บทที่ 3
หลักเกณฑ์การคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล

ภาษีเงินได้นิติบุคคลคำนวณจากเงินได้ที่ใช้เป็นหลักฐานในการคำนวณภาษีคูณด้วยอัตราภาษีที่กำหนด ดังนั้นเงินได้ที่ต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลหรือฐานภาษีเงินได้นิติบุคคลนั้นโดยทั่วไปได้แก่กำไรสุทธิที่คำนวณตามเงื่อนไขที่กำหนด แต่เพื่อความเป็นธรรมและอุดช่องว่างในการจัดเก็บภาษีเงินได้ จึงได้มีการบัญญัติการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลจากเงินได้หรือฐานภาษีที่แตกต่างกัน คือ

1. ภาษีจากกำไรสุทธิของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลร้อยละ 30
2. ภาษีจากยอดรายรับก่อนหักรายจ่ายร้อยละ 10
3. ภาษีของเงินได้ที่จ่ายจากหรือในประเทศไทยร้อยละ 10
4. ภาษีจากการจำหน่ายเงินกำไรออกไปจากประเทศร้อยละ 10

บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้นิติบุคคลจากกำไรสุทธิจะต้องคำนวณภาษีเงินได้นิติบุคคลและยื่นแบบแสดงรายการและชำระภาษีปีละ 2 ครั้ง โดยเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลครึ่งรอบระยะเวลาบัญชีตามมาตรา 67 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากรและยื่นแบบ ภ.ง.ด.51 ภายใน 2 เดือน นับจากวันสุดท้ายของ 6 เดือนแรกของรอบระยะเวลาบัญชี และให้ถือภาษีเงินได้ครึ่งปีเป็นเครดิตในการเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลเมื่อสิ้นรอบระยะเวลาบัญชี สำหรับการคำนวณภาษีเงินได้นิติบุคคลจากกำไรสุทธิเมื่อสิ้นรอบระยะเวลาบัญชี ให้คำนวณกำไรสุทธิตามเงื่อนไขที่บัญญัติไว้ในประมวลรัษฎากร โดยนำกำไรสุทธิที่ได้คูณด้วยอัตราภาษีเงินได้นิติบุคคล จะได้ภาษีเงินได้นิติบุคคลที่ต้องชำระ ถ้าคำนวณกำไรสุทธิออกมาแล้วปรากฏว่าไม่มีกำไรสุทธิ บริษัทไม่ต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล โดยต้องยื่นแบบแสดงรายการ ภ.ง.ด. 50 ภายใน 150 วัน นับแต่วันสุดท้ายของรอบระยะเวลาบัญชี

การคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล จะต้องเป็นไปตามเงื่อนไขที่บัญญัติไว้ในมาตรา 65 ทวิ และมาตรา 65 ตรี แห่งประมวลรัษฎากร ทั้งนี้ ต้องพิจารณาถึงข้อกำหนดในพระราชกฤษฎีกา กฎกระทรวง คำวินิจฉัยของคณะกรรมการวินิจฉัยภาษีอากร ประกาศอธิบดีกรมสรรพากร คำสั่งกรมสรรพากรและหนังสือซ้อมความเข้าใจที่เกี่ยวข้องประกอบการคำนวณ ในกรณีที่นิติบุคคลไม่ได้ปฏิบัติตามหลักเกณฑ์ที่กำหนด จะต้องทำการปรับปรุงรายการต่าง ๆ ที่ได้บันทึกไว้ในทางบัญชี ให้เป็นไปตามหลักเกณฑ์ทางภาษีอากรเพื่อคำนวณหากำไรสุทธิเพื่อเสียภาษี

โดยทั่วไปหลักเกณฑ์การรับรู้รายได้ รายจ่าย เพื่อการคำนวณกำไรหรือขาดทุนสุทธิทางบัญชีและทางภาษีมักจะสอดคล้องกัน กล่าวคือ ตามมาตรา 65 แห่งประมวลรัษฎากร ได้กำหนดให้บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล โดยเฉพาะอย่างยิ่งการประกอบกิจการที่ตามสภาพอาจมีสินค้าคงเหลือ ให้รับรู้รายได้รายจ่ายในการคำนวณกำไรและขาดทุนสุทธิทางภาษีอากรตามเกณฑ์สิทธิ (Accrual Basis) โดยให้นำรายได้ที่เกิดขึ้นในรอบระยะเวลาบัญชีทั้งที่ได้รับชำระ และยังไม่ได้รับ (เงินเชื่อ) มาถือรวมเป็นรายได้ในรอบระยะเวลาบัญชีนั้น และให้นำรายจ่ายทั้งสิ้นที่เกี่ยวกับรายได้ (ตามหลักการจับคู่ของรายจ่ายและรายได้ หรือ Matching Principle) ที่เป็นไปตามเงื่อนไขแห่งประมวลรัษฎากร มาตรา 65 ทวิ และมาตรา 65 ตรี ไม่ว่าจะได้จ่ายหรือชำระเงินสำหรับรายการรายจ่ายนั้นหรือไม่ก็ตาม มาถือเป็นรายจ่ายของรอบระยะเวลาบัญชีนั้น

ประเภทของรายได้ตามมาตรา 65 แห่งประมวลรัษฎากร แบ่งได้ดังนี้ [1]

1. รายได้จากการประกอบกิจการ (Operating Income) หมายถึง รายได้ที่เกิดจากการดำเนินกิจการตามวัตถุประสงค์ของกิจการที่กำหนดไว้โดยชัดแจ้ง ได้แก่ วัตถุประสงค์ตามหนังสือบริคณฑ์สนธิที่ได้จดทะเบียนบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล เช่น รายได้จากการขายสินค้า การให้บริการ เป็นต้น

2. รายได้เนื่องจากการประกอบกิจการ หมายถึง รายได้ที่เกิดขึ้นจากผลของการประกอบกิจการ โดยผู้ประกอบการมิได้มุ่งประสงค์ที่จะให้เกิดรายได้นั้นเป็นปกติธุระ เช่น รายได้จากการขายสินทรัพย์เก่า กำไรจากอัตราแลกเปลี่ยน รายได้ค่าสินไหมทดแทน หรือ ค่าปรับเนื่องจากการผิดสัญญา เป็นต้น

รายจ่ายต่าง ๆ จะมีความสัมพันธ์กับรายได้ 2 ลักษณะ คือ[2]

1. รายจ่ายซึ่งมีความสัมพันธ์โดยตรงกับรายได้ คือ จ่ายไปแล้วทำให้มีรายได้เกิดขึ้น เช่น ต้นทุนสินค้า ค่าใช้จ่ายในการขาย เป็นต้น

2. รายจ่ายซึ่งสัมพันธ์โดยอ้อมกับรายได้ คือจำเป็นต้องจ่ายสำหรับการดำเนินงานเพื่อหารายได้ แม้ว่าจะไม่มีรายได้เกิดขึ้นก็ตาม เช่น ค่าเช่าสำนักงาน ค่าเสื่อมราคาเครื่องใช้

นอกจากนี้ ยังมีหลักเกณฑ์ในการพิจารณารายจ่ายโดยทั่วไป ดังนี้ [3]

1. ต้องเป็นรายจ่ายที่เกี่ยวเนื่องโดยตรงกับการประกอบกิจการ
2. ต้องเป็นรายจ่ายเพื่อหากำไรหรือเพื่อกิจการโดยเฉพาะ และมีเหตุผลอันสมควรในอันที่จะจ่ายรายจ่ายนั้น

---

[1] สุเทพ พงษ์พิทักษ์, *การวางแผนภาษีอากร*, (กรุงเทพ : สำนักงานวิชิตา ทนายความ บัญชีและธุรกิจ, 2541), หน้า 155.

[2] รัตนา เลิศภิรมย์ลักษณ์, *บัญชีภาษีอากร*, (กรุงเทพ : สถาบันราชภัฏสวนดุสิต, 2541), หน้า 139.

[3] สุเทพ พงษ์พิทักษ์, *การวางแผนภาษีอากร*, หน้า 219-220.

3. ต้องเป็นรายจ่ายที่มีหลักฐานการจ่ายที่สามารถพิสูจน์ผู้รับได้
4. รายจ่ายในการดำเนินงานที่เกิดขึ้นในรอบระยะเวลาบัญชีปีใด ให้ถือเป็นรายจ่ายของรอบระยะเวลาบัญชีปีนั้น เว้นแต่ในกรณีไม่สามารถกำหนดจ่ายในรอบระยะเวลาบัญชีใด ก็ให้ถือเป็นรายจ่ายของรอบระยะเวลาบัญชีปีที่รายจ่ายนั้นกำหนดจำนวนที่แน่นอนได้
5. ต้องไม่เข้าลักษณะเป็นรายจ่ายต้องห้ามตามเงื่อนไขแห่งประมวลรัษฎากร

หลักเกณฑ์ตามมาตรา 65 ตรี

ในทางกฎหมายภาษีอากร นิติบุคคลสามารถปฏิบัติตามหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไปได้ เว้นแต่รายการบางรายการที่ประมวลรัษฎากรได้กำหนดเงื่อนไขเกี่ยวกับรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีไว้ในมาตรา 65 ตรี ไว้ต่างจากหลักการบัญชี โดยต้องปฏิบัติตามหลักเกณฑ์ที่กฎหมายภาษีอากรกำหนด ดังนี้

1. เงินสำรองนอกจากสำรองของกิจการประกันภัย

เงินสำรอง คือเงินกำไรซึ่งกิจการกันไว้เพื่อวัตถุประสงค์ไม่ให้มีการจ่ายเงินปันผลออกไป ซึ่งจะทำให้กำไรที่มีอยู่ลดลง ตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 1202 บัญญัติว่าทุกคราวที่แจกเงินปันผล บริษัทจำกัดต้องจัดสรรเงินไว้เป็นทุนสำรองอย่างน้อยหนึ่งในยี่สิบส่วนของจำนวนกำไรซึ่งบริษัททำมาหาได้จากกิจการของบริษัท จนกว่าทุนสำรองนั้นจะมีจำนวนถึงหนึ่งในสิบของจำนวนทุนของบริษัทหรือมากกว่านั้นแล้วแต่จะได้ตกลงกำหนดไว้ในข้อบังคับของบริษัท

นอกจากเงินสำรองตามที่กฎหมายกำหนดไว้แล้ว กิจการยังอาจกันเงินสำรองไว้เพื่อประโยชน์อย่างอื่น เช่น สำรองสำหรับขยายกิจการ สำรองสำหรับการซื้อเครื่องจักรใหม่ เป็นต้น

ตามมาตรา 65 ตรี (1) ห้ามนำเงินสำรองต่าง ๆ มาหักเป็นรายจ่ายเพราะการตั้งสำรองถือเป็นรายจ่ายที่ยังไม่ได้เกิดขึ้นจริง สำหรับกิจการบางประเภท ให้นำสำรองมาถือเป็นรายจ่ายได้ เช่น

1. กิจการประกันชีวิต ให้นำสำรองมาถือเป็นรายจ่ายได้ไม่เกิน 65 % ของเบี้ยประกันภัยสุทธิหลังหักเบี้ยประกันภัยที่เอาประกันต่อออกแล้วในแต่ละราย
2. กิจการประกันวินาศภัย ให้นำสำรองมาถือเป็นรายจ่ายได้ไม่เกิน 40% ของเบี้ยประกันภัยสุทธิหลังหักเบี้ยประกันภัยที่เอาประกันต่อออกแล้ว และให้นำสำรองดังกล่าวมาถือเป็นรายได้ในรอบบัญชีปีต่อไป

3. กิจการธนาคาร บริษัทเงินทุนหลักทรัพย์ เครดิตฟองซิเอร์ ให้นำสำรองค่าเผื่อหนี้สูญตามกฎหมายว่าด้วยการธนาคารพาณิชย์ หรือกฎหมายว่าด้วยการประกอบธุรกิจเงินทุน ธุรกิจหลักทรัพย์ และเครดิตฟองซิเอร์ในส่วนที่ตั้งเพิ่มขึ้นในแต่ละรอบบัญชีมาถือเป็นรายจ่ายได้ และในกรณีที่สำรองดังกล่าวลดลง ให้นำส่วนที่ลดลงมาถือเป็นรายได้ในรอบบัญชีปีต่อไป

2. เงินกองทุน เว้นแต่กองทุนสำรองเลี้ยงชีพ

ตามมาตรา 65 ตรี (2) ห้ามนำเงินกองทุนทุกประเภท เว้นแต่กองทุนสำรองเลี้ยงชีพมาหักเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิ ทั้งนี้ เพราะลักษณะของเงินทุนคือการกันเงินหรือสินทรัพย์ไว้ต่างหาก เพื่อใช้จ่ายในด้านหนึ่งด้านใดโดยเฉพาะ เงินกองทุนจึงยังไม่ใช่รายจ่ายที่แท้จริง

กองทุนสำรองเลี้ยงชีพ ซึ่งบริษัทสามารถนำเงินที่จ่ายสมทบเข้ากองทุนมาหักเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลได้ ต้องเป็นไปตามหลักเกณฑ์ วิธีการและเงื่อนไขที่กำหนดโดยกฎกระทรวง ฉบับที่ 183 ซึ่งได้กำหนดหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขที่กำหนดตามกฎหมายว่าด้วยกองทุนสำรองเลี้ยงชีพ ซึ่งขณะนี้ได้แก่ พระราชบัญญัติกองทุนสำรองเลี้ยงชีพ พ.ศ.2530

