

บทที่ 6

ภาษีเงินได้นิติบุคคล

6.1 ความทั่วไป

ภาษีเงินได้นิติบุคคลเป็นภาษีที่ตราไว้ในประมวลรัษฎากร เช่นเดียวกับภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาเก็บจากฐานรายได้ แต่ภาษีเงินได้นิติบุคคลเก็บจากฐานกำไรเป็นส่วนใหญ่ การพิจารณาว่าใครมีหน้าที่เสียภาษีเงินได้นิติบุคคล แหล่งเงินได้ของผู้มีหน้าที่เสียภาษี เนื่องจากภาษีเงินได้นิติบุคคลคิดจากฐานกำไร ดังนั้นจึงต้องมีการพิจารณาการคำนวณกำไรสุทธิ เงื่อนไขการคำนวณกำไรสุทธิ ว่ามีหลักเกณฑ์อะไรบ้างภาษีเงินได้ คือภาษีที่เก็บจากการมีเงินได้ ผู้มีเงินได้ที่เป็นบุคคลธรรมดาต้องเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา แต่ถ้าผู้มีเงินได้เป็น “บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล” ซึ่งมีบทนิยามไว้เป็นพิเศษต่างหากจากนิยามในประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ ก็ต้องเสียภาษีเงินได้ที่เรียกกันว่า ภาษีเงินได้นิติบุคคล หลักเกณฑ์ทั่วไปเกี่ยวกับความหมายของเงินได้และประเภทของเงินได้ในเรื่องภาษีเงินได้บุคคลธรรมดานำมาใช้กับภาษีเงินได้นิติบุคคลด้วย แต่หลักเกณฑ์เรื่องอื่นๆ เช่น แหล่งเงินได้ ข้อยยกเว้น วิธีการคำนวณ ในเรื่องภาษีเงินได้บุคคลธรรมดานั้น โดยทั่วไปไม่นำมาใช้กับภาษีเงินได้นิติบุคคล แต่มีหลักเกณฑ์ในเรื่องภาษีเงินได้นิติบุคคล ที่อนุโลมนำไปใช้กับเรื่องภาษีเงินได้บุคคลธรรมดามีเช่นกัน เช่น การหักค่าใช้จ่ายตามความจำเป็นและสมควรในเรื่องภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาที่ให้นำมาตรา 65 ทวิ และมาตรา 65 ตรีแห่งประมวลรัษฎากรมาบังคับใช้โดยอนุโลม

ภาษีเงินได้นิติบุคคล ตามประมวลรัษฎากรเป็นภาษีทางตรงประเภทหนึ่ง เช่นเดียวกับภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ฐานภาษีเงินได้นิติบุคคล โดยส่วนใหญ่ได้แก่ฐานกำไร ซึ่งคำนวณได้จากรายได้และรายจ่ายของกิจการหรือเนื่องจากกิจการ ที่เกิดขึ้นในรอบระยะเวลาบัญชี เพื่อให้การจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคล เป็นไปตามนโยบายของรัฐและป้องกันการหลีกเลี่ยงภาษี กฎหมายจึงมีข้อกำหนดบางประการ เกี่ยวกับการคำนวณหากำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล จึงจำเป็นต้องมีการปรับปรุงกำไรสุทธิตามหลักการบัญชีให้เป็นกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษี

เงินได้นิติบุคคลตามหลักบัญชีภาษีอากร ก่อนนำกำไรสุทธิดังกล่าวไปคำนวณเสียภาษีตาม อัตราที่กฎหมายกำหนด

ประมวลรัษฎากรยังกำหนดให้บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลโดยทั่วไป ยื่นแบบ แสดงรายการภาษีเงินได้นิติบุคคลเป็นรายรอบระยะเวลาบัญชี อีกทั้งเพื่อป้องกันปัญหาภาษี อากรค้าง กฎหมายยังกำหนดให้บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่เสียภาษีเงินได้จากฐานกำไร สุทธิ ต้องเสียภาษีก่อนถึงกำหนดเวลา เรียกว่า ภาษีเงินได้ครึ่งรอบระยะเวลาบัญชี นอกจากนี้ ยังกำหนดให้ผู้จ่ายเงินให้แก่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลในบางกรณีมีหน้าที่ต้องหักภาษี เงินได้นิติบุคคล ณ ที่จ่ายนำส่งต่อกรมสรรพากรอีกด้วย ภาษีครึ่งรอบระยะเวลาบัญชี และภาษี หัก ณ ที่จ่าย โดยทั่วไปถือเป็นเครดิตภาษีของนิติบุคคลนั้นในการคำนวณภาษีสิ้นรอบระยะ ระยะเวลาบัญชี ดังนั้นในการยื่นแบบแสดงรายการภาษีเงินได้นิติบุคคลสิ้นรอบระยะเวลาบัญชีจึงอาจ มีกรณีที่ต้องเสียภาษีเพิ่มเติมหรือบางกรณีอาจได้รับภาษีคืนก็ได้ ผู้ฝ่าฝืนไม่ยื่นแบบแสดงราย การภายในกำหนดเวลา อาจถูกบังคับให้ชำระหนี้และถูกลงโทษ เช่นเดียวกับภาษีเงินได้ บุคคลธรรมดา

6.2 ผู้มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้นิติบุคคล

ประมวลรัษฎากร มาตรา 39 ได้กำหนดให้ผู้มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้นิติบุคคล นอกจาก จะเป็นบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ตามความหมายในประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ แล้วยังให้ความหมายของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลไว้เป็นพิเศษ โดยให้ความหมายรวม ถึงบุคคลอื่นๆ ด้วย

บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลมีหน้าที่เสียภาษีเงินได้นิติบุคคลตามความหมายของ ประมวลรัษฎากร มาตรา 39 มาตรา 66 วรรคแรกและวรรคสอง มาตรา 67 มาตรา 70 และ มาตรา 76 ทวิ ไว้เป็นพิเศษดังนี้

1. บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายไทย ได้แก่
 - (ก) บริษัทจำกัด
 - (ข) บริษัทมหาชนจำกัด
 - (ค) ห้างหุ้นส่วนจำกัด
 - (ง) ห้างหุ้นส่วนสามัญจดทะเบียน

2. บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศ ได้แก่

(ก) บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศ และกระทำการกิจการในที่อื่นๆ รวมทั้งในประเทศไทยด้วย

(ข) บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศ และกระทำการกิจการในที่อื่นๆ รวมทั้งในประเทศไทยด้วย และกิจการที่ทำนั้นเป็นกิจการประเภท การขนส่งผ่านประเทศต่างๆ

(ค) บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศ มิได้ประกอบกิจการในประเทศไทย แต่ได้รับเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(2)(3)(4)(5) หรือ (6) ที่จ่ายจากหรือในประเทศไทย (มาตรา 70)

(ง) บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศ มีลูกจ้างหรือผู้ทำการแทน หรือผู้ทำการติดต่อในการประกอบกิจการในประเทศไทย ซึ่งเป็นเหตุ ให้ได้รับเงินได้หรือผลกำไรในประเทศไทย (มาตรา 76 ทวิ)

3. กิจการซึ่งดำเนินการเป็นทางการค้าหรือหากำไร โดย

(ก) รัฐบาลต่างประเทศ หรือ

(ข) องค์การของรัฐบาลต่างประเทศ หรือ

(ง) นิติบุคคลอื่นที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายต่างประเทศ

4. กิจการร่วมค้า หมายถึงกิจการที่ดำเนินการร่วมกันเป็นทางการค้าหรือหากำไรเพื่อ งานเฉพาะอย่างงานใดงานหนึ่ง เมื่องานนั้นสำเร็จลงแล้วก็จะแยกย้ายกันไป ไม่ใช่เป็นการ รวมนิติบุคคล ได้แก่การร่วมกันดำเนินกิจการระหว่าง

(ก) บริษัทกับบริษัท

(ข) บริษัทกับห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล

(ค) ห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลกับห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล

(ง) บริษัทและ/หรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลกับบุคคลธรรมดา คณะบุคคลที่มี ใช้นิติบุคคล ห้างหุ้นส่วนสามัญหรือนิติบุคคลอื่น

5. มูลนิธิหรือสมาคมที่ประกอบกิจการซึ่งมีรายได้ แต่ไม่รวมถึงมูลนิธิหรือสมาคมที่ รัฐมนตรีประกาศกำหนดให้เป็นองค์การสาธารณกุศล

6. นิติบุคคลอื่นใดที่อธิบดีกรมสรรพากรประกาศกำหนด โดยอนุมัติรัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลัง และได้ประกาศในราชกิจจานุเบกษา

นิติบุคคลที่ไม่ต้องเสียภาษีเงินได้ และยกเว้นภาษีเงินได้ ได้แก่

(1) นิติบุคคลอื่นๆ นอกจากที่ได้มาแล้ว เช่น กระทรวง ทบวง กรม องค์การของรัฐบาล หรือสหกรณ์ ไม่ต้องเสียภาษีเงินได้

(2) มูลนิธิหรือสมาคม ที่รัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลัง ประกาศกำหนดให้เป็นองค์การสาธารณกุศล ในเรื่องภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ไม่มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้นิติบุคคล

(3) นิติบุคคลบางประเภทเข้าลักษณะต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล แต่ได้รับการยกเว้นตามบทบัญญัติของกฎหมายต่างๆ ได้แก่

(ก) บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลตามข้อผูกพันที่ประเทศไทยมีอยู่ตามสัญญา ว่าด้วยความร่วมมือทางเศรษฐกิจหรือทางเทคนิคระหว่างรัฐบาลไทยกับรัฐบาลต่างประเทศ

(ข) บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ได้รับการยกเว้น หรือลดหย่อนอัตราภาษีเงินได้ตามกฎหมายว่าด้วยการส่งเสริมการลงทุน

(ค) บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่อยู่ในประเทศที่มีอนุสัญญา ว่าด้วยการยกเว้นการเก็บภาษีซ้อนกับประเทศไทย ตามเงื่อนไขที่กำหนดในอนุสัญญา

6.3 แหล่งเงินได้ที่ต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล

ผู้มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้นิติบุคคลต้องมีความสัมพันธ์กับรัฐหรือประเทศที่จัดเก็บภาษี โดยมีสภาพความเป็นนิติบุคคล ซึ่งตั้งขึ้นตามกฎหมายไทยหรือกฎหมายต่างประเทศ แหล่งเงินได้ที่ต้องเสียภาษีมียังนี้

1. กรณีเป็นบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายไทย ต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลจากกิจการหรือเนื่องจากกิจการที่กระทำในรอบระยะเวลาบัญชี ทั้งนี้โดยไม่คำนึงว่าจะเป็นเงินได้จากกิจการ หรือเนื่องจากกิจการที่ได้กระทำในหรือนอกราชอาณาจักรก็ต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลทั้งสิ้น (มาตรา 65 และมาตรา 66 วรรคแรก)

2. กรณีเป็นบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายต่างประเทศ
ประมวลรัษฎากรกำหนดให้จัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคล เฉพาะกรณีที่บริษัทหรือห้าง
หุ้นส่วนนิติบุคคลนั้น มีเงินได้เกี่ยวข้องกับประเทศไทย ดังนี้

(1) กรณีมีแหล่งเงินได้จากกิจการหรือเนื่องจากกิจการที่ได้กระทำใน
ประเทศไทย (มาตรา 66)

(2) กรณีเงินได้ที่มีได้จากกิจการที่ประกอบในประเทศไทย (มาตรา 70)
หากบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายต่างประเทศ แม้มิได้ประกอบกิจการใน
ประเทศไทย แต่ได้รับเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(2)(3)(4)(5) หรือ(6) ที่จ่ายจากหรือใน
ประเทศไทย ก็ต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลให้แก่ประเทศไทย

คำว่า “เงินได้จากกิจการหรือเนื่องจากกิจการที่ได้กระทำในประเทศไทย” ตามมาตรา
66 หมายความว่า กิจการที่ประกอบอันเป็นเหตุให้ได้รับเงินได้หรือผลกำไรนั้นได้กระทำใน
ประเทศไทย ซึ่งโดยปกติได้แก่ บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายต่างประเทศได้เข้า
มาดำเนินการประกอบกิจการ โดยมีสำนักงานสาขา หรือสถานประกอบการถาวรในประเทศไทย
ถ้าบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลตามกฎหมายต่างประเทศไม่มีสำนักงานสาขาหรือ
สถานประกอบการถาวรในประเทศไทย อาจมีหน้าที่ต้องเสียภาษีถ้าหากกิจการที่ประกอบอัน
เป็นเหตุให้ได้รับเงินได้ หรือผลกำไรนั้นได้กระทำในประเทศไทย

เงินได้จากกิจการหรือเงินได้เนื่องจากกิจการที่ทำในประเทศไทย (มาตรา 65 และ
มาตรา 66) มีความหมายแตกต่างกันดังนี้

เงินได้จากกิจการ หมายถึง เงินได้อันเกิดจากการดำเนินกิจการตามปกติของบริษัท
หรือนิติบุคคล ซึ่งเป็นไปตามวัตถุประสงค์ของบริษัทหรือนิติบุคคลนั้น แต่

เงินได้เนื่องจากกิจการ หมายถึง เงินได้ใดๆ ที่มีได้เกิดจากการดำเนินงานตามปกติของ
บริษัทหรือนิติบุคคล เช่น บริษัทมีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง เมื่อขายไปมีกำไรต้องนำมาคำนวณ
ภาษีเงินได้นิติบุคคล ถึงแม้บริษัทไม่ได้ดำเนินการกิจการซื้อขายที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างเพราะ
การซื้อและขายไปเป็นกิจการที่อยู่ในขอบวัตถุประสงค์ เมื่อขายไปแล้วมีกำไร กำไรจึงได้
มาเนื่องจากกิจการของบริษัท (คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 456-457/2509)

นอกจากนี้ ประมวลรัษฎากรมีบทบัญญัติให้ถือว่าพฤติการณ์แห่งการกระทำต่อไปนี้ เป็นการประกอบกิจการในประเทศไทยด้วย ดังนี้

1. บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลซึ่งตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศ มีลูกจ้างหรือผู้ทำการแทนหรือผู้ทำการติดต่อในการประกอบกิจการในประเทศไทย เป็นเหตุให้ได้รับเงินได้หรือผลกำไรในประเทศไทย ให้ถือว่าบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลนั้นประกอบกิจการในประเทศไทย (มาตรา 76 ทวิ)

2. บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลใด ส่งสินค้าออกไปต่างประเทศให้แก่หรือตามคำสั่งของสำนักงานใหญ่ สาขาบริษัท หรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลในเครือเดียวกัน ตัวการ ตัวแทน นายจ้าง หรือลูกจ้าง ให้ถือว่าการที่ได้ส่งสินค้าไปนั้นเป็นการขายในประเทศไทยด้วย และให้ถือราคาสินค้าตามราคาตลาดในวันที่ส่งไป เป็นรายได้ในรอบระยะเวลาบัญชีที่ส่งไปนั้น (มาตรา 70 ตรี วรรคแรก)

6.4 การเก็บภาษีจากบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล

1. รอบระยะเวลาบัญชี

มาตรา 65 แห่งประมวลรัษฎากรได้กำหนดให้การคำนวณกำไรสุทธิและรอบระยะเวลาบัญชีไว้ดังนี้

“มาตรา 65 เงินได้ที่ต้องเสียภาษีตามความในส่วนนี้ คือ กำไรสุทธิซึ่งคำนวณได้จากรายได้จากกิจการ หรือเนื่องจากกิจการที่กระทำในรอบระยะเวลาบัญชีหักด้วยรายจ่ายตามเงื่อนไขที่ระบุไว้ในมาตรา 65 ทวิ และมาตรา 65 ตรี และรอบระยะเวลาบัญชีดังกล่าวให้มีกำหนดสิบสองเดือน เว้นแต่ในกรณีดังต่อไปนี้จะน้อยกว่าสิบสองเดือนก็ได้ คือ

(ก) บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลเริ่มตั้งใหม่ จะถือวันเริ่มต้นถึงวันหนึ่งวันใดเป็นรอบระยะเวลาบัญชีแรกก็ได้

(ข) บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลอาจยื่นคำร้องต่ออธิบดี ขอเปลี่ยนวันสุดท้ายของรอบระยะเวลาบัญชี ในกรณีเช่นว่านี้ ให้อธิบดีมีอำนาจสั่งอนุญาตหรือไม่อนุญาตที่สุด แต่จะเห็นสมควร คำสั่งเช่นว่านี้ ต้องแจ้งให้บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลผู้ยื่นคำร้องทราบ

ภายในเวลาอันสมควร และในกรณีที่อธิบดีสั่งอนุญาต ให้บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลนั้นถือปฏิบัติตั้งแต่รอบระยะเวลาบัญชีที่อธิบดีกำหนด

การคำนวณรายได้และรายจ่ายตามวรรคหนึ่งให้ใช้เกณฑ์สิทธิ โดยให้นำรายได้ที่เกิดขึ้นในรอบระยะเวลาบัญชีใด แม้ว่าจะยังไม่ได้รับชำระในรอบระยะเวลาบัญชีนั้นมารวมคำนวณเป็นรายได้ในรอบระยะเวลาบัญชีนั้น และให้นำรายจ่ายทั้งสิ้นที่เกี่ยวกับรายได้นั้นแม้จะยังมีได้จ่ายในรอบระยะเวลาบัญชีนั้นมารวมคำนวณเป็นรายจ่ายของรอบระยะเวลาบัญชีนั้น

ในกรณีจำเป็น ผู้มีเงินได้จะขออนุมัติต่ออธิบดีเพื่อเปลี่ยนแปลงเกณฑ์สิทธิและวิธีการทางบัญชีเพื่อคำนวณรายได้และรายจ่ายตามวรรคสองก็ได้ และเมื่อได้รับอนุมัติจากอธิบดีแล้ว ให้ถือปฏิบัติตั้งแต่รอบระยะเวลาบัญชีที่อธิบดีกำหนดเป็นต้นไป”

มาตรา 65 ได้กำหนดรอบระยะเวลาบัญชีของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนไว้ดังนี้

1. รอบระยะเวลาบัญชีโดยทั่วไป

รอบระยะเวลาบัญชี คือ ระยะเวลาที่ใช้ในการคำนวณกำไรสุทธิ โดยปกติทั่วไปจะมีระยะเวลา 12 เดือน โดยจะเริ่มต้นเมื่อใดก็ได้ แต่รอบระยะเวลาบัญชีที่นิยมโดยทั่วไปคือ รอบระยะเวลาบัญชีตั้งแต่ 1 มกราคม ถึง 31 ธันวาคม

2. รอบระยะเวลาบัญชีซึ่งน้อยกว่า 12 เดือน

กฎหมายยอมให้รอบระยะเวลาบัญชีหนึ่งมีระยเวลาน้อยกว่า 12 เดือนในกรณีต่อไปนี้

(ก) บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นใหม่ อาจมีรอบระยะเวลาบัญชีแรกน้อยกว่า 12 เดือนแต่รอบระยะเวลาบัญชีต่อไปต้องมีรอบระยะเวลาบัญชี 12 เดือน

(ข) บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลอาจยื่นคำร้องต่ออธิบดีกรมสรรพากร เพื่อขอเปลี่ยนวันสุดท้ายของรอบระยะเวลาบัญชี ถ้าได้รับอนุญาตจะมีผลทำให้รอบระยะเวลาบัญชีนั้นน้อยกว่า 12 เดือน

(ค) บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่เลิกกัน ให้ถือเอาวันที่เจ้าพนักงานจดทะเบียนเลิกเป็นวันสุดท้ายของรอบระยะเวลาบัญชี (มาตรา 72 วรรคสอง)

(ง) บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ควบเข้ากัน ให้ถือว่าบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลนั้นเลิกกัน รอบระยะเวลาบัญชีที่เหลือหลังจากควบกันน้อยกว่า 12 เดือน

3. รอบระยะเวลาบัญชีมากกว่า 12 เดือน

รอบระยะเวลาบัญชีอาจขยายออกไปได้มากกว่า 12 เดือนก็ได้ ในกรณีที่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลเลิกกิจการ หากผู้ชำระบัญชีหรือผู้จัดการไม่อาจยื่นรายการเสียภาษีได้ทันภายใน 150 วันนับแต่วันสุดท้ายของรอบระยะเวลาบัญชีแล้ว ถ้ายื่นคำร้องต่ออธิบดีกรมสรรพากรภายในกำหนด 30 วันนับแต่วันที่เจ้าพนักงานจดทะเบียนเลิก อธิบดีกรมสรรพากรอาจพิจารณาอนุมัติให้ขยายรอบระยะเวลาบัญชีออกไปได้

2. ฐานภาษี

ฐานภาษี หมายถึง สิ่งซึ่งนำมารองรับการคำนวณภาษี ว่าการคำนวณภาษีจะอิงกับอะไร หรือใช้อะไรเป็นเกณฑ์ในการคำนวณภาษี

ฐานในการคำนวณภาษีเงินได้นิติบุคคล ตามปกติจะคำนวณจากฐานกำไรสุทธิ ซึ่งการคำนวณภาษีเงินได้นิติบุคคล มีฐานภาษีที่เกี่ยวข้องดังนี้

- (ก) กำไรสุทธิ (มาตรา 65)
- (ข) รายรับก่อนหักรายจ่าย (มาตรา 67)
- (ค) เงินได้ที่จ่ายจากหรือในประเทศไทย (มาตรา 70)
- (ง) การจำหน่ายกำไรออกไปนอกประเทศ (มาตรา 70 ทวิ)

3. การคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล

มาตรา 65 ได้กำหนดให้การคำนวณรายได้และรายจ่ายเพื่อคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลโดยใช้เกณฑ์สิทธิ

เกณฑ์สิทธิ หมายถึง หลักเกณฑ์การบันทึกรายได้และรายจ่ายลงในบัญชีโดยยึดหลักว่ารายได้และรายจ่ายเกิดขึ้นเมื่อเกิดสิทธิเรียกร้องหรือมีหนี้ผูกพันที่จะต้องจ่าย ทั้งนี้โดยไม่คำนึงว่าจะได้รับชำระหรือได้จ่ายเงินนั้นแล้วหรือยัง โดยนำรายได้ที่เกิดขึ้นในรอบระยะเวลาบัญชี แม้ว่าจะยังมีได้รับชำระในรอบระยะเวลาบัญชีนั้น โดยให้รวมเป็นรายได้ในรอบระยะเวลาบัญชีนั้น

และให้นำรายจ่ายทั้งสิ้นที่เกี่ยวข้องกับรายได้นั้นแม้จะยังมีได้จ่ายในรอบระยะเวลาบัญชีนั้นมารวมคำนวณเป็นรายจ่ายของรอบระยะเวลาบัญชีนั้น

ในกรณีที่จำเป็น ผู้มีเงินได้จะขออนุมัติต่ออธิบดีเพื่อเปลี่ยนแปลงเกณฑ์สิทธิและวิธีการทางบัญชีเพื่อคำนวณรายได้และรายจ่ายตามวรรคสองก็ได้ และเมื่อได้รับอนุมัติจากอธิบดีแล้วให้ถือปฏิบัติตั้งแต่อรอบระยะเวลาบัญชีที่อธิบดีกำหนดเป็นต้นไป (มาตรา 65 วรรคท้าย)

การที่กฎหมายบังคับให้ใช้เกณฑ์สิทธิในการคำนวณรายได้นั้น เป็นภาระแก่นิติบุคคลจำพวกหนึ่ง ซึ่งบางกรณีเพียงแต่รับรู้รายได้ ซึ่งยังไม่ได้รับเงิน แต่มีหน้าที่ต้องเสียภาษี นอกจากนี้ยังปรากฏว่ารายได้บางกรณีไม่มีทางได้รับชำระ แม้จะมีสัญญาผูกพันบังคับไว้ก็ตาม เพื่อเป็นการบรรเทาภาระภาษีดังกล่าว กรมสรรพากรจึงมี

คำสั่งที่ ท.ป.1/2528 เรื่องการใช้เกณฑ์สิทธิในการคำนวณรายได้และรายจ่ายของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล กำหนดแนวทางปฏิบัติให้บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลใช้หลักเกณฑ์อื่นในการคำนวณกำไรสุทธิ ดังนี้

