

บทที่ 4

แนวปฏิบัติทางบัญชีตามพระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุนและกฎหมายอื่น

แนวทางการปฏิบัติของกิจการที่ได้รับการส่งเสริม ในความเป็นจริงนอกจากกิจการจะต้องปฏิบัติตามพระราชบัญญัติการส่งเสริมการลงทุนแล้วกิจการยังคงต้องพิจารณาในประเด็นทางด้านกฎหมายอีกด้วย เพื่อที่กิจการที่ได้รับการส่งเสริมจะสามารถจัดทำบัญชีตามมาตรฐานการบัญชีและหลักการบัญชีที่ยอมรับกันทั่วไปและปฏิบัติตามประมวลรัษฎากรกิจการจะต้องมีการปรับปรุงรายการเมื่อจะต้องยื่นเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล (Corporate Income Tax) และสามารถใช้สิทธิประโยชน์พิเศษที่ได้รับการส่งเสริมการลงทุนได้อย่างสมบูรณ์ ดังนั้นกิจการจะต้องทราบถึงแนวปฏิบัติต่างๆดังนี้

การจัดทำผังบัญชีของกิจการที่ได้รับการส่งเสริมการลงทุน

กิจการควรจัดทำบัญชีโดยแยกรายได้ระหว่างกิจการที่ได้รับการส่งเสริมลงทุน (BOI) และกิจการที่ไม่ได้รับการส่งเสริมการลงทุน (NON BOI) เพื่อความถูกต้องและสะดวกในการที่จะคำนวณกำไรสุทธิ เพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล ตัวอย่างการกำหนดรหัสบัญชีแยกรายได้และรายจ่ายที่ได้รับการส่งเสริม และรายได้และรายจ่ายที่ไม่ได้รับการส่งเสริม และเพื่ออำนวยความสะดวกทำความเข้าใจ จึงได้ตัดตอนบางส่วนมาเพื่อเป็นตัวอย่างดังนี้

ตาราง 1 ผังบัญชีของกิจการที่ได้รับการส่งเสริมการลงทุน

รหัสบัญชี	ชื่อบัญชี
4000-00	รายได้
4100-00	รายได้จากการขาย - BOI
4110-00	รายได้จากการขายสินค้า - BOI
4111-01	รายได้จากการขายสินค้าต่างประเทศ - BOI
4111-02	รายได้จากการขายสินค้าในประเทศ - BOI
4200-00	รายได้จากการขายสินค้า - NON BOI
4210-00	รายได้จากการขายสินค้า - NON BOI
4211-00	รายได้จากการขายสินค้าต่างประเทศ - NON BOI
4212-00	รายได้จากการขายสินค้าในประเทศ - NON BOI

รหัสบัญชี	ชื่อบัญชี
4810-00	รายได้อื่น – BOI
4811-00	รายได้จากการขายเศษวัสดุ – BOI
4812-00	ดอกเบี้ยรับ – BOI
4813-00	กำไร (ขาดทุน) จากอัตราแลกเปลี่ยน – BOI
4819-00	รายได้เบ็ดเตล็ด – BOI
4900-00	รายได้อื่นๆ – non BOI
4910-00	รายได้อื่นๆ - non BOI
4911-00	รายได้จากการขายเศษวัสดุ – non BOI
4912-00	ดอกเบี้ยรับ – non BOI
4913-00	กำไร(ขาดทุน)จากอัตราแลกเปลี่ยน - non BOI
4919-00	รายได้เบ็ดเตล็ด - non BOI
5000-00	ต้นทุนและค่าใช้จ่าย
5100-00	ต้นทุนขาย – BOI
5110-00	ต้นทุนกระดาษ – BOI
5111-00	กระดาษคงเหลือต้นงวด – BOI
5112-00	ซื้อกระดาษ – BOI
5113-00	ค่าขนส่งเข้า – BOI
5114-00	ส่งคืนกระดาษ – BOI
5115-00	ส่วนลดรับ – BOI
5116-00	กระดาษคงเหลือปลายงวด – BOI
5120-00	ต้นทุนผงหมึก – BOI
5130-00	ต้นทุนภาชนะบรรจุ – BOI
5140-00	ค่าใช้จ่ายในการผลิต – BOI
5141-00	ค่าใช้จ่ายพนักงาน – BOI
5141-01	เงินเดือน
5141-02	ค่าแรงงาน

รหัสบัญชี	ชื่อบัญชี
5141-03	ค่าล่วงเวลา
5141-04	เบี้ยเลี้ยง
5141-05	เงินพิเศษ
5141-06	โบนัส
5142-00	ค่าสาธารณูปโภค – BOI
5143-00	ค่าซ่อมแซมบำรุงรักษา – BOI
5144-00	ค่าเสื่อมราคาและรายจ่ายตัดบัญชี – BOI
5149-00	ค่าใช้จ่ายในการผลิต – ค่าเช่า – BOI
5150-00	สินค้าสำเร็จรูปต้นงวด – BOI
5160-00	สินค้าสำเร็จรูปปลายงวด – BOI
5200-00	ต้นทุนขาย – NON BOI
5210-00	ต้นทุนกระดาษ – NON BOI
5211-00	กระดาษคงเหลือต้นงวด – NON BOI
5212-00	ซื้อกระดาษ – NON BOI
5213-00	ค่าขนส่งเข้า – NON BOI
5214-00	ส่งคืนกระดาษ – NON BOI
5215-00	ส่วนลดรับ – NON BOI
5216-00	กระดาษคงเหลือปลายงวด – NON BOI
5220-00	ต้นทุนผงหมึก – NON BOI
5230-00	ต้นทุนภาชนะบรรจุ – NON BOI
5240-00	ค่าใช้จ่ายในการผลิต – NON BOI
5241-00	ค่าใช้จ่ายพนักงาน – NON BOI
5241-01	เงินเดือน
5241-02	ค่าแรงงาน
5241-03	ค่าล่วงเวลา
5241-04	เบี้ยเลี้ยง
5241-05	เงินพิเศษ
5241-06	โบนัส
5242-00	ค่าสาธารณูปโภค – NON BOI

รหัสบัญชี	ชื่อบัญชี
5243-00	ค่าซ่อมแซมบำรุงรักษา – NON BOI
5244-00	ค่าเสื่อมราคาจ่ายตัดบัญชี – NON BOI
5249-00	ค่าใช้จ่ายในการผลิต – ค่าเช่า – NON BOI
5250-00	สินค้าสำเร็จรูปต้นงวด – NON BOI
5260-00	สินค้าสำเร็จรูปปลายงวด – NON BOI
6000-00	ค่าใช้จ่ายในการขายและบริหาร
6100-00	ค่าใช้จ่ายในการขายและบริหาร – BOI
6110-00	ค่าใช้จ่ายในการขาย – BOI
6111-00	ค่าใช้จ่ายในการขาย – หมวดค่าใช้จ่ายพนักงาน
6112-00	ค่าใช้จ่ายในการขาย – หมวดค่าใช้จ่ายในการเดินทาง
6113-00	ค่าใช้จ่ายในการขาย – หมวดค่าธรรมเนียม
6114-00	ค่าใช้จ่ายในการขาย – หมวดภาษี
6115-00	ค่าใช้จ่ายในการขาย – หมวดค่าใช้จ่ายด้านตลาด
6116-00	ค่าใช้จ่ายในการขาย – ค่าใช้จ่ายในการดำเนินงาน
6120-00	ค่าใช้จ่ายในการบริหาร – BOI
6121-00	ค่าใช้จ่ายในการบริหาร – หมวดค่าใช้จ่ายพนักงาน
6122-00	ค่าใช้จ่ายในการบริหาร – หมวดสาธารณูปโภค
6123-00	ค่าใช้จ่ายในการบริหาร – หมวดค่าซ่อมแซมรักษา
6124-00	ค่าใช้จ่ายในการบริหาร – ค่าเสื่อมราคาจ่ายตัดบัญชี
6125-00	ค่าใช้จ่ายในการบริหาร – ค่าใช้จ่ายในการเดินทาง
6126-00	ค่าใช้จ่ายในการบริหาร – หมวดค่าธรรมเนียม
6127-00	ค่าใช้จ่ายในการบริหาร – หมวดภาษี
6128-00	ค่าใช้จ่ายในการบริหาร – ค่าใช้จ่ายในการดำเนินงาน
6200-00	ค่าใช้จ่ายในการขายและบริหาร – NON BOI
6210-00	ค่าใช้จ่ายในการขาย – NON BOI
6211-00	ค่าใช้จ่ายในการขาย – หมวดค่าใช้จ่ายพนักงาน
6212-00	ค่าใช้จ่ายในการขาย – หมวดค่าใช้จ่ายในการเดินทาง
6213-00	ค่าใช้จ่ายในการขาย – หมวดค่าธรรมเนียม
6214-00	ค่าใช้จ่ายในการขาย – หมวดภาษี

รหัสบัญชี	ชื่อบัญชี
6215-00	ค่าใช้จ่ายในการขาย-หมวดค่าใช้จ่ายด้านตลาดขาย
6216-00	ค่าใช้จ่ายในการขาย-ค่าใช้จ่ายในการดำเนินงาน
6220-00	ค่าใช้จ่ายในการบริหาร-BOI
6221-00	ค่าใช้จ่ายในการบริหาร-หมวดค่าใช้จ่ายพนักงาน
6222-00	ค่าใช้จ่ายในการบริหาร-หมวดสาธารณูปโภค
6223-00	ค่าใช้จ่ายในการบริหาร-หมวดค่าซ่อมแซมรักษา
6224-00	ค่าใช้จ่ายในการบริหาร-ค่าเสื่อมรายจ่ายรอดัตต์บัญชี
6225-00	ค่าใช้จ่ายในการบริหาร-ค่าใช้จ่ายในการเดินทาง
6226-00	ค่าใช้จ่ายในการบริหาร-หมวดค่าธรรมเนียม
6227-00	ค่าใช้จ่ายในการบริหาร-หมวดภาษี
6228-00	ค่าใช้จ่ายในการบริหาร-ค่าใช้จ่ายในการดำเนินงาน
6900-00	ดอกเบี้ยจ่าย
6910-00	ดอกเบี้ยจ่าย - BOI
6920-00	ดอกเบี้ยจ่าย - NON BOI

เงื่อนไขเกี่ยวกับรายได้

1. วันที่เริ่มมีรายได้จากการประกอบกิจการที่ได้รับการส่งเสริมลงทุน

วันเริ่มมีรายได้ของกิจการ สำหรับกิจการที่ได้รับการส่งเสริมลงทุน คือวันเริ่มมีรายได้จริงของกิจการ หรือวันที่มีการรับรู้รายได้ตามเกณฑ์สิทธิ แล้วแต่วันใดจะเกิดขึ้นก่อน และให้ถือเป็นวันที่เริ่มต้นระยะเวลาการใช้สิทธิประโยชน์และได้รับยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคล ซึ่งต้องไม่น้อยกว่า 3 ปี แต่ไม่เกิน 8 ปี นับแต่วันที่มีรายได้จากการประกอบกิจการนั้น ซึ่งวันที่เริ่มมีรายได้นั้นอาจจะนับจากวันที่ต่างๆดังนี้

1.1 รายได้ที่เกิดจากการขายสินค้า

รายได้จากการขายสินค้านี้หมายรวมถึงการขายสินค้าตัวอย่างหรือขายสินค้าที่ได้จากการทดลองการผลิตของกิจการ โดยต้องไม่เป็นสินค้าที่ผลิตได้ก่อนวันที่ได้รับอนุมัติให้ได้รับสิทธิและประโยชน์ตามที่ระบุในบัตรส่งเสริม ให้ถือวันที่มีรายได้จากการขายสินค้านี้ดังกล่าวเป็นวันเริ่มมีรายได้จากการประกอบกิจการที่ได้รับการส่งเสริม

ดังนั้นหากกิจการที่ได้รับการส่งเสริมได้ขายผลิตภัณฑ์ที่เกิดจากการทดลองเครื่องจักร หรือสินค้าตัวอย่างแล้ว กิจการก็จะต้องเริ่มนับกิจการได้มีรายได้จากการประกอบกิจการที่ได้รับการส่งเสริม

การลงทุนแล้ว ดังนั้นระยะเวลา 3 ปี หรือ 8 ปี ที่ได้รับการส่งเสริมการลงทุนก็เริ่มนับตั้งแต่วันที่ขายสินค้า ตัวอย่างนั้น ซึ่งอาจทำให้กิจการขาดประโยชน์จากระยะเวลาดังกล่าว เพราะช่วงที่มีรายได้จากการประกอบกิจการมากก็คือช่วงท้ายของการส่งเสริมการลงทุนมากกว่าช่วงแรก

1.2 วันที่เริ่มมีรายได้จากการประกอบกิจการที่ได้รับการส่งเสริมการลงทุน หมายถึงวันที่รับรู้รายได้จากการประกอบกิจการตามที่ได้รับการส่งเสริมการลงทุน โดยรายได้จากการประกอบกิจการนี้จะต้องรับรู้ตามเกณฑ์สิทธิ ซึ่งรายได้ตามเกณฑ์สิทธินี้จะถือว่าไม่ว่ากิจการจะได้รับชำระราคาแล้วหรือไม่ก็ตาม และรายได้ดังกล่าวต้องไม่เกิดขึ้นก่อนวันที่ได้รับอนุมัติให้ได้รับสิทธิประโยชน์ มิเช่นนั้นกิจการก็ต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลจากการประกอบกิจการที่ไม่ได้รับการส่งเสริมการลงทุนทันที เช่น กิจการได้เริ่มส่งออกสินค้าตามโครงการที่ได้รับการส่งเสริม แม้ว่ากิจการจะยังไม่ได้รับการชำระค่าสินค้านั้นก็ตาม ให้ถือว่าวันที่ส่งออกเป็นวันที่ขายสินค้าและถือเป็นวันเริ่มมีรายได้จากการประกอบกิจการเป็นวันแรกด้วย

ตัวอย่างที่ 1 วันที่เริ่มมีรายได้ของกิจการ BOI ก็คือวันที่กิจการเริ่มมีรายได้จริง หรือมีรายได้ตามเกณฑ์สิทธิ แล้วแต่ว่าอย่างไรจะเกิดขึ้นก่อน เช่น

กรณีรายได้ที่เกิดขึ้นจริงจากการขายสินค้า เช่น กิจการได้รับบัตรส่งเสริมลงวันที่ 7 ก.ค. 2539 ซึ่งได้รับการยกเว้นภาษีนิติบุคคลเป็นเวลา 10 ปี แต่วันที่กิจการเริ่มมีรายได้วันแรกคือเมื่อวันที่ 30 มี.ค. 2540 และได้รับอนุญาตให้เปิดดำเนินการได้ตั้งแต่วันที่ 4 ม.ค. 2541 ดังนั้นกิจการจะได้รับยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคล ตั้งแต่วันที่ 30 มี.ค. 2540 จนถึงวันที่ 29 มี.ค. 2550

กรณีรายได้ที่เกิดขึ้นตามเกณฑ์สิทธิ ซึ่งกิจการอาจยึดวันที่ตามใบขน เช่น กิจการได้รับบัตรส่งเสริมวันที่ 30 ต.ค. 2540 ซึ่งได้รับยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลเป็นเวลา 10 ปี นับแต่วันที่เริ่มมีรายได้ แต่บริษัทมีการจัดส่งสินค้าไปให้กับลูกค้าโดยยังมิได้รับชำระเงินตามใบขนขาออกวันที่ 15 ธ.ค. 2540 ดังนั้นกิจการจะได้รับการยกเว้นภาษีตั้งแต่วันที่ 15 ธ.ค. 2540 จนถึงวันที่ 14 ธ.ค. 2550

ตัวอย่างที่ 2 กรณีบริษัทได้รับ BOI มีกำหนด 6 ปี นับแต่วันที่เริ่มมีรายได้ซึ่งระยะเวลาสิ้นสุดที่จะได้รับการส่งเสริมคือวันที่ 13 ก.พ. 2537 แต่รอบระยะเวลาบัญชีของกิจการคือ 1 ก.ค. ถึง 30 มิ.ย. ดังนั้นการเฉลี่ยรายได้ กิจการต้องแบ่งรายได้ออกเป็น 2 ส่วน คือ

ส่วนที่ 1 รายได้ของกิจการตั้งแต่วันที่ 1 ก.ค. 2536 ถึง 13 ก.พ. 2537 ซึ่งกิจการจะได้รับการยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคล

ส่วนที่ 2 รายได้ของกิจการตั้งแต่วันที่ 14 ก.พ. 2537 ถึง 30 มิ.ย. 2537 ซึ่งพ้นระยะเวลาการได้รับยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลแล้ว กิจการก็จะต้องนำรายได้ดังกล่าวมาเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล

ตัวอย่างที่ 3 บริษัทประกอบกิจการประเภทกิจการขนส่งทางเรือระหว่างประเทศ โดยมีโครงการจะได้รับการส่งเสริมการลงทุนจากคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุน แต่ระหว่างที่รออนุมัติจากคณะกรรมการฯ บริษัทได้ซื้อเรือสินค้าและเริ่มมีรายได้ในวันที่ได้รับโอนกรรมสิทธิ์เรือสินค้านั้นในทันที ซึ่งต่อมาเมื่อบริษัทได้รับบัตรส่งเสริมการลงทุนและระบุว่า “ให้ได้รับยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลสำหรับกำไรสุทธิจากการประกอบกิจการที่ได้รับการส่งเสริมกำหนดเวลา 5 ปี นับตั้งแต่วันที่เริ่มมีรายได้จากการประกอบกิจการนั้น”

วันที่เริ่มมีรายได้จากการประกอบกิจการตามมาตรา 31 วรรคหนึ่ง แห่งพระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุน พ.ศ. 2520 นั้นให้หมายถึงวันที่เริ่มมีรายได้จากกิจกรรมที่ได้รับการส่งเสริมไม่ว่าจะ ได้รับเงินหรือไม่ได้รับชำระเงิน แต่การประกอบกิจการดังกล่าวต้องไม่เกิดขึ้นก่อนวันที่กิจการได้รับอนุมัติให้ได้รับสิทธิประโยชน์ตามที่ระบุไว้ในบัตรส่งเสริม ดังนั้นวันที่เริ่มมีรายได้ของกิจการจึงหมายถึงวันที่กิจการเริ่มมีรายได้จากค่ารับจ้างขนส่งจากกิจการขนส่งทางเรือตามที่ได้รับการส่งเสริมการลงทุน โดยไม่รวมถึงรายได้ค่าขนส่งทางเรือที่ได้รับก่อนวันที่กิจการได้รับการอนุมัติให้ได้รับสิทธิประโยชน์ตามที่ระบุไว้ในบัตรส่งเสริมการลงทุน

2. รายได้ที่ได้รับสิทธิประโยชน์สำหรับกิจการที่ได้รับการส่งเสริมการลงทุน

ในส่วนของรายได้สำหรับกิจการที่ได้รับการส่งเสริมการลงทุน ได้มีการแบ่งประเภทของรายได้ไว้ดังนี้

