

บทที่ 3

โครงสร้างภาษีเงินได้นิติบุคคลในประเทศไทย

1 ผู้มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้นิติบุคคล

ตามบทวิเคราะห์ศัพท์ในมาตรา 39 วิสาหกิจที่จะต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลนั้น ได้แก่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลซึ่งประกอบด้วย 8 วิสาหกิจดังนี้ คือ ห้างหุ้นส่วนสามัญนิติบุคคล ห้างหุ้นส่วนจำกัด บริษัทจำกัด บริษัทมหาชนจำกัด (ที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายไทยหรือที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศ), กิจการซึ่งดำเนินการเป็นทางการค้าหรือหากำไรโดยรัฐบาล ต่างประเทศ องค์การของรัฐบาลต่างประเทศหรือนิติบุคคลอื่นที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายต่างประเทศ, กิจการร่วมค้า, มูลนิธิหรือสมาคมที่มีข้อบังคับการสาธารณกุศลตามประกาศรัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลัง และนิติบุคคลอื่นที่อธิบดีกรมสรรพากรประกาศกำหนดโดยอนุมัติรัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลังและประกาศในราชกิจจานุเบกษา¹

จากบทวิเคราะห์ศัพท์ดังกล่าวจะเห็นได้ว่าบริษัทจำกัดหรือบริษัทมหาชนจำกัดไม่ว่าจะจัดตั้งขึ้นตามกฎหมายของประเทศไทยหรือจัดตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศต่างก็เป็นผู้มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้ให้แก่ประเทศไทยทั้งสิ้นหากเข้ากรณีที่กฎหมายไทยได้บัญญัติให้ต้องเสียภาษีเงินได้ให้แก่ประเทศไทย สำหรับประเทศไทยได้กำหนดอำนาจในการเก็บภาษีโดยอาศัยความสัมพันธ์สองหลัก คือ

(1) ผู้มีเงินได้นั้นเป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ในประเทศไทย หลักถิ่นที่อยู่ในส่วนที่เกี่ยวกับภาษีเงินได้นิติบุคคลถือว่านิติบุคคลใดที่จดทะเบียนในประเทศไทยหรือได้รับสถานภาพในการเป็นนิติบุคคลจากกฎหมายของประเทศไทย ถือว่าเป็นนิติบุคคลที่มีถิ่นที่อยู่ในประเทศไทย ดังนั้น

¹ ชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม, คู่มือการศึกษากฎหมายภาษีอากร, พิมพ์ครั้งที่ 2 (กรุงเทพมหานคร:สำนักอบรมศึกษากฎหมายแห่งเนติบัณฑิตยสภา, 2548) น.219-220.

เนื่องจากประเทศไทยใช้หลักสถานที่จดทะเบียน (Place of incorporation) เป็นข้อพิจารณาว่า บริษัทใดเป็นบริษัทที่มีถิ่นที่อยู่ในประเทศไทย โดยไม่คำนึงว่าผู้ถือหุ้นนั้นจะเป็นคนสัญชาติไทยหรือไม่ หรือศูนย์กลางของอำนาจบริหารจัดการของนั้นจะอยู่ในประเทศไทยหรือไม่ กล่าวคือหากบริษัทนั้นได้จดทะเบียนจัดตั้งบริษัทที่กรมพัฒนาธุรกิจการค้า กระทรวงพาณิชย์แล้วย่อมถือเป็นบริษัทที่มีถิ่นที่อยู่ในประเทศไทย

(2) เงินได้นั้นเกิดจากแหล่งในประเทศไทย หรือหลักแหล่งเงินได้ เช่น กำไรของธุรกิจที่ประกอบในประเทศไทย, เงินได้ตามมาตรา 40(2),(3),(4),(5) และ (6) ที่จ่ายจากหรือในประเทศไทย²

นิติบุคคลที่มีถิ่นที่อยู่ในประเทศไทย มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้นิติบุคคลจากเงินได้ทั้งหมดที่เกิดจากแหล่งในประเทศไทย และที่เกิดจากแหล่งนอกประเทศ (worldwide income basis) ส่วนนิติบุคคลที่มีได้มีถิ่นที่อยู่ในประเทศไทย มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้นิติบุคคลเฉพาะเงินได้ที่เกิดจากแหล่งในประเทศไทยเท่านั้น เงินได้ที่เกิดจากแหล่งนอกประเทศไทยไม่ต้องเสียภาษี

2 ฐานภาษีเงินได้นิติบุคคล

ฐานภาษีเงินได้นิติบุคคลในความหมายอย่างกว้าง ได้แก่ เงินได้หรือรายได้ ส่วนฐานภาษีเงินได้นิติบุคคลในความหมายอย่างแคบนั้นมีหลายฐาน ได้แก่ กำไรสุทธิ, เงินได้หรือรายได้ หรือรายรับก่อนหักรายจ่ายใด ๆ ซึ่งในที่นี้จะกล่าวถึงเฉพาะฐานกำไรสุทธิซึ่งมีที่มาจากรายได้จากกิจการหรือเนื่องจากกิจการที่กระทำในรอบระยะเวลาบัญชีนั้นหักด้วยรายจ่ายที่เกี่ยวข้องโดยตรงกับการประกอบกิจการตามความจำเป็นและสมควรตามเงื่อนไขในมาตรา 65 ทวิ และมาตรา 65 ตรี

โดยตามประมวลรัษฎากรได้กำหนดระยะเวลาในรอบระยะเวลาบัญชีหนึ่ง ๆ ไว้ดังนี้³

(1) รอบระยะเวลาบัญชีปกติกำหนดให้มี 12 เดือน เริ่มตั้งแต่วันที่นายทะเบียนรับจดทะเบียนเป็นนิติบุคคลเป็นต้นไป เว้นแต่กรณีดังต่อไปนี้ จะน้อยกว่า 12 เดือนก็ได้

² ไพจิตร โรจนวานิช ชุมพร เสนไสย และสาโรช ทองประคำ, คำอธิบายประมวลรัษฎากร, (กรุงเทพมหานคร:บริษัทสามเจริญพาณิชย์ จำกัด,2549)น.2-004.

³ กลุ่มนักวิชาการภาษีอากร, ภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร 2547, (กรุงเทพมหานคร:โรงพิมพ์เรือนแก้วการพิมพ์,2547)น.138-139.

- บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลเริ่มตั้งใหม่ จะถือวันเริ่มตั้งถึงวันหนึ่งวันใดเป็นรอบระยะเวลาบัญชีแรกก็ได้

- บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลอาจยื่นคำร้องขอเปลี่ยนวันสุดท้ายของรอบระยะเวลาบัญชีก็ได้ ตามที่อธิบดีกรมสรรพากรจะเห็นสมควรและสั่งอนุญาต

- บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่เลิกกัน ให้ถือวันที่เจ้าพนักงานรับจดทะเบียนเลิกเป็นวันสุดท้ายของรอบระยะเวลาบัญชี

- บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลควบเข้ากัน ให้ถือว่าบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลนั้นเลิกกัน รอบระยะเวลาบัญชีที่ควบเข้ากัน จึงเป็นไปตามกรณีบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่เลิกกัน ซึ่งอาจน้อยกว่า 12 เดือน

ในกรณีที่บริษัทเลิกกิจการ และยังชำระบัญชีไม่เสร็จ หากมีกำไรสุทธิเกิดขึ้นจะต้องนำมาเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล เพราะประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ ถือว่าบริษัทยังมีสภาพเป็นนิติบุคคลอยู่ตราบเท่าที่ยังชำระบัญชีไม่เสร็จสิ้น

(2) รอบระยะเวลาบัญชีอาจขยายออกไปเกินกว่า 12 เดือน ได้ในกรณีต่อไปนี้

- บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลเลิกกิจการ หากผู้ชำระบัญชีและผู้จัดการไม่สามารถยื่นรายการและเสียภาษีภายใน 150 วัน นับแต่วันสุดท้ายของรอบระยะเวลาบัญชี ถ้าได้ยื่นคำร้องต่ออธิบดีกรมสรรพากรภายใน 30 วัน นับแต่วันที่เจ้าพนักงานรับจดทะเบียนเลิก อธิบดีอาจพิจารณาอนุมัติให้ขยายรอบระยะเวลาบัญชีออกไปได้

- อธิบดีกรมสรรพากร เห็นสมควรสั่งให้ขยายรอบระยะเวลาบัญชีของบริษัท หรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่เลิกกิจการเป็นการเฉพาะรายได้ (โดยไม่ต้องมีการยื่นคำร้อง)

หากพิจารณาบทบัญญัติในการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลแล้วจะพบว่า นิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายไทย กล่าวคือ บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่จดทะเบียนจัดตั้งขึ้นตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ของไทย กิจการร่วมค้าตามมาตรา 39 จะถูกจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลภายใต้หลักถิ่นที่อยู่ (resident rule) โดยผู้มีหน้าที่เสียภาษีจะต้องนำเงินได้ที่เกิดจากการประกอบกิจการทั่วโลกทั้งในและนอกประเทศไทย (world wide income) มารวมคำนวณเสียภาษีภายในประเทศไทย ทั้งนี้ตามที่บัญญัติไว้ในมาตรา 66 วรรคหนึ่ง

บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศ และกระทำการกิจการในที่อื่น ๆ รวมทั้งในประเทศไทย ให้เสียภาษีในกำไรสุทธิจากกิจการหรือเนื่องจากกิจการที่ได้กระทำในประเทศไทยในรอบระยะเวลาบัญชี และการคำนวณกำไรสุทธิให้ปฏิบัติเช่นเดียวกับมาตรา 65 และมาตรา 65 ทวิ แต่ถ้าไม่สามารถจะคำนวณกำไรสุทธิดังกล่าวแล้วได้ ให้

บทบัญญัติว่าด้วยการประเมินภาษีตามมาตรา 71 (1)⁴ มาใช้บังคับโดยอนุโลม ซึ่งในกรณีนี้จะเห็นได้ว่าเป็นการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลจากแหล่งเงินได้ (source rule) ทั้งนี้ตามมาตรา 66 วรรคสอง

โดยในการคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลนั้นจะต้องใช้เกณฑ์สิทธิในการรับรู้รายได้และรายจ่ายกล่าวคือให้นำรายได้ที่เกิดขึ้นในรอบระยะเวลาบัญชีใด แม้ว่าจะยังไม่ได้รับชำระในรอบระยะเวลาบัญชีนั้น มารวมคำนวณเป็นรายได้ในรอบระยะเวลาบัญชีนั้น แม้จะยังมีได้จ่ายในรอบระยะเวลาบัญชีนั้นมารวมคำนวณเป็นรายจ่ายของรอบระยะเวลาบัญชีนั้น ในกรณีจำเป็นผู้มีเงินได้จะขออนุมัติต่ออธิบดีเพื่อเปลี่ยนแปลงเกณฑ์สิทธิเพื่อคำนวณรายได้และรายจ่ายตามเกณฑ์อื่นก็ได้

2.1 เงินได้

2.1.1 เงินได้ซึ่งต้องนำมารวมคำนวณกำไรสุทธิ

รายได้ที่จะต้องนำมารวมคำนวณเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลนั้นได้กำหนดไว้ในมาตรา 65 ว่าในการคำนวณกำไรสุทธินั้นให้คำนวณจากรายจากกิจการหรือเนื่องจากกิจการที่กระทำในรอบระยะเวลาบัญชีนั้น

(1) รายได้จากกิจการ⁵ หมายถึง รายได้ที่เกิดจากการขายสินค้าหรือให้บริการตามปกติของกิจการ เป็นรายได้ตามวัตถุประสงค์ของการจัดตั้งบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล

⁴ มาตรา 71 (1) บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลใดไม่ยื่นรายการซึ่งจำเป็นต้องใช้ในการคำนวณภาษีตามบทบัญญัติในส่วนนี้ หรือมิได้ทำบัญชี หรือทำไม่ครบตามที่กำหนดไว้ในมาตรา 17 และมาตรา 68 ทวิ หรือไม่นำบัญชี เอกสารหรือหลักฐานอื่นมาให้เจ้าพนักงานประเมินทำการไต่สวนตามมาตรา 19 หรือมาตรา 23 เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจประเมินภาษีในอัตราร้อยละ 5 ของยอดรายรับก่อนหักรายจ่ายใด ๆ หรือยอดขายก่อนหักรายจ่ายใด ๆ ของรอบระยะเวลาบัญชีแล้วแต่อย่างใดจะมากกว่า ถ้ายอดรายรับก่อนหักรายจ่าย หรือยอดขายก่อนหักรายจ่ายดังกล่าวไม่ปรากฏ เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจประเมินโดยอาศัยเทียบเคียงกับยอดในรอบระยะเวลาบัญชีก่อนนั้นขึ้นไป ถ้ายอดในรอบระยะเวลาบัญชีก่อนไม่ปรากฏให้ประเมินได้ตามที่เห็นสมควร

⁵ รัชสิทธิ์ ตราฐธรรม, *อั่งแล้วเชิงอรรถที่ 1*, น.231.

ซึ่งกรณีบริษัทให้พิจารณาจากหนังสือบริคณห์สนธิ ส่วนกรณีห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลให้พิจารณาจากสัญญาจัดตั้งห้างหุ้นส่วน

(2) รายได้เนื่องจากกิจการ⁶ หมายถึง รายได้ที่ไม่ได้เกิดจากการขายสินค้าหรือให้บริการตามปกติของกิจการ แต่เป็นรายได้ที่เกิดขึ้นเนื่องจากการดำเนินงานของกิจการ เช่น รายได้จากดอกเบี้ยเงินฝากธนาคารหรือพันธบัตรหรือหุ้นกู้, เงินปันผลหรือเงินส่วนแบ่งกำไร, เงินชดเชยค่าภาษีอากร, กำไรจากอัตราแลกเปลี่ยนเงินตรา, รายได้จากการขายที่ดินโรงงาน, รายได้จากการโอนสิทธิการเช่าตึกสำนักงาน, เงินที่ได้รับจากการช่วยเหลือจากบริษัทแม่

รายได้ก่อนจดทะเบียนเป็นบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ในกรณีของรายได้ก่อนเริ่มตั้งกิจการ ในระยะก่อนที่จะมีการประชุมตั้งบริษัท หากผู้ก่อการไปกระทำกิจการใด ๆ ขึ้น จะมีผลผูกพันบริษัทหรือไม่เพียงใด ในเรื่องดังกล่าวก็คงต้องพิจารณาตามมาตรา 1108 (2) แห่งประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ โดยบทบัญญัติมาตราดังกล่าว กำหนดให้มีการให้สัตยาบันแก่บรรดาสัญญาซึ่งผู้เริ่มก่อการได้ทำไว้และค่าใช้จ่ายไปในการเริ่มก่อตั้งบริษัทซึ่งหากมีการให้สัตยาบันมีผลก็เท่ากับบริษัทเป็นผู้ทำสัญญาและค่าใช้จ่ายต่าง ๆ ที่เกิดขึ้นก็ผูกพันบริษัทด้วย ดังนั้นหากในระหว่างก่อนก่อตั้งบริษัทนั้น บริษัทเกิดมีรายได้ขึ้นและได้มีการให้สัตยาบันในภายหลังในที่ประชุมก่อตั้งบริษัท รายได้ดังกล่าวต้องถือว่าเป็นรายได้ของบริษัท ซึ่งจะต้องนำมารวมคำนวณเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลคนด้วย⁷

หลักเกณฑ์เกี่ยวกับรายได้ในการคำนวณกำไรสุทธิ

(1) เงื่อนไขเกี่ยวกับรายได้

- การโอนทรัพย์สิน การให้บริการ และการให้กู้ยืมเงิน

ในกรณีโอนทรัพย์สิน ให้บริการ หรือให้กู้ยืมเงินโดยไม่มีค่าตอบแทน ค่าบริการ หรือดอกเบี้ย หรือมีค่าตอบแทน ค่าบริการ หรือดอกเบี้ยต่ำกว่าราคาตลาดโดยไม่มีเหตุอันสมควร เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจประเมินค่าตอบแทน ค่าบริการ หรือดอกเบี้ยนั้นตามราคาตลาดในวันที่โอน ให้บริการ หรือให้กู้ยืมเงิน (มาตรา 65 ทวิ (4))

⁶ ไพจิตร โรจนวานิช ชุมพร เสนไสย และสาโรช ทองประคำ, *อั่งแล้วเชิงอรรถที่ 2*, น.2-016.

⁷ *เฟิ่งอ้าง*, น.2-022.

- ภาษีขายและภาษีมูลค่าเพิ่ม

ภาษีขายซึ่งบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่เป็นผู้ประกอบการจดทะเบียน ภาษีมูลค่าเพิ่มได้รับหรือพึงได้รับ และภาษีมูลค่าเพิ่มที่มีใช้ภาษีตามมาตรา 82/16 ซึ่งได้รับคืน เนื่องจากการขอคืนตามหมวด 4 ไม่ต้องนำมารวมคำนวณเป็นรายได้ (มาตรา 65 ทวิ (14))

(2) เงื่อนไขในการตีราคาทรัพย์สินและหนี้สิน

- การตีราคาทรัพย์สิน

ราคาทรัพย์สินอื่นนอกจากสินค้ำคงเหลือให้ถือตามราคาที่ยังซื้อทรัพย์สินนั้นได้ตามปกติและในกรณีที่มีการตีราคาทรัพย์สินเพิ่มขึ้น ห้ามมิให้นำราคาที่ตีราคาเพิ่มขึ้นมารวมคำนวณกำไรสุทธิหรือขาดทุนสุทธิ ส่วนทรัพย์สินรายการใดมีสิทธิหักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาก็ให้หักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาในการคำนวณกำไรสุทธิหรือขาดทุนสุทธิตามหลักเกณฑ์วิธีการ เงื่อนไข และอัตราเดิมที่ใช้อยู่ก่อนตีราคาทรัพย์สินเพิ่มขึ้น โดยให้หักเพียงเท่าที่ระยะเวลาและมูลค่าต้นทุนที่เหลืออยู่สำหรับทรัพย์สินนั้นเท่านั้น (มาตรา 65 ทวิ (3))

- การคำนวณมูลค่าของทรัพย์สินและหนี้สินที่มีค่าหรือราคาเป็นเงินตราต่างประเทศ

(1) กรณีเงินตรา ทรัพย์สิน หนี้สิน ซึ่งมีค่าหรือราคาเป็นเงินตราต่างประเทศที่รับมาหรือจ่ายไปในช่วงรอบระยะเวลาบัญชี ให้คำนวณค่าหรือราคาเป็นเงินตราไทยตามราคาตลาดในวันที่ได้รับมาหรือจ่ายไป (มาตรา 65 ทวิ (5) ตอนท้าย)

(2) กรณีเงินตรา ทรัพย์สิน หนี้สิน ซึ่งมีค่าหรือราคาเป็นเงินตราต่างประเทศเหลืออยู่ในวันสุดท้ายของรอบระยะเวลาบัญชี ให้คำนวณค่าหรือราคาเป็นเงินตราไทยดังนี้

(ก) กรณีบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลนอกจาก (ข) ให้คำนวณค่าหรือราคาของเงินตรา หรือทรัพย์สินเป็นเงินตราไทยตามอัตราถัวเฉลี่ยที่ธนาคารพาณิชย์รับซื้อ ซึ่งธนาคารแห่งประเทศไทยได้คำนวณไว้และให้คำนวณค่าหรือราคาของหนี้สินเป็นเงินตราไทยตามอัตราถัวเฉลี่ยที่ธนาคารพาณิชย์ขาย ซึ่งธนาคารแห่งประเทศไทยได้คำนวณไว้