1. การคำนวณรายได้และรายจ่ายของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ซึ่งประกอบกิจการธนาคาร กิจการประกันภัย หรือกิจการอื่นทำนองเดียวกันให้ใช้เกณฑ์สิทธิ เว้นแต่รายได้ส่วนที่เป็นดอกเบี้ยสำหรับระยะเวลาหลังจากที่ได้มีนัดชำระติดต่อกันเป็นเวลาเกินหกเดือนแล้ว บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลนั้นจะนำดอกเบี้ยส่วนนั้นมาคำนวณเป็นรายได้ในรอบระยะเวลาบัญชีที่ได้รับชำระก็ได้ เมื่อเข้าหลักเกณฑ์ดังต่อไปนี้

- (1) คาดหมายได้แน่นอนว่าจะไม่สามารถได้รับชำระหนี้ และ
- (2) มีกรณีแสดงให้เห็นชัดเจนว่า ลูกหนี้ไม่มีเงินหรือทรัพย์สินเพียงพอที่จะ

ชำระ เช่น

- (ก) มีหลักประกันไม่คุ้มกับหนี้ที่ต้องชำระ
- (ข) ลูกหนี้ดำเนินธุรกิจขาดทุนติดต่อกันเป็นเวลาหลายปี หรือเลิก

กิจการแล้วหรืออยู่ระหว่างการชำระบัญชี

- (ค) ได้ดำเนินคดีแพ่งหรือไต่ยื่นคำขอเฉลี่ยหนี้แล้ว

(ง) ได้ดำเนินคดีล้มละลาย หรือ ได้ยื่นคำขอรับชำระหนี้แล้ว

2. การคำนวณรายได้และรายจ่ายของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลซึ่งประกอบกิจการประกันชีวิต ให้แก่กรณีสิทธิ เว้นแต่รายได้ส่วนที่เป็นเบี้ยประกันชีวิต บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลนั้น จะนำรายได้ส่วนนั้นมารวมคำนวณเป็นรายได้ในรอบระยะเวลาบัญชีที่ได้รับชำระก็ได้

3. การคำนวณรายได้และรายจ่ายของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลซึ่งประกอบกิจการให้เช่าซื้อหรือขายผ่อนชำระที่กรรมสิทธิ์ยังไม่ได้ออนไปยังผู้ซื้อ และมีอายุสัญญาเกินหนึ่งรอบระยะเวลาบัญชี ให้ใช้แก่กรณีสิทธิ โดยบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลนั้นจะนำกำไรจากกิจการดังกล่าวมารวมคำนวณเป็นรายได้ในแต่ละรอบระยะเวลาบัญชีตามงวดที่ถึงกำหนดชำระก็ได้ และการจัดสรรกำไรเป็นของแต่ละรอบระยะเวลาบัญชีจะใช้วิธีการทางบัญชีที่รับรองทั่วไปวิธีใดก็ได้

4. การคำนวณรายได้และรายจ่ายของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลซึ่งประกอบกิจการก่อสร้างให้ใช้แก่กรณีสิทธิ โดยบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลนั้นต้องนำรายได้ตามส่วนของงานที่ทำเสร็จในแต่ละรอบระยะเวลาบัญชีมารวมคำนวณเป็นรายได้ในรอบระยะเวลาบัญชีนั้น

5. การคำนวณรายได้และรายจ่ายของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลซึ่งประกอบกิจการวิชาชีพอิสระจะใช้แก่กรณีสิทธิ หรือนำรายได้จากการประกอบกิจการดังกล่าวมารวมคำนวณเป็นรายได้ในรอบระยะเวลาบัญชีที่ได้รับชำระ ก็ได้

6. การคำนวณรายได้และรายจ่ายของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลซึ่งประกอบกิจการให้บริการที่ตามสภาพไม่มีสินค้างเหลือหรือวัสดุคงเหลือ รวมทั้งกิจการนายหน้าและตัวแทน แต่ไม่รวมถึงกิจการตาม 5. ให้ใช้แก่กรณีสิทธิ โดยต้องนำรายได้จากการให้บริการมารวมคำนวณเป็นรายได้ในรอบระยะเวลาบัญชีที่การให้บริการสิ้นสุดลง แต่ในกรณีที่การให้บริการเกินหนึ่งรอบระยะเวลาบัญชี ให้นำรายได้จากการให้บริการมารวมคำนวณเป็นรายได้ตามส่วนของการบริการที่ทำในแต่ละรอบระยะเวลาบัญชี

7. การคำนวณรายได้และรายจ่ายของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลซึ่งประกอบกิจการสนามกอล์ฟหรือกิจการให้บริการตามสัญญาระยะยาวแก่สมาชิก ให้ใช้แก่กรณีสิทธิ โดยบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลนั้นต้องนำรายได้ที่เรียกเก็บหรือพึงเรียกเก็บในลักษณะเป็นเงินก่อนเพื่อตอบแทนการให้บริการทั้งจำนวนไม่ว่ารายได้นั้นจะเกิดขึ้นจากการผ่อนชำระหรือชำระครั้งเดียว และไม่ว่าจะเรียกเก็บในลักษณะเงินค่าสมาชิก เงินประกัน เงินมัดจำ เงินจ่ายล่วงหน้าเพื่อเป็นค่าใช้จ่าย หรือเงินที่เรียกเก็บในลักษณะทำนองเดียวกันมารวมคำนวณเป็นรายได้ใน

รอบระยะเวลาบัญชีที่ได้เริ่มให้บริการ หรือจะนำรายได้นั้นมาเฉลี่ยตามส่วนแห่งจำนวนปีตามสัญญาแต่ไม่เกินสิบปี และนำมารวมคำนวณเป็นรายได้ในแต่ละรอบระยะเวลาบัญชีตามสัญญาแต่ไม่เกินสิบรอบระยะเวลาบัญชีนับแต่รอบระยะเวลาบัญชีที่ได้เริ่มให้บริการก็ได้

นอกจากนี้ยังมีคำสั่งกรมสรรพากร ที่ ป.73/2541 เรื่องการเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล และภาษีมูลค่าเพิ่ม สำหรับการเรียกเก็บเงินจ่ายล่วงหน้า เงินประกัน เงินมัดจำ หรือเงินจอง ดังนี้

ข้อ 1 การให้บริการรับเหมาก่อสร้าง และได้มีการเรียกเก็บเงินจ่ายล่วงหน้าจากผู้ว่าจ้าง โดยมีข้อตกลงต้องคืนเงินดังกล่าวให้ผู้ว่าจ้าง โดยยอมให้ผู้ว่าจ้างหักเงินดังกล่าวออกจากเงินค่างานที่ผู้รับจ้างจะได้รับในแต่ละงวด เพื่อชดเชยกับเงินจ่ายล่วงหน้าที่ได้รับจนกว่าจะครบถ้วน พร้อมทั้งหักเงินค่าประกันผลงานของผู้รับจ้างไว้อีกส่วนหนึ่งและจะคืนเงินประกันผลงานให้แก่ผู้รับจ้างเมื่อหมดระยะเวลาประกันผลงาน จะมีภาระภาษีดังนี้

(1) เงินจ่ายล่วงหน้า (ADVANCE PAYMENT)

(ก) ผู้รับจ้างจะต้องนำเงินจ่ายล่วงหน้ามารวมคำนวณเป็นรายได้เพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล ตามมาตรา 65 แห่งประมวลรัษฎากรประกอบกับข้อ 4.4 แห่งคำสั่งกรมสรรพากร ที่ ท.ป. 1/2528 เรื่อง การใช้เกณฑ์สิทธิในการคำนวณรายได้และรายจ่ายของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ลงวันที่ 28 สิงหาคม พ.ศ. 2528

(ข) บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลผู้ว่าจ้าง เมื่อจ่ายเงินล่วงหน้า มีหน้าที่ต้องหักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่าย ในอัตราร้อยละ 3.0 ของเงินล่วงหน้าตามคำสั่งกรมสรรพากร ที่ ท.ป. 4/2528 เรื่อง สั่งให้ผู้จ่ายเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 แห่งประมวลรัษฎากร มีหน้าที่หักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่าย ลงวันที่ 26 กันยายน พ.ศ.2528

เมื่อมีการจ่ายค่างวดงานแต่ละงวดให้แก่ผู้รับจ้าง ผู้ว่าจ้างมีหน้าที่หักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่าย ในอัตราร้อยละ 3.0 ของเงินค่างวดงานหลักหักเงินจ่ายล่วงหน้าในแต่ละงวดออกแล้ว

ข้อ 2 การให้เช่าทรัพย์สิน หรือการให้บริการอื่น

(1) การให้เช่าทรัพย์สิน หรือการให้บริการอื่น

(ก) การคำนวณรายได้และรายจ่ายของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ซึ่งประกอบกิจการให้เช่าทรัพย์สิน บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลนั้น จะต้องนำ

รายได้ที่เรียกเก็บหรือพึงเรียกเก็บในลักษณะเป็นเงินก้อนเพื่อตอบแทนการให้เช่าทรัพย์สินทั้งจำนวน ไม่ว่าจะเรียกเก็บในลักษณะเงินจ่ายล่วงหน้า เงินประกัน เงินมัดจำ เงินจอง หรือเงินอื่นที่เรียกเก็บในลักษณะทำนองเดียวกัน มารวมคำนวณเป็นรายได้ในรอบระยะเวลาบัญชีที่เริ่มให้เช่าทรัพย์สิน หรือจะนำรายได้นั้นมาเฉลี่ยตามส่วนแห่งจำนวนปีตามสัญญา และนำมารวมคำนวณเป็นรายได้ในแต่ละรอบระยะเวลาบัญชีนับแต่รอบระยะเวลาบัญชีที่เริ่มให้เช่าทรัพย์สินก็ได้

ในกรณีการให้บริการอื่นซึ่งเป็นบริการตามสัญญาระยะยาว ต้องนำรายได้ที่เรียกเก็บหรือพึงเรียกเก็บในลักษณะเป็นเงินก้อนเพื่อตอบแทนการให้บริการทั้งจำนวน ไม่ว่าจะรายได้นั้นจะเกิดจากการผ่อนชำระหรือชำระครั้งเดียว และไม่ว่าจะเรียกเก็บในลักษณะทำนองเดียวกันมารวมคำนวณเป็นรายได้ในรอบระยะเวลาบัญชีที่เริ่มให้บริการ หรือจะนำรายได้นั้นมาเฉลี่ยตามส่วนแห่งจำนวนปีตามสัญญาแต่ไม่เกินสิบปี และนำมารวมคำนวณเป็นรายได้ในแต่ละรอบระยะเวลาบัญชีนับแต่ปีที่เริ่มให้บริการก็ได้

ในกรณีการให้เช่าทรัพย์สิน หรือให้บริการได้กระทำในระหว่างรอบระยะเวลาบัญชีหรือสัญญาการให้เช่าทรัพย์สินหรือให้บริการเป็นสัญญาสิ้นสุดในระหว่างรอบระยะเวลาบัญชี ให้เฉลี่ยเงินรายได้ตามส่วนของเดือนหรือจำนวนวันที่ให้เช่าหรือให้บริการในรอบระยะเวลาบัญชีนั้น

(ข) ในกรณีที่ได้มีการปฏิบัติตาม (ก) แล้วต่อมาหากได้มีการจ่ายคืนเงินจ่ายล่วงหน้า หรือเงินประกัน ฯลฯ ให้แก่ผู้เช่าหรือผู้รับบริการตามข้อตกลงหรือสัญญา ให้ผู้ให้เช่าหรือผู้ให้บริการนำเงินจ่ายล่วงหน้า หรือเงินประกัน ฯลฯ ที่ได้คืนให้แก่ผู้เช่าหรือผู้รับบริการ มาถือเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลตามมาตรา 65 แห่งประมวลรัษฎากร โดยให้ถือเป็นรายจ่ายในรอบระยะเวลาบัญชีที่ได้จ่ายคืนเงินจ่ายล่วงหน้า หรือเงินประกัน ฯลฯ

ข้อ 3 เงินประกันหรือเงินมัดจำในกรณีดังต่อไปนี้ไม่อยู่ภายใต้บังคับของข้อ 1 และข้อ 2

(1) กรณีเงินประกัน หรือเงินมัดจำภาษนะบรรจุนิติคำซึ่ง

(ก) โดยชนบธรรมเนียมประเพณีทางธุรกิจ ได้มีการเรียกเก็บเงินประกันหรือเงินมัดจำภาษนะบรรจุนิติคำ และ

(ข) ต้องมีการคืนเงินประกัน หรือเงินมัดจำให้แก่ผู้ซื้อสินค้าทันทีที่มีการคืนภาษนะบรรจุนิติคำ โดยไม่มีเงื่อนไข

ความในวรรคหนึ่ง ไม่รวมถึงกรณีที่มีการเรียกเก็บเงินเป็นการชดใช้ ความชำรุดเสียหาย หรือสูญหายของภาชนะบรรจุสินค้า ซึ่งถือเป็นการขายสินค้าตามมาตรา 77/1(8) แห่งประมวลรัษฎากร

(2) การประกอบกิจการให้เช่าสังหาริมทรัพย์ ซึ่ง

(ก) โดยชนบธรรมเนียมประเพณีทางธุรกิจ ได้มีการเรียกเก็บเงิน ประกันหรือเงินมัดจำ และ

(ข) ต้องมีการคืนเงินประกัน หรือเงินมัดจำให้แก่ผู้เช่าทันทีที่ สัญญาสิ้นสุดลงโดยไม่มีเงื่อนไข แต่กรณีเกิดความเสียหายผู้ให้เช่ามีสิทธิหักกลบลบหนี้ได้ และ

(ค) เงินประกัน หรือเงินมัดจำที่เรียกเก็บต้องไม่เกิน 3-6 เท่าของ ค่าเช่ารายเดือน และ

(ง) สัญญาให้เช่าทรัพย์สินมีอายุสัญญาไม่เกิน 3 ปี

นอกจากมาตรา 65 แล้ว ประมวลรัษฎากรได้กำหนดเงื่อนไขการคำนวณกำไรสุทธิ โดยมีเงื่อนไขในมาตรา 65 ทวิ และ 65 ตริ ดังนี้

“มาตรา 65 ทวิ การคำนวณกำไรสุทธิและขาดทุนสุทธิในส่วนนี้ ให้เป็นไปตามเงื่อนไขดังต่อไปนี้

มาตรา 65 ทวิ (1) รายการที่ระบุไว้ในมาตรา 65 ตริ ไม่ให้ถือเป็นรายจ่าย”

มาตรา 65 ทวิ (2) ค่าสิทธิหออและค่าเสื่อมราคาของทรัพย์สิน ให้หักได้ตามหลักเกณฑ์ วิธีการ เงื่อนไขและอัตราที่กำหนดโดยพระราชกฤษฎีกา

การหักค่าสิทธิหออและค่าเสื่อมราคาดังกล่าว ให้คำนวณหักตามส่วนเฉลี่ยแห่งระยะเวลาที่ได้ทรัพย์สินนั้นมา”

พระราชกฤษฎีกา ฉบับที่ 145 พ.ศ.2527 ได้กำหนดหลักเกณฑ์ วิธีการ เงื่อนไข และ อัตราการหักค่าสิทธิหออ และค่าเสื่อมราคาของทรัพย์สิน ดังนี้

“มาตรา 3 ในการหักค่าสิทธิหออและค่าเสื่อมราคาของทรัพย์สิน เพื่อประโยชน์ในการคำนวณกำไรสุทธิหรือขาดทุนสุทธิ เมื่อบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลได้เลือกใช้วิธีการ

ทางบัญชีที่รับรองทั่วไป และอัตราที่จะหักอย่างไรแล้ว ให้ใช้วิธีการทางบัญชีและอัตรานั้นตลอดไป เว้นแต่จะได้รับอนุมัติให้เปลี่ยนแปลงจากอธิบดีกรมสรรพากร หรือผู้ที่ได้รับมอบหมายให้ถือปฏิบัติตั้งแต่รอบระยะเวลาบัญชีที่ได้รับอนุมัตินั้น

มาตรา 4 การหักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาทรัพย์สิน ให้คำนวณหักตามระยะเวลาที่ได้ทรัพย์สินนั้นมาในแต่ละรอบระยะเวลาบัญชี ในกรณีที่รอบระยะเวลาบัญชีใดไม่เต็มสิบสองเดือน ให้เฉลี่ยตามส่วนสำหรับรอบระยะเวลาบัญชีนั้น ทั้งนี้ไม่เกินอัตราร้อยละของมูลค่าต้นทุนตามประเภทของทรัพย์สิน ดังต่อไปนี้

- (1) อาคาร
 - อาคารถาวร ร้อยละ 5
 - อาคารชั่วคราว ร้อยละ 100
- (2) ต้นทุนเพื่อการได้มาซึ่งแหล่ง
 - ทรัพยากรธรรมชาติที่สูญสิ้นไปได้ ร้อยละ 5
- (3) ต้นทุนเพื่อการได้มาซึ่งสิทธิการเช่า

กรณีไม่มีหนังสือสัญญาเช่า หรือมีหนังสือสัญญาเช่าที่มีข้อกำหนดให้ต่ออายุการเช่าได้โดยมีเงื่อนไขในการต่ออายุนั้นเปิดโอกาสให้ต่ออายุการเช่ากันได้ต่อไป ร้อยละ 10

กรณีมีหนังสือสัญญาเช่าที่ไม่มีข้อกำหนดให้ต่ออายุการเช่าได้ หรือมีข้อกำหนดให้ต่ออายุการเช่าได้ได้เพียงระยะเวลาอันจำกัดแน่นอน ร้อยละ 100 หากด้วยจำนวนปีอายุการเช่าและอายุที่ต่อได้รวมกัน

(4) ต้นทุนเพื่อการได้มาซึ่งสิทธิในกรรมวิธี สูตรภูมิวิไล เครื่องหมายการค้า สิทธิประกอบกิจการตามใบอนุญาต สิทธิบัตร ลิขสิทธิ์หรือสิทธิอื่น

- กรณีไม่จำกัดอายุการใช้ ร้อยละ 10
- กรณีจำกัดอายุการใช้ ร้อยละ 100 หากด้วยจำนวนปีอายุการเช่าและอายุที่ต่อได้รวมกัน

(5) ทรัพย์สินอย่างอื่น ซึ่งโดยสภาพของทรัพย์สินนั้นสึกหรอหรือเสื่อมราคาได้นอกจากที่ดินและสินค้า ร้อยละ 20

กรณีบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลหักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาโดยใช้วิธีการทางบัญชีที่รับรองทั่วไป ซึ่งมีอัตราการหักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาไม่เท่ากันในแต่ละปีระหว่างอายุการใช้ทรัพย์สิน บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลนั้นจะหักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาตามวิธีนั้นในบางปีเกินอัตราข้างต้นก็ได้ แต่จำนวนปีอายุการใช้ของทรัพย์สินเพื่อการหักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาต้องไม่น้อยกว่า 100 หารด้วยจำนวนร้อยละที่กำหนดข้างต้น

มาตรา 4 ทวิ การหักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาของทรัพย์สินประเภทเครื่องจักรและอุปกรณ์ของเครื่องจักรที่ใช้สำหรับการวิจัยและพัฒนาเทคโนโลยี ให้หักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาเบื้องต้นในวันที่ได้ทรัพย์สินนั้นมาในอัตราร้อยละ 40 ของมูลค่าต้นทุน สำหรับมูลค่าต้นทุนส่วนที่เหลือให้หักตามเงื่อนไขและอัตราที่กำหนดไว้ในมาตรา 4

ทรัพย์สินตามวรรคหนึ่ง จะต้องมีลักษณะและเป็นไปตามหลักเกณฑ์ดังต่อไปนี้

(1) ต้องไม่เป็นเครื่องจักรและอุปกรณ์ของเครื่องจักรที่ใช้ผลิตสินค้า หรือให้บริการ เว้นแต่เครื่องจักรและอุปกรณ์ของเครื่องจักรดังกล่าวได้ใช้เพื่อการดังต่อไปนี้

(ก) การวิจัยอุตสาหกรรมขั้นพื้นฐาน ซึ่งหมายถึง การวิจัยตามแบบแผนหรือการค้นคว้าอย่างจริงจัง โดยมีมุ่งหมายที่จะค้นพบความรู้ใหม่อันอาจเป็นประโยชน์แก่การพัฒนาผลิตภัณฑ์ กระบวนการ หรือการบริการขึ้นใหม่ หรือโดยมุ่งหมายที่จะนำความก้าวหน้าอย่างเห็นได้ชัดมาสู่ผลิตภัณฑ์ กระบวนการหรือการบริการที่มีอยู่เดิม

(ข) การวิจัยเชิงประยุกต์ ซึ่งหมายถึง การเปลี่ยนผลการวิจัยอุตสาหกรรมขั้นพื้นฐานมาเป็นแผนงาน แบบพิมพ์เขียว หรือแบบ ในการทำขึ้นมาใหม่ เปลี่ยนแปลง หรือปรับปรุงซึ่งผลิตภัณฑ์ กระบวนการ หรือการบริการ ทั้งนี้ ไม่ว่าจะเพื่อขายหรือใช้เอง และให้หมายความรวมถึงการประดิษฐ์ต้นแบบที่ไม่สามารถใช้ในเชิงพาณิชย์ แนวคิดในการจัดทำและออกแบบผลิตภัณฑ์ กระบวนการหรือการบริการหรือทางเลือกอื่น การสาธิตเบื้องต้นหรือโครงการนำร่องที่ไม่สามารถดัดแปลงหรือนำไปใช้เพื่อประโยชน์ในการอุตสาหกรรม หรือการพาณิชย์ แต่ไม่หมายความถึงการเปลี่ยนแปลงตามปกติหรือตามระยะเวลาของผลิตภัณฑ์ ระบบการผลิต กระบวนการผลิต การบริการ หรือกิจการอื่นที่ดำเนินงานอยู่ แม้ว่าการเปลี่ยนแปลงดังกล่าวจะก่อให้เกิดความก้าวหน้าก็ตาม

(ค) การทดสอบคุณภาพผลิตภัณฑ์

(ง) การปรับปรุงกรรมวิธีการผลิต เพื่อลดต้นทุนการผลิตหรือเพิ่มผลผลิต ทั้งนี้ ไม่ว่าจะใช้เพื่อการวิจัยและพัฒนาเทคโนโลยีของตนเองหรือของผู้อื่น

(2) ต้องเป็นเครื่องจักรและอุปกรณ์ของเครื่องจักรที่ไม่เคยผ่านการใช้งานมาก่อน โดยเครื่องจักรและอุปกรณ์ดังกล่าวต้องสามารถนำไปใช้งานได้ตั้งแต่สองปีขึ้นไปและมีมูลค่าต้นทุนไม่ต่ำกว่า 100,000 บาท

(3) ต้องแจ้งการใช้เครื่องจักรและอุปกรณ์ของเครื่องจักรเพื่อการวิจัยและพัฒนา ตาม (1) ต่ออธิบดีกรมสรรพากร ตามแบบที่อธิบดีกรมสรรพากรกำหนดภายในเวลา 30 วันนับแต่วันที่ใช้เครื่องจักรและอุปกรณ์ของเครื่องจักรนั้น

มาตรา 4 ตี การหักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาของทรัพย์สินประเภทเครื่องบันทึกการเก็บเงินให้หักได้ดังต่อไปนี้

(1) ร้อยละ 100 ของมูลค่าต้นทุนตามเงื่อนไขที่กำหนดไว้ในมาตรา 4

(2) หักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาเบื้องต้นในวันที่ได้ทรัพย์สินนั้นมาในอัตราร้อยละ 40 ของมูลค่าต้นทุน สำหรับมูลค่าต้นทุนส่วนที่เหลือให้หักตามเงื่อนไขและอัตราที่กำหนดไว้ในมาตรา 4

ทรัพย์สินตามวรรคหนึ่ง จะต้องมีลักษณะและเป็นไปตามหลักเกณฑ์ดังต่อไปนี้

(1) ต้องเป็นทรัพย์สินของผู้ประกอบการจดทะเบียนที่เสียภาษีมูลค่าเพิ่ม โดยคำนวณตามมาตรา 82/3 แห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งประกอบกิจการค้าปลีกหรือประกอบกิจการอย่างอื่นซึ่งมิใช่การค้าปลีกที่อธิบดีกรมสรรพากรอนุมัติให้ใช้เครื่องบันทึกการเก็บเงินในการออกไปกำกับภาษีอย่างย่อ ทั้งนี้ ตามมาตรา 86/6 หรือมาตรา 86/7 แห่งประมวลรัษฎากรแล้วแต่กรณี

(2) ต้องเป็นเครื่องบันทึกการเก็บเงิน ที่มีลักษณะตามที่อธิบดีกรมสรรพากรประกาศกำหนด แต่ไม่รวมถึงส่วนระบบควบคุมกลางของเครื่องคอมพิวเตอร์