2.1 รายได้จากการจำหน่ายผลิตภัณฑ์ ผลิตภัณฑ์ หรือการให้บริการตามโครงการที่ได้รับการส่งเสริมไม่เกินปริมาณการผลิตต่อปี หรือไม่เกินขนาดของกิจการที่ให้บริการตามที่ระบุไว้ในบัตรส่งเสริม นอกจากนี้หากผู้ได้รับการส่งเสริมการลงทุนสามารถใช้เครื่องจักรที่ได้รับยกเว้นภาษีอากรไปรับจ้างผลิตผลิตภัณฑ์ชนิดเดียวกับที่ตนได้รับการส่งเสริม โดยไม่ต้องขออนุญาต และรายได้ที่เกิดขึ้นนี้ยังคงถือเป็นรายได้ที่ได้รับการส่งเสริมและได้รับการยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคล

ตัวอย่างที่ 4 รายได้จากการจำหน่ายผลิตภัณฑ์ ผลิตภัณฑ์ หรือการให้บริการตามโครงการที่ได้รับ BOI ไม่เกินปริมาณการผลิตต่อปี หรือไม่เกินขนาดของกิจการที่ให้บริการตามที่ระบุไว้ในบัตร เช่น

กรณีบริษัทได้รับการส่งเสริมการลงทุน โดยระบุขนาดของกิจการว่าจะต้องมีกำลังการผลิตเต็มที่ปีละ 5,000 ตัน บริษัทฯเริ่มมีรายได้วันที่ 1 กรกฎาคม 2543 และมีรอบระยะเวลาบัญชีสิ้นสุดวันที่ 31 ธันวาคม ในปี 2543 บริษัทฯขายสินค้าได้ 2,900 ตัน การคำนวณรายได้ที่ได้รับการยกเว้นภาษีเงินได้มีดังนี้

ตาราง 2 แสดงการคำนวณรายได้ที่ได้รับการยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคล

รายละเอียด	จำนวน (ตัน)
กำลังการผลิตไม่เกิน 1 ปี	5,000
สัดส่วนเวลา (ก.ค.-ธ.ค.)	6/12
กำลังการผลิตที่ได้รับการยกเว้นภาษี	2,500
กำลังการผลิตที่บริษัทฯ ผลิตและขายได้	2,900
รายได้ส่วนที่ต้องเสียภาษี	400

ตัวอย่างที่ 5 กรณีบริษัทฯ ได้รับบัตรส่งเสริมหลายใบ และบัตรส่งเสริมบางบัตรหมดอายุแล้ว เช่น กรณีโครงการ ก หมดสิทธิประโยชน์ทางภาษีแล้ว แต่โครงการ ข ยังไม่หมดสิทธิประโยชน์ โดยทั้ง 2 โครงการ ผลิตผลิตภัณฑ์ชนิดเดียวกัน บริเวณเดียวกัน และลงบัญชีแยกกันไม่ได้ ดังนั้นการแบ่งแยกรายได้ของทั้ง 2 โครงการ กิจการสามารถนำรายได้ไปใช้สิทธิประโยชน์ยกเว้นภาษีในโครงการ ข ที่ยังไม่หมดสิทธิก่อน โดยรายได้ดังกล่าวจะต้องไม่เกินกำลังการผลิตที่ระบุไว้ในบัตรส่งเสริมของโครงการ ข ด้วย

2.2 รายได้จากกำหนำยผลพลอยได้ และสินค้ากึ่งสำเร็จรูปตามชนิด และปริมาณที่ระบุไว้ในบัตรส่งเสริม ในบัตรส่งเสริมต้องมีการระบุให้ชัดเจนว่า ผลพลอยได้ที่เกิดขึ้นนั้นคืออะไร ซึ่งรวมเศษซากวัสดุของเสียและของชำรุดที่เกิดจากกระบวนการผลิตผลิตภัณฑ์ตามประเภทกิจการที่ได้รับการส่งเสริมโดยตรงและยังไม่ได้แปรสภาพเป็นอย่างอื่น และรายได้จากการขายเศษวัสดุคิบและของเสียที่เกิดขึ้นจากการผลิตไปเป็นสภาพเดิม แต่ถ้ากิจการมีการแปรสภาพเป็นอย่างอื่น หรือเป็นสินค้าชนิดใหม่แล้ว รายได้จากกำหนำยผลพลอยได้ดังกล่าวจะไม่ได้รับการยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคล

ตัวอย่างที่ 6 กิจการได้รับการส่งเสริมการลงทุนในกิจการผลิตตู้โลหะสำหรับใช้บรรจุอุปกรณ์ไฟฟ้า อิเล็กทรอนิกส์ และโทรคมนาคม ซึ่งในขบวนการขั้นตอนการผลิตสินค้าดังกล่าวจะมีเศษโลหะที่เหลือออกมาจากขบวนการผลิต ดังนั้นหากกรณีที่เกิดการจะนำเศษชิ้นส่วนโลหะไปขายในสภาพที่ยังไม่มีการแปรรูปโลหะเหล่านั้น รายได้จากกำหนำยผลพลอยได้ดังกล่าวจะได้รับการยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลเนื่องจากเป็นรายได้จากการกำหนำยเศษวัสดุของเสียและของชำรุดที่เกิดจากขบวนการผลิตสินค้าของกิจการที่ได้รับการส่งเสริมการลงทุนโดยตรงตามประกาศของกรมสรรพากร เรื่อง การ

คำนวณกำไรสุทธิและขาดทุนสุทธิของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ได้รับการส่งเสริมการลงทุน ลงวันที่ 5 กุมภาพันธ์ พ.ศ.2530 ข้อ 2.2 และในกรณีที่กิจการต้องการจะทำลายเศษวัสดุ กิจการจะต้องแจ้งให้กรมสรรพากรทราบล่วงหน้า 30 วันก่อนวันทำลายซึ่งกรมสรรพากรอาจจะส่งเจ้าหน้าที่ไปดูการทำลายด้วยก็ได้ตามความเหมาะสม และให้เชิญผู้สอบบัญชีของบริษัทไปดูเพื่อเป็นพยานในการทำลายทรัพย์สินนั้น พร้อมทั้งให้ผู้สอบบัญชีรับรองเป็นลายลักษณ์อักษรแนบบคูลด้วย

ตัวอย่างที่ 7 กรณีบริษัทได้จำหน่ายของเสียที่เกิดจากขบวนการผลิตหรือชิ้นส่วนประกอบต่างๆ รายได้จากการจำหน่ายของเสียดังกล่าวจะได้รับยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลก็ต่อเมื่อคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุนพิจารณาเห็นว่า ของเสียที่เกิดจากขบวนการผลิตหรือชิ้นส่วนประกอบต่างๆ เป็นผลพลอยได้ของกิจการที่ได้รับการส่งเสริมการลงทุนและมีการระบุไว้ในบัตรส่งเสริม และไม่ได้มีการแปรสภาพเป็นอย่างอื่น หากกิจการมีการขายเศษซาก ของเสียจากกิจการที่ไม่ได้รับการส่งเสริมการลงทุน รายได้ที่เกิดขึ้นจะไม่ได้รับการยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคล

ตัวอย่างที่ 8 กรณีกิจการมีรายได้จากการขายเศษวัสดุหีบห่อ เช่น ก่อถ่วงกระดาษ ถังไม้ ฯลฯ ซึ่งในขบวนการผลิตกิจการได้สั่งซื้อวัตถุดิบสำหรับผลิตสินค้าที่ได้รับการส่งเสริม จึงทำให้เกิดเศษวัสดุหีบห่อที่ใช้สำหรับบรรจุสินค้าเพื่อการขนส่ง เนื่องจากเศษวัสดุดังกล่าวเกิดจากขบวนการผลิตโดยตรงของกิจการที่ได้รับการส่งเสริมการลงทุนและยังไม่ได้แปรสภาพเป็นอย่างอื่น ดังนั้นกิจการจะได้รับยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลจากรายได้จากการจำหน่ายผลพลอยได้ ตามข้อ 3.2 ของประกาศกรมสรรพากร เรื่องการคำนวณกำไรสุทธิและขาดทุนของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ได้รับการส่งเสริมการลงทุน ลงวันที่ 5 กุมภาพันธ์ 2530

2.3 รายได้จากการจำหน่ายเครื่องจักร ส่วนประกอบ อุปกรณ์ เครื่องมือ เครื่องใช้ และทรัพย์สิน บรรดาที่ใช้ในการประกอบกิจการตามโครงการที่ได้รับการส่งเสริม และหมดสภาพ หรือไม่เหมาะสมที่จะใช้งานต่อไปและต้องไม่เป็นเครื่องมือหรือเครื่องตกแต่งสำนักงานของผู้ที่ได้รับการส่งเสริม ซึ่งต้องได้รับความเห็นชอบจากสำนักงานคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุน และกรมสรรพากร โดยกิจการต้องสามารถพิสูจน์ได้ว่าทรัพย์สินดังกล่าวที่ได้ขายไปนั้นได้ใช้ในการประกอบกิจการจริง เพื่อประโยชน์ในเรื่องของการได้รับยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคล

หากรายได้จากการขายนั้นมีทั้งเครื่องจักร ส่วนประกอบ อุปกรณ์ เครื่องมือ เครื่องใช้ และทรัพย์สินที่ได้ใช้ในการกิจการที่ไม่ได้รับยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลด้วย กิจการก็จะต้องเฉลี่ยรายได้จากการจำหน่ายเครื่องจักร หรือทรัพย์สินดังกล่าว ตามส่วนของรายได้จากกิจการที่ได้รับการยกเว้นภาษีเงิน

ได้นิติบุคคล และที่ไม่ได้รับการยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลด้วย และกรณีที่เกิดการมีเครื่องจักรที่นำเข้าเพื่อใช้ในกิจการที่ได้รับการส่งเสริม เมื่อครบกำหนดเวลา 5 ปีนับแต่วันที่นำเข้าแล้ว หากผู้ประกอบการได้จำหน่ายเครื่องจักรดังกล่าวไปแล้ว กิจการก็จะได้รับสิทธิได้รับยกเว้นอากรขาเข้าด้วย

รายได้ที่ไม่ถือว่าเป็นรายได้จากการจำหน่ายเครื่องจักร ส่วนประกอบ อุปกรณ์ เครื่องมือ เครื่องใช้ และทรัพย์สิน เช่น ในกรณีที่กิจการขายอสังหาริมทรัพย์ เพื่อย้ายสถานประกอบการ โดยมีการขายที่ดินเปล่าหรือที่ดินพร้อมสิ่งปลูกสร้าง เนื่องจากความไม่เหมาะสมของที่ดินหรือที่ตั้งสถานประกอบการ กรณีนี้การขายอสังหาริมทรัพย์ดังกล่าวไม่ถือว่าเป็นรายได้ของกิจการที่ได้รับการยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลและจะไม่ได้รับการยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคล

ตัวอย่างที่ 9 กิจการได้นำเข้าเครื่องจักรจำนวน 8 เครื่องมาเมื่อ พ.ศ. 2536 และ พ.ศ. 2537 โดยที่เครื่องจักรนี้ นำเข้าเกิน 5 ปีแล้ว และได้รับยกเว้นอากรขาเข้าในวันที่นำเข้า เมื่อได้มีการขายเครื่องจักรดังกล่าวในวันที่ 1 พ.ย.2544 จึงได้รับยกเว้นอากรขาเข้าตามมาตรา 10 แห่งพระราชกำหนด พิกัดอัตราศุลกากร พ.ศ.2503

ตัวอย่างที่ 10 กรณีมีรายได้จากการจำหน่ายเครื่องจักร ส่วนประกอบ อุปกรณ์ เครื่องมือ เครื่องใช้ หรือทรัพย์สินอื่นๆที่ใช้ในกิจการ BOI และ NON BOI เช่น

กิจการได้ขายเครื่องจักรที่ใช้ในกิจการ BOI และ NON BOI ซึ่งมีราคา 3 ล้านบาทและกิจการได้ใช้มาแล้วเป็นเวลา 8 ปี ในราคา 5 แสนบาท เนื่องจากเครื่องจักรดังกล่าวไม่เหมาะสมที่จะใช้งานได้ต่อไป ดังนั้นรายได้ที่เกิดขึ้นกิจการจะต้องมีการปันส่วนรายได้สำหรับกิจการ BOI และ NON BOI ด้วย ซึ่งกิจการมีรายได้เฉลี่ยตามสัดส่วนของรายได้จากกิจการที่ได้ BOI และ NON BOI เท่ากับ 80 : 20 ดังนั้นรายได้ที่เกิดขึ้นจะเป็นรายได้ของกิจการ BOI เท่ากับ 400,000 บาท (500,000 X 80%) และ NON BOI เท่ากับ 100,000 บาท (500,000 X 20%)

ตัวอย่างที่ 11 บริษัท ก ได้จำหน่ายเครื่องจักรที่นำเข้ามาซึ่งได้ครบกำหนดเวลา 5 ปี ในระหว่างระยะเวลาที่ได้รับการส่งเสริม โดยได้รับการอนุมัติจากสำนักงานคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุนแล้ว แต่บริษัทได้ถูกเรียกเก็บภาษีมูลค่าเพิ่ม ดังนั้นในทางปฏิบัติในกรณีนี้คณะกรรมการส่งเสริมการลงทุนจะปฏิบัติดังนี้คือ กรณีขายเครื่องจักรที่ผิดเงื่อนไขการส่งเสริมการลงทุน คณะกรรมการส่งเสริมการลงทุนได้ขอให้กรมศุลกากรเรียกเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจำนวน 5,745,986 บาท พร้อมเงินเพิ่มเติมละ

86,189.79 บาท ตั้งแต่วันที่ 16 เมษายน 2539 จากการจำหน่ายเรือบรรทุกสินค้าชื่อ “.....” ดังนี้¹

บริษัทได้รับการส่งเสริมกิจการขนส่งทางเรือระหว่างประเทศ โดยได้รับสิทธิยกเว้นอากรขาเข้าเครื่องจักร บริษัทได้นำเข้าเรือชื่อ “.....” ขนาดระวาง 5,934 ตันกรอส เมื่อวันที่ 13 มีนาคม 2539 โดยได้รับสิทธิยกเว้นอากรขาเข้าและได้ยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มตามประกาศอธิบดีกรมสรรพากรเกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม ฉบับที่ 20 ลงวันที่ 27 ธันวาคม 2534 ที่กำหนดให้หนังสือส่งปล่อยเครื่องจักรที่ได้รับยกเว้นอากรขาเข้าของหนังสือสำนักงานคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุนเป็นหนังสือค้ำประกันภาษีมูลค่าเพิ่มและถอนค้ำประกันในคราวเดียวกัน สำนักงานคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุนมีความเห็นว่า กรมศุลกากรไม่ควรต้องเรียกเก็บเงินเพิ่มภาษีมูลค่าเพิ่มดังกล่าวอีก เพราะตั้งแต่เรือนำเข้ามาจนถึงวันที่ได้รับอนุญาตจากสำนักงานคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุนให้จำหน่ายเรือ เรือลำนี้ยังได้รับการส่งเสริมอยู่ และขณะนี้เรือลำดังกล่าวได้ขายต่อให้ผู้อื่นโดยมีการเรียกเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากการขายด้วย จึงขอหารือในประเด็นการเรียกเก็บเงินภาษีมูลค่าเพิ่มว่า จะต้องเสียหรือไม่และหากเสียจะต้องเริ่มนับวันที่คำนวณภาษีอย่างไร

คำวินิจฉัย

1. กรณีการนำเข้าเครื่องจักร (เรือ) ข้างต้น บริษัทมีหน้าที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มโดยให้ความรับผิดชอบเกิดขึ้นเมื่อชำระอากรขาเข้า วงหลักประกันอากรขาเข้า หรือจัดให้มีผู้ค้ำประกันอากรขาเข้า เว้นแต่กรณีไม่ต้องเสียอากรขาเข้า ก็ให้ถือว่าความรับผิดชอบเกิดขึ้นในวันที่มีการออกไปขนสินค้าตามกฎหมายว่าด้วยศุลกากร ตามมาตรา 78/2 (1) แห่งประมวลรัษฎากร แต่เนื่องจากบริษัทได้รับการส่งเสริมการลงทุน บริษัทจะวางเงินประกัน หลักประกัน หรือจัดให้มีผู้ค้ำประกันเพื่อเป็นการประกันภาษีมูลค่าเพิ่มแทนการชำระภาษีก็ได้ ทั้งนี้ตามมาตรา 83/8 แห่งประมวลรัษฎากร ประกอบกับประกาศอธิบดีกรมสรรพากรเกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม ฉบับที่ 20 ธันวาคม พ.ศ.2534

2. กรณีบริษัทได้รับอนุมัติให้จำหน่ายเครื่องจักร (เรือ) ก่อนครบกำหนดจากสำนักงานคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุน จึงถือเป็นการผิดเงื่อนไขในบัตรส่งเสริม บริษัทจึงไม่มีสิทธิในการวางเงินประกัน หลักประกัน หรือจัดให้มีผู้ค้ำประกันเพื่อเป็นการประกันภาษีมูลค่าเพิ่มแทนการชำระภาษีได้ตามมาตรา 83/8 แห่งประมวลรัษฎากร และมีหน้าที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา 78/2 (1) กรณีนี้ถือว่า บริษัทไม่ได้ยื่นแบบแสดงรายการภาษีมูลค่าเพิ่มไว้ภายในกำหนดเวลาจึงต้องเสียเบี้ยปรับ 1 เท่าของเงินภาษีที่ต้องเสียและเงินเพิ่มอีกร้อยละ 1.5 ต่อเดือนหรือเศษของเดือนของเงินภาษีที่ต้องชำระตามมาตรา 89(3) และมาตรา 89/1 แห่งประมวลรัษฎากร

¹ สมเดช โจรจนศรีเสถียร, การบัญชีภาษีอากรของธุรกิจที่ได้รับการส่งเสริมการลงทุน (พิมพ์ครั้งที่ 3), หน้า 260

สำหรับการคำนวณเงินเพิ่มนั้นให้เริ่มนับตั้งแต่วันพ้นกำหนดเวลาการชำระอากรขาเข้า วางหลักประกันอากรขาเข้า หรือจัดให้มีผู้ค้ำประกันอากรขาเข้าตามมาตรา 78/2 (1) และมาตรา 83/8 แห่งประมวลรัษฎากร

(ที่ กค 0811/พ. 06533 ลงวันที่ 7 กรกฎาคม 2542)

ตัวอย่างที่ 12 กรณีกิจการมีรายได้จากการจำหน่ายเครื่องมือเครื่องใช้ หรือเครื่องตกแต่ง ในสำนักงานของผู้ได้รับการส่งเสริม รายได้ดังกล่าวจะไม่ถือว่าเป็นรายได้ที่ได้รับการส่งเสริมการลงทุน เนื่องจากรายได้ดังกล่าวไม่ถือเป็นรายได้จากการจำหน่ายเครื่องจักร ส่วนประกอบ อุปกรณ์ เครื่องมือ เครื่องใช้และทรัพย์สิน