(ข) กรณีธนาคารพาณิชย์ หรือสถาบันการเงินอื่นตามที่รัฐมนตรีกำหนด ให้คำนวณค่าหรือราคาของเงินตรา ทรัพย์สินหรือหนี้สินเป็นเงินตราไทยตามอัตราถัวเฉลี่ยระหว่างอัตราซื้อและอัตราขายของธนาคารพาณิชย์ที่ธนาคารแห่งประเทศไทยได้คำนวณไว้ (มาตรา 65 ทวิ (5) ตอนต้น)

- การตีราคาสินค้ำคงเหลือ

ราคาสินค้ำคงเหลือในวันสุดท้ายของรอบระยะเวลาบัญชี ให้คำนวณตามราคาทุนหรือราคาตลาดแล้วแต่อย่างใดจะน้อยกว่า และให้ถือราคานี้เป็นราคาสินค้ำคงเหลือยกมาสำหรับรอบ

ระยะเวลาบัญชีใหม่ด้วย โดยในการคำนวณราคาทุนนั้น เมื่อได้คำนวณตามหลักเกณฑ์ใดตามวิชาการบัญชีให้ใช้หลักเกณฑ์นั้นตลอดไป เว้นแต่จะได้รับอนุมัติจากอธิบดีจึงจะเปลี่ยนหลักเกณฑ์ได้ (มาตรา 65 ทวิ (6))

2.1.2 รายการรายได้ที่ได้รับการยกเว้นไม่ถือเป็นรายได้ในการคำนวณกำไรสุทธิ

2.1.2.1 การยกเว้นตามมาตรา 3 ประมวลรัษฎากร

มาตรา 3 ได้บัญญัติให้อำนาจรัฐบาลตราพระราชกฤษฎีกาเพื่อการดังต่อไปนี้⁸ คือ

(1) ลดอัตราหรือยกเว้นเพื่อให้เหมาะสมกับเหตุการณ์กิจการหรือสภาพของท้องถิ่นบางแห่งหรือทั่วไป

(2) ยกเว้นแก่บุคคลหรือองค์การระหว่างประเทศตามข้อผูกพันที่ประเทศไทยมีอยู่ต่อองค์การสหประชาชาติหรือตามกฎหมายระหว่างประเทศหรือตามสัญญาหรือตามหลักถ้อยที่ถ้อยปฏิบัติต่อกันกับนานาประเทศ

(3) ยกเว้นแก่รัฐบาล องค์การของรัฐบาล เทศบาล สุขาภิบาล องค์การศาสนาหรือองค์การกุศลสาธารณะ

ปรากฏว่ารัฐบาลได้ใช้อำนาจตามมาตรา 3 ดังกล่าวตราพระราชกฤษฎีกาไว้เป็นจำนวนมาก ยกตัวอย่างเช่น

- ยกเว้นภาษีเงินได้ให้แก่บุคคลตามข้อผูกพันที่ประเทศไทยมีอยู่ตามสัญญาว่าด้วยความร่วมมือทางเศรษฐกิจหรือทางเทคนิคระหว่างรัฐบาลไทยกับรัฐบาลต่างประเทศ เช่น ความตกลงช่วยเหลือและร่วมมือทางทหารระหว่างรัฐบาลไทยกับรัฐบาลสหรัฐอเมริกา ฯลฯ เป็นต้น (พระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 9) พ.ศ. 2499)

- ยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลสำหรับเงินได้พึงประเมินที่เป็นเงินปันผลหรือเงินส่วนแบ่งกำไรที่ได้จากกิจการร่วมค้าที่ประกอบกิจการในประเทศไทย ให้แก่

(ก) บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายไทย

(ข) บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศและประกอบกิจการในประเทศไทย

⁸ ชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม, คำอธิบายกฎหมายภาษีอากร เล่ม 2 (ภาษีเงินได้นิติบุคคล), (กรุงเทพมหานคร: ห้างหุ้นส่วนจำกัดพิมพ์อักษร, 2545) น.54.

(พระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 10) พ.ศ. 2500 มาตรา 5 ทวิ)

- ยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลสำหรับเงินได้จากการโอนกรรมสิทธิ์ในทรัพย์สินให้แก่ส่วนราชการหรือรัฐวิสาหกิจที่มีใช้บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลเฉพาะกรณีที่ได้รับค่าตอบแทนเป็นสิทธิในการใช้ทรัพย์สินที่โอนนั้นเพื่อกิจการผลิตสินค้าของตนเอง

(พระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 10) พ.ศ. 2500 มาตรา 5 ฉ)

- ยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลสำหรับเงินได้พึงประเมินที่เป็นดอกเบี้ยเงินฝากหรือดอกเบี้ยเงินกู้ยืมที่ได้จากผู้ประกอบกิจการวิเทศธนกิจเพื่อการให้กู้ยืมในต่างประเทศตามประกาศกระทรวงการคลัง เรื่อง การประกอบกิจการวิเทศธนกิจของธนาคารพาณิชย์ ลงวันที่ 16 กันยายน พ.ศ. 2535 หรือที่จะมีการแก้ไขเพิ่มเติมต่อไป ให้แก่

(ก) บุคคลธรรมดา ซึ่งไม่มีสัญชาติไทย และมีภูมิลำเนาหรืออยู่ในต่างประเทศ

(ข) บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศและมีได้ประกอบกิจการในประเทศไทย

(พระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 10) พ.ศ. 2500 มาตรา 5 เอากทศ)

- ยกเว้นภาษีเงินได้ให้แก่บุคคลตามสัญญาว่าด้วยการเว้นการเก็บภาษีซ้อนที่รัฐบาลไทยได้ทำหรือจะได้อำกับรัฐบาลต่างประเทศ ซึ่งหมายความว่า ถ้าสัญญาหรือความตกลงว่าด้วยการเว้นการเก็บภาษีซ้อนที่รัฐบาลไทยทำไว้กับรัฐบาลต่างประเทศใด หากมีข้อกำหนดให้ยกเว้นภาษีแก่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลนั้น ๆ ย่อมได้รับการยกเว้นภาษีตามที่ข้อกำหนดไว้ในสัญญาหรือความตกลงนั้น

(พระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 18) พ.ศ. 2505)

- ยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลสำหรับเงินส่วนแบ่งของกำไรที่ได้จากกองทุนรวมที่จัดตั้งขึ้นตามพระราชบัญญัติหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ พ.ศ. 2535 ให้แก่

(ก) บริษัทที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายไทย สำหรับเงินส่วนแบ่งของกำไรที่ได้จำนวนกึ่งหนึ่ง

(ข) บริษัทจดทะเบียน สำหรับเงินส่วนแบ่งกำไรที่ได้ทั้งจำนวน

ทั้งนี้ การยกเว้นภาษีเงินได้ดังกล่าวมิให้ใช้บังคับกรณีของบริษัทตาม (ก) หรือบริษัทจดทะเบียนตาม (ข) มีเงินได้ที่เป็นเงินส่วนแบ่งของกำไรดังกล่าว โดยถือหน่วยลงทุนที่ก่อให้เกิดเงินส่วนแบ่งของกำไรนั้นไม่ถึงสามเดือนนับแต่วันที่ได้นหน่วยลงทุนนั้นมาถึงวันมีเงินได้ดังกล่าวหรือได้อोनหน่วยลงทุนนั้นไปก่อนสามเดือนนับแต่วันที่มิเงินได้

(พระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 263) พ.ศ. 2536)

- ยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลสำหรับเงินได้ของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายไทย และประกอบกิจการขนส่งสินค้าระหว่างประเทศเฉพาะที่ได้จากการขายเรือเดินทะเลที่ใช้ในการขนส่งสินค้าระหว่างประเทศโดยนำเงินดังกล่าวไปซื้อเรือลำใหม่ ทั้งนี้ ต้องเป็นไปตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขตามที่กำหนดไว้ในพระราชกฤษฎีกา (พระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 299) พ.ศ. 2539)

- ยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลให้แก่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายไทย เป็นจำนวนเท่ากับภาษีเงินได้ที่เสียไปในต่างประเทศ แต่ไม่เกินจำนวนภาษีที่ต้องเสียในประเทศไทย ส่วนที่คำนวณจากการประกอบกิจการในต่างประเทศแต่ละประเทศหรือจากเงินได้ที่ได้จากบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศแต่ละประเทศ โดยมีเงื่อนไขตามที่กำหนดในพระราชกฤษฎีกา (พระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 300) พ.ศ. 2539)

2.1.2.2 การยกเว้นตามมาตรา 65 ทวิ (10) ประมวลรัษฎากร

บริษัทจำกัดที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายไทย ให้นำเงินปันผลที่ได้จากบริษัทจำกัดที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายไทย กองทุนรวม หรือสถาบันการเงินที่มีกฎหมายโดยเฉพาะของประเทศไทยจัดตั้งขึ้นสำหรับให้กู้ยืมเงินเพื่อส่งเสริมเกษตรกรรม พาณิชยกรรม หรืออุตสาหกรรม และเงินส่วนแบ่งกำไรที่ได้จากกิจการร่วมค้า มารวมคำนวณเป็นรายได้เพียงกึ่งหนึ่งของจำนวนที่ได้ เว้นแต่บริษัทจำกัดที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายไทยดังต่อไปนี้ ไม่ต้องนำเงินปันผลที่ได้จากบริษัทจำกัดที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายไทย กองทุนรวม หรือสถาบันการเงินที่มีกฎหมายโดยเฉพาะของประเทศไทยจัดตั้งขึ้นสำหรับให้กู้ยืมเงินเพื่อส่งเสริมเกษตรกรรม พาณิชยกรรม หรืออุตสาหกรรม และเงินส่วนแบ่งกำไรที่ได้จากกิจการร่วมค้ามารวมคำนวณเป็นรายได้

(ก) บริษัทจดทะเบียน

(ข) บริษัทจำกัดนอกจาก (ก) ซึ่งถือหุ้นในบริษัทจำกัดผู้จ่ายเงินปันผลไม่น้อยกว่าร้อยละ 25 ของหุ้นทั้งหมดที่มีสิทธิออกเสียงในบริษัทจำกัดผู้จ่ายเงินปันผล และบริษัทจำกัดผู้จ่ายเงินปันผลไม่ได้ถือหุ้นในบริษัทจำกัดผู้รับเงินปันผลไม่ว่าโดยทางตรงหรือโดยทางอ้อม

ความในวรรคหนึ่งมิให้ใช้บังคับ ในกรณีที่บริษัทจำกัดหรือบริษัทจดทะเบียนมีเงินได้ที่เป็นเงินปันผลและเงินส่วนแบ่งกำไรดังกล่าวโดยถือหุ้นหรือหน่วยลงทุนที่ก่อให้เกิดเงินปันผลและเงินส่วนแบ่งกำไรนั้นไว้ไม่ถึงสามเดือนนับแต่วันที่ได้อำนาจหรือหน่วยลงทุนนั้นมาจนถึงวันมีเงินได้ดังกล่าว หรือได้อำนาจหรือหน่วยลงทุนนั้นไปก่อนสามเดือนนับแต่วันที่มิได้

เงินปันผลที่ได้จากการลงทุนของกองทุนสำรองเลี้ยงชีพตามมาตรา 65 ตรี (2) ไม่ให้ถือเป็นเงินปันผลหรือเงินส่วนแบ่งกำไรตามความในวรรคสอง

2.1.2.3 การยกเว้นตามมาตรา 65 ทวิ (13) ประมวลรัษฎากร

ยกเว้นภาษีเงินได้ให้แก่มูลนิธิหรือสมาคมที่ประกอบกิจการซึ่งมีรายได้ ไม่ต้องนำเงินค่าลงทะเบียนหรือค่าบำรุงที่ได้รับจากสมาชิก หรือเงินหรือทรัพย์สินที่ได้รับจากการรับบริจาคหรือจากการให้โดยเสน่หาแล้วแต่กรณี มารวมคำนวณเป็นรายได้

2.1.2.4 การยกเว้นตามมาตรา 70 วรรคสอง

ยกเว้นภาษีเงินได้ให้แก่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศมิได้ประกอบกิจการในประเทศไทย ซึ่งได้รับเงินได้ที่เป็นดอกเบี้ยจากรัฐบาลหรือสถาบันการเงินที่มีกฎหมายโดยเฉพาะของประเทศไทยจัดตั้งขึ้นสำหรับให้กู้ยืมเงินเพื่อส่งเสริมเกษตรกรรม พาณิชยกรรม หรืออุตสาหกรรม

นอกจากนี้ยังมีกรณีที่ได้รับยกเว้นไม่ต้องนำดอกเบี้ยเงินกู้, เงินปันผลหรือเงินส่วนแบ่งกำไรที่อยู่ในบังคับต้องถูกหักภาษี ณ ที่จ่ายตามกฎหมายว่าด้วยภาษีเงินได้ปิโตรเลียมมารวมเป็นรายได้เพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล

2.2 รายจ่าย

2.2.1 ค่าใช้จ่ายที่ถือเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิ

รายจ่ายที่จะนำมาคำนวณกำไรสุทธินั้น ได้แก่ จำนวนเงินที่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลได้จ่ายไปสำหรับกิจกรรมไม่ว่าจะจ่ายไปในการประกอบกิจการเพื่อก่อให้เกิดรายได้โดยตรงหรือเกี่ยวกับด้านอื่น ๆ ของกิจการ เช่น รายจ่ายทางด้านบริหารจัดการ ซึ่งตามมาตรา 65 ได้กำหนดเป็นหลักไว้ว่า จะต้องหักเป็นรายจ่ายได้ตามเงื่อนไขที่ระบุไว้ในมาตรา 65 ทวิ และมาตรา 65 ตรี

รายจ่ายก่อนจดทะเบียนเป็นบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล การจัดตั้งบริษัท ก่อนการประชุมตั้งบริษัทจะต้องมีผู้เริ่มก่อการจำนวนไม่น้อยกว่า 7 คน เข้าชื่อกันก่อตั้งบริษัท จัดทำหนังสือบริคณห์สนธิไปจดทะเบียนที่กระทรวงพาณิชย์ และในขั้นตอนต่อไป จึงจะมีการประชุมตั้งบริษัทตามมาตรา 1108 แห่งประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ก่อนที่จะมีการประชุมตั้งบริษัท อาจมีรายจ่ายต่าง ๆ เกิดขึ้น การนำรายจ่ายดังกล่าวไปหักในการคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล ให้หักเป็นรายจ่ายได้ดังนี้

(1) ระบายส่วนใดที่ถือว่าเป็นระบายในการดำเนินงานให้นำไปหักเป็นระบายได้ทั้งหมดในรอบระยะเวลาบัญชีแรกไม่ว่าจะได้ดำเนินงานในรอบระยะเวลาบัญชีแรกแล้วหรือไม่ก็ตาม

(2) ระบายส่วนใดที่เป็นหรือถือได้ว่าเป็นระบายอันมีลักษณะเป็นการลงทุน มิให้นำไปหักเป็นระบาย เพราะต้องห้ามตามมาตรา 65 ตี (5) แห่งประมวลรัษฎากร

แต่ให้หักจ่ายเป็นค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาได้ตามอัตราของแต่ละประเภททรัพย์สินตั้งแต่วรอบระยะเวลาบัญชีแรกของบริษัท ไม่ว่าบริษัทจะดำเนินกิจการในรอบระยะเวลาบัญชีแล้วหรือไม่ก็ตาม⁹

อย่างไรก็ดี ระบายดังกล่าวข้างต้น จะต้องเป็นระบายตามความจำเป็นและสมควรที่มีผลผูกพันกับบริษัทด้วย กล่าวคือ จะต้องมิใช่สำคัญและเอกสารอื่น ๆ ที่จะเป็นหลักฐานและพิสูจน์ค่าใช้จ่ายต่าง ๆ ได้ และที่ประชุมตั้งบริษัทจะต้องให้สัตยาบันรับรองรายการที่ผู้เริ่มก่อการได้จ่ายไปทั้งหมดตามมาตรา 1108 (2) แห่งประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ ซึ่งหากที่ประชุมตั้งบริษัทไม่ให้สัตยาบัน ผู้เริ่มก่อการก็ต้องรับผิดชอบเป็นส่วนตัว และบริษัทจะนำรายจ่ายดังกล่าวมาถือเป็นระบายของบริษัทไม่ได้

สำหรับค่าใช้จ่ายในการจดทะเบียนจัดตั้งบริษัท ถือเป็นระบายในการดำเนินงานจึงนำมาหักเป็นระบายได้ทั้งหมดในรอบระยะเวลาบัญชีแรกของบริษัท ไม่ว่าบริษัทจะได้ดำเนินกิจการในรอบระยะเวลาบัญชีแรกแล้วหรือไม่ก็ตาม¹⁰

หลักเกณฑ์เกี่ยวกับการหักระบาย

(1) การหักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคา

มาตรา 65 ทวิ (2) “ค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาของทรัพย์สิน ให้หักได้ตามหลักเกณฑ์ วิธีการ เงื่อนไขและอัตราที่กำหนดโดยพระราชกฤษฎีกา

การหักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาดังกล่าว ให้คำนวณหักตามส่วนเฉลี่ยแห่งระยะเวลาที่ได้ทรัพย์สินนั้นมา”

⁹ หนังสือกรมสรรพากรที่ กค 0804/974 ลงวันที่ 19 มกราคม 2524 และ กค 0804/2528 ลงวันที่ 29 มกราคม 2525

¹⁰ ไพจิตร โรจนวานิช ชุมพร เสนไสย และสาโรช ทองประคำ, อ้างแล้วเชิงอรรถที่ 2, น.2-021

กรมสรรพากรถือตามหลักการบัญชีว่ารายจ่ายใดที่ก่อให้เกิดประโยชน์เกินกว่าหนึ่งรอบระยะเวลาบัญชีให้ถือเป็นรายจ่ายอันมีลักษณะเป็นการลงทุน ประมวลรัษฎากร มาตรา 65 ตรี (5) ไม่ให้ถือเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิ แต่ให้หักเป็นค่าสึกหรอหรือค่าเสื่อมราคาของทรัพย์สินตามมาตรา 65 ทวิ (2) ซึ่งให้หักได้ตามหลักเกณฑ์ วิธีการ เงื่อนไขและอัตราที่กำหนดโดยพระราชกฤษฎีกาฯ (ฉบับที่ 145) เว้นแต่สินทรัพย์ที่โดยสภาพหักค่าสึกหรอหรือค่าเสื่อมราคาไม่ได้ เช่น ที่ดิน สินค้า หุ่น ทอง และสัตว์มีชีวิต

ในการหักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาของทรัพย์สิน บริษัทฯจะต้องใช้วิธีการทางบัญชีที่รองรับทั่วไป รวมถึงอัตราค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาอย่างไรก็ได้ กล่าวคือ ทรัพย์สินอย่างหนึ่งจะเลือกวิธีการทางบัญชีวิธีหนึ่งวิธีใด และทรัพย์สินอีกอย่างหนึ่งจะเลือกวิธีการทางบัญชีอีกวิธีหนึ่งก็ได้ หรือจะเลือกใช้อัตราต่างกันได้ก็ตาม ที่กิจการเห็นว่าเหมาะสมหรือประสงค์จะใช้ แต่เมื่อเลือกวิธีการและอัตราค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาสำหรับทรัพย์สินอย่างไรแล้วจะเปลี่ยนแปลงได้ต่อเมื่อได้รับอนุมัติจากอธิบดีกรมสรรพากร¹¹ โดยในการเริ่มต้นหักค่าสึกหรอนั้น ในกรณีซื้อทรัพย์สินมาใช้ในกิจการวันที่เริ่มต้นหักค่าสึกหรอฯ ได้แก่วันที่ได้ทรัพย์สินนั้นมาซึ่งหมายถึง วันที่ทรัพย์สินอยู่ในสภาพพร้อมจะใช้งานได้หรือใช้ประโยชน์ได้ ในกรณีที่เป็นการก่อสร้างทรัพย์สินวันที่เริ่มต้นหักค่าสึกหรอฯ ได้แก่ วันที่ได้ทรัพย์สินนั้นมา ซึ่งหมายถึงวันที่ทำการก่อสร้างเสร็จ ในการหักค่าสึกหรอฯ ให้คำนวณหักตามระยะเวลาที่ได้ทรัพย์สินนั้นมาในแต่ละรอบระยะเวลาบัญชี เป็นรายวันโดยจะต้องหักติดต่อกันไปทุกรอบระยะเวลาบัญชี จะเว้นหักในปีใดปีหนึ่งเพื่อนำไปหักในรอบระยะเวลาบัญชีต่อไป จนกว่าจะหมดมูลค่าต้นทุนของทรัพย์สินไม่ได้ไม่ว่ารอบระยะเวลาบัญชีที่ไม่ได้หักค่าสึกหรอฯจะมีกำไรหรือขาดทุนก็ตาม