(3) ต้องแจ้งการใช้เครื่องบันทึกการเก็บเงินในการออกไปกำกับภาษีอย่างย่อต่ออธิบดีกรมสรรพากรตามแบบที่อธิบดีกรมสรรพากรกำหนด ภายในเวลาสามสิบวัน นับแต่วันที่ได้รับอนุมัติให้ใช้เครื่องบันทึกการเก็บเงิน

มาตรา 5 ทรัพย์สินประเภทรถยนต์โดยสารที่มีที่นั่งไม่เกินสิบคนหรือรถยนต์นั่งให้หักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาจากมูลค่าต้นทุน เฉพาะส่วนที่ไม่เกินหนึ่งล้านบาท

มาตรา 6 ยกเลิกโดยพระราชกฤษฎีกา (ฉบับที่ 248) พ.ศ.2534 มาตรา 3(3) ตั้งแต่วันที่ 1 ม.ค.35 เป็นต้นไป

มาตรา 7 ทรัพย์สินที่ได้มาโดยการเช่าซื้อ หรือโดยการซื้อขายเงินผ่อน มูลค่าต้นทุนของทรัพย์สินนั้นให้ถือตามราคาที่ยังต้องชำระทั้งหมด แต่ค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาที่จะนำมาหักในรอบระยะเวลาบัญชี จะต้องไม่เกินค่าเช่าซื้อหรือราคาที่จะต้องผ่อนชำระในรอบระยะเวลาบัญชีนั้น

มาตรา 8 การหักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาสำหรับทรัพย์สินไม่ว่ากรณีใด จะหักจนหมดมูลค่าต้นทุนของทรัพย์สินนั้นไม่ได้”

มาตรา 65 ทวิ (3) ราคาทรัพย์สินอื่นนอกจาก (6) ให้ถือตามราคาที่ยังซื้อทรัพย์สินนั้นได้ตามปกติ และในกรณีที่มีการตีราคาทรัพย์สินเพิ่มขึ้น ห้ามมิให้นำราคาที่ตีราคาเพิ่มขึ้นมารวมคำนวณกำไรสุทธิหรือขาดทุนสุทธิ ส่วนทรัพย์สินรายการใดมีสิทธิหักค่าสึกหรอ และค่าเสื่อมราคา ก็ให้หักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาในการคำนวณกำไรสุทธิหรือขาดทุนสุทธิตามหลักเกณฑ์ วิธีการ เงื่อนไข และอัตราเดิมที่ใช้อยู่ก่อนตีราคาทรัพย์สินเพิ่มขึ้น โดยให้หักเพียงเท่าที่ระยะเวลาและมูลค่าต้นทุนที่เหลืออยู่สำหรับทรัพย์สินนั้นเท่านั้น”

นอกจากสินค้าคงเหลือแล้ว โดยปกติราคาทรัพย์สินให้ถือราคาที่ยังซื้อทรัพย์สินนั้นได้ตามปกติและให้หักค่าเสื่อมราคาตามหลักการบัญชี ถือเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิ ในกรณีที่ทรัพย์สินดังกล่าวได้หักค่าเสื่อมราคาหมดแล้ว ห้ามมิให้ตีราคาทรัพย์สินนั้นขึ้นใหม่ในรอบระยะเวลาบัญชี ถึงแม้ว่าทรัพย์สินนั้นยังมีสภาพดีใช้งานต่อไปได้อีก เพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล

บางกรณีบริษัทอาจตีราคาทรัพย์สินนั้นขึ้นใหม่ แต่ไม่ให้ถือราคาของทรัพย์สินที่เพิ่มขึ้นนั้นเป็นเงินได้เนื่องจากการประกอบกิจการแล้วนำมารวมคำนวณกำไรสุทธิ บริษัทจะหักค่าสึกหรอหรือค่าเสื่อมราคาสำหรับทรัพย์สินที่ตีราคาเพิ่มขึ้นอีกไม่ได้ ทั้งนี้เพราะทรัพย์สินนั้นไม่มีมูลค่าต้นทุนที่จะให้หักค่าเสื่อมราคาอีกต่อไปแล้ว

กรณีที่บริษัทตีราคาทรัพย์สินเพิ่มขึ้น สืบเนื่องจากการปฏิบัติตามวิธีการทางบัญชีของบริษัทเอง จะลงบัญชีสำหรับทรัพย์สินที่ตีราคาเพิ่มขึ้นประการใดนั้น สุดแล้วแต่การปฏิบัติตามหลักการบริหารของบริษัท แต่ราคาทรัพย์สินที่ตีราคาเพิ่มขึ้นในกรณีนี้ต้องไม่นำมารวมคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้ตามประมวลรัษฎากร

“มาตรา 65 ทวิ (4) ในกรณีโอนทรัพย์สิน ให้บริการ หรือให้กู้ยืมเงิน โดยไม่มีค่าตอบแทน ค่าบริการ หรือดอกเบี้ย หรือมีค่าตอบแทน ค่าบริการ หรือดอกเบี้ยต่ำกว่าราคาตลาดโดยไม่มีเหตุอันสมควร เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจประเมินค่าตอบแทน ค่าบริการ หรือดอกเบี้ยนั้น ตามราคาตลาดในวันที่โอน ให้บริการ หรือให้กู้ยืมเงิน”

ทรัพย์สินในอนุมาตรานี้หมายรวมถึงสังหาริมทรัพย์และอสังหาริมทรัพย์ การโอนให้หรือขายสังหาริมทรัพย์จะใช้ราคาขายตามราคาตลาด ส่วนอสังหาริมทรัพย์นั้นมีทั้งราคาประเมินของทางราชการ ซึ่งเป็นราคาที่ใช้เรียกเก็บค่าธรรมเนียมในการจดทะเบียนสิทธิและทำนิติกรรมอื่นของกรมที่ดินและราคาตลาดที่ตกลงซื้อขายกัน รายได้ที่น่ามารวมคำนวณกำไรสุทธินั้น เจ้าพนักงานประเมินของกรมสรรพากรมีอำนาจประเมิน โดยเปรียบเทียบราคาขายจริงกับราคาประเมิน โดยให้นับราคาที่สูงกว่ามาคำนวณเป็นรายได้ การให้บริการโดยไม่มีค่าบริการหรือมีค่าบริการต่ำกว่าราคาตลาด เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจประเมินโดยถือราคาตลาดในวันที่ให้บริการ

คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 3796-3797/2525

โจทก์ขายหุ้นต่ำกว่าราคาตลาด โดยอ้างว่าขายจำนวนมากถึง 12,000 หุ้น บริษัทที่ซื้อนั้น โจทก์ก็ถือหุ้นอยู่ด้วย การขายไม่ต้องเสียค่านายหน้า เห็นว่าข้ออ้างของโจทก์ถือได้ว่ามีเหตุอันสมควร โดยเฉพาะข้อที่ว่าโจทก์ก็เป็นผู้ถือหุ้นอยู่ในบริษัทผู้ซื้อด้วย ย่อมเป็นเหตุผลสมควรยิ่งกว่าขายให้ผู้อื่นที่ไม่มีผลประโยชน์เกี่ยวข้องกัน

คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 2222/2530

ขณะจดทะเบียนโอนขายที่ดิน เจ้าพนักงานที่ดินประเมินราคาเท่าใดโจทก์ก็ยอมเสียค่าธรรมเนียมตามราคาที่ประเมินนั้น ราคานั้นจึงเป็นราคาที่เหมาะสมในขณะนั้น การที่มีการประเมินรายได้จากการขายที่ดินเพื่อคำนวณภาษีเงินได้นิติบุคคลตามจำนวนนั้น จึงชอบแล้ว

ส่วนการกู้ยืมเงินโดยไม่มีดอกเบี้ยหรือมีดอกเบี้ยอัตราต่ำกว่าอัตราตลาด มักเกิดขึ้นระหว่างบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลกับผู้บริหารหรือหุ้นส่วนผู้จัดการ ซึ่งเป็นการยืมเงินจากนิติบุคคลโดยไม่มีสัญญากู้ยืมและไม่มีดอกเบี้ย เจ้าพนักงานมีอำนาจกำหนดอัตราดอกเบี้ยเพื่อประเมินดอกเบี้ยรับเป็นรายได้ของนิติบุคคลนั้น

เพื่อเป็นการป้องกันการหลีกเลี่ยงภาษีเงินได้นิติบุคคล โดยวิธีการโอน ให้ หรือขาย ทรัพย์สิน ให้บริการหรือให้กู้ยืมเงินโดยสมยอมกันหรือไม่มีเหตุอันสมควร จึงให้อำนาจเจ้าพนักงานประเมินในการประเมินค่าตอบแทน ค่าบริการ หรือดอกเบี้ยตามราคาตลาดในวันที่โอน ให้บริการหรือให้กู้ยืมเงิน

คำพิพากษาฎีกาที่ 3653/2531

โจทก์คืนเงินค่าหุ้นให้ผู้ถือหุ้นโดยมีเงื่อนไขว่า เรียกคืนเมื่อใดต้องคืนให้ทันที ดังนี้ถือว่าเป็นเงินที่โจทก์ให้ผู้ถือหุ้นกู้ยืมไปโดยไม่คิดดอกเบี้ยโดยไม่มีเหตุอันสมควร โจทก์มีวัตถุประสงค์ให้กู้ยืมเงินและจัดแชร์ การที่เจ้าพนักงานกำหนดดอกเบี้ย 15% ต่อปี เช่นเดียวกับที่โจทก์ให้บุคคลอื่นกู้ยืมนั้น ชอบแล้ว

คำพิพากษาฎีกาที่ 4184/2533

โจทก์กับ ฟ. มิได้มีการจ้างจัดการกันจริง เมื่อโอนเงินไปให้ ฟ. ถือว่าเป็นการให้กู้ยืมเงิน ประเมินดอกเบี้ยตามราคาตลาดได้

คำพิพากษาฎีกาที่ 2513/2537

โจทก์โอนทรัพย์สินและหนี้สินให้บริษัท ม. ซึ่งถือหุ้นในบริษัทโจทก์ 70% ของจำนวนหุ้นทั้งหมด การที่โจทก์โอนขายที่ดินให้ ม. ไปในราคาตามบัญชีซึ่งต่ำกว่าราคาตลาด จึงมีเหตุอันสมควร

คำพิพากษาฎีกาที่ 5399/2538

โจทก์ให้บริษัทในเครือกู้ยืมเงินโดยไม่มีค่าตอบแทนและดอกเบี้ย โดยไม่มีเหตุอันสมควร เจ้าพนักงานมีอำนาจประเมินค่าตอบแทนและดอกเบี้ยในอัตราเดียวกับที่โจทก์กู้เบิกเงินเกินบัญชีมาจากการธนาคารได้

“มาตรา 65 ทวิ (5) เงินตรา ทรัพย์สินหรือหนี้สินซึ่งมีค่าหรือราคาเป็นเงินตราต่างประเทศที่เหลืออยู่ในวันสุดท้ายของรอบระยะเวลาบัญชี ให้คำนวณค่าหรือราคาเป็นเงินตราไทยดังนี้

(ก) กรณีบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลนอกจาก (ข) ให้คำนวณค่า

หรือราคาของเงินตราหรือทรัพย์สินเป็นเงินตราไทย ตามอัตราแก้วเฉลี่ยที่ธนาคารพาณิชย์รับซื้อซึ่งธนาคารแห่งประเทศไทยได้คำนวณไว้ และให้คำนวณค่าหรือราคาของหนี้สินเป็นเงินตราไทยตามอัตราแก้วเฉลี่ยที่ธนาคารพาณิชย์ขายซึ่งธนาคารแห่งประเทศไทยได้คำนวณไว้

(ข) กรณีธนาคารพาณิชย์ หรือสถาบันการเงินอื่นตามที่รัฐมนตรีกำหนด ให้คำนวณค่าหรือราคาของเงินตรา ทรัพย์สินหรือหนี้สินเป็นเงินตราไทยตามอัตราแก้วเฉลี่ยระหว่างอัตราซื้อและอัตราขายของธนาคารพาณิชย์ ที่ธนาคารแห่งประเทศไทยได้คำนวณไว้ เงินตรา ทรัพย์สิน หรือหนี้สินซึ่งมีค่าหรือราคาเป็นเงินตราต่างประเทศที่รับมาหรือจ่ายไปในช่วงรอบระยะเวลาบัญชี ให้คำนวณค่าหรือราคาเป็นเงินตราไทยตามราคาตลาดในวันที่รับมาหรือจ่ายไปนั้น”

การคำนวณเงินตราต่างประเทศเป็นเงินตราไทยมีหลักเกณฑ์กำหนดไว้ใน มาตรา 9 และมาตรา 9 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร มีสาระดังนี้

“มาตรา 9 เว้นแต่จะมีบทบัญญัติไว้เป็นอย่างอื่น ถ้าจำเป็นต้องคำนวณเงินตราต่างประเทศเป็นเงินไทย เพื่อปฏิบัติการตามลักษณะนี้ ให้คิดตามอัตราแลกเปลี่ยนซึ่งกระทรวงการคลังประกาศเป็นคราวๆ”

“มาตรา 9 ทวิ เว้นแต่จะมีบทบัญญัติไว้เป็นอย่างอื่น ถ้าจะต้องตราค่าทรัพย์สินหรือประโยชน์อื่นใดเป็นเงินให้ถือราคา หรือค่าอันพึงมี ในวันที่ได้รับทรัพย์สิน หรือประโยชน์นั้น”

ในการคำนวณอัตราแลกเปลี่ยนเงินตราต่างประเทศเป็นเงินตราไทย มีประกาศของกระทรวงการคลัง เรื่องอัตราแลกเปลี่ยนเงินตราต่างประเทศเป็นเงินตราไทย ให้เป็นไปตาม มาตรา 9 แห่งประมวลรัษฎากร มีสาระสำคัญบางประการดังนี้

“ข้อ 2 ให้ใช้อัตราแลกเปลี่ยนเงินตราตามอัตราอ้างอิงประจำวันที่ธนาคารแห่งประเทศไทยประกาศไว้เป็นอัตราแลกเปลี่ยนในการคำนวณเงินตราต่างประเทศเป็นเงินตราไทยของวันถัดไป”

วันถัดไปนี้ หมายถึง วันที่ล่วงมาแล้ว

ในวันสุดท้ายของรอบระยะเวลาบัญชี บริษัทอาจมีทรัพย์สินหรือหนี้สินเป็นเงินตราต่างประเทศ หรือมีเงินตราต่างประเทศอยู่ในบัญชีของบริษัท บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลต้องคำนวณค่าหรือราคาเป็นเงินตราไทยตามอัตราตัวเฉลี่ยที่ธนาคารพาณิชย์รับซื้อ ซึ่งเป็นราคาประกาศที่ธนาคารแห่งประเทศไทยได้ประกาศไว้ ในกรณีที่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลมีกำไรเนื่องจากการคำนวณตามอัตราแลกเปลี่ยนดังกล่าว บริษัทต้องถือว่ากำไรนั้นเป็นเงินได้ในการคำนวณกำไรสุทธิ และในกรณีที่การคำนวณอัตราแลกเปลี่ยนดังกล่าวมีผลขาดทุนก็สามารถนำผลขาดทุนดังกล่าว มาหักเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิได้ ทั้งนี้ถือว่าเป็นรายได้ในกรณีของการมีผลกำไร และรายจ่ายในกรณีของการมีผลขาดทุน

แต่ถ้าเป็นการคำนวณในวันอื่นซึ่งไม่ใช่วันสุดท้ายของรอบระยะเวลาบัญชี จะไม่เข้าเงื่อนไขตามอนุมาตรานี้

“มาตรา 65 ทวิ (6) ราคาสินค้าคงเหลือในวันสุดท้ายของรอบระยะเวลาบัญชี ให้คำนวณตามราคาทุนหรือราคาตลาด แล้วแต่อย่างใดจะน้อยกว่า และให้ถือราคานั้นเป็นราคาสินค้าคงเหลือยกมาสำหรับรอบระยะเวลาบัญชีใหม่ด้วย

การคำนวณราคาทุนตามวรรคก่อน เมื่อได้คำนวณตามหลักเกณฑ์ใดตามวิธีการบัญชีให้ใช้หลักเกณฑ์นั้นตลอดไป เว้นแต่จะได้รับอนุมัติจากอธิบดีจึงจะเปลี่ยนหลักเกณฑ์ได้”

การคำนวณราคาสินค้าคงเหลือในวันสุดท้ายของรอบระยะเวลาบัญชี เพื่อนำไปเข้าเป็นเครดิตในบัญชีกำไรขาดทุนและถือเป็นทรัพย์สินในงบดุลนั้น โดยปกติทางปฏิบัติจะมีการตรวจนับจำนวนสินค้าโดยเจ้าหน้าที่ของนิติบุคคลนั้น และจะมีผู้ตรวจสอบและรับรองบัญชีตามมาตรา 3 สัตต ไปร่วมตรวจนับด้วย ให้คำนวณราคาทุนตามหลักการบัญชีที่ถือปฏิบัติซึ่งมีหลายวิธีตามความเหมาะสมกับสภาพของสินค้านั้น เมื่อเลือกใช้วิธีใดแล้วก็ต้องใช้วิธีนั้นไปตลอด เมื่อคำนวณราคาทุนแล้วให้เปรียบเทียบกับราคาตลาด ให้ถือราคาที่น้อยกว่าเป็นราคาสินค้าคงเหลือในการคำนวณกำไรสุทธิ และให้ถือราคานั้นเป็นสินค้าคงเหลือยกมาสำหรับรอบระยะเวลาบัญชีใหม่ด้วย

คำพิพากษาฎีกาที่ 2681/2532

การตั้งราคาขายแบบเรียนของโจทก์ในราคา 40% ของหน้าปก ถูกต้องตามความเป็นจริงแล้ว จำเลยไม่มีอำนาจประเมินราคาขึ้นมาใหม่ เมื่อไม่ทราบต้นทุนที่แท้จริงของสินค้าคงเหลือ ต้องถือ 40% ของหน้าปกเป็นราคาทุน

คำพิพากษาฎีกาที่ 183/2535

จำเลยนำยอดซื้อคงเหลือต้นปีที่แล้ว บวกด้วยยอดซื้อตลอดปีปัจจุบัน ลบด้วยยอดคงเหลือปลายปี ได้ยอดขายของโจทก์ ปรากฏว่าสูงกว่ายอดขายตามใบเสร็จลบด้วยยอดซื้อตามใบเสร็จ ผลต่างคือน้ำมันที่โจทก์ขายไปโดยไม่ออกใบเสร็จ วิธีคำนวณหายอดขายที่แท้จริงดังกล่าวขอด้วยข้อเท็จจริง เหตุผล และความเป็นธรรมแล้ว

คำพิพากษาฎีกาที่ 4012/2536

สินค้าคงเหลือเป็นอะไหล่คลังสต็อกเกิน 3 ปี กระจุก เสื่อมสภาพ ชำรุด ดกค้างขายไม่ออก โจทก์คำนวณราคาเพียง 15% ของราคาทุนตามที่บริษัทได้โดยคำกำหนดราคาเพื่อรับซื้อคืน จึงเป็นราคาตลาดที่น้อยกว่าราคาทุนตรงตามเงื่อนไขในมาตรา 65 ทวิ (6)

“มาตรา 65 ทวิ (7) การคำนวณราคาทุนของสินค้าที่ส่งเข้ามาจากต่างประเทศ นั้น เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจประเมินโดยเทียบเคียงกับราคาทุนของสินค้าประเภทและชนิดเดียวกับที่ส่งเข้าไปในประเทศอื่นได้”

มาตรา 65 ทวิ (7) นี้บัญญัติขึ้นเพื่อให้เจ้าพนักงานสรรพากรมีอำนาจประเมินราคาทุนของสินค้าที่ส่งเข้ามาจากต่างประเทศโดยเทียบเคียงกับราคาทุนของสินค้า ประเภทและชนิดเดียวกันกับสินค้าที่ส่งไปยังประเทศอื่น แต่ไม่ได้หมายความว่าถึงทำนองกลับกันคือ ไม่มีอำนาจประเมินราคาทุนของสินค้าในประเทศที่ส่งไปขายยังต่างประเทศโดยเทียบเคียงกับสินค้าจากต่างประเทศที่ส่งมายังประเทศไทย

“มาตรา 65 ทวิ (8) ถ้าราคาทุนของสินค้าเป็นเงินตราต่างประเทศ ให้คำนวณเป็นเงินตราไทยตามอัตราแลกเปลี่ยนในท้องตลาดของวันที่ได้สินค้านั้นมา เว้นแต่ เงินตราต่างประเทศนั้นจะแลกเปลี่ยนได้ในอัตราทางราชการก็ให้คำนวณเป็นเงินตราไทยตามอัตราทางราชการนั้น”

การคำนวณต้นทุนสินค้าที่เป็นเงินตราต่างประเทศ ถ้าเงินตราต่างประเทศเป็นสกุลเงินที่มีการประกาศเรื่องอัตราแลกเปลี่ยนเงินตราของธนาคารพาณิชย์ ก็ให้ใช้อัตราแลกเปลี่ยนดังกล่าว ถ้าไม่มีอัตราแลกเปลี่ยนที่ธนาคารแห่งประเทศไทยประกาศ ก็ให้ใช้อัตราแลกเปลี่ยนในท้องถิ่น

“มาตรา 65 ทวิ (9) การจำหน่ายหนี้สูญจากบัญชีลูกหนี้ จะกระทำได้อต่อเมื่อเป็นไปตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขที่กำหนดโดยกฎกระทรวง แต่ถ้าได้รับชำระหนี้ในรอบระยะเวลาใดให้นำมาคำนวณเป็นรายได้ในรอบระยะเวลาบัญชีนั้น

หนี้สูญรายได้ให้นำมาคำนวณเป็นรายได้แล้ว หากได้รับชำระในภายหลังก็มีให้นำมาคำนวณเป็นรายได้อีก”

กฎกระทรวงฉบับที่ 186 ออกตามความในมาตรา 65 ทวิ (9) แห่งประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการจำหน่ายหนี้สูญจากบัญชีลูกหนี้ มีสาระสำคัญบางประการดังนี้

ข้อ 3 หนี้สูญที่จะจำหน่ายบัญชีลูกหนี้ต้องเป็นหนี้ที่มีลักษณะ ดังต่อไปนี้

(1) ต้องเป็นหนี้จากการประกอบกิจการหรือเนื่องจากการประกอบกิจการ หรือหนี้ที่ได้รวมเป็นเงินในการคำนวณกำไรสุทธิ ทั้งนี้ ไม่รวมถึงหนี้ที่ผู้เป็นหรือเคยเป็นกรรมการหรือหุ้นส่วนผู้จัดการเป็นลูกหนี้ ไม่ว่าหนี้นั้นจะเกิดขึ้นก่อนหรือในขณะที่ผู้เป็นกรรมการหรือหุ้นส่วนผู้จัดการ

(2) ต้องเป็นหนี้ที่ยังไม่ขาดอายุความ และมีหลักฐานโดยชัดแจ้งที่สามารถฟ้องลูกหนี้ได้

ข้อ 4 การจำหน่ายหนี้สูญจากบัญชีลูกหนี้ ในกรณีหนี้ของลูกหนี้แต่ละรายมีจำนวนเกิน 500,000 บาทขึ้นไป ต้องดำเนินการดังต่อไปนี้

(1) ได้ติดตามทวงถามให้ชำระหนี้ตามสมควรแก่กรณี โดยมีหลักฐานชน การติดตามทวงถามอย่างชัดแจ้งและไม่ได้รับชำระหนี้ โดยปรากฏว่า

(ก) ลูกหนี้ถึงแก่ความตาย เป็นคนสาบสูญ หรือมีหลักฐานว่าหายสาบสูญไป และไม่มีทรัพย์สินใดๆ จะชำระหนี้ได้

(ข) ลูกหนี้เลิกกิจการ และมีหนี้ของเจ้าหนี้รายอื่นมีบุริมสิทธิเหนือทรัพย์สินทั้งหมดของลูกหนี้อยู่ในลำดับก่อนเป็นจำนวนมากกว่าทรัพย์สินของลูกหนี้

(2) ได้ดำเนินการฟ้องร้องลูกหนี้ในคดีแพ่งหรือได้ยื่นคำขอเฉลี่ยหนี้ในคดีที่ลูกหนี้ถูกเจ้าหนี้รายอื่นฟ้องในคดีแพ่ง และในกรณีนั้นๆ ได้มีคำสั่งบังคับหรือคำสั่งของศาลแล้ว แต่ลูกหนี้ไม่มีทรัพย์สินใดๆ จะชำระหนี้ได้ หรือ

