช้จ่ายภาษีเงินได้ข้างต้นจะเห็นได้ว่าการปลดหนี้ทางอ้อมทำให้เสียค่าใช้จ่ายภาษีเงินได้ในจำนวนที่น้อยกว่าการปลดหนี้โดยตรง จึงทำให้บริษัทในเครือเดียวกันสามารถเลือกใช้แนวทางนี้ในการวางแผนลดค่าใช้จ่ายภาษีเงินได้ของตนเอง ซึ่งถือเป็นการหลีกเลี่ยงภาษีอากร (Tax Avoidance) อย่างชัดเจน

ตารางที่ 2 สรุปความแตกต่างของแต่ละแนวปฏิบัติเกี่ยวกับการปลดหนี้ได้ดังต่อไปนี้

การปลดหนี้ที่เกิดจากการค้าให้แก่บริษัท บี จำกัด	
ปลดหนี้โดยตรง	ปลดหนี้ทางอ้อม
<p>บริษัท เอ ไม่สามารถรับรู้การปลดหนี้การค้าเป็นรายจ่ายหนี้สูญได้ เพราะเสมือนเป็นการให้เปล่าโดยไม่มีสิ่งตอบแทน หากบริษัท เอ ต้องการรับรู้รายจ่ายดังกล่าวจะต้องดำเนินการตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขที่กำหนดทางกฎหมายเพื่อตัดจำหน่ายหนี้สูญเป็นรายจ่ายทางภาษีอากรตามกฎหมายกระทรวงฉบับที่ 186 (พ.ศ. 2534)</p> <div style="display: flex; justify-content: space-around; align-items: center; margin-top: 20px;"> <div style="text-align: center;"> <p>บริษัท เอ จำกัด</p>  </div> <div style="text-align: center;"> <p>บริษัท บี จำกัด</p>  </div> </div> <div style="text-align: center; margin-top: 10px;"> <p>บริษัท เอ ปลดหนี้การค้าให้แก่บริษัท บี จำกัด</p>  </div> <p style="text-align: center; margin-top: 10px;">เกิดรายจ่ายจากการปลดหนี้การค้าให้แก่บริษัท บี จำกัด</p>	<p>บริษัท เอ ไม่สามารถนำผลขาดทุนของเงินลงทุนที่ไม่ได้รับคืนจากการเพิ่มทุนเพื่อชำระหนี้การค้าหลังจากการเลิกกิจการของลูกหนี้มาถือเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิได้ ตามคำสั่งกรมสรรพากรที่ ป. 135/2551 และ ป. 146/2557</p> <div style="display: flex; justify-content: space-around; align-items: center; margin-top: 20px;"> <div style="text-align: center;"> <p>บริษัท เอ จำกัด</p>  </div> <div style="text-align: center;"> <p>บริษัท บี จำกัด</p>  </div> </div> <div style="text-align: center; margin-top: 10px;"> <p>บริษัท บี นำเงินเพิ่มทุนจ่ายชำระคืนหนี้การค้าแก่บริษัท เอ จำกัด</p>  </div> <div style="text-align: center; margin-top: 10px;"> <p>เพิ่มเงินลงทุนในบริษัท บี จำกัด</p>  </div> <p style="text-align: center; margin-top: 10px;">เกิดผลขาดทุนของเงินลงทุนจากการเพิ่มทุนที่ไม่ได้รับคืนภายหลังการเลิกกิจการของลูกหนี้</p>

การปลดหนี้ที่เกิดจากเงินให้กู้ยืมแก่บริษัท ปี จำกัด	
ปลดหนี้โดยตรง	ปลดหนี้ทางอ้อม
<p>บริษัท เอ ไม่สามารถบันทึกการปลดหนี้เงินให้กู้ยืมเป็นค่าใช้จ่ายทางภาษีได้ ทั้งจำนวนในการคำนวณภาษีเงินได้นิติบุคคล เพราะเสมือนเป็นการให้เปล่า โดยไม่มีสิ่งตอบแทน และไม่อาจเข้าหลักเกณฑ์และเงื่อนไขที่กำหนดทางกฎหมายในการตัดจำหน่ายหนี้สูญเป็นรายจ่ายทางภาษีอากรตามกฎหมายมาตรา 186 (พ.ศ. 2534) ได้</p> <div style="display: flex; justify-content: space-around; align-items: center;"> <div style="text-align: center;"> <p>บริษัท เอ จำกัด</p>  </div> <div style="text-align: center;"> <p>บริษัท บี จำกัด</p>  </div> </div> <p style="text-align: center; margin-top: 20px;">← บริษัท เอ ปลดหนี้เงินให้กู้ยืมแก่บริษัท บี จำกัด</p> <p style="text-align: center; margin-top: 20px;">เกิดรายจ่ายจากการปลดหนี้เงินให้กู้ยืมแก่บริษัท บี จำกัด</p>	<p>บริษัท เอ สามารถนำผลขาดทุนของเงินลงทุนที่ไม่ได้รับคืนจากการเพิ่มทุนเพื่อชำระหนี้เงินให้กู้ยืมภายหลังจากการเลิกกิจการของบริษัทลูกหนี้มาถือเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิได้ เนื่องจากไม่ได้มีหลักเกณฑ์หรือประกาศกำหนดเกี่ยวกับกรณีของหนี้ที่เกิดจากเงินให้กู้ยืม</p> <div style="display: flex; justify-content: space-around; align-items: center;"> <div style="text-align: center;"> <p>บริษัท เอ จำกัด</p>  </div> <div style="text-align: center;"> <p>บริษัท บี จำกัด</p>  </div> </div> <p style="text-align: center; margin-top: 20px;">บริษัท บี นำเงินเพิ่มทุนจ่ายชำระคืนหนี้เงินกู้ยืมแก่บริษัท เอ จำกัด</p> <div style="text-align: center; margin-top: 20px;">  <p>เพิ่มเงินลงทุน ในบริษัท บี จำกัด</p> </div> <p style="text-align: center; margin-top: 20px;">เกิดผลขาดทุนของเงินลงทุนจากการเพิ่มทุนที่ไม่ได้รับคืน ภายหลังจากการเลิกกิจการของลูกหนี้</p>



#### 4.3 ข้อพิจารณาในแนวทางปฏิบัติในการรับรู้รายจ่ายผลขาดทุนของเงินลงทุนจากการเพิ่มทุนที่ไม่ได้รับคืนจากการเลิกกิจการของลูกหนี้

เมื่อวิเคราะห์ถึงแนวปฏิบัติในการรับรู้รายจ่ายผลขาดทุนของเงินลงทุนจากการเพิ่มทุนที่ไม่ได้รับคืนจากการเลิกกิจการของลูกหนี้ทั้ง 2 แนวทางดังกล่าวจะเห็นได้ว่าวัตถุประสงค์หลักของการปลดหนี้ผ่านการเพิ่มเงินลงทุนในกิจการของลูกหนี้นั้นไม่ได้มีความแตกต่างกันคือหนี้ที่เกิดจากการค้าและหนี้ที่เกิดจากเงินกู้ยืมเป็นหนี้ที่เกิดจากบริษัท เอ จำกัดเช่นเดียวกัน แต่ในส่วนของเงินให้กู้ยืมระหว่างบริษัทจำกัดนั้นไม่ได้มีคำสั่งประกาศบังคับชัดเจน ดังนั้นบริษัท เอ จำกัด จึงสามารถเลือกนำผลขาดทุนของเงินลงทุนจากการเพิ่มทุนที่ไม่ได้รับคืนจากบริษัทลูกหนี้เพื่อนำไปชำระหนี้ให้กู้ยืมระหว่างกัน มาถือเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิได้แทนที่จะปลดหนี้ให้แก่นักโดยตรงซึ่งไม่สามารถนำมาลงเป็นรายจ่ายได้ ซึ่งถือเป็นการหลีกเลี่ยงภาษี (Tax Avoidance) อย่างหนึ่งของบริษัท เอ โดยการวางแผนที่จะรับรู้รายจ่ายที่สูงเพื่อจะได้เสียภาษีในจำนวนที่น้อยลงได้



## บทที่ 5

### บทสรุปและข้อเสนอแนะ

เมื่อได้ศึกษาแนวทางปฏิบัติตามกฎเกณฑ์ทางกฎหมายและหลักการบัญชีที่เกี่ยวข้องกับการเลิกกิจการของบริษัทจำกัด พร้อมทั้งวิเคราะห์ปัญหาการรับรู้รายจ่ายผลขาดทุนของเงินลงทุนที่ไม่ได้รับคืนภายหลังการเลิกกิจการของบริษัทลูกหนี้ ซึ่งเป็นผลมาจากการเพิ่มทุนให้แก่กิจการของลูกหนี้เพื่อนำมาชำระหนี้ให้กับบริษัทผู้ลงทุนเอง ทั้งในกรณีที่มีวัตถุประสงค์เพื่อนำมาชำระหนี้การค้าและหนี้เงินให้กู้ยืมระหว่างกัน ผู้วิจัยขอสรุปผลของการศึกษาพร้อมทั้งให้ข้อเสนอแนะ ดังต่อไปนี้

#### 5.1 บทสรุป

การดำเนินธุรกิจในรูปแบบของเครือบริษัทหรือกลุ่มบริษัทนั้น มักมีวัตถุประสงค์ในการจัดตั้งเพื่อต้องการความมั่นคงของโครงสร้างภายในกลุ่มบริษัท รวมไปถึงประโยชน์ในด้านต่างๆ ที่จะได้รับด้วยทั้งด้านการจัดการความเสี่ยงทางการเงิน การให้ความช่วยเหลือทางการเงินกับบริษัทในเครือ เช่น การขยายระยะเวลาการชำระเงิน การให้เงินกู้ยืมกับบริษัทในเครือหรือการเข้าค้ำประกันเงินกู้ยืมจากสถาบันการเงินให้กับบริษัทในเครือ ซึ่งเป็นไปตามวัตถุประสงค์ในการดำเนินธุรกิจที่มีเป้าหมายเพื่อให้ธุรกิจมีสภาพคล่อง และสามารถดำเนินต่อไปได้อย่างราบรื่น อย่างไรก็ตาม การที่บริษัทจำกัดยังสามารถเลือกใช้แนวปฏิบัติในบางรูปแบบ เพื่อพยายามที่จะลดภาระภาษีให้ต่ำลงหรือการหลีกเลี่ยงภาษี โดยไม่ได้คำนึงถึงประโยชน์ที่จะได้รับจากการถูกจัดเก็บภาษี เช่น การจัดเก็บภาษีเพื่อนำไปใช้ในการพัฒนาประเทศในด้านต่างๆ ซึ่งสะท้อนให้เห็นถึงความไม่เป็นธรรมต่อการจัดเก็บภาษีอากรที่ดีซึ่งผู้เสียภาษีควรมีความสนใจและยอมรับในการเสียภาษีนั้น

จากคำสั่งกรมสรรพากรเกี่ยวกับการตัดมูลค่าหุ้นเพิ่มทุนที่ไม่ได้รับคืนจากการเลิกกิจการของบริษัทลูกหนี้ ซึ่งบริษัทไม่สามารถรับรู้ผลขาดทุนของเงินลงทุนที่ไม่ได้รับคืนจากการเพิ่มทุนเพื่อชำระหนี้ภายหลังจากการเลิกกิจการของบริษัทลูกหนี้เป็นรายจ่ายทางภาษีอากรได้ มีการกำหนดเงื่อนไขเกี่ยวกับหนี้ที่จะต้องเป็นหนี้ระหว่างกันที่สามารถกระทำการจำหน่ายหนี้สูญจากบัญชีลูกหนี้ได้ คือต้องเป็นหนี้จากการประกอบกิจการหรือเนื่องจากการประกอบกิจการ หรือหนี้ที่ได้อบรมเป็นเงินได้ใน การคำนวณกำไรสุทธิแล้ว ซึ่งยังไม่มีข้อความชัดเจนครอบคลุมสำหรับหนี้ประเภทอื่น และเมื่อได้ทำการเปรียบเทียบกับแนววินิจฉัยของกรมสรรพากรเกี่ยวกับการปลดหนี้ให้แก่บริษัทจำกัด จะเห็นได้ว่าหนี้ประเภทอื่นที่ไม่เข้าเงื่อนไขในการจำหน่ายหนี้สูญตามมาตรา 65 ทวิ (9) แห่งประมวลรัษฎากร ประกอบกับกฎกระทรวง ฉบับที่ 186 (พ.ศ. 2534) เช่น หนี้ที่เกิดจากเงินให้กู้ยืมระหว่างกัน ไม่สามารถรับรู้เป็นรายจ่ายทางภาษีอากรได้หากทำการปลดหนี้โดยตรง เพราะกิจการไม่ได้มีวัตถุประสงค์ในการทำธุรกิจการให้กู้ยืมเงินเป็นปกติ ดังนั้นเมื่อเกิดผลขาดทุนจากการปลดหนี้เงินให้