3. รายจ่ายอันเป็นการส่วนตัวหรือการกุศลสาธารณะ

มาตรา 65 ตรี (3) "รายจ่ายอันมีลักษณะเป็นการส่วนตัว การให้โดยเสน่หา หรือการกุศล เว้นแต่รายจ่ายเพื่อการกุศลสาธารณะหรือเพื่อการสาธารณประโยชน์ตามที่อธิบดีกำหนดโดยอนุมัติรัฐมนตรี ให้หักได้ในส่วนที่ไม่เกินร้อยละ 2 ของกำไรสุทธิ และรายจ่ายเพื่อการศึกษาหรือเพื่อการกีฬาตามที่อธิบดีกำหนดโดยอนุมัติรัฐมนตรี ให้หักได้อีกส่วนที่ไม่เกินร้อยละ 2 ของกำไรสุทธิ"

1. รายจ่ายอันมีลักษณะเป็นการส่วนตัวหรือการให้โดยเสน่หา

รายจ่ายอันมีลักษณะเป็นการส่วนตัว หมายความถึง[4] รายจ่ายที่ไม่เกี่ยวกับกิจการโดยตรงแต่เป็นเรื่องส่วนตัวของผู้เป็นเจ้าของกิจการคือผู้ถือหุ้นหรือผู้เป็นหุ้นส่วน เป็นต้นว่า ผู้จัดการบริษัทจ่ายค่าเล่าเรียนให้บุตรและนำมาลงบัญชีเป็นค่าใช้จ่ายของบริษัทเช่นนี้ ย่อมนำมาหักเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลไม่ได้

รายจ่ายอันมีลักษณะเป็นการให้โดยเสน่หา หมายความถึง[5] รายจ่ายที่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลจ่ายไปโดยไม่หวังให้ผู้รับทำสิ่งใดสิ่งหนึ่งเป็นการตอบแทน และผู้รับไม่มี

---

[4] รัตนา เลิศกิรมย์ลักษณ์, *บัญชีภาษีอากร*, หน้า 149.

[5] เรื่องเดียวกัน, หน้า 149.

ข้อผูกพันที่จะต้องทำสิ่งใดสิ่งหนึ่งเป็นการตอบแทน ในเมื่อรายจ่ายดังกล่าวไม่เกี่ยวข้องและไม่เกิดประโยชน์แก่กิจการ กฎหมายจึงห้ามนำมาหักเป็นรายจ่ายในการคำนวณภาษีเงินได้นิติบุคคล

2. การกุศลสาธารณะและสาธารณประโยชน์

ตามบทบัญญัติมาตรา 65 ตรี (3) "รายจ่ายอันมีลักษณะเป็นการกุศลจะนำมาหักเป็นรายจ่ายไม่ได้ เว้นแต่การกุศลสาธารณะ" ซึ่งมีเงื่อนไขในการหักเป็นรายจ่ายดังนี้

1) ลักษณะรายจ่ายการกุศลสาธารณะ ต้องเป็นรายจ่ายซึ่งเป็นประโยชน์แก่สาธารณะชน เช่น การบริจาคให้แก่วัดวาอาราม องค์การสาธรณกุศลต่าง ๆ ซึ่งได้มีการประกาศกำหนดโดยรัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลัง

2) รายจ่ายอันมีลักษณะเป็นการกุศลสาธารณะนี้ บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลจะจ่ายเป็นเงินหรือสินทรัพย์ก็ได้ ซึ่งต่างจากภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา เพราะการหักลดหย่อนสำหรับเงินบริจาคการกุศลสาธารณะในการคำนวณภาษีเงินได้บุคคลธรรมดานั้นต้องมีการบริจาคเป็นเงินสดเท่านั้น จะบริจาคเป็นสินทรัพย์ไม่ได้

3) จำนวนที่จะหักเป็นรายจ่ายได้ แยกได้ดังนี้

- รายจ่ายเพื่อการกุศลสาธารณะหรือเพื่อการสาธารณประโยชน์ ตามที่อธิบดีกำหนดโดยอนุมัติรัฐมนตรี ให้หักได้ในส่วนที่ไม่เกินร้อยละ 2 ของกำไรสุทธิ
- รายจ่ายเพื่อการศึกษา หรือเพื่อการกีฬาตามที่อธิบดีกำหนดโดยอนุมัติรัฐมนตรีให้หักได้ในส่วนที่ไม่เกินร้อยละ 2 ของกำไรสุทธิ

ทั้งนี้ต้องแยกคำนวณหักเป็น 2 ส่วน ดังนี้

รายจ่ายเพื่อการกุศลสาธารณะหรือเพื่อการสาธารณประโยชน์ หักได้ = $\frac{2}{104}$

รายจ่ายเพื่อการศึกษาหรือเพื่อการกีฬา หักได้ = $\frac{2}{104}$

ผลลัพธ์เท่าใดเป็นยอดเงินสูงสุดของเงินบริจาคการกุศลสาธารณะที่ยอมให้ถือเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลโดยนำไปหักเป็นรายการสุดท้ายหลังจากหักรายจ่ายต่าง ๆ และผลขาดทุนสุทธิสะสมยกมาไม่เกิน 5 รอบบัญชีก่อนปีปัจจุบัน

สำหรับการคำนวณหักรายจ่ายเพื่อการกุศลสาธารณะ เพื่อการสาธารณประโยชน์ตามที่อธิบดีกำหนดโดยอนุมัติรัฐมนตรี และรายจ่ายเพื่อการศึกษาหรือเพื่อการกีฬาตามที่อธิบดีกำหนดโดยอนุมัติรัฐมนตรี ตามมาตรา 65 ตรี (3) แห่งประมวลรัษฎากร กรมสรรพากรได้มีคำสั่งกำหนดหลักเกณฑ์ไว้ในกฎกระทรวง ฉบับที่ 183 (พ.ศ.2533) (ดูรายละเอียดได้จากภาคผนวก)

4. ค่ารับรอง

ค่ารับรองหรือค่าบริการที่จะนำไปถือเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรหรือขาดทุนสุทธิตามมาตรา 65 ตรี (4) ได้นั้นต้องเป็นไปตามหลักเกณฑ์ที่กำหนดไว้ในกฎกระทรวง ฉบับที่ 143 (พ.ศ.2522) (ดูรายละเอียดได้จากภาคผนวก) ดังต่อไปนี้

1. เงื่อนไขในการรับรองหรือบริการ

1.1.ต้องเป็นค่ารับรองหรือค่าบริการอันจำเป็นตามธรรมเนียมประเพณีทางธุรกิจทั่วไป

1.2.บุคคลที่ทำการรับรองต้องไม่ใช่ลูกจ้าง เว้นแต่ลูกจ้างจะมีหน้าที่หรือมีส่วนเข้าร่วมในการรับรองหรือบริการนั้นด้วย

2. ลักษณะของค่ารับรองหรือค่าบริการ

2.1.ต้องเป็นค่าใช้จ่ายอันเกี่ยวเนื่องโดยตรงกับการรับรองหรือการบริการที่จะอำนวยประโยชน์แก่กิจการ เช่น ค่าที่พัก ค่าอาหาร ค่าเครื่องดื่ม ค่าดูมหรสพ ค่าใช้จ่ายเกี่ยวกับการกีฬา เป็นต้น

2.2.ในกรณีที่เป็นค่าสิ่งของที่ให้แก่บุคคลซึ่งได้รับการรับรองหรือรับบริการต้องมีจำนวนไม่เกิน 2,000 บาท ในแต่ละคราวที่มีการรับรองหรือการบริการ

2.3.กรณีที่ค่ารับรองหรือค่าบริการ ตลอดจนค่าสิ่งของที่ให้แก่ผู้ที่ได้รับการรับรองดังกล่าวมีภาษีมูลค่าเพิ่มหรือภาษีซื้อ ให้นำค่าภาษีซื้อมารวมเป็นรายจ่ายค่ารับรองหรือค่าบริการด้วย

3. หลักฐานและการอนุมัติ

3.1.ค่ารับรองหรือค่าบริการต้องมีใบรับ หรือหลักฐานของผู้รับ หรือหลักฐานอื่นในกรณีที่ไม่มีใบรับ อาทิ รายงานการเดินทาง ประกอบการบันทึกรายจ่าย

3.2.ค่ารับรองหรือบริการ ต้องมีการอนุมัติหรือสั่งจ่าย โดยกรรมการหรือผู้เป็นหุ้นส่วนผู้จัดการหรือผู้ที่ได้รับมอบหมายจากบุคคลดังกล่าว

4. จำนวนเงินค่ารับรองและค่าบริการให้นำมาหักเป็นรายจ่ายได้เท่ากับจำนวนที่ต้องจ่าย แต่รวมกันต้องไม่เกินร้อยละ 0.3 ของจำนวนเงินยอดรายได้ หรือยอดขายที่ต้องนำมารวมคำนวณกำไรสุทธิก่อนหักรายจ่ายใดในรอบระยะเวลาบัญชี หรือของจำนวนเงินทุนที่ได้รับชำระแล้วถึงวันสุดท้ายของรอบระยะเวลาบัญชีแล้วแต่จำนวนใดจะมากกว่า ทั้งนี้ รายจ่ายที่จะนำมาหักได้จะต้องมีจำนวนสูงสุดไม่เกิน 10 ล้านบาท

กรณีบริษัทจ่ายเงินให้กับสโมสรกีฬาต่าง ๆ กรมสรรพากรได้ออกคำสั่งที่ ป.56/2538 ลงวันที่ 8 กุมภาพันธ์ 2538 กำหนดหลักเกณฑ์การรับรู้รายจ่ายให้เป็นไปตามมาตรา 65 ตรี (4) โดย

เงินค่าสมาชิกที่จ่ายไปที่ไม่เป็นการจำกัดสิทธิการเข้าไปใช้บริการเป็นการเฉพาะบุคคล กิจการสามารถรับรู้เป็นรายจ่ายทางภาษีได้ (ดูรายละเอียดได้จากภาคผนวก)

5. รายจ่ายอันมีลักษณะเป็นการลงทุน

มาตรา 65 ตรี (5) "รายจ่ายอันมีลักษณะเป็นการลงทุน หรือรายจ่ายในการต่อเติม เปลี่ยนแปลงขยายออกหรือทำให้ดีขึ้นซึ่งสินทรัพย์ แต่ไม่ใช่เป็นการซ่อมแซมให้คงสภาพเดิม"

รายจ่ายอันมีลักษณะเป็นการลงทุน ได้แก่ รายจ่ายเพื่อการได้มาซึ่งสินทรัพย์ถาวร หรือสิทธิประโยชน์อื่นที่มีกำหนดเวลาการใช้งานยาวนานเกินกว่าหนึ่งรอบระยะเวลาบัญชี เช่น ค่าซื้อสินทรัพย์ หรือรายจ่ายเพื่อการได้มาซึ่งสินทรัพย์ อาคาร สิ่งปลูกสร้าง ที่ดิน เครื่องมือเครื่องใช้ เป็นต้น

หลักเกณฑ์ในการพิจารณาเกี่ยวกับรายจ่ายอันมีลักษณะเป็นการลงทุนตามหลักเกณฑ์ทางภาษีอากร มีดังนี้ [6]

(1) หลักกรรมสิทธิ์ ได้แก่ รายจ่ายที่ได้จ่ายไปแล้วนั้นก่อให้เกิดกรรมสิทธิ์ในสินทรัพย์ถาวร เช่น ค่าซื้อที่ดิน อาคารหรือโรงเรือน สิ่งปลูกสร้าง เครื่องจักร เครื่องมือเครื่องใช้สำนักงาน หรือเฟอร์นิเจอร์ เป็นต้น

(2) หลักประโยชน์ใช้สอย ได้แก่ รายจ่ายที่ได้จ่ายไปนั้น แม้ไม่ก่อให้เกิดกรรมสิทธิ์ในสินทรัพย์ถาวร แต่ก่อให้เกิดประโยชน์ใช้สอยที่มีกำหนดเวลายาวนานเกินกว่าหนึ่งรอบระยะเวลาบัญชี เช่น ต้นทุนเพื่อการได้มาซึ่งสิทธิการเช่า ต้นทุนเพื่อการได้มาซึ่งแหล่งทรัพยากรธรรมชาติที่สูญสิ้นไปได้ ต้นทุนเพื่อการได้มาซึ่งสูตร กรรมวิธี เครื่องหมายการค้า ลิขสิทธิ์ หรือสิทธิประโยชน์อย่างอื่น เป็นต้น

ต้นทุนเพื่อการได้มาซึ่งสินทรัพย์ หมายถึง ต้นทุนในการซื้อสินทรัพย์ รวมทั้งรายจ่ายเพื่อการได้มาซึ่งสินทรัพย์ ดังนี้ [7]

(1) ค่าซื้อสินทรัพย์ ต้นทุนสินทรัพย์ที่ได้จากการแลกเปลี่ยน

(2) ค่าอากรขาเข้า ค่าภาษีสรรพสามิต ค่าธรรมเนียมตามกฎหมายว่าด้วยการส่งเสริมการลงทุน ค่าธรรมเนียมตามกฎหมายที่ดิน

(3) ค่าภาษีมูลค่าเพิ่ม เฉพาะสำหรับสินค้าบางประเภท เช่น รถยนต์นั่งหรือรถยนต์โดยสารที่มีที่นั่งไม่เกิน 10 คน ตามกฎหมายว่าด้วยพิกัดอัตราภาษีสรรพสามิต

---

[6] สุเทพ พงษ์พิทักษ์, *การวางแผนภาษีอากร*, หน้า 198.