(3) ได้ดำเนินการฟ้องลูกหนี้ในคดีล้มละลาย หรือได้ยื่นคำขอรับชำระหนี้ในคดีที่ลูกหนี้ถูกเจ้าหนี้รายอื่นฟ้องในคดีล้มละลาย และในกรณีนั้นๆ ได้มีการประนอมหนี้กับลูกหนี้โดยศาลมีคำสั่งเห็นชอบด้วยการประนอมหนี้ นั้น หรือลูกหนี้ถูกศาลพิพากษาให้เป็นบุคคลล้มละลาย และได้มีการแบ่งทรัพย์สินของลูกหนี้ครั้งแรกแล้ว

ข้อ 5 การจำหน่ายหนี้สูญจากบัญชีลูกหนี้ ในกรณีหนึ่งของลูกหนี้แต่ละรายมีจำนวนไม่เกิน 500,000 บาท ต้องดำเนินการดังต่อไปนี้

(1) ได้ดำเนินการตามข้อ 4(1) แล้ว

(2) ได้ดำเนินการฟ้องลูกหนี้ในคดีแพ่งและศาลได้มีคำสั่งรับคำฟ้องนั้นแล้ว หรือได้ยื่นคำขอเฉลี่ยหนี้ในคดีที่ลูกหนี้ถูกเจ้าหนี้รายอื่นฟ้องในคดีแพ่ง และศาลได้มีคำสั่งรับคำขอนั้นแล้ว หรือ

(3) ได้ดำเนินการฟ้องลูกหนี้ในคดีล้มละลาย และศาลได้มีคำสั่งรับคำฟ้องนั้นแล้ว หรือได้ยื่นคำขอเฉลี่ยหนี้ในคดีที่ลูกหนี้ถูกเจ้าหนี้รายอื่นฟ้องในคดีล้มละลาย และศาลได้มีคำสั่งรับคำขอรับชำระหนี้ นั้นแล้ว

กรณีตาม (2) หรือ (3) กรรมการหรือหุ้นส่วนผู้จัดการของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลผู้เป็นเจ้าหนี้ต้องมีคำสั่งอนุมัติให้จำหน่ายหนี้ นั้นเป็นหนี้สูญจากบัญชีลูกหนี้ภายใน 30 วันนับแต่วันสิ้นรอบระยะเวลาบัญชีนั้น

ข้อ 6 การจำหน่ายหนี้สูญจากบัญชีลูกหนี้ของธนาคาร หรือบริษัทเงินทุนตามกฎหมายว่าด้วยการประกอบธุรกิจเงินทุน ธุรกิจหลักทรัพย์ และธุรกิจเครดิตฟองซิเอร์ ในกรณีหนึ่งของลูกหนี้แต่ละรายมีจำนวนไม่เกิน 200,000 บาท ให้กระทำได้โดยไม่ต้องดำเนินการตามหลักเกณฑ์ในข้อ 4 หรือข้อ 5 ถ้าปรากฏว่า得有หลักฐานการติดตามทวงถามให้ชำระหนี้ตามสมควรแก่กรณีแล้วแต่ไม่ได้รับชำระหนี้ และหากจะฟ้องลูกหนี้จะต้องเสียค่าใช้จ่ายไม่คุ้มกับหนี้ที่จะได้รับชำระ

ความในวรรคหนึ่ง ให้ใช้บังคับสำหรับการจำหน่ายหนี้สูญจากบัญชีลูกหนี้ของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลอื่นที่มีใช้ธนาคารหรือบริษัทเงินทุนดังกล่าว ในกรณีหนึ่งของลูกหนี้แต่ละรายมีจำนวนไม่เกิน 100,000 บาทด้วย

ข้อ 7 หนี้ของลูกหนี้รายใดที่เข้าลักษณะตามข้อ 3 และได้ดำเนินการตามข้อ 4 ข้อ 5 หรือข้อ 6 ครบถ้วนแล้วในรอบระยะเวลาบัญชีใด ให้จำหน่ายเป็นหนี้สูญจากบัญชีลูกหนี้และถือเป็นรายจ่ายในรอบระยะเวลาบัญชีนั้น เว้นแต่ กรณีตามข้อ 5(2) และ (3) ให้ถือเป็นรายจ่ายในรอบระยะเวลาบัญชีที่ศาลได้มีคำสั่งรับคำฟ้อง คำขอเฉลี่ยหนี้หรือคำขอรับชำระหนี้ แล้วแต่กรณี

คำพิพากษาฎีกาที่ 5656/2536

โจทก์โอนลูกหนี้การค้าและลูกหนี้ตามตั๋วแลกเงินของโจทก์ให้แก่บริษัทซึ่งเป็นผู้ถือหุ้นรายใหญ่ โดยมีส่วนลด 15% นั้น ไม่ใช่การจำหน่ายหนี้สูญ แต่เป็นการโอนต่ำกว่าราคาโดยมีเหตุอันควร เพราะผู้รับโอนมีความเสี่ยงในเรื่องหนี้สูญ และยังไม่ได้รับประโยชน์ทันทีที่รับเงิน

“มาตรา 65 ทวิ (10) สำหรับบริษัทจำกัดที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายไทยให้นำเงินปันผลที่ได้จากบริษัทจำกัดที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายไทย กองทุนรวม หรือสถาบันการเงินที่มีกฎหมายโดยเฉพาะของประเทศไทยจัดตั้งขึ้นสำหรับให้กู้ยืมเงินเพื่อส่งเสริมเกษตรกรรม พาณิชยกรรม หรืออุตสาหกรรม และเงินส่วนแบ่งกำไรที่ได้จากกิจการร่วมค้า มารวมคำนวณเป็นรายได้เพียงกึ่งหนึ่งของจำนวนที่ได้ เว้นแต่บริษัทจำกัดที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายไทยดังต่อไปนี้ไม่ต้องนำเงินปันผลที่ได้จากบริษัทจำกัดที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายไทย กองทุนรวมหรือสถาบันการเงินที่มีกฎหมายโดยเฉพาะของประเทศไทยจัดตั้งขึ้นสำหรับให้กู้ยืมเงินเพื่อส่งเสริมเกษตรกรรม พาณิชยกรรม หรืออุตสาหกรรมและเงินส่วนแบ่งกำไรที่ได้จากกิจการร่วมค้ามาคำนวณเป็นรายได้

(ก) บริษัทจดทะเบียน

(ข) บริษัทจำกัดนอกจาก (ก) ซึ่งถือหุ้นในบริษัทจำกัดผู้จ่ายเงินปันผลไม่น้อยกว่าร้อยละ 25 ของหุ้นทั้งหมดที่มีสิทธิออกเสียงในบริษัทจำกัดผู้จ่ายเงินปันผล และบริษัทจำกัดผู้จ่ายเงินปันผลไม่ได้ถือหุ้นในบริษัทจำกัด ผู้รับเงินปันผลไม่ว่าโดยทางตรงหรือทางอ้อม

ความในวรรคหนึ่งมิให้ใช้บังคับ ในกรณีที่บริษัทจำกัดหรือบริษัทจดทะเบียนมีเงินได้ที่เป็นเงินปันผลและเงินส่วนแบ่งกำไรดังกล่าว โดยถือหุ้นหรือหน่วยลงทุนที่ก่อให้เกิดเงินปันผล และเงินส่วนแบ่งกำไรนั้นไว้ไม่ถึงสามเดือนนับแต่วันที่ถือหุ้นหรือหน่วยลงทุนนั้นมาถึงวันที่มีเงินได้ดังกล่าว หรือได้โอนหุ้นหรือหน่วยลงทุนนั้นไปก่อนสามเดือนนับแต่วันที่มิเงินได้

เงินปันผลที่ได้จากการลงทุนของกองทุนสำรองเลี้ยงชีพตามมาตรา 65 ตรี(2) มิให้ถือเป็นเงินปันผลหรือเงินส่วนแบ่งกำไร ตามความในวรรคสอง”

“มาตรา 65 ทวิ (11) ดอกเบี้ยเงินกู้ยืมที่อยู่ในบังคับต้องถูกหักภาษีไว้ ณ ที่จ่าย ตามกฎหมายว่าด้วยภาษีเงินได้ปิโตรเลียมให้นำมารวมคำนวณเป็นรายได้เพียงเท่าที่เหลือจากถูกหักภาษีไว้ ณ ที่จ่ายตามกฎหมายดังกล่าว”

“มาตรา 65 ทวิ (12) เงินปันผลหรือเงินส่วนแบ่งของกำไร ที่อยู่ในบังคับต้องถูกหักภาษีไว้ ณ ที่จ่ายตามกฎหมายว่าด้วยภาษีเงินได้ปิโตรเลียมให้นำมารวมคำนวณเป็นรายได้เพียงเท่าที่เหลือจากถูกหักภาษีไว้ ณ ที่จ่ายตามกฎหมายดังกล่าว และถ้าผู้รับเป็นบริษัทจดทะเบียนหรือเป็นบริษัทที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายไทยและไม่เข้าลักษณะตามมาตรา 75ให้นำบทบัญญัติของ (10) มาใช้บังคับโดยอนุโลม

“มาตรา 65 ทวิ (13) มูลนิธิหรือสมาคมที่ประกอบกิจการซึ่งมีรายได้ ไม่ต้องนำเงินค่าลงทะเบียน หรือค่าบำรุงที่ได้รับจากสมาชิก หรือเงิน หรือทรัพย์สินที่ได้รับจากการรับบริจาค หรือจากการให้โดยเสน่หาแล้วแต่กรณี มารวมคำนวณเป็นรายได้”

“มาตรา 65 ทวิ (14) ภาษีขายซึ่งบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่เป็นผู้ประกอบการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มได้รับหรือพึงได้รับ และภาษีมูลค่าเพิ่มที่มีใช้ภาษีตามมาตรา 82/16 ซึ่งได้รับคืนเนื่องจากการขอคืนตามหมวด 4 ไม่ต้องนำมารวมคำนวณเป็นรายได้”

ในการคำนวณหากำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล สิ่งที่ทำให้กำไรสุทธิของนิติบุคคลน้อยประการหนึ่งคือ รายจ่ายที่มากขึ้น มาตรา 65 ตรี แห่งประมวลรัษฎากรได้กำหนด

หลักเกณฑ์ของรายจ่ายว่ารายจ่ายใดถือเป็นรายจ่ายได้ และรายจ่ายใดถือเป็นรายจ่ายไม่ได้ ดังนี้

“มาตรา 65 ตริ รายการต่อไปนี้ ไม่ให้ถือเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิ

(1) เงินสำรองต่าง ๆ นอกจาก

(ก) เงินสำรองจากเบี้ยประกันภัยเพื่อสมทบทุนประกันชีวิตที่ กั้นไว้ก่อนคำนวณกำไร เฉพาะส่วนที่ไม่เกินร้อยละ 65 ของจำนวนเบี้ยประกันภัย ที่ได้รับในรอบระยะเวลาบัญชีหลังจากหักเบี้ยประกันภัยซึ่งเอาประกันภัยต่อออกแล้ว

ในกรณีต้องใช้เงินตามจำนวนซึ่งเอาประกันภัยสำหรับกรรมธรรม์ประกันชีวิตรายใดไม่ว่าเต็มจำนวนหรือบางส่วน เงินที่ใช้ไปเฉพาะส่วนที่ไม่เกินเงินสำรองตามวรรคก่อนสำหรับกรรมธรรม์ประกันชีวิตรายนั้นจะถือเป็นรายจ่ายไม่ได้

ในกรณีเลิกสัญญาตามกรรมธรรม์ประกันชีวิตรายใดให้นำเงินสำรองตามวรรคแรกจำนวนที่มีอยู่สำหรับกรรมธรรม์ประกันชีวิตรายนั้น กลับมารวมคำนวณเป็นรายได้ในรอบระยะเวลาบัญชีที่เลิกสัญญา”

โดยปกติเงินที่นิติบุคคลกั้นไว้จากกำไรส่วนหนึ่งตั้งเป็นเงินสำรอง เพื่อวัตถุประสงค์ต่าง ๆ นั้น จะนำเงินสำรองดังกล่าวไปหักจากกำไรหรือถือเป็นรายจ่ายไม่ได้ ทั้งนี้เพราะถือว่าเงินสำรองต่าง ๆ นั้นนิติบุคคลได้ตั้งจากกำไรจึงเป็นส่วนหนึ่งของกำไร แต่เฉพาะเงินสำรองจากเบี้ยประกันชีวิต และเงินสำรองจากเบี้ยประกันภัยอื่นเท่านั้นที่ให้ถือเป็นรายจ่ายได้โดยมีเงื่อนไขตาม (ก)

“(ข) เงินสำรองจากเบี้ยประกันภัย เพื่อสมทบทุนประกันภัยอื่นที่กั้นไว้ก่อนคำนวณกำไรเฉพาะส่วนที่ไม่เกินร้อยละ 40 ของจำนวนเบี้ยประกันภัยที่ได้รับในรอบระยะเวลาบัญชีหลังจากหักเบี้ยประกันภัยต่อออกแล้ว และเงินสำรองที่กั้นไว้จะต้องถือเป็นรายได้ในการคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีในรอบระยะเวลาบัญชีปีถัดไป”

เงินส่วนลดรับ หรือส่วนลดจ่าย กรณีประกันภัยต่อ มิใช่เบี้ยประกันภัย การที่เจ้าพนักงานคำนวณเงินสำรองของโจทก์ตามมาตรา 65 ตี (1)(ข) ใหม่โดยไม่นำส่วนลดดังกล่าวมาคำนวณด้วย จึงชอบด้วยกฎหมายแล้ว

“(ค) เงินสำรองที่กันไว้เป็นค่าเผื่อหนี้สูญหรือหนี้สงสัยจะสูญ สำหรับหนี้จากการให้สินเชื่อของธนาคารหรือบริษัทเงินทุน บริษัทหลักทรัพย์หรือบริษัทเครดิตฟองซิเอร์ ตามกฎหมายว่าด้วยการประกอบธุรกิจเงินทุน ธุรกิจหลักทรัพย์และธุรกิจเครดิตฟองซิเอร์ เฉพาะส่วนที่ดั่งเพิ่มขึ้นจากเงินสำรองสำหรับหนี้จากการให้สินเชื่อที่ปรากฏในงบดุลของรอบระยะเวลาบัญชีก่อน

เงินสำรองส่วนที่ดั่งเพิ่มขึ้นตามวรรคหนึ่ง และได้นำมาถือเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิหรือขาดทุนสุทธิไปแล้วในรอบระยะเวลาบัญชีใด ต่อมาหากมีการดั่งเงินสำรองดังกล่าวลดลงให้นำเงินสำรองส่วนที่ดั่งลดลงซึ่งได้ถือเป็นรายจ่ายไปแล้วนั้นมารวมคำนวณเป็นรายได้ในรอบระยะเวลาบัญชีที่ดั่งเงินสำรองลดลงนั้น”

“มาตรา 65 ตี (2) เงินกองทุน เว้นแต่ กองทุนสำรองเลี้ยงชีพซึ่งเป็นไปตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขที่กำหนดโดยกฎกระทรวง”

กองทุนสำรองเลี้ยงชีพ คือ กองทุนสำรองเลี้ยงชีพซึ่งลูกจ้างและนายจ้างร่วมกันจัดตั้งขึ้น และได้จดทะเบียนตามพระราชบัญญัติกองทุนสำรองเลี้ยงชีพ พ.ศ.2530 ประกอบด้วยเงินที่ลูกจ้างจ่ายสมทบ เงินที่นายจ้างสมทบรวมทั้งเงินหรือทรัพย์สินอื่นที่มีผู้อุทิศให้และผลประโยชน์จากเงินหรือทรัพย์สินดังกล่าว เพื่อเป็นหลักประกันแก่ลูกจ้างในกรณีที่ลูกจ้างตายหรือออกจากงาน หรือลาออกจากกองทุน

กฎกระทรวง ฉบับที่ 183 (พ.ศ.2533) ออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยกองทุนสำรองเลี้ยงชีพ มีสาระสำคัญบางประการดังนี้

“ข้อ 3 เงินที่บริษัทจ่ายสมทบเข้ากองทุนที่จะถือเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิและขาดทุนสุทธิได้ ต้องเป็นไปตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขที่กำหนดตามกฎหมายว่าด้วยกองทุนสำรองเลี้ยงชีพ

ข้อ 4 เงินที่บริษัทจ่ายสมทบเข้ากองทุนให้ถือเป็นรายจ่ายได้ในรอบระยะเวลาบัญชีที่จ่ายเท่ากับเงินที่บริษัทได้จ่ายสมทบตามอัตราที่กำหนดในข้อบังคับของกองทุนหรือตามอัตราที่กำหนดโดยอนุมติรัฐมนตรี ตามกฎหมายว่าด้วยกองทุนสำรองเลี้ยงชีพ จะต้องจ่ายเข้ากองทุนในรอบระยะเวลาบัญชีเดียวกันกับที่มีการจ่ายค่าจ้าง

ข้อ 5 ในกรณีที่บริษัทมิได้ปฏิบัติให้ถูกต้องในการส่งเงินสะสม หรือเงินสมทบเข้ากองทุนตามอัตราที่กำหนดในข้อบังคับของกองทุนหรือตามอัตราที่กำหนดโดยอนุมติรัฐมนตรีตามกฎหมายว่าด้วยกองทุนสำรองเลี้ยงชีพภายในสามวันทำการนับแต่วันที่มีการจ่ายค่าจ้าง เงินที่บริษัทจ่ายสมทบนับแต่รอบระยะเวลาบัญชีนั้นเป็นต้นไปไม่ให้ถือเป็นรายจ่าย แต่ถ้าบริษัทได้แก้ไขการปฏิบัติให้ถูกต้อง และได้จ่ายเงินเพิ่มให้แก่กองทุนในระหว่างเวลาที่ส่งล่าช้าตามอัตราที่กำหนดตามกฎหมายว่าด้วยกองทุนสำรองเลี้ยงชีพแล้ว อธิบดีกรมสรรพากรจะอนุมติให้ถือเป็นรายจ่ายในรอบระยะเวลาบัญชีที่แก้ไขให้ถูกต้องนั้น หรือจะอนุมติให้ถือเป็นรายจ่ายย้อนหลังไปถึงรอบระยะเวลาบัญชีที่ปฏิบัติไม่ถูกต้องก็ได้

ข้อ 6 ในกรณีที่บริษัทได้จ่ายสมทบเข้ากองทุนและถือเป็นรายจ่ายไปแล้ว ถ้าบริษัทได้เงินกลับคืนมาจากกองทุนด้วยประการใด ๆ เงินที่ได้กลับคืนมานั้นให้ถือเป็นรายได้ของบริษัทในรอบระยะเวลาบัญชีที่ได้กลับคืนมา

ข้อ 7 บริษัทใดได้นำเงินที่จัดสรรหรือสำรองไว้เพื่อจ่ายในกรณีที่ลูกจ้างออกจากการงานอยู่ก่อนวันที่กฎกระทรวง ฉบับที่ 162 (พ.ศ.2526) ออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยกองทุนสำรองเลี้ยงชีพใช้บังคับจ่ายสมทบเข้ากองทุนสำรองเลี้ยงชีพตามกฎหมายว่าด้วยกองทุนสำรองเลี้ยงชีพตามกฎกระทรวง ฉบับที่ 162 (พ.ศ.2526) ออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยกองทุนสำรองเลี้ยงชีพ และได้ถือเป็นรายจ่ายตามหลักเกณฑ์และเงื่อนไขในข้อ 17 แห่งกฎกระทรวง ฉบับที่ 162 (พ.ศ.2526) ออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยกองทุนสำรองเลี้ยงชีพไปบางส่วนแล้ว เมื่อบริษัทได้จัดตั้งกองทุนตามกฎหมายว่าด้วยกองทุนสำรองเลี้ยงชีพแล้ว ให้นำเงินที่บริษัทจ่ายสมทบเข้ากองทุนถือเป็นรายจ่ายได้ต่อไปตามหลักเกณฑ์และเงื่อนไขในข้อ 17 แห่งกฎกระทรวงฉบับที่ 162 (พ.ศ.2526) ออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยกองทุนสำรองเลี้ยงชีพ

ข้อ 8 บริษัทใดจัดสรรหรือสำรองเงินไว้เพื่อจ่ายในกรณีที่ลูกจ้างออกจากการงานและได้นำเงินจ่ายสมทบเข้ากองทุนสำรองเลี้ยงชีพตามหลักเกณฑ์และวิธีการที่กำหนดในข้อ 3 แห่งกฎ

กระทรวง (พ.ศ. 2532) ออกตามความในพระราชบัญญัติกองทุนสำรองเลี้ยงชีพ พ.ศ. 2530 หรือตามข้อ 3 ทวิ หรือข้อ 3 ตริ แห่งกฎกระทรวง (พ.ศ. 2532) ออกตามความในพระราชบัญญัติกองทุนสำรองเลี้ยงชีพ พ.ศ. 2530 ซึ่งแก้ไขเพิ่มเติมโดยกฎกระทรวง ฉบับที่ 7 (พ.ศ. 2539) ออกตามความในพระราชบัญญัติกองทุนสำรองเลี้ยงชีพ พ.ศ. 2530 ให้ถือว่าเงินที่บริษัทจ่ายสมทบเข้ากองทุนสำรองเลี้ยงชีพดังกล่าวเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิและขาดทุนสุทธิได้ ตามหลักเกณฑ์และเงื่อนไขดังต่อไปนี้

(1) ในกรณีที่เป็นการจ่ายสมทบเข้ากองทุนทั้งหมดในครั้งเดียวให้ถือเป็นรายได้หารอระยะเวลาบัญชีรอบละเท่าๆกัน โดยให้เริ่มนับตั้งแต่รอบระยะเวลาบัญชีที่นายทะเบียนตามกฎหมายว่าด้วยกองทุนสำรองเลี้ยงชีพรับจดทะเบียนกองทุนเป็นต้นไป เว้นแต่กรณีตามข้อ 3 ตริ แห่งกฎกระทรวงดังกล่าว ให้เริ่มนับตั้งแต่รอบระยะเวลาบัญชีที่นายทะเบียนตามกฎหมายว่าด้วยกองทุนสำรองเลี้ยงชีพได้อนุมัติให้นำเงินทุนสำรองเลี้ยงชีพลูกจ้างเข้ากองทุนเป็นต้นไป

(2) ในกรณีที่เป็นการจ่ายสมทบเข้ากองทุนไม่หมดในครั้งเดียว ต้องจ่ายสมทบเข้ากองทุนให้หมดภายในสิบครั้งหรือสิบรอบระยะเวลาบัญชี โดยแต่ละครั้งหรือแต่ละรอบระยะเวลาบัญชีต้องจ่ายสมทบอย่างน้อยเท่ากับจำนวนเงินที่บริษัทจัดสรรหรือสำรองไว้หารด้วยจำนวนปี และเงินที่จ่ายสมทบนั้นให้ถือเป็นรายจ่ายได้เท่ากับจำนวนดังกล่าว”

“มาตรา 65 ตริ (3) รายจ่ายอันมีลักษณะเป็นการส่วนตัว การให้โดยเสน่หา หรือการกุศล เว้นแต่รายจ่ายเพื่อการกุศลสาธารณะ หรือเพื่อการสาธารณประโยชน์ตามที่อธิบดีกำหนดโดยอนุบัญญัติรัฐมนตรี ให้หักได้ในส่วนที่ไม่เกินร้อยละ 2 ของกำไรสุทธิ และรายจ่ายเพื่อการศึกษาหรือเพื่อการกีฬา ตามที่อธิบดีกำหนดโดยอนุบัญญัติรัฐมนตรี ให้หักได้อีกในส่วนที่ไม่เกินร้อยละ 2 ของกำไรสุทธิ”

การพิจารณาว่ารายจ่ายใดมีลักษณะเป็นการส่วนตัวหรือไม่นั้น ย่อมขึ้นอยู่กับข้อเท็จจริงว่าการจ่ายเงินนั้นเนื่องจากเรื่องส่วนตัวของผู้เป็นหุ้นส่วน ผู้ถือหุ้น หรือผู้บริหาร หรือจ่ายไปเนื่องจากการดำเนินกิจการตามปกติและสมควร การให้โดยเสน่หาก็คงเช่นเดียวกัน ต้องพิจารณาว่า ให้ไปเพื่อผลประโยชน์ในทางดำเนินธุรกิจหรือเพื่อผลประโยชน์ส่วนตัวของผู้ใด