ตัวอย่างที่ 13 บริษัท ก ได้จำหน่ายเครื่องจักรที่นำเข้ามายังได้ครบกำหนดเวลา 5 ปี ในระหว่างระยะเวลาที่ได้รับการส่งเสริม โดยไม่ได้รับการอนุมัติจากสำนักงานคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุน การขายเครื่องจักรดังกล่าวในทางปฏิบัติคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุน จะมีหนังสือแจ้งให้กรมศุลกากรทราบเพื่อดำเนินการจัดเก็บอากรขาเข้าเครื่องจักรหรือวัตถุดิบดังกล่าว ทั้งนี้ โดยอาศัยอำนาจตามพระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุน พ.ศ.2520 ดังนี้

1. หากหนังสือที่สำนักงานคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุนมีไปถึงกรมศุลกากร ขอให้เรียกเก็บอากรตามสภาพ ณ วันนำเข้า กรณีนี้จึงต้องเสียเบี้ยปรับ 1 เท่า และเงินเพิ่มอีกร้อยละ 1.5 ต่อเดือน หรือเศษของเดือนของเงินภาษีที่ต้องชำระ ตามมาตรา 89(3) และมาตรา 89/1 แห่งประมวลรัษฎากร
2. หากหนังสือที่สำนักงานคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุนมีไปถึงกรมศุลกากร ขอให้เรียกเก็บอากรตามสภาพ ณ วันที่คณะกรรมการส่งเสริมการลงทุนกำหนด กรณีนี้จึงไม่มีเบี้ยปรับและเงินเพิ่มแต่ประการใด

ดังนั้นหากบริษัทต้องเสียภาษีอากรขาเข้าแล้วไม่ว่าจะเป็นตามสภาพ ณ วันนำเข้าหรือตามสภาพ ณ วันที่คณะกรรมการส่งเสริมการลงทุนกำหนดก็ตามกิจการก็จะมีหน้าที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มด้วย

2.4 รายได้ประเภทดอกเบี้ย หรือรายได้ข้ออื่น ที่เกิดจากการประกอบธุรกิจ

ก. รายได้ดอกเบี้ย

รายได้จากดอกเบี้ยที่จะถือเป็นรายได้จากการประกอบธุรกิจ จะต้องเป็นรายได้ที่ผู้ได้รับการส่งเสริมได้รับจากการนำเงินทุนหมุนเวียนหรือรายได้จากการขายสินค้าของกิจการ ไปฝากธนาคาร หรือสถาบันการเงิน ซึ่งดอกเบี้ยที่เกิดขึ้นจะเป็นดอกเบี้ยจากเงินฝากประเภทออมทรัพย์ซึ่งใช้สมุดคู่ฝาก

ในการฝาก ถอน และไม่ใช่เช็คในการถอนและดอกเบี้ยดังกล่าวต้องมีจำนวนรวมกันทั้งสิ้นไม่เกินร้อยละ 2 ของรายได้ของกิจการที่ได้รับการส่งเสริมในแต่ละรอบระยะเวลาบัญชี

ตัวอย่างที่ 14 รายได้ดอกเบี้ย หรือรายได้ข้ออื่นที่เกิดจากการใดๆ อันเป็นปกติธุระ ในการประกอบกิจการเป็นรายได้ที่ได้รับการยกเว้นภาษีเงินได้ รายได้ดอกเบี้ยเงินฝากกับธนาคารหรือสถาบันการเงินเฉพาะที่ต้องจ่ายคืนเมื่อทวงถามประเภทออมทรัพย์ซึ่งใช้สมุดคู่ฝากในการฝากถอน และไม่ใช่เช็คในการถอน โดยมีจำนวนรวมกันไม่เกินร้อยละ 2 ของรายได้ทั้งสิ้นของกิจการที่ได้รับการส่งเสริมการลงทุน ส่วนที่เกินร้อยละ 2 ของรายได้ต้องนำมารวมคำนวณภาษีเงินได้ อย่างไรก็ตามดอกเบี้ยรับจากตัวสัญญาใช้เงินระยะสั้นที่ฝากกับบริษัทเงินทุนไม่ถือเป็นรายได้จากการประกอบกิจการ ดังนั้นจึงไม่ได้รับการยกเว้นภาษีเงินได้

ข. ดอกเบี้ยรับ

ในกรณีนี้ถือเป็นรายได้จากการประกอบกิจการที่ได้รับการยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคล รายได้ชดเชยค่าดอกเบี้ยที่บริษัทผู้ร่วมลงทุนจากต่างประเทศไม่สามารถหาแหล่งเงินกู้ดอกเบี้ยต่ำมาให้กู้ยืมเพื่อใช้ในกิจการได้ตามสัญญา หรือได้รับเงินชดเชยจากบริษัทประกันภัยในกรณีที่ทรัพย์สินของกิจการเสียหาย กรณีนี้ไม่ถือว่าเป็นรายได้จากการประกอบกิจการและไม่ได้รับการยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคล และหากผู้ได้รับการส่งเสริมประกอบกิจการทั้งที่ได้รับการยกเว้นและไม่ได้รับยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคล ซึ่งกิจการไม่สามารถแบ่งแยกรายได้ดังกล่าวได้อย่างชัดเจน และไม่มีความอื่นที่จะเฉลี่ยรายได้นั้น ให้เฉลี่ยรายได้นั้นออกตามสัดส่วนของรายได้จากกิจการที่ได้รับการยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลและกิจการที่ไม่ได้รับยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคล

ตัวอย่างที่ 15 กิจการได้รับการส่งเสริมการลงทุนตามบัตรการส่งเสริมการลงทุนลงวันที่ 3 มิถุนายน 2541 สำหรับกิจการผลิตป้ายสินค้าโดยได้รับยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลเป็นเวลา 8 ปี กิจการมีรายได้หลักได้แก่ การส่งออกผลิตภัณฑ์ที่ผลิตไปจำหน่ายต่างประเทศ กรณีมีรายได้ข้ออื่น ๆ ซึ่งเกิดเป็นปกติ และเกิดขึ้นเป็นครั้งคราว อันเกี่ยวข้องกับการประกอบกิจการที่ได้รับการส่งเสริมการลงทุน เช่น รายได้ดอกเบี้ยรับจากเงินฝากประเภทสะสมทรัพย์ซึ่งเกิดจากการที่กิจการนำเงินทุนที่ได้รับชำระจากผู้ถือหุ้นไปฝากกับธนาคารโดยจะถอนเมื่อมีความจำเป็นต้องจ่ายเท่านั้น ทั้งนี้ เพื่อให้เงินทุนที่ได้รับชำระจากผู้ถือหุ้นได้รับประโยชน์มากที่สุด

- (ก) ดอกเบี้ยที่ได้รับก่อนวันที่เริ่มมีรายได้จากการประกอบกิจการที่ได้รับการส่งเสริม
- (ข) ดอกเบี้ยที่ได้รับหลังวันที่เริ่มมีรายได้จากการประกอบกิจการที่ได้รับการส่งเสริม

ดอกเบี้ยดังกล่าว จะถือเป็นรายได้จากการประกอบกิจการซึ่งได้รับยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลตามข้อ 2.4 แห่งประกาศกรมสรรพากร ฯลฯ เฉพาะส่วนที่ไม่เกินร้อยละ 2 ของรายได้ทั้งสิ้นของกิจการที่ได้รับการส่งเสริมการลงทุนเท่านั้น

ค. รายได้จากการชดเชยภาษีอากร ต้องเป็นรายได้จากการรับเงินชดเชยตามจำนวนที่ปรากฏในบัตรชดเชยภาษีอากร

ตัวอย่างที่ 16 กิจการได้รับการส่งเสริมการลงทุนในกิจการผลิตภาชนะหรือกล่องกระดาษเพื่อส่งออกไปจำหน่ายยังต่างประเทศ ในกรณีนี้กิจการได้รับการชดเชยค่าภาษีอากรสินค้าส่งออกตามพระราชบัญญัติชดเชยค่าภาษีอากรสินค้าส่งออกที่ผลิตในราชอาณาจักร พ.ศ.2524 โดยได้รับการคืนค่าภาษีอากรจากกรมศุลกากรในอัตรา ก. หรือ อัตรา ข. แล้วแต่กรณี ดังนั้นเงินชดเชยภาษีอากรจากการส่งสินค้า ถือเป็นรายได้จากการประกอบกิจการที่ได้รับการส่งเสริมการลงทุนและที่ได้รับยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลด้วย

ตัวอย่างที่ 17 กิจการได้รับการส่งเสริมการลงทุนในกิจการผลิตตู้สินค้าและให้บริการซ่อมบำรุงรักษาตู้บรรจุสินค้า โดยได้รับยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลสำหรับกำไรสุทธิที่ได้จากการประกอบกิจการที่ได้รับการส่งเสริมการลงทุนตามมาตรา 31 แห่งพระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุน พ.ศ.2520 และในช่วงระยะเวลาที่ประกอบกิจการที่ได้รับการส่งเสริมการลงทุน กิจการมีรายได้จากเงินชดเชยค่าภาษีอากร ดังนั้นรายได้ดังกล่าวจะถือเป็นรายได้จากการประกอบกิจการที่ได้รับการส่งเสริมการลงทุนและได้รับยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลด้วย

ง. กำไรจากการปริวรรตเงินตรา

รายได้จากกำไรจากการปริวรรตเงินตราต่างประเทศต้องเป็นกำไรจากการปริวรรตเงินตราที่เกิดหลังจากกิจการที่ได้รับการส่งเสริมเริ่มมีรายได้จากการประกอบกิจการที่ได้รับการส่งเสริมและต้องเป็นไปตามหลักเกณฑ์ดังต่อไปนี้

(1) กำไรจากการปริวรรตเงินตราซึ่งเกิดจากการดำเนินธุรกิจที่เกี่ยวข้องกับกิจการที่ได้รับการส่งเสริมการลงทุนโดยตรงจากการส่งออกผลิตภัณฑ์ การนำเข้าเครื่องจักร เครื่องมือเครื่องใช้ วัสดุอุปกรณ์ และวัตถุดิบตามโครงการที่ได้รับการส่งเสริมการลงทุน

(2) กำไรจากการปริวรรตเงินตราที่เกิดจากการที่ กิจการนำเงินกู้ยืมเงินตราต่างประเทศเข้ามาใช้ในกิจการตามโครงการที่ได้รับการลงทุน

(3) กำไรจากการปริวรรตเงินตราที่เกิดจากการนำรายได้จากกิจการที่ได้รับการส่งเสริมการลงทุนไปชำระหนี้เงินกู้

(4) กำไรจากการปริวรรตเงินตราที่เกิดจากการนำเงินกู้ยืมเงินตราต่างประเทศเข้ามาใช้ในกิจการตามโครงการที่ได้รับการส่งเสริมการลงทุน

(5) และหากกำไรจากการปริวรรตเงินตราที่เกิดขึ้นกิจการไม่สามารถแยกได้ว่า เป็นรายได้ของกิจการที่ได้รับการส่งเสริมการลงทุนหรือของกิจการที่ไม่ได้รับการส่งเสริมการลงทุน ให้เฉลี่ยรายได้นั้นตามส่วนของรายได้ของแต่ละกิจการ

รายได้ที่ไม่ถือว่าเป็นรายได้จากการกำไรจากการปริวรรตเงินตราต่างประเทศ เช่นกำไรจากการปริวรรตเงินตราที่เกิดจากการนำเงินกู้ยืมเงินตราต่างประเทศเข้ามาใช้ในกิจการ เฉพาะที่คงเหลืออยู่ในวันสุดท้ายของรอบระยะเวลาบัญชีไม่ถือว่าเป็นรายได้จากการประกอบกิจการที่ได้รับการส่งเสริมการลงทุน และไม่ได้รับยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคล เว้นแต่ผู้ได้รับการส่งเสริมการลงทุนสามารถพิสูจน์ได้ว่า เงินกู้ยืมส่วนที่ยังคงเหลืออยู่ ณ มีข้อผูกพันที่ต้องนำไปใช้ในกิจการที่ได้รับการส่งเสริมการลงทุน

ตัวอย่างที่ 18 กิจการได้รับการส่งเสริมการลงทุนตามบัตรการส่งเสริมการลงทุนลงวันที่ 3 มิถุนายน 2541 สำหรับกิจการผลิตป้ายสินค้าโดยได้รับยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลเป็นเวลา 8 ปี กิจการมีรายได้หลักได้แก่ การส่งออกผลิตภัณฑ์ที่ผลิตไปจำหน่ายต่างประเทศ กรณีมีรายได้อื่นๆซึ่งเกิดเป็นปกติและเกิดขึ้นเป็นครั้งคราว อันเกี่ยวข้องกับกิจการประกอบกิจการที่ได้รับการส่งเสริมการลงทุน เช่น กำไรจากการปริวรรตเงินตรา ซึ่งเกิดจากการดำเนินธุรกิจที่เกี่ยวข้องกับกิจการที่ได้รับการส่งเสริมการลงทุน อันได้แก่ การส่งออกผลิตภัณฑ์ การนำเข้าเครื่องมือ เครื่องจักร เครื่องใช้ วัสดุอุปกรณ์ และวัตถุดิบ เป็นต้น

กำไรจากการปริวรรตเงินตราดังกล่าวจะถือเป็นรายได้จากการประกอบกิจการซึ่งได้รับยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลตามข้อ 2.4 แห่งประกาศกรมสรรพากรฯ จะต้องเป็นกำไรที่เกิดจากการดำเนินธุรกิจที่เกี่ยวข้องกับกิจการที่ได้รับการส่งเสริมการลงทุนโดยตรง ตามโครงการที่ได้รับการส่งเสริมการลงทุนเท่านั้น

ตัวอย่างที่ 19 กรณีการหักรายจ่ายผลขาดทุนจากอัตราแลกเปลี่ยน กรณีลูกค้านำของบริษัท ข คือ บริษัท ก เป็นบริษัทที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายไทยและได้รับการส่งเสริมการลงทุนในการประกอบกิจการผลิตและจำหน่ายผลิตภัณฑ์กระดาษ ได้รับสิทธิยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคล สำหรับกำไรสุทธิที่ได้จากการประกอบกิจการที่ได้รับการส่งเสริม มีกำหนดเวลา 8 ปี นับแต่เดือนพฤษภาคม 2541 ซึ่งเป็นวันที่เริ่มมีรายได้จากกิจการส่งเสริมการลงทุน ในระหว่างเดือนมีนาคมถึงธันวาคม พ.ศ.2540 บริษัท ก ได้กู้ยืมเงินจำนวน 15 ล้านบาทหรือยืมเงินจากธนาคารในประเทศเพื่อใช้ซื้อเครื่องจักรมาผลิตสินค้าตามที่ได้รับส่งเสริม

เสริมการลงทุนดังกล่าว บริษัท ก ต้องผ่อนชำระคืนเงินกู้ปีละ 2 ครั้ง ในเดือนมีนาคมและกันยายนของแต่ละปีตั้งแต่ปี พ.ศ.2543 ถึง พ.ศ.2547 รวม 10 งวด

บริษัท ก มีรอบระยะเวลาบัญชีสิ้นสุดวันที่ 31 ธันวาคมของทุกปี ณ วันที่ 31 ธันวาคม 2540 มีผลขาดทุนจากการแปลงค่าเงินกู้ที่มีค่าเป็นเงินตราต่างประเทศให้เป็นเงินบาท ตามมาตรา 65 ทวิ (5) วรรคหนึ่ง แห่งประมวลรัษฎากรเป็นจำนวนเงิน 260 ล้านบาทและได้ใช้สิทธิเลือกหักผลขาดทุนจากอัตราแลกเปลี่ยนดังกล่าวตามส่วนแห่งมูลค่าเงินกู้ที่ถึงกำหนดชำระคืนในการคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลในปี พ.ศ.2543 ถึงปี พ.ศ. 2547 ตามคำสั่งกรมสรรพากร ที่ ท.ป. 72/2540 เรื่องการปฏิบัติเกี่ยวกับการคำนวณรายได้และรายจ่ายของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลเนื่องจากการปรับปรุงระบบการแลกเปลี่ยนเงินตรา ลงวันที่ 24 กรกฎาคม พ.ศ.2540 ได้แม้ว่ากิจการจะทยอยตัดผลขาดทุนดังกล่าวเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลในระหว่างเวลาที่ได้รับสิทธิยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลตามมาตรา 31 แห่งพระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุน

ดังนั้นหากกิจการจะนำรายจ่ายจากผลขาดทุนจากอัตราแลกเปลี่ยนดังกล่าวทยอยตัดจ่ายตามข้อ 2 (1) ของคำสั่งกรมสรรพากรที่ ท.ป.72/2540 ระหว่างปี พ.ศ.2543 ถึง พ.ศ.2547 กิจการก็ไม่สามารถใช้สิทธิในการเลือกหักได้เพราะตามข้อเท็จจริงบริษัท ก เริ่มชำระคืนหนี้ให้แก่เจ้าหนี้ในรอบระยะเวลาบัญชีปี 2543 เป็นต้นไป จึงไม่มีสิทธิเลือกรายจ่ายผลขาดทุนจากอัตราแลกเปลี่ยนตามข้อ 2 (1) แห่งคำสั่งกรมสรรพากรดังกล่าวได้แต่อย่างใดและรายจ่ายที่เกิดจากผลขาดทุนจากอัตราแลกเปลี่ยนในรอบระยะเวลาบัญชีของปี 2540 ได้เกิดขึ้นก่อนที่บริษัท ก เริ่มมีรายได้จากกิจการที่ได้รับการส่งเสริมการลงทุน ถือเป็นรายจ่ายที่ไม่เกี่ยวกับกิจการที่ได้รับการส่งเสริมการลงทุน ถึงแม้บริษัท ก มีสิทธิเลือกนำผลขาดทุนจากอัตราแลกเปลี่ยนมาเป็นรายจ่ายในรอบระยะเวลาบัญชีที่เริ่มมีรายได้จากกิจการที่ได้รับการส่งเสริมการลงทุนตามคำสั่งกรมสรรพากรที่ ท.ป. 72/2540 ก็ตาม รายจ่ายดังกล่าวจึงถือเป็นรายจ่ายจากกิจการที่ไม่ได้รับการส่งเสริมการลงทุน

3. การให้หักเงินได้พึงประเมินร้อยละ 5 ของรายได้ที่เพิ่มขึ้นจากปีก่อน

กรณีได้รับสิทธิประโยชน์ โดยได้รับอนุญาตให้หักเงินได้พึงประเมินในการเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลร้อยละ 5 ของรายได้ที่เพิ่มขึ้นจากปีก่อนจากการส่งออกซึ่งผลิตภัณฑ์หรือผลิตภัณฑ์ที่ได้รับการส่งเสริมผลิตหรือประกอบ โดยไม่รวมค่าประกันภัยและค่าขนส่งนอกประเทศตาม พระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุน มาตรา 36 (4)

ผู้ได้รับการส่งเสริมการลงทุนจะได้รับสิทธิประโยชน์ในกรณีนี้เป็นเวลา 10 ปี นับตั้งแต่วันที่เริ่มมีรายได้จากการประกอบกิจการ ตามประกาศสำนักงานคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุนที่