[7] เรื่องเดียวกัน, หน้า 196-197.

รวมทั้งสินทรัพย์ที่ไม่ได้มีไว้เพื่อการประกอบกิจการ ที่อยู่ในข่ายต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม

(4) ค่าขนส่งขาเข้า

(5) ค่าใช้จ่ายในการติดตั้ง

(6) ค่าใช้จ่ายในการทดลองเดินเครื่องจักร หักรายได้จากการขายผลิตผลที่ได้จากการทดลองเดินเครื่อง

(7) ค่าโสหุ้ยต่าง ๆ

(8) ต้นทุนเพื่อการได้มาซึ่งแหล่งทรัพยากรธรรมชาติที่สูญสิ้นไปได้

(9) ต้นทุนเพื่อการได้มาซึ่งสิทธิการเช่า เช่น เงินกินเปล่า

(10) ต้นทุนเพื่อการได้มาซึ่งสิทธิในกรรมวิธี สูตร กู๊ดวิลล์ เครื่องหมายการค้า สิทธิบัตร ลิขสิทธิ์ หรือสิทธิอย่างอื่น

ในกรณีกิจการได้กู้ยืมเงินมาซื้อที่ดินเพื่อใช้ปลูกสร้างที่ทำการของบริษัท หรือซื้อที่ดินเพื่อปลูกอาคารพาณิชย์ให้เช่า รวมทั้งค่าก่อสร้างอาคาร และกรณีการซื้อเครื่องจักรรวมทั้งการติดตั้งและการก่อสร้างโรงงานอุตสาหกรรม ดอกเบี้ยที่เกิดขึ้นจากการกู้ยืม จะถือเป็นต้นทุนของสินทรัพย์ ถ้าค่าดอกเบี้ยเงินกู้เกิดขึ้นระหว่างก่อสร้างจนกระทั่งเสร็จงาน สำหรับค่าดอกเบี้ยเงินกู้หลังจากก่อสร้าง จะถือเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิหรือขาดทุนสุทธิ ตามหนังสือซ้อมความเข้าใจที่ กค 0802/8024 วันที่ 23 พฤษภาคม 2539 (ดูรายละเอียดได้จากภาคผนวก)

6. ภาษี เบี้ยปรับ และเงินเพิ่ม

มาตรา 65 ตรี (6) "เบี้ยปรับและหรือเงินเพิ่มภาษีอากร ค่าปรับทางอาญา ภาษีเงินได้ของบริษัทและห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล"

คำวินิจฉัยของคณะกรรมการวินิจฉัยภาษีอากรที่ 10/2528 วินิจฉัยคำว่า "เบี้ยปรับและเงินเพิ่มภาษีอากร ค่าปรับทางอาญา หมายถึง เบี้ยปรับและเงินเพิ่มภาษีอากร ค่าปรับทางอาญาตามประมวลรัษฎากรเท่านั้น" ดังนั้นในกรณีที่นิติบุคคลมีการจ่ายค่าปรับอาญาที่ไม่ใช่ตามกฎหมายประมวลรัษฎากร เช่น ค่าปรับจากการส่งมอบงานล่าช้า หรือ ค่าปรับตามกฎหมายจราจร ซึ่งเกี่ยวกับการประกอบกิจการ ฯลฯ ก็สามารถนำไปหักเป็นรายจ่ายเพื่อเสียภาษีได้ ส่วนกรณีภาษีเงินได้นิติบุคคลที่ไม่สามารถนำไปหักเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิได้ เนื่องจากภาษีเงินได้นิติบุคคลคำนวณจากผลกำไรสุทธิ

7. รายจ่ายภาษีมูลค่าเพิ่ม

มาตรา 65 ตรี (6 ทวิ) "ภาษีมูลค่าเพิ่มที่ชำระหรือพึงชำระ และภาษีซื้อของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่เป็นผู้ประกอบการจดทะเบียน เว้นแต่ภาษีซื้อตามมาตรา 82/5 (4) ภาษีซื้อที่ต้องห้ามตามมาตรา 82/5 (6) หรือภาษีซื้อที่ต้องห้ามตามประกาศอธิบดีฯเกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม (ฉบับที่ 42) หรือภาษีซื้ออื่นตามที่กำหนดโดยพระราชกฤษฎีกา"

บทบัญญัตินี้ได้ถูกบัญญัติขึ้นมาพร้อมกับการนำระบบภาษีมูลค่าเพิ่มมาใช้ เนื่องจากโดยหลักการแล้วถือว่าผู้บริโภคคนสุดท้ายเป็นผู้รับภาระภาษีมูลค่าเพิ่ม ผู้ประกอบการเพียงแต่เรียกเก็บภาษีเพื่อนำส่งรัฐบาลเท่านั้น ดังนั้น โดยปกติแล้วภาษีมูลค่าเพิ่มจะไม่ถูกนำมารวมในการคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล ทางด้านภาษีขายจะไม่นำมารวมเป็นรายได้ ส่วนทางด้านภาษีซื้อจะไม่นำมาเป็นรายจ่าย

อย่างไรก็ตาม มาตรา 65 ตรี(6) มีภาษีซื้อดังต่อไปนี้สามารถถือเป็นรายจ่ายในการคำนวณภาษีเงินได้นิติบุคคลได้

1. ภาษีซื้อของผู้ประกอบการจดทะเบียนซึ่งต้องเสียภาษีตามมาตรา 82/16
2. ภาษีซื้อที่ต้องห้ามนำมาหักในการคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา 82/5(4) ซึ่งเป็นภาษีซื้อที่เกิดจากรายจ่ายเพื่อการรับรองหรือเพื่อการอันมีลักษณะทำนองเดียวกัน
3. ภาษีซื้อตามที่กำหนดในประกาศอธิบดีกรมสรรพากรเกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม (ฉบับที่ 42) (ดูรายละเอียดได้จากภาคผนวก)

8. การถอนเงินของหุ้นส่วนโดยไม่มีค่าตอบแทน

มาตรา 65 ตรี (7) "การถอนเงินโดยปราศจากค่าตอบแทนของผู้เป็นหุ้นส่วนในห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล"

การบันทึกบัญชีสำหรับห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล จะบันทึกบัญชีเงินลงทุนของผู้เป็นหุ้นส่วนแต่ละคนแยกต่างหากจากกัน นอกจากนี้ยังมีบัญชีกระแสทุนสำหรับผู้เป็นหุ้นส่วนแต่ละคนเพื่อบันทึกส่วนแบ่งกำไรของหุ้นส่วนแต่ละคน ถ้าหุ้นส่วนคนใดถอนหุ้นคืนหรือมีการแบ่งกำไร ก็จะหักจากบัญชีทุนหรือบัญชีกระแสทุน ดังนั้น การถอนเงินของผู้เป็นหุ้นส่วนจึงไม่ถือเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิทั้งทางบัญชีและทางภาษีอากร แต่ถ้าเป็นการถอนเงินเพื่อเป็นค่าตอบแทนบางอย่างของหุ้นส่วน เช่น ค่าตอบแทนแรงงานและค่านายหน้า สามารถหักเป็นรายจ่ายได้

9. เงินเดือนของผู้ถือหุ้นหรือผู้เป็นหุ้นส่วนที่จ่ายเกินสมควร

มาตรา 65 ตรี (8) "เงินเดือนของผู้ถือหุ้นหรือผู้เป็นหุ้นส่วนเฉพาะส่วนที่จ่ายเกินสมควร"

เงื่อนไขตามมาตรา 65 ตรี (8) นี้เป็นเรื่องของผู้ถือหุ้นหรือผู้เป็นหุ้นส่วนซึ่งเป็นลูกจ้างของบริษัทด้วย โดยห้ามหักรายจ่ายเงินเดือนของผู้ถือหุ้นหรือผู้เป็นหุ้นส่วนเฉพาะส่วนที่จ่ายเกินสมควร ทั้งนี้อาจเป็นเพราะบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลบางประเภท เช่น บริษัทในครอบครัวอาจพยายามกำหนดรายจ่ายให้สูงเกินปกติ เพื่อที่จะทำให้กำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลลดลง และรายจ่ายประเภทเงินเดือนนี้สามารถกำหนดได้ง่าย จึงต้องมีบทบัญญัตินี้ เพื่อป้องกันการหลีกเลี่ยงภาษีอากร

10. รายจ่ายที่กำหนดขึ้นเองโดยไม่มีการจ่ายจริง

มาตรา 65 ตรี (9) "รายจ่ายซึ่งกำหนดขึ้นเองโดยไม่มีการจ่ายจริงหรือรายจ่ายซึ่งควรจะได้จ่ายในรอบระยะเวลาบัญชีอื่น เว้นแต่ในกรณีที่ไม่สามารถจะลงจ่ายในรอบระยะเวลาบัญชีใด ก็อาจลงรายจ่ายในรอบระยะเวลาบัญชีถัดไปได้"

1. รายจ่ายที่กำหนดขึ้นเองโดยไม่มีการจ่ายจริง[8]

รายจ่ายที่กำหนดขึ้นเองโดยไม่มีการจ่ายจริง หมายถึง รายจ่ายใด ๆ ที่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลได้กำหนดขึ้นเอง โดยไม่ได้มีการจ่ายเงินสด สินทรัพย์หรือประโยชน์ใด ๆ เป็นการตอบแทน แม้รายจ่ายที่บริษัทจ่ายนั้นจะต้องเกิดจากข้อผูกพันสัญญาหรือตามที่กฎหมายบังคับให้จ่าย เช่น ค่าซื้อสินค้า เงินเดือนค่าจ้างพนักงาน ภาษีอากรและค่าธรรมเนียมต่าง ๆ รายจ่ายที่ต้องห้ามในกรณีนี้ ไม่ได้รวมถึงรายจ่ายค้างจ่ายซึ่งบริษัทได้ตั้งค้างจ่ายในปีนี้ เพื่อจ่ายในรอบระยะเวลาบัญชีปีถัดไป เพราะรายจ่ายนี้มีข้อผูกพันต้องจ่ายจริง ๆ ในกรณีที่มีการตั้งค้างจ่ายเป็นเวลาหลายปี อาจจะมีปัญหาว่ามีการจ่ายจริงหรือไม่ ถ้าพิสูจน์ไม่ได้จะต้องบวกกลับเป็นรายได้ การตั้งค้างจ่ายเป็นเวลาหลายปี อาจจะมีปัญหาว่ามีการจ่ายจริงหรือไม่ ถ้าพิสูจน์ไม่ได้จะต้องบวกกลับเป็นรายได้

2. รายจ่ายซึ่งควรจะได้จ่ายในรอบระยะเวลาบัญชีอื่น

ตามปกติบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลจะใช้เกณฑ์สิทธิในการบันทึกรายได้และรายจ่าย ทางด้านรายจ่ายนั้นจะบันทึกรายจ่ายเมื่อถึงกำหนดเวลาที่จะต้องจ่าย โดยไม่คำนึงว่าจะได้จ่ายเงินไปจริงหรือไม่ ในกรณีที่มีการบันทึกบัญชีผิดพลาดโดยไม่ได้ลงบัญชีรายจ่ายไว้ในปีปัจจุบัน ถ้าได้ทราบถึงความผิดพลาดนี้ในปีต่อไปจะต้องปรับปรุงบัญชีย้อนหลังในปีก่อน ๆ แต่จะบันทึกเป็นรายจ่ายในปีต่อไปไม่ได้เพราะจะทำให้ค่าใช้จ่ายในปีนั้นสูงกว่าความเป็นจริง

กรณีที่ไม่สามารถลงรายจ่ายในรอบระยะเวลาบัญชีใด ก็อาจลงจ่ายในรอบระยะเวลาบัญชีถัดไปได้ กรณีนี้อาจเกิดขึ้นได้สำหรับรายจ่ายซึ่งไม่สามารถกำหนดได้ว่า เป็นรายจ่ายของปีใด

---

[8] รัตนา เลิศกิรมย์ลักษณ์, *บัญชีภาษีอากร*, หน้า 176-177.