กั๊ยมดังกล่าวจึงไม่ถือเป็นผลเสียหายอันเนื่องมาจากการประกอบกิจการจึงต้องห้ามนำมาลงเป็นรายจ่ายทางภาษีอากรตามมาตรา 65 ตี (13) แห่งประมวลรัษฎากร แต่ถ้าหากบริษัทจำกัดเลือกวางแผนหลีกเลี่ยงภาษีโดยการใช้วิธีการเพิ่มทุนให้แก่บริษัทลูกหนึ่งซึ่งเป็นบริษัทในเครือเดียวกันเพื่อนำเงินทุนมาชำระหนี้เงินกั๊ยมแก่ตนเองก่อนโดยอ้างว่าเพราะบริษัทลูกหนึ่งมีหนี้สินค้างชำระกับบริษัทผู้ให้กั๊ยมและไม่สามารถนำเงินมาชำระกับบริษัทผู้ได้จึงทำไปเพื่อให้บริษัทลูกหนึ่งมีเงินทุนหมุนเวียนในการดำเนินกิจการต่อไป และต่อมาภายหลังเกิดผลขาดทุนจากเงินลงทุนดังกล่าวจากการเลิกกิจการของบริษัทลูกหนึ่ง บริษัทผู้ให้กั๊ยมสามารถนำรายจ่ายผลขาดทุนของเงินลงทุนจากการเพิ่มทุนมารับรู้เป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิทางภาษีอากรได้เนื่องจากการเพิ่มทุนนั้นเป็นไปเพื่อการลงทุนหาผลประโยชน์จากการดำเนินกิจการของบริษัทลูกหนึ่งถือเป็นผลขาดทุนเนื่องจากการประกอบกิจการของบริษัทซึ่งไม่ต้องห้ามลงเป็นรายจ่ายตามมาตรา 65 ตี (12) และ (13) ได้ทั้งที่ผู้ให้กั๊ยมเองทราบโดยนัยแล้วว่าบริษัทลูกหนึ่งนั้นอาจไม่สามารถดำเนินกิจการต่อไปได้ ทำให้บริษัทจำกัดผู้ให้กั๊ยมซึ่งมีหน้าที่เสียภาษีเกิดความพยายามใช้ช่องทางในการหลีกเลี่ยงภาษีจากผลของหลักเกณฑ์ทางกฎหมายที่ไม่ได้มีการประกาศบังคับใช้อย่างชัดเจนเพื่อประโยชน์ต่อกลุ่มบริษัทเอง ซึ่งส่งผลต่อความไม่เป็นธรรมในการจัดเก็บภาษีอากร ทำให้รัฐบาลสูญเสียรายได้ในการนำไปพัฒนาประเทศในด้านต่างๆ ดังนั้นผู้วิจัยขอเสนอแนะแนวทางที่จะกล่าวต่อไป

## 5.2 ข้อเสนอแนะ

เนื่องจากแนวทางปฏิบัติเกี่ยวกับการรับรู้ผลขาดทุนของเงินลงทุนที่ไม่ได้รับคืนจากการเพิ่มทุนเพื่อชำระหนี้เงินให้กู้ยืมของบริษัทในเครือเดียวกันภายหลังจากการเลิกกิจการของบริษัทลูกหนี้ในปัจจุบันยังคงเอื้ออำนวยให้บริษัทใช้ช่องโหว่ของกฎหมาย ทำการหลีกเลี่ยงภาษีอากรเพื่อให้กิจการมีภาระภาษีน้อยกว่าที่ควรจะเป็น ดังนั้นเพื่อให้แนวทางปฏิบัติมีความเสมอภาคและเหมาะสม จึงได้นำเสนอแนวทางมาปรับใช้ดังนี้

1. เพิ่มข้อกำหนดและเงื่อนไขให้มีความชัดเจนมากยิ่งขึ้นสำหรับหลักเกณฑ์ในการห้ามลงรายจ่ายผลขาดทุนจากเงินเพิ่มทุนเพื่อนำมาชำระหนี้ภายหลังจากการเลิกกิจการ โดยหนี้ดังกล่าวไม่ควรถูกจำกัดเพียงแค่นั้นที่สามารถระงับการจำหน่ายหนี้สูญจากบัญชีลูกหนี้เท่านั้น แต่ควรครอบคลุมหนี้ระหว่างกันอื่นๆ เช่น หนี้เงินให้กู้ยืม เพื่อป้องกันการหลีกเลี่ยงภาษีอากรของบริษัทในเครือเดียวกันที่อาจเกิดขึ้น

2. ควรมีการกำหนดระยะเวลาในการดำเนินกิจการอย่างต่อเนื่องของบริษัทที่ได้รับการเพิ่มทุนให้มีความชัดเจนมากยิ่งขึ้น หากผลขาดทุนของเงินลงทุนจากการเพิ่มทุนเกิดขึ้นเนื่องจากบริษัทมีวัตถุประสงค์เพื่อแสวงหาผลประโยชน์จากการดำเนินกิจการของบริษัทที่ไปลงทุนนั้นจริง ก่อนที่จะเลิกกิจการ ซึ่งโดยปกติสามารถพิสูจน์ได้ยากและอาจต้องพิจารณาเป็นกรณีไป เช่น ภายหลังจากการได้รับเงินลงทุนเพิ่มแล้ว บริษัทผู้รับเงินลงทุนจะต้องมีความสามารถในการดำเนินงานต่อเนื่องเป็นระยะเวลาที่เหมาะสมเพียงพอภายหลังจากที่ได้รับเงินลงทุนเพิ่มเติม โดยมีการจัดทำและเสนอแผนการบริหารทางการเงินระยะสั้นหรือระยะยาว ซึ่งจะช่วยให้เชื่อได้ว่ากิจการมีความตั้งใจที่จะดำรงอยู่ต่อไป และไม่มีแผนที่จะเลิกกิจการในอนาคตอันใกล้ ดังนั้นเมื่อเกิดผลขาดทุนของเงินลงทุนจากการเพิ่มทุนในภายหลังจะถือเป็นรายจ่ายซึ่งเกิดขึ้นเพื่อหากำไรหรือเพื่อกิจการ ซึ่งไม่ต้องห้ามตามมาตรา 65 ทวิ (13) แห่งประมวลรัษฎากรได้ ทำนองเดียวกับ เงื่อนไขของการรับรู้รายได้เงินปันผลตามมาตรา 65 ทวิ (10) ที่กำหนดให้ต้องมีการถือหุ้นไว้ไม่น้อยกว่า 3 เดือนก่อนและหลังวันที่มีเงินได้จากเงินปันผล แต่ถ้าหากบริษัทผู้รับเงินลงทุนได้เลิกกิจการก่อนระยะเวลาที่กำหนด อาจเป็นเหตุให้พิจารณาได้ว่า การเพิ่มเงินลงทุนนั้นบริษัทตั้งใจที่จะวางแผนภาษีเพื่อหลีกเลี่ยงการชำระภาษี และทำให้รัฐต้องสูญเสียรายได้

3. ความเพียงพอและน่าเชื่อถือของหลักฐานในการรับรู้ผลขาดทุนของเงินลงทุนจากการเพิ่มทุนซึ่งจะต้องพิจารณาถึงลักษณะของรายจ่าย หลักเกณฑ์ วิธีการจ่าย เอกสารหลักฐานต่างๆ ที่สามารถพิสูจน์ได้ว่ากิจการที่บริษัทไปลงทุนนั้นประสบผลขาดทุนอย่างต่อเนื่องนั้นเกิดจากการดำเนินงานอันเป็นปกติของกิจการ และไม่อาจฟื้นฟูกลับคืนมาได้จริง ไม่ได้เกิดจากการวางแผน

เพื่อผลประโยชน์ภายใน เช่น บริษัทลูกหนี้ที่ไปลงทุนขาดเงินหมุนเวียนในการดำเนินกิจการ เนื่องจากได้ทำการปล่อยกู้ให้แก่กรรมการบริษัท

บริษัทควรดำเนินกิจการตามหลักธรรมาภิบาล (Good Governance) ซึ่งเป็นหลักการบริหาร ภาษีที่ดีที่นำมาใช้แล้วย่อมทำให้เกิดความเข้มแข็ง มั่นคงต่อบริษัท และทำให้เกิดความเชื่อถือจาก ผู้มีส่วนได้เสียและผู้ที่เกี่ยวข้องต่างๆ ทั้งนี้จะต้องดำเนินไปอย่างถูกต้อง และคำนึงถึงประโยชน์ ของผู้มีส่วนได้เสียทุกฝ่ายอย่างเป็นธรรม มีความโปร่งใส (Transparency) คือมีขั้นตอนที่ชัดเจนและ มีการเปิดเผยข้อมูลที่สามารถตรวจสอบได้ ซึ่งควรปฏิบัติอย่างสม่ำเสมอทั้งบริษัทผู้ลงทุนและบริษัท ผู้รับการลงทุน เพื่อเป็นการลดการหลีกเลี่ยงภาษีอากร และรัฐจะสามารถจัดเก็บภาษีเพื่อนำไปใช้ ในการพัฒนาประเทศต่อไปในอนาคตได้อย่างครบถ้วนสมบูรณ์

## บรรณานุกรม

### หนังสือและวารสาร

พินิจ ทิพย์มณี. หุ้นส่วนและบริษัท. กรุงเทพมหานคร: สำนักพิมพ์วิญญูชน, 2558.

ไพจิตร โรจนวานิช, ชุมพร เสนไสย และสาโรช ทองประคำ. คำอธิบายประมวลรัษฎากร ภาษีสรรพากร. พิมพ์ครั้งที่ 1, กรุงเทพมหานคร: บริษัท เอ็น วาย ซี แมเนจเม้นท์ จำกัด, 2553.

ศุภลักษณ์ พินิจภูวดล. กฎหมายภาษีอากร. พิมพ์ครั้งที่ 4. กรุงเทพมหานคร : บริษัท ที.เค.เอส.สยามเพรส แมเนจเม้นท์ จำกัด, 2556.

ชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม. คำสอนวิชากฎหมายภาษีอากร. กรุงเทพมหานคร : สำนักอบรมศึกษากฎหมายแห่งเนติบัณฑิตยสภา, 2559.

อรรพรรณ วานิชชีวะ และภูษิต วงศ์หล่อสายชล, “ความแตกต่างในการจำหน่ายหนี้สูญตามหลักการบัญชีกับหลักเกณฑ์ทางภาษีอากร”, วารสารการเงิน การลงทุน การตลาด และการบริหารธุรกิจ. ปีที่ 3 ฉบับที่ 4, ตุลาคม – ธันวาคม 2556

โสภณ รัตนการ. คำอธิบาย กฎหมายลักษณะหนี้. กรุงเทพมหานคร : สำนักพิมพ์นิติบรรณการ, 2543.

### สื่ออิเล็กทรอนิกส์

กรมพัฒนาธุรกิจการค้า. ข้อมูลการจดทะเบียนนิติบุคคล ปี พ.ศ.2560 [ออนไลน์].

แหล่งที่มา:[http://www.dbd.go.th/download/document\\_file/Statistic/2560/H26/H26\\_2017.pdf](http://www.dbd.go.th/download/document_file/Statistic/2560/H26/H26_2017.pdf) [29 มกราคม 2561]

ตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย. บริษัทเงินทุน...นักลงทุนต้องทำอะไร [ออนไลน์].

แหล่งที่มา:[https://www.set.or.th/set/education/html.do?name=decode\\_strategy\\_invest\\_29&innerMenuId=19](https://www.set.or.th/set/education/html.do?name=decode_strategy_invest_29&innerMenuId=19) [2 กุมภาพันธ์ 2561]

กรมพัฒนาธุรกิจการค้า. การชำระบัญชีและการจดทะเบียนเสร็จการชำระบัญชีของบริษัท [ออนไลน์].

แหล่งที่มา:[http://www.dbd.go.th/download/downloads/03\\_boj/intro\\_step\\_bj\\_liquidate.pdf](http://www.dbd.go.th/download/downloads/03_boj/intro_step_bj_liquidate.pdf) [4 กุมภาพันธ์ 2561]

ภาคผนวก

## มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 101 เรื่อง หนี้สงสัยจะสูญและหนี้สูญ (ฉบับที่ 11 เดิม)

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์



### มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 101

เรื่อง

### หนี้สงสัยจะสูญ และหนี้สูญ

#### คำแถลงการณ์

มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ได้มีการเปลี่ยนเฉพาะเลขระบุฉบับมาตรฐาน จากมาตรฐานการบัญชี ฉบับ 11 เป็น มาตรฐานการบัญชี ฉบับ 101 โดยไม่มีการเปลี่ยนแปลงเนื้อหาสาระแต่อย่างใด

#### คำนิยาม

4. คำศัพท์ที่ไว้ในแถลงการณ์ฉบับนี้มีความหมายโดยเฉพาะดังต่อไปนี้
- “ลูกหนี้การค้า” หมายถึง ลูกหนี้ที่เกิดจากการดำเนินการค้าตามปกติของธุรกิจ และจะมีข้อบัญญัติแตกต่างกันได้ตามประเภทของธุรกิจ เช่น ธุรกิจธนาคารพาณิชย์ หมายถึง บัญชีระหว่างธนาคารที่มีดอกเบี้ย เงินให้สินเชื่อและดอกเบี้ยค้างรับ กิจการประกันภัย หมายถึง บัญชีเบี้ยประกันภัยค้างรับ เงินค้างรับเกี่ยวกับการประกันต่อ และเงินให้กู้ยืม
- “ลูกหนี้อื่น” หมายถึง ลูกหนี้ที่ไม่ได้เกิดจากการดำเนินการค้าตามปกติของธุรกิจ  
 เช่น – ลูกหนี้และเงินให้กู้ยืมแก่กรรมการและลูกจ้าง  
 – เงินให้กู้ยืมแก่บริษัทในเครือและบริษัทร่วม  
 – รายได้อื่นค้างรับ
- “หนี้สูญ” หมายถึง ลูกหนี้ที่ได้ติดตามทวงถามจนถึงที่สุดแล้ว แต่ไม่ได้รับชำระหนี้และได้ตัดจำหน่ายออกจากบัญชี
- “หนี้สงสัยจะสูญ” หมายถึง ลูกหนี้ที่คาดว่าจะเรียกเก็บไม่ได้ และถือเป็นค่าใช้จ่ายของรอบระยะเวลาบัญชีนั้น



“ค่าเผื่อนี้สูญ” หรือ  
 “ค่าเผื่อนี้สงสัยจะสูญ”