1/2519 เรื่องวิธีการคำนวณและกำหนดระยะเวลาการหักเงินได้พึงประเมินในการเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล โดยได้วางแนวทางปฏิบัติให้กิจการที่ได้รับการส่งเสริมดังนี้คือ

ปีแรกของการมีรายได้จากการส่งออก ผู้ที่ได้รับการส่งเสริมในรอบปีแรกที่ได้รับสิทธิ และประโยชน์ดังกล่าว ไม่ว่ารายได้จากการส่งออกที่ได้รับการส่งเสริมนั้นจะเต็มรอบปีบัญชีหรือไม่ก็ตาม และไม่ว่าในรอบปีบัญชานั้นจะมีการส่งออกหรือไม่ก็ตามเป็นปีฐาน ซึ่งปีแรกหรือปีฐานดังกล่าว ผู้ได้รับการส่งเสริมจะไม่มีสิทธิหักเงินได้พึงประเมินได้ตามที่กฎหมายกำหนด เนื่องจากไม่อาจหาค่าของรายได้จากการส่งออกที่เพิ่มขึ้นจากปีก่อนได้

ปีที่ 2 และปีที่ 3ให้นำรายได้จากการส่งออกในรอบปีถัดไปมาเทียบกับการหารายได้จากการส่งออกที่เพิ่มขึ้นจากปีก่อน

ปีที่ 4 ถึงปีที่ 10 นั้น รายได้จากการส่งออกจะต้องไม่น้อยกว่ารายได้จากการส่งออกเฉลี่ย 3 ปีซ้อนหลัง กิจการจึงจะมีสิทธิหักเงินได้พึงประเมินจำนวนร้อยละ 5 ของรายได้ที่เพิ่มขึ้นจากปีก่อนจากการส่งออก โดยให้นำผลจากการคำนวณตามวิธีดังกล่าวไปหักออกจากเงินได้พึงประเมินที่เกิดในรอบระยะเวลาบัญชีที่ได้รับสิทธิประโยชน์นั้น

ตัวอย่างที่ 20 วิธีการคำนวณหักเงินได้พึงประเมินร้อยละ 5 ของรายได้ที่เพิ่มขึ้น

ปีที่ 1 = รายได้พึงประเมินตามจริง (รายได้ปีฐาน หรือปีแรกไม่มีสิทธิหัก)

ปีที่ 2 = รายได้ปีที่ 2 - รายได้ปีที่ 1 = ผลต่างจากรายได้ที่เพิ่มขึ้นของปีที่ 2 X 5%

ปีที่ 3 = รายได้ปีที่ 3 - รายได้ปีที่ 2 = ผลต่างจากรายได้ที่เพิ่มขึ้นของปีที่ 3 X 5%

ปีที่ 4 = รายได้ปีที่ 4 - รายได้เฉลี่ย 3 ปีซ้อนหลัง = ผลต่างจากรายได้ที่เพิ่มขึ้นของปีที่ 4 X 5%

(* รายได้เฉลี่ย 3 ปีซ้อนหลัง = $\frac{\text{รายได้ปีที่ 1} + \text{รายได้ปีที่ 2} + \text{รายได้ปีที่ 3}}{3}$)

3

ตัวอย่างที่ 21 การใช้สิทธิประโยชน์ตามมาตรา 36 (4) ของพระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุนในเรื่องการหักเงินได้พึงประเมินจากรายได้ร้อยละ 5 ของรายได้ที่เพิ่มขึ้นจากปีก่อน หลักเกณฑ์ที่กำหนดไว้ในมาตรา 36 (4) มีดังนี้

1. ปีที่สามารถใช้สิทธิคือปีที่ 2 ถึงปีที่ 10 โดยเริ่มนับตั้งแต่วันที่เริ่มมีรายได้ ซึ่งรายได้นี้สามารถใช้ได้ปีต่อปีและไม่สามารถสะสมไปใช้ปีต่อไปได้
2. ปีที่ 2 และปีที่ 3 กำหนดให้รายได้จากการส่งออกต้องสูงกว่าปีก่อน
3. ปีที่ 4 กำหนดไว้ดังนี้
 - รายได้จากการส่งออกในปีนั้นต้องสูงกว่าปีก่อน

- รายได้จากการส่งออกในปีนั้นต้องสูงกว่ารายได้จากการส่งออกเฉลี่ย 3 ปีย้อนหลัง

4. สามารถหักรายได้จากการส่งออกร้อยละ 5 จากรายได้จากการส่งออกปีที่คำนวณหักด้วยปีก่อน

บริษัทมีรายได้จากการส่งออกในรอบ 7 ปีที่ผ่านมาดังนี้

ปีที่	รายได้จากการส่งออก (พันบาท)
1	250,000
2	350,000
3	300,000
4	450,000
5	500,000
6	250,000
7	300,000

มูลค่าการใช้สิทธิสามารถคำนวณตามตารางที่ 3 ดังนี้

ตาราง 3 แสดงการคำนวณมูลค่าการใช้สิทธิประโยชน์ตามมาตรา 36(4)

ปีที่	รายได้มาก(น้อย)กว่าปีก่อน	รายได้เฉลี่ย 3 ปีย้อนหลัง	รายได้ส่วนที่มากกว่าปีก่อน	รายได้สูงกว่ารายได้เฉลี่ย 3 ปีย้อนหลัง	มูลค่าการใช้สิทธิร้อยละ 5 ของรายได้ส่วนเพิ่ม
1	ไม่นับ	ไม่นับ	ไม่นับ	ไม่นับ	ไม่นับ
2	100,000	ไม่กำหนด	100,000	ไม่กำหนด	5,000
3	(50,000)	ไม่กำหนด	ไม่นับ	ไม่กำหนด	ไม่ได้
4	150,000	300,000	150,000	สูงกว่า	7,500
5	50,000	366,667	50,000	สูงกว่า	2,500
6	(250,000)	416,667	ไม่มี	ไม่สูงกว่า	ไม่ได้
7	50,000	400,000	50,000	ไม่สูงกว่า	ไม่ได้

เมื่อผู้ได้รับการส่งเสริมได้หักเงินได้พึงประเมินในการเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลเป็นจำนวนเท่ากับร้อยละ 5 ของรายได้ที่เพิ่มขึ้นจากปีก่อนแล้ว หากปรากฏว่ามีผลขาดทุน ก็สามารถนำผลขาดทุนนั้นสะสมเป็นผลขาดทุนสะสมเพื่อใช้ในการคำนวณกำไรสุทธิหรือขาดทุนสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลได้ไม่เกิน 5 ปี

การหักเงินได้พึงประเมิน หมายถึง กิจการต้องนำผลการคำนวณร้อยละ 5 ของรายได้ที่เพิ่มขึ้นจากปีก่อนที่เกิดขึ้นมาหักออกจากรายได้ของกิจการหรือเนื่องจากกิจการที่กระทำในรอบระยะเวลาบัญชีอันเป็นรายได้ที่ต้องนำมารวมคำนวณกำไรเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล แต่ไม่ให้นำมาหักออกจากกำไรสุทธิของกิจการในรอบระยะเวลาบัญชีที่ใช้สิทธิประโยชน์ ซึ่งกิจการที่ได้รับการส่งเสริมสามารถที่จะใช้สิทธิประโยชน์ในกรณีนี้ไม่ว่ากิจการจะมีกำไรหรือขาดทุน

สำหรับกรณีที่ผู้ได้รับการส่งเสริมต้องการขอใช้สิทธิประโยชน์ย้อนหลัง เนื่องจากไม่ได้ใช้สิทธิประโยชน์ดังกล่าวมาตั้งแต่แรก ก็สามารถที่จะใช้สิทธิประโยชน์นี้ได้ โดยให้คำนวณตามหลักเกณฑ์ข้างต้นเพื่อนำไปปรับปรุงไว้ในแบบแสดงรายการ ภ.ง.ด. 50 และกิจการที่ได้รับการส่งเสริมสามารถขอใช้สิทธิย้อนหลังได้ ในกรณีที่กิจการไม่ได้ใช้สิทธิประโยชน์มาตั้งแต่แรกซึ่งต้องนำรายการดังกล่าวไปปรับปรุงในแบบ ภ.ง.ด.50 และยื่นต่อกรมสรรพากรในแต่ละรอบระยะเวลาบัญชีที่ใช้สิทธิประโยชน์ย้อนหลังข้างต้น และให้ระบุงการใช้สิทธิประโยชน์ดังกล่าวในช่องของกิจการที่ได้รับยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคล แต่การใช้สิทธิประโยชน์ดังกล่าวไม่รวมถึงช่วงเวลาที่กิจการได้รับการส่งเสริมการลงทุน เช่น กิจการที่เดิมไม่ได้รับการยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคล ต่อมาได้รับการส่งเสริมการลงทุน ผู้ได้รับการส่งเสริมจะไม่มีสิทธิที่จะนำรายได้จากการส่งออกก่อนการได้รับการส่งเสริมการลงทุนมาใช้ในสิทธิประโยชน์ในกรณีนี้ได้ กิจการจะเริ่มใช้สิทธิประโยชน์นี้ได้ตั้งแต่วันที่กิจการได้รับการอนุมัติให้ได้รับการส่งเสริมการลงทุนเป็นต้นมาเท่านั้น

4. การได้รับยกเว้นไม่ต้องถูกหักภาษี ณ ที่จ่าย

เนื่องจากผู้ได้รับการส่งเสริมการลงทุนได้รับยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคล ดังนั้นผู้ได้รับการส่งเสริมการลงทุนจึงได้รับสิทธิประโยชน์ในการได้รับการยกเว้นไม่ต้องถูกหักภาษี ณ ที่จ่ายไปด้วย ผู้ได้รับการส่งเสริมที่ประกอบกิจการที่ได้รับการส่งเสริมและได้รับยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลจะไม่ต้องถูกหักภาษี ณ ที่จ่ายตลอดระยะเวลาที่ได้รับยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคล และการยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลนี้จะยกเว้นเพียงกิจการที่ได้รับการส่งเสริมการลงทุนเพียงกิจการเดียวเท่านั้น ไม่รวมถึงคู่ค้าของกิจการนั้น ดังนั้นรายได้จากการจำหน่ายผลิตภัณฑ์ ผลิตภัณฑ์ หรือการให้บริการ ตามโครงการที่ได้รับการส่งเสริมไม่เกินปริมาณการผลิตต่อปีหรือไม่เกินขนาดของกิจการที่ให้บริการตามที่ระบุไว้ในบัตรส่งเสริม ก็ไม่อยู่ในบังคับต้องหักภาษี ณ ที่จ่าย เว้นแต่

กรณีรายได้จากดอกเบี้ยเงินฝากออมทรัพย์ซึ่งใช้สมุดคู่มือในการฝาก ถอน และไม่ใช้เช็คในการถอน และมีเงื่อนไขว่าดอกเบี้ยดังกล่าวจะต้องไม่เกินร้อยละ 2 ของรายได้ทั้งสิ้นของกิจการที่ได้รับการส่งเสริมจะถือเป็นรายได้จากกิจการและได้รับยกเว้นภาษีเงินได้ โดยผู้จ่ายเงินได้ยังคงมีหน้าที่หักภาษี ณ ที่จ่ายตามปกติ เพราะขณะที่มีการจ่ายเงินดังกล่าวผู้ได้รับการส่งเสริมไม่สามารถทราบได้ว่าเงินที่ได้รับนั้นมีจำนวนเกินร้อยละ 2 ของรายได้ทั้งสิ้นของกิจการที่ได้รับการส่งเสริมการลงทุนหรือไม่ ดังนั้นกิจการยังคงมีหน้าที่ต้องถูกหักภาษี ณ ที่จ่ายในอัตราร้อยละ 1 ตามคำสั่งกรมสรรพากรที่ ท.ป. 4/2528 ตามกรณีนี้ก่อน

ตัวอย่างที่ 22 กิจการได้รับการส่งเสริมการลงทุนในการผลิตป้ายราคาสินค้า กิจการได้รับสิทธิประโยชน์ให้ได้รับการยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลสำหรับกำไรสุทธิที่ได้รับจากการประกอบกิจการที่ได้รับการส่งเสริมมีกำหนดเวลา 8 ปี ในกรณีที่ลูกค้านำวัตถุดิบที่สั่งมาจากต่างประเทศมาจ้างให้บริษัทผลิต แต่โดยปกติกิจการจะต้องสั่งวัตถุดิบจากต่างประเทศเพื่อมาผลิต ดังนั้นเมื่อลูกค้าชำระราคาสินค้าให้กับกิจการ โดยปกติแล้วลูกค้ามีหน้าที่ที่จะต้องหักภาษี ณ ที่จ่ายไว้ในอัตราร้อยละ 3 แต่ในกรณีนี้กิจการเป็นกิจการที่ได้รับการส่งเสริมการลงทุน และได้รับการยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคล ดังนั้นลูกค้าผู้จ่ายเงินค่าสินค้าจึงไม่ต้องหักภาษี ณ ที่จ่ายจากกิจการ แต่ทั้งนี้กิจการจะต้องให้สำเนาบัตรส่งเสริมการลงทุนกับลูกค้า เพื่อยื่นขึ้นต่อกรมสรรพากรต่อไป

ตัวอย่างที่ 23 กิจการประกอบกิจการผลิตป้ายราคาสินค้า ต่อมากิจการได้รับการสั่งซื้อพิเศษในการผลิตสินค้าตัวหนึ่งโดยที่ลูกค้าได้นำวัตถุดิบมาให้กิจการผลิตด้วย และเมื่อลูกค้าได้จ่ายเงินชำระค่าสินค้าให้กับกิจการ ลูกค้าได้หักภาษี ณ ที่จ่ายไว้ในอัตราร้อยละ 3 โดยได้นำส่งกรมสรรพากรเป็นที่เรียบร้อยแล้ว ดังนั้นกิจการจะต้องยื่นคำร้องขอคืนภาษีภายใน 3 ปี นับแต่วันสุดท้ายแห่งกำหนดเวลาขึ้นรายการภาษีตามที่กฎหมายกำหนดตามมาตรา 27 ตรีแห่งประมวลรัษฎากร

เงื่อนไขเกี่ยวกับรายจ่าย

ในส่วนของรายจ่ายสำหรับกิจการที่ได้รับการส่งเสริมการลงทุนได้มีประกาศที่ 1/2536 ของคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุน เรื่อง นโยบายและหลักเกณฑ์การส่งเสริมการลงทุน กำหนดให้ผู้ได้รับการส่งเสริมที่ประกอบกิจการหรือตั้งโรงงานในเขตส่งเสริมการลงทุน (เขต 3) รวมทั้งในเขตนิคมอุตสาหกรรมแหลมฉบัง ได้รับสิทธิประโยชน์พิเศษตามมาตรา 35(3) แห่งพระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุน ดังรายละเอียดดังนี้

1. การได้รับอนุญาตให้หักค่าขนส่ง ค่าไฟฟ้า และค่าประปา

ตามมาตรา 35(3) แห่งพระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุน อนุญาตให้หักค่าขนส่ง (เฉพาะค่าขนส่งภายในประเทศเท่านั้น) ค่าไฟฟ้า ค่าประปา ได้ 2 เท่า ของจำนวนเงินที่เสียไปเป็นค่าใช้จ่ายในการประกอบกิจการ เป็นระยะเวลา 10 ปี นับแต่วันที่เริ่มมีรายได้ ซึ่งผู้ได้รับการส่งเสริมต้องนำหนังสือที่ได้รับอนุญาตจากคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุนแสดงเป็นหลักฐานซึ่งในหนังสือของผู้ได้รับสิทธิประโยชน์จะต้องระบุถึงรายการต่างๆอย่างชัดเจนไม่ว่าจะเป็นค่าขนส่ง ค่าโทรศัพท์ ค่าประปา รวมทั้งกรณีที่ผู้ได้รับการส่งเสริมต้องการผลิตไฟฟ้าและน้ำประปาใช้ในกิจการที่ได้รับการส่งเสริมด้วย เพื่อประกอบการลงจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิในรอบระยะเวลาบัญชีที่ได้รับอนุญาตนั้นด้วย

ตัวอย่างที่ 24 การหักรายจ่ายค่าขนส่งภายในประเทศ ซึ่งกิจการสามารถหักได้เป็นสองเท่าของจำนวนเงินที่ได้เสียไปจริง และค่าขนส่งดังกล่าวต้องเป็นค่าขนส่งภายในประเทศด้วย เช่น

กิจการมีการขนส่งสินค้าให้แก่ลูกค้าโดยได้ใช้บริการของ Dhl ในการขนส่งต่างประเทศ ซึ่งมีมูลค่าเท่ากับ 2,500,000 บาท และ ใช้บริการขนส่งของบริษัทนี้ซึ่งเสี่ยงในการขนส่งสินค้าไปให้แก่ลูกค้าภายในประเทศ มีมูลค่าเท่ากับ 550,000 บาท กิจการจะสามารถใช้สิทธิในการหักรายจ่ายค่าขนส่งได้เฉพาะค่าขนส่งที่เกิดภายในประเทศเท่านั้นคือ นอกเหนือจากกิจการจะหักรายจ่ายนี้ได้ตามจริงในส่วนของการจ่ายในงบกำไรขาดทุนแล้ว กิจการยังสามารถนำมาหักเพิ่มได้อีกในแบบแสดงรายการภาษีเงินได้นิติบุคคล (ภ.ง.ด. 50) ดังตาราง 4 ในส่วนของรายละเอียดรายได้ที่ได้รับการยกเว้นภาษีเงินได้หรือรายจ่ายที่มีสิทธิหักได้เพิ่มขึ้น ซึ่งในที่นี้กิจการมีสิทธิที่จะหักเพิ่มได้อีก 550,000 บาท

ตาราง 4 แสดงการกรอกแบบภาษีเงินได้นิติบุคคล (ภ.ง.ด.50) ตามมาตรา 35(3)

รายการที่ 11 รายละเอียดรายได้ที่ได้รับการยกเว้นภาษีเงินได้หรือรายจ่ายที่มีสิทธิหักได้เพิ่มขึ้น	1 กิจการที่ได้รับยกเว้นภาษีเงินได้	2 กิจการที่ต้องเสียภาษีเงินได้	3 รวม
(1) รายได้ส่วนที่ได้รับการลดหย่อนหรือยกเว้นภาษี	-	-	-
(2) รายจ่ายที่มีสิทธิหักได้เพิ่มขึ้นจากรายจ่ายที่จ่ายจริง	-	-	-
(2.1) จ่ายได้เพิ่มขึ้นอีกร้อยละ 50	-	-	-
(2.2) จ่ายได้เพิ่มขึ้นอีกร้อยละ 100	550,000	-	550,000
(3) รวม (2.1) + (2.2)	-	-	-
(4) รายการปรับปรุงอื่นๆ	-	-	-
(5) รวม (1) + (3) + (4) (ยกไปรายการที่ 4(17) หน้า 3)	550,000	-	550,000

2. การได้รับอนุญาตให้หักรายจ่ายที่เกิดขึ้นเนื่องจากการติดตั้งหรือการก่อสร้างสิ่งอำนวยความสะดวกในการประกอบกิจการได้ 1.25 เท่า