มูลค่าต้นทุนของทรัพย์สินที่จะนำมาหักค่าสึกหรอฯได้แก่ จำนวนเงินหรือมูลค่าที่จ่ายไปเพื่อให้ได้ทรัพย์สินนั้นมารวมถึงค่าใช้จ่ายอื่น ๆ เพื่อการได้มาซึ่งทรัพย์สินนั้นจะอยู่ในสภาพที่จะใช้งานได้ตามความประสงค์ของกิจการนั้น เช่น ค่าใช้จ่ายในการติดตั้ง ดอกเบี้ย ค่าธรรมเนียม ฯลฯ แต่ดอกเบี้ยเงินกู้และค่าธรรมเนียมต่าง ๆ ที่ต้องเสียหลังจากการก่อสร้างแล้วเสร็จหรือหลังจากทรัพย์สินนั้นใช้การได้ตามสภาพแล้วให้ถือเป็นรายจ่ายในการหารายได้ สามารถหักเป็นรายจ่ายในรอบระยะเวลาบัญชีที่จ่าย เว้นแต่กรณีรถยนต์โดยสารที่มีที่นั่งไม่เกินสิบคนหรือรถยนต์นั่งให้หักค่าสึกหรอฯจากมูลค่าต้นทุนเฉพาะส่วนที่ไม่เกินหนึ่งล้านบาท

¹¹ มาตรา 3 พระราชกฤษฎีกาฯ (ฉบับที่ 145) พ.ศ.2527

1. อัตราค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาทั่วไป¹²

การหักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาของทรัพย์สินหักได้ไม่เกินอัตราร้อยละของมูลค่า
ต้นทุนตามประเภทของทรัพย์สินในอัตราต่อไปนี้ คือ

(1) อาคาร

อาคารถาวร	ร้อยละ 5
อาคารชั่วคราว	ร้อยละ 100

(2) ต้นทุนเพื่อการได้มาซึ่งแหล่งทรัพยากรธรรมชาติที่สูญสิ้นไปได้ ร้อยละ 5

(3) ต้นทุนเพื่อการได้มาซึ่งสิทธิการเช่า

กรณีไม่มีหนังสือสัญญาเช่าหรือมีหนังสือสัญญาเช่าที่มีข้อกำหนดให้
ต่ออายุการเช่าได้โดยมีเงื่อนไขในการต่ออายุนั้นเปิดโอกาสให้ต่ออายุการ
เช่ากันได้อย่างต่อเนื่องไป

ร้อยละ 10

กรณีมีหนังสือสัญญาเช่าที่ไม่มีข้อกำหนดให้ต่ออายุการเช่าได้ หรือมี
ข้อกำหนดให้ต่ออายุการเช่าได้เพียงระยะเวลาอันจำกัดแน่นอน

ร้อยละ 100

หารด้วย

จำนวนปี

อายุการเช่า

และอายุที่

ต่อได้

รวมกัน

(4) ต้นทุนเพื่อการได้มาซึ่งสิทธิในกรรมวิธี สูตร กุ๊ตวิลล์ เครื่องหมายการค้า สิทธิ
ประกอบกิจการตามใบอนุญาต สิทธิบัตร ลิขสิทธิ์ หรือสิทธิอย่างอื่น

กรณีไม่จำกัดอายุการใช้งาน ร้อยละ 10

กรณีจำกัดอายุการใช้งาน ร้อยละ 100

หารด้วย

จำนวนปี

อายุการใช้

งาน

¹² มาตรา 4 วรรค 1, 2 พระราชกฤษฎีกา (ฉบับที่ 145) พ.ศ.2527

(5) ทรัพย์สินอย่างอื่น ซึ่งโดยสภาพของทรัพย์สินนั้นสึกหรอหรือเสื่อมราคาได้นอกจากที่ดินและสินค้า ร้อยละ 20

กรณีบริษัทหักค่าสึกหรอโดยใช้วิธีการทางบัญชีที่รับรองโดยทั่วไป ซึ่งมีอัตราการหักค่าสึกหรอ ไม่เท่ากันในแต่ละปีระหว่างอายุการใช้ทรัพย์สิน บริษัทนั้นจะหักค่าสึกหรอตามวิธีนั้นในบางปีเกินอัตราที่กำหนดข้างต้นก็ได้ แต่จำนวนปีอายุการใช้ทรัพย์สินเพื่อการหักค่าสึกหรอ ต้องไม่น้อยกว่า 100 หาดด้วยจำนวนร้อยละที่กำหนดข้างต้น

2. อัตราสำหรับการหักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคา ตามวิธี Double-Declining Balance Method

ในการหักค่าสึกหรอ ของทรัพย์สินอย่างอื่นตามมาตรา 4 (5) ของพระราชกฤษฎีกา (ฉบับที่ 145)ฯ (ทรัพย์สินที่ไม่ใช่ อาคาร ต้นทุนเพื่อการได้มาซึ่งแหล่งทรัพยากรธรรมชาติที่สูญสิ้นไป ต้นทุนเพื่อการได้มาซึ่งสิทธิการเช่าและต้นทุนเพื่อการได้ซึ่งสิทธิในกรรมวิธีฯ) ซึ่งไม่ใช่รถยนต์โดยสารที่มีที่นั่งไม่เกิน 10 คน หรือรถยนต์นั่ง บริษัทฯ จะใช้วิธีการทางบัญชีที่รับรองทั่วไป ซึ่งมีอัตราการหักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาในปีแรกเป็นสองเท่าของอัตราที่กำหนดไว้ (2 เท่าของอัตราไม่เกิน 20 %) และสำหรับปีถัดไปให้หักตามอัตราสองเท่าดังกล่าวโดยคำนวณจากมูลค่าต้นทุนส่วนที่เหลือในแต่ละรอบระยะเวลาบัญชีก็ได้ แต่จำนวนปีอายุการใช้ของทรัพย์สินเพื่อการหักค่าสึกหรอต้องไม่น้อยกว่า 100 หาดด้วยจำนวนร้อยละ 20 ทั้งนี้ ในรอบระยะเวลาบัญชีสุดท้ายของอายุการใช้ของทรัพย์สินดังกล่าว บริษัทจะหักค่าสึกหรอโดยรวมจำนวนมูลค่าต้นทุนส่วนที่เหลืออยู่ทั้งหมดด้วยก็ได้ (แต่ยังคงต้องให้เหลือมูลค่าซากของทรัพย์สินไว้ด้วย)¹³

การหักค่าสึกหรอ ตามวิธีดังกล่าวเป็นการหักค่าสึกหรอแบบยอดลดลงที่ควมนี้ มีความเหมาะสมสำหรับทรัพย์สินที่มีอายุการใช้งานสั้น เช่น อุปกรณ์คอมพิวเตอร์ เครื่องจักรที่มีการเปลี่ยนแปลงเทคโนโลยีอย่างรวดเร็ว และใช้เป็นมาตรการหนึ่งในการสนับสนุนวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อมเพื่อให้เศรษฐกิจขยายตัว

¹³ มาตรา 4 วรรค 3 พระราชกฤษฎีกา (ฉบับที่ 145) พ.ศ.2527

ตารางที่ 1

การหักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาของทรัพย์สินในอัตราพิเศษ

มาตรา	ทรัพย์สิน	บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลทั่วไป	นิติบุคคลที่เข้าเงื่อนไข*
ม.4 ทวิ	เครื่องจักรและอุปกรณ์ของเครื่องจักรใช้เพื่อการวิจัยและพัฒนาที่เป็นไปตามที่กฎหมายกำหนด	1. ม.4 หักได้ไม่เกิน 20 % ต่อปี (อายุใช้งานไม่น้อยกว่า 5 ปี) 2. ม.4 ทวิ หักค่าเสื่อมราคาเบื้องต้น - 40% วันที่ได้ทรัพย์สินมา - 60% ส่วนที่เหลือใช้วิธีปกติ (เลือกใช้วิธีใดวิธีหนึ่งก็ได้)	1. วิธีปกติ ตาม ม.4 2. หักค่าเสื่อมราคาเบื้องต้น ตาม ม.4 ทวิ
ม.4 ตริ	เครื่องบันทึกการเก็บเงินของผู้ประกอบการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มและเงื่อนไขที่กฎหมายกำหนด	1. ม.4 หักได้ไม่เกิน 20% ต่อปี (อายุใช้งานไม่น้อยกว่า 5 ปี) 2. ม.4 ตริ(1) หักได้ 100% ใน 12 เดือน 3. ม.4 ตริ(2) นิติบุคคลที่จด VAT หักค่าเสื่อมราคาเบื้องต้น - 40% วันที่ได้ทรัพย์สินมา - 60% ส่วนที่เหลือใช้วิธีปกติ (เลือกใช้วิธีใดวิธีหนึ่งก็ได้)	1. วิธีปกติ ตาม ม.4 2. ม.4 ตริ (1) 3. ม.4 ตริ (2)
ม.4 จัตวา	คอมพิวเตอร์	1. ม.4 หักได้ไม่เกิน 20% ต่อปี 2. ม.4 จัตวา(1) หักได้ภายใน 3 รอบบัญชี	1. วิธีปกติ ตาม ม.4 2. ม.4 จัตวา (1) 3. ม.4 จัตวา (2) หักค่าเสื่อมราคาเบื้องต้น - 40% วันที่ได้ทรัพย์สินมา - 60% ส่วนที่เหลือใช้วิธีปกติ

<p>ม.4 เบญจ</p>	<p>อาคารโรงงานที่ บริษัทหรือห้าง หุ้นส่วนนิติบุคคลที่ มีสินทรัพย์ถาวรซึ่ง ไม่รวมที่ดินไม่เกิน สองร้อยล้านบาท และมีการจ้าง แรงงานไม่เกินสอง ร้อยคน ชื่อหรือ ได้ รับ โ อ น กรรมสิทธิ์เพื่อมีไว้ ในการประกอบ กิจการของตนเอง</p>	<p>1. วิธีปกติ ตาม ม.4 หักได้ไม่เกิน 5% ต่อปี (อายุใช้งานไม่น้อยกว่า 20 ปี)</p>	<p>1. วิธีปกติ ตาม ม.4 2. ม.4 เบญจ หักค่า เสื่อมราคาเบื้องต้น - 25% วันที่ได้ทรัพย์ สิ้นมา - 75% ส่วนที่เหลือใช้ วิธีปกติ</p>
<p>ม.4 ฉ</p>	<p>เครื่องจักร และ อุปกรณ์ของ เครื่องจักรที่บริษัท หรือห้างหุ้นส่วน นิติบุคคลที่มี สินทรัพย์ถาวรซึ่ง ไม่รวมที่ดินไม่เกิน สองร้อยล้านบาท และมีการจ้าง แรงงานไม่เกินสอง ร้อยคน ชื่อหรือ ได้ รับ โ อ น กรรมสิทธิ์เพื่อมีไว้ ในการประกอบ กิจการของตนเอง</p>	<p>1. ม.4 หักได้ไม่เกิน 20% ต่อปี (อายุ ใช้งานไม่น้อยกว่า 5 ปี)</p>	<p>1. วิธีปกติ ตาม ม.4 2. ม.4 ฉ หักค่าเสื่อม ราคาเบื้องต้น - 40% วันที่ได้ทรัพย์ สิ้นมา - 60% ส่วนที่เหลือใช้ วิธีปกติ</p>

ม.4 สัตต	อาคารถาวรที่บริษัทที่เป็นสำนักงานปฏิบัติการภูมิภาคซื้อหรือได้รับโอนกรรมสิทธิ์เพื่อมิใช้ในการประกอบกิจการของตนเอง	1. วิธีปกติ ตาม ม.4 หักได้ไม่เกิน 5% ต่อปี (อายุใช้งานไม่น้อยกว่า 20 ปี)	1. วิธีปกติ ตาม ม.4 2. ม.4 เบญจ หักค่าเสื่อมราคาเบื้องต้น - 25% วันที่ได้ทรัพย์สินมา - 75% ส่วนที่เหลือใช้วิธีปกติ
----------	--	--	--

ที่มา : ยุพดี ศิริวรรณ, การบัญชีภาษีอากร, พิมพ์ครั้งที่ 4 (นนทบุรี: ห้างหุ้นส่วนจำกัดจำปาทองพรินต์, 2548) น.8-17.

(2) การจำหน่ายหนี้สูญจากบัญชีลูกหนี้

มาตรา 65 ทวิ (9) “การจำหน่ายหนี้สูญจากบัญชีลูกหนี้จะกระทำต่อเมื่อเป็นไปตามหลักเกณฑ์ วิธีการและเงื่อนไขที่กำหนดโดยกฎกระทรวง แต่ถ้าได้รับชำระหนี้ในรอบระยะเวลาบัญชีใดให้นำมาคำนวณเป็นรายได้ในรอบระยะเวลาบัญชีนั้น

หนี้สูญรายได้ให้นำมาคำนวณเป็นรายได้แล้ว หากได้รับชำระในภายหลังก็มีให้นำมาคำนวณเป็นรายได้อีก”

ซึ่งหนี้ที่จะจำหน่ายเป็นหนี้สูญได้จะต้องเป็นหนี้จากการประกอบกิจการหรือเนื่องจากการประกอบกิจการหรือหนี้ที่ได้รวมเป็นเงินได้ในกำหนัดกำไรสุทธิ แต่ไม่รวมถึงหนี้ที่ผู้เป็นหรือเคยเป็นกรรมการหรือหุ้นส่วนผู้จัดการเป็นลูกหนี้ ไม่ว่าจะหนี้นั้นจะเกิดขึ้นก่อนหรือในขณะที่ผู้นั้นดำรงตำแหน่งอยู่ นอกจากนี้ยังต้องเป็นหนี้ที่ยังไม่ขาดอายุความและมีหลักฐานโดยชัดแจ้งที่สามารถฟ้องลูกหนี้ได้

การจำหน่ายหนี้สูญในกรณีทั่วไปนั้น เมื่อหนี้ของลูกหนี้รายได้เข้าลักษณะเป็นหนี้ที่จะจำหน่ายหนี้สูญได้และเข้าเงื่อนไขตามที่กฎหมายกำหนด¹⁴ กล่าวคือ

¹⁴ กฎกระทรวง ฉบับที่ 186 พ.ศ. 2534 แก้ไขเพิ่มเติมโดย กฎกระทรวง ฉบับที่ 212 พ.ศ. 2541, กฎกระทรวง ฉบับที่ 216 พ.ศ. 2541, กฎกระทรวง ฉบับที่ 218 พ.ศ. 2542, กฎกระทรวง ฉบับที่ 221 พ.ศ. 2542, กฎกระทรวง ฉบับที่ 225 พ.ศ. 2542, กฎกระทรวง ฉบับที่ 237 พ.ศ. 2545.

- ได้มีการติดตามทวงถามให้ชำระหนี้ตามสมควรแก่กรณีโดยมีหลักฐานการติดตามทวงถามอย่างชัดเจน และยังไม่ได้รับชำระหนี้ โดยปรากฏว่าลูกหนี้ถึงแก่ความตาย เป็นคนสาบสูญ หรือมีหลักฐานว่าหายสาบสูญ และไม่มีทรัพย์สินใด ๆ จะชำระหนี้ได้ และ/หรือลูกหนี้เลิกกิจการและมีหนี้ของเจ้าหนี้อื่นที่มีบุริมสิทธิเหนือทรัพย์สินทั้งหมดมากกว่าทรัพย์สินของลูกหนี้

- ได้ดำเนินการฟ้องลูกหนี้ในคดีแพ่งหรือได้ยื่นคำขอเฉลี่ยหนี้ในคดีที่ลูกหนี้ถูกเจ้าหนี้อื่นฟ้องในคดีล้มละลาย และในกรณีนั้น ๆ ได้มีคำสั่งหรือคำสั่งศาลแล้ว แต่ลูกหนี้ไม่มีทรัพย์สินใด ๆ ที่จะชำระหนี้ได้ หรือได้มีการประนอมหนี้กับลูกหนี้โดยศาลมีคำสั่งเห็นชอบด้วยการประนอมหนี้ นั้น หรือลูกหนี้ถูกศาลพิพากษาให้เป็นบุคคลล้มละลายและได้มีการแบ่งทรัพย์สินของลูกหนี้ครั้งแรกแล้ว

- ได้ดำเนินการฟ้องลูกหนี้ในคดีล้มละลาย หรือได้ยื่นคำขอเฉลี่ยหนี้ในคดีที่ลูกหนี้ถูกเจ้าหนี้อื่นฟ้องในคดีล้มละลาย และในกรณีนั้น ๆ ได้มีการประนอมหนี้กับลูกหนี้โดยศาลมีคำสั่งเห็นชอบด้วยการประนอมหนี้ นั้น หรือลูกหนี้ถูกศาลพิพากษาให้เป็นบุคคลล้มละลายและได้มีการแบ่งทรัพย์สินของลูกหนี้ครั้งแรกแล้ว

โดยหากลักษณะและเงื่อนไขดังกล่าวเกิดขึ้นในรอบระยะเวลาบัญชีใด ให้จำหน่ายเป็นหนี้สูญจากบัญชีลูกหนี้และถือเป็นรายจ่ายในรอบระยะเวลาบัญชีนั้น เว้นแต่ในกรณีหนี้ของลูกหนี้แต่ละคนมีจำนวนไม่เกิน 500,000 บาท และศาลได้มีคำสั่งรับฟ้องหรือได้ยื่นคำขอเฉลี่ยหนี้ หรือคำขอรับชำระหนี้แล้ว ให้ถือเป็นรายจ่ายในรอบระยะเวลาบัญชีที่ศาลได้มีคำสั่งรับฟ้อง คำขอเฉลี่ยหนี้หรือคำขอรับชำระหนี้ แล้วแต่กรณี

หากเป็นกรณีหนี้เพียงเล็กน้อยไม่เกิน 100,000 บาท หรือไม่เกิน 200,000 บาท สำหรับเจ้าหนี้ที่เป็นธนาคารหรือบริษัทเงินทุน บริษัทหลักทรัพย์ และบริษัทเครดิตฟองซิเอร์ เพียงมีหลักฐานว่ามีการติดตามทวงถามให้ชำระตามสมควรแก่กรณีแล้วแต่ไม่ได้รับชำระหนี้ และหากจะฟ้องร้องต้องเสียค่าใช้จ่ายไม่คุ้มกับหนี้ที่จะได้รับชำระ ให้ถือเป็นรายจ่ายในรอบระยะเวลาบัญชีนั้นได้เลย

การจำหน่ายหนี้สูญในกรณีการปลดหนี้จากการปรับปรุงโครงสร้างหนี้ของสถาบันการเงิน หรือตามแผนฟื้นฟูกิจการของลูกหนี้

- การจำหน่ายหนี้สูญจากบัญชีลูกหนี้ของเจ้าหนี้ซึ่งเป็นสถาบันการเงิน และเจ้าหนี้อื่นที่มีใช้สถาบันการเงิน ในส่วนของหนี้ที่เจ้าหนี้ดังกล่าวได้ปลดให้ลูกหนี้ในระหว่างวันที่ 1 ตุลาคม

2542 ถึง 31 ธันวาคม 2544 อันเนื่องมาจากการปรับโครงสร้างหนี้ ตามหลักเกณฑ์ที่ธนาคารแห่งประเทศไทยกำหนด