โดยเฉพาะ เช่นนี้ถ้าได้มีการจ่ายค่าใช้จ่ายนั้นจริงในปีใด ก็ให้ลงบัญชีเป็นรายจ่ายในรอบระยะเวลาบัญชีถัดไป เช่น บริษัทละเมิดลิขสิทธิ์เครื่องหมายการค้าของบริษัทอื่น และได้ถูกฟ้องร้องเรียกค่าเสียหาย เมื่อคดีถึงที่สุดบริษัทต้องชดใช้ค่าเสียหาย ค่าเสียหายดังกล่าวไม่สามารถกำหนดได้ว่าเป็นรายจ่ายของปีใดโดยเฉพาะ จึงให้ลงบัญชีเป็นรายจ่ายในปีถัดจากปีที่ได้มีการจ่ายเงินค่าเสียหายนั้น

11. ค่าตอบแทนแก่สินทรัพย์ที่บริษัทเป็นเจ้าของและใช้เอง

มาตรา 65 ตรี (10) "ค่าตอบแทนแก่สินทรัพย์ ซึ่งบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลเป็นเจ้าของเองและใช้เอง"

ตามมาตรา 65 ตรี (10) ได้ห้ามหักรายจ่ายสำหรับค่าตอบแทนแก่สินทรัพย์ซึ่งบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลเป็นเจ้าของเองและใช้เอง เพราะตามปกติเมื่อบริษัทซื้อสินทรัพย์มาใช้งานก็หักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาเป็นรายจ่ายได้อยู่แล้ว การที่จะคิดค่าตอบแทนอีกย่อมจะเป็นการคิดรายจ่ายซ้ำซ้อน ในการปฏิบัติทางบัญชีภายใน อาจมีการคิดค่าตอบแทนสำหรับสินทรัพย์ซึ่งแผนกต่าง ๆ ได้ใช้ไป ทั้งนี้เพื่อวัดประสิทธิภาพการทำงานของแต่ละแผนก แต่วิธีปฏิบัติดังกล่าวเป็นเรื่องภายในของบริษัท ไม่ควรนำมาใช้ในการคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษี

สำหรับกิจการร่วมค้าซึ่งมีรายจ่ายบางอย่างที่ผู้ร่วมค้าคิดเอากับกิจการร่วมค้า สามารถหักเป็นรายจ่ายได้ ไม่ต้องห้ามมาตรา 65 ตรี (10) แห่งประมวลรัษฎากร เพราะตามประมวลรัษฎากรถือได้ว่ากิจการร่วมค้าเป็นนิติบุคคลแยกต่างหากจากบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลผู้เข้าร่วมค้า

12. ดอกเบี้ยที่คิดให้สำหรับเงินทุนของตนเอง

มาตรา 65 ตรี (11) "ดอกเบี้ยที่คิดให้สำหรับเงินทุน เงินสำรองต่าง ๆหรือเงินกองทุนของตนเอง"

ตามบทบัญญัติมาตรา 65 ตรี (11) มีลักษณะคล้ายกับบทบัญญัติในมาตรา 65 (10) แต่ได้เน้นเรื่องการคิดดอกเบี้ยสำหรับเงินทุนของตนเอง ซึ่งวิธีปฏิบัติดังกล่าวเป็นประเพณีของกิจการธนาคารพาณิชย์ทั่วไป เมื่อธนาคารสำนักงานใหญ่หรือสาขามีการให้กู้ยืมระหว่างกัน จะมีการคิดดอกเบี้ยจากเงินยืมดังกล่าว ทั้งนี้เพื่อเป็นการวัดประสิทธิภาพการบริหารงานของสำนักงานใหญ่หรือสาขาแต่ละแห่ง แต่เมื่อมีการทำงบกำไรขาดทุนรวมของสำนักงานใหญ่และสาขาเข้าด้วยกัน การคิดดอกเบี้ยเป็นรายได้และรายจ่ายก็จะหักกลบลบกันหมด ดังนั้น งบกำไรขาดทุนรวมจะไม่มีรายจ่ายดอกเบี้ยดังกล่าว หรือกรณีธนาคารพาณิชย์ในต่างประเทศฝากเงินกับสาขาของธนาคาร

พาณิชย์ในประเทศไทยโดยมีการจ่ายดอกเบี้ยให้ด้วย ดังนั้น ดอกเบี้ยที่จ่ายให้สำนักงานใหญ่จะนำมาหักเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลในประเทศไทยไม่ได้

13. ผลเสียหายและผลขาดทุนจากรอบระยะเวลาบัญชีก่อน ๆ

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

ตามมาตรา 65 ตรี (12) สรุปสาระสำคัญ ดังนี้

1. ผลเสียหายอันอาจได้กลับคืนเนื่องจากการประกันหรือสัญญาคุ้นกันใด ๆ
2. ผลขาดทุนจากรอบระยะเวลาบัญชีก่อน ๆ เว้นแต่ผลขาดทุนสุทธิยกมาไม่เกินห้าปีก่อนระยะเวลาบัญชีปัจจุบัน

มาตรา 65 ตรี (12) ได้ยอมให้นำผลขาดทุนจากรอบระยะเวลาบัญชีก่อน ๆ ไม่เกินห้ารอบระยะเวลาบัญชีมาหักจากกำไรสุทธิ เพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลในรอบระยะเวลาบัญชีปีปัจจุบันได้

สำหรับการนำผลขาดทุนสุทธิมาหักนี้ กรมสรรพากรได้กำหนดแนวทางไว้ดังนี้

1. ต้องเป็นผลขาดทุนสุทธิ ซึ่งได้คำนวณขึ้นตามเงื่อนไขตามมาตรา 65 ทวิ และมาตรา 65 ตรี แห่งประมวลรัษฎากร
2. เป็นผลขาดทุนสุทธิที่เกิดขึ้นในรอบระยะเวลาบัญชีย้อนหลังขึ้นไปได้ไม่เกินห้าปีนับจากปีปัจจุบัน
3. ให้นำผลขาดทุนสุทธิของรอบระยะเวลาบัญชีที่เกิดขึ้นก่อนนำไปหักจากผลกำไรของรอบระยะเวลาบัญชีแรกที่มีผลกำไรก่อน หากปรากฏว่าเมื่อหักกลบลบกันแล้ว ยังมีผลขาดทุนสุทธิอยู่ กิจการมีสิทธิที่จะนำผลขาดทุนสุทธินั้นไปหักจากกำไรปีต่อ ๆ ไปได้อีก แต่ต้องไม่เกินห้ารอบระยะเวลาบัญชี หากเกินห้ารอบระยะเวลาบัญชีย่อมหมดสิทธิที่จะยกไปหักอีกต่อไป

14. รายจ่ายซึ่งไม่ใช่รายจ่ายเพื่อการหากำไรหรือเพื่อกิจการโดยเฉพาะ

ตามมาตรา 65 ตรี (13) ได้ห้ามหักรายจ่ายซึ่งไม่ใช่รายจ่ายเพื่อการหากำไรหรือเพื่อกิจการโดยเฉพาะ ซึ่งตามปกติแล้วรายจ่ายของกิจการย่อมจะจ่ายไปเพื่อประโยชน์ในการดำเนินงานของกิจการโดยเฉพาะ การที่จะถือว่ารายจ่ายใดเป็นรายจ่ายเพื่อหากำไรหรือเพื่อกิจการโดยเฉพาะย่อมขึ้นอยู่กับประเพณีธรรมเนียมทางธุรกิจ รวมทั้งสัญญาหรือข้อตกลงที่กิจการมีต่อบุคคลอื่น ๆ

15. รายจ่ายซึ่งไม่ใช่รายจ่ายเพื่อกิจการในประเทศไทยโดยเฉพาะ

ตามมาตรา 65 ตรี (14) ได้ห้ามหักรายจ่ายซึ่งไม่ใช่รายจ่ายเพื่อกิจการในประเทศไทยโดยเฉพาะ รายจ่ายที่ได้จ่ายในต่างประเทศซึ่งจะนำมาหักเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลได้นั้นจะต้องเป็นรายจ่ายสำหรับกิจการในประเทศไทยโดยเฉพาะ สำหรับบริษัทต่างประเทศซึ่งมีสาขาในประเทศไทย ถ้ามีรายจ่ายซึ่งเกี่ยวข้องกับสาขาในประเทศไทยโดยเฉพาะ เช่น สาขาส่งพนักงานไปฝึกอบรมกับสำนักงานใหญ่ในต่างประเทศ และสำนักงานใหญ่คิดค่าใช้จ่ายในการอบรม เช่นนี้สามารถนำมาหักเป็นรายจ่ายได้ไม่ต้องห้าม ยกเว้นกรณีที่รายจ่ายรวมซึ่งแยกไม่ได้ว่าเป็นรายจ่ายของสาขาใดโดยเฉพาะ เช่น ค่าใช้จ่ายในการบริหารสาขาทั่วโลก เมื่อไม่ใช่รายจ่ายเพื่อสาขาในประเทศไทยโดยเฉพาะแล้ว จะนำมาหักเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลไม่ได้ ถ้าเป็นรายจ่ายเพื่อสาขาทั่วไปและเฉลี่ยมาให้กับสาขาโดยมีหลักเกณฑ์ที่เหมาะสมแล้ว สามารถหักเป็นรายจ่ายได้

16. ค่าซื้อสินทรัพย์ที่เกินสมควร

ตามมาตรา 65 ตรี (15) ได้ห้ามหักรายจ่ายสำหรับค่าซื้อสินทรัพย์ และรายจ่ายเกี่ยวกับการซื้อหรือขายสินทรัพย์ในส่วนที่เกินปกติโดยไม่มีเหตุอันสมควร ทั้งนี้ เพราะถ้าบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลมีรายจ่ายสำหรับค่าซื้อสินทรัพย์สูง ย่อมทำให้ราคาทุนของสินทรัพย์ที่จะนำไปหักค่าเสื่อมราคาในปีต่อ ๆ ไปสูงด้วย กำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีจะน้อยลง ส่วนรายจ่ายเกี่ยวกับการซื้อขายสินทรัพย์ก็เช่นเดียวกัน ข้อห้ามของกฎหมายดังกล่าวมีเงื่อนไขว่าต้องไม่มีเหตุอันสมควรด้วย ถ้าเป็นกรณีที่ค่าซื้อหรือรายจ่ายดังกล่าวเป็นไปโดยมีเหตุอันสมควรแล้วก็จะไม่เข้าข้อห้ามนี้

17. ค่าของทรัพยากรธรรมชาติที่สูญสิ้นไป

มาตรา 65 (16) ค่าของทรัพยากรธรรมชาติที่สูญสิ้นไปเนื่องจากกิจการที่ทำการประกอบกิจการที่เกี่ยวกับทรัพยากรธรรมชาติ เป็นต้นว่า เหมืองแร่ บ่อน้ำมัน มีสินทรัพย์สำคัญอยู่ 2 อย่าง คือ สินทรัพย์สิ้นเปลือง และค่าใช้จ่ายในการบุกเบิกเพื่อให้ได้มาซึ่งแหล่งทรัพยากรธรรมชาติ การคำนวณราคาทุนของสินทรัพย์สิ้นเปลือง ในกรณีที่ซื้อที่ดินที่มีทรัพยากรธรรมชาติติดมาด้วยให้ประมาณราคาที่ดินที่อาจขายได้เมื่อทรัพยากรธรรมชาติหมดแล้วว่าจะมีราคาเท่าใด แล้วให้แยกราคาที่ประมาณได้นี้เป็นราคาของที่ดิน ราคาที่เหลือให้ถือเป็นราคาสินทรัพย์สิ้นเปลือง

ตามประมวลรัษฎากรมูลค่าของทรัพยากรธรรมชาติที่สูญสิ้นไป จะนำมาหักเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลไม่ได้ ส่วนค่าใช้จ่ายในการบุกเบิกเพื่อให้ได้

มาซึ่งแหล่งทรัพยากรธรรมชาติ นำมาหักค่าเสื่อมราคาได้ โดยถือว่าเป็นต้นทุนเพื่อการได้มาซึ่งแหล่งทรัพยากรธรรมชาติที่สูญสิ้นไปได้

18. ค่าของสินทรัพย์ที่ตีราคาต่ำลง

ตามมาตรา 65 ตรี (17) สินทรัพย์ที่ไม่ใช่สินค้าจะตีราคาให้ต่ำลงไม่ได้ เพราะยังไม่ได้มีการขายสินทรัพย์นั้น เว้นแต่จะหักในรูปค่าเสื่อมราคา หรือการตีราคาสินทรัพย์ที่เป็นเงินตราต่างประเทศอาจตีราคาต่ำลงได้ตามอัตราแลกเปลี่ยน แต่จะยอมให้ถือเป็นรายจ่ายได้เฉพาะเมื่อเกิดผลขาดทุนจริง หรือเนื่องจากการจำหน่าย จ่าย โอน หรือทำลาย ตามคำสั่งกรมสรรพากรที่ ป.58/2539 (ดูรายละเอียดได้จากภาคผนวก)

กรณีสินทรัพย์ที่สูญหายนั้น บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลได้มีการประกัน หรือสัญญาคุ้มกันใด ๆ ไว้ หากต้องคืนซากสินค้าให้แก่บริษัทรับประกันภัยด้วย ถือว่าผู้ประกอบการได้ขายสินค้าให้แก่บริษัทรับประกันภัยตามมาตรา 77/1(8) แห่งประมวลรัษฎากร ผู้ประกอบการมีหน้าที่ต้องนำมูลค่าซากสินค้ามารวมคำนวณเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม

การคำนวณมูลค่าซากของสินค้าดังกล่าว ให้คำนวณมูลค่าตามสภาพ ณ วันโอนซากสินค้าให้แก่ บริษัทรับประกันภัย (คำสั่งกรมสรรพากรที่ ป.36/2536)

กรณีสินทรัพย์สูญหายนั้นเป็นสินทรัพย์ที่มีการจดทะเบียนตามกฎหมาย เช่น รถยนต์ ซึ่งบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลได้มีการประกัน หรือสัญญาคุ้มกันใด ๆ ไว้ และมีข้อตกลงให้ผู้ประกันต้องโอนทะเบียนให้แก่บริษัทรับประกันภัย หากบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลเป็นผู้ประกอบการที่มีหน้าที่เสียภาษีมูลค่าเพิ่ม ให้นำเงินที่ได้รับจากบริษัทรับประกันภัยมารวมคำนวณเสียภาษีมูลค่าเพิ่มทั้งจำนวน (คำสั่งกรมสรรพากรที่ ป.36/2536)