หมายถึง จำนวนที่กันไว้สำหรับลูกหนี้ที่คาดว่าจะเรียกเก็บไม่ได้ และถือเป็นบัญชี  
 ปรับมูลค่าที่ดิ่งขึ้นเพื่อแสดงเป็นรายการหักจากบัญชีลูกหนี้ในงบการเงิน  
 เพื่อให้คงเหลือเป็นมูลค่าสุทธิของลูกหนี้ที่คาดหมายว่าจะเก็บได้

### ข้ออภิปราย

5. ในสภาพความเป็นจริงทางธุรกิจ แม้ลูกหนี้โดยส่วนใหญ่จะชำระหนี้เมื่อถึงกำหนด หรือตามที่คาดหมายไว้ แต่ก็มักมีกรณีที่ลูกหนี้บางรายไม่ชำระหนี้ และในทางปฏิบัติจะไม่สามารถระบุได้แน่ชัดว่าลูกหนี้รายใดจะไม่ชำระหนี้จนกว่าจะถึงกำหนดชำระหรือได้มีการทวงถามจนถึงที่สุดแล้ว ทำให้มูลค่าของลูกหนี้ที่จะแสดงในงบการเงินมีจำนวนสูงกว่าความเป็นจริง ดังนั้นจึงต้องมีการประมาณจำนวนหนี้ที่คาดว่าจะเรียกเก็บไม่ได้ขึ้นจำนวนหนึ่งกันไว้เป็นค่าเผื่อนี้สงสัยจะสูญซึ่งมีลักษณะเป็นบัญชีปรับมูลค่า นำไปหักลบบัญชีลูกหนี้ เพื่อให้แสดงมูลค่าสุทธิที่ใกล้เคียงกับมูลค่าตามความเป็นจริง

6. การบันทึกลูกหนี้ที่เก็บเงินไม่ได้ มีวิธีปฏิบัติโดยทั่วไป 2 วิธี คือ

6.1 ไม่บันทึกรายการจนกว่าในรอบระยะเวลาบัญชีที่มีลูกหนี้สูญจริง จึงบันทึกเป็นผลเสียหายในรอบระยะเวลาบัญชีนั้น โดยการเดบิตบัญชีหนี้สูญซึ่งเป็นบัญชีค่าใช้จ่าย และเครดิตบัญชีลูกหนี้วิธีนี้เรียกว่า วิธีตัดจำหน่ายโดยตรง

6.2 ประมาณจำนวนหนี้ที่คาดว่าจะเก็บไม่ได้ โดยคำนวณจากยอดขายหรือจากยอดลูกหนี้ แล้วบันทึกจำนวนที่ประมาณขึ้นนั้น โดยเดบิตบัญชีหนี้สงสัยจะสูญ ซึ่งเป็นบัญชีค่าใช้จ่าย และเครดิตบัญชีปรับมูลค่าลูกหนี้ คือ บัญชีค่าเผื่อนี้สงสัยจะสูญ รายการนี้ทำในรอบระยะเวลาบัญชีที่บันทึกการขาย วิธีนี้เรียกว่า วิธีตั้งค่าเผื่อ

ในทางปฏิบัติวิธีตัดจำหน่ายโดยตรง เป็นวิธีที่ง่ายและสะดวก แต่มีข้อบกพร่องที่ไม่เป็นไปตามหลักทฤษฎีว่าด้วยการเปรียบเทียบค่าใช้จ่ายกับรายได้ของรอบระยะเวลาบัญชีอีกทั้งมูลค่าของลูกหนี้ที่แสดงในงบดุลก็มีได้อยู่ในมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับจริง วิธีนี้จึงเป็นวิธีที่ไม่เป็นที่ยอมรับ เว้นแต่ว่าหนี้ที่คาดว่าจะเก็บไม่ได้มีจำนวนที่ไม่มีนัยสำคัญ

วิธีตั้งค่าเผื่อ เป็นวิธีที่ถูกต้องตามหลักการบัญชีว่าด้วยการเปรียบเทียบค่าใช้จ่ายกับรายได้ของรอบระยะเวลาบัญชี และบัญชีลูกหนี้ ณ วันสิ้นรอบระยะเวลาบัญชี จะแสดงในมูลค่าที่ใกล้เคียงกับความเป็นจริง แม้ว่าวิธีนี้จะต้องมีการประมาณจำนวนหนี้สงสัยจะสูญขึ้นก็ตาม การประมาณอาจจะทำได้โดยอาศัยประสบการณ์ที่ผ่านมาในอดีต สภาพของตลาดในปัจจุบันและการวิเคราะห์ยอดลูกหนี้ค้างชำระ

เนื่องจากจำนวนเงินของลูกหนี้ที่คาดว่าจะเก็บไม่ได้มีลักษณะเป็นผลเสียหายที่อาจจะเกิดขึ้น วิธีตั้งค่าเผื่อจะเป็นวิธีที่เหมาะสมก็ต่อเมื่ออยู่ในสภาพการณ์ที่มีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ที่ทรัพย์สินจะมีมูลค่าลดลงและผลเสียหายนั้นสามารถประมาณได้โดยสมเหตุสมผล

### วิธีการประมาณหนี้สงสัยจะสูญ

7. วิธีที่นิยมใช้กันมีดังนี้

7.1 คำนวณเป็นร้อยละของยอดขาย วิธีนี้ กิจการจะต้องวิเคราะห์จากประสบการณ์ที่ผ่านมาเกี่ยวกับจำนวนลูกหนี้ที่เก็บไม่ได้ เทียบเป็นอัตราส่วนกับยอดขาย คือ

- 7.1.1 จำนวนเป็นร้อยละของยอดขายรวม โดยถือว่าการขายเป็นรายการที่ก่อให้เกิดลูกหนี้และอัตราส่วนของการขายสัมพันธ์กับจำนวนหนี้ที่เก็บไม่ได้
- 7.1.2 จำนวนเป็นร้อยละของยอดขายเชื่อ โดยถือว่าการขายเชื่อสัมพันธ์โดยตรงกับลูกหนี้ ส่วนการขายเงินสดไม่ได้ก่อให้เกิดลูกหนี้แต่อย่างใด
- 7.2 จำนวนเป็นร้อยละของยอดลูกหนี้ โดยการวิเคราะห์จากประสบการณ์ที่ผ่าน ๆ มา กิจการจะสามารถประมาณอัตราร้อยละของลูกหนี้ที่คาดว่าจะเก็บไม่ได้ต่อยอดลูกหนี้ที่ค้างอยู่ได้ดังนี้
- 7.2.1 จำนวนเป็นร้อยละของยอดลูกหนี้ โดยถือว่าอัตราส่วนของจำนวนหนี้สงสัยจะสูญสำหรับลูกหนี้ทั้งหมดจะคงที่
- 7.2.2 จำนวนโดยการจัดกลุ่มลูกหนี้จำแนกตามอายุของหนี้ที่ค้างชำระ ลูกหนี้กลุ่มที่ค้างชำระนานจะนำมาคำนวณหาจำนวนหนี้สงสัยจะสูญด้วยอัตราร้อยละที่สูงกว่าลูกหนี้ที่เริ่มค้างชำระเกินกำหนด โดยถือว่าลูกหนี้ที่ค้างชำระนานจะมีโอกาสไม่ชำระหนี้มากกว่าลูกหนี้ที่เริ่มเกิดขึ้น
- 7.3 จำนวนโดยพิจารณาลูกหนี้แต่ละราย และจะรวมเฉพาะรายที่คาดว่าจะเรียกเก็บไม่ได้เท่านั้นเป็นหนี้สงสัยจะสูญ วิธีนี้อาจจะกระทำได้ยากในทางธุรกิจที่มีลูกหนี้จำนวนมากราย

### ลูกหนี้ที่จะนำมาพิจารณาหนี้สงสัยจะสูญ

8. แนวความคิดสำหรับลูกหนี้ที่จะนำมาพิจารณาหนี้สงสัยจะสูญมีสองแนวความคิด แนวความคิดแรกเห็นว่าลูกหนี้ที่จะนำมาพิจารณาควรพิจารณาเฉพาะลูกหนี้การค้าเท่านั้น โดยมีเหตุผลว่าลูกหนี้การค้าเป็นลูกหนี้ส่วนใหญ่ของกิจการและเกิดจากการดำเนินธุรกิจโดยตรงของกิจการ ในขณะที่ลูกหนี้อื่นมีจำนวนที่ไม่มากนักและไม่ได้อาศัยโดยตรงกับรายได้ที่เกิดขึ้นในแต่ละรอบระยะเวลาบัญชี การนำหนี้สงสัยจะสูญของลูกหนี้อื่นไปถือเป็นค่าใช้จ่ายจะไม่สัมพันธ์กับรายได้ที่เกิดขึ้น อีกทั้งจะเป็นการยุ่งยากในการประมาณการหนี้สงสัยจะสูญสำหรับลูกหนี้อื่นแต่ละรายซึ่งมีลักษณะไม่เหมือนกัน

อีกแนวความคิดหนึ่งเห็นว่า ลูกหนี้ที่จะนำมาพิจารณาหนี้สงสัยจะสูญควรพิจารณาลูกหนี้การค้าและลูกหนี้อื่น โดยมีเหตุผลว่าลูกหนี้อื่นก็มีโอกาสที่ไม่ชำระหนี้เช่นกัน ถ้าหากลูกหนี้อื่นไม่ชำระหนี้และไม่ได้ลดมูลค่าลงด้วยจำนวนค่าเผื่อหนี้สงสัยจะสูญแล้ว จะทำให้ลูกหนี้แสดงในงบการเงินด้วยมูลค่าที่สูงเกินกว่าที่จะได้รับชำระ

### การตัดจำหน่ายหนี้สูญ

9. เมื่อมีการทวงถามหนี้จากลูกหนี้จนถึงที่สุดแล้ว ลูกหนี้ก็ยังไม่ชำระหนี้และกิจการได้มีการดำเนินการตามเงื่อนไขที่กำหนดในกฎหมายภาษีอากรแล้ว ให้กิจการตัดจำหน่ายลูกหนี้เป็นสูญ โดย เดบิตบัญชีหนี้สูญและเครดิตบัญชีลูกหนี้ และในขณะเดียวกัน ก็ให้ลดจำนวนค่าเผื่อหนี้สงสัยจะสูญด้วยจำนวนเดียวกัน โดยเดบิตบัญชีค่าเผื่อหนี้สงสัยจะสูญ และเครดิตบัญชีหนี้สงสัยจะสูญ

10. ในกรณีที่กิจการต้องการตัดจำหน่ายลูกหนี้เป็นสูญ เมื่อคาดหมายได้ค่อนข้างแน่นอนว่าจะไม่ได้รับชำระหนี้และยังตัดจำหน่ายตามกฎหมายภาษีอากรไม่ได้ อาจจะเป็นการสมควรที่จะตัดจำหน่ายลูกหนี้เป็นสูญ โดยการลดจำนวนลูกหนี้ลงพร้อมกับจำนวนค่าเผื่อหนี้สงสัยจะสูญ อย่างไรก็ตาม มีผู้โต้แย้งว่าถ้าไม่อาจตัดเป็นหนี้สูญได้อย่างแท้จริงแล้วก็ไม่ควรตัดจำหน่ายจากบัญชี ควรจะให้คงอยู่ที่บัญชีลูกหนี้และบัญชีค่าเผื่อหนี้สงสัยจะสูญเช่นเดิม เพราะแม้จะคงอยู่ก็มิได้ทำให้ลูกหนี้สุทธิแสดงมูลค่าเปลี่ยนแปลงไป แต่ก็มีผู้โต้แย้งว่าหากยังคงให้มีอยู่ในบัญชี และสะสมเป็นเวลานานจะทำให้เกิดความยุ่งยากในทางปฏิบัติทางการบัญชี เพราะมีจำนวนมาก

มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 105 เรื่อง การบัญชีสำหรับเงินลงทุนในตราสารหนี้และตราสารทุน

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์



**มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 105**  
**เรื่อง**  
**การบัญชีสำหรับเงินลงทุนในตราสารหนี้และตราสารทุน**  
**(ใช้แทนมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 12 และ 17)**

**คำแถลงการณ์**

มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ใช้แทนมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 12 เรื่อง การบัญชีสำหรับหลักทรัพย์ในความต้องการของตลาด และมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 17 เรื่อง การบัญชีเกี่ยวกับเงินลงทุน

มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้เป็นไปตามเกณฑ์ที่กำหนดขึ้น โดยมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศ ฉบับที่ 25 เรื่อง การบัญชีสำหรับเงินลงทุน (IAS No. 25, “Accounting for Investments”) ในเรื่องที่เกี่ยวข้องกับเงินลงทุนในตราสารทุนที่ไม่อยู่ในความต้องการของตลาด และมาตรฐานการบัญชีของสหรัฐอเมริกา ฉบับที่ 115 เรื่อง การบัญชีสำหรับเงินลงทุนในตราสารหนี้และตราสารทุนบางประเภท (SFAS No. 115, “Accounting for Certain Investments in Debt and Equity Securities”) ในเรื่องที่เกี่ยวข้องกับเงินลงทุนในตราสารหนี้ทุกชนิดและตราสารทุนในความต้องการของตลาด โดยมีเนื้อหาสาระสำคัญไม่แตกต่างกัน ยกเว้น

1. มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ไม่ครอบคลุมถึงการบัญชีสำหรับเงินลงทุนประเภทอื่นที่ไม่ใช่เงินลงทุนในตราสารหนี้และตราสารทุน เช่น เงินลงทุนในอสังหาริมทรัพย์
2. มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ได้เพิ่มข้อกำหนดเกี่ยวกับการด้อยค่าของเงินลงทุนในตราสารหนี้และตราสารทุน โดยใช้เกณฑ์ที่กำหนดขึ้นโดยมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศ ฉบับที่ 39 เรื่อง การรับรู้และการวัดค่าเครื่องมือทางการเงิน (IAS No. 39, “Financial Instruments: Recognition and Measurement”)
3. มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้กำหนดให้กิจการต้องใช้วิธีถัวเฉลี่ยถ่วงน้ำหนักเพียงวิธีเดียวในการคำนวณต้นทุนของเงินลงทุนชนิดเดียวกันที่กิจการจำหน่ายเพียงบางส่วน

มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ได้มีการเปลี่ยนเฉพาะเลขระบุฉบับมาตรฐาน จากมาตรฐานการบัญชี ฉบับ 40 เป็น มาตรฐานการบัญชี ฉบับ 105 โดยไม่มีการเปลี่ยนแปลงเนื้อหาสาระแต่อย่างใด

## คำนิยาม

### 3. คำศัพท์ที่ใช้ในมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้มีความหมายโดยเฉพาะ ดังนี้

เงินลงทุน	หมายถึง	สินทรัพย์ที่กิจการมีไว้เพื่อเพิ่มความมั่งคั่งให้กับกิจการไม่ว่าจะอยู่ในรูปของส่วนแบ่งที่จะได้รับ (เช่น ดอกเบี้ย ค่าสิทธิ และเงินปันผล) ในรูปของราคาที่สูงขึ้น หรือในรูปของประโยชน์อย่างอื่นที่กิจการได้รับ (เช่น ประโยชน์ที่ได้รับจากความสัมพันธ์ทางการค้า) รายการต่อไปนี้ไม่ถือเป็นเงินลงทุน <ul style="list-style-type: none"> <li>ก) สินค้าคงเหลือ ตามที่นิยามไว้ในมาตรฐานการบัญชีเรื่อง สินค้าคงเหลือ</li> <li>ข) ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ที่ไม่เป็นเงินลงทุนในอสังหาริมทรัพย์ ตามที่นิยามไว้ในมาตรฐานการบัญชีเรื่อง ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์</li> </ul>
เงินลงทุนชั่วคราว	หมายถึง	เงินลงทุนที่กิจการตั้งใจจะถือไว้ไม่เกิน 1 ปี เงินลงทุนชั่วคราวรวมถึง หลักทรัพย์เพื่อค้า หลักทรัพย์เพื่อขาย เงินลงทุนทั่วไป และตราสารหนี้ที่จะครบกำหนดภายใน 1 ปี
เงินลงทุนระยะยาว	หมายถึง	เงินลงทุนที่กิจการตั้งใจจะถือไว้เกิน 1 ปี เงินลงทุนระยะยาวรวมถึง ตราสารทุนที่จัดประเภทเป็นหลักทรัพย์เพื่อขาย เงินลงทุนทั่วไป ตราสารหนี้ที่จัดประเภทเป็นหลักทรัพย์เพื่อขายและตราสารหนี้ที่จะถือจนครบกำหนด
เงินลงทุนทั่วไป	หมายถึง	เงินลงทุนในตราสารทุนที่ไม่อยู่ในความต้องการของตลาดทำให้กิจการไม่สามารถจัดประเภทเป็นหลักทรัพย์เพื่อค้าหรือหลักทรัพย์เพื่อขาย เงินลงทุนทั่วไปสามารถแยกประเภทเป็นเงินลงทุนชั่วคราวหรือเงินลงทุนระยะยาว

### การด้อยค่าของเงินลงทุนทั่วไป

37. กิจการต้องปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชี เรื่อง การด้อยค่าของสินทรัพย์ เพื่อบันทึกการด้อยค่าของเงินลงทุนทั่วไป

มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 36 (ปรับปรุง 2560) เรื่อง การด้อยค่าของสินทรัพย์

มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 36

## มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 36 (ปรับปรุง 2560)

### เรื่อง

### การด้อยค่าของสินทรัพย์

#### คำแถลงการณ์

มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้เป็นไปตามเกณฑ์ที่กำหนดขึ้นโดยมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศ ฉบับที่ 36 เรื่อง การด้อยค่าของสินทรัพย์ ซึ่งเป็นฉบับปรับปรุงของคณะกรรมการมาตรฐานการบัญชี ระหว่างประเทศที่สิ้นสุดในวันที่ 31 ธันวาคม 2559 (IAS 36: Impairment of Assets (Bound volume 2017 Consolidated without early application))

มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ มีการปรับปรุงจากฉบับปี 2559 โดยตัดบทนำทั้งหมดออก และปรับปรุงการอ้างอิงมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับอื่น

- 9 ณ วันสิ้นแต่ละรอบระยะเวลารายงาน กิจการต้องประเมินว่ามีข้อบ่งชี้ใดที่บ่งชี้ว่าสินทรัพย์ อาจเกิดการด้อยค่าหรือไม่ หากกิจการพบว่ามีข้อบ่งชี้ดังกล่าว กิจการต้องประมาณการ มูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนของสินทรัพย์นั้น
- 12 ในการประเมินว่ามีข้อบ่งชี้ใดที่บ่งชี้ว่าสินทรัพย์อาจเกิดการด้อยค่าหรือไม่ กิจการต้อง พิจารณาถึงข้อบ่งชี้ต่อไปนี้เป็นอย่างน้อย

## แหล่งข้อมูลภายนอก

- 12.1 มีข้อบ่งชี้ที่สังเกตได้ว่ามูลค่าของสินทรัพย์ลดลงอย่างมีนัยสำคัญในระหว่างงวด โดยมูลค่าที่ลดลงนั้นมากกว่าจำนวนที่คาดไว้ซึ่งเป็นผลจากเวลาที่ผ่านไปหรือจากการใช้งานตามปกติ
- 12.2 มีการเปลี่ยนแปลงอย่างมีนัยสำคัญที่ส่งผลกระทบต่อกิจการซึ่งเกิดขึ้นในระหว่างงวด หรือจะเกิดขึ้นในอนาคตอันใกล้ การเปลี่ยนแปลงของสภาพแวดล้อมทางด้านเทคโนโลยี ตลาด เศรษฐกิจ หรือกฎหมาย ที่กิจการดำเนินการอยู่หรือการเปลี่ยนแปลงในตลาดของสินทรัพย์นั้น
- 12.3 อัตราดอกเบี้ยในตลาดหรืออัตราผลตอบแทนจากการลงทุนในตลาดอื่นเพิ่มขึ้นในระหว่างงวด และการเพิ่มขึ้นดังกล่าวมีแนวโน้มว่าจะมีผลกระทบต่ออัตราคิดลดที่ใช้ในการคำนวณมูลค่าจากการใช้สินทรัพย์ และทำให้มูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนของสินทรัพย์นั้นลดลงอย่างมีสาระสำคัญ
- 12.4 มูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์สุทธิของกิจการสูงกว่ามูลค่าตลาดของกิจการ

## แหล่งข้อมูลภายใน

- 12.5 มีหลักฐานแสดงให้เห็นว่าสินทรัพย์ล้าสมัยหรือชำรุดเสียหายทางกายภาพ
- 12.6 มีการเปลี่ยนแปลงอย่างมีนัยสำคัญเกี่ยวกับขอบเขตหรือลักษณะที่กิจการใช้หรือคาดว่าจะใช้สินทรัพย์ ซึ่งส่งผลกระทบต่อกิจการในระหว่างงวด หรือคาดว่าจะเกิดขึ้นในอนาคตอันใกล้ การเปลี่ยนแปลงดังกล่าวรวมถึงการที่สินทรัพย์ไม่ได้ใช้งาน แผนที่จะยกเลิกหรือปรับโครงสร้างการดำเนินงานที่มีสินทรัพย์นั้นรวมอยู่ด้วย หรือแผนที่จะจำหน่ายสินทรัพย์ก่อนกำหนดเวลาที่คาดไว้ และการประเมินอายุการใช้ประโยชน์ของสินทรัพย์จากอายุการใช้ประโยชน์ที่ไม่ทราบแน่นอนเป็นอายุการใช้ประโยชน์ที่ทราบแน่นอน<sup>2</sup>
- 12.7 มีหลักฐานจากรายงานภายในซึ่งบ่งชี้ว่าผลการปฏิบัติงานเชิงเศรษฐกิจของสินทรัพย์ได้ลดลงหรือจะลดลงกว่าที่คาดไว้

## ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์

### หมวด ๔ บริษัทจำกัด

#### ส่วนที่ ๓ สภาพและการตั้งบริษัทจำกัด

มาตรา ๓๐๙๖<sup>๕๕</sup> อันว่าบริษัทจำกัดนั้น คือบริษัทประเภทซึ่งตั้งขึ้นด้วยแบ่งทุนเป็นหุ้นมีมูลค่าเท่า ๆ กัน โดยผู้ถือหุ้นต่างรับผิดชอบจำกัดเพียงไม่เกินจำนวนเงินที่ตนยังส่งใช้ไม่ครบมูลค่าของหุ้นที่ตนถือ

<sup>๕๕</sup> มาตรา ๓๐๙๖ แก้ไขเพิ่มเติมโดยพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ (ฉบับที่ ๑๑) พ.ศ. ๒๕๓๕

#### ส่วนที่ ๒ ปลดหนี้

มาตรา ๓๔๐ ถ้าเจ้าหนี้แสดงเจตนาต่อลูกหนี้ว่าจะปลดหนี้ให้ ท่านว่าหนี้นั้นก็เป็นอันระงับสิ้นไป

ถ้าหนี้มีหนังสือเป็นหลักฐาน การปลดหนี้ก็ต้องทำเป็นหนังสือด้วย หรือต้องเวนคืนเอกสารอันเป็นหลักฐานแห่งหนี้ให้แก่ลูกหนี้ หรือขีดฆ่าเอกสารนั้นเสีย

ส่วนที่ ๒  
การเพิ่มทุนและลดทุน

มาตรา ๑๒๒๐ บริษัทจำกัดอาจเพิ่มทุนของบริษัทขึ้นได้ด้วยออกหุ้นใหม่โดยมติพิเศษของประชุมผู้ถือหุ้น

มาตรา ๑๒๒๑ บริษัทจำกัดจะออกหุ้นใหม่ให้เหมือนหนึ่งว่าได้ใช้เต็มค่าแล้ว หรือได้ใช้แต่บางส่วนแล้วด้วยอย่างอื่นนอกจากให้ใช้เป็นตัวเงินนั้นไม่ได้ เว้นแต่จะทำตามมติพิเศษของประชุมผู้ถือหุ้น

มาตรา ๑๒๒๒<sup>๖๕</sup> บรรดาหุ้นที่ออกใหม่นั้น ต้องเสนอให้แก่ผู้ถือหุ้นทั้งหลายตามส่วนจำนวนหุ้นซึ่งเขาถืออยู่

คำเสนอเช่นนี้ ต้องทำเป็นหนังสือบอกกล่าวไปยังผู้ถือหุ้นทุก ๆ คน ระบุจำนวนหุ้นให้ทราบว่าผู้นั้นชอบที่จะซื้อได้กี่หุ้น และให้กำหนดวันว่าถ้าพ้นวันนั้นไปมิได้มีคำสนองมาแล้วจะถือว่าเป็นอันไม่รับซื้อ

เมื่อวันที่กำหนดล่วงไปแล้วก็ดี หรือผู้ถือหุ้นได้บอกมาว่าไม่รับซื้อหุ้นนั้นก็ดี กรรมการจะเอาหุ้นเช่นนั้นขายให้แก่ผู้ถือหุ้นคนอื่นหรือจะรับซื้อไว้เองก็ได้

มาตรา ๑๒๒๓<sup>๖๖</sup> หนังสือบอกกล่าวที่เสนอให้ผู้ถือหุ้นซื้อหุ้นใหม่นั้น ต้องลงวันเดือนปีและลายมือชื่อของกรรมการ

มาตรา ๑๒๒๔ บริษัทจำกัดจะลดทุนของบริษัทลงด้วยลดมูลค่าแต่ละหุ้น ๆ ให้

<sup>๖๕</sup> มาตรา ๑๒๒๒ แก้ไขเพิ่มเติมโดยพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ (ฉบับที่ ๙) พ.ศ. ๒๕๒๑

<sup>๖๖</sup> มาตรา ๑๒๒๓ แก้ไขเพิ่มเติมโดยพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ (ฉบับที่ ๙) พ.ศ. ๒๕๒๑

มาตรา ๑๒๒๘ มติพิเศษซึ่งอนุญาตให้เพิ่มทุนหรือลดทุนนั้น บริษัทต้องจดทะเบียนภายในสิบสี่วันนับแต่วันที่ได้ลงมตินั้น