- การจำหน่ายหนี้สูญจากบัญชีลูกหนี้ในส่วนที่ได้ปลดหนี้หรือประนอมหนี้ให้ลูกหนี้ตามแผนฟื้นฟูกิจการของลูกหนี้ที่ศาลมีคำสั่งเห็นชอบตามกฎหมายว่าด้วยการล้มละลาย ให้ถือเป็นรายจ่ายในรอบระยะเวลาที่ศาลได้มีคำสั่งเห็นด้วยชอบแผน

การจำหน่ายหนี้สูญจากบัญชีลูกหนี้ของสถาบันการเงินในส่วนของหนี้ที่เป็นลูกหนี้จัดชั้นสูญและลูกหนี้จัดชั้นสงสัยจะสูญที่ได้กั้นเงินสำรองครบร้อยละ 100 ตามหลักเกณฑ์ที่ธนาคารแห่งประเทศไทยประกาศกำหนดสำหรับหนี้ในส่วนที่กั้นเงินสำรองไว้ในรอบระยะเวลาบัญชีที่สิ้นสุดในหรือหลังวันที่ 31 ธันวาคม 2540 เป็นต้นไป ให้ถือเป็นรายจ่ายในรอบระยะเวลาบัญชีที่จำหน่ายหนี้สูญ

(3) การคำนวณราคาทุนของสินค้า

- การคำนวณราคาทุนของสินค้าที่ส่งเข้ามาจากต่างประเทศ

มาตรา 65 ทวิ (7) “การคำนวณราคาทุนของสินค้าที่ส่งเข้ามาจากต่างประเทศนั้น เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจประเมินโดยเทียบกับราคาทุนของสินค้าประเภทและชนิดเดียวกันที่ส่งเข้าไปในประเทศอื่นได้”

เป็นกรณีให้อำนาจเจ้าพนักงานประเมินกำหนดราคาทุนของสินค้าที่ส่งเข้ามาจำหน่ายในประเทศไทย

- การคำนวณราคาทุนของสินค้าที่เป็นเงินตราต่างประเทศ

มาตรา 65 ทวิ (8) “ถ้าราคาทุนของสินค้าเป็นเงินตราต่างประเทศให้คำนวณเป็นเงินตราไทยตามอัตราแลกเปลี่ยนในท้องตลาดของวันที่ได้สินค้านั้นมา เว้นแต่เงินตราต่างประเทศนั้นจะแลกเปลี่ยนในอัตราทางการก็ให้คำนวณเป็นเงินตราไทยตามอัตราทางการนั้น”

ปัจจุบันนี้อัตราแลกเปลี่ยนของทางการได้ยกเลิกไปแล้ว

(4) รายจ่ายที่หักได้มากกว่า 1 เท่า

ปกติรายจ่ายที่นำมาหักเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธินั้นจะถือเป็นรายจ่ายได้เท่าจำนวนที่จ่าย แต่สำหรับรายจ่ายบางประเภทที่รัฐต้องการส่งเสริมและสนับสนุนให้มีการพัฒนา ก็จะกำหนดสิทธิประโยชน์ในทางภาษีอากรให้หักรายจ่ายด้านนั้นได้เพิ่มเป็น 1.5 เท่า หรือ 2 เท่าของจำนวนที่จ่าย ซึ่งมีดังนี้

(4.1) รายจ่ายเพื่อสนับสนุนการอำนวยความสะดวกและการทำงานของคนพิการ¹⁵

มาตรา 18 แห่งพระราชบัญญัติการฟื้นฟูสมรรถภาพคนพิการ พ.ศ.2524 ได้บัญญัติเกี่ยวกับการหักค่าใช้จ่ายตามประมวลรัษฎากรให้แก่เจ้าของอาคาร สถานที่ ยานพาหนะ หรือบริการสาธารณะอื่น ๆ ซึ่งได้จัดอุปกรณ์ที่อำนวยความสะดวกโดยตรงแก่คนพิการตามมาตรา 17 (1) มีสิทธิหักเงินค่าใช้จ่ายเป็นสองเท่าของเงินที่เสียไปเพื่อการนั้นออกจากเงินได้สุทธิหรือกำไรสุทธิของปีที่ค่าใช้จ่ายเกิดขึ้นแล้วแต่กรณี และนายจ้างหรือเจ้าของสถานประกอบการของเอกชนซึ่งรับคนพิการเข้าทำงานมีสิทธินำเงินค่าจ้างที่จ่ายให้แก่คนพิการมาหักเป็นค่าใช้จ่ายตามประมวลรัษฎากรได้เป็นสองเท่าของจำนวนที่จ่ายจริง

(4.2) รายจ่ายเพื่อการวิจัยและพัฒนา¹⁶

นอกจากรายจ่ายเพื่อการวิจัยและพัฒนาจะเป็นรายจ่ายที่เกี่ยวข้องกับกิจการสามารถนำหักเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิได้แล้ว ยังมีพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการยกเว้นรัษฎากร (ฉบับที่ 297) พ.ศ.2539 บัญญัติให้ยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคล สำหรับเงินได้ของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลเป็นจำนวนร้อยละ 100 ของรายจ่ายที่ได้จ่ายไปเป็นค่าจ้างเพื่อทำการวิจัยและพัฒนาเทคโนโลยีให้แก่หน่วยงานของรัฐหรือเอกชนตามที่รัฐมนตรีประกาศกำหนด จึงมีผลเสมือนว่าสามารถหักรายจ่ายเพื่อการวิจัยและพัฒนาได้ 2 เท่า

ซึ่งหลักเกณฑ์เกี่ยวกับหน่วยงานของรัฐหรือเอกชนที่รับทำการวิจัยและพัฒนาเทคโนโลยีนั้นได้บัญญัติไว้ในประกาศกระทรวงการคลังเกี่ยวกับภาษีเงินได้ (ฉบับที่ 3) ลงวันที่ 16 ธันวาคม 2539 กล่าวคือจะต้องเป็นหน่วยงานของรัฐหรือเอกชนจะต้องมีฐานะเป็นกระทรวง ทบวง กรม หรือองค์การของรัฐบาลตามกฎหมายว่าด้วยการจัดตั้งองค์การของรัฐบาล และกิจการของรัฐตามกฎหมายที่จัดตั้งกิจการนั้น หรือบุคคลธรรมดา ห้างหุ้นส่วนสามัญ คณะบุคคลที่มีโชตินิติบุคคล นิติบุคคลอื่น หรือบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ตามมาตรา 39 แห่งประมวลรัษฎากร ทั้งนี้เฉพาะที่ประกอบกิจการรับทำการวิจัยและพัฒนาเทคโนโลยีในประเทศไทย ทั้งนี้การวิจัยและพัฒนาเทคโนโลยีดังกล่าวจะต้องมีลักษณะเป็นการวิจัยและพัฒนาดังต่อไปนี้

¹⁵ ไพจิตร โรจนวานิช ชุมพร เสนไสย และสาโรช ทองประคำ, *อ้างแล้วเชิงอรรถที่* 2, น.2-191 - 2-192.

¹⁶ *เพ็ญอ้าง*, น.2-192 – 2-194.

(ก) การวิจัยอุตสาหกรรมขั้นพื้นฐาน ซึ่งหมายถึง การวิจัยตามแบบแผนหรือการค้นคว้าอย่างจริงจังโดยมุ่งที่จะค้นพบความรู้ใหม่ และมีความมุ่งหวังว่าความรู้ดังกล่าวจะเป็นประโยชน์ในการพัฒนาผลิตภัณฑ์ กรรมวิธีในการผลิต หรือการให้บริการ หรือโดยมุ่งที่จะนำความก้าวหน้าอย่างเห็นได้ชัดมาสู่ผลิตภัณฑ์ กรรมวิธีในการผลิตหรือการให้บริการที่มีอยู่เดิมหรือ

(ข) การวิจัยเชิงประยุกต์ ซึ่งหมายถึง การนำผลการวิจัยอุตสาหกรรมขั้นพื้นฐานมาใช้เป็นแบบแผน แบบพิมพ์เขียว หรือแบบแปลนสำหรับผลิตภัณฑ์ กรรมวิธี หรือการให้บริการ ซึ่งทำขึ้นมาใหม่ เปลี่ยนแปลงหรือปรับปรุง ทั้งนี้ ไม่ว่าจะเพื่อขายหรือใช้เอง และรวมถึงการประดิษฐ์ต้นแบบครั้งแรก ซึ่งไม่สามารถใช้ในเชิงพาณิชย์ รวมถึงการคิดค้นสูตรและการออกแบบผลิตภัณฑ์ กรรมวิธี หรือการให้บริการในรูปแบบต่าง ๆ และการสาธิตเบื้องต้นหรือโครงการนำร่อง แต่ไม่รวมถึงการเปลี่ยนแปลงตามปกติหรือตามระยะเวลาของผลิตภัณฑ์ ระบบการผลิต กรรมวิธีการผลิต การให้บริการหรือกิจการอื่น ๆ ที่กำลังดำเนินงานแม้ว่าการเปลี่ยนแปลงนี้จะทำให้มีความก้าวหน้าก็ตาม

(4.3) รายจ่ายเพื่อการฝึกอบรม เพื่อพัฒนาฝีมือแรงงาน¹⁷

(ก) กรณีส่งลูกจ้างเข้ารับการศึกษารวมหรือฝึกอบรมในสถานศึกษาหรือสถานฝึกอบรมวิชาชีพที่ทางราชการจัดตั้งขึ้น

ตามมาตรา 4(1) แห่งพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยการยกเว้นรัษฎากร (ฉบับที่ 437) พ.ศ.2548 ซึ่งมีผลบังคับตั้งแต่วันที่ 19 ตุลาคม 2548 บัญญัติให้ยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคล สำหรับเงินได้ของบริษัทเป็นจำนวนร้อยละ 100 ของรายจ่ายที่ได้จ่ายไปเป็นค่าใช้จ่ายในการส่งลูกจ้างของบริษัทนั้นเข้ารับการศึกษารวมหรือฝึกอบรมในสถานศึกษาหรือสถานฝึกอบรมวิชาชีพที่ทางราชการจัดตั้งขึ้นหรือที่รัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลังประกาศกำหนด

(ข) กรณีบริษัทนายจ้างเป็นผู้ฝึกอบรมลูกจ้างของตนเอง

มาตรา 4(2) แห่งพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยการยกเว้นรัษฎากร (ฉบับที่ 437) พ.ศ.2548 ซึ่งมีผลบังคับตั้งแต่วันที่ 19 ตุลาคม 2548 บัญญัติให้ยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคล สำหรับเงินได้ของบริษัทเป็นจำนวนร้อยละ 100 ของรายจ่ายที่ได้

¹⁷ เฟิงอ้วง, น.2-194 – 2-199.

จ่ายไปเป็นค่าใช้จ่ายในการฝึกอบรมให้แก่ลูกจ้างของบริษัทฯนั้น ทั้งนี้ตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขตามที่อธิบดีกรมสรรพากรประกาศกำหนด

ทำให้ออกจากบริษัทฯจะหักรายจ่ายตามที่จ่ายจริงในการคำนวณกำไรสุทธิแล้ว บริษัทฯยังสามารถได้รับสิทธิประโยชน์ทางภาษีซึ่งมีผลเสมือนว่าหักรายจ่ายได้ 2 เท่า

(4.4) รายจ่ายเพื่อการฝึกอบรมของผู้ดำเนินการฝึกอบรม

มาตรา 3 แห่งพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยการยกเว้นรัษฎากร (ฉบับ พ.ศ.2539) บัญญัติยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลสำหรับเงินได้ที่ผู้ดำเนินการฝึกอบรมเป็นจำนวนร้อยละ 50 ของรายจ่ายที่ได้จ่ายไปเป็นค่าใช้จ่ายในการฝึกอบรมเข้าทำงานเพื่อประโยชน์ของกิจการของผู้ดำเนินการฝึกตั้งแต่วันที่ 29 มกราคม 2546 ถึงวันที่ 19 ตุลาคม 2548 และร้อยละ 100 ของรายจ่ายในการฝึกอบรมเข้าทำงานเพื่อประโยชน์ของกิจการของผู้ดำเนินการฝึกตั้งแต่วันที่ 19 ตุลาคม 2548 ตามมาตรา 5 แห่งพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยการยกเว้นรัษฎากร (ฉบับที่ 437) พ.ศ.2548

(4.5) รายจ่ายเพื่อสนับสนุนการศึกษา¹⁸

ตามพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยการยกเว้นรัษฎากร (ฉบับที่ 428) พ.ศ.2548 ได้บัญญัติให้ยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลสำหรับเงินได้ที่จ่ายเป็นค่าใช้จ่ายเพื่อสนับสนุนการศึกษาให้แก่สถานศึกษาของทางราชการ สถานศึกษาขององค์การของรัฐบาล โรงเรียนเอกชนที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายว่าด้วยโรงเรียนเอกชน โดยให้ยกเว้นเงินได้สำหรับเงินได้เป็นจำนวนเงินหรือมูลค่าของทรัพย์สินเป็นจำนวน 2 เท่าของรายจ่ายที่จ่ายไปเป็นค่าใช้จ่ายเพื่อสนับสนุนการศึกษาแต่ต้องไม่เกินร้อยละ 10 ของกำไรสุทธิก่อนหักรายจ่ายเพื่อการกุศลสาธารณะหรือเพื่อการสาธารณประโยชน์ และเพื่อการศึกษาหรือเพื่อการกีฬาตามมาตรา 65 ตรี (3) ทั้งนี้ให้เป็นไปตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขที่อธิบดีประกาศกำหนด

(4.6) รายจ่ายเพื่อสนับสนุนการจัดสร้างและบำรุงรักษาสนามเด็กเล่น สวนสาธารณะหรือสนามกีฬา¹⁹

ตามพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยการยกเว้นรัษฎากร (ฉบับที่ 428) พ.ศ.2548 ได้บัญญัติให้ยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลสำหรับเงินได้ที่จ่ายเป็นจำนวนเงินหรือมูลค่าของทรัพย์สิน เป็นจำนวน 2 เท่าของรายจ่ายที่จ่ายไปเป็นค่าใช้จ่ายในการ

¹⁸ เพิ่งอ้าง, น.2-200.

¹⁹ เพิ่งอ้าง, น.2-202.

จัดสร้างและการบำรุงรักษาสนามเด็กเล่น สวนสาธารณะ หรือสนามกีฬาของทางราชการ แต่เมื่อรวมกับรายจ่ายที่จ่ายไปเป็นค่าใช้จ่ายเพื่อสนับสนุนการศึกษาสำหรับโครงการที่กระทรวงศึกษาธิการให้ความเห็นชอบแล้วแต่ต้องไม่เกินร้อยละ 10 ของกำไรสุทธิก่อนหักรายจ่ายเพื่อการกุศลสาธารณะหรือเพื่อการสาธารณประโยชน์ และเพื่อการศึกษาหรือเพื่อการกีฬาตามมาตรา 65 ตรี (3)

(4.7) รายจ่ายเงินเพิ่มค่าครองชีพพิเศษ²⁰

ตามพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยการยกเว้นรัษฎากร (ฉบับที่ 438) พ.ศ.2548 ได้บัญญัติให้ยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลสำหรับเงินได้ของบริษัทเป็นจำนวนร้อยละ 50 ของรายจ่ายที่ได้จ่ายเป็นเงินเพิ่มค่าครองชีพพิเศษให้แก่ลูกจ้าง ทั้งนี้ตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขที่อธิบดีกรมสรรพากรประกาศกำหนด

2.2.2 รายการค่าใช้จ่ายที่ไม่ให้ถือเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิ

ประมวลรัษฎากรได้บัญญัติในมาตรา 65 ทวิ ว่า “การคำนวณกำไรสุทธิและขาดทุนสุทธิในส่วนนี้ ให้เป็นไปตามเงื่อนไขดังต่อไปนี้ (1) รายการที่ระบุไว้ในมาตรา 65 ตรี ไม่ให้ถือเป็นรายจ่าย”

ซึ่งตามมาตรา 65 ตรี ได้กำหนดเงื่อนไขเกี่ยวกับค่าใช้จ่ายที่มีให้ถือเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิ ไว้ดังนี้

(1) เงินสำรอง

“เงินสำรองต่าง ๆ นอกจาก

(ก) เงินสำรองจากเบี้ยประกันภัยเพื่อสมทบทุนประกันชีวิตที่กันไว้ก่อนคำนวณกำไรเฉพาะส่วนที่ไม่เกินร้อยละ 65 ของจำนวนเบี้ยประกันภัยที่ได้รับในรอบระยะเวลาบัญชีหลังจากหักเบี้ยประกันภัยซึ่งเอาประกันต่อออกแล้ว

ในกรณีต้องใช้เงินตามจำนวนซึ่งเอาประกันภัยสำหรับกรมธรรม์ประกันชีวิตรายใดไม่เต็มจำนวนหรือบางส่วน เงินที่ใช้ไปเฉพาะส่วนที่ไม่เกินเงินสำรองตามวรรคก่อนสำหรับกรมธรรม์ประกันชีวิตรายนั้น จะถือเป็นรายจ่ายไม่ได้

²⁰ เพิ่งอ้าง, น.2-203.