19. รายจ่ายซึ่งพิสูจน์ไม่ได้ว่าใครเป็นผู้รับ

เงื่อนไขตามมาตรา 65 ตรี (18) ข้อนี้ เป็นข้อกำหนดให้อำนาจเจ้าพนักงานประเมินในการตรวจสอบภาษีเงินได้หากปรากฏว่าบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลมีรายจ่ายที่พิสูจน์ไม่ได้ว่าใครเป็นผู้รับแล้ว จะนำรายจ่ายนั้นมาถือเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิไม่ได้ ซึ่งตามปกติรายจ่ายทุกอย่างต้องมีเอกสารหลักฐานประกอบการจ่ายเงิน เช่น ใบส่งของ ใบแจ้งหนี้ สัญญา และใบเสร็จรับเงิน เป็นต้น เอกสารซึ่งออกโดยผู้รับเงินย่อมเป็นหลักฐานที่เชื่อถือได้ เพราะผู้รับเงินเป็นบุคคลภายนอก อย่างไรก็ตามรายจ่ายบางอย่างอาจจะหาหลักฐานภายนอกได้ยาก เช่น รายจ่ายจำนวนเล็กน้อย ค่าแท็กซี่ อาจใช้หลักฐานภายใน เช่น ใบสำคัญจ่ายก็ได้

20. รายจ่ายที่กำหนดจ่ายจากกำไร

ตามมาตรา 65 ตรี (19) ได้ห้ามหักรายจ่ายที่กำหนดจ่ายจากผลกำไรที่ได้เมื่อสิ้นสุดรอบระยะเวลาบัญชี ทั้งนี้ เพราะรายจ่ายที่กำหนดจ่ายจากผลกำไรนั้นมีลักษณะเหมือนกับการจ่ายเงินกำไรหรือจ่ายเงินปันผล ซึ่งไม่ควรนำมาหักเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล ทั้งนี้ไม่ว่าการจ่ายนั้นจะจ่ายตามข้อผูกพันตามสัญญาใด ๆ ก็ตาม

หลักเกณฑ์ตามมาตรา 65 ทวิ

เงื่อนไขในการคำนวณกำไรสุทธิตามมาตรา 65 ทวิ ซึ่งเป็นข้อกำหนดในส่วนที่เกี่ยวกับสินทรัพย์ หนี้สิน และรายได้เป็นส่วนใหญ่ มีรายละเอียดดังนี้

1. การห้ามหักรายจ่ายตามมาตรา 65 ตรี

ตามหลักการบัญชีแล้วรายจ่ายที่นำมาหักจากรายได้เพื่อคำนวณกำไรสุทธิ จะต้องเป็นรายจ่ายที่มีหลักฐานและสัมพันธ์กับรายได้ แต่ในการคำนวณรายจ่าย ประมวลรัษฎากรได้มีข้อห้ามไม่ให้นำรายจ่ายบางประเภทมาหักเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล หรือให้หักได้โดยมีเงื่อนไขที่ต้องเป็นไปตามหลักเกณฑ์ที่กำหนด (ซึ่งได้กล่าวไปแล้วในตอนต้นของบทที่ 3)

2. การหักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคา

มาตรา 65 ทวิ (2) "ค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาให้หักได้ตามหลักเกณฑ์ วิธีการ เงื่อนไข และอัตราที่กำหนดในพระราชกฤษฎีกา" การหักสึกหรอและค่าเสื่อมราคาดังกล่าว ให้คำนวณหักตามส่วนเฉลี่ยแห่งระยะเวลาที่ได้สินทรัพย์นั้นมา

สินทรัพย์ที่จะหักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคานั้น คือ รายจ่ายอันมีลักษณะเป็นการลงทุนตามมาตรา 65 ตรี (5) ซึ่งประมวลรัษฎากรห้ามถือเป็นรายจ่าย แต่ให้นำมาหักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาได้ การหักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาต้องเป็นไปตามพระราชกฤษฎีกาฯ (ฉบับที่ 145) และคำสั่งกรมสรรพากรที่ ป.3/2527 (ดูรายละเอียดได้จากภาคผนวก)

สินทรัพย์ที่จะหักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาได้นั้น ประมวลรัษฎากรไม่ได้มีบทบัญญัติให้ความหมายไว้เป็นพิเศษแต่อย่างใด ดังนั้น จึงต้องถือว่ามีความหมายตามกฎหมายทั่วไป คือ ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 98 และ 99 ซึ่งบัญญัติไว้ว่า "สินทรัพย์นั้นหมายความรวมทั้งวัตถุมีรูปร่างและวัตถุไม่มีรูปร่าง ซึ่งอาจมีราคาและถือเอาได้"

นอกจากนี้พระราชกฤษฎีกาฯ (ฉบับที่ 145) ยังกำหนดว่า สินทรัพย์ที่จะหักค่าเสื่อมราคาได้จะต้องเป็นสินทรัพย์ซึ่งโดยสภาพของสินทรัพย์นั้นสึกหรอหรือเสื่อมราคาได้ ในการนี้สินทรัพย์ที่ไม่สามารถนำไปคำนวณหักค่าเสื่อมราคาได้แก่ ที่ดิน ซึ่งนิติบุคคลเป็นเจ้าของและสินค้า รวมทั้งสินทรัพย์ที่โดยสภาพไม่มีการสึกหรอ เช่น ทองคำ ในกรณีที่มีการเช่าที่ดินตามสัญญาเช่าระยะยาว นิติบุคคลได้จ่ายเงินค่าสิทธิการเช่าสามารถนำไปหักค่าเสื่อมราคาในส่วนของต้นทุนเพื่อการได้มาซึ่งสิทธิการเช่าตามอัตราที่กำหนด

1. มูลค่าของสินทรัพย์ที่จะหักค่าเสื่อมราคา

ตามพระราชกฤษฎีกา การหักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาต้องหักจากมูลค่าต้นทุนของสินทรัพย์นั้น มูลค่าต้นทุน หมายถึง ราคาสินทรัพย์ที่ได้ซื้อมาครั้งแรก รวมทั้งค่าใช้จ่ายในการติดตั้งและค่าใช้จ่ายอื่น ๆ จนกระทั่งสินทรัพย์ใช้งานได้ ถ้าเป็นการก่อสร้างสินทรัพย์ มูลค่าต้นทุน หมายถึง รายจ่ายต่าง ๆ ที่ได้จ่ายไปในการก่อสร้างสินทรัพย์จนกระทั่งสินทรัพย์นั้นใช้งานได้ กรณีที่กิจการกู้ยืมเงินมาเพื่อซื้อหรือก่อสร้างสินทรัพย์ ดอกเบี้ยที่เกิดขึ้นจนถึงเวลาที่สินทรัพย์นั้นใช้งานได้ จะต้องรวมเข้าเป็นส่วนหนึ่งของต้นทุนของสินทรัพย์ และหักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคา

กรณีที่มีการตีราคาสินทรัพย์เพิ่มขึ้น ไม่ต้องนำราคาที่ตีเพิ่มขึ้นมารวมคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้ ทั้งนี้ พระราชกำหนดแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 16) พ.ศ. 2534 ดังนั้นมูลค่าต้นทุนสินทรัพย์ที่จะนำไปหักค่าสึกหรอ ให้คำนวณได้เพียงไม่เกินมูลค่าต้นทุนเดิมที่คงเหลืออยู่หลังจากหักค่าเสื่อมราคาสะสมในรอบบัญชีปีก่อนที่จะมีการตีราคาสินทรัพย์เพิ่มขึ้น

2. อัตราและวิธีการหักค่าเสื่อมราคารวมทั้งการเปลี่ยนแปลง

ตามประมวลรัษฎากรและพระราชกฤษฎีกา ไม่ได้กำหนดว่าบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลจะต้องคำนวณค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาตามวิธีใด เพียงแต่มีบทบัญญัติว่าให้ถือปฏิบัติตามหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไป หากใช้วิธีการทางบัญชีใดให้ใช้วิธีการนั้นตลอดไปจะเปลี่ยนแปลงได้ต้องยื่นคำขออนุมัติต่ออธิบดีกรมสรรพากร

การเปลี่ยนแปลงการคำนวณค่าเสื่อมราคานี้ หมายรวมถึงการเปลี่ยนแปลงอัตราร้อยละหรือวิธีการทางบัญชีที่ใช้ในการคำนวณ เช่น วิธีเส้นตรง หรือวิธีผลบวกจำนวนปี ฯลฯ ในกรณีที่ได้รับหนังสือแจ้งผลการอนุญาตจากอธิบดีกรมสรรพากรแล้วจึงจะสามารถปฏิบัติได้ตั้งแต่รอบบัญชีที่ได้รับอนุญาตนั้น โดยมูลค่าต้นทุนของสินทรัพย์ที่จะนำไปคำนวณหักค่าเสื่อมราคาตามวิธีการหรืออัตราที่เปลี่ยนแปลงต้องคำนวณจากมูลค่าต้นทุนสุทธิหลังหักค่าเสื่อมราคาสะสมของรอบบัญชีปีก่อน ๆ แล้ว ไม่ใช่มูลค่าต้นทุนที่ได้สินทรัพย์นั้นมา รวมทั้งไม่มีข้อกำหนดห้ามไม่ให้มีการคำนวณค่าเสื่อมราคาสินทรัพย์ชนิดเดียวกันหรือต่างชนิดกันต้องใช้วิธีการทางบัญชีเดียวกันหรือคำนวณหักค่าเสื่อมราคาในอัตราที่เท่ากัน แต่มีข้อกำหนดเกี่ยวกับอายุการใช้งานและอัตราการหักค่าเสื่อมราคา

ในแต่ละปีต้องไม่น้อยกว่าอายุการใช้งานตามอัตราที่ได้กำหนดและหักได้ไม่เกินอัตราร้อยละที่กำหนดในพระราชกฤษฎีกา (ฉบับที่ 145)

อัตราค่าสึกหรอที่กำหนดไว้ข้างต้นเป็นอัตราสูงสุด บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลจะหักค่าเสื่อมราคาในอัตราที่ต่ำกว่านั้นได้ และหากมีการหักค่าเสื่อมราคาในอัตราที่สูงกว่าอัตราที่กำหนดไว้ในพระราชกฤษฎีกาก็จะต้องนำผลต่างของจำนวนที่ได้หักค่าเสื่อมราคาไว้สูงกว่าอัตราที่กำหนดไปทำการปรับปรุงรายการโดยบวกกลับกับกำไรสุทธิทางบัญชี

4. การเริ่มต้นและการคำนวณค่าสึกหรอ

บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลจะต้องคิดค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคานับตั้งแต่วันที่ได้สินทรัพย์นั้นมาและในกรณีเครื่องจักรให้เริ่มคิดค่าเสื่อมราคาตั้งแต่วันที่ติดตั้งเครื่องจักรเสร็จพร้อมที่จะใช้งานได้ไม่ใช่ ณ วันที่นำเข้าหรือได้มา ดังนั้น วันที่ได้สินทรัพย์มาจึงหมายถึง วันที่ได้สินทรัพย์นั้นมาและสินทรัพย์นั้นสามารถใช้ประโยชน์ได้

ในกรณีที่ได้สินทรัพย์นั้นมาในระหว่างรอบระยะเวลาบัญชีจะต้องคำนวณค่าเสื่อมราคาตามส่วนเฉลี่ยแห่งระยะเวลาที่ได้สินทรัพย์นั้นมาและในกรณีรอบบัญชีที่ไม่ครบ 12 เดือน ให้คำนวณตามระยะเวลาเช่นกัน

5. การกำหนดมูลค่าต้นทุนสูงสุดสำหรับสินทรัพย์ประเภทรถยนต์นั่ง

การคิดค่าเสื่อมราคาสำหรับรถยนต์นั่งหรือรถยนต์โดยสารที่มีที่นั่งไม่เกิน 10 คน สามารถคิดค่าเสื่อมราคาจากต้นทุนเฉพาะส่วนที่ไม่เกิน 1 ล้านบาท ทั้งนี้ต้องเป็นการซื้อเงินสดหรือการซื้อด้วยวิธีการเช่าซื้อหรือซื้อขายเงินผ่อน สินทรัพย์ที่ได้มาโดยการเช่าซื้อหรือซื้อขายเงินผ่อน

สินทรัพย์ที่ได้มาโดยการเช่าซื้อหรือซื้อขายเงินผ่อน มูลค่าของต้นทุนของสินทรัพย์นั้นให้ถือตามราคาที่พึงต้องชำระทั้งหมดซึ่งรวมดอกเบี้ยที่ต้องจ่ายตามสัญญาแต่ค่าสึกหรอหรือค่าเสื่อมราคาที่จะนำมาหักในรอบระยะเวลาบัญชีจะต้องไม่เกินค่าเช่าซื้อหรือราคาที่ผ่อนชำระในรอบระยะเวลาบัญชีนั้น

