

## บทที่ 7

### การวางแผนภาษีเงินได้นิติบุคคล

#### 7.1 แหล่งเงินได้ที่ต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล

1. กรณีเป็นบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายไทย

ต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลจากกิจการหรือเนื่องจากกิจการที่กระทำในรอบระยะเวลาบัญชี ทั้งนี้โดยไม่คำนึงว่าจะเป็นเงินได้จากกิจการ หรือเนื่องจากกิจการที่ได้กระทำในหรือนอกราชอาณาจักรก็ต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลทั้งสิ้น (มาตรา 65 และมาตรา 66 วรรคแรก)

2. กรณีเป็นบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายต่างประเทศ

ประมวลรัษฎากรกำหนดให้จัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคล เฉพาะกรณีที่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลนั้น มีเงินได้เกี่ยวข้องกับประเทศไทย ดังนี้

(1) กรณีมีแหล่งเงินได้จากกิจการหรือเนื่องจากกิจการที่ได้กระทำในประเทศไทย (มาตรา 66)

(2) กรณีเงินได้ที่มีไซ้จากกิจการที่ประกอบในประเทศไทย (มาตรา 70) หากบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลตั้งขึ้นตามกฎหมายต่างประเทศ แม้มิได้ประกอบกิจการในประเทศไทย แต่ได้รับเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(2)(3)(4)(5) หรือ(6) ที่จ่ายจากหรือในประเทศไทย ก็ต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลให้แก่ประเทศไทย

คำว่า "เงินได้จากกิจการหรือเนื่องจากกิจการที่ได้กระทำในประเทศไทย" ตามมาตรา 66 หมายความถึง กิจการที่ประกอบอันเป็นเหตุให้ได้รับเงินได้หรือผลกำไรนั้นได้กระทำ

ในประเทศไทย ซึ่งโดยปกติได้แก่ บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายต่างประเทศได้เข้ามาดำเนินการประกอบกิจการ โดยมีสำนักงานสาขา หรือสถานประกอบการถาวรในประเทศไทย ถ้าบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลตามกฎหมายต่างประเทศไม่มีสำนักงานสาขาหรือสถานประกอบการถาวรในประเทศไทย อาจมีหน้าที่ต้องเสียภาษีถ้าหากกิจการที่ประกอบอันเป็นเหตุให้ได้รับเงินได้ หรือผลกำไรนั้นได้กระทำในประเทศไทย

เงินได้จากกิจการหรือเงินได้เนื่องจากกิจการที่ทำในประเทศไทย (มาตรา 65 และมาตรา 66) มีความหมายแตกต่างกันดังนี้

เงินได้จากกิจการ หมายถึง เงินได้อันเกิดจากการดำเนินกิจการตามปกติของบริษัทหรือนิติบุคคล ซึ่งเป็นไปตามวัตถุประสงค์ของบริษัทหรือนิติบุคคลนั้น แต่

เงินได้เนื่องจากกิจการ หมายถึง เงินได้ใดๆ ที่มีได้เกิดจากการดำเนินงานตามปกติของบริษัทหรือนิติบุคคล เช่น บริษัทที่มีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง เมื่อขายไปมีกำไรต้องนำมาคำนวณภาษีเงินได้นิติบุคคล ถึงแม้บริษัทไม่ได้ดำเนินการกิจการซื้อขายที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้าง เพราะการซื้อมาและขายไปเป็นกิจการที่อยู่ในขอบวัตถุประสงค์ เมื่อขายไปแล้วมีกำไร กำไรจึงได้มาเนื่องจากกิจการของบริษัท (คำพิพากษาฎีกาที่ 456-457/2509)

นอกจากนี้ ประมวลรัษฎากรมีบทบัญญัติให้ถือว่าพฤติการณ์แห่งการกระทำต่อไปนี้ เป็นการประกอบกิจการในประเทศไทยด้วย ดังนี้

1. บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลซึ่งตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศ มีลูกจ้างหรือผู้ทำการแทนหรือผู้ทำการติดต่อในการประกอบกิจการในประเทศไทย เป็นเหตุให้ได้รับเงินได้หรือผลกำไรในประเทศไทย ให้ถือว่าบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลนั้นประกอบกิจการในประเทศไทย (มาตรา 76 ทวิ)

2. บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลใด ส่งสินค้าออกไปต่างประเทศให้แก่หรือตามคำสั่งของสำนักงานใหญ่ สาขาบริษัท หรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลในเครือเดียวกัน ตัวการ ตัวแทน นายจ้าง หรือลูกจ้าง ให้ถือว่า การที่ได้ส่งสินค้าไปนั้นเป็นการขายในประเทศไทย ด้วย และให้ถือราคาสินค้าตามราคาตลาดในวันที่ส่งไป เป็นรายได้ในรอบระยะเวลาบัญชีที่ส่งไปนั้น (มาตรา 70 ตีรวรรคแรก)

## 7.2 การวางแผนภาษีเงินได้นิติบุคคล

การวางแผนภาษีเงินได้นิติบุคคลหากพิจารณากรอบแนวคิดหลัก จะพิจารณาสิ่งต่อไปนี้

1. รายได้
  - 1.1 รายได้ที่ถือเป็นเงินได้จากกิจการหรือเนื่องจากกิจการ
  - 1.2 รายได้ที่ได้รับการยกเว้น
2. รายจ่าย
  - 2.1 รายจ่ายที่สามารถหักเป็นค่าใช้จ่ายได้
  - 2.2 รายจ่ายต้องห้าม
3. การตีราคาทรัพย์สินหรือหนี้สิน