ประกาศอธิบดีกรมสรรพากร (ฉบับที่ 44) เรื่องกำหนดรายจ่ายเพื่อการสาธารณประโยชน์ รายจ่ายเพื่อการศึกษา และรายจ่ายเพื่อการกีฬา ตามมาตรา 65 ตริ (3) แห่งประมวลรัษฎากร มีสาระสำคัญบางประการดังนี้

ข้อ 1 รายจ่ายเพื่อการสาธารณประโยชน์ ได้แก่รายจ่ายที่จ่ายให้แก่หรือเพื่อกิจการดังต่อไปนี้

- (1) การส่งเสริม อนุรักษ์ และรักษาพันธุ์สัตว์ป่าสงวนและสัตว์ป่าคุ้มครอง ตามกฎหมายว่าด้วยการสงวนและคุ้มครองสัตว์ป่า
- (2) การคุ้มครองและดูแลรักษาอุทยานแห่งชาติ ตามกฎหมายว่าด้วยอุทยานแห่งชาติ
- (3) การคุ้มครองและรักษาป่าสงวนแห่งชาติ ตามกฎหมายว่าด้วยป่าสงวนแห่งชาติ
- (4) การส่งเสริม คุ้มครอง และรักษาคุณภาพสิ่งแวดล้อมตามกฎหมายว่าด้วยการส่งเสริมและรักษาคุณภาพสิ่งแวดล้อมแห่งชาติ
- (5) การควบคุม ป้องกัน แก้ไข ตลอดจนการลดและขจัดอันตรายอันเกิดจากการแพร่กระจายของมลพิษ หรือภาวะมลพิษและของเสียอันตราย ตามกฎหมายว่าด้วยการส่งเสริมและรักษาคุณภาพสิ่งแวดล้อมแห่งชาติ
- (6) กองทุนสิ่งแวดล้อม ตามกฎหมายว่าด้วยการส่งเสริมและรักษาคุณภาพสิ่งแวดล้อมแห่งชาติ
- (7) การบูรณะโบราณสถาน โบราณวัตถุ และศิลปวัตถุ ตามกฎหมายว่าด้วยโบราณสถาน โบราณวัตถุ ศิลปวัตถุและพิพิธภัณฑสถานแห่งชาติ

ทั้งนี้ รายจ่ายตาม (1) ถึง (5) ต้องเป็นการจ่ายให้แก่กิจการตามโครงการพระราชดำริหรือของทางราชการ หรือองค์การของรัฐบาล หรือองค์การกุศลสาธารณะที่รัฐมนตรีประกาศกำหนดตามมาตรา 47(7)(ข) แห่งประมวลรัษฎากร

ข้อ 2 รายจ่ายเพื่อการศึกษา ได้แก่ รายจ่ายในการบริจาคเงินหรือทรัพย์สินที่จ่ายให้แก่หรือเพื่อกิจการดังต่อไปนี้

- (1) สถานศึกษา หอสมุดหรือห้องสมุด หรือสถาบันวิจัย ทั้งนี้เฉพาะส่วนของทางราชการ
- (2) การให้ทุนการศึกษาแก่นักเรียน นิสิต นักศึกษา เป็นการทั่วไป
- (3) กระทรวง ทบวง กรม เทศบาล สุขาภิบาล หรือองค์การบริหารราชการส่วนท้องถิ่นเพื่อสร้างสถานศึกษาหอสมุดหรือห้องสมุดของทางราชการ
- (4) สถานศึกษาที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายว่าด้วยโรงเรียนเอกชนโดยบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลอื่น และสถานศึกษาที่เป็นสถาบันอุดมศึกษาเอกชนตามกฎหมายว่าด้วยสถาบันอุดมศึกษาเอกชน

ข้อ 3 รายจ่ายเพื่อการกีฬา ได้แก่รายจ่ายในการบริจาคเงินหรือทรัพย์สินให้แก่หรือเพื่อกิจการดังต่อไปนี้

- (1) การกีฬาแห่งประเทศไทย เพื่อส่งเสริมการกีฬา
- (2) คณะกรรมการกีฬาจังหวัด ที่จัดตั้งขึ้นตามกฎหมายว่าด้วยการกีฬาแห่งประเทศไทยเพื่อส่งเสริมกีฬาในจังหวัด
- (3) กรมพลศึกษาเพื่อการจัดแข่งขันกีฬานักเรียน
- (4) สมาคมกีฬาสมัครเล่นที่ได้รับอนุญาตจากการกีฬาแห่งประเทศไทย"

เพื่อให้เจ้าพนักงานสรรพากรถือเป็นแนวทางปฏิบัติในการตรวจและแนะนำสำหรับกรณีการหักรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล สำหรับจ่ายเพื่อการกุศลสาธารณะหรือเพื่อการสาธารณประโยชน์และสอดคล้องตามมาตรา 65 ตรี (3) แห่งประมวลรัษฎากร จึงมีคำสั่งกรมสรรพากรที่ ป.52/2537 เรื่องภาษีเงินได้นิติบุคคล การคำนวณรายจ่ายเพื่อการกุศลสาธารณะหรือเพื่อการสาธารณประโยชน์ตามที่อธิบดีกำหนดโดยอนุมัติรัฐมนตรี และรายจ่ายเพื่อการศึกษาหรือเพื่อการกีฬาตามที่อธิบดีกำหนดโดยอนุมัติรัฐมนตรีตามมาตรา 65 ตรี (3) แห่งประมวลรัษฎากร มีสาระสำคัญบางประการดังนี้

"ข้อ 1 กรณีรายจ่ายเพื่อการกุศลสาธารณะหรือเพื่อการสาธารณประโยชน์ตามที่อธิบดีกำหนดโดยอนุมัติรัฐมนตรีและรายจ่ายเพื่อการศึกษาหรือเพื่อการกีฬาตามที่อธิบดี กำหนดโดยอนุมัติรัฐมนตรี ซึ่งบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลได้จ่ายไปแต่ละรายการมีจำนวนสูงกว่าหรือเท่ากับ 2/104 ของกำไรสุทธิก่อนหักรายจ่ายทั้งสองรายการให้บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลนั้นคำนวณหักรายจ่ายแต่ละรายการได้เท่ากับ 2/104 ของกำไรสุทธิก่อนหักรายจ่ายทั้งสองรายการ

ข้อ 2 กรณีรายจ่ายเพื่อการกุศลสาธารณะหรือเพื่อการสาธารณประโยชน์ตามที่อธิบดีกำหนดโดยอนุมัติรัฐมนตรีและรายจ่ายเพื่อการศึกษาหรือเพื่อการกีฬาตามที่อธิบดีกำหนดโดยอนุมัติรัฐมนตรี ซึ่งบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลได้จ่ายไปแต่ละรายการโดยรายการหนึ่งมีจำนวนสูงกว่าหรือเท่ากับ 2/104 ของกำไรสุทธิก่อนหักรายจ่ายทั้งสองรายการและอีกรายการหนึ่งมีจำนวนต่ำกว่า 2/104 ของกำไรสุทธิก่อนหักรายจ่ายทั้งสองรายการให้บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลนั้นคำนวณหักรายจ่ายสำหรับรายการที่มีจำนวนต่ำกว่าเสียก่อนโดยให้คำนวณหักได้เท่ากับจำนวนที่จ่ายจริง หลักจากนั้นจึงให้คำนวณหักรายจ่ายสำหรับรายการที่เหลือได้ไม่เกิน 2/102 ของกำไรสุทธิหลักจากหักรายจ่ายรายการแรกออกไปแล้ว

ข้อ 3 กรณีรายจ่ายเพื่อการกุศลสาธารณะหรือเพื่อสาธารณประโยชน์ตามที่อธิบดีกำหนดโดยอนุมัติรัฐมนตรีและรายจ่ายเพื่อการศึกษาหรือเพื่อการกีฬาตามที่อธิบดีกำหนด โดยอนุมัติรัฐมนตรี ซึ่งบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลได้จ่ายไปแต่ละรายการ โดยทั้งสองรายการมีจำนวนต่ำกว่า 2/104 ของกำไรสุทธิก่อนหักรายจ่ายทั้งสองรายการให้บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลคำนวณหักรายจ่ายแต่ละรายการได้เท่ากับจำนวนที่จ่ายไปจริงโดยจะเลือกหักรายจ่ายจากรายการใดก่อนก็ได้

ตัวอย่าง การคำนวณแบบท้าย คำสั่งกรมสรรพากร ที่ ป.52/2537

กรณีตามข้อ 1

สมมติว่าบริษัทฯ มีกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลจำนวน 40,000 บาท โดยมีรายจ่ายเพื่อการกุศลสาธารณะหรือเพื่อสาธารณประโยชน์ จำนวน 5,000 บาท และรายจ่ายเพื่อการศึกษาหรือเพื่อการกีฬา จำนวน 6,000 บาท

(1) บริษัทฯ ต้องคำนวณหากำไรสุทธิก่อนหักรายจ่ายเพื่อการกุศลสาธารณะหรือเพื่อสาธารณประโยชน์และรายจ่ายเพื่อการศึกษาหรือเพื่อการกีฬา เสียก่อน กรณีตามตัวอย่างคือ $40,000 + 5,000 + 6,000 = 51,000$ บาท

(2) คำนวณหารายจ่ายเพื่อการกุศลสาธารณะหรือเพื่อสาธารณประโยชน์และรายจ่ายเพื่อการศึกษาและรายจ่ายเพื่อการกีฬาในแต่ละรายการว่ามีจำนวนสูงกว่าหรือเท่ากับหรือต่ำกว่า 2/104 ของกำไรสุทธิก่อนหักรายจ่ายทั้งสองรายการ ซึ่งก็คือ 2/104 ของกำไรตาม (1)

(ก) รายจ่ายเพื่อการกุศลสาธารณะหรือเพื่อสาธารณประโยชน์ คือ $2/104 \times 51,000 = 980.77$ บาท

(ข) รายจ่ายเพื่อการศึกษาหรือเพื่อการกีฬา คือ $2/104 \times 51,000 = 980.77$ บาท

(3) ให้บริษัทฯ เปรียบเทียบรายจ่ายเพื่อการกุศลสาธารณะหรือเพื่อสาธารณประโยชน์และรายจ่าย เพื่อการศึกษาหรือเพื่อการกีฬา ที่ได้จ่ายไปจริงแต่ละรายการกับรายจ่ายที่คำนวณได้ตาม (2)(ก) หรือ (2)(ข) แล้วแต่กรณี กรณีตามตัวอย่าง บริษัทฯ ได้จ่ายรายจ่ายเพื่อการกุศลสาธารณะหรือเพื่อสาธารณประโยชน์ไปจริง จำนวน 5,000 บาท ซึ่งสูงกว่า

รายจ่ายตาม (2)(ก) และได้จ่ายรายจ่ายเพื่อการศึกษาหรือเพื่อการกีฬาไปจริง จำนวน 6,000 บาท ซึ่งสูงกว่ารายจ่ายตาม (2)(ข) ดังนั้น บริษัทฯ จึงมีสิทธิหักรายจ่ายแต่ละรายการได้เท่ากับ 2/104 ของกำไรสุทธิก่อนหักรายจ่ายทั้งสองรายการ คือ

(ก) รายจ่ายเพื่อการกุศลสาธารณะหรือเพื่อสาธารณประโยชน์ จำนวน 980.77 บาท

(ข) รายจ่ายเพื่อการศึกษาหรือเพื่อการกีฬา จำนวน 980.77 บาท

(4) กำไรสุทธิที่ต้องเสียภาษีหลังหักรายจ่ายเพื่อการกุศลสาธารณะหรือเพื่อสาธารณประโยชน์ และรายจ่ายเพื่อการศึกษาหรือเพื่อการกีฬา คือ $51,000 - 980.77 = 49,038.46$ บาท

กรณีตามข้อ 2

สมมติว่าบริษัทฯ มีกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลจำนวน 40,000 บาท โดยมีรายจ่ายเพื่อการกุศลสาธารณะหรือเพื่อสาธารณประโยชน์ จำนวน 2,000 บาท และรายจ่ายเพื่อการศึกษาหรือเพื่อการกีฬา จำนวน 500 บาท

(1) บริษัทฯ ต้องคำนวณหากำไรสุทธิก่อนหักรายจ่ายเพื่อการกุศลสาธารณะหรือเพื่อสาธารณประโยชน์และรายจ่ายเพื่อการศึกษาหรือเพื่อการกีฬา เสียก่อน กรณีตามตัวอย่าง คือ $40,000 + 2,000 + 500 = 42,500$ บาท

(2) คำนวณหารายจ่ายเพื่อการกุศลสาธารณะหรือเพื่อสาธารณประโยชน์และรายจ่ายเพื่อการศึกษาและรายจ่ายเพื่อการกีฬา ในแต่ละรายการว่ามีจำนวนสูงกว่าหรือเท่ากับหรือต่ำกว่า 2/104 ของกำไรสุทธิก่อนหักรายจ่ายทั้งสองรายการ ซึ่งก็คือ 2/104 ของกำไรตาม (1)

(ก) รายจ่ายเพื่อการกุศลสาธารณะหรือเพื่อสาธารณประโยชน์ คือ

$2/104 \times 42,500 = 817.31$ บาท

(ข) รายจ่ายเพื่อการศึกษาหรือเพื่อการกีฬา คือ $2/104 \times 42,500 = 817.31$

บาท

(3) ให้บริษัทฯ เปรียบเทียบรายจ่ายเพื่อการกุศลสาธารณะหรือเพื่อสาธารณประโยชน์และรายจ่าย เพื่อการศึกษาหรือเพื่อการกีฬา ที่ได้จ่ายไปจริงแต่ละรายการกับรายจ่ายที่คำนวณได้ตาม (2)(ก) หรือ (2)(ข) แล้วแต่กรณี กรณีตามตัวอย่าง บริษัทฯ ได้จ่ายรายจ่ายเพื่อการกุศลสาธารณะหรือเพื่อสาธารณประโยชน์ไปจริง จำนวน 2,000 บาท ซึ่งสูงกว่า

รายจ่ายตาม (2)(ก) และได้จ่ายรายจ่ายเพื่อการศึกษาหรือเพื่อการกีฬาไปจริง จำนวน 500 บาท ซึ่งสูงกว่ารายจ่ายตาม (2)(ข) ดังนั้น บริษัทฯ จึงมีสิทธิหักรายจ่ายแต่ละรายการที่มีจำนวนต่ำกว่าได้ก่อนโดยหักได้เท่ากับจำนวนที่จ่ายจริง หลังจากนั้นจึงคำนวณหักรายจ่ายสำหรับรายการที่เหลือได้ไม่เกิน 2/104 ของกำไรสุทธิก่อนหักรายจ่ายรายการแรกออกไปแล้ว คือ

(ก) รายจ่ายเพื่อการกุศลสาธารณะหรือเพื่อสาธารณประโยชน์ จำนวน 500 บาท

(ข) แต่ก่อนหักรายจ่ายเพื่อการกุศลสาธารณะ หรือเพื่อการสาธารณประโยชน์ คือ $42,500 - 500 = 823.53$ บาท

(4) กำไรสุทธิที่ต้องเสียภาษีหลังหักรายจ่ายเพื่อการกุศลสาธารณะหรือเพื่อการสาธารณประโยชน์ และรายจ่ายเพื่อการศึกษาหรือเพื่อการกีฬา คือ $42,500 - 823.53 - 500 = 41,176.47$ บาท

กรณีตามข้อ 3

สมมติว่าบริษัทฯ มีกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลจำนวน 40,000 บาท โดยมีรายจ่ายเพื่อการกุศลสาธารณะหรือเพื่อการสาธารณประโยชน์ จำนวน 700 บาท และรายจ่ายเพื่อการศึกษาหรือเพื่อการกีฬา จำนวน 500 บาท

(1) บริษัทฯ ต้องคำนวณหากำไรสุทธิก่อนหักรายจ่ายเพื่อการกุศลสาธารณะหรือเพื่อการสาธารณประโยชน์และรายจ่ายเพื่อการศึกษาหรือเพื่อการกีฬา เสียก่อน กรณีตามตัวอย่าง คือ $40,000 + 700 + 500 = 41,200$ บาท

(2) จำนวนหารายจ่ายเพื่อการกุศลสาธารณะหรือเพื่อการสาธารณประโยชน์และรายจ่ายเพื่อการศึกษาและรายจ่ายเพื่อการกีฬา ในแต่ละรายการว่ามีจำนวนสูงกว่าหรือเท่ากับหรือต่ำกว่า 2/104 ของกำไรสุทธิก่อนหักรายจ่ายทั้งสองรายการ ซึ่งก็คือ 2/104 ของกำไรตาม (1)

(ก) รายจ่ายเพื่อการกุศลสาธารณะหรือเพื่อสาธารณประโยชน์ คือ $2/104 \times 41,200 = 792.31$ บาท

(ข) รายจ่ายเพื่อการศึกษาหรือเพื่อการกีฬา คือ $2/104 \times 41,200 = 792.31$ บาท

(3) ให้บริษัทฯ เปรียบเทียบรายจ่ายเพื่อการกุศลสาธารณะหรือเพื่อการสาธารณประโยชน์และรายจ่าย เพื่อการศึกษาหรือเพื่อการกีฬา ที่ได้จ่ายไปจริงแต่ละรายการกับราย

จ่ายที่คำนวณได้ตาม (2)(ก) หรือ (2)(ข) แล้วแต่กรณี กรณีตามตัวอย่าง บริษัทฯ ได้จ่ายรายจ่ายเพื่อการกุศลสาธารณะหรือเพื่อการสาธารณประโยชน์ไปจริง จำนวน 700 บาท ซึ่งต่ำกว่ารายจ่ายตาม (2)(ก) และได้จ่ายรายจ่ายเพื่อการศึกษาหรือเพื่อการกีฬาไปจริง จำนวน 500 บาท ซึ่งต่ำกว่ารายจ่ายตาม (2)(ข) ดังนั้น บริษัทฯ จึงมีสิทธิหักรายจ่ายแต่ละรายการได้เท่ากับจำนวนที่จ่ายจริง โดยจะเลือกหักรายจ่ายจากรายการใดก่อนก็ได้

(ก) รายจ่ายเพื่อการกุศลสาธารณะหรือเพื่อสาธารณประโยชน์ จำนวน 700 บาท

(ข) รายจ่ายเพื่อการศึกษาหรือเพื่อการกีฬา จำนวน 500 บาท

(4) กำไรสุทธิที่ต้องเสียภาษีหลังหักรายจ่ายเพื่อการกุศลสาธารณะหรือเพื่อการสาธารณประโยชน์ และรายจ่ายเพื่อการศึกษาหรือเพื่อการกีฬา คือ $41,200 - 700 - 500 = 40,000$ บาท

คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 2761/2524

รายจ่ายค่าบัตรการกุศล เช่นบัตรแสดงดนตรี ละคร ค่าซื้อของขวัญในโอกาสต่างๆ เช่นของขวัญวันเกิด วันแต่งงาน วันขึ้นปีใหม่ ค่าช่วยงานต่างๆ เช่น งานบวช งานเลี้ยง เป็นรายจ่ายที่มีลักษณะเป็นการส่วนตัว

คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 319/2527

โจทก์บริจาคที่ดินเพื่อสร้างสถานี่ตำรวจนั้น เป็นประโยชน์แก่ประชาชนทั่วไปหรือแก่สาธารณชน เป็นการบริจาคเพื่อการกุศลสาธารณะ

คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 5124/2531

โจทก์จ่ายเงินให้แก่ทายาทของผู้จัดการที่ตาย เป็นการจ่ายตามระเบียบ กฎเกณฑ์ที่โจทก์วางไว้และตามมติที่ประชุมคณะกรรมการบริษัท มิใช่การให้โดยเสน่หา แม้จะลงจ่ายในบัญชีที่เรียกว่า สตาฟ รีไทร์เมนต์ เบเนฟิต ก็ตาม

“มาตรา 65 ตี (4) ค่ารับรองหรือค่าบริการส่วนที่ไม่เป็นไปตามหลักเกณฑ์ที่กำหนดโดย กฎกระทรวง”

กฎกระทรวงฉบับที่ 143 (พ.ศ.2522) ออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยภาษีเงินได้ ได้กำหนดค่าธรรมเนียมหรือค่าบริการที่จะถือเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิไว้ มีสาระสำคัญดังนี้

ข้อ 1 ค่ารับรองหรือค่าบริการที่จะถือเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิได้ต้องเป็นไปตามหลักเกณฑ์ที่กำหนดในข้อ 2 ข้อ 3 ข้อ 4 และข้อ 5

ข้อ 2 ค่ารับรองหรือค่าบริการนั้น ต้องเป็นค่าธรรมเนียมหรือค่าบริการอันจำเป็นตามธรรมเนียมประเพณีทางธุรกิจทั่วไป และบุคคลซึ่งได้รับการรับรองหรือรับบริการต้องมีชื่อลงข้างของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล เว้นแต่ลูกจ้างดังกล่าวจะมีหน้าที่เข้าร่วมในการรับรองหรือการบริการนั้นด้วย

ข้อ 3 ค่ารับรองหรือค่าบริการ ต้อง

(1) เป็นค่าใช้จ่ายอันเกี่ยวเนื่องโดยตรงกับการรับรอง หรือการบริการที่จะอำนวยความสะดวกแก่กิจการ เช่น ค่าที่พัก ค่าอาหาร ค่าเครื่องดื่ม ค่าคูปอง ค่าใช้จ่ายเกี่ยวกับการกีฬา เป็นต้น หรือ

(2) เป็นค่าสิ่งของที่ให้แก่บุคคลซึ่งได้รับการรับรองหรือรับบริการ ไม่เกินคนละ 2,000 บาทในแต่ละคราวที่มีการรับรองหรือการบริการ

ข้อ 4 จำนวนเงินค่าธรรมเนียมและค่าบริการให้นำมาหักเป็นรายจ่ายได้เท่ากับจำนวนที่ต้องจ่าย แต่รวมกันต้องไม่เกินร้อยละ 0.3 ของจำนวนยอดรายได้หรือยอดขายที่ต้องนำมารวมคำนวณกำไรสุทธิก่อนหักรายจ่ายใดในรอบระยะเวลาบัญชี หรือของจำนวนเงินทุนที่ได้รับชำระแล้วถึงวันสุดท้ายของรอบระยะเวลาบัญชี แล้วแต่อย่างใดจะมากกว่า ทั้งนี้รายจ่ายที่จะนำมาหักได้จะต้องมีจำนวนสูงสุดไม่เกิน 10 ล้านบาท

ข้อ 5 ค่ารับรองหรือค่าบริการนั้น ต้องมีกรรมการหรือผู้เป็นหุ้นส่วนหรือผู้จัดการ หรือผู้ได้รับมอบหมายจากบุคคลดังกล่าวเป็นผู้อนุมัติหรือสั่งจ่ายค่าธรรมเนียมหรือค่าบริการนั้นด้วย และต้องมีใบรับหรือหลักฐานของผู้รับเงิน สำหรับเงินที่จ่ายเป็นค่าธรรมเนียมหรือเป็นค่าบริการ เว้นแต่ในกรณีที่ผู้รับเงินไม่มีหน้าที่ต้องออกใบรับเงินตามประมวลรัษฎากร

“มาตรา 65 ตรี (5) รายจ่ายอันมีลักษณะเป็นการลงทุน หรือรายจ่ายในการต่อเติมเปลี่ยนแปลง ขยายออก หรือทำให้ดีขึ้นซึ่งทรัพย์สิน แต่ไม่ใช้การซ่อมแซมให้คงสภาพเดิม”

รายจ่ายนั้นแบ่งเป็น 2 ประเภท คือ รายจ่ายเพื่อรายได้ และรายจ่ายอันมีลักษณะเป็นการลงทุน

รายจ่ายเพื่อรายได้ หมายถึง รายจ่ายที่คาดว่าจะสัมพันธ์กับผลประโยชน์ที่ได้รับเฉพาะในปีปัจจุบัน ซึ่งถือได้ว่าเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิในรอบระยะเวลาบัญชีปัจจุบัน

รายจ่ายอันมีลักษณะเป็นการลงทุน หมายถึง รายจ่ายที่มีลักษณะเป็นการลงทุนที่จะก่อให้เกิดผลประโยชน์หรือเกิดรายได้ในหลายรอบระยะเวลาบัญชี รายจ่ายประเภทนี้มีลักษณะเป็นทรัพย์สินที่รอการตัดเป็นค่าเสื่อมราคา หากทรัพย์สินนั้นมีค่าเสื่อมราคา ให้หมดไปในหลายรอบระยะเวลาบัญชี

คำสั่งกรมสรรพากร ที่ ป.61/2539 เรื่องการคำนวณกำไรสุทธิและเงินได้สุทธิสำหรับกิจการขายอสังหาริมทรัพย์ ข้อ 9 ได้กล่าวถึงรายจ่ายอันมีลักษณะเป็นการลงทุนดังนี้