6. มูลค่าของสินทรัพย์หลังหักค่าสึกหรอหรือค่าเสื่อมราคาที่ต้องคงเหลือไว้ในบัญชี

กฎหมายภาษีอากรได้บัญญัติไว้สอดคล้องกับหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไปว่า การหักค่าสึกหรอจะหักจนหมดมูลค่าต้นทุนของสินทรัพย์นั้นไม่ได้ต้องคงเหลือมูลค่าสินทรัพย์ไว้ในบัญชีอย่างน้อย 1 บาท

7. การกำหนดอัตราและวิธีการในการหักค่าสึกหรอสำหรับสินทรัพย์บางประเภทต่างจากสินทรัพย์อื่น

7.1.เครื่องจักรและอุปกรณ์ที่ใช้สำหรับการวิจัยและพัฒนา

ประมวลรัษฎากรได้กำหนดให้มีการหักค่าสึกหรอ และค่าเสื่อมราคาของสินทรัพย์ประเภทเครื่องจักรและอุปกรณ์ของเครื่องจักรที่ใช้สำหรับการวิจัยและพัฒนาในอัตราและวิธีการที่ต่างจากสินทรัพย์ประเภทอื่น ให้หักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาเบื้องต้นในวันที่ได้รับสินทรัพย์นั้นมาในอัตราร้อยละ 40 ของมูลค่าต้นทุน สำหรับมูลค่าต้นทุนส่วนที่เหลือให้หักตามเงื่อนไขและอัตราที่กำหนดไว้ในมาตรา 4 ของพระราชกฤษฎีกาฯ (ฉบับที่ 145)

7.2.เครื่องบันทึกการเก็บเงิน

กรมสรรพากรมีนโยบายสนับสนุนและส่งเสริมให้กิจการต่าง ๆ เครื่องบันทึกการเก็บเงินมาใช้ในการออกใบกำกับภาษีสำหรับผู้ประกอบการที่จดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม ทั้งนี้ เป็นประโยชน์ทางด้านผู้ประกอบการซึ่งจะทำให้จัดทำใบกำกับภาษีและรายงานต่าง ๆ ได้สะดวก รวดเร็วและถูกต้องมากยิ่งขึ้น จึงกำหนดให้หักค่าเสื่อมราคาได้เป็นพิเศษ สำหรับผู้ประกอบการที่ได้รับอนุมัติให้ใช้เครื่องบันทึกการเก็บเงินในการออกใบกำกับภาษีตามพระราชกฤษฎีกา (ฉบับที่ 264) พ.ศ.2536 ดังนี้

1. ร้อยละ 100 ของมูลค่าต้นทุน
2. หักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาเบื้องต้น ในวันที่ได้สินทรัพย์นั้นมาในอัตราร้อยละ 40 ของมูลค่าต้นทุน สำหรับมูลค่าต้นทุนส่วนที่เหลือให้หักตามเงื่อนไขและอัตราที่กำหนดไว้ในมาตรา 4 ของพระราชกฤษฎีกาฯ (ฉบับที่ 145)

ข้อสังเกตเกี่ยวกับการหักค่าเสื่อมราคาบางกรณี

1. บริษัทได้หักค่าเสื่อมราคาในอัตราเกินกว่าที่กำหนดในพระราชกฤษฎีกาฯ แต่ในการคำนวณภาษีเงินได้นิติบุคคล บริษัทได้นำค่าเสื่อมราคาที่คิดไว้เกินกว่าที่กำหนดมาบวกกลับเพื่อเสียภาษีเงินได้ ปัจจุบันราคาสินทรัพย์ตามบัญชีหมดไปแล้ว เนื่องจากบริษัทยังมีค่าเสื่อมราคาที่สามารถหักได้ในการคำนวณกำไรสุทธิทางภาษีอยู่อีก บริษัทย่อมมีสิทธิที่จะนำค่าเสื่อมราคาส่วนที่ยังไม่ได้หักมาหักต่อไปจนกว่าราคาสินทรัพย์นั้นจะหมดไปได้

2. การหักค่าเสื่อมราคาตามจำนวนผลผลิต จะทำได้เฉพาะสินทรัพย์ที่ใช้ในการผลิตสินค้าเท่านั้น

3. โต๊ะ เก้าอี้ที่หักชำรุดไปก่อนครบ 5 ปี โดยยังหักค่าเสื่อมราคาไม่หมด จะหักมูลค่าที่เหลือเป็นรายจ่ายทั้งหมดไม่ได้ ต้องหักค่าเสื่อมราคาต่อไปจนหมดตามระยะเวลาที่กำหนด แต่ถ้าภายหลังขายสินทรัพย์นั้นไป จะต้องนำราคาขายมารวมคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลด้วย

4. สินทรัพย์ประเภทอุปกรณ์สำหรับการทดลองใช้งานได้เพียง 3 ปี ก็หมดคุณภาพ การหักค่าเสื่อมราคาจะหักให้หมดไปภายใน 3 ปีไม่ได้ ต้องหักค่าเสื่อมราคาตามอัตราที่กฎหมาย

กำหนด ถ้าเป็นอุปกรณ์ทดลองซึ่งถือเป็นสินทรัพย์อื่น ๆ ก็หักค่าเสื่อมราคาได้ไม่เกินร้อยละ 20 ต่อปี แต่ถ้าสินทรัพย์หมดอายุการใช้งานและได้ทำลายหรือขายไปก็ตัดต้นทุนที่เหลือเป็นค่าใช้จ่ายได้

5. การหักค่าเสื่อมราคาสิ่งมีชีวิต

กรณีประกอบกิจการเลี้ยงโคนมเพื่อรีดนมดิบส่งโรงงานผลิตสินค้าประเภทนม โดยวัวแต่ละตัวจะมีอายุประมาณ 15 ปี และจะสามารถให้นมดิบได้ต้องผสมพันธุ์แล้วมีอายุ 2 ปีขึ้นไป ในเรื่องนี้ กรมสรรพากรได้มีคำวินิจฉัยดังนี้

1. โคนมถือเป็นสินทรัพย์ถาวร เนื่องจากโคนมดังกล่าวสามารถให้ประโยชน์ในการก่อให้เกิดรายได้ในภายหน้าในรูปของน้ำนมดิบ
2. การคิดค่าเสื่อมราคา เนื่องจากโคนมมีการเจริญเติบโตขึ้นเรื่อย ๆ จนถึงวัยที่เจริญเต็มที่ จึงไม่มีการคิดค่าเสื่อมราคาแต่ละปี แต่ค่าใช้จ่ายในการเลี้ยงดูโคนม บริษัทนำมาถือเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิได้ในรอบระยะเวลาบัญชีที่รายจ่ายดังกล่าวเกิดขึ้นตามหลักเกณฑ์สิทธิ เมื่อโคนมสิ้นสภาพ (ตาย) บริษัทสามารถนำมูลค่าโคนมมาถือเป็นรายจ่ายได้ทั้งจำนวนในปีที่โคนมสิ้นสภาพ

การที่กรมสรรพากรไม่ยอมให้คำนวณค่าเสื่อมราคาโคนมจนกว่าจะตายนั้น ไม่สอดคล้องกับหลักการบัญชี เพราะจะทำให้การคำนวณต้นทุนของน้ำนมดิบที่ผลิตได้ต่ำไปจากความเป็นจริง เพราะไม่ได้รวมเอาค่าเสื่อมราคาโคนมไว้ด้วย และในปีที่โคนมนั้นตาย ต้นทุนก็จะสูงมากผิดปกติ

3. การบันทึกราคาสินทรัพย์เพิ่มขึ้น

ตามหลักการบัญชี นักบัญชีจะบันทึกมูลค่าสินทรัพย์ตามราคาทุน โดยถือว่าราคาทุนได้มาจากมูลค่าแลกเปลี่ยนที่เกิดขึ้นจริง มีหลักฐานพิสูจน์ได้แน่นอน และหากต้องตีราคาสินทรัพย์ขึ้นมาใหม่ เนื่องจากราคาทุนของสินทรัพย์ที่บันทึกไว้ไม่แสดงมูลค่าที่แท้จริงในปัจจุบัน เพราะราคาตลาดของสินทรัพย์สูงขึ้น สินทรัพย์ที่ตีราคาเพิ่มขึ้นแล้วจะถือว่าราคาที่ตีเพิ่มขึ้นเป็นส่วนเกินทุนไม่ถือเป็นกำไรหรือรายได้ ทั้งนี้เพื่อป้องกันไม่ให้มีการตีราคาเพิ่มขึ้นเพื่อแสดงกำไรสุทธิสูงและนำไปจ่ายเป็นเงินปันผล เพราะราคาสินทรัพย์ที่ตีเพิ่มขึ้นนี้ยังไม่ใช่กำไรที่เกิดขึ้นจริง และในเรื่องนี้สอดคล้องกับประมวลรัษฎากร ซึ่งกำหนดไว้ในมาตรา 65 ทวิ (3) ซึ่งกำหนดให้ไม่ต้องนำราคาสินทรัพย์ที่ตีเพิ่มขึ้นมารวมคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษี

"ราคาสินทรัพย์อื่นนอกจากสินค้าคงเหลือ ให้ถือตามราคาที่พึงซื้อสินทรัพย์นั้นได้ตามปกติและในกรณีที่มีการตีราคาสินทรัพย์นั้นเพิ่มขึ้น ห้ามมิให้นำราคาที่ตีเพิ่มขึ้นมารวมคำนวณกำไร

สุทธิหรือขาดทุนสุทธิ ส่วนสินทรัพย์รายการใดที่มีการหักค่าเสื่อมราคาก็ให้หักค่าเสื่อมราคาในการคำนวณกำไรสุทธิหรือขาดทุนสุทธิตามหลักเกณฑ์ เงื่อนไข และอัตราเดิมที่ใช้อยู่ก่อนตีราคาสินทรัพย์เพิ่มขึ้น โดยหักเพียงเท่าที่ระยะเวลาและมูลค่าต้นทุนที่เหลืออยู่สำหรับสินทรัพย์นั้นเท่านั้น"

4. การโอนสินทรัพย์โดยไม่มีค่าตอบแทน

มาตรา 65 ทวิ (4) "ในกรณีโอนสินทรัพย์ ให้บริการ หรือให้กู้ยืมเงินโดยไม่มีค่าตอบแทน ค่าบริการ หรือดอกเบี้ยต่ำกว่าราคาตลาดโดยไม่มีเหตุอันสมควร เจ้าหน้าที่ประเมินมีอำนาจประเมินค่าตอบแทน ค่าบริการ หรือดอกเบี้ยนั้นตามราคาตลาดในวันที่โอน ให้บริการ หรือให้กู้ยืมเงิน"

การโอนและรับโอนสินทรัพย์ในราคาไม่ต่ำกว่าราคาตามมูลค่าที่ปรากฏในบัญชี ณ วันที่โอนนั้น สำหรับส่วนต่างที่ปรากฏตามบัญชีซึ่งถือเป็นกำไรในทางบัญชีนั้น ไม่ถือเป็นรายได้ที่ต้องนำมาคำนวณกำไรเพื่อเสียภาษี

การโอนขายบัญชีลูกหนี้ไม่ถือเป็นการจำหน่ายบัญชีหนี้สูญ สำหรับการโอนขายลูกหนี้โดยมีส่วนลด ไม่ถือเป็นการขายสินทรัพย์ต่ำกว่าราคาตลาดโดยไม่มีเหตุผลอันสมควร

5. การตีราคาสินทรัพย์และหนี้สินเป็นเงินตราต่างประเทศ

ประมวลรัษฎากร มาตรา 65 ทวิ (5) ได้กำหนดหลักเกณฑ์ในการตีราคาสินทรัพย์และหนี้สินเป็นเงินตราต่างประเทศ ได้ดังนี้

1. การตีราคาสินทรัพย์ กรณีที่กิจการได้รับมาหรือจ่ายไปซึ่งเงินตราหรือสินทรัพย์ซึ่งมีค่าหรือราคาเป็นเงินตราต่างประเทศในระหว่างรอบระยะเวลาบัญชี ให้คำนวณค่าหรือราคาเป็นเงินตราไทยตามราคาตลาดในวันที่รับมาหรือจ่ายไปนั้น
2. เงินตรา สินทรัพย์ หรือหนี้สิน เฉพาะที่เหลืออยู่ในวันสุดท้ายของรอบระยะเวลาบัญชีเป็นเงินตราต่างประเทศ ให้คำนวณเป็นเงินตราไทย โดยแยกเป็น 2 กรณี
    (ก) กรณีบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลทั่วไป ให้คำนวณเงินตราหรือสินทรัพย์ตามอัตราถัวเฉลี่ยที่ธนาคารพาณิชย์รับซื้อซึ่งธนาคารแห่งประเทศไทยได้คำนวณไว้ ส่วนหนี้สินให้คำนวณตามอัตราถัวเฉลี่ยที่ธนาคารพาณิชย์ขายซึ่งธนาคารแห่งประเทศไทยได้คำนวณไว้
    (ข) กรณีธนาคารพาณิชย์หรือสถาบันการเงินอื่นตามที่รัฐมนตรีกำหนด ให้คำนวณเป็นเงินตราตามอัตราถัวเฉลี่ยระหว่างอัตราซื้อกับอัตราขายของธนาคารพาณิชย์ที่ธนาคารแห่งประเทศไทยได้คำนวณไว้