ส่วนที่ ๘  
เลิกบริษัทจำกัด

การนั้น	<p>มาตรา ๑๒๓๖ อันบริษัทจำกัดย่อมเลิกกันด้วยเหตุดังจะกล่าวต่อไปนี้ คือ</p> <p>(๑) ถ้าในข้อบังคับของบริษัทมีกำหนดกรณีอันใดเป็นเหตุที่จะเลิกกัน เมื่อมีกรณีนั้น</p> <p>(๒) ถ้าบริษัทได้ตั้งขึ้นไว้เฉพาะกำหนดกาลใด เมื่อสิ้นกำหนดกาลนั้น</p> <p>(๓) ถ้าบริษัทได้ตั้งขึ้นเฉพาะเพื่อทำการอย่างหนึ่งอย่างใดแต่อย่างเดียว เมื่อเสร็จ</p> <p>(๔) เมื่อมีมติพิเศษให้เลิก</p> <p>(๕) เมื่อบริษัทล้มละลาย</p>
หนึ่งเต็ม พื้นตัวได้	<p>มาตรา ๑๒๓๗ นอกจากนี้ศาลอาจสั่งให้เลิกบริษัทจำกัดด้วยเหตุต่อไปนี้ คือ</p> <p>(๑) ถ้าทำผิดในการยื่นรายงานประชุมตั้งบริษัท หรือทำผิดในการประชุมตั้งบริษัท</p> <p>(๒) ถ้าบริษัทไม่เริ่มทำการภายในปีหนึ่งนับแต่วันจดทะเบียน หรือหยุดทำการถึงปี</p> <p>(๓) ถ้าการค้าของบริษัททำไปก็มีแต่ขาดทุนอย่างเดียว และไม่มีทางหวังว่าจะกลับ</p> <p>(๔)<sup>๓๕</sup> ถ้าจำนวนผู้ถือหุ้นลดน้อยลงจนเหลือไม่ถึงสามคน</p> <p>(๕)<sup>๓๖</sup> เมื่อมีเหตุอันใดทำให้บริษัทนั้นเหลือวิสัยที่จะดำรงคงอยู่ต่อไปได้</p>
	<p><sup>๓๕</sup> มาตรา ๑๓๓๒ ยกเลิกโดยพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์</p>
(ฉบับที่ ๔) พ.ศ. ๒๕๒๑	
	<p><sup>๓๖</sup> มาตรา ๑๒๓๓ ยกเลิกโดยพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์</p>
(ฉบับที่ ๔) พ.ศ. ๒๕๒๑	
	<p><sup>๓๖</sup> มาตรา ๑๒๓๔ ยกเลิกโดยพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์</p>
(ฉบับที่ ๔) พ.ศ. ๒๕๒๑	
	<p><sup>๓๖</sup> มาตรา ๑๒๓๕ ยกเลิกโดยพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์</p>
(ฉบับที่ ๔) พ.ศ. ๒๕๒๑	
	<p><sup>๓๖</sup> มาตรา ๑๒๓๗ (๔) แก้ไขเพิ่มเติมโดยพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลกฎหมายแพ่งและ</p>
พาณิชย์ (ฉบับที่ ๑๘) พ.ศ. ๒๕๕๑	

หมวด ๕  
การชำระบัญชีห้างหุ้นส่วนจดทะเบียน  
ห้างหุ้นส่วนจำกัด และบริษัทจำกัด

---

มาตรา ๑๒๔๔ ห้างหุ้นส่วนจำกัด บริษัทจำกัด แม้จะได้เลิกกันแล้ว ก็ให้พึงถือว่ายังคงตั้งอยู่ตราบเท่าเวลาที่จำเป็นเพื่อการชำระบัญชี

มาตรา ๑๒๕๔ ผู้ชำระบัญชีทั้งหลายย่อมมีอำนาจดังจะกล่าวต่อไปนี้ คือ

(๑) แก่ต่างว่าต่างในนามของห้างหุ้นส่วนหรือบริษัทในอรรถคดีพิพาทอันเป็นแพ่งหรืออาญาทั้งปวง และทำประนีประนอมยอมความ

(๒) ดำเนินกิจการของห้างหุ้นส่วนหรือบริษัทตามแต่จำเป็น เพื่อการชำระสะสางกิจการให้เสร็จไปด้วยดี

(๓) ขายทรัพย์สินของห้างหุ้นส่วนหรือบริษัท

(๔) ทำการอย่างอื่น ๆ ตามแต่จำเป็น เพื่อชำระบัญชีให้เสร็จไปด้วยดี

## ประมวลรัษฎากร

**มาตรา 65 ตี** รายการต่อไปนี้ ไม่ให้ถือเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิ

(1) เงินสำรองต่าง ๆ นอกจาก

(ก) เงินสำรองจากเบี้ยประกันภัยเพื่อสมทบทุนประกันชีวิตที่กันไว้ก่อนคำนวณกำไร เฉพาะส่วนที่ไม่เกินร้อยละ 65 ของจำนวนเบี้ยประกันภัยที่ได้รับในรอบระยะเวลาบัญชีหลังจากหักเบี้ยประกันภัยซึ่งเอาประกันต่อออกแล้ว

ในกรณีต้องใช้เงินตามจำนวนซึ่งเอาประกันภัยสำหรับกรมธรรม์ประกันชีวิตรายใดไม่ว่าเต็มจำนวนหรือบางส่วน เงินที่ใช้ไปเฉพาะส่วนที่ไม่เกินเงินสำรองตามวรรคก่อนสำหรับกรมธรรม์ประกันชีวิตรายนั้น จะถือเป็นรายจ่ายไม่ได้

ในกรณีเลิกสัญญาตามกรมธรรม์ประกันชีวิตรายใด ให้นำเงินสำรองตามวรรคแรก จำนวนที่มีอยู่สำหรับกรมธรรม์ประกันชีวิตรายนั้น กลับมารวมคำนวณเป็นรายได้ในรอบระยะเวลาบัญชีที่เลิกสัญญา

(ข) เงินสำรองจากเบี้ยประกันภัยเพื่อสมทบทุนประกันภัยอื่นที่กันไว้ก่อนคำนวณกำไร เฉพาะส่วนที่ไม่เกินร้อยละ 40 ของจำนวนเบี้ยประกันภัยที่ได้รับในรอบระยะเวลาบัญชีหลังจากหักเบี้ยประกันภัยซึ่งเอาประกันต่อออกแล้ว และเงินสำรองที่กันไว้ซึ่งจะต้องถือเป็นรายได้ในการคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีในรอบระยะเวลาบัญชีปีถัดไป

(ค) เงินสำรองที่กันไว้เป็นค่าเผื่อหนี้สูญหรือหนี้สงสัยจะสูญ สำหรับหนี้จากการให้สินเชื่อที่ธนาคารพาณิชย์ บริษัทเงินทุน บริษัทหลักทรัพย์ หรือบริษัทเครดิตฟองซิเออร์ได้กันไว้ตามกฎหมายว่าด้วยการธนาคารพาณิชย์หรือกฎหมายว่าด้วยการประกอบธุรกิจเงินทุน ธุรกิจหลักทรัพย์ และธุรกิจเครดิตฟองซิเออร์ แล้วแต่กรณี ทั้งนี้ เฉพาะส่วนที่ตั้งเพิ่มขึ้นจากเงินสำรองประเภทดังกล่าวที่ปรากฏในงบดุลของรอบระยะเวลาบัญชีก่อน

เงินสำรองส่วนที่ตั้งเพิ่มขึ้นตามวรรคหนึ่ง และได้นำมาถือเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิหรือขาดทุนสุทธิไปแล้วในรอบระยะเวลาบัญชีใด ต่อมาหากมีการตั้งเงินสำรองประเภทดังกล่าวลดลงให้นำเงินสำรองส่วนที่ตั้งลดลงซึ่งได้ถือเป็นรายจ่ายไปแล้วนั้น มารวมคำนวณเป็นรายได้ในรอบระยะเวลาบัญชีที่ตั้งเงินสำรองลดลงนั้น

( พระราชกำหนดแก้ไขเพิ่มเติม (ฉบับที่ 17) พ.ศ. 2540 ใช้บังคับสำหรับรอบระยะเวลาบัญชีที่เริ่มตั้งแต่ 1 ม.ค. 2540 เป็นต้นไป )

(12) ผลเสียหายอันอาจได้กลับคืน เนื่องจากการประกันหรือสัญญาคุ้มครองกันใดๆ หรือผลขาดทุนสุทธิในรอบระยะเวลาบัญชีก่อนๆ เว้นแต่ผลขาดทุนสุทธิ ยกมาไม่เกินห้าปีก่อนระยะเวลาบัญชีปีปัจจุบัน

(13) รายจ่ายซึ่งมิใช่รายจ่ายเพื่อหากำไรหรือเพื่อกิจการโดยเฉพาะ

**มาตรา 39** ในหมวดนี้ เว้นแต่ข้อความจะแสดงให้เห็นเป็นอย่างอื่น

" บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลในเครือเดียวกัน " หมายความว่า บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลตั้งแต่สองนิติบุคคลขึ้นไปซึ่งมีความสัมพันธ์กันในลักษณะดังต่อไปนี้

(1) ผู้ถือหุ้นหรือผู้เป็นหุ้นส่วนเกินกว่ากึ่งจำนวนผู้ถือหุ้นหรือผู้เป็นหุ้นส่วนในนิติบุคคลหนึ่ง เป็นผู้ถือหุ้นหรือผู้เป็นหุ้นส่วนเกินกว่ากึ่งจำนวนผู้ถือหุ้นหรือผู้เป็นหุ้นส่วนในอีกนิติบุคคลหนึ่ง

(2) ผู้ถือหุ้นหรือผู้เป็นหุ้นส่วนซึ่งถือหุ้นหรือผู้เป็นหุ้นส่วนในนิติบุคคลหนึ่งมีมูลค่าเกินกว่าร้อยละห้าสิบของทุนทั้งหมด ถือหุ้นหรือผู้เป็นหุ้นส่วนในอีกนิติบุคคลหนึ่งมีมูลค่าเกินกว่าร้อยละห้าสิบของทุนทั้งหมด

(3) นิติบุคคลหนึ่งถือหุ้นหรือผู้เป็นหุ้นส่วนในอีกนิติบุคคลหนึ่งเกินกว่าร้อยละห้าสิบของทุนทั้งหมด หรือ

(4) บุคคลเกินกว่ากึ่งจำนวนกรรมการหรือผู้เป็นหุ้นส่วนซึ่งมีอำนาจจัดการในนิติบุคคลหนึ่ง เป็นกรรมการหรือผู้เป็นหุ้นส่วนซึ่งมีอำนาจจัดการในอีกนิติบุคคลหนึ่ง

**มาตรา 65 ทวิ** การคำนวณกำไรสุทธิและขาดทุนสุทธิในส่วนนี้ ให้เป็นไปตามเงื่อนไขดังต่อไปนี้

(9) การจำหน่ายหนี้สูญจากบัญชีลูกหนี้ จะกระทำต่อเมื่อเป็นไปตามหลักเกณฑ์ วิธีการและเงื่อนไขที่กำหนดโดยกฎกระทรวง แต่ถ้าได้รับชำระหนี้ในรอบระยะเวลาบัญชีใดให้นำมาคำนวณเป็นรายได้ในรอบระยะเวลาบัญชีนั้น

หนี้สูญรายได้ให้นำมาคำนวณเป็นรายได้แล้ว หากได้รับชำระในภายหลังก็มีให้นำมาคำนวณเป็นรายได้อีก

( พระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติม (ฉบับที่ 25) พ.ศ. 2525 ใช้บังคับสำหรับรอบระยะเวลาบัญชีเริ่มในหรือหลัง 1 ม.ค. 2526 เป็นต้นไป )

**กฎกระทรวง**  
**ฉบับที่ ๑๘๖ (พ.ศ. ๒๕๓๔)**  
**ออกตามความในประมวลรัษฎากร**  
**ว่าด้วยการจำหน่ายหนี้สูญจากบัญชีลูกหนี้**

-----

อาศัยอำนาจตามความในมาตรา ๔ แห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งแก้ไขเพิ่มเติมโดยพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ ๒๐) พ.ศ. ๒๕๑๓ และมาตรา ๖๕ ทวิ (๙) แห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งแก้ไขเพิ่มเติมโดยพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ ๒๕) พ.ศ. ๒๕๒๕ รัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลัง ออกกฎกระทรวงไว้ดังต่อไปนี้

**ข้อ ๑** ให้ยกเลิกกฎกระทรวง ฉบับที่ ๑๘๑ (พ.ศ. ๒๕๓๒) ออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการจำหน่ายหนี้สูญจากบัญชีลูกหนี้

**ข้อ ๒** การจำหน่ายหนี้สูญจากบัญชีลูกหนี้ของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลให้กระทำได้ตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขที่กำหนดในกฎกระทรวงนี้”

(แก้ไขเพิ่มเติมโดยกฎกระทรวง ฉบับที่ ๒๖๑ (พ.ศ. ๒๕๔๙) ใช้บังคับ ๑๑ สิงหาคม ๒๕๔๙ เป็นต้นไป)

**ข้อ ๓** หนี้สูญที่จะจำหน่ายจากบัญชีลูกหนี้ต้องเป็นหนี้ที่มีลักษณะดังต่อไปนี้

(๑) ต้องเป็นหนี้จากการประกอบกิจการหรือเนื่องจากการประกอบกิจการ หรือหนี้ที่ได้อรวมเป็นเงินได้ในการคำนวณกำไรสุทธิ ทั้งนี้ ไม่รวมหนี้ที่ผู้เป็น หรือเคยเป็นกรรมการหรือหุ้นส่วนผู้จัดการ เป็นลูกหนี้ ไม่ว่าจะหนี้ที่เกิดขึ้นก่อนหรือในขณะที่ผู้เป็นเป็นกรรมการหรือหุ้นส่วนผู้จัดการ

(๒) ต้องเป็นหนี้ที่ยังไม่ขาดอายุความและมีหลักฐานโดยชัดแจ้งที่สามารถฟ้องลูกหนี้ได้

**ข้อ ๔** การจำหน่ายหนี้สูญจากบัญชีลูกหนี้ ในกรณีหนี้ของลูกหนี้แต่ละรายมีจำนวนเกิน ๕๐๐,๐๐๐ บาทขึ้นไป ต้องดำเนินการดังต่อไปนี้

(๑) ให้ติดตามทวงถามให้ชำระหนี้ตามสมควรแก่กรณี โดยมีหลักฐานการติดตามทวงถามอย่างชัดแจ้งและไม่ได้รับชำระหนี้ โดยปรากฏว่า

(ก) ลูกหนี้ถึงแก่ความตาย เป็นคนสาบสูญ หรือมีหลักฐานว่าหายสาบสูญไป และไม่มีทรัพย์สินใด ๆ จะชำระหนี้ได้