ในกรณีเลิกสัญญาตามกรรมธรรม์ประกันชีวิตรายใดให้นำเงินสำรองตามวรรคแรก จำนวนที่มีอยู่สำหรับกรรมธรรม์ประกันชีวิตรายนั้น กลับมารวมคำนวณเป็นรายได้ในรอบระยะเวลาบัญชีที่เลิกสัญญา

(ข) เงินสำรองจากเบี้ยประกันภัยเพื่อสมทบทุนประกันภัยอื่นที่กันไว้ก่อนคำนวณกำไร เฉพาะส่วนที่ไม่เกินร้อยละ 40 ของจำนวนเบี้ยประกันภัยที่ได้รับในรอบระยะเวลาบัญชีหลังจาก หักเบี้ยประกันภัยซึ่งเอาประกันต่อออกแล้ว และเงินสำรองที่กันไว้นี้จะต้องถือเป็นรายได้ในการ คำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีในรอบระยะเวลาบัญชีถัดไป

(ค) เงินสำรองที่กันไว้เป็นค่าเผื่อนี้สูญหรือหนึ่งสงสัยจะสูญ สำหรับนี้จากการให้ สินเชื่อที่ธนาคารพาณิชย์ บริษัทเงินทุน บริษัทหลักทรัพย์ หรือบริษัทเครดิตฟองซิเออร์ได้กันไว้ตาม กฎหมายว่าด้วยการธนาคารพาณิชย์หรือกฎหมายว่าด้วยการประกอบธุรกิจเงินทุน ธุรกิจ หลักทรัพย์ และธุรกิจเครดิตฟองซิเออร์ แล้วแต่กรณี ทั้งนี้ เฉพาะส่วนที่ตั้งเพิ่มขึ้นจากเงินสำรอง ประเภทดังกล่าวที่ปรากฏในงบดุลของรอบระยะเวลาบัญชีก่อน

เงินสำรองส่วนที่ตั้งเพิ่มขึ้นตามวรรคหนึ่ง และได้นำมาถือเป็นรายจ่ายในการคำนวณ กำไรสุทธิหรือขาดทุนสุทธิไปแล้วในรอบระยะเวลาบัญชีใด ต่อมาหากมีการตั้งเงินสำรองประเภท ดังกล่าวลดลงให้นำเงินสำรองส่วนที่ตั้งลดลงซึ่งได้ถือเป็นรายจ่ายไปแล้วนั้น มารวมคำนวณเป็น รายได้ในรอบระยะเวลาบัญชีที่ตั้งเงินสำรองลดลงนั้น”

หมายความว่าบริษัทฯจึงไม่สามารถนำเงินสำรองต่าง ๆ มาหักเป็นรายจ่ายในการ คำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีได้ ซึ่งเงินสำรองดังกล่าวหมายถึง เงินที่บริษัทฯได้กันไว้เพื่อใช้จ่าย ตามวัตถุประสงค์ของบริษัทฯ โดยไม่มีข้อผูกพันที่จะต้องจ่าย เช่น เงินสำรองตามตามกฎหมาย (ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 1203) เงินสำรองสำหรับการขยายกิจการ เงิน สำรองสำหรับการซื้อเครื่องจักรใหม่ เป็นต้น แต่อย่างไรก็ตามหากเป็นเงินสำรองที่เข้าข่ายยกเว้น ตาม (ก),(ข),(ค) ย่อมสามารถนำมาหักเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีได้

(2) เงินกองทุน

“เงินกองทุน เว้นแต่กองทุนสำรองเลี้ยงชีพซึ่งเป็นไปตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และ เงื่อนไขที่กำหนดโดยกฎกระทรวง”

หมายความว่าเงินกองทุนทุกชนิดไม่สามารถนำมาหักเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไร สุทธิเพื่อเสียภาษีได้ ทั้งนี้เนื่องจากเงินกองทุนเหล่านั้นเป็นเงินที่สำรองหรือกันไว้เพื่อจ่ายในกิจการ หนึ่งกิจการใดโดยเฉพาะที่จะมีขึ้นในภายหน้า ซึ่งยังไม่ถึงกำหนดจ่ายหรือยังมีใช้รายจ่ายที่แท้จริง เว้นแต่ กองทุนสำรองเลี้ยงชีพ ซึ่งสามารถนำมาหักเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิได้ภายใต้

เงื่อนไขที่กำหนดไว้โดยกฎกระทรวงฉบับที่ 183 (พ.ศ. 2533) โดยให้ถือเป็นรายจ่ายได้ในรอบระยะเวลาบัญชีที่จ่ายเท่ากับเงินที่บริษัทได้จ่ายสมทบตามอัตราที่กำหนดในข้อบังคับของกองทุนหรือตามอัตราที่กำหนดโดยอนุมติรัฐมนตรี ทั้งนี้ต้องจ่ายเงินสมทบเข้ากองทุนภายใน 3 วันทำการนับแต่วันที่มีการจ่ายค่าจ้าง และต้องจ่ายเข้ากองทุนในรอบระยะเวลาบัญชีเดียวกันกับที่มีการจ่ายค่าจ้าง ในกรณีที่บริษัทมิได้ปฏิบัติให้ถูกต้องในการส่งเงินสะสมหรือเงินสมทบเข้ากองทุนตามอัตราที่กำหนดในข้อบังคับของกองทุนหรือตามอัตราที่กำหนดโดยอนุมติรัฐมนตรีภายใน 3 วันทำการนับแต่วันที่มีการจ่ายค่าจ้าง เงินที่บริษัทจ่ายสมทบนับแต่รอบระยะเวลาบัญชีนั้นเป็นต้นไปไม่ให้ถือเป็นรายจ่าย แต่ถ้าบริษัทได้แก้ไขการปฏิบัติให้ถูกต้อง และได้จ่ายเงินเพิ่มให้แก่กองทุนในระหว่างเวลาที่ส่งล่าช้าตามอัตราที่กำหนดตามกฎหมายแล้ว อธิบดีกรมสรรพากรจะอนุมติให้ถือเป็นรายจ่ายในรอบระยะเวลาบัญชีที่แก้ไขให้ถูกต้องนั้นหรือจะอนุมติให้ถือเป็นรายจ่ายย้อนหลังไปถึงรอบระยะเวลาบัญชีที่ปฏิบัติไม่ถูกต้องได้ ในกรณีที่บริษัทได้จ่ายเงินสมทบเข้ากองทุนและถือเป็นรายจ่ายไปแล้ว ถ้าบริษัทได้เงินกลับคืนมาจากกองทุนด้วยประการใด ๆ เงินที่ได้กลับคืนมานั้นให้ถือเป็นรายได้ของบริษัทในรอบระยะเวลาบัญชีที่ได้กลับคืนมา

กองทุนสำรองเลี้ยงชีพ (Provident Fund) ดังกล่าวหมายถึง กองทุนสำรองเลี้ยงชีพซึ่งลูกจ้างและนายจ้างร่วมกันจัดตั้งขึ้น และได้จดทะเบียนตามพระราชบัญญัติกองทุนสำรองเลี้ยงชีพ พ.ศ. 2530 ประกอบด้วยเงินที่ลูกจ้างจ่ายสะสมและเงินที่นายจ้างจ่ายสมทบ รวมทั้งเงินหรือทรัพย์สินอื่นที่มีผู้อุทิศให้และผลประโยชน์จากเงินหรือทรัพย์สินดังกล่าวเพื่อเป็นหลักประกันแก่ลูกจ้างในกรณีที่ลูกจ้างตาย ออกจากงาน หรือลาออกจากกองทุน

(3) รายจ่ายอันมีลักษณะเป็นการส่วนตัว การให้โดยเสน่หา หรือการกุศล

“รายจ่ายอันมีลักษณะเป็นการส่วนตัว การให้โดยเสน่หา หรือการกุศลเว้นแต่รายจ่ายเพื่อการกุศลสาธารณะ หรือเพื่อการสาธารณะประโยชน์ตามที่อธิบดีกำหนดโดยอนุมติรัฐมนตรี ให้หักได้ในส่วนที่ไม่เกินร้อยละ 2 ของกำไรสุทธิ และรายจ่ายเพื่อการศึกษาหรือเพื่อการกีฬาตามที่อธิบดีกำหนดโดยอนุมติรัฐมนตรี ให้หักได้อีกในส่วนที่ไม่เกินร้อยละ 2 ของกำไรสุทธิ”

รายจ่ายอันมีลักษณะเป็นการส่วนตัว หมายถึง รายจ่ายที่แต่ละคนควรจะรับภาระในส่วนของตนเป็นการส่วนตัวไม่เกี่ยวกับบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล โดยผู้รับไม่มีความผูกพันในทางธุรกิจการค้าหรือผู้ให้นั้น ไม่ว่าจะลักษณะของรายจ่ายนั้นจะเป็นรายจ่ายหรือไม่เป็นรายจ่ายของกิจการก็ได้

รายจ่ายอันมีลักษณะเป็นการให้โดยเสน่หา หมายถึง การจ่ายที่จ่ายไปโดยความรักใคร่ชอบพอกันเป็นการส่วนตัว ซึ่งผู้รับไม่มีความผูกพันว่าจะต้องกระทำการอย่างหนึ่งอย่างใด

ตอบแทนเลย แต่หากการให้หนี้เป็นการให้โดยมิใช่ด้วยความเสนาหาแต่เพื่อผลในทางดำเนินธุรกิจ เป็นการให้เพื่อประโยชน์ของกิจการและมีผู้รับที่พิสูจน์ตัวตนได้และไม่เป็นรายจ่ายต้องห้ามตามมาตรา 65 ตี ก็อาจถือเป็นรายจ่ายได้ เช่น การให้เป็นสินจ้างหรือรางวัลเพื่อตอบแทนการดำเนินการให้เกิดประโยชน์แก่กิจการ เป็นต้น แต่โดยปกติรายจ่ายในลักษณะนี้อาจเป็นค่ารับรองของกิจการก็ได้

รายจ่ายอันมีลักษณะเป็นการกุศล หมายถึง รายจ่ายที่จ่ายไปในการทำบุญทำทาน บริจาคทรัพย์สนับสนุนช่วยการศึกษา การศาสนา การสังคมสงเคราะห์หรือการอื่น ๆ

ซึ่งค่าใช้จ่ายดังกล่าวทั้ง 3 กรณีไม่สามารถนำมาหักเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีได้ แต่ในกรณีของรายจ่ายอันมีลักษณะเป็นการกุศลนั้นประมวลรัษฎากรได้อนุญาตให้มีการหักได้ในกรณีรายจ่ายเพื่อการกุศลสาธารณะ หรือเพื่อการสาธารณประโยชน์ และรายจ่ายเพื่อการศึกษาหรือเพื่อการกีฬาตามที่อธิบดีกรมสรรพากรกำหนดโดยอนุมัติรัฐมนตรี

อธิบดีกรมสรรพากรโดยอนุมัติรัฐมนตรี ได้กำหนดรายจ่ายเพื่อการสาธารณประโยชน์ รายจ่ายเพื่อการศึกษาและรายจ่ายเพื่อการกีฬาที่สามารถนำมาหักเป็นรายจ่ายได้ไว้ใน ประกาศอธิบดีฯ (ฉบับที่ 44) ซึ่งแก้ไขโดยประกาศอธิบดีฯ (ฉบับที่ 46) โดยการคำนวณรายจ่ายดังกล่าว หากเป็นกรณีบริษัทได้บริจาคเฉพาะเพื่อการกุศลสาธารณะหรือเพื่อการสาธารณประโยชน์หรือบริจาคทั้ง 2 กรณีในรอบระยะเวลาบัญชีโดยไม่มีรายการบริจาคเพื่อการศึกษาและเพื่อการกีฬา หรือบริจาคเฉพาะเพื่อการศึกษาหรือเพื่อการกีฬาหรือบริจาคทั้ง 2 กรณีในรอบระยะเวลาบัญชีโดยไม่มีรายการบริจาคเพื่อการกุศลสาธารณะหรือเพื่อการสาธารณประโยชน์ด้วยการคำนวณจำนวนเงินบริจาคที่สามารถหักเป็นรายจ่ายได้นั้นสามารถคำนวณโดยเอา 2/102 คูณด้วยกำไรสุทธิก่อนหักรายจ่ายที่เป็นการบริจาค แต่หากมีการบริจาคทั้งเพื่อการกุศลสาธารณะและหรือเพื่อการสาธารณประโยชน์ และบริจาคเพื่อการศึกษาและหรือเพื่อการกีฬาด้วยในรอบระยะเวลาบัญชีเดียวกัน การคำนวณเงินบริจาคที่สามารถหักเป็นรายจ่ายได้นั้นให้ปฏิบัติตามคำสั่งกรมสรรพากรที่ ป.52/2537 ลงวันที่ 11 พฤศจิกายน พ.ศ. 2537 กล่าวคือ ในกรณีที่รายจ่ายทั้งสองไม่ว่ารายจ่ายแต่ละอย่างนั้นจะสูงกว่าหรือเท่ากับ 2/104 ของกำไรสุทธิก่อนหักรายจ่ายที่เป็นการบริจาคทั้งสองรายการให้คำนวณหักรายจ่ายแต่ละรายการได้เท่ากับ 2/104 ของกำไรสุทธิก่อนหักรายจ่ายเงินบริจาค ในกรณีที่มีรายจ่ายในรายการหนึ่งสูงกว่าหรือเท่ากับ 2/104 ของกำไรสุทธิก่อนหักรายจ่ายทั้งสองรายการ และอีกรายการหนึ่งต่ำกว่า ให้หักรายจ่ายสำหรับรายการที่ต่ำกว่าเสียก่อนเท่ากับจำนวนที่จ่ายจริงแล้วให้หักรายจ่ายสำหรับรายการที่เหลือไม่เกิน 2/104 ของกำไรสุทธิหลังจากหักรายการแรกออกแล้ว ในกรณีที่รายจ่ายทั้งสองรายการมี

จำนวนต่ำกว่า 2/104 ของกำไรสุทธิก่อนหักรายจ่ายทั้งสองรายการ ให้หักรายจ่ายแต่ละรายการได้เท่ากับจำนวนที่จ่ายไปจริง โดยจะเลือกหักรายจ่ายจากรายการใดก่อนก็ได้

(4) ค่ารับรอง

“ค่ารับรองหรือค่าบริการส่วนที่ไม่เป็นไปตามหลักเกณฑ์ที่กำหนดโดยกฎกระทรวง”

ค่ารับรอง หมายถึง จำนวนเงินหรือทรัพย์สินสิ่งของที่จ่ายไปหรือมอบให้ในการต้อนรับลูกค้าเพื่อประโยชน์ในทางการค้าขายของกิจการ

ค่าบริการ หมายถึง จำนวนเงินหรือทรัพย์สินสิ่งของที่ต้องใช้ไปเพื่ออำนวยความสะดวกต่าง ๆ ในการให้การต้อนรับลูกค้าของกิจการ

รายจ่ายเกี่ยวกับค่ารับรองหรือค่าบริการที่จะถือเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้ มีกฎกระทรวงฉบับที่ 143 (พ.ศ.2522) ซึ่งแก้ไขเพิ่มเติมโดยกฎกระทรวงฉบับที่ 222 (พ.ศ.2542) วางหลักเกณฑ์และเงื่อนไขรายจ่ายค่ารับรองหรือค่าบริการไว้ดังนี้

“ข้อ 1 ค่ารับรองหรือค่าบริการที่จะถือเป็นรายจ่ายในคำนวณกำไรสุทธิได้ต้องเป็นไปตามหลักเกณฑ์ที่กำหนดในข้อ 2 ข้อ 3 ข้อ 4 ข้อ 5

ข้อ 2 ค่ารับรองค่าบริการนั้น ต้องเป็นค่ารับรองหรือค่าบริการอันจำเป็นตามธรรมเนียมประเพณีทางธุรกิจทั่วไป และบุคคลซึ่งได้รับการรับรองหรือรับบริการ ต้องมิใช่ลูกจ้างของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล เว้นแต่ลูกจ้างดังกล่าวจะมีหน้าที่เข้าร่วมในการรับรองหรือบริการนั้นด้วย

ข้อ 3 ค่ารับรองหรือค่าบริการ ต้อง

(1) เป็นค่าใช้จ่ายอันเกี่ยวเนื่องโดยตรงกับการรับรองหรือบริการที่จะอำนวยความสะดวกแก่กิจการ เช่น ค่าที่พัก ค่าอาหาร ค่าเครื่องดื่ม ค่าดูมหรสพ ค่าใช้จ่ายเกี่ยวกับการกีฬา เป็นต้น หรือ

(2) เป็นค่าสิ่งของที่ให้แก่บุคคลซึ่งได้รับการรับรองหรือรับบริการไม่เกินคนละ 2,000 บาท ในแต่ละคราวที่มีการรับรองหรือบริการ

ข้อ 4 จำนวนเงินค่ารับรองและค่าบริการให้นำมาหักเป็นรายจ่ายได้เท่ากับจำนวนที่ต้องจ่าย แต่รวมกันต้องไม่เกินร้อยละ 0.3 ของจำนวนเงินยอดขายได้หรือยอดขายที่ต้องนำมารวมคำนวณกำไรสุทธิก่อนหักรายจ่ายใดในรอบระยะเวลาบัญชี หรือของจำนวนทุนที่ได้รับชำระแล้วถึงวันสุดท้ายของรอบระยะเวลาบัญชี แล้วแต่อย่างใดจะมากกว่า ทั้งนี้ รายจ่ายที่จะนำมาหักได้จะต้องมีจำนวนสูงสุดไม่เกิน 10 ล้านบาท

ข้อ 5 ค่ารับรองหรือค่าบริการนั้น ต้องมีกรรมการหรือผู้เป็นหุ้นส่วนหรือผู้จัดการหรือผู้ได้รับมอบหมายจากบุคคลดังกล่าวเป็นผู้อนุมัติหรือส่งจ่ายค่ารับรองหรือค่าบริการนั้นด้วย และต้องมีใบรับหรือหลักฐานของผู้รับสำหรับเงินที่จ่ายเป็นค่ารับรองหรือค่าบริการ เว้นแต่ในกรณีที่ผู้รับไม่มีหน้าที่”

นอกจากนี้ กรมสรรพากรได้ออกคำสั่งที่ ป.56/2538 ลงวันที่ 8 กุมภาพันธ์ 2538 ให้เจ้าพนักงานสรรพากรถือเป็นแนวทางปฏิบัติในการพิจารณารายการที่ไม่ให้ถือเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล เช่น เงินค่าสมาชิก เงินประกัน เงินมัดจำ เงินจ่ายล่วงหน้าเพื่อเป็นค่าใช้จ่ายหรือเงินอื่นที่จ่ายไปในลักษณะทำนองเดียวกันเพื่อการได้มาซึ่งสิทธิในการเป็นสมาชิกสนามกอล์ฟสโมสรกีฬา (Sport Club) หรือสโมสรเพื่อการพักผ่อนหรือสันทนาการ (Member Club) เงินค่าเล่นกอล์ฟ ค่าเล่นกีฬา ค่าตอบแทนเพื่อการพักผ่อนหรือสันทนาการในการใช้สิทธิข้างต้น เว้นแต่หากเป็นการจ่ายตามข้อกำหนดเพื่อให้การรับรองลูกค้าหรือบุคคลตามที่กำหนดในกฎกระทรวง และในการรับรองดังกล่าวเปิดโอกาสให้กรรมการ พนักงาน ลูกจ้าง ที่ปรึกษา หรือบุคคลอื่นในตำแหน่งในลักษณะทำนองเดียวกันของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลเข้าใช้บริการได้เป็นการทั่วไป ให้ถือว่ารายจ่ายดังกล่าวเข้าลักษณะเป็นค่ารับรองที่ถือเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิได้

(5) รายจ่ายอันมีลักษณะเป็นการลงทุน

“รายจ่ายอันมีลักษณะเป็นการลงทุน หรือรายจ่ายในการต่อเติมเปลี่ยนแปลงขยายออกหรือทำให้ดีขึ้นซึ่งทรัพย์สิน แต่ไม่ใช่เป็นการซ่อมแซมให้คงสภาพเดิม”

ในกรณีที่มียรายจ่ายประเภททุนหรือรายจ่ายในลักษณะเป็นการลงทุน กิจการจะนำมาถือเป็นรายจ่ายขาดทั้งหมดในรอบระยะเวลาบัญชีปีที่ถือจ่ายไม่ได้จะต้องบันทึกรายการเป็นทรัพย์สินไว้ก่อน แล้วคำนวณเป็นรายจ่ายในรูปค่าเสื่อมหรือค่าเสื่อมราคาทรัพย์สินตามอัตราที่กำหนดไว้ในพระราชกฤษฎีกาว่าด้วยการหักค่าเสื่อมและค่าเสื่อมราคาของทรัพย์สิน

แต่หากเป็นกรณีรายจ่ายเกี่ยวกับการซ่อมแซมทรัพย์สินให้คงสภาพเดิม เช่น การซ่อมแซมอาคารที่ชำรุด การซ่อมรถยนต์ เครื่องจักร หรือทรัพย์สินอื่น ๆ ของบริษัทฯ ให้คงสภาพเดิม เป็นต้น รายจ่ายดังกล่าวสามารถนำมาหักเป็นรายจ่ายในรอบระยะเวลาบัญชีที่พึงจ่ายได้ทั้งจำนวน

ในกรณีของรายจ่ายค่าดอกเบี้ยเงินกู้ยืมที่กู้ยืมมาเพื่อก่อสร้างทรัพย์สินหรือซื้อทรัพย์สินมาใช้ในกิจการ ค่าดอกเบี้ยเงินกู้ที่เกิดขึ้นจนถึงวันที่ก่อสร้างทรัพย์สินแล้วเสร็จ หรือทรัพย์สินที่ซื้อมาเริ่มใช้งานได้โดยสภาพ รายจ่ายเกี่ยวกับดอกเบี้ยดังกล่าวถือเป็นรายจ่ายอันมี

ลักษณะเป็นการลงทุนต้องห้ามมิให้นำมาถือเป็นรายจ่าย แต่ให้รวมเป็นมูลค่าต้นทุนของทรัพย์สิน เพื่อหักค่าสึกหรอหรือค่าเสื่อมราคา แต่ในกรณีของรายจ่ายดอกเบี้ยเงินกู้เพื่อซื้อที่ดิน บริษัทจะนำมาหักค่าใช้จ่ายไม่ได้ ต้องห้ามตามมาตรา 65 ตรี (5) แห่งประมวลรัษฎากร