6. การตีราคาสินค้าคงเหลือ

การตีราคาสินค้าคงเหลือตามประมวลรัษฎากรมาตรา 65 ทวิ (6) สรุปได้ดังนี้

1. การตีราคาสินค้าคงเหลือที่เหลืออยู่ในวันสุดท้ายของรอบระยะเวลาบัญชี ให้ใช้ราคาทุนหรือราคาตลาดแล้วแต่อย่างใดจะต่ำกว่า ในกรณีที่ราคาตลาดต่ำกว่าราคาทุน มีผลทำให้กิจการขาดทุน ผลขาดทุนนี้ให้ถือเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิในรอบระยะเวลาบัญชีนั้น

2. มูลค่าสินค้าคงเหลือ ณ วันสิ้นงวดของรอบระยะเวลาบัญชีปัจจุบัน ให้ถือเป็นราคาต้นทุนของสินค้าคงเหลือต้นงวดของรอบระยะเวลาบัญชีปีถัดไป

3. การคำนวณราคาทุนของสินค้าคงเหลือให้เลือกใช้วิธีการทางบัญชีที่รับรองทั่วไป วิธีการใดวิธีการหนึ่งก็ได้และให้ใช้วิธีการนั้นตลอดไป จะเปลี่ยนแปลงได้ต่อเมื่อบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลนั้นได้มีหนังสือขออนุมัติต่ออธิบดีกรมสรรพากร และเมื่อได้รับอนุมัติแล้วจึงจะเปลี่ยนแปลงวิธีการทางบัญชีในการคำนวณราคาทุนของสินค้าคงเหลือดังกล่าวได้

การตีราคาสินค้าคงเหลือนั้นให้ใช้กับสินค้าประเภทหลักทรัพย์ด้วย โดยใช้ราคาที่มีการซื้อขายหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย ส่วนกิจการที่มีหลักทรัพย์ไว้เพื่อการลงทุนจะถือหลักทรัพย์เป็นสินค้าและตีราคาตามราคาตลาดไม่ได้

กรณีสินค้าขาดบัญชี กรมสรรพากรได้วางแนวทางปฏิบัติให้ถือว่าเป็นการขาย ซึ่งบริษัทต้องถือเป็นรายได้และต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลเพิ่มเติม

การบันทึกต้นทุนสินค้า ต้องบันทึกตามเกณฑ์สิทธิ คือเมื่อมีการตกลงซื้อสินค้า โดยไม่คำนึงถึงการส่งมอบสินค้าหรือรับชำระเงิน

7. การคำนวณราคาทุนของสินค้าจากต่างประเทศ และการคำนวณราคาสินค้าต่างประเทศเป็นเงินไทย

มาตรา 65 ทวิ (8) “การคำนวณราคาทุนของสินค้าที่นำเข้าจากต่างประเทศ เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจในการกำหนดราคาทุนของสินค้าที่เข้ามาจากต่างประเทศ โดยจะต้องเปรียบเทียบกับราคาทุนของสินค้าประเภทและชนิดเดียวกับที่ส่งเข้าไปในประเทศอื่น” เพื่อป้องกันไม่ให้บริษัทสร้างตัวเลขราคาทุนของสินค้าให้สูงกว่าความเป็นจริง ทำให้กำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลน้อยลงหรือไม่ต้องเสียภาษี

การคำนวณราคาทุนของสินค้าต่างประเทศเป็นเงินตราไทย ให้คำนวณเป็นเงินตราไทยตามอัตราแลกเปลี่ยน ณ วันที่ได้สินค้านั้นมา

8. การจำหน่ายหนี้สูญ

การจำหน่ายหนี้สูญจากบัญชีลูกหนี้จะกระทำได้ต่อเมื่อเป็นไปตามหลักเกณฑ์ วิธีการและเงื่อนไขที่กำหนดโดยกฎกระทรวง ฉบับที่ 186 ซึ่งออกตามความในมาตรา 65 ทวิ (9) แห่งประมวลรัษฎากร โดยจะให้ถือเป็นรายจ่ายในรอบระยะเวลาบัญชีที่เป็นไปตามหลักเกณฑ์ดังกล่าว

หนี้สูญดังกล่าวที่ได้รับชำระกลับคืนมาในรอบระยะเวลาบัญชีใด ให้นำมารวมคำนวณเป็นรายได้ในรอบระยะเวลาบัญชีนั้น

สำหรับหนี้สูญรายใดที่ไม่เป็นไปตามหลักเกณฑ์ที่กำหนด หากได้นำไปถือเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรหรือขาดทุนสุทธิให้ปรับปรุงบวกกลับมาเป็นรายได้ ต่อมาหากได้รับชำระหนี้สูญนั้นกลับคืนก็ไม่ต้องนำมาคำนวณเป็นรายได้อีก

หลักเกณฑ์ทางภาษีอื่น ๆ

1. การส่งสินค้าไปต่างประเทศ

ตามมาตรา 70 ตรี "บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลใดส่งสินค้าออกไปต่างประเทศให้แก่หรือตามคำสั่งสำนักงานใหญ่ สาขา บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลเดียวกัน ตัวการตัวแทน นายจ้างหรือลูกจ้าง ให้ถือว่าการส่งสินค้าไปนั้น เป็นการขายในประเทศไทยด้วย และให้ถือราคาสินค้าตามราคาตลาดในวันที่ส่งไปเป็นรายได้ในรอบระยะเวลาบัญชีที่ส่งไปนั้น เว้นแต่กรณีที่สินค้านั้น

(1) เป็นของที่ส่งไปเป็นตัวอย่างหรือเพื่อการวิจัยโดยเฉพาะ

(2) เป็นของผ่านแดน

(3) เป็นของที่นำเข้ามาในราชอาณาจักร แล้วส่งกลับออกไปให้ผู้ส่งเข้ามาภายในหนึ่งปีนับแต่วันที่สินค้านั้นเข้ามาในราชอาณาจักร

(4) เป็นของที่ส่งออกไปนอกราชอาณาจักร แล้วส่งกลับคืนเข้ามาให้ผู้ส่งในราชอาณาจักรภายในหนึ่งปีนับแต่ออกไปจากราชอาณาจักร"

ราคาตลาดตามที่กำหนดไว้ หมายความเฉพาะราคาสินค้าในวันที่ส่งไปเป็นรายได้ของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ส่งสินค้าออกไป โดยไม่ต้องรวมค่าระวางและค่าประกันภัยสินค้า

2. การควบหรือโอนกิจการ

การโอนกิจการ[๑] หมายถึง การโอนสินทรัพย์และหนี้สินให้แก่ผู้อื่น อาจเป็นการโอนกิจการทั้งหมดแล้วผู้โอนเลิกกิจการไปเลย หรืออาจเป็นการโอนกิจการบางกิจการในหลายกิจการที่ผู้โอนมีอยู่ให้แก่ผู้รับโอนก็ได้ ไม่ว่าจะเป็นการโอนกิจการทั้งหมดหรือบางกิจการ ทั้งผู้โอนและผู้รับโอนมีภาระภาษีต่าง ๆ เกิดขึ้น

ตามมาตรา 74 บัญญัติว่า "ในกรณีที่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลเลิกกันหรือควบเข้ากันกับบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลอื่น การคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีให้เป็นไปตามวิธีการในมาตรา 65 มาตรา 65 ทวิ และ มาตรา 66" เว้นแต่

(1) สินทรัพย์ของบริษัทเดิมที่ตกเป็นของบริษัทใหม่นั้น การตีราคาสินทรัพย์ของบริษัทเดิมต้องตีตามราคาตลาดในวันที่ควบเข้ากัน แต่ไม่ให้ถือราคาดังกล่าวเป็นรายได้หรือรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิหรือขาดทุนสุทธิของบริษัทเดิมที่ได้ควบเข้ากันนั้น ส่วนบริษัทใหม่ให้ถือราคาของสินทรัพย์นั้นตามราคาที่ปรากฏในบัญชีของบริษัทเดิมในวันที่ควบเข้ากันจนกว่าจะมีการจำหน่ายสินทรัพย์นั้นไป สินทรัพย์รายการใดมีสิทธิหักค่าเสื่อมราคาในการคำนวณกำไรสุทธิหรือขาดทุนสุทธิตามหลักเกณฑ์ วิธีการ เงื่อนไขและอัตราที่บริษัทเดิมใช้อยู่เพียงเท่าที่ระยะเวลาและมูลค่าต้นทุนที่เหลืออยู่สำหรับสินทรัพย์นั้น และห้ามไม่ให้บริษัทใหม่นำผลขาดทุนสุทธิของบริษัทเดิมมาถือเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิหรือขาดทุนสุทธิของบริษัทใหม่

(2) เงินสำรองหรือเงินกำไรยกมาจากรอบระยะเวลาบัญชีก่อนๆ ส่วนใดยังไม่ได้เสียภาษีเงินได้ ให้นำเงินส่วนนั้นมารวมคำนวณเป็นรายได้ในรอบระยะเวลาบัญชีสุดท้าย

3. เงินจ่ายล่วงหน้า เงินประกัน เงินมัดจำ หรือเงินจอง

คำสั่งกรมสรรพากรที่ ป.73/2541 ได้กำหนดว่า ในกรณีผู้ว่าจ้างได้มีการเรียกเก็บ เงินจ่ายล่วงหน้า เงินประกัน เงินมัดจำ หรือเงินจอง จากการให้บริการรับเหมาก่อสร้าง การให้เช่าสินทรัพย์หรือการให้บริการผู้รับจ้าง จะต้องนำเงินก้อนดังกล่าวมารวมคำนวณเป็นรายได้เพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล ตามมาตรา 65 แห่งประมวลรัษฎากร โดยใช้เกณฑ์สิทธิในการคำนวณรายได้และรายจ่ายของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล (ดูรายละเอียดได้จากภาคผนวก)

---

[๑] วิภารัตน์ นิตยนันท์, "มาตรการภาษีเพื่อการส่งเสริมการควบหรือโอนกิจการ", *วารสารบัญชีและกฎหมายธุรกิจ(2543)*, หน้า61.

4. การขายอสังหาริมทรัพย์

การคำนวณรายได้และรายจ่ายของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ซึ่งประกอบกิจการค้าอสังหาริมทรัพย์ให้ใช้เกณฑ์สิทธิ โดยบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลนั้นต้องนำรายได้ตามอัตราส่วนของงานที่ทำเสร็จในแต่ละรอบระยะเวลาบัญชีมารวมคำนวณเป็นรายได้ในรอบระยะเวลาบัญชีนั้น

ตาม ป.61/2539 บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลซึ่งประกอบกิจการขายอสังหาริมทรัพย์รายใดซึ่งได้ตกลงขายอสังหาริมทรัพย์ให้ผู้ซื้อในลักษณะให้เช่าซื้อหรือขายผ่อนชำระที่กรรมสิทธิ์ยังไม่ได้โอนไปยังผู้ซื้อ และมีอายุสัญญาเกินกว่าหนึ่งรอบระยะเวลาบัญชี และมีกรณีจำเป็นไม่ประสงค์จะคำนวณรายได้และรายจ่ายตามเกณฑ์สิทธิ มีสิทธิที่จะเลือกคำนวณรายได้ในแต่ละรอบระยะเวลาบัญชีตามงวดที่ถึงกำหนดชำระตามสัญญาก็ได้ และหากได้ใช้สิทธิเลือกปฏิบัติตามหลักเกณฑ์ดังกล่าวตั้งแต่รอบระยะเวลาบัญชีใด ให้ถือว่าการปฏิบัติดังกล่าวเป็นกรณีที่ได้รับอนุมัติจากกรมสรรพากรแล้ว

การคำนวณรายได้แต่ละรอบระยะเวลาบัญชี ให้ถือเป็นรายได้ตามงวดที่ถึงกำหนดชำระตามสัญญา โดยไม่คำนึงว่า

- จะได้รับชำระตรงตามงวดที่ถึงกำหนดหรือไม่ก็ตาม
- มูลค่าที่ถึงกำหนดชำระเป็นร้อยละเท่าใดของมูลค่าตามสัญญาจะซื้อจะขายหรือมูลค่าของอสังหาริมทรัพย์

การส่งเสริมและควบคุมรายจ่ายบางประเภท

โดยทั่วไปบทบัญญัติตามประมวลรัษฎากร จะกำหนดเงื่อนไขการหักรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล เพื่อป้องกันไม่ให้มีการหลีกเลี่ยงภาษีอากรเท่านั้น แต่ปัจจุบันได้มีการนำเงื่อนไขการหักรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลไปใช้ในการควบคุมหรือส่งเสริมการหักรายจ่ายบางประเภท ทั้งนี้ เพื่อเป็นการส่งเสริมการพัฒนาเศรษฐกิจของประเทศ หรือควบคุมการใช้จ่ายที่ไม่เป็นประโยชน์ต่อสังคม

มาตรการทางภาษีอากรเหล่านี้มีทั้งที่ได้บัญญัติไว้ในประมวลรัษฎากรหรือบทบัญญัติไว้ในกฎหมายอื่น