(ข) ลูกหนี้เลิกกิจการ และมีหนี้ของเจ้าหนี้รายอื่นมีบุริมสิทธิเหนือทรัพย์สินทั้งหมดของลูกหนี้ อยู่ในลำดับก่อนเป็นจำนวนมากกว่าทรัพย์สินของลูกหนี้

(๒) ได้ดำเนินการฟ้องลูกหนี้ในคดีแพ่งหรือได้ยื่นคำขอเฉลี่ยหนี้ในคดีที่ลูกหนี้ถูกเจ้าหนี้รายอื่นฟ้องในคดีแพ่ง และในกรณีนั้น ๆ ได้มีคำสั่งบังคับหรือคำสั่งของศาลแล้วแต่ลูกหนี้ไม่มีทรัพย์สินใด ๆ จะชำระหนี้ได้ หรือ

(๓) ได้ดำเนินการฟ้องลูกหนี้ในคดีล้มละลายหรือได้ยื่นคำขอรับชำระหนี้ในคดีที่ลูกหนี้ถูกเจ้าหนี้รายอื่นฟ้องในคดีล้มละลาย และในกรณีนั้น ๆ ได้มีการประนอมหนี้กับลูกหนี้โดยศาลมีคำสั่งเห็นชอบด้วยกับการประนอมหนี้ นั้น หรือลูกหนี้ถูกศาลพิพากษาให้เป็นบุคคลล้มละลายและได้มีการแบ่งทรัพย์สินของลูกหนี้ครั้งแรกแล้ว

**ข้อ ๕** การจำหน่ายหนี้สูญจากบัญชีลูกหนี้ ในกรณีหนี้ของลูกหนี้แต่ละรายมีจำนวนไม่เกิน ๕๐๐,๐๐๐ บาท ต้องดำเนินการดังต่อไปนี้

(๑) ได้ดำเนินการตามข้อ ๔ (๑) แล้ว

(๒) ได้ดำเนินการฟ้องลูกหนี้ในคดีแพ่งและศาลได้มีคำสั่งรับคำฟ้องนั้นแล้วหรือได้ยื่นคำขอเฉลี่ยหนี้ในคดีที่ลูกหนี้ถูกเจ้าหนี้รายอื่นฟ้องในคดีแพ่งและศาลได้มีคำสั่งรับคำฟ้องนั้นแล้ว หรือ

(๓) ได้ดำเนินการฟ้องลูกหนี้ในคดีล้มละลายและศาลได้มีคำสั่งรับคำฟ้องนั้นแล้วหรือได้ยื่นคำขอรับชำระหนี้ในคดีที่ลูกหนี้ถูกเจ้าหนี้รายอื่นฟ้องในคดีล้มละลาย และศาลได้มีคำสั่งรับคำขอรับชำระหนี้ นั้นแล้ว

ในกรณีตาม (๒) หรือ (๓) กรรมการหรือหุ้นส่วนผู้จัดการของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลผู้เป็นเจ้าหนี้ต้องมีคำสั่งอนุมัติให้จำหน่ายหนี้นั้นเป็นหนี้สูญจากบัญชีลูกหนี้ภายใน ๓๐ วันนับแต่วันสิ้นรอบระยะเวลาบัญชีนั้น

**ข้อ ๖** การจำหน่ายหนี้สูญจากบัญชีลูกหนี้ของธนาคาร หรือบริษัทเงินทุนตามกฎหมายว่าด้วยการประกอบธุรกิจเงินทุน ธุรกิจหลักทรัพย์ และธุรกิจเครดิตฟองซิเออร์ ในกรณีหนี้ของลูกหนี้แต่ละรายมีจำนวนไม่เกิน ๒๐๐,๐๐๐ บาท ให้กระทำได้โดยไม่ต้องดำเนินการตามหลักเกณฑ์ในข้อ ๔ หรือข้อ ๕ ถ้าปรากฏว่าได้มีหลักฐานการติดตามทวงถามให้ชำระหนี้ตามสมควรแก่กรณีแล้วแต่ไม่ได้รับชำระหนี้ และหากจะฟ้องลูกหนี้จะต้องเสียค่าใช้จ่ายไม่คุ้มกับหนี้ที่จะได้รับชำระ

ความในวรรคหนึ่งให้ใช้บังคับสำหรับการจำหน่ายหนี้สูญจากบัญชีลูกหนี้ของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลอื่นที่มีใช้ธนาคารหรือบริษัทเงินทุนดังกล่าว ในกรณีหนี้ของลูกหนี้แต่ละรายมีจำนวนไม่เกิน ๑๐๐,๐๐๐ บาทด้วย

**ข้อ ๖ ทวิ** การจำหน่ายหนี้สูญจากบัญชีลูกหนี้ของเจ้าหนี้ซึ่งเป็นสถาบันการเงินในส่วนของหนี้ที่เจ้าหนี้ดังกล่าวได้ปลดหนี้ให้แก่ลูกหนี้ที่ได้กระทำตั้งแต่วันที่ ๑ มกราคม พ.ศ. ๒๕๕๘ เป็นต้นไป อัน

เนื่องมาจากการปรับปรุงโครงสร้างหนี้ตามหลักเกณฑ์การปรับปรุงโครงสร้างหนี้ของสถาบันการเงินที่ธนาคารแห่งประเทศไทยประกาศกำหนด ให้กระทำได้โดยไม่ต้องดำเนินการตามหลักเกณฑ์ในข้อ ๔ ข้อ ๕ หรือข้อ ๖

“สถาบันการเงิน” หมายความว่า

- (๑) สถาบันการเงินตามกฎหมายว่าด้วยธุรกิจสถาบันการเงิน
- (๒) บริษัทบริหารสินทรัพย์ตามกฎหมายว่าด้วยบริษัทบริหารสินทรัพย์
- (๓) นิติบุคคลอื่นที่อธิบดีประกาศกำหนดโดยอนุมัติรัฐมนตรี

“ลูกหนี้ของสถาบันการเงิน” ให้หมายความรวมถึงผู้ค้ำประกันของลูกหนี้ด้วย”

(แก้ไขเพิ่มเติมโดยกฎกระทรวง ฉบับที่ ๓๒๑ (พ.ศ. ๒๕๕๙) ณ วันที่ ๑๒ กันยายน พ.ศ. ๒๕๕๙)

**ข้อ ๖ ตริ** การจำหน่ายหนี้สูญจากบัญชีลูกหนี้ในส่วนที่ได้ปลดหนี้หรือประนอมหนี้ให้ลูกหนี้ตามแผนฟื้นฟูกิจการของลูกหนี้ที่ศาลได้มีคำสั่งเห็นชอบตามกฎหมายว่าด้วยล้มละลาย ให้กระทำได้โดยไม่ต้องดำเนินการตามหลักเกณฑ์ในข้อ ๔ ข้อ ๕ หรือข้อ ๖”

(แก้ไขเพิ่มเติมโดยกฎกระทรวง ฉบับที่ ๒๑๖ (พ.ศ. ๒๕๔๑) ใช้บังคับ ๑๐ เมษายน ๒๕๔๑ เป็นต้นไป)

**ข้อ ๖ จัตวา** การจำหน่ายหนี้สูญจากบัญชีลูกหนี้ของเจ้าหนี้อื่น ในส่วนของหนี้ที่เจ้าหนีดังกล่าวได้ปลดหนี้ให้แก่ลูกหนี้ในระหว่างวันที่ ๑ มกราคม พ.ศ. ๒๕๕๖ ถึงวันที่ ๓๑ ธันวาคม พ.ศ. ๒๕๕๗ อันเนื่องมาจากการปรับปรุงโครงสร้างหนี้ของเจ้าหนี้อื่น ซึ่งได้ดำเนินการปรับปรุงโครงสร้างหนี้โดยนำหลักเกณฑ์การปรับปรุงโครงสร้างหนี้ของสถาบันการเงินที่ธนาคารแห่งประเทศไทยประกาศกำหนดมาใช้โดยอนุโลม ให้กระทำได้โดยไม่ต้องดำเนินการตามหลักเกณฑ์ในข้อ ๔ ข้อ ๕ หรือข้อ ๖

“สถาบันการเงิน” หมายความว่า

- (๑) สถาบันการเงินของรัฐที่มีกฎหมายเฉพาะจัดตั้งขึ้น
- (๒) สถาบันการเงินตามกฎหมายว่าด้วยธุรกิจสถาบันการเงิน
- (๓) บริษัทบริหารสินทรัพย์ไทยตามกฎหมายว่าด้วยบริษัทบริหารสินทรัพย์ไทย
- (๔) บริษัทบริหารสินทรัพย์ตามกฎหมายว่าด้วยบริษัทบริหารสินทรัพย์
- (๕) นิติบุคคลอื่นที่อธิบดีประกาศกำหนดโดยอนุมัติรัฐมนตรี

“เจ้าหนี้อื่น” หมายความว่า เจ้าหนี้ที่มีใช้สถาบันการเงินซึ่งได้ดำเนินการเจรจาร่วมกับสถาบันการเงินในการปรับปรุงโครงสร้างหนี้ให้แก่ลูกหนี้ และได้ทำความตกลงเป็นหนังสือร่วมกับเจ้าหนี้ซึ่งเป็นสถาบันการเงิน

“ลูกหนี้” หมายความว่า ลูกหนี้ของเจ้าหนี้อื่น ซึ่งเป็นลูกหนี้ของสถาบันการเงินด้วยและให้หมายความรวมถึงผู้ค้ำประกันของลูกหนี้ด้วย”

(แก้ไขเพิ่มเติมโดยกฎกระทรวง ฉบับที่ ๓๐๖ (พ.ศ. ๒๕๕๗) ณ วันที่ ๒๙ ธันวาคม พ.ศ. ๒๕๕๗)

**ข้อ ๖ เบญจ** การจำหน่ายหนี้สูญจากบัญชีลูกหนี้ของสถาบันการเงินในส่วนของหนี้ที่เป็นลูกหนี้จัดชั้นสูญและลูกหนี้จัดชั้นสงสัยจะสูญที่ได้กักเงินสำรองคร้อยละ ๑๐๐ ตามหลักเกณฑ์ที่ธนาคารแห่งประเทศไทยประกาศกำหนด สำหรับหนี้ในส่วนที่ได้กักเงินสำรองไว้ในรอบระยะเวลาบัญชีที่สิ้นสุดในหรือหลังวันที่ ๓๑ ธันวาคม พ.ศ. ๒๕๔๐ เป็นต้นไป ให้กระทำได้โดยไม่ต้องดำเนินการตามหลักเกณฑ์ในข้อ ๔ ข้อ ๕ หรือข้อ ๖

การจำหน่ายหนี้สูญจากบัญชีลูกหนี้ของสถาบันการเงินในส่วนของหนี้ที่เป็นลูกหนี้จัดชั้นสูญและลูกหนี้จัดชั้นสงสัยจะสูญที่ได้กักเงินสำรองคร้อยละ ๑๐๐ ตามหลักเกณฑ์ที่ธนาคารแห่งประเทศไทยประกาศกำหนด สำหรับหนี้ในส่วนที่ได้กักเงินสำรองไว้ในรอบระยะเวลาบัญชีที่สิ้นสุดในหรือหลังวันที่ ๓๑ ธันวาคม พ.ศ. ๒๕๓๔ จนถึงรอบระยะเวลาบัญชีที่สิ้นสุดในวันที่ ๓๑ ธันวาคม พ.ศ. ๒๕๓๙ โดย

(๑) ในส่วนของหนี้ที่ได้กักเงินสำรองไว้และได้ถือเป็นรายการจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิหรือขาดทุนสุทธิไปแล้วในรอบระยะเวลาบัญชีนั้น ให้จำหน่ายหนี้สูญออกจากบัญชีลูกหนี้ได้โดยไม่ต้องดำเนินการตามหลักเกณฑ์ในข้อ ๔ ข้อ ๕ หรือข้อ ๖

(๒) ในส่วนของหนี้ที่ได้กักเงินสำรองไว้แต่ไม่อาจถือเป็นรายการจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิหรือขาดทุนสุทธิในรอบระยะเวลาบัญชีนั้นได้ การจำหน่ายหนี้สูญออกจากบัญชีลูกหนี้ให้ดำเนินการตามหลักเกณฑ์ในข้อ ๔ ข้อ ๕ หรือข้อ ๖

(แก้ไขเพิ่มเติมโดยกฎกระทรวง ฉบับที่ ๒๒๑ (พ.ศ. ๒๕๔๒) ใช้บังคับสำหรับรอบระยะเวลาบัญชีสิ้นสุดในหรือหลังวันที่ ๓๑ ธันวาคม ๒๕๔๒ เป็นต้นไป)

“สถาบันการเงิน” หมายความว่า

(๑) ธนาคารพาณิชย์ตามกฎหมายว่าด้วยการธนาคารพาณิชย์

(๒) บริษัทเงินทุน บริษัทเงินทุนหลักทรัพย์ หรือบริษัทเครดิตฟองซิเอร์ ตามกฎหมายว่าด้วยการประกอบธุรกิจเงินทุน ธุรกิจหลักทรัพย์ และธุรกิจเครดิตฟองซิเอร์

(๓) บริษัทบริหารสินทรัพย์ที่สถาบันการเงินตามกฎหมายว่าด้วยบริษัทบริหารสินทรัพย์หรือกองทุนเพื่อการฟื้นฟูและพัฒนาาระบบสถาบันการเงินถือหุ้นโดยตรงหรือโดยอ้อมเกินกว่าร้อยละ ๕๐ ของหุ้นทั้งหมดที่มีสิทธิออกเสียง ทั้งนี้ การถือหุ้นโดยอ้อมให้เป็นไปตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขที่อธิบดีกรมสรรพากรประกาศกำหนด

(๔) นิติบุคคลอื่นที่อธิบดีกรมสรรพากรประกาศกำหนดโดยอนุมัติรัฐมนตรี”