"ข้อ 9 สำหรับรายจ่ายอันมีลักษณะเป็นการลงทุน บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลผู้ขาย มีสิทธิ์หักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาได้ตามพระราชกฤษฎีกา (ฉบับที่ 145) พ.ศ.2527 สำหรับทรัพย์สินที่มีไว้เพื่อเรียกเก็บค่าบริการจากสมาชิกและ/หรือบุคคลทั่วไปหรือไม่เรียกเก็บค่าบริการก็ตาม รวมตลอดทั้งทรัพย์สินอื่นที่เป็นกรรมสิทธิ์หรือสิทธิครอบครองของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลผู้ขายอสังหาริมทรัพย์ดังกล่าว เช่น ค่าใช้จ่ายในการสร้างสนามเทนนิส สระว่ายน้ำ สนามออกกำลังกาย อาคารสโมสรสปอร์ตคลับ บ่อนาตาล เครื่องสูบน้ำ ระบบระบายน้ำ การบำบัดน้ำเสียรวม ระบบป้องกันอัคคีภัย วินาศภัยอื่น หรือภัยอื่น เครื่องไฟฟ้าฉุกเฉิน รั้วรอบโครงการ ซุ้มทางเข้าออก ต้นไม้ ศาลพระภูมิ ศาลาพักผ่อน บิ่อมยาม กำแพงกันดินถล่ม เป็นต้น"

คำพิพากษาฎีกาที่ 949/2509

รายจ่ายอันมีลักษณะเป็นการลงทุน มิใช่หมายถึงรายจ่ายที่บริษัทได้รับประโยชน์จากรายจ่ายเท่านั้น แต่ต้องเป็นรายจ่ายที่บังเกิดทุนรอนของบริษัทขึ้นมา ลักษณะที่จะเป็นทุนรอนของบริษัทขึ้นมาก็คือ เป็นทรัพย์สินของบริษัท

คำพิพากษาฎีกาที่ 168/2521

ค่าติดตั้งเครื่องรับส่งวิทยุ เครื่องจักรและเดาเผาซีเมนต์เป็นรายจ่ายที่จ่ายแล้ว ได้รับประโยชน์จากการใช้จ่ายที่บังเกิดเป็นทุนรอนหรือทรัพย์สินของบริษัทโจทก์ จึงถือว่าเป็นรายจ่ายอันมีลักษณะเป็นการลงทุน

คำพิพากษาฎีกาที่ 3381/2524

คำสั่งสร้างอาคารแล้วยกกรรมสิทธิ์ให้เจ้าของที่ดิน โจทก์มีสิทธิเช่าอาคารและที่ดิน 11 ปี เป็นรายจ่ายอันมีลักษณะเป็นการลงทุน

คำพิพากษาฎีกาที่ 2510/2530

ค่าซื้อที่ดินเป็นรายจ่ายลงทุน ค่าธรรมเนียมการโอนที่ดินก็เช่นเดียวกัน จึงถือเป็นรายจ่ายไม่ได้

คำพิพากษาฎีกาที่ 2347/2536

ดอกเบี้ยอันเกิดจากการที่โจทก์กู้ยืมเงินมาซื้อที่ดินเพื่อให้เช่าเป็นรายจ่ายลงทุนเช่นเดียวกับค่าซื้อที่ดิน ถือเป็นรายจ่ายไม่ได้

“มาตรา 65 ตรี (6) เบี้ยปรับและหรือเงินเพิ่มภาษีอากร ค่าปรับทางอาญา ภาษีเงินได้ของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล”

1. เบี้ยปรับ

มีหลายกรณีที่นิติบุคคลต้องเสียเบี้ยปรับ เช่น ถ้าภายในเวลาห้าปีนับแต่วันที่ยื่นรายการแล้ว เจ้าหน้าที่งานมีอำนาจออกหมายเรียกตัวผู้ยื่นรายการนั้นมาได้สวน และมีอำนาจประเมินเงินภาษีซึ่งจะต้องชำระ และผู้ต้องเสียภาษีต้องรับผิดชอบเบี้ยปรับหนึ่งเท่าของจำนวนภาษีที่ต้องชำระอีก

2. เงินเพิ่มภาษีอากร

ประมวลรัษฎากรได้กำหนดให้บุคคลผู้ซึ่งไม่เสียภาษี หรือไม่นำส่งภาษีภายในกำหนดเวลาที่บัญญัติไว้ ให้เสียเงินเพิ่มอีกร้อยละ 1.5 ต่อเดือน

3. ค่าปรับทางอาญา

โทษที่กฎหมายอาญากำหนดไว้ในมาตรา 18 แห่งประมวลกฎหมายอาญามี 5 สถานคือ

ประหารชีวิต จำคุก กักขัง ปรับ และริบทรัพย์สิ้น และมีกฎหมายอื่นที่กำหนดโทษสถานหนึ่ง สถานใดโดยให้เป็นโทษทางอาญา แต่เนื่องจากนิติบุคคลโดยสภาพแล้วรับโทษอาญาได้เพียง 2 สถาน คือ ปรับและริบทรัพย์สิ้น

ปัญหามีอยู่ว่า “เบี้ยปรับและหรือเงินเพิ่มภาษีอากร ค่าปรับอาญา” ตามบทบัญญัติดังกล่าว จะหมายความรวมถึงเบี้ยปรับหรือเงินเพิ่มและค่าปรับทางอาญาตามกฎหมายอื่น นอก จากประมวลรัษฎากรด้วยหรือไม่

คำวินิจฉัยของคณะกรรมการวินิจฉัยภาษีอากร ที่ 10/2528 มีคำวินิจฉัยดังต่อไปนี้

โดยที่การห้ามนำเบี้ยปรับและหรือเงินเพิ่มหรือเงินเพิ่มภาษีอากร ค่าปรับทางอาญา มา ถือเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลตามบทบัญญัติดังกล่าว เป็นการตัดสิทธิผู้เสียภาษีอากร ฉะนั้นจึงต้องวินิจฉัยคำว่า “เบี้ยปรับและหรือเงินเพิ่มภาษีอากร ค่าปรับทางอาญา” ตามความหมายอย่างแคบ กล่าวคือ หมายถึงเบี้ยปรับและหรือเงินเพิ่มภาษีอากร ค่าปรับทางอาญาตามประมวลรัษฎากรเท่านั้น

4. ภาษีเงินได้ของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล

ภาษีที่นิติบุคคลต้องเสีย ไม่ว่าจะเป็นภาษีศุลกากร ภาษีมูลค่าเพิ่ม ภาษีสรรพสามิต และภาษีเงินได้นิติบุคคล รายจ่ายอันเนื่องมาจากการเสียภาษีเหล่านี้ จะถือเป็นรายจ่ายไม่ได้

“มาตรา 65 ตริ (6 ทวิ) ภาษีมูลค่าเพิ่มที่ชำระหรือพึงชำระ และภาษีชื่อของบริษัท หรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่เป็นผู้ประกอบการจดทะเบียน เว้นแต่ภาษีมูลค่าเพิ่มและ ภาษีชื่อของผู้ประกอบการจดทะเบียน ซึ่งต้องเสียภาษีตามมาตรา 82/16 ภาษีชื่อที่ต้อง ห้ามนำมาหักในการคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา 82/5(4) หรือภาษีชื่ออื่นตามที่ กำหนดโดยพระราชกฤษฎีกา”

พระราชกฤษฎีกา ฉบับที่ 243 พ.ศ.2534 กำหนดไว้เพิ่มเติม ดังนี้

“มาตรา 3 ให้บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลนำภาษีชื่อตามมาตรา 82/5(6) แห่ง ประมวลรัษฎากรไปถือเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิ”

“มาตรา 65 ตรี (7) การถอนเงินโดยปราศจากค่าตอบแทน ของผู้เป็นหุ้นส่วนในห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล”

ห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลมีหุ้นส่วนอยู่ 2 ประเภทคือ หุ้นส่วนไม่จำกัดความรับผิดพวกหนึ่ง กับหุ้นส่วนจำกัดความรับผิดอีกพวกหนึ่ง หุ้นส่วนไม่จำกัดความรับผิดเท่านั้นเป็นผู้มีสิทธิในการเป็นหุ้นส่วนผู้จัดการทำหน้าที่ในการบริหารงาน จึงอาจมีการถอนเงินในรูปของการถอนกำไรแล้วถือเป็นรายจ่าย เพื่อป้องกันการหลีกเลี่ยงภาษีเงินได้ กฎหมายจึงกำหนดห้ามผู้เป็นหุ้นส่วนถอนเงินออกจากห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลโดยไม่มีค่าตอบแทน

“มาตรา 65 ตรี (8) เงินเดือนของผู้ถือหุ้นหรือผู้เป็นหุ้นส่วนเฉพาะส่วนที่จ่ายเกินสมควร”

คำว่า “เฉพาะส่วนที่จ่ายเกินสมควร” เป็นเงื่อนไขที่เจ้าพนักงานประเมินต้องพิจารณา โดยเปรียบเทียบกับตำแหน่งของผู้ถือหุ้นหรือผู้เป็นหุ้นส่วนนั้น กับตำแหน่งหน้าที่ของพนักงานอื่นๆ ตามแต่ละประเภทและชนิดของการค้าเดียวกัน ส่วนที่จ่ายเกินสมควรจะนำมาหักเป็นรายจ่ายไม่ได้

“มาตรา 65 ตรี (9) รายจ่ายซึ่งกำหนดขึ้นเองโดยไม่มี การจ่ายจริง หรือรายจ่ายซึ่งควรจะได้จ่ายในรอบระยะเวลาบัญชีอื่น เว้นแต่ในกรณีที่ไม่สามารถจะลงจ่ายในรอบระยะเวลาบัญชีใด ก็อาจลงจ่ายในรอบระยะเวลาบัญชีที่ถัดไปได้”

บางครั้งธุรกิจอาจกำหนดรายจ่ายที่เป็นเท็จขึ้นเอง ให้เกิดรายจ่ายให้มากขึ้นเพื่อให้กำไรที่ต้องนำมาคำนวณภาษีเงินได้นิติบุคคลน้อยลง

คำพิพากษาฎีกาที่ 5124/2531

โจทก์พบว่าอาคารเริ่มทรุดในปี 2519 และได้ทำสัญญาจ้างซ่อมแซมในปี 2520 วันสิ้นสุดสัญญาคือ 10 กันยายน 2520 ดังนี้ เกณฑ์สิทธิในการลงบัญชีเป็นรายจ่ายเกิดขึ้นในปี 2520 การลงเป็นรายจ่ายในปี 2519 จึงไม่ชอบ ต้องห้ามตามมาตรา 65 ตรี (9)

คำพิพากษาฎีกาที่ 3274/2534

โจทก์ขายรถยนต์และจดทะเบียนให้เป็นชื่อผู้ซื้อ โจทก์ออกค่าธรรมเนียม แต่ใบเสร็จรับเงินเป็นชื่อผู้ซื้อ ไม่ใช่ข้อที่จะแสดงให้เห็นว่าโจทก์มิได้เป็นผู้ออกค่าธรรมเนียม ย่อมถือเป็นรายจ่ายได้

“มาตรา 65 ตรี (10) ค่าตอบแทนแก่ทรัพย์สินซึ่งบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลเป็นเจ้าของและใช้เอง”

ทรัพย์สินที่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลเป็นเจ้าของและใช้เองนั้น จะมีการตัดเป็นค่าเสื่อมราคาและถือเป็นค่าใช้จ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษี ส่วนทรัพย์สินที่ใช้แต่เป็นของผู้อื่นอาจต้องเสียค่าเช่า ซึ่งถือเป็นค่าใช้จ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิได้เช่นกัน แต่ประมวลรัษฎากรห้ามมิให้บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ตั้งค่าใช้จ่ายขึ้นเองเพื่อเป็นค่าตอบแทนแก่ทรัพย์สินของตนเองและใช้เอง ทั้งนี้เพื่อป้องกันการหลีกเลี่ยงเสียภาษีให้น้อย

สำหรับธุรกิจในประเทศต่างประเทศ ทรัพย์สินที่ใช้สำหรับกิจการในประเทศไทย จะต้องพิจารณาตามหลักกฎหมายว่านิติบุคคลใดเป็นเจ้าของทรัพย์สินนั้น ซึ่งจะคิดค่าตอบแทนแก่ทรัพย์สินที่ใช้เองไม่ได้

คำพิพากษาฎีกาที่ 2646-2649/2516

ธนาคารสาขาในประเทศไทยกับธนาคารสำนักงานใหญ่ในต่างประเทศ ถือว่าเป็นนิติบุคคลเดียวกัน การที่กฎหมายว่าด้วยธนาคารพาณิชย์บังคับให้สาขาต้องมีสินทรัพย์ในประเทศไทย ต้องทำงบดุลต่างหาก ไม่ใช่รับรองว่ามีสภาพบุคคลเป็นเอกเทศจากกัน เงินฝากที่มีดอกเบี้ยของลูกค้าในต่างประเทศ ถือได้ว่าเป็นทรัพย์สินของสำนักงานใหญ่ เมื่อนำมาลงทุนกับสาขาในประเทศไทย และสาขาส่งดอกเบี้ยไปให้สำนักงานใหญ่ ดอกเบี้ยย่อมเป็นรายจ่ายที่กำหนดขึ้นเองโดยไม่มีการจ่ายจริง และถือว่าเป็นค่าตอบแทนแก่ทรัพย์สินซึ่งบริษัทเป็นเจ้าของเอง ต้องห้ามมิให้ถือเป็นรายจ่ายตามมาตรา 65 ตรี (9) (10)

“มาตรา 65 ตรี (11) ดอกเบี้ยที่คิดให้สำหรับเงินทุน เงินสำรองต่าง ๆ หรือเงินกองทุนของตนเอง”

เงินทุน เงินสำรองต่างๆ หรือเงินกองทุนของตนเองมีลักษณะคล้ายกับทรัพย์สินของตนเอง ดังนั้น มาตรา 65 ตรี (10) จึงห้ามมิให้จ่ายเงินในลักษณะชดเชยเงินทุนในรูปดอกเบี้ย แทนเงินปันผลหรือส่วนแบ่งผลกำไร ส่วนเงินสำรองต่างๆ เช่น เงินที่นิติบุคคลได้จัดสรรเป็นเงินกองทุนสำรองเลี้ยงชีพของลูกจ้างและคิติดอกเบี้ยให้แก่เงินกองทุนนั้น ดอกเบี้ยดังกล่าวจึงไม่ให้ถือเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิเพื่อคำนวณภาษีเงินได้นิติบุคคล

โดยเฉพาะบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่จดทะเบียนในต่างประเทศ และสำนักงานใหญ่อยู่ในต่างประเทศ ส่งเงินทุนมาให้สำนักงานสาขาในประเทศไทยใช้เป็นทุนหมุนเวียน กรณีดังกล่าวจึงห้ามสำนักงานสาขาในประเทศไทยคิติดอกเบี้ยให้แก่เงินทุนดังกล่าว

คำพิพากษาฎีกาที่ 811/2519

ธนาคารมีสาขาในประเทศต่างๆ ถือว่าเป็นนิติบุคคลเดียวกัน เมื่อสาขาในประเทศไทยยืมเงินจากสาขาในต่างประเทศและส่งดอกเบี้ยออกไป จึงถือเป็นรายจ่ายของสาขาในประเทศไทยตามมาตรา 65 ตรี (9)(10) และ (11) ไม่ได้

“มาตรา 65 ตรี (12) ผลเสียหายอันอาจได้กลับคืนเนื่องจากการประกัน หรือสัญญาคุ้มกันใดๆ หรือผลขาดทุนสุทธิในรอบระยะเวลาบัญชีก่อนๆ เว้นแต่ผลขาดทุนสุทธิยกมาไม่เกินห้าปีก่อนรอบระยะเวลาบัญชีปีปัจจุบัน”

ผลเสียหายในกรณีเกิดแก่ทรัพย์สินนั้น อาจเป็นกรณีทรัพย์สินชำรุดจนไม่สามารถใช้งานต่อไปได้ หรือกรณีทรัพย์สินสูญหาย ทั้งสองกรณีถือเป็นผลเสียหายอันเกิดจากการประกอบกิจการ

การตัดมูลค่าต้นทุนที่เหลืออยู่ของทรัพย์สินที่สูญหาย หรือชำรุดจนไม่สามารถใช้งานได้ กรมสรรพากรได้วางแนวทางปฏิบัติตามคำสั่งที่ ป.58/2538 มีสาระสำคัญดังนี้

ข้อ 1 กรณีทรัพย์สินชำรุดจนไม่สามารถใช้งานได้ บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลให้นำมูลค่าต้นทุนที่เหลืออยู่ของทรัพย์สินนั้น ตัดเป็นรายจ่ายทั้งจำนวนไม่ได้ แต่หากได้ทำลายหรือขายไปซึ่งทรัพย์สินนั้น ก็มีสิทธิตัดต้นทุนที่เหลืออยู่เป็นรายจ่ายได้ ไม่ต้องห้ามตามมาตรา 65 ตรี แต่ถ้าขายทรัพย์สินนั้นไป บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลนั้น ต้องนำราคาขายทรัพย์สินดังกล่าวมารวมคำนวณกำไรสุทธิ เพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลด้วย

ข้อ 2 กรณีทรัพย์สินสูญหาย การที่ทรัพย์สินเสียหาย ถือเป็นผลเสียหายจากการประกอบกิจการ บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลประสงค์จะตัดต้นทุนที่เหลืออยู่ของทรัพย์สินนั้นเป็นรายจ่ายทั้งจำนวน ดังนี้

(ก) กรณีทรัพย์สินที่สูญหายนั้น บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลได้ทำประกันภัยหรือสัญญาคุ้มกันใดๆ ไว้ กรณีดังกล่าวถือเป็นผลเสียหายอันอาจได้รับกลับคืน เนื่องจากการประกันภัยหรือสัญญาคุ้มกันใดๆ ดังนั้นเมื่อทรัพย์สินได้รับความเสียหายและกำลังรอการชดใช้จากบริษัทประกันภัย แต่ได้สิ้นสุดรอบระยะเวลาบัญชีไปก่อน บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลจะตัดผลเสียหายดังกล่าวเป็นรายจ่ายทันทีไม่ได้ ต้องห้ามตามมาตรา 65 ตรี (12) แห่งประมวลรัษฎากรบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลนั้น จะต้องรอก่อนกว่าจะได้รับค่าสินไหมทดแทนจากบริษัทประกันภัยเสียก่อน ถ้าผลเสียหายมากกว่าค่าสินไหมทดแทนให้นำผลต่างดังกล่าวหักเป็นรายจ่ายได้ แต่ถ้าค่าชดใช้สูงกว่าความเสียหาย ผลต่างถือเป็นรายได้ จึงต้องนำมารวมคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลด้วย

(ข) กรณีทรัพย์สินที่สูญหายนั้น ไม่มีการประกันภัยหรือสัญญาคุ้มกันใดๆ บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลมีสิทธิตัดต้นทุนที่เหลืออยู่ของทรัพย์สินที่สูญหาย ถือเป็นผลเสียหายจากการประกอบกิจการ สามารถหักเป็นรายจ่ายได้ทั้งจำนวน ไม่ต้องห้ามตามมาตรา 65 ตรี แห่งประมวลรัษฎากร แต่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลจะต้องมีหลักฐานที่เชื่อถือได้เพื่อแสดงให้เห็นว่า ทรัพย์สินนั้นได้สูญหายจริง"

ผลขาดทุนสุทธิที่สามารถนำมาหักเป็นรายจ่าย กรมสรรพากรได้วางแนวทางไว้ดังนี้

1. ต้องเป็นผลขาดทุนสุทธิ ซึ่งได้คำนวณตามเงื่อนไขที่กำหนดในมาตรา 65
2. เป็นผลขาดทุนสุทธิที่เกิดขึ้นในรอบระยะเวลาบัญชี ซึ่งย้อนหลังขึ้นไปได้ไม่เกิน 5 ปี นับจากปีปัจจุบัน
3. นำไปหักจากผลกำไรของรอบระยะเวลาบัญชีแรกที่มีผลกำไรก่อน หากยังมีผลขาดทุนเหลืออยู่อีกเท่าใด บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลนั้นสามารถนำผลขาดทุนที่เหลืออยู่นั้นไปหักจากผลกำไรในปีต่อไปได้อีก แต่ทั้งนี้ต้องไม่เกินห้ารอบระยะเวลาบัญชี

คำวินิจฉัยของคณะกรรมการวินิจฉัยภาษีอากรที่ 35/2540

เรื่องภาษีเงินได้นิติบุคคล กรณีการนำผลขาดทุนของกิจการที่ได้รับส่งเสริมการลงทุนไปหักภายหลังระยะเวลาที่ได้รับยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคล กรณีมาตรา 31 วรรคสาม แห่งพระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุน พ.ศ. 2520 ให้ผู้ประกอบการที่ได้รับส่งเสริมการลงทุนมีสิทธินำผลขาดทุนประจำปีที่เกิดขึ้นในระหว่างเวลาได้รับยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลไปหักออกจากกำไรสุทธิที่เกิดขึ้นภายหลังระยะเวลาได้รับยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลมีกำหนดเวลาไม่เกินห้าปีนับแต่วันพ้นกำหนดเวลายกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคล ผลขาดทุนดังกล่าวจะหมายถึงผลขาดทุนสุทธิในส่วนที่เกินกำไรสุทธิในระหว่างเวลาได้รับยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลหรือผลขาดทุนประจำปีที่เกิดขึ้นในระหว่างเวลาได้รับยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคล

คณะกรรมการฯ ได้วินิจฉัยแล้วเห็นว่า โดยที่ผู้ประกอบการที่ได้รับส่งเสริมการลงทุนได้รับสิทธิตามกฎหมายว่าด้วยการส่งเสริมการลงทุนซึ่งเป็นกฎหมายเฉพาะ ให้นำผลขาดทุนประจำปีที่เกิดขึ้นจากกิจการที่ได้รับส่งเสริมการลงทุนในระหว่างเวลาได้รับยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลไปหักออกจากกำไรสุทธิที่เกิดขึ้นภายหลังระยะเวลาได้รับยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคล มีกำหนดเวลาไม่เกินห้าปี ผลขาดทุนดังกล่าวจึงหมายความถึงผลขาดทุนประจำปีที่เกิดขึ้นในระหว่างเวลาได้รับยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคล โดยไม่ต้องนำไปหักออกจากกำไรประจำปีที่เกิดขึ้นในระหว่างเวลาได้รับยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลตามมาตรา 65 ตรี (12) แห่งประมวลรัษฎากร

คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 3185/2522

โจทก์จะนำผลขาดทุนในรอบระยะเวลาบัญชีปี 2512 และปี 2514 ในเมื่อปี 2513 มีกำไรมาคิดหักในการคำนวณกำไรสุทธิในรอบระยะเวลาบัญชีปี 2516 ไม่ได้ แต่ต้องนำผลขาดทุนมาคิดหักเป็นรอบระยะเวลาบัญชีเป็นปีๆ ไปตามลำดับ

คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 2890/2525

โจทก์จำเลยตกลงกันว่า ถ้าจำเลยได้กำไรสุทธิโดยหักภาษีแล้ว จำเลยแบ่งเป็นโบนัสและสวัสดิการให้โจทก์ซึ่งเป็นลูกจ้าง 40% ดังนี้ จำเลยนำผลขาดทุนสุทธีย้อนหลัง 5 ปี มาหักก่อนได้

คำพิพากษาฎีกาที่ 4550/2533

เมื่อโจทก์คำนวณภาษีเงินได้ไม่ถูกต้อง เจ้าพนักงานประเมินและคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์มีอำนาจปรับปรุงรายได้รายจ่ายใหม่ ย่อมทำให้ผลขาดทุนสุทธิเปลี่ยนแปลง คำสั่งที่ให้เปลี่ยนแปลงผลขาดทุนสุทธิของโจทก์ให้เป็นไปตามจริง จึงชอบด้วยกฎหมาย

ตัวอย่าง บริษัทแห่งหนึ่งมีผลกำไรและขาดทุนจากการดำเนินงานในรอบระยะเวลา 8 รอบระยะเวลาบัญชี ดังนี้