ตามมาตรา 35(4) แห่งพระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุน อนุญาตให้หักรายจ่ายที่เกิดขึ้นเนื่องจากการติดตั้งหรือก่อสร้างสิ่งอำนวยความสะดวกในการประกอบกิจการได้ 1.25 เท่า โดยต้องเป็นการติดตั้งหรือก่อสร้างดังนี้

(ก) ค่าติดตั้งหรือก่อสร้างระบบคมนาคม เช่น ถนน ท่าเทียบเรือ ทางรถไฟ และการวางท่อสำหรับการขนส่ง เป็นต้น

(ข) ค่าติดตั้งหรือก่อสร้างโครงสร้างพื้นฐานที่เกี่ยวข้องโดยตรงกับกิจการที่ได้รับการส่งเสริมการลงทุน เช่น ระบบไฟฟ้า (การปักเสา พาดสาย) ระบบน้ำเพื่อการอุตสาหกรรม (การวางท่อ) เป็นต้น

การเฉลี่ยรายได้และรายจ่ายเพื่อนำไปคำนวณกำไรสุทธิของกิจการที่ได้รับการส่งเสริม

ผู้ได้รับการส่งเสริมที่ได้รับการยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคล และไม่ได้รับยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคล จะต้องเฉลี่ยรายได้รายจ่ายเพื่อการคำนวณกำไรสุทธิในแต่ละรอบระยะเวลาบัญชีให้ถูกต้องว่า รายได้หรือรายจ่ายรายการใดเป็นของกิจการใดให้ชัดเจน โดยเมื่อกิจการเริ่มมีรายได้จากการประกอบกิจการที่ได้รับการส่งเสริมการลงทุน ให้จัดทำบัญชีสำหรับรายได้ รายจ่ายจากการประกอบกิจการที่ได้รับการส่งเสริมการลงทุนแยกต่างหากจากส่วนที่มีได้รับการส่งเสริมการลงทุน หากรายได้หรือรายจ่ายนั้นไม่สามารถแยกได้ชัดเจนว่าเป็นของกิจการใด ให้ปฏิบัติดังนี้

1. กรณีรายได้จากการจำหน่ายผลิตภัณฑ์ชนิดเดียวกันซึ่งมีทั้งของกิจการที่ได้รับยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลและกิจการที่ไม่ได้รับยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคล ซึ่งไม่สามารถแยกรายการออกจากกันให้เห็นได้อย่างชัดเจน ให้แยกรายได้ดังกล่าวเป็นรายได้ของกิจการที่ได้รับยกเว้นภาษีเงินได้ก่อน จนครบตามสิทธิประโยชน์ที่ได้รับที่กำหนดไว้ในบัตรส่งเสริมส่วนรายได้ที่เหลือให้ถือเป็นรายได้ที่ต้องนำไปรวมคำนวณเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลของกิจการที่ไม่ได้รับการยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคล

2. กรณีรายจ่ายจากกิจการรายการใดที่ไม่สามารถแบ่งแยกได้อย่างชัดเจน และไม่มีเกณฑ์อื่นที่จะเฉลี่ยให้เป็นการเหมาะสมว่าเป็นรายจ่ายของกิจการใด ให้เฉลี่ยรายจ่ายดังกล่าวออกตามส่วนของรายได้จากกิจการที่ได้รับยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคล

การคำนวณกำไรสุทธิและขาดทุนสุทธิของผู้ที่ได้รับการส่งเสริมการลงทุน

1. กรณีผู้ได้รับการส่งเสริมการลงทุนประกอบกิจการเฉพาะที่ได้รับยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลเพียงกิจการเดียว

โดยปกติจะไม่มีปัญหาในการแยกคำนวณหรือรวมคำนวณกำไรสุทธิหรือขาดทุนสุทธิ เนื่องจากผู้ได้รับการส่งเสริมสามารถยกผลขาดทุนสุทธิจากกิจการที่เกิดขึ้นทั้งสิ้นในระหว่างเวลาที่ได้รับการส่งเสริมและได้รับยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลไปหักออกจากกำไรสุทธิที่เกิดขึ้นภายในระยะเวลาที่ได้รับการส่งเสริมหรือภายหลังระยะเวลาที่ได้รับการส่งเสริม โดยสามารถนำผลขาดทุนที่เกิดขึ้นไปหักออกจากกำไรสุทธิที่เกิดขึ้นภายในระยะเวลา 5 ปี นับจากวันพ้นกำหนดระยะเวลาที่ได้รับการส่งเสริมการลงทุน โดยจะเลือกหักจากกำไรสุทธิของปีใดปีหนึ่งหรือหลายปี

2. กรณีผู้ได้รับการส่งเสริมได้ประกอบกิจการทั้งที่ได้รับยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลและไม่ได้รับยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคล

กิจการต้องแยกรายได้และรายจ่ายของแต่ละกิจการ แล้วคำนวณกำไรสุทธิและขาดทุนสุทธิของแต่ละกิจการ โดยในการจัดทำบัญชีแยกรายได้และค่าใช้จ่ายนี้ ในกรณีที่กิจการมีโครงการที่ได้รับการส่งเสริมหลายโครงการ หรือมีส่วนที่ไม่ได้รับการส่งเสริม กิจการจะต้องแยกบัญชีรายได้และค่าใช้จ่ายของแต่ละกิจการออกจากกัน ดังนี้

1. บริษัทต้องจัดทำบัญชีแยกรายได้ของแต่ละกิจการออกจากกัน เพื่อคำนวณกำไรขาดทุนสุทธิของแต่ละกิจการ

2. การทำบัญชีแยกกันถ้ารายจ่ายรายการใดไม่สามารถแยกกันได้โดยชัดเจนและไม่มีเกณฑ์อื่นที่จะเฉลี่ยรายจ่ายนั้นได้เป็นการเหมาะสม ให้คิดตามส่วนเฉลี่ยของรายได้แต่ละกิจการ

3. กรณีมีผลขาดทุนประจำปีจากกิจการที่ได้รับการส่งเสริม และมีกำไรจากกิจการที่ไม่ได้รับการส่งเสริม บริษัทมีสิทธินำผลขาดทุนของกิจการส่งเสริมไปหักออกจากกำไรสุทธิของกิจการที่ไม่ส่งเสริมในระหว่างเวลาได้รับยกเว้นภาษีเงินได้

อย่างไรก็ดี ในการคำนวณกำไรสุทธิและขาดทุนสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลในแต่ละรอบระยะเวลาบัญชีนั้น กิจการจะต้องนำกำไรสุทธิและขาดทุนสุทธิของกิจการทั้งที่ได้รับยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลและที่ไม่ได้รับยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลมารวมเข้าด้วยกันเพื่อหากำไรสุทธิหรือขาดทุนสุทธิของกิจการ เพราะทั้ง 2 กิจการดังกล่าวเป็นของผู้ที่ได้รับการส่งเสริม ถือเป็นนิติบุคคลเดียวกัน สำหรับรายจ่ายรายการใดที่กิจการไม่สามารถแยกกันได้โดยชัดเจนและไม่มีเกณฑ์อื่นที่จะเฉลี่ยรายจ่ายนั้นได้เป็นการเหมาะสมแล้ว ก็ให้คิดตามส่วนเฉลี่ยของรายได้ของแต่ละกิจการ ซึ่งมีแนวปฏิบัติดังต่อไปนี้

ก. ถ้ามีกำไรสุทธิทั้งสองกิจการ ผู้ได้รับการส่งเสริมต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลสำหรับกำไรสุทธิจากกิจการที่ไม่ได้รับยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคล

ข. ถ้ามีกำไรสุทธิจากกิจการที่ไม่ได้รับยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคล เป็นจำนวนมากกว่าผลขาดทุนสุทธิจากกิจการที่ได้รับยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคล ผู้ได้รับการส่งเสริมต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลโดยคำนวณจากกำไรสุทธิรวม

ค. ถ้ามีกำไรสุทธิจากกิจการที่ได้รับยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคล เป็นจำนวนมากกว่าผลขาดทุนสุทธิจากกิจการที่ไม่ได้รับยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคล ผู้ได้รับการส่งเสริมไม่ต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล โดยได้รับยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลเต็มจำนวนกำไรสุทธิ

ง. กรณีที่ผลการดำเนินงานรวมไม่มีกำไรสุทธิ ผู้ได้รับการส่งเสริมไม่ต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลถึงแม้ว่ากิจการที่ไม่ได้ยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลจะมีกำไรสุทธิก็ตาม

เพื่อสะดวกต่อความเข้าใจในการเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลจึงสามารถสรุปได้ตามตารางดังต่อไปนี้

ตาราง 5 สรุปการเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลสำหรับกิจการที่ได้รับการส่งเสริมการลงทุน

กรณีที่	กิจการ BOI	กิจการ NON BOI	ผลการดำเนินงาน	เสียภาษี	ไม่เสียภาษี	หมายเหตุ
1	กำไรสุทธิ	กำไรสุทธิ	กำไรสุทธิ	*		เสียภาษีเฉพาะกิจการ NON BOI
2	กำไรสุทธิ	ขาดทุนสุทธิ	กำไรสุทธิ BOI		*	
3	กำไรสุทธิ	ขาดทุนสุทธิ	ขาดทุนสุทธิ NON BOI		*	ยกผลขาดทุนสุทธิไปใช้ได้ไม่เกิน 5 ปี
4	ขาดทุนสุทธิ	ขาดทุนสุทธิ	ขาดทุนสุทธิ		*	ยกผลขาดทุนสุทธิไปใช้ได้ดังนี้ 1. กิจการ BOI ใช้สิทธิยกผลขาดทุนสุทธิไปใช้ได้ไม่เกิน 5 ปี ตามมาตรา 65 ตรี(12) หรือยกไปใช้ภายหลังระยะเวลาที่ได้รับการส่งเสริมภายใน 5 ปี นับจากวันพ้นกำหนดเวลาส่งเสริม 2. กิจการ NON BOI ใช้สิทธิยกผลขาดทุนสุทธิไปใช้ได้ไม่เกิน 5 ปี ตามมาตรา 65 ตรี (12)
5	ขาดทุนสุทธิ	กำไรสุทธิ	ขาดทุนสุทธิ BOI		*	กิจการ BOI ใช้สิทธิยกผลขาดทุนสุทธิไปใช้ได้ไม่เกิน 5 ปี ตามมาตรา 65 ตรี(12) หรือยกไปใช้ภายหลังระยะเวลาที่ได้รับการส่งเสริมภายใน 5 ปี นับจากวันพ้นกำหนดเวลาส่งเสริม
6	ขาดทุนสุทธิ	กำไรสุทธิ	กำไรสุทธิ NON BOI	*		

ตัวอย่างที่ 25 การคำนวณกำไรสุทธิและขาดทุนสุทธิของกิจการที่ได้รับการส่งเสริมการลงทุน

การคำนวณกำไรสุทธิและขาดทุนสุทธิของกิจการที่ได้รับการส่งเสริมการลงทุน แบ่งได้เป็น 2 กรณีดังนี้

1. การคำนวณกำไร(ขาดทุน)สุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลแบ่งเป็น 2 กรณีดังนี้

1.1 กรณีบริษัทมีผลการดำเนินงานในภาพรวมเป็นกำไรสุทธิ

ตาราง 6 แสดงการคำนวณกรณีบริษัทมีผลการดำเนินงานรวมเป็นกำไรสุทธิ

(หน่วย : ล้านบาท)

กรณีที่	กำไร (ขาดทุน) สุทธิของกิจการ		
	BOI	NON BOI	รวม
1	30	10	40
2	(10)	30	20
3	30	(20)	10

กรณีที่ 1 เสียภาษีเงินได้จากยอด 10 ล้านบาท (เสียภาษีจากกิจการ NON BOI เท่านั้น)

กรณีที่ 2 เสียภาษีเงินได้จากยอด 20 ล้านบาท เนื่องจากกิจการ NON BOI มีกำไรหลังจากหักขาดทุนของกิจการ NON BOI แล้วยังมีกำไรอยู่ 20

กรณีที่ 3 ได้รับการยกเว้นภาษี เนื่องจากกิจการ BOI มีกำไรสุทธิต่ำกว่า

1.2 กรณีบริษัทมีผลการดำเนินงานในภาพรวมเป็นขาดทุนสุทธิ

ตาราง 7 แสดงการคำนวณกรณีบริษัทมีผลการดำเนินงานรวมเป็นขาดทุนสุทธิ

(หน่วย : ล้านบาท)

กรณีที่	กำไร (ขาดทุน) สุทธิของกิจการ		
	BOI	NON BOI	รวม
1	(60)	30	(30)
2	(20)	(10)	(20)
3	30	(40)	(10)

ทั้ง 3 กรณีได้รับยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลทั้งหมดเนื่องจากมีขาดทุนสุทธิในผลการดำเนินงานรวม

2 การนำผลขาดทุนสุทธิเพื่อนำไปหักจากกำไรในปีที่ได้รับยกเว้นและหลังจากปีที่ได้รับยกเว้น

2.1 บริษัทมีกิจการที่ได้รับ BOI เพียงอย่างเดียวสมมติบริษัทได้รับการส่งเสริมฯ เป็นเวลา 5 ปี โดยได้รับยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคล

ตาราง 8 การนำผลขาดทุนสุทธิมาหักจากกำไรสุทธิกรณีมีกิจการที่ได้รับการส่งเสริมการลงทุน เพียงกิจการเดียว

(หน่วย : ล้านบาท)

ปีที่	กำไร (ขาดทุน) สุทธิ
1	50
2	(80)
3	20
4	(30)
5	20

กิจการสามารถนำผลขาดทุนสุทธิทั้งจำนวน (โดยไม่ต้องหักกลับกับกำไรสุทธิ) ในช่วงระยะเวลาที่ได้รับการส่งเสริมแล้วไปหักจากกำไรสุทธิภายในเวลา 5 ปี หลังจากปีที่สิ้นสุดการส่งเสริม โดยจะเลือกหักจากปีใดก็ได้

จากตัวอย่างผลขาดทุนสุทธิที่จะยกไปได้เท่ากับ 110 ล้านบาท (80+30) โดยจะนำไปหักออกจากกำไรสุทธิตั้งแต่ปีที่ 6 – 10 ในปีใดก็ได้

2.2 บริษัทมีทั้งกิจการที่ได้ BOI และ NON BOI สมมติบริษัทได้รับการส่งเสริมฯ เป็นเวลา 5 ปี โดยได้รับยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคล

ตาราง 9 การนำผลขาดทุนสุทธิมาหักจากกำไรสุทธิกรณีมีกิจการที่ได้รับการส่งเสริมการลงทุน และกิจการที่ไม่ได้รับการส่งเสริมการลงทุน

(หน่วย : ล้านบาท)

ปีที่	กำไร (ขาดทุน) สุทธิของกิจการ		
	BOI	NON BOI	รวม
1	(50)	20	(30)
2	20	(30)	(10)
3	(20)	130	110
4	(30)	(40)	(70)
5	50	40	90

ปีที่ 1 บริษัทไม่เสียภาษี

ปีที่ 2 บริษัทไม่เสียภาษี

ปีที่ 3 บริษัทต้องนำผลขาดทุนสุทธิของกิจการที่ไม่ได้รับการส่งเสริมปีก่อน ไปหักจากกำไรสุทธิเป็นอันดับแรก แล้วจึงนำผลขาดทุนสุทธิจากกิจการ BOI ในปีก่อนและในปีนี้นำหักอีกครั้ง ซึ่งก็คือ 130-30-50-20 จึงมีกำไรสุทธิเหลือ 20 ล้านบาท เพื่อเสียภาษี

ปีที่ 4 บริษัทไม่ต้องเสียภาษีและมีขาดทุนสุทธิยกไป 70 ล้านบาท

ปีที่ 5 บริษัทต้องเสียภาษีจากยอด 40 ล้านบาท แต่เนื่องจากบริษัทมีผลขาดทุนสุทธิยกมาจากปีก่อน ซึ่งพิจารณาจากกิจการ NON BOI เป็นอันดับแรกคือ 40 ล้านบาท ดังนั้นบริษัทจึงไม่ต้องเสียภาษี และมีขาดทุนสุทธิเหลือจากกิจการ BOI ยกไปอีก 30 ล้านบาท โดยสรุปแล้วกรณีที่มี 2 กิจการจะพิจารณาดังนี้

1. ดูผลการดำเนินงานรวม (BOI รวม NON BOI) ก่อนว่าบริษัทมีกำไรหรือขาดทุนที่ต้องเสียภาษีหรือไม่ โดยใช้เกณฑ์ในหัวข้อ 2.1 ถ้าต้องเสียภาษีให้พิจารณาต่อไปหัวข้อ 2

2. ถ้าต้องเสียภาษีให้นำผลขาดทุนสุทธิของกิจการ NON BOI ในปีก่อนมาหักออก ถ้ายังมีกำไรต้องเสียภาษีอีก ก็ให้นำขาดทุนสุทธิของกิจการ BOI ในปีนี้หรือปีก่อน (ปีใดก็ได้ในช่วงเวลาที่ได้รับการส่งเสริมฯ) มาหักออก

ถ้านำขาดทุนทั้งหมดมาหักแล้วยังมียอดกำไรเหลืออยู่ก็จะเป็นกำไรต้องเสียภาษี ถ้านำขาดทุนเพียงบางส่วนมาหักก็เพียงพอ ขาดทุนของกิจการ BOI ที่ยังเหลืออยู่ให้สามารถนำไปใช้ได้ภายใน 5 ปี (ปีใดก็ได้) หลังจากสิ้นสุดปีที่ได้รับการส่งเสริมการลงทุน

ตัวอย่างที่ 26 กรณีที่กิจการมีบัตรส่งเสริมเพียงใบเดียว แต่มีการดำเนินงานทั้งในส่วนที่
ได้รับการส่งเสริมการลงทุน และไม่ได้รับการส่งเสริมการลงทุน

บริษัท ได้รับบัตรส่งเสริมลงวันที่ 15 ธันวาคม 2539 เปิดดำเนินการเมื่อ 1 เมษายน 2541
โดยเริ่มมีรายได้ตั้งแต่ 15 มีนาคม 2541 บริษัทได้รับสิทธิและประโยชน์ยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลตาม
มาตรา 31 เป็นเวลา 5 ปี และมาตรา 36(4) 5% 10ปี

ผลการดำเนินงานของบริษัท ระหว่างปี 2541-2544 เป็นดังนี้				
รายการ	2541	2542	2543	2544
รายได้				
-ขายต่างประเทศ	200,000	500,000	400,000	1,000,000
-ขายผลพลอยได้	66,500	80,000	52,000	80,000
-ดอกเบี้ยฝากออมทรัพย์	3,500	5,000	10,000	15,000
-กำไรจากการขายสินทรัพย์	0	0	0	65,000
-กำไรจากการปริวรรตเงินตรา	30,000	35,000	30,000	40,000
รวมรายได้	300,000	620,000	492,000	1,200,000
ค่าใช้จ่าย				
-ต้นทุน	180,000	450,000	350,000	800,000
-ค่าใช้จ่ายในการขาย	40,000	75,000	50,000	100,000
-ค่าใช้จ่ายในการบริหาร	55,000	80,000	60,000	150,000
-ดอกเบี้ยจ่าย	15,000	30,000	20,000	80,000
รวมค่าใช้จ่าย	290,000	635,000	480,000	1,130,000
กำไรขาดทุนสุทธิ	10,000	(15,000)	12,000	70,000