(แก้ไขเพิ่มเติมโดยกฎกระทรวง ฉบับที่ ๒๒๕ (พ.ศ. ๒๕๔๒) ใช้บังคับสำหรับรอบระยะเวลาบัญชีสิ้นสุดในหรือหลังวันที่ ๓๑ ธันวาคม ๒๕๔๒ เป็นต้นไป)

**ข้อ ๖ ฉ** การจำหน่ายหนี้สูญจากบัญชีลูกหนี้ของเจ้าหนี้ที่เป็นสถาบันการเงินในส่วนของหนี้ที่เจ้าหนี้ดังกล่าวได้ปลดหนี้ให้แก่ลูกหนี้ที่ประสบกรณีพิบัติภัยในระหว่างวันที่ ๑ มกราคม พ.ศ. ๒๕๔๘ ถึงวันที่ ๓๑ ธันวาคม พ.ศ. ๒๕๔๙ อันเนื่องมาจากการปรับปรุงโครงสร้างหนี้ตามหลักเกณฑ์การปรับปรุง



โครงสร้างหนี้ของสถาบันการเงินที่ธนาคารแห่งประเทศไทยประกาศกำหนด ให้กระทำได้โดยไม่ต้องดำเนินการตามหลักเกณฑ์ในข้อ ๔ ข้อ ๕ หรือข้อ ๖

“สถาบันการเงิน” หมายความว่า

(๑) ธนาคารพาณิชย์ตามกฎหมายว่าด้วยการธนาคารพาณิชย์

(๒) บริษัทเงินทุน บริษัทเงินทุนหลักทรัพย์ หรือบริษัทเครดิตฟองซิเอร์ ตามกฎหมายว่าด้วยการประกอบธุรกิจเงินทุน ธุรกิจหลักทรัพย์ และธุรกิจเครดิตฟองซิเอร์

(๓) บริษัทบริหารสินทรัพย์ตามกฎหมายว่าด้วยบริษัทบริหารสินทรัพย์

(๔) นิติบุคคลอื่นที่อธิบดีกรมสรรพากรประกาศกำหนดโดยอนุมัติรัฐมนตรี

“ลูกหนี้ที่ประสบกรณีพิบัติภัย” หมายความว่า ลูกหนี้ซึ่งได้รับความเสียหายจากกรณีพิบัติภัย เมื่อวันที่ ๒๖ ธันวาคม พ.ศ. ๒๕๔๗ ในท้องที่จังหวัดกระบี่ จังหวัดตรัง จังหวัดพังงา จังหวัดภูเก็ต จังหวัดระนอง และจังหวัดสตูล ที่ได้ลงทะเบียนกับศูนย์หรือหน่วยงานช่วยเหลือ ผู้ประสบภัยของทางราชการ และให้หมายความรวมถึงผู้ค้ำประกันของลูกหนี้นั้นด้วย

**ข้อ ๖ สัตต** การจำหน่ายหนี้สูญจากบัญชีลูกหนี้ของเจ้าหนี้อื่น ในส่วนของหนี้ที่เจ้าหนี้นี้ดังกล่าวได้ปลดหนี้ให้แก่ลูกหนี้ที่ประสบกรณีพิบัติภัยในระหว่างวันที่ ๑ มกราคม พ.ศ. ๒๕๔๘ ถึงวันที่ ๓๑ ธันวาคม พ.ศ. ๒๕๔๙ อันเนื่องมาจากการปรับปรุงโครงสร้างหนี้ของเจ้าหนี้อื่น ซึ่งดำเนินการโดยนำหลักเกณฑ์การปรับปรุงโครงสร้างหนี้ของสถาบันการเงินที่ธนาคารแห่งประเทศไทยประกาศกำหนดมาใช้โดยอนุโลม ให้กระทำได้โดยไม่ต้องดำเนินการตามหลักเกณฑ์ในข้อ ๔ ข้อ ๕ หรือข้อ ๖

“เจ้าหนี้อื่น” หมายความว่า เจ้าหนี้นี้มิใช่สถาบันการเงิน ซึ่งได้ดำเนินการเจรจาร่วมกับเจ้าหนี้ที่เป็นสถาบันการเงินในการปรับปรุงโครงสร้างหนี้ให้แก่ลูกหนี้ที่ประสบกรณีพิบัติภัยและได้ทำความตกลงเป็นหนังสือร่วมกับเจ้าหนี้ที่เป็นสถาบันการเงิน

“ลูกหนี้ที่ประสบกรณีพิบัติภัย” หมายความว่า ลูกหนี้ซึ่งได้รับความเสียหายจากกรณีพิบัติภัย เมื่อวันที่ ๒๖ ธันวาคม พ.ศ. ๒๕๔๗ ในท้องที่จังหวัดกระบี่ จังหวัดตรัง จังหวัดพังงา จังหวัดภูเก็ต จังหวัดระนอง และจังหวัดสตูล ที่ได้ลงทะเบียนกับศูนย์หรือหน่วยงานช่วยเหลือผู้ประสบภัยของทางราชการ และให้หมายความรวมถึงผู้ค้ำประกันของลูกหนี้นั้นด้วย

“สถาบันการเงิน” หมายความว่า

(๑) ธนาคารพาณิชย์ตามกฎหมายว่าด้วยการธนาคารพาณิชย์

(๒) ธนาคารออมสินตามกฎหมายว่าด้วยธนาคารออมสิน

(๓) บริษัทบริหารสินทรัพย์ไทยตามกฎหมายว่าด้วยบริษัทบริหารสินทรัพย์ไทย

(๔) บริษัทบริหารสินทรัพย์สถาบันการเงินตามกฎหมายว่าด้วยบริษัทบริหารสินทรัพย์สถาบันการเงิน

(๕) บริษัทเงินทุน บริษัทเงินทุนหลักทรัพย์ หรือบริษัทเครดิตฟองซิเอร์ตามกฎหมายว่าด้วยการประกอบธุรกิจเงินทุน ธุรกิจหลักทรัพย์ และธุรกิจเครดิตฟองซิเอร์

(๖) บริษัทบริหารสินทรัพย์ตามกฎหมายว่าด้วยบริษัทบริหารสินทรัพย์

(๗) สถาบันการเงินที่มีกฎหมายโดยเฉพาะของประเทศไทยจัดตั้งขึ้นสำหรับให้กู้ยืมเงินเพื่อส่งเสริมเกษตรกรรม พาณิชยกรรม หรืออุตสาหกรรม

(๘) นิติบุคคลอื่นที่อธิบดีกรมสรรพากรประกาศกำหนดโดยอนุมัติรัฐมนตรี”

(แก้ไขเพิ่มเติมโดยกฎกระทรวง ฉบับที่ ๒๖๑ (พ.ศ. ๒๕๔๙) ใช้บังคับ ๑๑ สิงหาคม ๒๕๔๙ เป็นต้นไป)

**ข้อ ๖ อัญญา** การจำหน่ายหนี้สูญจากบัญชีลูกหนี้ของเจ้าหนี้ซึ่งเป็นสถาบันการเงิน ในส่วนของหนี้ที่เจ้าหนี้ดังกล่าวได้ปลดหนี้ให้แก่เกษตรกร ให้กระทำได้โดยไม่ต้องดำเนินการตามหลักเกณฑ์ในข้อ ๔ ข้อ ๕ หรือข้อ ๖ ทั้งนี้ สำหรับการปลดหนี้ที่ได้กระทำตั้งแต่วันที่ ๑ กุมภาพันธ์ พ.ศ. ๒๕๔๙ เป็นต้นไป

“เกษตรกร” หมายความว่า เกษตรกรตามที่กฎหมายว่าด้วยกองทุนฟื้นฟูและพัฒนาเกษตรกรที่เข้ากระบวนการฟื้นฟูและพัฒนาเกษตรกรตามระเบียบที่คณะกรรมการกองทุนฟื้นฟูและพัฒนาเกษตรกรกำหนด

“คณะกรรมการกองทุนฟื้นฟูและพัฒนาเกษตรกร” หมายความว่า คณะกรรมการกองทุนฟื้นฟูและพัฒนาเกษตรกรตามกฎหมายว่าด้วยกองทุนฟื้นฟูและพัฒนาเกษตรกร

“สถาบันการเงิน” หมายความว่า สถาบันการเงินตามกฎหมายว่าด้วยกองทุนฟื้นฟูและพัฒนาเกษตรกร”

(แก้ไขเพิ่มเติมโดยกฎกระทรวง ฉบับที่ ๒๖๒ (พ.ศ. ๒๕๔๙) ใช้บังคับ ๒๘ สิงหาคม ๒๕๔๙ เป็นต้นไป)

**ข้อ ๖ นว** การจำหน่ายหนี้สูญจากบัญชีลูกหนี้ของเจ้าหนี้ ซึ่งเป็นผู้ขายสินค้า หรือผู้ฝากขายสินค้ากับลูกหนี้ และสินค้านั้นได้ถูกเพลิงไหม้หรือได้รับความเสียหายจากหรือเนื่องมาจากการเกิดเพลิงไหม้จนไม่สามารถนำไปขายต่อได้ โดยเจ้าหนี้ยังมิได้รับชำระเงินค่าสินค้า และเจ้าหนี้ได้ปลดหนี้ให้แก่ลูกหนี้ภายหลังจากสินค้าถูกเพลิงไหม้หรือได้มีการทำลายสินค้านั้น ให้กระทำได้โดยไม่ต้องดำเนินการตามหลักเกณฑ์ในข้อ ๔ ข้อ ๕ หรือข้อ ๖ ทั้งนี้ เจ้าหนี้ดังกล่าวจะต้องนำรายได้ที่ได้ออกจากการขายสินค้าหรือการฝากขายสินค้านั้นไปรวมคำนวณเป็นรายได้ในการคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลแล้ว

“ลูกหนี้” หมายความว่า ลูกหนี้ซึ่งเป็นผู้ซื้อสินค้าหรือผู้รับฝากขายสินค้าที่มีสถานประกอบการขายสินค้านั้นตั้งอยู่ในบริเวณที่เกิดเพลิงไหม้อันเนื่องมาจากการชุมนุมทางการเมืองระหว่างวันที่ ๑ มีนาคม พ.ศ. ๒๕๕๓ ถึงวันที่ ๓๑ พฤษภาคม พ.ศ. ๒๕๕๓”

(แก้ไขเพิ่มเติมโดยกฎกระทรวง ฉบับที่ ๒๘๔ (พ.ศ. ๒๕๕๔) ใช้บังคับ ๒๖ ตุลาคม ๒๕๕๔ เป็นต้นไป)

**ข้อ ๖ ทศ** การจำหน่ายหนี้สูญจากบัญชีลูกหนี้ที่ประสบอุทกภัยของเจ้าหนี้ซึ่งเป็นสถาบันการเงิน ใน ส่วนของหนี้ที่เจ้าหนี้ดังกล่าวได้ปลดหนี้ให้แก่ลูกหนี้ที่ประสบอุทกภัย อันเนื่องมาจากการปรับปรุง โครงสร้างหนี้ตามหลักเกณฑ์การปรับปรุงโครงสร้างหนี้ลูกหนี้ที่ประสบอุทกภัยที่ธนาคารแห่งประเทศไทย ประกาศกำหนด และได้ทำสัญญาปรับปรุงโครงสร้างหนี้ตั้งแต่วันที่ ๒๕ กรกฎาคม พ.ศ. ๒๕๕๔ ถึงวันที่ ๓๑ ธันวาคม พ.ศ. ๒๕๕๕ ทั้งนี้ เฉพาะการปลดหนี้ให้แก่ลูกหนี้ตามสัญญาปรับปรุงโครงสร้าง หนี้ที่ ได้กระทำในระหว่างวันที่ ๒๕ กรกฎาคม พ.ศ. ๒๕๕๔ ถึงวันที่ ๓๑ ธันวาคม พ.ศ. ๒๕๕๘ ให้ กระทำได้โดยไม่ต้องดำเนินการตามหลักเกณฑ์ในข้อ ๔ ข้อ ๕ หรือข้อ ๖

“สถาบันการเงิน” หมายความว่า

- (๑) สถาบันการเงินตามกฎหมายว่าด้วยธุรกิจสถาบันการเงิน
- (๒) บริษัทบริหารสินทรัพย์ตามกฎหมายว่าด้วยบริษัทบริหารสินทรัพย์
- (๓) บริษัทที่ประกอบธุรกิจบัตรเครดิตที่มีใช้สถาบันการเงินตามกฎหมายว่าด้วยธุรกิจสถาบัน การเงิน
- (๔) บริษัทที่ประกอบธุรกิจสินเชื่อส่วนบุคคลภายใต้การกำกับที่มีใช้สถาบันการเงินตาม กฎหมายว่าด้วยธุรกิจสถาบันการเงิน

(๕) นิติบุคคลอื่นที่อธิบดีประกาศกำหนดโดยอนุมัติรัฐมนตรี

“ลูกหนี้ที่ประสบอุทกภัย” หมายความว่า ลูกหนี้ที่ได้รับความเสียหายจากอุทกภัย ซึ่งเป็นไป ตามหลักเกณฑ์การปรับปรุงโครงสร้างหนี้ลูกหนี้ที่ประสบอุทกภัยที่ธนาคารแห่งประเทศไทยประกาศ กำหนด และให้หมายความรวมถึงผู้ค้าประกันของลูกหนี้ที่ประสบอุทกภัยด้วย”