1. รายจ่ายเพื่อการฝึกอบรมและพัฒนาฝีมือแรงงาน

เพื่อเป็นการพัฒนาฝีมือแรงงานของบุคลากรในชาติ รัฐบาลได้นำมาตรการภาษีอากรมาส่งเสริมและสนับสนุน โดยยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลสำหรับเงินได้ของบริษัทและห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลเป็นจำนวนร้อยละ 50 ของรายจ่ายที่ได้จ่ายไปเป็นค่าใช้จ่ายในการส่งลูกจ้างของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลนั้นเข้ารับการศึกษาหรือฝึกอบรมในสถานศึกษาหรือสถาบันฝึกอบรมวิชาชีพที่ทางราชการจัดตั้งขึ้นหรือที่รัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลังประกาศกำหนด และยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคล สำหรับเงินได้ของบริษัทและห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลเป็นจำนวนร้อยละ 50 ของรายจ่ายที่ได้จ่ายไปเป็นค่าใช้จ่ายในการฝึกอบรมให้แก่ลูกจ้างของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลนั้น ทั้งนี้ ตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขตามประกาศอธิบดีกรมสรรพากร เกี่ยวกับภาษีเงินได้ (ฉบับที่ 60)

2. ค่าใช้จ่ายตามโครงการปลูกป่าถาวรเฉลิมพระเกียรติ

โดยที่รัฐบาลต้องการส่งเสริมให้มีการปลูกป่า จึงได้ออกพระราชกฤษฎีกาฯ (ฉบับที่ 274) พ.ศ.2537 ยกเว้นภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาและภาษีเงินได้นิติบุคคล สำหรับการบริจาคหรือเข้าร่วมโครงการปลูกป่าถาวรเฉลิมพระเกียรติพระบาทสมเด็จพระเจ้าอยู่หัว เนื่องในวโรกาสทรงครองราชย์ปีที่ 50

3. กฎหมายส่งเสริมการลงทุน

ตามพระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุน พ.ศ.2520 ผู้ได้รับการส่งเสริมการลงทุนจะได้รับสิทธิประโยชน์ในส่วนที่เกี่ยวกับภาษีเงินได้นิติบุคคล ดังนี้

(1) กรณีผู้ได้รับการส่งเสริมประกอบกิจการในเขตส่งเสริมการลงทุน ตามที่คณะกรรมการกำหนดจะได้รับอนุญาตให้หักค่าขนส่ง ค่าไฟฟ้า และค่าประปาสองเท่าของจำนวนเงินที่ผู้ได้รับการส่งเสริมได้เสียไปเป็นค่าใช้จ่ายในการประกอบกิจการที่ได้รับการส่งเสริม ทั้งนี้ตามเงื่อนไข วิธีการและระยะเวลาที่คณะกรรมการกำหนด และให้หักเงินที่ผู้ได้รับการส่งเสริมการลงทุนใช้ในการติดตั้ง หรือก่อสร้างสิ่งอำนวยความสะดวกในการประกอบกิจการที่ได้รับการส่งเสริมตามหลักเกณฑ์ที่คณะกรรมการพิจารณาจากกำไรสุทธิรวมทั้งสิ้นไม่เกินร้อยละยี่สิบห้าของเงินที่ลงทุนแล้วในการนั้น โดยผู้ได้รับการส่งเสริมจะเลือกหักจากกำไรสุทธิของปีใดปีหนึ่งหรือหลายปีก็ได้ภายในสิบปีนับแต่วันที่มีรายได้จากการลงทุน ทั้งนี้ นอกเหนือไปจากการหักค่าเสื่อมราคาปกติ

(2) เพื่อส่งเสริมการส่งออก คณะกรรมการส่งเสริมการลงทุนอาจอนุญาตให้หักเงินได้พึงประเมินในการเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลเป็นจำนวนเท่ากับร้อยละห้าของรายได้ที่เพิ่มขึ้นจากปีก่อนจากการส่งออก ซึ่งผลิตภัณฑ์หรือผลิตผลที่ผู้ได้รับการส่งเสริมผลิตหรือประกอบโดยไม่รวมค่าประกันภัยและค่าขนส่งนอกประเทศ

4. กฎหมายเกี่ยวกับการฟื้นฟูสมรรถภาพคนพิการ

ตามพระราชบัญญัติการฟื้นฟูสมรรถภาพคนพิการ พ.ศ.2524 ซึ่งมีผลใช้บังคับตั้งแต่วันที่ 23 พฤษภาคม 2535 เป็นต้นมา ได้มีบทบัญญัติเกี่ยวกับการหักค่าใช้จ่ายตามประมวลรัษฎากรไว้ดังนี้

"มาตรา 18 เจ้าของอาคาร สถานที่ ยานพาหนะ หรือบริการสาธารณะอื่น ๆ ซึ่งได้จัดอุปกรณ์ที่อำนวยความสะดวกโดยตรงแก่คนพิการตามมาตรา 17(1) มีสิทธิหักเงินค่าใช้จ่ายเป็นสองเท่าของเงินที่เสียไปเพื่อการนั้น ออกจากเงินได้สุทธิหรือกำไรสุทธิของปีที่ค่าใช้จ่ายนั้นเกิดขึ้นแล้วแต่กรณี ตามประมวลรัษฎากร

นายจ้างหรือเจ้าของสถานประกอบการของเอกชนซึ่งรับคนพิการเข้าทำงาน ตามมาตรา 17 (2) มีสิทธินำเงินค่าจ้างที่จ่ายให้แก่คนพิการมาหักเป็นค่าใช้จ่ายตามประมวลรัษฎากรได้เป็นสองเท่าของจำนวนที่จ่ายจริง"

5. การหักค่าเสื่อมราคาตามวิธีอัตราสองเท่าของวิธีเส้นตรงของต้นทุนที่ลดลง

กรมสรรพากรได้ออกพระราชกฤษฎีกาฯ (ฉบับที่ 359) วันที่ 22 ตุลาคม 2542 โดยอนุญาตให้คิดค่าเสื่อมราคาวิธีนี้ตามเงื่อนไข ดังนี้

1. เป็นสินทรัพย์อย่างอื่นที่ไม่ใช่รถยนต์นั่ง หรือรถยนต์โดยสารที่มีที่นั่งไม่เกิน 10 คน
2. เป็นสินทรัพย์ที่ซื้อมาหลังวันที่ 10 ตุลาคม พ.ศ.2542 ซึ่งเป็นวันที่พระราชกฤษฎีกาฯ มีผลบังคับใช้
3. จำนวนปีอายุการใช้งานของสินทรัพย์เพื่อการหักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาต้องไม่น้อยกว่า 100 หารด้วยจำนวนร้อยละตามที่กำหนดตามพระราชกฤษฎีกาฯ ฉบับที่ 145
4. สามารถรวมต้นทุนที่เหลืออยู่ในรอบระยะเวลาบัญชีสุดท้าย เป็นค่าเสื่อมราคาได้ทั้งหมด

การคิดค่าเสื่อมราคาวิธีนี้ ค่าเสื่อมราคาจะสูงในปีแรกและจะลดลงในปีต่อมา เช่น อัตราการหักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาในปีแรกเป็นสองเท่าของอัตราร้อยละ 20 ของต้นทุนสินทรัพย์ที่ได้มา

6. การปรับโครงสร้างหนี้

เนื่องจากประเทศไทยประสบภาวะวิกฤตทางเศรษฐกิจ อันส่งผลกระทบต่อความสามารถในการชำระหนี้ของภาคเอกชน จึงจำเป็นที่สถาบันการเงินจะต้องดำเนินการปรับปรุงโครงสร้างหนี้ ซึ่งผลของการปรับปรุงโครงสร้างหนี้จะช่วยให้ลูกหนี้ของสถาบันการเงินชำระหนี้ให้แก่สถาบันการเงินได้ตามความสามารถของลูกหนี้ตามสภาพความเป็นจริงทางเศรษฐกิจในปัจจุบัน และจะช่วยให้สถาบันการเงินลดปัญหาหนี้เสียลงได้ ซึ่งจะส่งผลดีต่อการฟื้นตัวทางเศรษฐกิจของประเทศ อย่างไรก็ตาม การปรับโครงสร้างหนี้ให้แก่ลูกหนี้จะก่อให้เกิดภาระภาษีทั้งแก่ลูกหนี้และเจ้าหนี้ ซึ่งเป็นอุปสรรคอย่างหนึ่งต่อการปรับโครงสร้างหนี้ และทำให้การปรับปรุงโครงสร้างหนี้กับลูกหนี้เกิดขึ้นได้ไม่มาก เพื่อขจัดอุปสรรคทางภาษีดังกล่าว และเพื่อสนับสนุนส่งเสริมการปรับโครงสร้างหนี้ให้มากขึ้น จึงได้มีการออกมาตรการทางภาษี โดยจะเป็นการยกเว้นภาษีหรือให้สิทธิประโยชน์ทางภาษีแก่ทั้งเจ้าหนี้และลูกหนี้ที่ได้ดำเนินการทำสัญญาปรับโครงสร้างหนี้ไว้ต่อกัน ซึ่งมาตรการทางภาษีดังกล่าวได้นำออกมาใช้บังคับเป็นกฎหมายตั้งแต่ปี 2541 และสิ้นผลบังคับไปแล้วรอบหนึ่งเมื่อสิ้นเดือนกันยายน 2542 และได้มีการออกกฎหมายขยายระยะเวลาการให้สิทธิประโยชน์ทางภาษีออกไปอีก โดยเริ่มมีผลบังคับใช้นับแต่วันที่ 1 ตุลาคม 2542 จนถึงวันที่ 31 ธันวาคม 2544 มาตรการทางภาษีดังกล่าว มีรายละเอียดดังนี้ [10]

1. การให้สิทธิประโยชน์ทางภาษีเพื่อแก้ไขปัญหาภาระภาษีแก่ลูกหนี้ของสถาบันการเงิน

1.1.ยกเว้นภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาและภาษีเงินได้นิติบุคคลให้แก่ลูกหนี้สำหรับเงินได้ที่ได้รับจากการปลดหนี้เนื่องมาจากสถาบันการเงินซึ่งเป็นเจ้าหนี้ ได้ดำเนินการปรับปรุงโครงสร้างหนี้กับลูกหนี้ ทั้งนี้ เจ้าหนี้จะต้องดำเนินการตามหลักเกณฑ์การปรับปรุงโครงสร้างหนี้ของสถาบันการเงินตามที่ธนาคารแห่งประเทศไทยกำหนด

1.2.ยกเว้นภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ภาษีเงินได้นิติบุคคล ภาษีมูลค่าเพิ่ม ภาษีธุรกิจเฉพาะ และอากรแสตมป์ ให้แก่ทั้งลูกหนี้ของสถาบันการเงินและเจ้าหนี้สถาบันการเงิน สำหรับเงินได้ที่ได้รับจากการโอนสินทรัพย์ การขายสินค้าหรือการให้บริการ และสำหรับการกระทำตราสารเนื่องมาจากสถาบันการเงินซึ่งเป็นเจ้าหนี้ได้ดำเนินการปรับปรุงโครงสร้างหนี้กับลูกหนี้

---

[10] จิรศักดิ์ รอดจันทร์, "สิทธิประโยชน์ทางภาษีกับการปรับโครงสร้างหนี้ในช่วงปี 2543-2544", *สรรพากรสาส์น(2543)*, หน้า 64-67.

1.3.กรณีการปรับปรุงโครงสร้างหนี้ ทำให้ลูกนี้ต้องโอนสินทรัพย์หรือให้บริการแก่เจ้าหนี้สถาบันการเงิน โดยไม่มีค่าตอบแทน หรือมีค่าตอบแทนหรือค่าบริการที่ต่ำกว่าราคาตลาด ให้ถือว่าการโอนสินทรัพย์หรือการให้บริการดังกล่าวมีเหตุอันสมควร ตามมาตรา 65 ทวิ (4) แห่งประมวลรัษฎากร

1.4.ภาษีซื้อของลูกหนี้ที่เกิดจากการก่อสร้างอาคารหรืออสังหาริมทรัพย์อื่น ไม่ถือเป็นภาษีซื้อต้องห้าม แม้ลูกหนี้จะได้โอนอาคารหรืออสังหาริมทรัพย์อื่นให้แก่เจ้าหนี้สถาบันการเงินภายใน 3 ปี

2. การให้สิทธิประโยชน์ทางภาษีเพื่อแก้ไขปัญหาภาระภาษีแก่สถาบันการเงิน ซึ่งเป็นเจ้าหนี้

2.1.กรณีเจ้าหนี้สถาบันการเงินลดหรือปลดหนี้ให้แก่ลูกหนี้เนื่องจากเจ้าหนี้ได้ดำเนินการปรับโครงสร้างหนี้กับลูกหนี้ หนี้ที่สถาบันการเงินลดหรือปลดให้แก่ลูกหนี้ดังกล่าวนำมาจำหน่ายเป็นหนี้สูญจากบัญชีลูกหนี้ได้ทันทีโดยไม่ต้องมีการติดตามทวงถาม และไม่ต้องดำเนินการฟ้องร้องคดี และให้ถือเป็นรายจ่ายในรอบระยะเวลาบัญชีที่มีการจำหน่ายหนี้สูญของสถาบันการเงินได้

2.2.กรณีเจ้าหนี้สถาบันการเงินต้องปรับลดอัตราดอกเบี้ยให้แก่ลูกหนี้ การปรับลดอัตราดอกเบี้ยดังกล่าวให้ถือว่ามีเหตุอันสมควรที่สถาบันการเงินสามารถดำเนินการได้ ตามมาตรา 65 ทวิ (4) แห่งประมวลรัษฎากร