ข้อมูลเพิ่มเติม

1. กำไรจากการขายสินทรัพย์ในปี 2544 เป็นการขายที่ดินของบริษัท ซึ่งไม่ได้ใช้ทำประโยชน์ใดๆ
2. รายได้จากการขายผลพลอยได้ เป็นรายได้จากการขายเศษซากที่เหลือจากการผลิตให้แก่บุคคลภายนอก และมีการนำเศษซากส่วนหนึ่งนำไปผ่านกระบวนการผลิต เพื่อจำหน่ายต่อ มูลค่าการจำหน่าย
ในปี 2541-2544 เท่ากับ 30,000 / 40,000 / 25,000 และ 25,000 ตามลำดับ

รายการปรับปรุง

1. การขายที่ดิน ไม่ถือเป็นรายได้จากการขายสินทรัพย์ ตามข้อ 2.3 ของประกาศกรมสรรพากร ลงวันที่ 5 กุมภาพันธ์ 2530 จึง ไม่ถือเป็นรายได้ที่ได้รับยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคล

2. รายได้จากกิจการจำหน่ายเศษซากบางส่วนที่มีการนำไปผ่านกระบวนการผลิตเพื่อจำหน่ายต่อ ไม่ถือเป็นกำไรจำหน่ายผลพลอยได้ เพราะเนื่องจากกิจการ ได้นำเศษซากดังกล่าวมาแปรรูปก่อนที่ทำการจำหน่าย ดังนั้นกิจการจึงต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล

3. การใช้สิทธิประโยชน์ในเรื่องรายได้ที่เพิ่มขึ้นเนื่องจากการส่งออก ตามมาตรา 36(4) มีวิธีการคำนวณดังนี้

ปี 2541 เป็นปีฐานดังนั้นไม่สามารถใช้สิทธิได้

ปี 2542 ใช้สิทธิได้ = 5% (500,000 - 200,000) = 15,000

ปี 2543 ใช้สิทธิไม่ได้เนื่องจาก ยอดส่งออกปี 2543 ต่ำกว่าปี 2542

ปี 2544 ใช้สิทธิได้ = 5% (1,000,000 - 400,000) = 30,000

ซึ่งเข้าข่ายทั้ง 2 กรณีคือ

1. รายได้ปี 2544 สูงกว่าปี 2543

2. รายได้ปี 2544 สูงกว่ารายได้ 3 ปี เฉลี่ยย้อนหลัง โดยคำนวณได้ดังนี้

$$\frac{(400,000 + 500,000 + 200,000)}{3} = 366,667 \text{ บาท}$$

4. การคำนวณกำไรสุทธิ เพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล

ปี 2541 มีกำไรสุทธิจากกิจการที่ไม่ได้รับการยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลเป็นจำนวนมากกว่าผลขาดทุนสุทธิ จากกิจการที่ได้รับการยกเว้น ต้องเสียภาษีเท่ากับ 10,000 บาท โดยคำนวณจากกำไรสุทธิรวม ((4,500) + 14,500)

ปี 2542 ผลการดำเนินงานรวมไม่มีกำไรสุทธิไม่ต้องเสียภาษี ถึงแม้กิจการที่ไม่ได้รับยกเว้นจะมีกำไรสุทธิก็ตาม และกิจการยังมีผลขาดทุนสะสมยกไปเท่ากับ 30,000 บาท ((44,840) + 14,840)

ปี 2543 มีกำไรสุทธิทั้ง 2 กิจการ แต่มีผลขาดทุนยกมาจากปี 2542 ของกิจการ BOI กิจการจึงไม่ต้องเสียภาษีจากกิจการที่ไม่ได้รับยกเว้น และมีผลขาดทุนสะสมยกไปเท่ากับ 27,190 บาท ((3,000) + 281)

ปี 2544 มีกำไรสุทธิจากกิจการที่ไม่ได้รับการยกเว้นเป็นจำนวนมากกว่าผลขาดทุนสุทธิของกิจการที่ได้รับการยกเว้นดังนั้นกิจการจะต้องเสียภาษี โดยคำนวณจากกำไรสุทธิรวม แต่เนื่องจากยังคงมีผลขาดทุนสะสมเหลืออยู่กิจการจึงสามารถนำผลขาดทุนสะสมดังกล่าวมาหักได้อีก ดังนั้นกิจการจะต้องเสียภาษีจากยอดเท่ากับ 12,810 บาท ((27,190) + (36,700) + 76,700 = 12,810)

5. การแยกค่าใช้จ่ายในการบริหาร เนื่องจากกิจการไม่สามารถแบ่งแยกได้อย่างชัดเจน ดังนั้นกิจการจึงใช้เกณฑ์การคำนวณค่าใช้จ่ายจากเปอร์เซ็นต์ของยอดขายได้ของกิจการที่ไม่ได้รับการส่งเสริมการลงทุนแต่ละปี ดังนี้

ปี 2541 ค่าใช้จ่ายในการบริหารของเปอร์เซ็นต์ยอดขายได้คือ $30,000 / 300,000 = 10\%$ ดังนั้นค่าใช้จ่ายในการบริหารสำหรับกิจการที่ไม่ได้รับการส่งเสริมการลงทุนเท่ากับ $55,000 \times 10\% = 5,500$ บาท

ปี 2542 ค่าใช้จ่ายในการบริหารของเปอร์เซ็นต์ยอดขายได้คือ $40,000 / 620,000 = 6.45\%$ ดังนั้นค่าใช้จ่ายในการบริหารสำหรับกิจการที่ไม่ได้รับการส่งเสริมการลงทุนเท่ากับ $80,000 \times 6.45\% = 5,160$ บาท

ปี 2543 ค่าใช้จ่ายในการบริหารของเปอร์เซ็นต์ยอดขายได้คือ $25,000 / 492,000 = 5.08\%$ ดังนั้นค่าใช้จ่ายในการบริหารสำหรับกิจการที่ไม่ได้รับการส่งเสริมการลงทุนเท่ากับ $60,000 \times 5.08\% = 3,050$ บาท

ปี 2544 ค่าใช้จ่ายในการบริหารของเปอร์เซ็นต์ยอดขายได้คือ $25,000 / 1,135,000 = 2.2\%$ ดังนั้นค่าใช้จ่ายในการบริหารสำหรับกิจการที่ไม่ได้รับการส่งเสริมการลงทุนเท่ากับ $150,000 \times 2.2\% = 3,300$ บาท

ตัวอย่างที่ 27 กรณีกิจการมีบัตรส่งเสริมหลายใบ

กิจการได้รับการส่งเสริมรวม 3 โครงการ ในปี 2541, 2542 และ 2543 ทั้ง 3 โครงการผลิตผลิตภัณฑ์ชนิดเดียวกัน และกิจการมีโครงการที่ไม่ได้รับการส่งเสริมการลงทุนอยู่ด้วย

สิทธิประโยชน์และเงื่อนไขของทั้ง 3 โครงการ เป็นดังนี้			
	โครงการที่ 1 (2541)	โครงการที่ 2 (2542)	โครงการที่ 3 (2543)
1. สิทธิและประโยชน์ ม.31	5 ปี	8 ปี	8 ปี
2. เงื่อนไขการส่งออก	80%	80%	80%
3. วันเปิดดำเนินการ	1 ก.พ. 2542	31 ม.ค. 2543	15 ต.ค. 2544
4. วันเริ่มมีรายได้	1 ก.พ. 2542	15 เม.ย. 2543	1 ต.ค. 2544
5. ระยะเวลาการได้รับยกเว้นภาษี	1 ก.พ. 42 – 31 ม.ค. 47	15 เม.ย. 43 – 14 เม.ย. 51	1 ต.ค. 44 – 30 ก.ย. 52
6. กำหนดการผลิตตามบัตร	ผลิตภัณฑ์ B 24,000 ตัน/ปี	ผลิตภัณฑ์ B 30,000 ตัน/ปี	ผลิตภัณฑ์ B 30,000 ตัน/ปี
7. ที่ตั้ง	เชียงใหม่	เชียงใหม่	เชียงใหม่

ตาราง 11 แสดงการจัดทำงบกำไรขาดทุนในกรณีที่กิจการมีบัตรส่งเสริมหลายใบ

การจัดทำงบกำไรขาดทุนในปี 2543

งบกำไรขาดทุนสำหรับปีสิ้นสุด 31 ธันวาคม 2543					
	ยอดรวม (บาท)	บัตรส่งเสริม การลงทุนเลขที่ .../2541	บัตรส่งเสริม การลงทุนเลขที่ .../2542	บัตรส่งเสริม การลงทุนเลขที่ .../2543	ส่วนกิจการ NON BOI
รายได้					
รายได้จากการขาย	937,056,813	237,227,784	506,562,355	31,686,880	161,576,794
รายได้อื่น	23,569,885	4,205,613	8,980,419	1,229,281	9,154,572
รวมรายได้	960,626,698	241,433,397	515,542,774	32,916,161	170,731,366
ค่าใช้จ่าย					
ต้นทุนขาย	737,165,248	171,995,040	379,568,661	44,557,091	141,004,456
ค่าใช้จ่ายขายและ บริหาร	117,713,445	31,058,591	66,319,303	4,066,006	16,269,545
ดอกเบี้ยจ่าย	11,408,549	2,888,218	6,167,333	385,784	1,967,214
ภาษีเงินได้	18,197,892	10,647,465	-	-	5,550,427
รวมค่าใช้จ่าย	884,485,134	216,589,314	452,055,297	49,008,881	164,791,642
กำไรสุทธิสำหรับปี	76,141,564	24,844,083	63,487,477	(16,092,720)	5,939,724

การจัดทำงบกำไรขาดทุน กิจการได้แยกรายได้จากการขาย และค่าใช้จ่ายที่สามารถ
จำแนกได้ของส่วนกิจการที่ได้รับการส่งเสริมการลงทุน และส่วนของกิจการที่ไม่ได้รับการส่งเสริมการ
ลงทุนตามที่เกิดขึ้นจริง สำหรับรายได้อื่นและค่าใช้จ่ายที่ไม่สามารถแยกได้ว่าเป็นของส่วนกิจการใด กิจ
การก็จะทำการจัดสรรตามอัตราส่วนของรายได้จากการขาย

ตัวอย่างที่ 28 กรณีการใช้สิทธิประโยชน์ของบัตรส่งเสริมการลงทุน (บริษัทได้รับบัตรส่งเสริมการลงทุนจำนวน 2 บัตร) คือ²

ก. ได้รับบัตรส่งเสริมการลงทุนเลขที่ 1091/สอ./2523 ลงวันที่ 27 กุมภาพันธ์ 2533 โดยได้รับการส่งเสริมการลงทุนในกิจการผลิตอาหารเสริมชุปไก่สกัดและชุปปรุงนกเพื่อการส่งออก ประเภท 1.3 การผลิตหรือถนอมอาหารส่วนที่ได้รับการส่งเสริม คืออาหารเสริมปีละประมาณ 2,515 ตัน และมีเงื่อนไขว่าจะต้องส่งผลิตภัณฑ์ที่ผลิตได้ออกไปจำหน่ายต่างประเทศทั้งสิ้น โดยบริษัทจะได้รับยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลสำหรับกำไรสุทธิที่ได้รับจากการประกอบกิจการที่ได้รับส่งเสริม มีกำหนดเวลา 7 ปี นับแต่วันที่เริ่มมีรายได้จากการประกอบกิจการ และได้รับลดหย่อนภาษีเงินได้นิติบุคคลสำหรับกำไรสุทธิที่ได้รับจากการลงทุนในอัตราร้อยละ 50 ของอัตรากกติ กำหนดเวลา 5 ปี นับแต่วันที่พ้นกำหนดการยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคล และได้ใช้บัตรส่งเสริมไปแล้วเป็นเวลา 6 ปี

ข. ได้รับบัตรส่งเสริมการลงทุนเลขที่ 1527/2537 ลงวันที่ 24 สิงหาคม 2537 โดยได้รับการส่งเสริมการลงทุนในกิจการผลิตอาหารเสริม ประเภท 1.8 การผลิตอาหาร ส่วนที่ได้รับการส่งเสริม คืออาหารเสริมปีละประมาณ 4,825 ตัน และมีเงื่อนไขว่าจะต้องส่งผลิตภัณฑ์ที่ผลิตหรือประกอบได้ออกไปจำหน่ายต่างประเทศในแต่ละปีมีมูลค่า เอฟ.โอ.บี. ไม่น้อยกว่าร้อยละ 80 ของมูลค่ายอดขายทั้งสิ้น โดยบริษัทจะได้รับยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลสำหรับกำไรสุทธิที่ได้รับจากการส่งเสริมการลงทุนมีกำหนด 8 ปี นับแต่วันที่เริ่มมีรายได้จากการประกอบกิจการ และได้รับลดหย่อนภาษีเงินได้นิติบุคคลสำหรับกำไรสุทธิที่ได้รับจากการลงทุนในอัตราร้อยละ 50 ของอัตรากกติมีกำหนด 5 ปี นับแต่วันที่พ้นกำหนดการยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคล และได้ใช้สิทธิของบัตรส่งเสริมเป็นปีที่ 1

บริษัทขอหารือดังนี้

1. วิธีการใช้กำลังการผลิต ตามสิทธิประโยชน์ที่ได้รับจากบัตรส่งเสริมทั้ง 2 บัตร

1.1 บริษัทต้องใช้สิทธิประโยชน์ของบัตรส่งเสริมแรกให้เต็มกำลังการผลิตที่ได้รับบริการส่งเสริมให้ครบก่อน แล้วจึงนำส่วนเกินกำลังการผลิตจากบัตรแรกมาใช้กับบัตรส่งเสริมที่ 2 ตามลำดับ

1.2 บริษัทสามารถเลือกใช้กำลังผลิตตามบัตรส่งเสริมบัตรใดบัตรหนึ่งก่อนหลังก็ได้ วิธีการทั้งสองที่กล่าวนี้มีผลแตกต่างทางภาษีหรือไม่

² เล่มเดียวกัน, หน้า 256

2. กรณีเลือกใช้กำลังผลิตตาม 1.2 ได้ ถ้ากำลังการผลิตที่ได้รับอนุมัติของบัตรส่งเสริมบัตรใดบัตรหนึ่งเพียงพอสำหรับการผลิตทั้งปี บริษัทมีสิทธิที่จะไม่ใช้สิทธิประโยชน์ของบัตรส่งเสริมอีกบัตรหนึ่งได้หรือไม่

3. การจัดทำและการเก็บสต็อกสำหรับวัตถุดิบ วัสดุจำเป็น และสินค้าสำเร็จรูปที่ได้รับสิทธิประโยชน์ของบัตรส่งเสริมทั้ง 2 บัตรไม่จำเป็นต้องจัดเก็บและลงบัญชีสต็อกแยกออกจากกันถูกต้องใช่หรือไม่

4. ผลกำไรขาดทุนที่แสดงในแบบ ภ.ง.ด.50 บริษัทสามารถแสดงผลกำไรขาดทุนสุทธิโดยไม่ต้องแยกแสดงผลกำไรขาดทุนของบัตรส่งเสริมแต่ละบัตรถูกต้องหรือไม่

คำวินิจฉัย

1. กรณีที่บริษัทได้รับสิทธิประโยชน์ตามบัตรส่งเสริมการลงทุนมากกว่า 1 บัตร ซึ่งมีสิทธิประโยชน์และเงื่อนไขที่แตกต่างกันออกไป การใช้สิทธิประโยชน์ในบัตรส่งเสริมแต่ละบัตร เพื่อให้ได้รับยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลจากการจำหน่ายผลิตภัณฑ์ตามบัตรส่งเสริม บริษัทจะต้องปฏิบัติให้เป็นไปตามเงื่อนไขและระยะเวลาตามที่กำหนดไว้ในแต่ละบัตรเสริมนั้น

2. ตามข้อ 3 ของประกาศกรมสรรพากร เรื่องการคำนวณกำไรสุทธิและขาดทุนสุทธิของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ได้รับการส่งเสริมการลงทุน ลงวันที่ 5 กุมภาพันธ์ 2530 กำหนดให้ผู้ได้รับการส่งเสริมการลงทุนที่ประกอบกิจการทั้งที่ได้รับยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคล และไม่ได้รับยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคล ให้คำนวณกำไรสุทธิและขาดทุนสุทธิของแต่ละกิจการแยกต่างหากจากกัน แต่ในการคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล ให้คำนวณกำไรสุทธิและขาดทุนสุทธิของกิจการที่ได้รับยกเว้น และที่ไม่ได้รับยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลมารวมเข้าด้วยกัน ดังนั้นบริษัทจึงสามารถแสดงผลกำไรสุทธิหรือขาดทุนสุทธิรวมในแบบ ภ.ง.ด.50 โดยไม่แยกแสดงผลกำไรขาดทุนของบัตรส่งเสริมแต่ละบัตรได้ เนื่องจากการคำนวณกำไรสุทธิและขาดทุนสุทธิของกิจการที่ได้รับการส่งเสริมการลงทุน ซึ่งได้รับการยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลเช่นเดียวกันแต่จะต้องจัดทำบัญชีรายรับ รายจ่ายสำหรับกิจการที่ได้รับการส่งเสริม และได้รับยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลแยกต่างหากจากกิจการ ส่วนอื่นที่ไม่ได้รับการส่งเสริมการลงทุน เพื่อประโยชน์ในการคำนวณกำไรสุทธิได้รับยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลตามมาตรา 31 แห่งพระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุน พ.ศ. 2520

3. เนื่องจากสิทธิประโยชน์ที่บริษัทได้รับตามบัตรส่งเสริมทั้งสองบัตรตาม 1 และ 2 เป็นผลิตภัณฑ์อาหารเสริมเช่นเดียวกัน ดังนั้นการจัดทำและการเก็บสต็อกสำหรับวัตถุดิบ วัสดุจำเป็น และสินค้าสำเร็จรูปที่ได้รับสิทธิประโยชน์ของบัตรส่งเสริม ทั้งสองบัตรดังกล่าว ไม่จำเป็นต้องจัดเก็บและลงบัญชีสต็อกแยกออกจากกันแต่อย่างใด

(ที่ กค 0811/00131 ลงวันที่ 8 มกราคม 2541)

การนำผลขาดทุนสะสมไปหักออกจากกำไรสุทธิภายหลังจากระยะเวลาการได้รับการส่งเสริม

ตามพระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุน พ.ศ.2520 มาตรา 31 วรรคสาม ผู้ได้รับการส่งเสริมจะได้รับอนุญาตให้นำผลขาดทุนประจำปีที่เกิดขึ้นในระหว่างเวลาที่ได้รับยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลไปหักออกจากกำไรสุทธิที่เกิดขึ้นภายหลังจากระยะเวลาที่ได้รับยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลซึ่งมีกำหนดเวลาไม่เกิน 5 ปี นับแต่วันพ้นกำหนดระยะเวลาที่ได้รับการส่งเสริม โดยจะเลือกหักจากกำไรสุทธิของปีใดปีหนึ่งหรือหลายปีก็ได้ซึ่งแบ่งได้เป็นกรณีดังต่อไปนี้