การได้มาซึ่งทรัพย์สินดังกล่าว หากมีรายจ่ายอื่น ๆ เกี่ยวกับทรัพย์สิน เช่น ค่าธรรมเนียม ค่าภาษี ค่าใช้จ่ายในการทดลองใช้เครื่องจักร ค่าติดตั้งเครื่องจักร ค่าขนส่ง ค่าประกันภัย ฯลฯ ที่เกิดขึ้นจนถึงวันที่ได้มาซึ่งทรัพย์สิน รายจ่ายดังกล่าวถือเป็นรายจ่ายอันมีลักษณะเป็นการลงทุนต้องห้ามมิให้นำมาหักเป็นรายจ่าย ตามมาตรา 65 ตรี (5) แห่งประมวลรัษฎากร

ในกรณีที่มีการควบเข้ากันหรือการโอนกิจการ สำหรับทรัพย์สินรายการใดที่บริษัท เดิมก่อนที่จะควบเข้ากันหรือก่อนที่จะโอนกิจการมีสิทธิหักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาอยู่แล้ว ก็ให้บริษัทใหม่อันได้ควบเข้ากันหรือบริษัทที่รับโอนกิจการหักค่าเสื่อมราคาในการคำนวณกำไรสุทธิหรือขาดทุนสุทธิตามหลักเกณฑ์และอัตราที่บริษัทเดิมใช้อยู่เพียงเท่าที่ระยะเวลาและมูลค่า ต้นทุนที่เหลืออยู่สำหรับทรัพย์สินนั้นเท่านั้น ทั้งนี้ตามมาตรา 74

(6) เบี่ยงปรับ และเงินเพิ่มภาษี ค่าปรับทางอาญา ภาษีเงินได้นิติบุคคล

“เบี่ยงปรับและหรือเงินเพิ่มภาษีอากร ค่าปรับทางอาญา ภาษีเงินได้ของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล”

ในกรณีของรายจ่ายประเภทเบี่ยงปรับ เงินเพิ่ม ค่าปรับทางอาญานั้น ได้มีคำวินิจฉัยของคณะกรรมการวินิจฉัยภาษีอากรได้วินิจฉัยไว้แล้วว่าเบี่ยงปรับและหรือเงินเพิ่มภาษีอากร ค่าปรับทางอาญาที่มีให้ถือเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลตามข้อนี้หมายถึง เบี่ยงปรับ เงินเพิ่ม ค่าปรับทางอาญาตามประมวลรัษฎากรเท่านั้น²¹

ในส่วนของภาษีเงินได้ของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ต้องห้ามมิให้ถือเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิได้แก่ ภาษีเงินได้นิติบุคคลของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ได้ชำระเมื่อครั้งรอบระยะเวลาบัญชีและเมื่อสิ้นรอบระยะเวลาบัญชี ภาษีเงินได้นิติบุคคลหัก ณ ที่จ่ายตามที่กฎหมายกำหนด ภาษีเงินได้นิติบุคคลที่บริษัทจะต้องรับผิดชอบในกรณีที่บริษัทเป็นผู้จ่ายเงินได้ให้แก่บริษัทอื่นและมีหน้าที่ต้องหักภาษีเงินได้นิติบุคคลหัก ณ ที่จ่าย แต่บริษัทไม่ได้หักและนำส่งซึ่งบริษัทจะต้องรับผิดชอบโดยเงินของบริษัทเอง และภาษีเงินได้นิติบุคคลที่เกิดจากการจำหน่ายกำไรตามมาตรา 70 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร

²¹ คำวินิจฉัยคณะกรรมการวินิจฉัยภาษีอากรที่ 10/2528

(6) ภาษีมูลค่าเพิ่มและภาษีซื้อต้องห้าม

“ภาษีมูลค่าเพิ่มที่ชำระหรือพึงชำระ และภาษีซื้อของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่เป็นผู้ประกอบการจดทะเบียน เว้นแต่ภาษีมูลค่าเพิ่มและภาษีซื้อของผู้ประกอบการจดทะเบียนซึ่งต้องเสียภาษีตามมาตรา 82/16 ภาษีซื้อที่ต้องห้ามนำมาหักในการคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา 82/5 (4) หรือภาษีซื้ออื่นตามที่กำหนดโดยพระราชกฤษฎีกา”

เนื่องจากภาษีมูลค่าเพิ่มนั้นไม่ใช่รายได้หรือรายจ่ายของกิจการเพราะในกรณีที่ผู้ประกอบการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม เมื่อถูกเรียกเก็บภาษีขายจากผู้ขายสินค้าหรือผู้ให้บริการ ผู้ถูกเรียกเก็บภาษีก็สามารถนำภาษีจำนวนนั้นมาเครดิตออกจากภาษีขายที่ตนจะต้องนำส่งในแต่ละเดือนภาษี หรือขอคืนภาษีที่ถูกเรียกเก็บนั้น จึงไม่อาจถือเป็นรายจ่ายได้เพราะไม่ได้เป็นภาระที่ตกแก่บริษัทแต่อย่างใด ไม่ว่ากิจการได้ชำระไปแล้วหรือจะต้องชำระก็ตาม

แต่หากเป็นภาษีมูลค่าเพิ่มและภาษีซื้อของผู้ประกอบการจดทะเบียนตามมาตรา 82/16 (ปัจจุบันยกเลิกไปแล้ว) หรือภาษีซื้อที่ต้องห้ามมิให้นำมาหักภาษีขายในการคำนวณเพื่อเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม ตามมาตรา 82/5 (4) (ภาษีซื้อของรายจ่ายเพื่อการรับรองฯ) หรือภาษีซื้อตามที่กำหนดโดยพระราชกฤษฎีกา (ฉบับที่ 243) พ.ศ.2534 ซึ่งกำหนดให้บริษัทนำภาษีซื้อต้องห้ามตามมาตรา 82/5 (6) (ภาษีซื้อต้องห้ามที่กำหนดโดยอธิบดีกรมสรรพากร ตามประกาศอธิบดีกรมสรรพากร เกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม (ฉบับที่ 42) ลงวันที่ 29 ธันวาคม 2535) ถือเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิได้

(7) การถอนเงินของหุ้นส่วน โดยปราศจากค่าตอบแทน

“การถอนเงินโดยปราศจากค่าตอบแทนของผู้เป็นหุ้นส่วนในห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล”

เงินถอนของผู้เป็นหุ้นส่วนในหลักการทางบัญชีไม่ถือเป็นรายจ่าย และแม้โดยนิตินัยการถอนเงินของผู้เป็นหุ้นส่วนย่อมต้องถือว่าเป็นการถอนเงินทุนที่ลงทุนไว้หรือเป็นการแบ่งกำไรล่วงหน้าก่อนเสียภาษีอย่างใดอย่างหนึ่งหรือทั้งสองอย่างสุดแต่ข้อตกลง แต่การถอนเงินทั้งสองกรณีหาใช่เป็นรายจ่ายของกิจการไม่ หากการถอนเงินของหุ้นส่วนมีข้อตกลงแจ้งชัดว่าเป็นเงินประเภทใดจะรู้ได้โดยการตรวจสอบบัญชี และหากเลิกการเป็นหุ้นส่วนก็จะรู้ได้โดยการชำระบัญชี เพื่อเป็นการป้องกันไม่ให้ห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลหลีกเลี่ยงภาษีเงินได้โดยการคำนวณกำไรสุทธิให้น้อยลงโดยยอมให้ผู้เป็นหุ้นส่วนถอนเงินออกไปเพื่อถือเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิ

(8) เงินเดือนของผู้ถือหุ้นหรือผู้เป็นหุ้นส่วนที่จ่ายเกินสมควร

“เงินเดือนของผู้ถือหุ้นหรือผู้เป็นหุ้นส่วนเฉพาะส่วนที่จ่ายเกินสมควร”

เพื่อเป็นการป้องกันมิให้บริษัทหลักเสี่ยงภาษีเงินได้โดยการจ่ายเงินเดือนให้แก่ผู้ถือหุ้นหรือผู้เป็นหุ้นส่วนมากเกินสมควรหรือเกินความจำเป็น ซึ่งอย่างไรจะถือว่าเป็นการสมควรหรือไม่นั้นเจ้าพนักงานประเมินจะพิจารณาโดยใช้วิธีเทียบเคียงกับการจ้างของกิจการอื่นที่ดำเนินกิจการหรือธุรกิจการค้าประเภทและชนิดเดียวกันหรือคล้ายคลึงกันและความรู้ความสามารถของผู้รับเงิน

(9) รายการที่กำหนดขึ้นเองโดยไม่มีรายการจ่ายจริง

“รายการซึ่งกำหนดขึ้นเองโดยไม่มีรายการจ่ายจริง หรือรายการซึ่งควรจะได้จ่ายในรอบระยะเวลาบัญชีอื่น เว้นแต่ในกรณีที่ไม่สามารถจะลงจ่ายในรอบระยะเวลาบัญชีใดก็อาจลงจ่ายในรอบระยะเวลาบัญชีที่ถัดไปได้”

รายการที่กำหนดขึ้นเองโดยไม่มีรายการจ่ายจริง หมายถึง รายการใด ๆ ที่บริษัทได้กำหนดขึ้นเองโดยมิได้มีการจ่ายจริง โดยมิได้รับเงินทรัพย์สินหรือประโยชน์ใด ๆ เป็นการตอบแทน เช่น การประมาณหนี้สงสัยจะสูญ การตั้งค่าใช้จ่ายรับประกันสินค้า การตัดส่วนเกินมูลค่าหุ้นกู้ตามหลักการบัญชี โดยใช้ความเกี่ยวพันโดยตรงระหว่างต้นทุนที่เกิดขึ้นกับรายได้ที่ได้มาจากรายการเดียวกัน

รายการที่ควรจะได้จ่ายในรอบระยะเวลาบัญชีอื่น ๆ หมายถึง รายการที่มีใช้รายการจ่ายของรอบระยะเวลาบัญชีที่จ่าย ปกติรายการที่เป็นของรอบระยะเวลาบัญชีใดจะต้องหักเป็นรายการในการคำนวณกำไรสุทธิในรอบระยะเวลาบัญชีนั้น จะนำไปหักเป็นรายการจ่ายในรอบระยะเวลาบัญชีอื่นไม่ได้

รายการจำนวนใดควรนำมาหักในรอบระยะเวลาบัญชีใดขึ้นอยู่กับลักษณะของรายการนั้นว่ามีความสัมพันธ์กับรายได้โดยตรงหรือไม่

- รายการใดมีความสัมพันธ์โดยตรงกับรายได้ ถ้านำรายได้ลงในรอบระยะเวลาบัญชีใดแล้ว ต้องนำรายการนั้นลงในรอบระยะเวลาบัญชีเดียวกัน ไม่ว่าจะรายการนั้นจะเกิดขึ้นโดยถึงกำหนดชำระหรือได้ชำระเมื่อใด เช่น ในการขายสินค้า รายการโดยตรงเกี่ยวกับการขายสินค้า ได้แก่ ต้นทุนของสินค้าที่ขาย ต้องนำไปลงเป็นรายการจ่ายในรอบระยะเวลาบัญชีเดียวกับที่มีการขายสินค้านั้น แม้จะมีการล่อซื้อหรือได้ชำระราคาในรอบระยะเวลาบัญชีก่อนที่จะมีการขายสินค้านั้นก็ตาม

- รายการที่ไม่มีความสัมพันธ์โดยตรงกับรายได้ ถ้าเกิดภาระขึ้นในรอบระยะเวลาบัญชีใดหรือมีส่วนสัมพันธ์กับเวลาในรอบระยะเวลาบัญชีใด ต้องนำลงเป็นรายการจ่ายในรอบระยะเวลาบัญชีนั้น เช่น รายการจ่ายในการบริหารในรูปเงินเดือนของฝ่ายจัดการ ต้องลงเป็นรายการจ่าย

ในรอบระยะเวลาบัญชีที่เกิดภาวะที่ต้องจ่ายเงินเดือนนั้น ไม่ว่าจะจ่ายเมื่อใด หรือจ่ายในรูปแบบ ค่าเช่าระยะเวลา นาน เช่น ค่าเช่าที่จ่ายสำหรับระยะเวลา 3 ปี แม้จะจ่ายล่วงหน้าไปทั้งหมดก็ต้องแบ่งนำลงเป็นรายจ่ายของแต่ละรอบระยะเวลาบัญชีเท่ากับส่วนของค่าเช่าที่เป็นของรอบระยะเวลาบัญชีนั้นเท่านั้น

ในการนำรายได้ รายจ่าย ที่เกี่ยวเนื่องสัมพันธ์กันมาลงในรอบระยะเวลาบัญชีเดียวกัน (Matching) นั้น เมื่อนำรายได้ที่เกิดขึ้นตามเกณฑ์สิทธิลงในรอบระยะเวลาบัญชีใดแล้ว ต้องนำรายจ่ายที่มีความสัมพันธ์กับรายได้นั้นลงในรอบระยะเวลาบัญชีเดียวกัน ไม่ว่าจะสัมพันธ์โดยตรงกับรายได้เองหรือมีความสัมพันธ์โดยทางอ้อม เพราะเกิดภาวะขึ้นสำหรับรอบระยะเวลาบัญชีเดียวกับที่มีรายได้²²

(10) ค่าตอบแทนแก่ทรัพย์สินซึ่งบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลเป็นเจ้าของและใช้เอง

“ค่าตอบแทนแก่ทรัพย์สินซึ่งบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลเป็นเจ้าของและใช้เอง” เพื่อเป็นการป้องกันมิให้กิจการสร้างรายจ่ายขึ้นหรือถ่ายเทรายได้จากสาขาหนึ่งไปยังอีกสาขาหนึ่งที่เป็นกิจการเดียวกันในรูปค่าตอบแทนจากการใช้ทรัพย์สินของตนเอง ซึ่งตามความเป็นจริงแล้วถ้าทรัพย์สินนั้นเป็นกรรมสิทธิ์ของผู้ใช้แล้วจะคิดค่าตอบแทนให้แก่ตนเองไม่ได้อยู่แล้ว (No man can be tenant and Lord)

(11) ดอกเบี้ยที่คิดให้สำหรับเงินทุนของตนเอง

“ดอกเบี้ยที่คิดให้สำหรับเงินทุน เงินสำรองต่างๆ หรือเงินกองทุนของตนเอง”

โดยปกติดอกเบี้ยที่เกิดจากการกู้ยืมเงินถือเป็นรายจ่ายได้ กรณีที่มีการคิดดอกเบี้ยสำหรับเงินทุนของตนเอง เช่น ดอกเบี้ยกู้ยืมระหว่างสาขา กับสำนักงานใหญ่ ซึ่งเป็นแนวคิดที่ต้องการวัดผลกำไรของหน่วยงานหรือสาขาในบริษัทเดียวกัน แต่เมื่อมีการจัดทำงานการเงินรวมแล้ว รายการดอกเบี้ยรับและดอกเบี้ยจ่ายระหว่างสำนักงานใหญ่และสาขาจะถูกหักกลบลบกัน

(12) ผลเสียหายและผลขาดทุนในรอบระยะเวลาบัญชีก่อนๆ

“ผลเสียหายอันอาจได้กลับคืน เนื่องจากการประกันหรือสัญญาคุ้มกันใดๆ หรือผลขาดทุนสุทธิในรอบระยะเวลาบัญชีก่อนๆ เว้นแต่ผลขาดทุนสุทธิยกมาไม่เกินห้าปีก่อนรอบระยะเวลาบัญชีปีปัจจุบัน”

²² วิทย์ ตันตะกุล, กฎหมายเกี่ยวกับภาษีอากร, พิมพ์ครั้งที่ 4 (กรุงเทพมหานคร: ห้างหุ้นส่วนจำกัด โรงพิมพ์อักษรสัมพันธ์, 2523) น.147-148.

ในการดำเนินกิจการของบริษัทฯอาจเกิดผลเสียหายขึ้นได้ในกรณีต่าง ๆ เช่น ผลเสียหายเนื่องจากบริษัทถูกลักทรัพย์หรือถูกยักยอกซึ่งรวมถึงรายจ่ายที่ต้องใช้จ่ายไปในการค้นหาทรัพย์สินที่ถูกลักทรัพย์หรือถูกยักยอกนั้นด้วย ผลเสียหายที่เกิดขึ้นจากภัยธรรมชาติซึ่งอาจจะเกิดขึ้นจากแผ่นดินไหว ไฟไหม้ น้ำท่วม ลมพายุ ฯลฯ ซึ่งผลเสียหายที่เกิดขึ้นดังกล่าวบริษัทฯสามารถนำมาหักเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลได้ในรอบระยะเวลาบัญชีที่เกิดความเสียหาย แต่ในกรณีของผลเสียหายที่เกิดแก่ทรัพย์สินให้หักเป็นรายจ่ายได้เฉพาะส่วนที่เสียหายจริงหลังจากหักค่าสึกหรอฯแล้ว แต่หากผลเสียหายที่เกิดขึ้นได้เอาประกันภัยไว้ ให้หักผลเสียหายสุทธิเป็นรายจ่ายได้ในรอบระยะเวลาบัญชีที่ทราบบริษัทฯได้รับผลเสียหายจำนวนเท่าใดเป็นที่แน่นอนแล้ว ซึ่งอาจจะไม่ใช่รอบระยะเวลาบัญชีที่มีความเสียหายเกิดขึ้น เนื่องจากต้องพิจารณาว่าบริษัทฯจะได้รับชดเชยค่าเสียหายเท่าใดก่อน และกว่าจะรับทราบผลก็อาจเป็นรอบระยะเวลาบัญชีอื่นก็ได้

โดยทั่วไปแล้วผลขาดทุนสุทธิในรอบระยะเวลาบัญชีก่อน ๆ นั้นไม่สามารถนำมาหักเป็นรายจ่ายได้ตามมาตรา 65 ตรี (12) เว้นแต่ผลขาดทุนสุทธียกมาไม่เกินห้าปีก่อนรอบระยะเวลาบัญชีปีปัจจุบัน ซึ่งผลขาดทุนสุทธิที่จะยกมาหักกำไรสุทธิในปีปัจจุบันหมายถึง ผลขาดทุนสุทธิที่ได้ปรับปรุงรายการตามเงื่อนไขที่กำหนดไว้ในมาตรา 65 ทวิ และมาตรา 65 ตรี แล้ว คือ เป็นกำไรสุทธิหรือขาดทุนสุทธิทางภาษีนั่นเอง การยกยอดผลขาดทุนสุทธิมาหักกำไรสุทธิกฎหมายกำหนดไว้ว่าต้องเป็นผลขาดทุนยกมาไม่เกินห้าปีก่อนรอบระยะเวลาบัญชีปีปัจจุบัน ฉะนั้น การนับเวลาย้อนหลัง 5 ปีนั้น หากคำนวณกำไรสุทธิของปีใดต้องถือปีนั้นเป็นปีปัจจุบันเป็นหลักนับย้อนหลังไปอีก 5 ปี ถ้ามีผลขาดทุนสุทธิอยู่ในรอบระยะเวลา 5 ปี ก่อนปีปัจจุบันย่อมยกมาหักกำไรสุทธิปีปัจจุบันได้ โดยการยกผลขาดทุนสุทธิมาหักกำไรสุทธิปีปัจจุบัน ต้องหักกลับกำไรสุทธิที่มีอยู่ใน 5 ปีหลังจากปีที่มีผลขาดทุนเสียก่อน หากยังคงมีผลขาดทุนสุทธิเหลืออยู่อีกเท่าใด ก็ยกไปหักกำไรสุทธิปีถัดไปได้อีกถ้าอยู่ในกำหนดเวลาดังกล่าวข้างต้น การหักกลับดังกล่าวควรใช้หลักขาดทุนก่อนหักก่อน (First Loss – First Use) เพราะในการคำนวณกำไรสุทธิทุกรอบระยะเวลาบัญชีย่อมต้องถือปีที่เป็นปีปัจจุบันที่จะต้องพิจารณาว่ามีผลขาดทุนสุทธิปีก่อนยกมาหักเป็นจำนวนเท่าใดหรือไม่ การนำผลขาดทุนสุทธิมาถือเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธินั้น ในกรณีที่นิติบุคคลมีการควบเข้ากันหรือการโอนกิจการ กฎหมายกำหนดมิให้บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลใหม่อันได้ควบเข้ากัน หรือบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่รับโอนกิจการนำผลขาดทุนสุทธิของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลเดิมมาถือเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิหรือขาดทุนสุทธิ ทั้งนี้ตามมาตรา 74