**ข้อ ๖ เอกาทศ** เอกาทศ การจำหน่ายหนี้สูญจากบัญชีลูกหนี้ที่ประสบอุทกภัยของเจ้าหนี้อื่น ในส่วน ของหนี้ที่เจ้าหนี้ดังกล่าวได้ปลดหนี้ให้แก่ลูกหนี้ที่ประสบอุทกภัย อันเนื่องมาจากการปรับปรุง โครงสร้างหนี้ของเจ้าหนี้อื่นซึ่งได้ดำเนินการปรับปรุงโครงสร้างหนี้โดยนำหลักเกณฑ์การปรับปรุง โครงสร้างหนี้ลูกหนี้ที่ประสบอุทกภัยที่ธนาคารแห่งประเทศไทยประกาศกำหนดมาใช้โดยอนุโลม และ ได้ทำสัญญาปรับปรุงโครงสร้างหนี้ตั้งแต่วันที่ ๒๕ กรกฎาคม พ.ศ. ๒๕๕๔ ถึงวันที่ ๓๑ ธันวาคม พ.ศ. ๒๕๕๕ ทั้งนี้ เฉพาะการปลดหนี้ให้แก่ลูกหนี้ตามสัญญาปรับปรุงโครงสร้างหนี้ที่ ได้กระทำใน ะหว่างวันที่ ๒๕ กรกฎาคม พ.ศ. ๒๕๕๔ ถึงวันที่ ๓๑ ธันวาคม พ.ศ. ๒๕๕๘ ให้กระทำได้โดยไม่ต้อง ดำเนินการตามหลักเกณฑ์ในข้อ ๔ ข้อ ๕ หรือข้อ ๖

“สถาบันการเงิน” หมายความว่า

- (๑) สถาบันการเงินของรัฐที่มีกฎหมายเฉพาะจัดตั้งขึ้น
- (๒) สถาบันการเงินตามกฎหมายว่าด้วยธุรกิจสถาบันการเงิน
- (๓) บริษัทบริหารสินทรัพย์ไทยตามกฎหมายว่าด้วยบริษัทบริหารสินทรัพย์ไทย
- (๔) บริษัทบริหารสินทรัพย์ตามกฎหมายว่าด้วยบริษัทบริหารสินทรัพย์

(๕) บริษัทที่ประกอบธุรกิจบัตรเครดิตที่มิใช่สถาบันการเงินตามกฎหมายว่าด้วยธุรกิจสถาบันการเงิน

(๖) บริษัทที่ประกอบธุรกิจสินเชื่อส่วนบุคคลภายใต้การกำกับที่มิใช่สถาบันการเงินตามกฎหมายว่าด้วยธุรกิจสถาบันการเงิน

(๗) นิติบุคคลอื่นที่อธิบดีประกาศกำหนดโดยอนุมัติรัฐมนตรี

“เจ้าหนี้อื่น” หมายความว่า เจ้าหนี้ที่มิใช่สถาบันการเงิน ซึ่งได้ดำเนินการเจรจาร่วมกับสถาบันการเงินในการปรับปรุงโครงสร้างหนี้ให้แก่ลูกหนี้ที่ประสบอุทกภัย และได้ทำความตกลงเป็นหนังสือร่วมกับเจ้าหนี้ซึ่งเป็นสถาบันการเงิน

“ลูกหนี้ที่ประสบอุทกภัย” หมายความว่า ลูกหนี้ที่ได้รับความเสียหายจากอุทกภัย ซึ่งเป็นไปตามหลักเกณฑ์การปรับปรุงโครงสร้างหนี้ลูกหนี้ที่ประสบอุทกภัยที่ธนาคารแห่งประเทศไทยประกาศกำหนด

“ลูกหนี้ที่ประสบอุทกภัยของเจ้าหนี้อื่น” หมายความว่า ลูกหนี้ที่ประสบอุทกภัยของเจ้าหนี้อื่น ซึ่งเป็นลูกหนี้ที่ประสบอุทกภัยของสถาบันการเงินด้วย และให้หมายความรวมถึงผู้ค้ำประกันของลูกหนี้ที่ประสบอุทกภัยของเจ้าหนี้อื่นด้วย”

(แก้ไขเพิ่มเติมโดยกฎกระทรวง ฉบับที่ ๒๙๘ (พ.ศ. ๒๕๕๖) ใช้บังคับ ๒๔ มกราคม พ.ศ. ๒๕๕๖ เป็นต้นไป)

**ข้อ ๗** หนี้ของลูกหนี้รายใดที่ได้ดำเนินการตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขที่กำหนดในกฎกระทรวงนี้ครบถ้วนแล้วในรอบระยะเวลาบัญชีใด ให้จำหน่ายเป็นหนี้สูญจากบัญชีลูกหนี้และถือเป็นรายการจ่ายในรอบระยะเวลาบัญชีนั้น เว้นแต่กรณีตามข้อ ๕ (๒) และ (๓) ให้ถือเป็นรายการจ่ายในรอบระยะเวลาบัญชีที่ศาลได้มีคำสั่งรับคำฟ้อง คำขอเฉลี่ยหนี้ หรือคำขอรับชำระหนี้ กรณีตามข้อ ๖ ตรี ให้ถือเป็นรายการจ่ายในรอบระยะเวลาบัญชีที่ศาลได้มีคำสั่งเห็นชอบแผนฟื้นฟูกิจการของลูกหนี้ และกรณีตามข้อ ๖ นว ให้ถือเป็นรายการจ่ายในรอบระยะเวลาบัญชีที่เจ้าหนี้ซึ่งเป็นผู้ขายสินค้าหรือผู้ฝากขายสินค้าได้ปลดหนี้ให้แก่ลูกหนี้ซึ่งเป็นผู้ซื้อสินค้าหรือผู้รับฝากขายสินค้า แล้วแต่กรณี”

(แก้ไขเพิ่มเติมโดยกฎกระทรวง ฉบับที่ ๒๙๔ (พ.ศ. ๒๕๕๔) ใช้บังคับ วันที่ ๒๖ ตุลาคม พ.ศ. ๒๕๕๔ เป็นต้นไป)

**ข้อ ๘** กฎกระทรวงนี้ให้ใช้บังคับสำหรับรอบระยะเวลาบัญชีที่สิ้นสุดลงในหรือหลังวันที่ ๓๑ ธันวาคม พ.ศ. ๒๕๓๔ เป็นต้นไป

ให้ไว้ ณ วันที่ ๒๙ ตุลาคม พ.ศ. ๒๕๓๔

### วิระพงษ์ रामางกูร

รัฐมนตรีช่วยว่าการฯ รักษาการแทน

รัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลัง

**หมายเหตุ :-** เหตุผลในการประกาศใช้กฎกระทรวงฉบับนี้ คือ โดยที่เป็นการสมควรปรับปรุงการกำหนด หลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขของการจำหน่ายหนี้สูญจากบัญชีลูกหนี้ของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลในการคำนวณกำไรสุทธิ เพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลตามมาตรา ๖๕ ทวิ (๙) แห่งประมวลรัษฎากร สำหรับรอบระยะเวลาบัญชีที่สิ้นสุดลงในหรือหลังวันที่ ๓๑ ธันวาคม พ.ศ. ๒๕๓๔ เป็นต้นไป ให้เหมาะสมยิ่งขึ้น จึงจำเป็นต้องออกกฎกระทรวงนี้

(ร.จ. เล่ม ๑๐๘ ตอนที่ ๑๙๔ วันที่ ๗ พฤศจิกายน ๒๕๓๔)

## คำสั่งกรมสรรพากรที่ ป.135/2551

คำสั่งกรมสรรพากร  
ที่ ป. 135/2551

เรื่อง ภาษีเงิน ได้มีติดบุคคล กรณีการติดมูลค่าหุ้นเพิ่มทุนที่ไม่ได้รับคืนจากการเลิก  
กิจการของบริษัทลูกหนึ่งมาถือเป็นรายจ่ายของบริษัท ซึ่งไม่ต้องห้าม  
ตามมาตรา 65 ตรี (12) แห่งประมวลรัษฎากร

เพื่อให้เจ้าพนักงานสรรพากรถือเป็นแนวทาปฏิบัติในการตรวจสอบและแนะนำผู้เสียภาษีเงิน ได้มีติดบุคคล กรณีการติดมูลค่าหุ้นเพิ่ม  
ทุนที่ไม่ได้รับคืนจากการเลิกกิจการของบริษัทลูกหนึ่งมาถือเป็นรายจ่ายของบริษัท ไม่ต้องห้ามตามมาตรา 65 ตรี (12) แห่งประมวลรัษฎากร กรม  
สรรพากรจึงมีคำสั่งดังต่อไปนี้

ข้อ 1 บริษัทที่จัดตั้งขึ้นตามกฎหมายของประเทศไทย และได้ถือหุ้นในบริษัทลูกหนึ่งไม่น้อยกว่าร้อยละ 25 ของหุ้นทั้งหมดที่มีสิทธิออก  
เสียงในบริษัทลูกหนึ่งตั้งแต่องค์ละบัญชีบริษัทลูกหนึ่งเนื่องกิจการเพิ่มทุนเพื่อแก้ไขปัญหาหนี้สินขอบริษัทลูกหนึ่ง

ข้อ 2 บริษัทลูกหนึ่งได้จัดการเพิ่มทุนเพื่อแก้ไขปัญหาหนี้สินขอบริษัทลูกหนึ่ง และบริษัทตามข้อ 1 จะต้องเป็นเจ้าหน้าที่ของบริษัทลูกหนึ่งและ  
ต้องเป็นหนี้ที่ก่อระทำการจำหน่ายหนี้สูญจากบัญชีลูกหนึ่งได้ตามมาตรา 65 ตรี (9) แห่งประมวลรัษฎากร ประกอบกับกฎกระทรวงฉบับที่ 186 (พ.ศ.  
2534) ออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการจำหน่ายหนี้สูญจากบัญชีลูกหนึ่ง

ข้อ 3 บริษัทลูกหนึ่งตั้งแต่องค์ละบัญชีกิจการและมีการชำระบัญชีภายในระยะเวลาไม่เกิน 1 รอบระยะเวลาบัญชีนับแต่รอบระยะเวลาบัญชี  
ที่บริษัทลูกหนึ่งทำการเพิ่มทุน

ข้อ 4 บริษัทตามข้อ 1 มีสิทธินำมูลค่าหุ้นเพิ่มทุนที่ไม่ได้รับคืนจากบริษัทลูกหนึ่ง ซึ่งเป็นผลเสียหายจากการลงทุนมาถือเป็นรายจ่ายในการ  
คำนวณกำไรสุทธิ เพื่อเสียภาษีเงิน ได้มีติดบุคคลในรอบระยะเวลาบัญชีกับบริษัทลูกหนึ่งตั้งแต่องค์ละบัญชีและถือเป็นรายจ่ายมีจำนวน ไม่เกิน  
มูลค่าหนี้ขอบริษัทลูกหนึ่งที่มีต่อบริษัทตามข้อ 1 ณ วันเพิ่มทุน โดยบริษัทตามข้อ 1 จะต้องไม่ได้รับเงินได้เนื่องจากการประกันหรือสัญญาคุ้มครองกันใด ๆ  
สำหรับผลเสียหายดังกล่าว ทั้งนี้ ตามมาตรา 65 ตรี (12) แห่งประมวลรัษฎากร

ข้อ 5 คำสั่งนี้ให้ใช้บังคับสำหรับรอบระยะเวลาบัญชีที่สิ้นสุดลงในหรือหลังวันที่ 31 ธันวาคม พ.ศ. 2550 เป็นต้นไป

สั่ง ณ วันที่ 8 สิงหาคม พ.ศ.2551

ธานีต รุ่งน้อย  
(นายธานีต รุ่งน้อย)  
อธิบดีกรมสรรพากร



Last update : Tuesday, January 17, 2012

## คำสั่งกรมสรรพากรที่ ป.146/2557

คำสั่งกรมสรรพากร  
ที่ ป. ๑๔๖/๒๕๕๗  
เรื่อง ภาษีเงินได้นิติบุคคล กรณีการตัดมูลค่าหุ้นเพิ่มทุนที่ไม่ได้รับคืน  
จากการเลิกกิจการของบริษัทลูกหนี้มาถือเป็นรายจ่ายของบริษัท  
ซึ่งไม่ต้องห้ามตามมาตรา ๖๕ ตรี (๑๒) แห่งประมวลรัษฎากร

เพื่อให้เจ้าพนักงานสรรพากรถือเป็นแนวทางปฏิบัติในการตรวจสอบและแนะนำผู้เสียภาษีเงินได้นิติบุคคล  
กรณีการตัดมูลค่าหุ้นเพิ่มทุนที่ไม่ได้รับคืนจากการเลิกกิจการของบริษัทลูกหนี้มาถือเป็นรายจ่ายของบริษัท  
ไม่ต้องห้าม  
ตามมาตรา ๖๕ ตรี (๑๒) แห่งประมวลรัษฎากร กรมสรรพากรจึงมีคำสั่งดังต่อไปนี้

ข้อ ๑ ให้ยกเลิกคำสั่งกรมสรรพากรที่ ป. ๑๓๕/๒๕๕๑ เรื่อง ภาษีเงินได้นิติบุคคล กรณีการตัดมูลค่าหุ้น  
เพิ่มทุนที่ไม่ได้รับคืนจากการเลิกกิจการของบริษัทลูกหนี้มาถือเป็นรายจ่ายของบริษัท ซึ่งไม่ต้องห้ามตามมาตรา ๖๕ ตรี  
(๑๒) แห่งประมวลรัษฎากร ลงวันที่ ๘ สิงหาคม พ.ศ. ๒๕๕๑

ข้อ ๒ คำสั่งนี้ให้ใช้บังคับตั้งแต่วันแรกที่ลงในคำสั่งเป็นต้นไป

สั่ง ณ วันที่ ๑๘ มีนาคม พ.ศ. ๒๕๕๗

สุทธิชัย สังขมณี  
(นายสุทธิชัย สังขมณี)  
อธิบดีกรมสรรพากร



Last update : Thursday, August 21, 2014

Navigator : อ้างอิง >ประมวลรัษฎากร >คำสั่ง กรมสรรพากร >ป.146/2557