1. ในกรณีที่ผู้ได้รับการส่งเสริมประกอบกิจการเฉพาะที่ได้รับยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลผู้ได้รับการส่งเสริมมีสิทธิที่จะนำผลขาดทุนประจำปีที่เกิดขึ้นในระหว่างเวลาที่ได้รับยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลไปหักออกจากกำไรสุทธิที่เกิดขึ้นภายหลังจากระยะเวลาที่ได้รับยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลมีกำหนดเวลาไม่เกิน 5 ปี นับแต่วันพ้นกำหนดระยะเวลาที่ได้รับการส่งเสริม ผลขาดทุนสุทธิดังกล่าวจะต้องเป็นผลขาดทุนสุทธิในส่วนที่เกินกำไรสุทธิของกิจการดังกล่าวที่เกิดขึ้นในระหว่างเวลาที่ได้รับยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคล และการนำผลขาดทุนประจำปีไปหักออกจากกำไรสุทธินั้น ผู้ได้รับการส่งเสริมจะเลือกหักออกจากกำไรสุทธิปีใดปีหนึ่งหรือหลายปีก็ได้

2. ในกรณีที่ผู้ได้รับการส่งเสริมประกอบกิจการทั้งที่ได้รับยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลและไม่ได้รับยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคล กิจการมีแนวปฏิบัติดังนี้

กรณีกิจการที่ได้รับยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลมีผลขาดทุนประจำปีและกิจการที่ไม่ได้รับยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลมีกำไรสุทธิ ผู้ได้รับการส่งเสริมมีสิทธินำผลขาดทุนประจำปีของกิจการที่ได้รับยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลไปหักออกจากกำไรสุทธิของกิจการที่ไม่ได้รับการยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลในระหว่างเวลาที่ได้รับการยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคล

กรณีกิจการที่ได้รับยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลมีผลขาดทุนประจำปีและกิจการที่ไม่ได้รับยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลมีกำไรสุทธิ และมีผลขาดทุนประจำปีสะสมมาจากปีก่อน ผู้ได้รับการส่งเสริมจะต้องนำขาดทุนประจำปีสะสมมาจากปีก่อนของกิจการที่ไม่ได้รับยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลไปหักออกจากกำไรสุทธิของกิจการที่ไม่ได้รับยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลก่อน ถ้ากิจการไม่ได้รับยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลมีกำไรเหลืออยู่จึงมีสิทธินำผลขาดทุนประจำปีของกิจการที่ได้รับยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลไปหักออกจากกำไรสุทธิของกิจการที่ไม่ได้รับยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลในระหว่างเวลาที่ได้รับการยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคล

ผู้ได้รับการส่งเสริมมีสิทธินำผลขาดทุนประจำปีคงเหลือตาม (1) หรือ (2) ของกิจการที่ได้รับยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคล เฉพาะส่วนที่เกินกำไรสุทธิของกิจการดังกล่าวที่เกิดขึ้นในระหว่างเวลา

ที่ได้รับการยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลไปหักออกจากกำไรสุทธิที่เกิดขึ้นยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคล โดยผู้ได้รับการส่งเสริมจะเลือกหักออกจากกำไรสุทธิของปีใดปีหนึ่งหรือหลายปีก็ได้

ตัวอย่างที่ 29 กิจการได้รับการส่งเสริมการลงทุนในกิจการผลิตผลิตภัณฑ์โลหะรวมทั้งชิ้นส่วนโลหะสำหรับยานยนต์หรือชิ้นส่วนโลหะสำหรับผลิตภัณฑ์อิเล็กทรอนิกส์ ประเภท 4.8 ตามบัตรส่งเสริม ลงวันที่ 30 ตุลาคม 2540 โดยได้รับสิทธิประโยชน์ให้ได้รับยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลมีกำหนดเวลาที่นับแต่วันที่มีรายได้จากกิจการนั้น ตามข้อ 6 ของบัตรส่งเสริมฉบับดังกล่าว ต่อมาเมื่อสิ้นสุดระยะเวลาการส่งเสริมการลงทุน บริษัทมีผลขาดทุนดังรายละเอียดต่อไปนี้

ปี 2540 1 เมษายน 2540 ถึง 31 มีนาคม 2541 ขาดทุนสุทธิ	(46,290,420)
ปี 2541 1 เมษายน 2541 ถึง 31 มีนาคม 2542 ขาดทุนสุทธิ	(32,214,883)
ปี 2542 1 เมษายน 2542 ถึง 31 มีนาคม 2543 กำไรสุทธิ	4,234,616
ปี 2543 1 เมษายน 2543 ถึง 31 มีนาคม 2544 กำไรสุทธิ	(11,192,590)
รวมผลขาดทุนสุทธิ	(85,463,277)

ดังนั้นกิจการจึงมีสิทธิที่จะนำผลขาดทุนที่เกิดขึ้นในระหว่างระยะเวลา 4 ปีที่ได้รับการส่งเสริมการลงทุน กิจการมีผลขาดทุนสุทธิตั้งสิ้นจำนวน 85,463,277 บาท โดยกิจการมีสิทธิที่จะนำผลขาดทุนประจำปีที่เกิดขึ้นในระหว่างเวลาได้รับยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลไปหักออกจากกำไรสุทธิที่เกิดขึ้นภายหลังระยะเวลาที่ได้รับการยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคล โดยมีกำหนดไม่เกิน 5 ปี นับแต่วันพ้นกำหนดเวลาที่ได้รับบัตรส่งเสริม แต่ผลขาดทุนดังกล่าวต้องเป็นผลขาดทุนสุทธิในส่วนที่เกินกำไรสุทธิของกิจการซึ่งถือเป็นการปฏิบัติตามข้อ 4.1 (ก) ของประกาศกรมสรรพากร เรื่องการคำนวณกำไรสุทธิของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ได้รับการส่งเสริมการลงทุน ลงวันที่ 5 กุมภาพันธ์ พ.ศ.2530

ตัวอย่างที่ 30 กรณีการนำผลขาดทุนไปหักออกจากกำไรของกิจการที่ได้รับส่งเสริมการลงทุน เช่น กิจการได้รับการส่งเสริมการลงทุนในปี 2534 โดยได้รับสิทธิและประโยชน์ตามบัตรส่งเสริมซึ่งกิจการได้รับสิทธิและประโยชน์ตามมาตรา 31 ดังนี้

ตามมาตรา 31 ให้ได้รับยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลสำหรับกำไรสุทธิที่ได้รับจากการประกอบกิจการที่ได้รับการส่งเสริมมีกำหนดเวลา 8 ปีนับแต่วันเริ่มมีรายได้จากการประกอบกิจการนั้น

ในกรณีที่ประกอบกิจการขาดทุนในระหว่างเวลาได้รับยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลตามวรรคหนึ่ง ผู้ได้รับการส่งเสริมจะได้รับอนุญาตให้นำผลขาดทุนประจำปีที่เกิดขึ้นระหว่างเวลานั้นไปหักออกจากกำไรสุทธิที่เกิดขึ้นภายหลังระยะเวลาได้รับยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลมีกำหนดเวลาไม่เกิน 5 ปี นับแต่วันพ้นกำหนดเวลานั้น โดยจะเลือกหักจากกำไรสุทธิของปีใดปีหนึ่งหรือหลายปีก็ได้

กิจการเริ่มประกอบกิจการที่ได้รับการส่งเสริมการลงทุนเมื่อวันที่ 14 ธันวาคม 2537 มีรอบระยะเวลาบัญชีสิ้นสุด 31 มีนาคมของทุกปี และสิทธิประโยชน์ที่ได้รับการยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลจนถึงวันที่ 13 ธันวาคม 2545

จากผลการดำเนินงานของกิจการ และการประมาณการ กิจการจะมีกำไรและขาดทุนในแต่ละปีดังนี้

ปี 2538	ขาดทุน	891	ล้านบาท
ปี 2539	ขาดทุน	865	ล้านบาท
ปี 2540	ขาดทุน	253	ล้านบาท
ปี 2541	กำไร	430	ล้านบาท
ปี 2542	กำไร	506	ล้านบาท
ปี 2543	กำไร	603	ล้านบาท
ปี 2544	กำไร	673	ล้านบาท
ปี 2545	กำไร	675	ล้านบาท

จากข้อมูลข้างต้นเมื่อสิ้นสุดระยะเวลาที่กิจการได้รับสิทธิประโยชน์ตามบัตรส่งเสริมในปี 2546 กิจการประมาณการว่า กิจการจะมีกำไรสุทธิ 759 ล้านบาท ดังนั้นตามรายละเอียดข้างต้น กิจการมีสิทธินำผลขาดทุนที่เกิดขึ้นในระหว่างเวลาที่ได้รับการยกเว้นภาษีเงินได้คือ ผลขาดทุนของปี 2538 2539 และ 2540 รวมจำนวน 8,009 ล้านบาท (891+865+253) ไปหักออกจากกำไรสุทธิที่เกิดขึ้นภายหลังระยะเวลาได้รับยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลมีกำหนดเวลาไม่เกิน 5 ปี โดยจะเลือกหักออกจากกำไรสุทธิปีใดปีหนึ่งหรือหลายปีก็ได้ซึ่งในที่นี้กิจการสามารถที่จะนำขาดทุนสะสมดังกล่าวมาหักในปี 2546 ได้ทั้งจำนวน 759 ล้านบาท ส่วนที่เหลืออีก 1,250 ล้านบาท (2,009-759 = 1,250) กิจการสามารถนำไปหักจากกำไรสุทธิของกิจการในปีถัดไป

สิทธิประโยชน์ของกิจการที่ได้รับการส่งเสริมการลงทุนจากเงินปันผล

ตามพระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุน พ.ศ.2520 มาตรา 34 กรณีการรับเงินปันผลจากกิจการที่ได้รับการส่งเสริมและได้รับยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลนั้น ผู้ได้รับเงินปันผลที่เป็นบุคคลธรรมดาหรือบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล จะได้รับสิทธิและประโยชน์โดยได้รับยกเว้นไม่ต้องนำเงินปันผลที่ได้รับนั้นไปรวมคำนวณเพื่อเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาหรือภาษีเงินได้นิติบุคคล แล้วแต่กรณี ตามมาตรา 31 และประกอบกับมาตรา 34 แห่ง พระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุน พ.ศ.2520 โดยผู้รับเงินปันผลที่เป็นบุคคลธรรมดาหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลถือปฏิบัติดังนี้

1. เงินปันผลที่ผู้รับอยู่ในข่ายได้รับยกเว้นภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา หรือภาษีเงินได้นิติบุคคลต้องเป็นเงินปันผลที่จ่ายจากกำไรสุทธิของกิจการที่ได้รับยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลเท่านั้น

2. เงินปันผลจากกิจการที่ได้รับการส่งเสริมซึ่งได้รับยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลและจะได้รับยกเว้นไม่ต้องรวมคำนวณเพื่อเสียภาษีเงินได้นั้น จะต้องเป็นเงินปันผลที่ผู้ได้รับการส่งเสริมจ่ายและผู้รับเงินปันผลได้รับในระหว่างระยะเวลาที่ผู้ได้รับการส่งเสริมได้รับยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคล

3. กรณีผู้ได้รับการส่งเสริมประกอบกิจการทั้งที่ได้รับยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลและที่ไม่ได้รับยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคล ผู้ได้รับการส่งเสริมจะจ่ายเงินปันผลจากกำไรสุทธิที่เกิดจากกิจการใดเป็นจำนวนเท่าใดก็ได้ แต่ผู้ได้รับเงินปันผลจะได้รับยกเว้นภาษีเงินได้เฉพาะเงินปันผลที่จ่ายจากกำไรสุทธิของกิจการที่ได้รับยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลเท่านั้น

4. กรณีผู้ที่ได้รับการส่งเสริมจ่ายเงินปันผลโดยมิได้ระบุว่า เงินปันผลดังกล่าวจ่ายจากกำไรสุทธิของกิจการใด ให้เฉลี่ยเงินปันผลดังกล่าวตามส่วนของกำไรสุทธิของกิจการที่ได้รับยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลกับกำไรสุทธิของกิจการที่ไม่ได้รับยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคล

5. กรณีบุคคลธรรมดาเป็นผู้รับเงินปันผลจากกิจการที่ได้รับการส่งเสริมและได้รับยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลจะไม่ต้องถูกหักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่าย ตลอดระยะเวลาที่ผู้จ่ายเงินปันผลนั้นได้รับการส่งเสริมการลงทุนและได้รับยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลและบุคคลธรรมดา ผู้ซึ่งได้รับเงินปันผลในกรณีดังกล่าวนี้ไม่มีสิทธิในการได้รับเครดิตเงินปันผล เนื่องจากเงินปันผลในกรณีนี้ได้รับการยกเว้นภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาไปแล้ว และนอกจากนั้น การให้เครดิตภาษีเงินปันผลแก่ผู้มีเงินได้นั้น ในทางทฤษฎีจะให้เฉพาะกรณีผู้ได้รับเงินปันผลจากบริษัทผู้จ่ายเงินปันผลซึ่งมีหน้าที่ต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลเท่านั้น ดังนั้นกรณีผู้จ่ายเงินปันผลได้รับยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลไปแล้ว ผู้รับเงินปันผลย่อมไม่มีสิทธิได้รับเครดิตภาษีเงินปันผลอีก

บุคคลธรรมดาที่ได้รับเงินปันผลที่จ่ายจากกิจการที่ได้รับลดหย่อนภาษีเงินได้นิติบุคคลสำหรับกำไรสุทธิที่ได้จากการลงทุนในอัตราร้อยละ 50 ของอัตรากปกติ ตามนัยมาตรา 35(2) แห่งพระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุน บุคคลธรรมดาผู้ได้รับเงินปันผลนั้นต้องถูกหักภาษี ณ ที่จ่ายในอัตราร้อยละ 10 ของเงินได้ตามมาตรา 50(2)(จ) แห่งประมวลรัษฎากร และผู้มีเงินได้ซึ่งเป็นผู้อยู่ในประเทศไทยมีสิทธิเลือกเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาในอัตราร้อยละ 10 ของเงินได้ โดยไม่ต้องนำไปรวมคำนวณภาษีเงินได้อื่นๆ ตามมาตรา 48(3) วรรคสอง แห่งประมวลรัษฎากร นอกจากนี้ ผู้มีเงินได้ดังกล่าวมีสิทธิได้รับเครดิตภาษีเงินปันผล โดยกำหนดให้ผู้มีเงินได้ในกรณีนี้ได้รับเครดิตภาษีเงินปันผลในอัตราส่วนตามสูตรดังต่อไปนี้

$$\text{เครดิตภาษี} = \frac{R}{100 - R}$$

หมายเหตุ $R =$ อัตราภาษีเงินได้นิติบุคคลที่ต้องเสีย

กรณีบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนเป็นผู้ที่ได้รับเงินปันผลที่จ่ายจากกิจการที่ได้รับการส่งเสริม และได้รับการยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคล ไม่ต้องถูกหักภาษี ณ ที่จ่าย ตลอดระยะเวลาผู้จ่ายเงินปันผลนั้น ได้รับการส่งเสริมและได้รับยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลตามที่ระบุไว้ในบัตรส่งเสริม

กรณีบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลได้รับเงินปันผลที่จ่ายจากกิจการที่ได้รับการลดหย่อนภาษีเงินได้นิติบุคคลสำหรับกำไรสุทธิในอัตราร้อยละ 50 ของอัตราปกติ ผู้ได้รับเงินปันผลยังคงต้องถูกหักภาษี ณ ที่จ่าย และต้องนำเงินปันผลที่ได้รับนั้นไปรวมคำนวณเป็นรายได้ของบริษัท

ตัวอย่างที่ 31 เงินปันผล ก็จะต้องเป็นเงินปันผลที่จ่ายจากกำไรสุทธิของกิจการที่ได้รับการยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลเท่านั้น และต้องจ่ายในระหว่างระยะเวลาที่ผู้ได้รับการส่งเสริมได้รับยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลด้วย เช่น

กิจการประกอบกิจการทั้งที่ได้รับ BOI และ NON BOI ในระหว่างที่ได้รับการส่งเสริม กิจการได้จ่ายเงินปันผลโดยไม่ได้ระบุว่าได้จ่ายจากกิจการใดให้กับนาย ก ซึ่งเป็นผู้ถือหุ้น เป็นจำนวนเงิน 200,000 บาท ซึ่งในปีดังกล่าวกิจการมีกำไรสุทธิจากกิจการ BOI เท่ากับ 30 ล้านบาท และ กิจการ NON BOI เท่ากับ 20 ล้านบาท ดังนั้นนาย ก จะต้องเฉลี่ยรายได้จากเงินปันผลดังกล่าวเพื่อเสียภาษีดังนี้

กำไรสุทธิเฉลี่ยของกิจการ BOI และ NON BOI $= (30/50) : (20/50) = 60:40$ ดังนั้นรายได้พึงประเมินจากเงินปันผลรับที่นาย ก จะต้องเสียภาษี $= 200,000 \times 40\% = 80,000$ บาท และ กิจการยังมีหน้าที่ต้องหักภาษี ณ ที่จ่ายจากเงินปันผลในอัตราร้อยละ 10 ของจำนวนเงิน 80,000 บาท ซึ่งก็คือ 8,000 บาท เพื่อนำส่งกรมสรรพากรต่อไปด้วย

ตัวอย่างที่ 32 กรณีการยกเว้นภาษีเงินได้จากเงินปันผล บริษัท ก ได้รับการส่งเสริมการลงทุนจากสำนักงานคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุนตามบัตรส่งเสริมการลงทุนเลขที่ 1223/สอ./2530 ออกให้ ณ วันที่ 16 ตุลาคม 2530 ซึ่งในบัตรส่งเสริมระบุว่าให้ได้รับยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลเป็นเวลา 7 ปี ปัจจุบันสิทธิประโยชน์ด้านภาษีเงินได้นิติบุคคลในบัตรดังกล่าวได้หมดไปแล้ว ต่อมาในปี 2541 บริษัท ได้รับการส่งเสริมการลงทุนเพิ่มอีก 1 บัตรตามบัตรส่งเสริมการลงทุนเลขที่ 1212/2541 ลงวันที่ 21

พฤษภาคม 2541 ซึ่งในบัตรส่งเสริมระบุว่าได้รับการยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลเป็นเวลา 3 ปี และประเภทกิจการที่ได้รับการส่งเสริมเป็นกิจการเดียวกันกับบัตรส่งเสริมฉบับแรก