(13) รายการซึ่งมิใช่รายการเพื่อหากำไรหรือเพื่อกิจการโดยเฉพาะ

“รายการซึ่งมิใช่รายการเพื่อหากำไรหรือเพื่อกิจการโดยเฉพาะ”

รายการที่จะนำมาหักเป็นรายการในการคำนวณกำไรสุทธิได้นั้นจะต้องเป็นรายการที่จ่ายหรือจะต้องจ่ายในรอบระยะเวลาบัญชีเพื่อประกอบกิจการตามวัตถุประสงค์ของบริษัทฯ รายการใดที่มีได้เกี่ยวข้องกับกิจการจะนำมาหักเป็นรายการในการคำนวณกำไรสุทธิไม่ได้ รายการเช่นนี้ถือไม่ได้ว่าเป็นรายการเพื่อหากำไรหรือเพื่อกิจการโดยเฉพาะรายการใดจะเป็นรายการเพื่อกิจการย่อมขึ้นอยู่กับความจำเป็นและสมควร ประกอบกับหลักฐาน ข้อเท็จจริงและพฤติการณ์ ตลอดจนสภาพของกิจการแต่ละกรณีไป

(14) รายการซึ่งมิใช่รายการเพื่อกิจการในประเทศไทยโดยเฉพาะ

“รายการซึ่งมิใช่รายการเพื่อกิจการในประเทศไทยโดยเฉพาะ”

เพื่อเป็นการป้องกันมิให้นำรายการของกิจการในต่างประเทศหรือรายการของกิจการอื่นมาถือเป็นรายการของกิจการในประเทศไทย

เพื่อให้เจ้าพนักงานประเมินถือปฏิบัติ คณะกรรมการวินิจฉัยภาษีอากรจึงมีคำวินิจฉัยที่ 13/2529 ลงวันที่ 24 มิถุนายน 2529 ซึ่งต่อมากรมสรรพากรได้นำไปออกเป็นคำสั่งกรมสรรพากร ที่ ป.13/2529 ลงวันที่ 7 เมษายน พ.ศ.2529 ซึ่งแก้ไขเพิ่มเติมโดยคำสั่งกรมสรรพากร ที่ ป.14/2529 ลงวันที่ 30 มิถุนายน พ.ศ.2529 ดังความต่อไปนี้

“รายการที่สาขาในประเทศของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศได้จ่ายไปให้สำนักงานใหญ่หรือสาขาอื่นในต่างประเทศเพื่อเป็นค่าตอบแทนการให้ความช่วยเหลือหรือการให้บริการแก่กิจการของสาขาในประเทศไทยที่จะนำมาถือเป็นรายการในการคำนวณกำไรสุทธิและไม่เข้าลักษณะเป็นรายการต้องห้ามตามมาตรา 65 ตี (14) แห่งประมวลรัษฎากรนั้น จะต้องเป็นกรณีที่มีหลักฐานชัดเจนว่ารายจ่ายดังกล่าวเป็นรายการที่จ่ายไปโดยเป็นรายการที่มีลักษณะดังต่อไปนี้

1 รายการเกี่ยวกับการให้ความช่วยเหลือหรือให้บริการของสำนักงานใหญ่หรือสาขาอื่นนั้นเกี่ยวกับกิจการของสาขาในประเทศไทย

2 รายการที่เกี่ยวกับการค้นคว้าและพัฒนา (Research and Development) โดยสาขาในประเทศไทยจะต้องได้รับบริการหรือได้นำผลการค้นคว้าและพัฒนามาใช้ประโยชน์ในกิจการของสาขาในประเทศไทยตามความเป็นจริง

3 ระบายใต้ ถ้าสำนักงานใหญ่หรือสาขาอื่นได้นำไปหักเป็นรายจ่ายในคำนวณกำไรสุทธิของสำนักงานใหญ่หรือสาขาอื่นแล้ว จะนำมาถือเป็นรายจ่ายของสาขาในประเทศไทยอีกไม่ได้

4 ระบายที่สำนักงานใหญ่หรือสาขาอื่นเรียกเก็บมายังสาขาในประเทศไทยจะต้องมีหลักเกณฑ์และวิธีการเป็นที่รับรองทั่วไป (Generally accepted) และต้องถือปฏิบัติเช่นเดียวกับสาขาในประเทศอื่น ๆ และเป็นไปอย่างสม่ำเสมอ

จำนวนเงิน หลักเกณฑ์ และวิธีการดังกล่าวข้างต้นที่จะนำมาถือเป็นรายจ่ายของสาขาในประเทศไทยได้ จะต้องเป็นหลักฐานหรือหนังสือรับรองโดยเจ้าหน้าที่ของต่างประเทศที่มีหน้าที่เกี่ยวข้องหรือโดยบุคคลอื่นที่อธิบดีกรมสรรพากรเชื่อถือได้ และหลักฐานหรือหนังสือดังกล่าวจะต้องมีรายละเอียดเพียงพอที่แสดงให้เห็นว่าเป็นรายจ่ายที่จำเป็นและสมควรแก่การดำเนินการธุรกิจของสาขาในประเทศไทยตามความเป็นจริง”

(15) ค่าซื้อทรัพย์สินและรายจ่ายเกี่ยวกับการซื้อหรือขายทรัพย์สินในส่วนที่เกินปกติ

“ค่าซื้อทรัพย์สินและรายจ่ายเกี่ยวกับการซื้อหรือขายทรัพย์สินในส่วนที่เกินปกติ โดยไม่มีเหตุผลอันสมควร”

เพื่อป้องกันมิให้มีการจ่ายเงินค่าซื้อทรัพย์สิน และหรือมีรายจ่ายเกี่ยวกับการซื้อหรือขายทรัพย์สินในส่วนที่เกินปกติโดยไม่มีเหตุผลอันสมควร ซึ่งอาจเป็นช่องทางหลีกเลี่ยงภาษี เพราะจะมีผลเป็นการเพิ่มต้นทุนโดยตรงหรือเพิ่มรายจ่ายโดยอ้อม ซึ่งจะมีผลทำให้กำไรสุทธิลดน้อยลง

รายจ่ายกรณีนี้จะเกิดขึ้นได้เฉพาะรายได้ที่มีใช้รายจ่ายอันมีลักษณะเป็นการลงทุน เพราะรายจ่ายอันมีลักษณะเป็นการลงทุนนั้นห้ามถือเป็นรายจ่ายซึ่งประมวลรัษฎากรยอมให้หักเป็นค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาเท่านั้น

(16) ค่าของทรัพยากรธรรมชาติที่สูญหรือสิ้นไป

“ค่าของทรัพยากรธรรมชาติที่สูญหรือสิ้นไปเนื่องจากกิจการที่ทำ”

รายจ่ายนี้จะเกิดขึ้นได้ก็แต่เฉพาะในกรณีกิจการที่มีทรัพยากรธรรมชาติซึ่งหมายถึงทรัพย์สินอันเกิดขึ้นเองหรือที่มีอยู่ตามธรรมชาติ เข้ามาเกี่ยวเนื่องในการประกอบกิจการ เช่น ผู้ประกอบกิจการเหมืองแร่ การได้สัมปทานป่าไม้ การขุดเจาะน้ำมัน เป็นต้น ซึ่งเมื่อได้ดำเนินกิจการเหล่านั้นไป มูลค่าหรือราคาของทรัพยากรธรรมชาตินั้นได้ลดน้อยถอยลงไปกว่าที่มีอยู่เดิม ส่วนที่ลดน้อยลงนี้ ต้องห้ามมิให้ถือเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิ เนื่องจากทรัพยากรธรรมชาตินั้นย่อมบังเกิดเป็นรายได้อยู่แล้ว แต่จะยอมให้ถือเป็นรายจ่ายได้เฉพาะต้นทุนเพื่อการ

ได้มาซึ่งแหล่งทรัพยากรธรรมชาติที่สูญสิ้นไปได้ในอัตราร้อยละ 5 ของต้นทุนตามพระราชกฤษฎีกา (ฉบับที่ 145) พ.ศ.2527 มาตรา 4 ในส่วนค่าสัมปทานหรือค่าประทานบัตรให้แก่รัฐบาล ค่าสัมปทาน หรือค่าประทานบัตรนี้ถือว่าเป็นรายจ่ายที่มีลักษณะเป็นการลงทุน สามารถหักเป็นค่าเสื่อมราคาได้ตามพระราชกฤษฎีกา

(17) ค่าของทรัพย์สินนอกจากสินค้าที่ตีราคาต่ำลง

“ค่าของทรัพย์สินนอกจากสินค้าที่ตีราคาต่ำลง ทั้งนี้ ภายใต้บังคับมาตรา 65 ทวิ”

เนื่องจากการที่กิจการจะตีราคาทรัพย์สินลดลงโดยที่ยังไม่มีการขายทรัพย์สินจริง ๆ นั้น รายการผลขาดทุนจากการตีราคาทรัพย์สินลดลงย่อมเป็นรายการที่ยังไม่ได้เกิดขึ้นจริง (Unrealized Loss) ซึ่งราคาทรัพย์สินนั้นอาจจะยังไม่ได้ลดลงจริงซึ่งเท่ากับเป็นการนำเอามูลค่าของทรัพย์สินที่ตีราคาลดลงมาถือเป็นรายจ่ายทั้ง ๆ ที่ยังไม่ได้เกิดขึ้น เว้นแต่จะเป็นการตีราคาตามมาตรา 65 ทวิ

(18) รายจ่ายซึ่งผู้จ่ายพิสูจน์ไม่ได้ว่าใครเป็นผู้รับ

“รายจ่ายซึ่งผู้จ่ายพิสูจน์ไม่ได้ว่าใครเป็นผู้รับ”

หากปรากฏว่าบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลมีรายจ่ายที่ผู้จ่ายพิสูจน์ไม่ได้ว่าใครเป็นผู้รับแล้วจะนำรายจ่ายนั้นมาถือเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิไม่ได้ หน้าที่การพิสูจน์จึงตกแก่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีรายจ่ายนั้น โดยความมุ่งหมายของบทบัญญัตินี้เห็นว่ามีจุดมุ่งหมายที่จะเป็นค่าใช้จ่ายในการดำเนินงานของกิจการ เนื่องจากในกรณีซื้อสินค้าหรือทรัพย์สินนั้นย่อมมีสินค้าหรือทรัพย์สินเป็นตัวตนพิสูจน์อยู่แล้ว

(19) รายจ่ายที่กำหนดจ่ายจากผลกำไร

“รายจ่ายใดๆ ที่กำหนดจ่ายจากผลกำไรที่ได้เมื่อสิ้นสุดรอบระยะเวลาบัญชีแล้ว”

ทั้งนี้เนื่องจากการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลนั้นจัดเก็บจากกำไรสุทธิ หากยอมให้นำรายจ่ายซึ่งกำหนดขึ้นภายหลังจากผลกำไรเมื่อสิ้นรอบระยะเวลาบัญชียอมเท่ากับทำให้กำไรสุทธิซึ่งเป็นฐานภาษีลดลง

ดังนั้นหากเป็นรายจ่ายที่กำหนดจ่ายโดยหลักเกณฑ์อื่น ซึ่งมีใช้ผลกำไรที่ได้เมื่อสิ้นสุดรอบระยะเวลาบัญชีรายจ่ายนั้นย่อมสามารถนำมาหักในการคำนวณภาษีเงินได้นิติบุคคลได้

(20) รายจ่ายที่กำหนดโดยพระราชกฤษฎีกา

“รายจ่ายที่มีลักษณะทำนองเดียวกับที่ระบุไว้ใน (1) ถึง (19) ตามที่จะได้กำหนดโดยพระราชกฤษฎีกา”

ปัจจุบันมีพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยรายจ่ายที่ไม่ให้ถือเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิ (ฉบับที่ 315) พ.ศ.2540 กำหนดให้รายจ่ายต่อไปนี้ไม่ให้ถือเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิ

รายจ่ายที่เป็นมูลค่าต้นทุนของทรัพย์สินประเภทรถยนต์นั่งและรถยนต์โดยสารที่มีที่นั่งไม่เกิน 10 คนตามกฎหมายว่าด้วยพิกัดอัตราภาษีสรรพสามิตเฉพาะส่วนที่เกิน 1 ล้านบาท เว้นแต่ในกรณีที่บริษัทประกอบธุรกิจซื้อขายหรือให้เช่าซื้อรถยนต์ประเภทดังกล่าวไว้เพื่อเป็นสินค้าหรือในกรณีที่บริษัทประกอบธุรกิจให้เช่ารถยนต์ มีรถยนต์ประเภทดังกล่าวไว้เพื่อการให้เช่าเฉพาะมูลค่าต้นทุนส่วนที่เหลือหลังจากหักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคา ตามมาตรา 654 ทวิ (2) แห่งประมวลรัษฎากร

และรายจ่ายที่เป็นค่าเช่าทรัพย์สินประเภทรถยนต์นั่งและรถยนต์โดยสารที่มีที่นั่งไม่เกิน 10 คนตามกฎหมายว่าด้วยพิกัดอัตราภาษีสรรพสามิต เฉพาะส่วนที่เกินคันละ 36,000 บาทต่อเดือนในกรณีที่เช่าเป็นรายเดือนหรือรายปี หรือค่าเช่าส่วนที่เกินคันละ 1,200 บาทต่อวันในกรณีที่เช่าเป็นรายวันเศษของเดือนให้คิดเป็นวัน หากเช่าไม่ถึงหนึ่งวันให้คำนวณค่าเช่าตามส่วนของระยะเวลาที่เช่า ทั้งนี้ โดยรวมภาษีมูลค่าเพิ่มด้วย

3 อัตราภาษี²³

อัตราภาษีเงินได้นิติบุคคลสำหรับฐานกำไรสุทธินั้นเป็นอัตราคงที่ในอัตราร้อยละ 30 ของกำไรสุทธิ ทั้งนี้ อัตราภาษีเงินได้นิติบุคคลอาจลดอัตราลงได้ในกรณีตามมาตรา 3 (1) ซึ่งได้บัญญัติให้อำนาจรัฐบาลตราพระราชกฤษฎีกาเพื่อลดอัตราหรือยกเว้นเพื่อให้เหมาะสมกับเหตุการณ์กิจการหรือสภาพของท้องถิ่นบางแห่งหรือทั่วไป ยกตัวอย่างเช่น

- พระราชกฤษฎีกาฯ (ฉบับที่ 18) พ.ศ. 2505 กำหนดให้มีการลดอัตราภาษีเงินได้ ตามความตกลงว่าด้วยการเก็บภาษีซ้อนระหว่างประเทศที่ประเทศไทยได้ทำไว้กับประเทศต่าง ๆ โดยลดอัตราภาษีลงตามที่ได้มีข้อตกลงกันไว้ในความตกลงระหว่างกัน สิ้นสุดแล้วแต่จะเป็นเงินได้ประเภทใด และอัตราภาษีที่ประเทศไทยจัดเก็บต้องไม่เกินกว่าอัตราที่ทำความตกลงกัน

- พระราชกฤษฎีกาฯ (ฉบับที่ 260) พ.ศ. 2535 กำหนดให้มีการลดอัตราภาษีเงินได้ เหลืออัตราร้อยละ 10 ของกำไรสุทธิ เฉพาะกำไรสุทธิส่วนที่ได้จากการประกอบกิจการวิเทศชน

²³ ชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม, *อั่งแล้วเชิงอรรถที่* 8, น.85-88.

กิจ ตามประกาศกระทรวงการคลัง เรื่อง การประกอบกิจการวิเทศธนกิจของธนาคารพาณิชย์ ลงวันที่ 16 กันยายน 2535 หรือที่จะมีการแก้ไขเพิ่มเติมต่อไป และตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขตามที่อธิบดีประกาศกำหนด

- พระราชกฤษฎีกาฯ (ฉบับที่ 387) พ.ศ. 2544 กำหนดให้มีการลดอัตราภาษีเงินได้นิติบุคคลให้แก่บริษัทที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ในประเทศไทย

1. ให้ลดอัตราภาษีเงินได้นิติบุคคลเหลืออัตราร้อยละ 25 ของกำไรสุทธิเฉพาะส่วนที่ไม่เกิน 300 ล้านบาท เป็นเวลา 5 รอบระยะเวลาบัญชีต่อเนื่องกัน นับแต่รอบระยะเวลาบัญชีแรกที่เริ่มในหรือหลังวันที่ 6 กันยายน 2544 ทั้งนี้ เฉพาะบริษัทที่มีหลักทรัพย์จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยตามกฎหมายว่าด้วยหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ก่อนวันที่ 6 กันยายน 2544

2. ให้ลดอัตราภาษีเงินได้นิติบุคคลเหลืออัตราดังต่อไปนี้ เป็นเวลา 5 รอบระยะเวลาบัญชีต่อเนื่องกัน นับแต่รอบระยะเวลาบัญชีแรกที่เริ่มในหรือหลังวันที่บริษัทที่มีหลักทรัพย์มาจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยตั้งแต่วันที่ 6 ตุลาคม 2544

(1) ร้อยละ 20 ของกำไรสุทธิ สำหรับบริษัทที่นำหลักทรัพย์มาจดทะเบียนกับตลาดหลักทรัพย์ตามข้อบังคับตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยว่าด้วยการรับหลักทรัพย์จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ใหม่

(2) ร้อยละ 25 ของกำไรสุทธิ สำหรับบริษัทที่นำหลักทรัพย์มาจดทะเบียนกับตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยตามกฎหมายว่าด้วยหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์นอกเหนือจากกรณี (1)

- พระราชกฤษฎีกาฯ (ฉบับที่ 394) พ.ศ. 2545 กำหนดให้มีการลดอัตราภาษีเงินได้นิติบุคคลให้แก่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีทุนชำระแล้วในวันสุดท้ายของรอบระยะเวลาบัญชีไม่เกิน 5 ล้านบาท ดังนี้

กำไรสุทธิ 1-1,000,000	อัตราภาษี 20%
กำไรสุทธิ 1,000,001-3,000,000	อัตราภาษี 25%
กำไรสุทธิ 3,000,001 ขึ้นไป	อัตราภาษี 30%

- พระราชกฤษฎีกาฯ (ฉบับที่ 405) พ.ศ. 2545 กำหนดให้มีการลดอัตราภาษีเงินได้นิติบุคคลให้แก่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่จัดตั้งขึ้นเป็นสำนักงานปฏิบัติการภูมิภาค (Regional Operating Headquarters: ROH) ในประเทศไทย ดังนี้

(1) ลดอัตราภาษีเงินได้นิติบุคคลเหลือร้อยละ 10 ของกำไรสุทธิให้แก่ ROH ที่ให้บริการด้านบริหาร ด้านเทคนิคและบริการสนับสนุนด้านอื่น ๆ แก่บริษัทในเครือและหรือสาขา

(2) ลดอัตราภาษีเงินได้นิติบุคคลสำหรับรายได้อื่น ๆ เหลือร้อยละ 10 ของกำไรสุทธิให้แก่ ROH สำหรับเงินได้ค่าสิทธิที่ได้รับจากการวิจัยและพัฒนา และเงินได้ดอกเบี้ยเงินกู้ที่ ROH ได้รับจากบริษัทในเครือและหรือสาขา รวมทั้งยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลสำหรับเงินปันผลที่ ROH ได้รับจากบริษัทในเครือเดียวกันทั้งจากในและต่างประเทศ และยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลกรณีจ่ายเงินปันผลจากกำไรให้แก่บริษัทในเครือในต่างประเทศ