รอบระยะเวลาบัญชี	ผลการดำเนินงาน		ผลขาดทุนสุทธิ
	กำไร	ขาดทุน	
พ.ศ. 2535		500,000	
พ.ศ. 2536		400,000	
พ.ศ. 2537	100,000		400,000 ปี 2535
พ.ศ. 2538	100,000		300,000 ปี 2535
พ.ศ. 2539		200,000	
พ.ศ. 2540		100,000	
พ.ศ. 2541	200,000		200,000 ปี 2536
พ.ศ. 2542	500,000		200,000 (กำไรสุทธิ)

ปี 2537

บริษัทมีกำไร 100,000 บาท นำผลขาดทุนในรอบระยะเวลาบัญชีก่อนหน้าปี 2537 ขึ้นไปอีก 5 รอบระยะเวลาบัญชี (ไม่นับรอบระยะเวลาบัญชีที่กำลังพิจารณา แต่นับรวมทั้งรอบระยะเวลาบัญชีที่มีผลกำไรและขาดทุน)ให้นำผลขาดทุนที่ปรากฏเป็นปีแรกในรอบระยะเวลาบัญชี 5 ปี มาหักออกจากผลกำไรของรอบระยะเวลาบัญชีที่กำลังพิจารณา ซึ่งได้แก่ผลขาดทุนในปี 2535 ขาดทุน 500,000 บาท หักออกจากกำไรในปี 2537 100,000 บาท ดังนั้นจึงขาดทุนสุทธิในปี 2535 400,000 บาท

ปี 2538

บริษัทมีกำไร 100,000 บาท นำผลขาดทุนในรอบระยะเวลาบัญชีก่อนหน้าปี 2538 ขึ้นไปอีก 5 รอบระยะเวลาบัญชี (ไม่นับรอบระยะเวลาบัญชีที่กำลังพิจารณา แต่นับรวมทั้งรอบ

ระยะเวลาบัญชีที่มีผลกำไรและขาดทุน) นั่นคือปี 2533 ให้นำผลขาดทุนที่ปรากฏเป็นปีแรกในรอบระยะเวลาบัญชี 5 ปี มาหักออกจากผลกำไรของรอบระยะเวลาบัญชีที่กำลังพิจารณา ซึ่งได้แก่ผลขาดทุนในปี 2535 ขาดทุนสุทธิ 400,000 บาท (เพราะได้หักผลกำไรของปี 2537 ออกไปแล้ว) ดังนั้นผลขาดทุนสุทธิในปี 2535 จึงเหลือ $400,000 - 100,000 = 300,000$ บาท

ปี 2541

บริษัทมีกำไร 200,000 บาท นำผลขาดทุนในรอบระยะเวลาบัญชีก่อนหน้าปี 2541 ขึ้นไปอีก 5 รอบระยะเวลาบัญชี (ไม่นับรอบระยะเวลาบัญชีที่กำลังพิจารณา แต่นับรวมทั้งรอบระยะเวลาบัญชีที่มีผลกำไรและขาดทุน) นั่นคือปี 2536 ให้นำผลขาดทุนที่ปรากฏเป็นปีแรกในรอบระยะเวลาบัญชี 5 ปี มาหักออกจากผลกำไรของรอบระยะเวลาบัญชีที่กำลังพิจารณา ซึ่งได้แก่ผลขาดทุนในปี 2536 ขาดทุน 400,000 บาท เหตุที่ไม่นำผลขาดทุนสุทธิในปี 2535 ที่ยังเหลืออยู่ 300,000 บาท เพราะว่าเป็นผลขาดทุนสุทธิที่เกิน 5 รอบระยะเวลาบัญชีแล้ว ถึงแม้ว่าจะมีผลขาดทุนสุทธิเหลืออยู่ 300,000 บาท ก็ตาม แต่ไม่สามารถนำผลขาดทุนสุทธิในปี 2535 มาหักได้อีกต่อไป ดังนั้นผลขาดทุนสุทธิในปี 2536 จึงเหลือ 200,000 บาท ($400,000 - 200,000$)

ปี 2542

บริษัทมีกำไร 500,000 บาท นำผลขาดทุนในรอบระยะเวลาบัญชีก่อนหน้าปี 2542 ขึ้นไปอีก 5 รอบระยะเวลาบัญชี (ไม่นับรอบระยะเวลาบัญชีที่กำลังพิจารณา แต่นับรวมทั้งรอบระยะเวลาบัญชีที่มีผลกำไรและขาดทุน) นั่นคือปี 2539 มีผลขาดทุนที่ปรากฏเป็นปีแรกและปี 2540 มีผลขาดทุนเป็นปีที่สอง จำนวน 200,000 บาท และ 100,000 บาท ตามลำดับ นำผลขาดทุนในปี 2539 และปี 2540 หักออกจากกำไรในปี 2542 ดังนั้น ปี 2542 มีผลกำไรสุทธิ $500,000 - 200,000 - 100,000 = 200,000$ บาท นำไปคำนวณภาษีเงินได้นิติบุคคล ซึ่งต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลเท่ากับ $200,000 \times 30\% = 60,000$ บาท

“มาตรา 65 ตรี (13) รายจ่ายซึ่งมิใช่รายจ่ายเพื่อหากำไรหรือเพื่อกิจการโดยเฉพาะ”

รายจ่ายที่จ่ายไปอันไม่เกี่ยวกับกิจการเพื่อหากำไร โดยเฉพาะนั้นจะต้องพิจารณาตามหลักฐานและข้อเท็จจริงแต่ละกรณีว่า ตามสถานะของธุรกิจประเภทนั้นๆ ควรมีรายจ่ายดังกล่าวเพียงใด เป็นรายจ่ายอันจำเป็นและสมควรนั่นเอง

คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 1775/2522

คำตอบแทนอันเกิดจากการตกลงระหว่างโจทก์กับเจ้าหน้าที่เทศบาลมิได้ทำเป็นหนังสือ จำนวนเงินและกำหนดเวลาที่จ่ายไม่แน่นอน โจทก์ก็ตั้งค้างจ่ายในบัญชี เมื่อมีการทวงถาม โจทก์ก็บอกว่ายังจ่ายไม่ได้จนกว่าฐานะการเงินมั่นคงขึ้น แสดงว่าโจทก์จะจ่ายคำตอบแทนให้หรือไม่แล้วแต่โจทก์ฝ่ายเดียว เงินคำตอบแทนดังกล่าวจึงเป็นรายจ่ายซึ่งกำหนดขึ้นเองและมีใช้รายจ่ายเพื่อหาทำไรหรือเพื่อกิจการโดยเฉพาะ

คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 319/2527

การบริจาคที่ดินให้สร้างสถานีตำรวจมิใช่รายจ่ายเพื่อหาทำไร แต่เพื่อกิจการของโจทก์โดยเฉพาะ แม้สถานีตำรวจจะสร้างขึ้นท่ามกลางที่ดินจัดสรรขายของโจทก์ก็ตาม

คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 2951/2527

การที่โจทก์นำสืบคลุมๆ ว่าเป็นรายจ่ายเพื่อรับรองลูกค้า แต่ใบรับไม่ได้ระบุว่าโจทก์เป็นผู้จ่าย จ่ายให้ผู้ใด จ่ายให้กิจการใด จึงถือเป็นรายจ่ายไม่ได้

คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 3608/2534

รายจ่ายค่าเดินทางไปต่างประเทศของผู้จัดการ ไม่มีรายงานการประชุมของโจทก์ว่าให้ไปปรึกษากับ น. และ อ. จึงฟังไม่ได้ว่าเป็นรายจ่ายเพื่อกิจการของโจทก์โดยเฉพาะ

คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 6501/2534

โจทก์ซื้อสินค้าแล้วจ่ายเงินจาก อ. มาชำระราคาดอกเบี๋ยจ่าย จึงเป็นรายจ่ายเพื่อหาทำไร โดยเฉพาะ การที่โจทก์มีเงินที่จะชำระหนี้เงินกู้ได้ แต่ไม่ชำระหรือนำไปให้บริษัทในเครือผู้โดยไม่ได้คิดดอกเบี๋ย ไม่เป็นเหตุให้ดอกเบี๋ยที่จ่ายกลายเป็นรายจ่ายต้องห้ามตามมาตรา 65 ตรี (13) การประเมินภาษีเงินได้โดยวิธีคำนวณดอกเบี๋ยจากเงินที่ให้บริษัทในเครือผู้โดยไม่มีดอกเบี๋ยแล้วหักออกจากยอดดอกเบี๋ยที่จ่ายให้ อ. ทำให้รายจ่ายลดลง กำไรสุทธิเพิ่มขึ้นนั้น ไม่มีกฎหมายให้อำนาจประเมินภาษีด้วยวิธีนี้

“มาตรา 65 ตรี (14) รายจ่ายซึ่งมิใช่รายจ่ายเพื่อกิจการในประเทศไทยโดยเฉพาะ”

ในกรณีของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ซึ่งมีสาขาหรือสำนักงานใหญ่ในต่างประเทศ สำนักงานใหญ่หรือสาขาอาจจ่ายค่าใช้จ่ายให้ซึ่งกันและกัน แล้วจะโอนเดี่ยค่าใช้จ่ายนั้นให้แกกัน ตามเกณฑ์ที่เหมาะสมและถูกต้องตามหลักฐานการจ่ายเงิน

แต่อย่างไรก็ตามการที่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่เป็นสำนักงานใหญ่จ่ายค่าใช้จ่ายให้สาขาต่างๆในประเทศไทย แล้วเดี่ยค่าใช้จ่ายถือเป็นรายจ่ายของสำนักงานสาขาในประเทศไทยนั้น จะต้องพิสูจน์ได้ว่าเป็นรายจ่ายเพื่อกิจการในประเทศไทยโดยเฉพาะ จึงจะถือว่าเป็นค่าใช้จ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิ

หลักเกณฑ์ของรายจ่ายที่สาขาในประเทศไทยของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศไทยได้จ่ายไปให้สำนักงานใหญ่หรือสาขาอื่นในต่างประเทศ เพื่อเป็นค่าตอบแทนในการให้ความช่วยเหลือการให้บริการแก่กิจการของสาขาในประเทศไทยที่จะนำมาถือเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิและไม่เข้าลักษณะเป็นรายจ่ายต้องห้ามตามมาตรา 65 ตรี (14) แห่งประมวลรัษฎากรนั้น ตามคำวินิจฉัยของคณะกรรมการวินิจฉัยภาษีอากรที่ 13/2529 วินิจฉัยว่าจะต้องเป็นกรณีที่มีหลักฐานชัดเจน ถ้ารายจ่ายดังกล่าวเป็นรายจ่ายที่จ่ายไปโดยเป็นรายจ่ายที่มีลักษณะดังต่อไปนี้

1. รายจ่ายเกี่ยวกับการให้ความช่วยเหลือ หรือให้บริการของสำนักงานใหญ่ หรือสาขาอื่นนั้นเกี่ยวกับกิจการของสาขาในประเทศไทย
2. รายจ่ายเกี่ยวกับการค้นคว้าและพัฒนา (Research and Development) โดยสาขาในประเทศไทยต้องได้รับบริการหรือได้นำผลการค้นคว้าและพัฒนามาใช้ประโยชน์ในกิจการของสาขาในประเทศไทยตามความเป็นจริง
3. รายจ่ายใด ถ้าสำนักงานใหญ่หรือสาขาอื่นได้นำไปหักเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิของสำนักงานใหญ่ หรือสาขาอื่นแล้ว จะนำมาถือเป็นรายจ่ายของสาขาในประเทศไทยอีกไม่ได้
4. รายจ่ายที่สำนักงานใหญ่หรือสาขาอื่นเรียกเก็บมายังสาขาในประเทศไทย จะต้องเป็นหลักเกณฑ์และวิธีการเป็นที่รับรองทั่วไป (General Accepted) และต้องถือปฏิบัติเช่นเดียวกับสาขาในประเทศอื่นๆ และเป็นไปอย่างสม่าเสมอ

จำนวนเงิน หลักเกณฑ์ และวิธีการดังกล่าวข้างต้นที่จะนำมาถือเป็นรายจ่ายของสาขาในประเทศไทยได้จะต้องมีหลักฐานหรือหนังสือรับรองโดยเจ้าหน้าที่ของต่างประเทศที่มีหน้าที่เกี่ยวข้องหรือโดยบุคคลอื่นที่อธิบดีกรมสรรพากรเชื่อถือได้ และหลักฐานหรือหนังสือดังกล่าว จะต้องมียุทธวิธีแสดงให้ว่าเป็นรายจ่ายที่จำเป็นและสมควรแก่การดำเนินธุรกิจของสาขาในประเทศไทยตามความเป็นจริง

5. รายจ่ายดังกล่าวจะต้องมีใบรายจ่ายของสำนักงานใหญ่หรือสาขาอื่นโดยเฉพาะ เช่น ค่าเช่าที่ทำการ ค่าน้ำค่าไฟ ค่าเครื่องเขียน เครื่องใช้ ค่าสีกหรอ และค่าเสื่อมราคาของเครื่องมือเครื่องใช้

คำพิพากษาฎีกาที่ 300/2520

เงินที่โจทก์ส่งออกไปให้สำนักงานใหญ่เป็นค่าใช้จ่ายเกี่ยวกับค่าเช่าที่ทำการ ค่าน้ำค่าไฟ ค่าเครื่องเขียนเครื่องใช้ ค่าสีกหรอเครื่องมือเครื่องใช้ เป็นต้น เพราะสำนักงานใหญ่ช่วยโจทก์ในการติดต่อผู้จำหน่ายสินค้า ช่วยส่งเงินที่มีผู้ชำระมาให้ ช่วยหากิจการ และโจทก์ซึ่งเป็นสาขาต้องดำเนินงานตามคำสั่งของสำนักงานใหญ่ ดังนี้ โจทก์จะนำส่วนเฉลี่ยของค่าใช้จ่ายดังกล่าวถือเป็นรายจ่ายเพื่อกิจการในประเทศไทยไม่ได้ เพราะรายจ่ายดังกล่าวมีลักษณะเป็นรายจ่ายโดยเฉพาะของสำนักงานใหญ่ทั้งสิ้น

คำพิพากษาฎีกาที่ 1550/2522

เงินเดือนของพนักงานที่ส่งมาช่วยสอนการทำบัญชีให้แก่พนักงานสาขาประเทศไทยเป็นรายจ่ายเพื่อกิจการในประเทศไทยโดยเฉพาะ

คำพิพากษาฎีกาที่ 2878/2532

ค่าตรวจสอบบัญชี ค่าน้ำค่าไฟ ค่าเช่า และค่ารับรองของสำนักงานใหญ่มีลักษณะเป็นรายจ่ายของสำนักงานใหญ่โดยเฉพาะ มิใช่รายจ่ายเพื่อกิจการในประเทศไทย

“มาตรา 65 ตรี (15) ค่าซื้อทรัพย์สินและรายจ่ายเกี่ยวกับการซื้อหรือขายทรัพย์สิน ในส่วนที่เกินปกติโดยไม่มีเหตุผลอันสมควร”

การที่กฎหมายกำหนดเช่นนี้เพื่อเป็นการป้องกันมิให้มีการจ่ายเงินค่าซื้อทรัพย์สิน ไม่ว่าจะเป็นการซื้อสินค้า ทรัพย์สินอื่นๆ และรายจ่ายเกี่ยวกับการซื้อหรือขายทรัพย์สินดังกล่าว ในส่วนที่เกินปกติโดยไม่มีเหตุผลอันสมควร ซึ่งจะเป็นผลให้ต้นทุนสูงและกำไรน้อย

การพิจารณาว่ามีเหตุผลสมควรหรือไม่ ย่อมขึ้นอยู่กับข้อเท็จจริงแต่ละเรื่อง ถ้าพิจารณาจากข้อเท็จจริงแล้วไม่มีเหตุผลอันสมควร เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจประเมินราคาซื้อสินค้าหรือทรัพย์สินนั้นขึ้นใหม่ได้ แต่ถ้าหากการดำเนินการดังกล่าวนั้นได้เป็นไปตามปกติของกิจการ โดยสุจริตและเปิดเผยย่อมถือได้ว่ามีเหตุผลอันสมควร และถือเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิ

คำพิพากษาฎีกาที่ 1933/2533

โจทก์ซื้อยางพาราขายผู้ส่งออก จึงถูกหักภาษี ณ ที่จ่าย ได้ขอคืนภาษีนั้น จึงถูกหมายเรียกตรวจสอบและได้รับคืนภาษีไปแล้ว ต่อมาถูกหมายเรียกตรวจสอบอีก ตามระเบียบว่ายอดซื้อสูงไป (ครั้งแรกมิได้ถูกตรวจสอบในประเด็นนี้) โดยถือราคาซื้อตามสถิติของกระทรวงเกษตรและสหกรณ์ที่เฉลี่ยเป็นปี โจทก์ไม่มีหลักฐานมาสืบหากลางนั้น เป็นการชอบและเป็นธรรมแก่โจทก์มากแล้ว

“มาตรา 65 ตรี (16) ค่าของทรัพยากรธรรมชาติที่สูญหรือสิ้นไปเนื่องจากกิจการที่ทำ”

ธุรกิจที่ได้รับสัมปทานจากรัฐบาล ในการนำทรัพยากรธรรมชาติมาใช้ให้เกิดประโยชน์ ย่อมต้องเสียค่าธรรมเนียมให้แก่รัฐในรูปของค่าภาคหลวง หรือค่าธรรมเนียมที่เรียกเป็นอย่างอื่น ค่าใช้จ่ายดังกล่าวถือเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิอยู่แล้ว ดังนั้นค่าของทรัพยากรธรรมชาติที่สูญสิ้นไปเนื่องจากกิจการที่ทำจะนำมาตัดเป็นรายจ่ายอีกไม่ได้

แต่การได้มาซึ่งค่าของทรัพยากรธรรมชาติดังกล่าว บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลนั้น อาจจะต้องมีค่าใช้จ่ายในการพัฒนา ค่าใช้จ่ายดังกล่าวถือเป็นทรัพย์สินที่ไม่มีตัวตน ซึ่งจะรอการตัดให้เป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิ ตามอัตราค่าสึกหรอหรือค่าเสื่อมราคาทรัพย์สินที่กำหนดไว้ในพระราชกฤษฎีกาฉบับที่ 22

“มาตรา 65 ตรี (17) ค่าของทรัพย์สินนอกจากสินค้าที่ตีราคาต่ำลง ทั้งนี้ ภายใต้งบบังคับมาตรา 65 ทวิ”

ทรัพย์สินต่างๆ นอกจากสินค้าและทรัพย์สินที่มีราคาเป็นเงินตราต่างประเทศซึ่งต้องตีราคาเป็นเงินไทยแล้ว ห้ามมิให้ตีราคาต่ำลง ทั้งนี้เพราะถ้าตีราคาทรัพย์สินต่ำลง โดยยังมีได้มีการขายทรัพย์สินนั้น ก็เท่ากับเป็นรายการขาดทุนที่ยังไม่ได้เกิดขึ้นจริง ถือเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิไม่ได้

สำหรับมาตรา 65 ทวิ (3) บัญญัติว่าราคาทรัพย์สินต่างๆ ให้ถือตามราคาที่พึงซื้อทรัพย์สินนั้นได้ตามปกติ และห้ามมิให้ตีราคาเพิ่มขึ้น เว้นแต่ในกรณีที่แม้มิได้ตีราคาเพิ่มขึ้นก็ยังมีกำไรสุทธิอยู่ ดังนั้นจึงห้ามมิให้ตีราคาทรัพย์สินไม่ว่าจะต่ำลงหรือเพิ่มขึ้น

“มาตรา 65 ตริ (18) รายจ่ายซึ่งผู้จ่ายพิสูจน์ไม่ได้ว่าใครเป็นผู้รับ”

โดยปกติรายการต่างๆ ที่ปรากฏในงบการเงินนั้นจะต้องมีหลักฐานแสดงการรับเงินเป็นสิ่งพิสูจน์ว่าได้มีรายจ่ายเกิดขึ้นจริง แต่ในกรณีที่หลักฐานนั้นไม่สมบูรณ์ เช่น เป็นหลักฐานปลอม หลักฐานที่ไม่น่าเชื่อถือ เป็นหลักฐานที่จัดทำขึ้นเอง เจ้าพนักงานประเมินที่ทำหน้าที่ตรวจสอบภาษีเงินได้จะต้องพิสูจน์ว่ารายจ่ายใดใครเป็นผู้รับ ถ้าพิสูจน์ไม่ได้หรือไม่อาจพิสูจน์ได้รายจ่ายดังกล่าวไม่ถือเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิ

คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 1050/2524

โจทก์ซื้อข้าวจากโรงสีและเรือเร่เพื่อส่งขายไปยังต่างประเทศ มิได้รับเงินค่าซื้อข้าวที่ทำขึ้นให้ผู้ขายลงนาม 1,506 ฉบับ แต่ไม่อาจหาตัวผู้รับเงินมาพบเจ้าหน้าที่ทั้งหมดได้ โจทก์มีสิทธินำเงินตามใบรับดังกล่าวมาหักเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิได้

คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 2510/2530

ค่านายหน้าหักภาษี ณ ที่จ่ายและนำส่งแล้ว ถือเป็นหลักฐานการจ่ายค่านายหน้าได้ การที่ห้างหุ้นส่วนจำกัด ก. ผู้รับมิได้นำค่านายหน้าไปลงบัญชีและเสียภาษีเงินได้นั้น เป็นเรื่องของห้างหุ้นส่วนจำกัด ก. มิใช่หน้าที่ของโจทก์ จึงมิใช่เหตุที่โจทก์จะนำมาอ้างว่ามีได้มีการจ่ายค่านายหน้าให้แก่ห้างหุ้นส่วนจำกัด ก.

คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 2528/2531

ทั้งโจทก์และจำเลยต่างก็น่าสืบไม่ได้ว่ามีผู้รับเงินตามหลักฐานการจ่ายเงินค่าจ้างโจทก์ซึ่งเป็นผู้จ่ายจึงพิสูจน์ไม่ได้ว่าใครเป็นผู้รับ

คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 3071/2531

ใบรับเงินมีแต่ชื่อผู้ขาย ไม่มีนามสกุลและบ้านเลขที่ของผู้ขาย เป็นหลักฐานลงบัญชีจ่ายไม่ได้ เพราะไม่ทราบว่าใครเป็นผู้ขายและรับเงิน การที่เจ้าพนักงานกำหนดต้นทุนอย่างตามระเบียบของจำเลย จึงชอบแล้ว

คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 2375/2532

โจทก์ซื้อของสดมาปรุงอาหารขาย แต่ไม่มีหลักฐานการซื้อ จำเลยก็ยังยอมให้หักค่าซื้อของสดเป็นรายจ่ายได้ถึง 50% ทั้งยังหักค่าน้ำ ค่าไฟฟ้า ค่าถ่าน ค่าโทรศัพท์ รวมแล้วหักได้ถึง 76% ถึง 78% ของยอดขายอาหาร นับว่าเป็นธรรมและเป็นคุณแก่โจทก์มากแล้ว

คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 2735/2532

เมื่อใบรับเงินไม่ปรากฏ ชื่อ ที่อยู่ของผู้รับเงิน แม้จะยืนยันว่าจ่ายไปจริง อีกทั้งผู้สอบบัญชีรับอนุญาตรับรองแล้ว ก็หาไม่ผลลบล้างบทบัญญัติของกฎหมายไม่

คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 1822/2533

เอกสารที่โจทก์ส่งให้ตรวจสอบที่จำเลยอ้างว่าโจทก์มีรายได้สูงกว่าที่แสดงในแบบ ภ.ง.ด. 50 แต่จำเลยก็นำมาแสดงต่อศาลไม่ได้เนื่องจากค้นหาไม่พบ จึงฟังว่าโจทก์มิได้ยื่นรายการเสียภาษีต่ำกว่ารายได้

คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 1867/2533

ห้างหุ้นส่วนจำกัด ก. โอนเงินเข้าบัญชีโจทก์ โจทก์จึงออกใบรับเงินให้ และในวันนั้นเองห้างหุ้นส่วนจำกัด ก. แจ้งว่าโอนเงินผิดไป โจทก์จึงจ่ายเช็คเงินสดชำระคืน และลงบัญชีเป็นรายการจ่าย ปรากฏว่าเช็คนั้นมีลายเซ็นด้านหลังเป็นภาษาจีน อ้างว่าเป็นลายเซ็นของผู้จัดการห้างซึ่งถึงแก่กรรมแล้ว แต่เมื่อเทียบกับตัวอย่างลายเซ็นที่ธนาคารไม่เหมือนกัน โจทก์จึงพิสูจน์ไม่ได้ว่า ผู้รับเช็คเป็นผู้จัดการห้างหุ้นส่วน ก. หรือไม่ ถือได้ว่าเป็นรายจ่ายที่พิสูจน์ไม่ได้ว่าใครเป็นผู้รับ

คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 5353/2533

โจทก์นำใบหุ้นที่ขาดจากบัญชีมาถือเป็นรายจ่ายไม่ได้ เพราะเกิดจากความบกพร่องในการบริหาร ทั้งยืนยันไม่ได้ว่าซื้อหรือรับมาจากผู้ใด เป็นเงินเท่าใด ได้รับครบถ้วนหรือไม่

คำพิพากษาฎีกาที่ 3608/2534

ใบรับชั่วคราวมีชื่อที่อยู่และลายเซ็นพนักงานของบริษัทเป็นผู้รับเงิน และยังระบุว่าชำระโดยเช็คธนาคาร.....เลขที่.....และมีการเรียกเก็บเงินตามเช็คนั้นไปแล้ว ถือเป็นรายจ่ายได้

“มาตรา 65 ตรี (19) รายจ่ายใด ๆ ที่กำหนดจ่ายจากผลกำไรที่ได้เมื่อสิ้นสุทธรอบระยะเวลาบัญชีแล้ว”

รายจ่ายใด ๆ ที่ได้จ่ายไปโดยพิจารณาจ่ายจากผลกำไรที่ได้เมื่อสิ้นรอบระยะเวลาบัญชีไม่ถือเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิ

คำพิพากษาฎีกาที่ 949/2509

เงินบำเหน็จกรรมการบริษัทที่ระบุให้จ่ายไม่เกินหนึ่งในสิบของเงินปันผล ก็ย่อมเป็นการคำนวณจากเงินกำไรสุทธิด้วย เงินบำเหน็จดังกล่าวนำไปเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิไม่ได้

“มาตรา 65 ตรี (20) รายจ่ายที่มีลักษณะทำนองเดียวกับที่ระบุไว้ใน (1) ถึง (19) ตามที่จะได้กำหนดโดยพระราชกฤษฎีกา”

เป็นรายจ่ายที่ไม่ได้กำหนดไว้ในมาตรา 65 ตรี (1) ถึง (19) แต่จะกำหนดไว้เป็นกรณีไปโดยตราเป็นพระราชกฤษฎีกา

พระราชกฤษฎีกา ฉบับที่ 315 พ.ศ. 2540 ได้กำหนดเกี่ยวกับรายจ่ายซึ่งไม่ให้ถือเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิ ดังนี้

“มาตรา 4 รายจ่ายต่อไปนี้ ไม่ให้ถือเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิ

(1) มูลค่าต้นทุนของทรัพย์สินประเภทรถยนต์นั่งและรถยนต์โดยสาร ที่มีที่นั่งไม่เกินสิบคนตามกฎหมายว่าด้วยพิกัดอัตราภาษีสรรพสามิต เฉพาะส่วนที่เกินคันละหนึ่งล้านบาท

(2) ค่าเช่าทรัพย์สินประเภทรถยนต์นั่งหรือรถยนต์โดยสารที่มีที่นั่งไม่เกินสิบคนตามกฎหมายว่าด้วยพิกัดอัตราภาษีสรรพสามิต เฉพาะส่วนที่เกินคันละสามหมื่นหกพันบาทต่อเดือนในกรณีที่เช่าเป็นรายเดือนหรือรายปี หรือค่าเช่าส่วนที่เกินคันละหนึ่งพันสองร้อยบาทต่อวันในกรณีที่เช่าเป็นรายวัน เศษของเดือนให้คิดเป็นวัน หากเช่าไม่ถึงหนึ่งวัน ให้คำนวณค่าเช่าตามส่วนของระยะเวลาที่เช่า ทั้งนี้โดยให้รวมภาษีมูลค่าเพิ่มด้วย

มาตรา 5 บทบัญญัติมาตรา 4(1) ไม่ใช้บังคับกับรายจ่ายที่เกิดจากการซื้อหรือการเช่าซื้อทรัพย์สินประเภทรถยนต์นั่งและรถยนต์โดยสารที่มีที่นั่งไม่เกินสิบคนตามกฎหมายว่าด้วยพิกัดอัตราภาษีสรรพสามิต ในกรณีที่

(1) บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ซึ่งประกอบธุรกิจซื้อขายหรือให้เช่าซื้อรถยนต์ประเภทดังกล่าวไว้เพื่อเป็นสินค้า หรือ

(2) บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลซึ่งประกอบธุรกิจให้เช่ารถยนต์มีรถยนต์ประเภทดังกล่าวไว้เพื่อการให้เช่า เฉพาะมูลค่าต้นทุนส่วนที่เหลือหลังจากหักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาตามมาตรา 65 ทวิ (2) แห่งประมวลรัษฎากร”

6.5 การคำนวณภาษีเงินได้จากกำไรสุทธิ

มาตรา 66 แห่งประมวลรัษฎากรได้กำหนดให้บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายไทยหรือที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศและกระทำการในประเทศไทย ต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล (มาตรา 66 วรรคแรก)

อัตราภาษีเงินได้นิติบุคคล ถ้าไม่กำหนดไว้เป็นอย่างอื่นจะเสียในอัตราร้อยละ 30

บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศ และกระทำการในที่อื่น รวมทั้งในประเทศไทยให้เสียภาษีในกำไรสุทธิจากกิจการหรือเนื่องจากกิจการที่ได้กระทำในประเทศไทยในรอบระยะเวลาบัญชี และการคำนวณกำไรสุทธิให้ปฏิบัติเช่นเดียวกับมาตรา 65 และมาตรา 65 ทวิ แต่ถ้าไม่สามารถจะคำนวณกำไรสุทธิดังกล่าวแล้วได้ให้นำบทบัญญัติว่าด้วยการประเมินภาษีมาตรา 71(1) มาใช้บังคับโดยอนุโลม (มาตรา 66 วรรคสอง)

บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลมีหน้าที่เสียภาษีเงินได้นิติบุคคลจากฐานกำไรสุทธิ จะต้องคำนวณภาษีเงินได้นิติบุคคลและยื่นแบบแสดงรายการและชำระภาษี รอบระยะเวลาบัญชีละ 2 ครั้ง ดังนี้

(ก) การคำนวณภาษีเงินได้นิติบุคคลครั้งรอบระยะเวลาบัญชี

มาตรา 67 ทวิ ได้กำหนดให้บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลยื่นรายการและเสียภาษี ครั้งรอบบัญชี ดังนี้

“มาตรา 67 ทวิ เพื่อประโยชน์ในการจัดเก็บภาษีก่อนถึงกำหนดเวลาตามมาตรา 68 ให้บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลยื่นรายการตามแบบที่อธิบดีกำหนด พร้อมกับชำระภาษี ต่ออำเภอ ณ ที่ว่าการอำเภอท้องที่ ภายในสองเดือนนับแต่วันสุดท้ายของรอบระยะเวลาหก เดือนนับแต่วันแรกของรอบระยะเวลาบัญชี ดังนี้

(1) ในกรณีบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลนอกจากที่กล่าวใน (2) ให้จัดทำประมาณการกำไรสุทธิ หรือขาดทุนสุทธิ ซึ่งได้จากกิจการหรือเนื่องจากกิจการที่ได้กระทำ หรือจะได้กระทำในรอบระยะเวลาบัญชีนั้น แล้วให้คำนวณและชำระภาษีจากจำนวนกึ่งหนึ่งของประมาณการกำไรสุทธิในรอบระยะเวลาบัญชีนั้น

(2) ในกรณีบริษัทจดทะเบียน ธนาคารพาณิชย์ตามกฎหมายว่าด้วยการธนาคารพาณิชย์ หรือบริษัทเงินทุน บริษัทหลักทรัพย์ หรือบริษัทเครดิตฟองซิเอร์ตามกฎหมายว่าด้วยการประกอบธุรกิจเงินทุน ธุรกิจหลักทรัพย์ และธุรกิจฟองซิเอร์ หรือบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลตามหลักเกณฑ์ วิธีการและเงื่อนไขที่อธิบดีกำหนด ให้คำนวณและชำระภาษีจากกำไรสุทธิของรอบระยะเวลาหกเดือนนับแต่วันแรกของรอบระยะเวลาบัญชี ตามเงื่อนไขที่กำหนดไว้ในมาตรา 65 ทวิและมาตรา 65 ตรี

ภาษีที่ชำระตามวรรคหนึ่งให้ถือเป็นเครดิตในการคำนวณภาษีที่ต้องชำระตาม มาตรา 68

ความในวรรคหนึ่งมิให้ใช้บังคับแก่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลซึ่งมีรอบ ระยะเวลาบัญชีแรกหรือรอบระยะเวลาบัญชีสุดท้ายน้อยกว่าสิบสองเดือน”

มาตรา 67 ทวิได้กำหนดให้บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลตามมาตรา 67 ทวิ วรรค หนึ่งจัดทำประมาณการกำไรสุทธิหรือขาดทุนสุทธิ ซึ่งได้จากกิจการหรือเนื่องจากกิจการที่ได้ กระทำหรือจะได้กระทำในรอบระยะเวลาบัญชีนั้น และให้คำนวณภาษีที่คาดว่าจะเสียทั้งปี แล้ว ยื่นเสียภาษีเป็นจำนวนกึ่งหนึ่งของประมาณการภาษีที่ต้องเสียตลอดรอบระยะเวลาบัญชี

ภาษีเงินได้นิติบุคคลจากประมาณการกำไรสุทธินี้ ให้ถือเป็นเครดิตในการเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลเมื่อสิ้นรอบระยะเวลาบัญชี คือนำไปหักออกจากภาษีที่ต้องเสียจากกำไรสุทธิของทั้งรอบระยะเวลาบัญชี ถ้าภาษีที่ชำระไว้ครึ่งรอบระยะเวลาบัญชีมากกว่าภาษีที่ต้องเสียทั้งรอบระยะเวลาบัญชี บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลนั้นก็สามารขอคืนภาษีส่วนที่ชำระไว้เกินได้

ตัวอย่างที่ 2 บริษัท สมศักดิ์และสมศรี จำกัด ได้ประมาณการกำไรสุทธิสำหรับรอบระยะเวลาบัญชีปี พ.ศ. 2542 จำนวน 1,000,000 บาท บริษัทต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลครึ่งรอบระยะเวลาบัญชีเท่าใด

การคำนวณ

ประมาณการกำไรสุทธิทั้งปี	1,000,000
กึ่งหนึ่งของประมาณการกำไรสุทธิทั้งปี (1,000,000/2)	500,000
บริษัทฯ ต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล	
ครึ่งรอบระยะเวลาบัญชี (500,000x30%)	150,000
ถ้าหากเมื่อสิ้นรอบระยะเวลาบัญชีมีกำไรสุทธิ 900,000 บาท จะต้องเสียภาษีเท่าใด	
ภาษีเงินได้นิติบุคคลที่ต้องชำระทั้งปี (900,000x30%)	270,000
<u>เครดิต</u> ภาษีที่เสียไปเมื่อครึ่งรอบระยะเวลาบัญชี	<u>150,000</u>
ดังนั้น ภาษีที่ต้องชำระเพิ่มเมื่อสิ้นรอบระยะเวลาบัญชี	120,000

เพื่อป้องกันการหลีกเลี่ยงการเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลครึ่งรอบระยะเวลาบัญชีน้อยกว่าความเป็นจริง ประมวลรัษฎากรได้กำหนดบทลงโทษบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ตามมาตรา 67 ตี ดังนี้

“มาตรา 67 ตี ในกรณีที่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลไม่มีรายการและชำระภาษีตามมาตรา 67 ทวิ (1) หรือยื่นรายการและชำระภาษีตามมาตรา 67 ทวิ (1) โดยแสดงประมาณการกำไรสุทธิขาดไปเกินร้อยละ 25 ของกำไรสุทธิซึ่งได้จากกิจการ หรือเนื่องจากกิจการที่กระทำในรอบระยะเวลาบัญชีนั้นโดยไม่มีเหตุอันสมควร บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลนั้นต้องเสียเงินเพิ่มอีกร้อยละ 20 ของจำนวนเงินภาษีที่ต้องชำระตามมาตรา 67 ทวิ (1) หรือของกึ่งหนึ่งของจำนวนเงินภาษีที่ต้องเสียในรอบระยะเวลาบัญชีนั้น หรือของภาษีที่ชำระขาดแล้วแต่กรณี

ในกรณีที่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลไม่ยื่นรายการและชำระภาษีตามมาตรา 67 ทวิ (2) หรือยื่นรายการและชำระภาษีตามมาตรา 67 ทวิ (2) ไว้ไม่ถูกต้อง โดยไม่มีเหตุอันสมควร ทำให้จำนวนภาษีที่ต้องชำระขาดไป บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลนั้นต้องเสียเงินเพิ่มอีกร้อยละ 20 ของจำนวนเงินภาษีที่ต้องชำระตามมาตรา 67 ทวิ (2) หรือของภาษีที่ชำระขาด แล้วแต่กรณี

เงินเพิ่มตามวรรคหนึ่งและวรรคสอง ให้ถือเป็นค่าภาษี และอาจลดลงได้ตามระเบียบที่อธิบดีกำหนดโดยอนุวัติรัฐมนตรี”

(ข) การคำนวณภาษีเงินได้นิติบุคคลและการยื่นรายการเสียภาษีเมื่อสิ้นรอบระยะเวลาบัญชี

การคำนวณภาษีเงินได้นิติบุคคลจากกำไรสุทธิเมื่อสิ้นรอบระยะเวลาบัญชี หมายถึง การคำนวณกำไรสุทธิจากรายรับหักด้วยรายจ่ายของกิจการหรืออันเนื่องมาจากกิจการที่กระทำ ซึ่งมีกำหนดสิบสองเดือน ได้กำไรสุทธิเท่าใด คูณด้วยอัตราภาษีเงินได้นิติบุคคล ผลที่ได้คือภาษีที่ต้องเสียทั้งหมดในหนึ่งรอบระยะเวลาบัญชี หักเครดิตภาษีที่เสียไปเมื่อครั้งรอบระยะเวลาบัญชี ถ้าขาดอยู่เท่าใดให้ชำระเพิ่มเท่าที่ขาด ถ้าชำระไว้เกินก็ขอคืนภาษี มาตรา 68 และมาตรา 69 กำหนดให้บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลยื่นรายการซึ่งจำเป็นพร้อมด้วยบัญชีงบดุล บัญชีทำการ บัญชีกำไรขาดทุน บัญชีรายรับรายจ่าย หรือบัญชีรายรับก่อนหักรายจ่ายที่มีบุคคลตามมาตรา 3 สัตต ตรวจสอบและรับรองในรอบระยะเวลาบัญชี พร้อมกับชำระภาษีภายในหนึ่งร้อยห้าสิบวันนับแต่วันสุดท้ายของรอบระยะเวลาบัญชี

ถ้าการจัดทำบัญชีของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ไม่ได้ปฏิบัติตามเงื่อนไขที่บัญญัติไว้ในประมวลรัษฎากร เมื่อจะคำนวณภาษีเงินได้นิติบุคคล บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลจะต้องปรับปรุงกำไรสุทธิดังกล่าว ให้เป็นกำไรสุทธิตามเงื่อนไขที่กำหนดไว้ในประมวลรัษฎากรเสียก่อน จึงจะคำนวณภาษีเงินได้นิติบุคคลจากกำไรสุทธิที่ปรับปรุงแล้ว

6.6 การคำนวณภาษีเงินได้นิติบุคคลจากฐานอื่น ๆ

(1) การเรียกเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลจากยอดรายรับก่อนหักรายจ่าย

โดยหลักทั่วไปแล้วการเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลจะกำหนดให้เก็บจากกำไรสุทธิ มีอยู่ 3 กรณีที่เก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลจากยอดรายรับก่อนหักรายจ่าย

(ก) กรณีที่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลใด ไม่ยื่นรายการซึ่งจำเป็นต้องใช้ในการคำนวณภาษี หรือไม่ได้ทำบัญชี หรือทำไม่ครบตามที่กฎหมายกำหนด หรือไม่นำบัญชีมาให้เจ้าพนักงานประเมินทำการได้สวนตามที่กฎหมายกำหนด (มาตรา 71(1))

(ข) กรณีที่ถือว่าบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายต่างประเทศประกอบกิจการในประเทศไทยเพราะมีลูกจ้าง หรือผู้ทำการแทนหรือผู้ทำการติดต่อในการประกอบกิจการในประเทศไทยนั้น ถ้าบุคคลผู้มีหน้าที่และความรับผิดชอบในการยื่นรายการและเสียภาษีไม่สามารถจะคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีได้ (มาตรา 76 ทวิ วรรคสอง)

ทั้งกรณี (ก) และ (ข) กฎหมายกำหนดให้เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจประเมินภาษีในอัตราร้อยละ 5 ของยอดรายรับก่อนหักรายจ่ายใดๆ หรือยอดขายก่อนหักรายจ่ายใดๆ ของรอบระยะเวลาบัญชี แล้วแต่อย่างใดจะมากกว่า

ถ้ายอดรายรับก่อนหักรายจ่ายหรือยอดขายก่อนหักรายจ่ายดังกล่าวไม่ปรากฏ เจ้าพนักงานประเมินโดยอาศัยเทียบเคียงกับยอดในรอบระยะเวลาบัญชีก่อนนั้นขึ้นไป ถ้ายอดในรอบระยะเวลาบัญชีก่อนไม่ปรากฏ ให้ประเมินได้ตามที่เห็นสมควร (มาตรา 71(1))

(ค) บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศ และกระทำการกิจการในที่อื่นๆ รวมทั้งในประเทศไทย ให้เสียภาษีในกำไรสุทธิจากกิจการหรือเนื่องจากกิจการที่ได้กระทำในประเทศไทยในรอบระยะเวลาบัญชีและการคำนวณกำไรสุทธิให้ปฏิบัติเช่นเดียวกับมาตรา 65 และมาตรา 65 ทวิ แต่ถ้าไม่สามารถจะคำนวณกำไรสุทธิดังกล่าวแล้วได้ให้นำบทบัญญัติว่าด้วยการประเมินภาษีมาตรา 71(1) มาใช้บังคับโดยอนุโลม (มาตรา 66 วรรคสอง)

เว้นแต่ในกรณีที่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลตามมาตรา 66 วรรคสอง กระทำการกิจการขนส่งผ่านประเทศต่างๆ ให้เสียภาษีเฉพาะกิจการขนส่งตามเกณฑ์ดังต่อไปนี้

(1) ในกรณีรับขนคนโดยสาร ให้เสียภาษีในอัตราร้อยละ 3 ของค่าโดยสาร และค่าธรรมเนียม และประโยชน์อื่นใดที่เรียกเก็บในประเทศไทยก่อนหักรายจ่ายใดๆ เนื่องในการรับขนคนโดยสารนั้น

(2) ในกรณีรับขนของ ให้เสียภาษีในอัตราร้อยละ 3 ของค่าระวาง ค่าธรรมเนียม และประโยชน์อื่นใดที่เรียกเก็บไม่ว่าในหรือนอกประเทศไทยก่อนหักรายจ่ายใดๆ เนื่องในการรับขนของออกจากประเทศไทยนั้น

6.7 การคำนวณภาษีเงินได้นิติบุคคลจากกำไรที่จำหน่ายไปต่างประเทศ

โดยปกติแล้ว การเก็บภาษีจากกำไรของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายต่างประเทศ แต่มีสาขาประกอบกิจการในประเทศไทย เมื่อสาขามีกำไรสุทธิในรอบระยะเวลาบัญชีใดก็ต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลอยู่แล้ว แต่สาขาในประเทศไทยอาจโอนเงินกำไรที่เหลือนั้นส่งกลับไปยังสำนักงานใหญ่ เพื่อจ่ายเป็นเงินปันผลให้แก่ผู้ถือหุ้นหรืออาจเก็บไว้เป็นกำไรสะสมของสำนักงานใหญ่ สาขาเหล่านั้นก็ต้องเสียภาษีอีกครั้งหนึ่งเมื่อโอนกำไรออกไปยังต่างประเทศ เพื่อป้องกันการหลีกเลี่ยงภาษีโอนเงินกำไรออกในลักษณะต่างๆ กัน

ซึ่งการจำหน่ายเงินกำไรให้หมายความรวมถึง (มาตรา 70 ทวิ)

(1) การจำหน่ายเงินกำไร หรือเงินประเภทอื่นใดที่กันไว้จากกำไร หรือที่ถือได้ว่าเป็นเงินกำไรจากบัญชีกำไรขาดทุนหรือบัญชีอื่นใด ไปชำระหนี้ หรือหักกลบลบหนี้ หรือไปตั้งเป็นยอดเจ้าหนี้ในบัญชีของบุคคลใดๆ ในต่างประเทศ หรือ

(2) ในกรณีที่ได้ปรากฏข้อเท็จจริงดังกล่าวใน (1) แต่ได้มีการขออนุญาตซื้อและโอนเงินตราต่างประเทศ ซึ่งเป็นเงินกำไรหรือเงินประเภทอื่นใดที่กันไว้จากกำไร หรือที่ถือได้ว่าเป็นเงินกำไรออกไปต่างประเทศ หรือ

(3) การปฏิบัติอย่างอื่นอันก่อให้เกิดผลตาม (1) หรือ (2)

ไม่ว่าการโอนหรือจำหน่ายเงินจะมีลักษณะอย่างหนึ่งอย่างใดใน 3 ประการนี้ ให้เสียภาษีเงินได้ในอัตราร้อยละ 10 ของจำนวนเงินที่จำหน่าย โดยนำส่งอำเภอท้องที่พร้อมกับยื่นรายการตามแบบที่อธิบดีกำหนดภายใน 7 วันนับแต่วันจำหน่าย

6.8 การคำนวณภาษีเงินได้นิติบุคคลจากเงินได้พึงประเมินอย่างบุคคลธรรมดา

โดยปกติบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลจะต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลจากกำไรสุทธิซึ่งมีวิธีการคำนวณยุ่งยาก ถ้าเป็นบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีได้ประกอบกิจการในประเทศไทย แต่ได้รับเงินได้จากหรือในประเทศไทยก็ยิ่งทำให้การคำนวณกำไรสุทธิยุ่งยาก การตรวจสอบของเจ้าหน้าที่ประเมินก็กระทำได้ยาก มาตรา 70 แห่งประมวลรัษฎากรจึงได้กำหนดไว้เป็นพิเศษ โดยให้แยกรายได้ของนิติบุคคลดังกล่าวออกเป็นประเภทต่าง ๆ เช่นเดียวกับเงินได้พึงประเมินของบุคคลธรรมดา ตามที่บัญญัติไว้ในมาตรา 40 แต่นิติบุคคลดังกล่าวจะต้องเข้าองค์ประกอบตามที่มาตรา 70 กำหนด กล่าวคือ

“มาตรา 70 บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศ มิได้ประกอบกิจการในประเทศไทยแต่ได้รับเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(2)(3)(4)(5) และ (6) ที่จ่ายจากหรือในประเทศไทย ให้บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลนั้นเสียภาษีโดยให้ผู้จ่ายหักภาษีจากเงินได้พึงประเมินที่จ่ายตามอัตราภาษีเงินได้สำหรับบริษัท หรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลแล้วนำส่งอำเภอท้องที่ พร้อมกับยื่นรายการตามแบบที่อธิบดีกำหนด ภายในเจ็ดวันนับแต่วันสิ้นเดือนของเดือนที่จ่ายเงินได้พึงประเมินนั้นทั้งนี้ให้นำมาตรา 54 มาใช้บังคับโดยอนุโลม

ความในวรรคหนึ่งมิให้ใช้บังคับในกรณีที่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศ ได้รับเงินได้พึงประเมินที่เป็นดอกเบี้ยจากรัฐบาล หรือสถาบันการเงินที่มีกฎหมายโดยเฉพาะของประเทศไทยจัดตั้งขึ้นสำหรับให้กู้ยืมเงินเพื่อส่งเสริมเกษตรกรรม พาณิชยกรรม หรืออุตสาหกรรม”

โดยให้ผู้จ่ายหักภาษี ณ ที่จ่ายจากเงินได้พึงประเมินดังนี้

1. เงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(2)(3)(4)(5) และ (6) ยกเว้น 40(4)(ข) ให้คำนวณหักภาษีในอัตราร้อยละ 15

2. เงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(4)(ข) ซึ่งได้แก่ เงินปันผล เงินส่วนแบ่งของกำไร หรือประโยชน์ที่ได้จากบริษัท หรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล หรือกองทุนรวม ให้คำนวณหักภาษีใน อัตราร้อยละ 10