ดังนั้นหากบริษัทประสงค์จะนำกำไรสะสมของกิจการที่ได้รับการยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลตามบัตรส่งเสริมการลงทุนฉบับเดิมมาจ่ายเป็นเงินปันผลในปีอื่นๆ ที่มีใช้ระยะเวลาที่บริษัทได้รับการส่งเสริมการลงทุนตามบัตรส่งเสริมฉบับดังกล่าวเงินปันผลที่ได้รับจากบริษัท ในกรณีดังกล่าวจะไม่ได้รับการยกเว้นภาษีเงินได้ตามมาตรา 34 แห่งพระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุน พ.ศ.2520 และผู้รับเงินปันผลจะต้องนำมาคำนวณเพื่อเสียภาษีเงินได้ เพราะเงินปันผลที่ผู้รับเงินปันผลได้รับจากกิจการที่ได้รับการส่งเสริมการลงทุนซึ่งได้รับยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลตามมาตรา 31 แห่งพระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุน พ.ศ. 2520 จะได้รับยกเว้นไม่ต้องรวมคำนวณเพื่อเสียภาษีเงินได้ตามมาตรา 34 แห่งพระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุนต่อเมื่อเงินปันผลดังกล่าวจ่ายจากกำไรสุทธิของกิจการที่ได้รับยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลและจะต้องเป็นเงินปันผลที่ผู้ได้รับการส่งเสริมจ่ายและผู้รับเงินปันผลได้รับระหว่างระยะเวลาที่ผู้ได้รับการส่งเสริมได้รับยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคล ทั้งนี้ตามประกาศกรมสรรพากรเรื่องการคำนวณกำไรสุทธิและขาดทุนสุทธิของบริษัท หรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ได้รับการส่งเสริมการลงทุน ลงวันที่ 5 กุมภาพันธ์ พ.ศ.2530

ประเด็นในด้านอื่นๆ

1. ประมาณการภาษีเงินได้นิติบุคคลครึ่งปี

โดยปกติ บริษัทที่ไม่มีกิจการที่ได้รับ BOI จะต้องประมาณการกำไรสุทธิครึ่งปีเพื่อขึ้นภาษีเงินได้กลางปี โดยภาษีที่ประมาณขึ้นนี้จะต้องไม่น้อยกว่าภาษีที่เกิดขึ้นจริงเกินกว่าร้อยละ 25 ถ้าเกินโดยไม่มีเหตุผลที่สมควร กรมสรรพากรจะประเมินเบี้ยปรับ เงินเพิ่มร้อยละ 20 ของส่วนที่ขาดไป ในกรณีที่บริษัทมีทั้งกิจการที่ได้ BOI และ NON BOI บริษัทก็ยังต้องยื่นประมาณการครึ่งปีเช่นเดียวกัน เพียงแต่การวัดค่าในกรณีที่ประเมินว่าขึ้นต่ำเกินไปหรือไม่นั้นจะเป็นการมองในภาพรวม ซึ่งแสดงให้เห็นได้ดังตัวอย่างต่อไปนี้

ตาราง 12 แสดงการคำนวณการประมาณการภาษีเงินได้นิติบุคคลครั้งปี

กรณีที่	อัตราร้อยละ		
	BOI ประมาณไว้ (ขาด) เกิน	NON BOI ประเมินไว้ (ขาด) เกิน	ประมาณการรวม (ขาด) เกิน
1	(60)	20	(40)
2	(25)	(15)	(40)
3	30	(50)	(20)
4	20	(50)	(30)
5	70	(30)	40

กรณีที่ 1 ประเมินค่าปรับไม่ได้เนื่องจากกิจการ NON BOI ถึงแม้ภาพรวมจะขาดเกินร้อยละ 25

กรณีที่ 2 ประเมินค่าปรับได้จากกิจการ NON BOI เพราะภาพรวมขาดเกินร้อยละ 25 แต่จะประเมินค่าปรับจากร้อยละ 15

กรณีที่ 3 ประเมินค่าปรับไม่ได้เนื่องจากในภาพรวมประมาณไว้ขาดเพียงร้อยละ 20

กรณีที่ 4 ประมาณค่าปรับได้จากกิจการ NON BOI เพราะภาพรวมขาดเกินร้อยละ 25 แต่จะประเมินค่าปรับจากร้อยละ 50

กรณีที่ 5 ประเมินค่าปรับไม่ได้เนื่องจากในภาพรวมประเมินไว้เกินร้อยละ 40

2. การเปิดเผยข้อมูลในงบการเงินสำหรับกิจการที่ได้รับการส่งเสริมการลงทุน

ในการจัดทำงบการเงินของกิจการที่ได้รับการส่งเสริมการลงทุนไม่ว่าจะเป็นงบดุล งบกำไรขาดทุน งบกำไรสะสม หรืองบกระแสเงินสด จะไม่มีความแตกต่างจากกิจการทั่วไป แต่กิจการจะมีการเปิดเผยข้อมูล รายการต่างๆที่เกิดขึ้นในส่วนของหมายเหตุประกอบงบการเงิน เช่น

บริษัท กชค จำกัด**หมายเหตุประกอบงบการเงิน****วันที่ 31 ธันวาคม 2544 และ 2543****17. สิทธิประโยชน์ที่ได้รับจากการส่งเสริมการลงทุน**

บริษัทได้รับสิทธิประโยชน์ จากการได้รับการส่งเสริมการลงทุนตามบัตรส่งเสริมการลงทุน ลงวันที่ 11 กรกฎาคม 2540 จากคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุน ตามพระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุน พ.ศ.2520 ในกิจการผลิตตู้โลหะสำหรับใช้บรรจุอุปกรณ์ไฟฟ้า อิเล็กทรอนิกส์ และ โทรคมนาคม ประเภท 4.8 การผลิตผลิตภัณฑ์โลหะรวมทั้งชิ้นส่วนโลหะสำหรับยานยนต์หรือชิ้นส่วนโลหะสำหรับผลิตภัณฑ์อิเล็กทรอนิกส์

สิทธิประโยชน์ที่ได้รับ ได้แก่ การยกเว้นอากรขาเข้าสำหรับเครื่องจักร การลดหย่อนอากรขาเข้าในอัตราร้อยละ 75 สำหรับวัตถุดิบและวัสดุเป็นเวลา 1 ปี และได้รับยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคล สำหรับกำไรสุทธิเป็นระยะเวลา 8 ปี นับแต่วันที่ 8 ธันวาคม 2540 และได้รับลดหย่อนภาษีเงินได้นิติบุคคล สำหรับกำไรสุทธิในอัตราร้อยละ 50 ของอัตราปกติในระยะเวลา 5 ปี นับจากวันที่ 8 ธันวาคม 2548

ในฐานะที่เป็นบริษัท ได้รับการส่งเสริมการลงทุนเพื่อการอุตสาหกรรม ดังนั้นบริษัทจะต้องปฏิบัติตามเงื่อนไขและข้อกำหนดต่างๆที่ระบุไว้ในบัตรส่งเสริมการลงทุน

18. การดำเนินงานของบริษัท

ผลการดำเนินงานของบริษัทจำแนกตามธุรกิจที่ได้รับส่งเสริมการลงทุนและไม่ได้รับการส่งเสริมการลงทุนสำหรับปีสิ้นสุดวันที่ 31 ธันวาคม 2544 ปรากฏดังนี้

	2544 (บาท)		
	ธุรกิจที่ได้รับ ส่งเสริมการลงทุน (หมายเหตุ 17)	ธุรกิจที่ไม่ได้รับ ส่งเสริมการลงทุน	รวม
รายได้			
รายได้จากการขาย	119,347,463.80	3,632,509.71	122,979,973.51
กำไรจากอัตราแลกเปลี่ยน	1,387,215.09	42,166.76	1,429,381.85
ดอกเบี้ยรับ	278,630.24	1,219,325.60	1,497,955.84
รายได้อื่นๆ	<u>4,694,721.23</u>	<u>142,704.04</u>	<u>4,837,425.27</u>
รวมรายได้	<u>125,708,030.36</u>	<u>5,036,706.11</u>	<u>130,744,736.47</u>
ค่าใช้จ่าย			
ต้นทุนขาย	77,726,456.89	2,362,628.00	80,089,084.89
ค่าใช้จ่ายในการขายและบริหาร	18,509,014.64	562,613.02	19,071,627.66
ดอกเบี้ยจ่าย	504,599.29	15,338.15	519,937.44
ภาษีเงินได้	-	<u>735,942.73</u>	<u>735,942.73</u>
รวมค่าใช้จ่าย	<u>96,740,070.82</u>	<u>3,676,521.90</u>	<u>100,416,592.72</u>
กำไรสุทธิ	<u>28,967,959.54</u>	<u>1,360,184.21</u>	<u>30,328,143.75</u>

ต้นทุนและค่าใช้จ่ายทางตรงคิดเข้าธุรกิจที่เกี่ยวข้องตามที่เกิดขึ้น ส่วนต้นทุนและค่าใช้จ่ายทางอ้อมปันส่วนตามรายได้ของแต่ละธุรกิจ

3. การกรอกแบบแสดงรายการภาษีเงินได้นิติบุคคล (ภ.ง.ด.50)

ในส่วนของการแสดงรายการภาษีเงินได้นิติบุคคล (ภ.ง.ด. 50) กิจการจะต้องมีการแสดงรายการแยกรายได้ไม่ว่าจะเป็นรายได้โดยตรงจากการประกอบกิจการหรือรายได้อื่นๆ รายจ่ายในส่วนของต้นทุนขาย (รายจ่ายเพื่อการคำนวณกำไรขั้นต้น) หรือรายจ่ายอื่นๆ และกำไรหรือขาดทุนสุทธิ กิจการจะต้องแยกในส่วนของกิจการที่ได้รับการส่งเสริมการลงทุน และกิจการที่ต้องเสียภาษีออกจากกัน เพื่อสะดวกต่อการคำนวณภาษีเงินได้ กิจการจะต้องเสียภาษีจากยอดกำไรสุทธิของกิจการที่ไม่ได้รับการส่งเสริมการ

ลงทุน และเพื่อให้ง่ายต่อความเข้าใจจึงขอคัดตอนบางส่วนที่เกี่ยวข้องในการกรอกแบบภ.จ.ด.50 เพื่อให้สะดวกต่อการทำความเข้าใจดังนี้

ตาราง 13 แสดงการกรอกแบบแสดงรายการภาษีเงินได้นิติบุคคล (ภ.จ.ด.50)

รายการที่ 1 สิทธิประโยชน์ที่ได้รับจากการส่งเสริมการลงทุน			
(1) ตามบัตรส่งเสริมการลงทุนเลขที่ ...1436/2540...ลงวันที่...11..เดือน...กรกฎาคม...พ.ศ...2540.....			
(2) กิจการที่ได้รับการส่งเสริมการลงทุน.....			
	เป็นเวลา (ปี)	ตั้งแต่วัน เดือน ปี	ถึงวัน เดือน ปี
<input type="checkbox"/> (2.1) ได้รับการลดหย่อนอัตราภาษีเงินได้ ให้ร้อยละ 50 ของอัตราปกติ			
<input checked="" type="checkbox"/> (2.2) ได้รับยกเว้นภาษีเงินได้ทั้งหมด	8	11 กรกฎาคม 2540	11 กรกฎาคม 2548
<input type="checkbox"/> (2.3) ได้รับยกเว้นภาษีเงินได้บางส่วน			
<input type="checkbox"/> (2.4) อื่นๆ			

รายการที่ 4 รายได้ รายจ่าย และ กำไรหรือขาดทุนสุทธิ	1 กิจการที่ได้รับยกเว้น ภาษีเงินได้		2 กิจการที่ต้องเสียภาษี เงินได้		3 รวม	
(1) รายได้โดยตรงจากการประกอบ กิจการ						
(2) รายได้จากธุรกิจทั่วไป (แสดง รายละเอียดผู้ซื้อฯ ในรายการที่ 15 หน้า 8						
(2.1) รายได้จากการขาย	120,803,874	06	3,676,779	78	124,480,653	84
(2.2) รายได้จากการให้บริการ	-		-		-	
(3) รวม (2.1) + (2.2)	120,803,874	06	3,676,779	78	124,480,653	84
(4) รายได้ธุรกิจธนาคารพาณิชย์ หรือสถาบันการเงิน	-		-		-	
(5) รายได้ของธุรกิจประกันชีวิตและ หรือธุรกิจประกันวินาศภัย	-		-		-	

ตาราง 13 (ต่อ 1)

รายการที่ 4 รายได้ รายจ่าย และ กำไรหรือขาดทุนสุทธิ	1		2		3	
	กิจการที่ได้รับยกเว้น ภาษีเงินได้		กิจการที่ต้องเสียภาษี เงินได้		รวม	
(6) รายได้ของธุรกิจคลั่งสินค้า	-		-		-	
(7) หักต้นทุนขายหรือรายจ่ายเพื่อ คำนวณกำไรขั้นต้น (จากราย การที่ 6 หน้า 4)	77,726,456	89	2,362,628	00	80,089,084	89
(8) <input checked="" type="checkbox"/> (8.1) กำไรขั้นต้น <input type="checkbox"/> (8.2) ขาดทุนขั้นต้น	43,077,417	17	1,314,151	78	44,391,568	95
(9) รายได้อื่น (จากรายการที่ 7 (7) หน้า 5)	4,904,156	30	1,359,926	33	6,264,082	63
(10) รวม (8) + (9) ถ้าขาดทุนขั้น ต้น (9) - (8)	47,981,573	47	2,674,078	11	50,655,651	58
(11) หัก รายจ่ายอื่น (จากรายการที่ 8 (5) หน้า 5)	910,134	91	27,665	10	937,800	01
(12) รวม (10) - (11) ถ้าขาดทุนขั้น ต้น (10) + (11)	47,071,438	56	2,646,413	01	49,717,851	57
(13) หัก รายจ่ายในการขายและ บริหาร (จากรายการที่ 9 (21) หน้า 5)	18,509,014	64	562,613	02	19,071,627	66
(14) <input checked="" type="checkbox"/> (14.1) กำไรสุทธิ <input type="checkbox"/> (14.2) ขาดทุนสุทธิ ตามบัญชีกำไรขาดทุน	28,562,423	92	2,083,799	99	30,646,223	91
(15) บวก รายจ่ายที่ไม่ให้ถือเป็นราย จ่ายตามประมวลรัษฎากร (จาก รายการที่ 10(6) หน้า 6)	-		369,342	42	369,342	42
(16) รวม (14) + (15) ถ้าขาดทุน (15) - (14)	28,562,423	92	2,453,142	41	31,015,566	33
(17) หัก รายได้ที่ได้รับการยกเว้นหรือ รายจ่ายที่มีสิทธิหักได้เพิ่มขึ้น (จากรายการที่ 11(5) หน้า 6)	1,967,499	67	-		1,967,499	67

ตาราง 13 (ต่อ 2)

รายการที่ 4 รายได้ รายจ่าย และ กำไรหรือขาดทุนสุทธิ	1		2		3	
	กิจการที่ได้รับยกเว้น ภาษีเงินได้		กิจการที่ต้องเสียภาษี เงินได้		รวม	
(18)รวม (18) – (19) ถ้าขาดทุน (16) + (17)	26,594,924	25	2,453,142	41	29,048,066	66
(19)หัก ขาดทุนสุทธิที่มีสิทธินำมา หักตามกฎหมาย (จากรายการที่ 13 หน้า 6)	-	-	-	-	-	-
(20)รวม (18) – (19) ถ้าขาดทุน (18) + (19)	26,594,924	25	2,453,142	41	29,048,066	66
(21)บวก ค่าการกุศลสาธารณะหรือ รายจ่ายเพื่อการศึกษาส่วนที่ เกินร้อยละ 2 ของกำไรสุทธิที่ ต้องเสียภาษี (จากรายการ 12 (3) หน้า 6)	-	-	-	-	-	-
(22)รวม (20) + (21) ถ้าขาดทุน (21) – (20)	26,594,924	25	2,453,142	41	29,048,066	66
(23) <input checked="" type="checkbox"/> (23.1) กำไรสุทธิที่ต้องเสีย ภาษี			2,453,142	41	29,048,066	66
<input type="checkbox"/> (23.2) ขาดทุนสุทธิ (ยกไปรายการที่ 2 (1) หน้า 2)						

ตาราง 13 (ต่อ 3)

รายการที่ 7 รายละเอียดรายได้อื่น	1		2		3	
	กิจการที่ได้รับยกเว้นภาษีเงินได้		กิจการที่ต้องเสียภาษีเงินได้		รวม	
(1) กำไรจากการจำหน่ายทรัพย์สิน	-		-		-	
(2) กำไรจากอัตราแลกเปลี่ยน	1,387,215	09	42,166	76	1,429,381	85
(3) ดอกเบี้ยรับ	278,630	24	1,219,325	60	1,497,955	84
(4) เงินปันผลหรือส่วนแบ่งกำไร	-		-		-	
(5) เงินขาดค่าภาษีอากร	2,351,269	87	71,470	85	2,422,740	72
(6) รายได้อื่นที่นอกเหนือจาก (1) ถึง (5)	887,041	10	26,963	12	914,004	22
(7) รวม (1) ถึง (6) (ยกไปรายการที่ 4 (9) หน้า 3)	4,904,156	30	1,359,926	33	6,264,082	63

รายการที่ 8 รายละเอียดรายจ่ายอื่น	1		2		3	
	กิจการที่ได้รับยกเว้นภาษีเงินได้		กิจการที่ต้องเสียภาษีเงินได้		รวม	
(6) ขาดทุนจากการจำหน่ายทรัพย์สิน	-		-		-	
(7) ขาดทุนจากอัตราแลกเปลี่ยนเงินตรา	-		-		-	
(8) ดอกเบี้ยจ่าย	504,599	29	15,338	15	519,937	44
(9) รายจ่ายอื่นที่นอกเหนือจาก (1) ถึง (3)	405,535	62	12,326	95	417,962	57
(10) รวม (1) ถึง (4) (ยกไปรายการที่ 4(11) หน้า 3)	910,134	91	27,665	10	937,800	01

รายการที่ 11 รายละเอียดรายได้ที่ได้รับการยกเว้นภาษีเงินได้หรือรายจ่ายที่มีสิทธิหักได้เพิ่มขึ้น	1		2		3	
	กิจการที่ได้รับยกเว้นภาษีเงินได้		กิจการที่ต้องเสียภาษีเงินได้		รวม	
(1) รายได้ส่วนที่ได้รับการลดหย่อนหรือยกเว้นภาษี	-		-		-	
(2) รายจ่ายที่มีสิทธิหักได้เพิ่มขึ้นจากรายจ่ายที่จ่ายจริง	-		-		-	
(2.1) จ่ายได้เพิ่มขึ้นอีกร้อยละ 50	1,967,499	67	-		1,967,499	67
(2.2) จ่ายได้เพิ่มขึ้นอีกร้อยละ 100	-		-		-	

ดังนั้นในการกรอกแบบภาษีเงินได้นิติบุคคล (ภ.ง.ด.50) กิจการจะต้องทราบและสามารถ
แยกรายได้ และรายจ่ายของกิจการที่ได้รับการส่งเสริมการลงทุน และที่ไม่ได้รับการส่งเสริมการลงทุน
อย่างชัดเจน เพื่อความสะดวกในการกรอกแบบและชี้แจงต่อกรมสรรพากร

มหาวิทยาลัยเชียงใหม่
Chiang Mai University