นอกจากนี้ยังมีการลดอัตราภาษีเงินได้นิติบุคคลตามกฎหมายอื่น เช่น กำหนดให้ลดอัตราตามกฎหมายว่าด้วยการส่งเสริมการลงทุน เป็นต้น

4 หลักเกณฑ์ในการจัดภาษีทำขึ้นในเชิงเศรษฐกิจ

ตามที่ได้กล่าวมาแล้วว่าการจัดเก็บภาษีเงินได้จากเงินปันผลที่ผู้ถือหุ้นได้รับก่อให้เกิดการเก็บภาษีซ้อนทางเศรษฐกิจขึ้น ทั้งนี้เนื่องจากประเทศไทยได้จัดเก็บทั้งภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาในเงินปันผลและภาษีเงินได้นิติบุคคลจากกำไรสุทธิของบริษัท ดังนั้นเงินปันผลซึ่งเคยเป็นส่วนหนึ่งของกำไรของบริษัทผู้จ่ายซึ่งได้เสียภาษีเงินได้นิติบุคคลมาแล้วครั้งหนึ่ง

4.1 กรณีบุคคลธรรมดาเป็นผู้ได้รับเงินปันผล

มาตรา 47 ทวิ²⁴ ได้บัญญัติหลักเกณฑ์การได้รับเครดิตภาษีไว้ดังนี้

²⁴ มาตรา 47 ทวิ “ให้ผู้มีเงินได้ตามมาตรา 40 (4)(ข) ซึ่งได้รับจากบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายไทย ได้รับเครดิตในการคำนวณภาษีโดยให้นำอัตราภาษีเงินได้ที่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลนั้นต้องเสียหารด้วยผลต่างของหนึ่งร้อยละด้วยอัตราภาษีเงินได้ดังกล่าวนั้น ได้ผลลัพธ์เท่าใดให้คูณด้วยจำนวนเงินปันผลหรือเงินส่วนแบ่งของกำไรที่ได้รับผลลัพธ์ที่ได้เป็นเครดิตในการคำนวณภาษี ในกรณีที่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลผู้จ่ายเงินได้ประกอบกิจการที่ต้องเสียภาษีเงินได้หลายอัตรา ผู้จ่ายเงินได้ต้องระบุในหนังสือรับรองการหักภาษี ณ ที่จ่ายให้ชัดเจนว่า เงินได้ที่จ่ายนั้นจำนวนใดได้มาจากกิจการที่ต้องเสียภาษีเงินได้ในอัตราใด

(1) ผู้รับเงินปันต้องเป็นผู้มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ไม่ว่าจะเป็นคนธรรมดา คณะบุคคลฯ กองมรดกที่ยังไม่ได้แบ่ง หรือผู้ที่ถึงแก่ความตายระหว่างปีภาษี ซึ่งเป็นผู้ถือหุ้นในบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล

(2) ผู้มีเงินได้ต้องมีภูมิลำเนาอยู่ในประเทศไทยหรือเป็นผู้ที่อยู่ในประเทศไทย

ภูมิลำเนาของบุคคลธรรมดา ได้แก่ ถิ่นอันบุคคลนั้นมีสถานที่อยู่เป็นแหล่งสำคัญ ซึ่งการจะเปลี่ยนภูมิลำเนาจะต้องมีการย้ายถิ่นที่อยู่พร้อมด้วยเจตนาปรากฏชัดแจ้งว่าจะเปลี่ยนภูมิลำเนา ดังนั้น การไปทำงานต่างประเทศหรือไปศึกษาต่อต่างประเทศซึ่งมิได้มีการแสดงเจตนาว่าจะเปลี่ยนภูมิลำเนาจึงยังคงมีภูมิลำเนาอยู่ในประเทศไทย มีสิทธิได้รับเครดิตเงินปันผล

(3) ได้รับเงินได้ที่เป็นเงินปันผลหรือเงินส่วนแบ่งกำไรจากบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายไทย

(4) วิธีคำนวณเครดิตภาษีให้นำอัตราภาษีเงินได้นิติบุคคลที่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลผู้จ่ายเงินปันผลหรือเงินส่วนแบ่งของกำไรนั้นต้องเสียหารด้วยผลต่างของหนึ่งร้อยลบด้วยอัตราภาษีเงินได้ดังกล่าวนั้น ได้ผลลัพธ์เท่าใดให้คุณด้วยจำนวนเงินปันผลหรือเงินส่วนแบ่งของกำไรที่ได้รับ ผลลัพธ์ที่ได้เป็นเครดิตภาษีในการคำนวณภาษี

เครดิตภาษีที่คำนวณได้ตามความในวรรคหนึ่งให้นำมารวมคำนวณเป็นเงินได้พึงประเมินเพื่อเสียภาษีเงินได้ตามเกณฑ์ในมาตรา 48 เป็นเงินภาษีทั้งสิ้นเท่าใดให้นำเครดิตภาษีที่คำนวณได้ดังกล่าวหักออกจากภาษีที่ต้องเสีย ถ้ายังขาดหรือเหลือเท่าใด ให้ผู้มีเงินได้เสียภาษีสำหรับจำนวนที่ขาด หรือมีสิทธิได้รับเงินจำนวนที่เหลือนั้นคืน

ความในวรรคหนึ่งและวรรคสอง มิให้ใช้บังคับแก่ผู้มีเงินได้ซึ่งมิได้มีภูมิลำเนาอยู่ในประเทศไทยและมีได้เป็นผู้ที่อยู่ในประเทศไทย

ในกรณีที่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลผู้จ่ายเงินได้แสดงข้อความที่กำหนดให้ต้องระบุในหนังสือรับรองการหักภาษี ณ ที่จ่ายตามวรรคหนึ่งไม่ถูกต้อง อันเป็นเหตุให้เครดิตภาษีที่คำนวณได้มีจำนวนเกินกว่าที่ผู้มีเงินได้พึงได้รับ ให้ผู้จ่ายเงินได้รับผิดร่วมกับผู้มีเงินได้เท่ากับจำนวนเงินที่ได้รับคืนเกินไปหรือที่ชำระไว้ไม่ครบและถ้าผู้จ่ายเงินได้หรือผู้มีเงินได้ไม่ชำระเงินดังกล่าวภายในเจ็ดวันนับแต่ได้รับหนังสือแจ้งจากพนักงานประเมิน ให้ถือว่าเงินจำนวนที่เรียกให้ชำระเป็นภาษีอากรค้าง ในกรณีที่เจ้าพนักงานประเมินตรวจสอบพบว่าเครดิตภาษีที่คำนวณได้มีจำนวนน้อยกว่าที่ผู้มีเงินได้พึงได้รับ ให้แจ้งผู้มีเงินได้ทราบถึงสิทธิที่จะได้รับเงินที่เหลือนั้นคืนตามกฎหมาย”

จำนวนเครดิตภาษีตามวิธีคำนวณดังกล่าว มีผลให้ผู้รับเงินปันผลได้รับเครดิตภาษี เท่ากับอัตราภาษีเงินได้นิติบุคคลที่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่จ่ายเงินปันผลได้เสียจากกำไร สุทธิไปแล้ว เป็นอัตราส่วนกับเงินกำไรสุทธิที่เหลือหลังจากหักภาษีที่เสียแล้ว

(5) เครดิตภาษีที่ได้รับเป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 39 แห่งประมวลรัษฎากร จึงต้องนำมารวมคำนวณกับเงินได้อื่นเพื่อเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาด้วย

ผู้ได้รับเงินปันผล นอกจากจะได้รับเงินตามจำนวนที่บริษัทจ่ายให้แล้ว ยังได้รับเครดิต ภาษีติดมากับเงินปันผลนั้นด้วยในอัตราที่กฎหมายกำหนด ฉะนั้น เมื่อได้รับเงินปันผลแต่ละคราว จึงเท่ากับได้รับเงินปันผลที่จ่ายให้บวกกับเครดิตภาษีเงินปันผล ซึ่งมีผลเท่ากับเป็นการคืนเงินภาษี ส่วนที่รัฐบาลเก็บจากบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลไปแล้วให้กับผู้ถือหุ้นหรือผู้เป็นหุ้นส่วนซึ่งเป็น เจ้าของกิจการเมื่อมีการแบ่งปันกำไร การคืนเงินภาษีให้ในรูปเครดิตภาษีนี้เป็นผลประโยชน์ที่คิด ค่ารวมได้เป็นเงิน ซึ่งผู้รับจะต้องนำมาคำนวณเป็นเงินได้พึงประเมินเพื่อเสียภาษีพร้อมกับเงินปัน ผลด้วย แล้วจึงนำเครดิตภาษีมาหักออกจากจำนวนภาษีที่จะต้องเสียหากมีเครดิตภาษีเหลืออยู่ก็ จะได้รับคืนจากทางราชการ แต่ถ้าหักแล้วยังขาดอีกเท่าใดก็ต้องเสียภาษีเพิ่มเฉพาะภาษีส่วนที่ยัง ขาดอยู่นั้น²⁵

ซึ่งถือได้เป็นมาตรการขจัดการเก็บภาษีซ้ำซ้อนจากกำไรสุทธิและเงินปันผลในระบบ Full Imputation กล่าวคือ เป็นการให้เครดิตภาษีเงินปันผลร้อยละ 100 ของภาษีเงินได้นิติบุคคล ที่ได้เสียไปแล้ว ทำให้ไม่มีภาระภาษีตกอยู่กับกำไรของบริษัทในส่วนที่จัดสรรออกมาเป็นเงินปันผล เหลืออยู่เลย

4.2 กรณีนิติบุคคลเป็นผู้ได้รับเงินปันผล

ในกรณีที่ผู้ถือหุ้นเป็นบุคคลธรรมดา วิธีขจัดหรือบรรเทาภาระภาษีซ้ำซ้อนของเงินปัน ผลนั้นได้กล่าวมาแล้วข้างต้น สำหรับกรณีที่ผู้ถือหุ้นเป็นบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลนั้น ปัญหาภาระภาษีซ้ำซ้อนของเงินปันผลเช่นนี้ก็ยังคงมีอยู่ ดังนั้นเพื่อให้เกิดการปฏิบัติในลักษณะ ที่เท่าเทียมกันระหว่างผู้ถือหุ้นที่เป็นบุคคลธรรมดาและผู้ถือหุ้นที่เป็นนิติบุคคลจึงกำหนดวิธีขจัด ภาระภาษีซ้ำซ้อนของเงินปันผลระหว่างบริษัท (intercorporate dividend) นี้ไว้ด้วย การให้การ

²⁵ ไพจิตร โรจนวานิช, คำอธิบายประมวลรัษฎากร, (กรุงเทพมหานคร:บริษัท สาม เจริญพาณิชย์(กรุงเทพ) จำกัด, 2544) น.1-155 – 1-157.

ขจัดหรือบรรเทาภาระภาษีซ้ำซ้อนของเงินปันผลในรูปของวิธีเครดิตซึ่งใช้กับกรณีผู้ถือหุ้นเป็นบุคคลธรรมดา นั้น โดยทั่วไปก็สามารถนำมาใช้ได้กับกรณีผู้ถือหุ้นเป็นบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ส่วนขนาดของการขจัดหรือบรรเทาภาระภาษีซ้ำซ้อนของเงินปันผลที่ให้นั้นจะเป็นเท่าใดจะขึ้นอยู่กับนโยบายของแต่ละประเทศเป็นสำคัญ

สำหรับในกรณีของประเทศไทย มาตราการเพื่อแก้ปัญหาภาระภาษีซ้ำซ้อนของเงินปันผลระหว่างบริษัท²⁶ ปรากฏออกมาในรูปเงื่อนไขเกี่ยวกับการคำนวณกำไรสุทธิในส่วนของเงินปันผลที่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลได้รับมาว่าจะต้องนำมารวมคำนวณเป็นรายได้ทั้งหมด (คือไม่ได้รับยกเว้นหรือลดหย่อนเลย) หรือนำมารวมคำนวณเป็นรายได้เพียงกึ่งหนึ่ง หรือได้รับยกเว้นไม่ต้องนำมารวมคำนวณเป็นรายได้ทั้งหมด สรุปสาระสำคัญได้ตามตารางต่อไปนี้

ตาราง 2

การคำนวณกำไรสุทธิในส่วนของเงินปันผลที่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลได้รับมา

ผู้จ่ายเงินปันผล หรือเงินส่วน แบ่งกำไร	บริษัทที่ตั้ง ขึ้นตาม กฎหมาย ไทย (รวมทั้ง บริษัทจดทะเบียน)	ห้างหุ้นส่วน นิติบุคคล	กิจการ ร่วมค้า	กองทุน รวม	สถาบันการเงิน ที่มีกฎหมาย จัดตั้งขึ้น สำหรับให้กู้ยืม เพื่อส่งเสริม เกษตรกรรม พาณิชยกรรม หรือ อุตสาหกรรม	นิติบุคคลที่ ตั้งขึ้นตาม กฎหมาย ต่างประเทศ
ผู้รับ เงินปันผล หรือเงิน ส่วนแบ่งกำไร						
1) บริษัทจดทะเบียนกับตลาด หลักทรัพย์	ยกเว้น	ไม่ยกเว้น	ยกเว้น	ยกเว้น	ยกเว้น	ไม่ยกเว้น
2) บริษัทที่ตั้งขึ้น ตามกฎหมายไทยที่ มิใช่บริษัทจดทะเบียน	ยกเว้น	ไม่ยกเว้น	ยกเว้น	ยกเว้น	ยกเว้น	ไม่ยกเว้น
ก. กรณีถือหุ้นในนิติ บุคคลที่จ่ายเงินปัน	ยกเว้น	ไม่ยกเว้น	ยกเว้น	ยกเว้น	ยกเว้น	ไม่ยกเว้น

²⁶ มาตรา 65 ทวิ (10) ประมวลรัษฎากร

ผลไม่น้อยกว่าร้อยละ 25 ของหุ้นทั้งหมดที่มีสิทธิออกเสียงและผู้จ่ายเงินปันผลไม่มีการถือหุ้นไม่ว่าโดยทางตรงหรือโดยอ้อมในบริษัทผู้รับเงินปันผล						
ข. กรณีอื่น ๆ	ยกเว้นกึ่งหนึ่ง	ไม่ยกเว้น	ยกเว้นกึ่งหนึ่ง	ยกเว้นกึ่งหนึ่ง	ยกเว้นกึ่งหนึ่ง	ไม่ยกเว้น
3) ห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลและผู้เสียภาษีเงินได้นิติบุคคลอื่น ๆ	ไม่ยกเว้น	ไม่ยกเว้น	ไม่ยกเว้น	ไม่ยกเว้น	ไม่ยกเว้น	ไม่ยกเว้น

หมายเหตุ กรณีเงินปันผลหรือเงินส่วนแบ่งกำไรมีพระราชกฤษฎีกา (ฉบับที่ 10) พ.ศ.2500 ซึ่งแก้ไขเพิ่มเติมโดยพระราชกฤษฎีกาฉบับที่ 108 พ.ศ. 2524 ยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลสำหรับเงินปันผลหรือเงินส่วนแบ่งกำไรที่ได้จากกิจการร่วมค้าที่ประกอบกิจการในประเทศไทย ให้แก่บริษัท หรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายไทย และบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายต่างประเทศและประกอบกิจการในประเทศไทย

ที่มา : ศุภรัตน์ วัฒนกุล และ ชาตรี ตันติวานิชกิจ, เอกสารการสอนชุดวิชากฎหมายภาษีอากร 1, หน่วยที่ 9 ทฤษฎีภาษีเงินได้นิติบุคคล, (นนทบุรี: สำนักพิมพ์มหาวิทยาลัย สุโขทัยธรรมมาธิราช, 2547) น.59-61.

จากตารางข้างต้นจะเห็นได้ว่า การให้สิทธิประโยชน์เกี่ยวกับการยกเว้นภาษีหรือยกเว้นกึ่งหนึ่งสำหรับเงินปันผลหรือเงินส่วนแบ่งกำไรนั้นให้เฉพาะผู้รับที่เป็นบริษัทจำกัดที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายไทยเท่านั้น ไม่ครอบคลุมถึงห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลไม่ว่าจะตั้งขึ้นตามกฎหมายของประเทศใดและนิติบุคคลทั้งหลายที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายต่างประเทศ และขณะเดียวกันเงินปันผลหรือเงินส่วนแบ่งกำไรที่จะได้รับยกเว้นภาษี หรือยกเว้นกึ่งหนึ่งก็ต้องเป็นเงินที่จ่ายโดยบริษัทจำกัดที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายไทย หรือกิจการร่วมค้าหรือกองทุนรวมหรือสถาบันการเงินที่มีกฎหมายโดยเฉพาะของประเทศไทยจัดตั้งขึ้นสำหรับให้กู้ยืมเงินเพื่อส่งเสริมเกษตรกรรมพาณิชยกรรมหรืออุตสาหกรรมเท่านั้น ไม่รวมไปถึงเงินที่จ่ายโดยห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลในรูปอื่นที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายไทย และที่จ่ายโดยนิติบุคคลทั้งหลายที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายต่างประเทศ สำหรับกรณีการยกเว้น

ภาษีเงินปันผลให้กับบริษัทจำกัดที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายไทยที่มีได้เป็นบริษัทจดทะเบียนถือหุ้นในบริษัทจำกัดผู้จ่ายเงินปันผลไม่น้อยกว่าร้อยละ 25 ของหุ้นทั้งหมดที่มีสิทธิออกเสียง โดยที่บริษัทผู้จ่ายเงินปันผลนั้นไม่มีการถือหุ้นไม่ว่าโดยตรงหรือโดยอ้อมในบริษัทผู้รับเงินปันผลนั้น มีวัตถุประสงค์เพื่อขจัดอุปสรรคทางด้านภาษีอากรที่มีต่อการตั้งบริษัทเพื่อการถือหุ้น (Holding Company) การยกเว้นภาษีเงินปันผลระหว่างบริษัทนี้จะมีผลช่วยส่งเสริมและพัฒนาการจัดรูปองค์กรทางธุรกิจให้เป็นไปในเชิงที่มีประสิทธิภาพยิ่งขึ้น รวมทั้งจะมีผลช่วยจูงใจให้บริษัทต่างประเทศเข้ามาจัดตั้งบริษัททำนองนี้ในประเทศไทยเพื่อควบคุมการดำเนินการของบริษัทในเครือในภูมิภาคนี้มากยิ่งขึ้น

นอกจากจะกำหนดเงื่อนไขในลักษณะข้างต้นแล้วในประมวลรัษฎากรยังได้กำหนดเงื่อนไขพิเศษเป็นการเพิ่มเติมอีกว่าเงินปันผล หรือเงินส่วนแบ่งกำไรที่จะได้รับยกเว้นภาษีทั้งจำนวนหรือกึ่งหนึ่งนั้น ต้องเป็นเงินปันผลหรือเงินส่วนแบ่งกำไรที่เกิดจากหุ้นหรือหน่วยลงทุนที่ได้ถือไว้เป็นระยะเวลาไม่น้อยกว่า 3 เดือนก่อนและหลังวันได้รับเงินปันผลหรือเงินส่วนแบ่งกำไรนั้น เหตุที่ต้องกำหนดเงื่อนไขเพิ่มเติมในลักษณะนี้เพื่อเป็นการส่งเสริมการลงทุนระยะยาวระหว่างบริษัทและเพื่อป้องกันการถ่ายโอนหุ้นในระยะสั้นเพื่อประโยชน์ในการหลบเลี่ยงภาษีอากร²⁷

²⁷ ศุภรัตน์ คุ้มณกุล และ ชาตรี ตันติวานิชกิจ, เอกสารการสอนชุดวิชากฎหมายภาษีอากร 1, หน่วยที่ 9 ทฤษฎีภาษีเงินได้นิติบุคคล, (นนทบุรี: สำนักพิมพ์มหาวิทยาลัยสุโขทัยธรรมมาธิราช, 2547) น.59-61.