## 7.3 รายได้ที่ถือเป็นเงินได้จากกิจการหรือเนื่องจากกิจการ

รายได้ที่ถือเป็นเงินได้จากกิจการหรือเนื่องจากกิจการ

1. กรณีโอนทรัพย์สิน ให้บริการ หรือให้กู้ยืมเงิน โดยไม่มีค่าตอบแทน ค่าบริการ หรือดอกเบี้ย หรือมีค่าตอบแทน ค่าบริการ หรือดอกเบี้ยต่ำกว่าราคาตลาดโดยไม่มีเหตุอันสมควร เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจประเมินค่าตอบแทน ค่าบริการ หรือดอกเบี้ยนั้น ตามราคาตลาดในวันที่โอน ให้บริการ หรือให้กู้ยืมเงิน (มาตรา 65 ทวิ (4))

2. สำหรับบริษัทจำกัดที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายไทย ให้นำเงินปันผลที่ได้จากบริษัทจำกัดที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายไทย กองทุนรวม หรือสถาบันการเงินที่มีกฎหมายโดยเฉพาะของประเทศไทยจัดตั้งขึ้นสำหรับให้กู้ยืมเงินเพื่อส่งเสริมเกษตรกรรม พาณิชยกรรม หรืออุตสาหกรรม และเงินส่วนแบ่งกำไรที่ได้จากกิจการร่วมค้า มารวมคำนวณเป็นรายได้เพียงกึ่งหนึ่งของจำนวนที่ได้ เว้นแต่บริษัทจำกัดที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายไทยดังต่อไปนี้ไม่ต้องนำเงินปันผลที่ได้จากบริษัทจำกัดที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายไทย กองทุนรวมหรือสถาบันการเงินที่มีกฎหมายโดยเฉพาะของประเทศไทยจัดตั้งขึ้น สำหรับให้กู้ยืมเงินเพื่อส่งเสริมเกษตรกรรม พาณิชยกรรม

หรืออุตสาหกรรมและเงินส่วนแบ่งกำไรที่ได้จากกิจการร่วมค้ามาคำนวณเป็นรายได้

(ก) บริษัทจดทะเบียน

(ข) บริษัทจำกัดนอกจาก (ก) ซึ่งถือหุ้นในบริษัทจำกัดผู้จ่ายเงินปันผล

ไม่น้อยกว่าร้อยละ 25 ของหุ้นทั้งหมดที่มีสิทธิออกเสียงในบริษัทจำกัดผู้จ่ายเงินปันผล และบริษัทจำกัดผู้จ่ายเงินปันผลไม่ได้ถือหุ้นในบริษัทจำกัด ผู้รับเงินปันผลไม่ว่าโดยทางตรงหรือทางอ้อม

ความในวรรคหนึ่งมิให้ใช้บังคับ ในกรณีที่บริษัทจำกัดหรือบริษัทจดทะเบียนมีเงินได้ที่ เป็นเงินปันผลและเงินส่วนแบ่งกำไรดังกล่าว โดยถือหุ้นหรือหน่วยลงทุนที่ก่อให้เกิดเงินปันผล และเงินส่วนแบ่งกำไรนั้นไว้ไม่ถึงสามเดือนนับแต่วันที่ได้หุ้นหรือหน่วยลงทุนนั้นมาจนถึงวันที่มีเงิน ได้ดังกล่าว หรือได้โอนหุ้นหรือหน่วยลงทุนนั้นไปก่อนสามเดือนนับแต่วันที่มิเงินได้

เงินปันผลที่ได้จากการลงทุนของกองทุนสำรองเลี้ยงชีพตามมาตรา 65 ตรี(2) มิให้ถือเป็นเงินปันผลหรือเงินส่วนแบ่งกำไร ตามความในวรรคสอง (มาตรา 65 ทวิ (10))

3. ดอกเบี้ยเงินกู้ยืมที่อยู่ในบังคับต้องถูกหักภาษีไว้ ณ ที่จ่าย ตามกฎหมายว่า ด้วยภาษีเงินได้ปิโตรเลียมให้นำมารวมคำนวณเป็นรายได้เพียงเท่าที่เหลือจากถูกหักภาษี ไว้ ณ ที่จ่ายตามกฎหมายดังกล่าว (มาตรา 65 ทวิ (11))

4. เงินปันผลหรือเงินส่วนแบ่งของกำไร ที่อยู่ในบังคับต้องถูกหักภาษีไว้ ณ ที่จ่าย ตามกฎหมายว่าด้วยภาษีเงินได้ปิโตรเลียมให้นำมารวมคำนวณเป็นรายได้เพียงเท่าที่เหลือจาก ถูกหักภาษีไว้ ณ ที่จ่ายตามกฎหมายดังกล่าว และถ้าผู้รับเป็นบริษัทจดทะเบียนหรือเป็นบริษัท ที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายไทยและไม่เข้าลักษณะตามมาตรา 75 ให้นำบทบัญญัติของ (10) มาใช้ บังคับโดยอนุโลม (มาตรา 65 ทวิ (12))

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

6. บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลใด ส่งสินค้าออกไปต่างประเทศให้แก่หรือตาม คำสั่งของสำนักงานใหญ่ สาขา หรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลในเครือเดียวกัน ตัวการ ตัวแทน นายจ้าง หรือลูกจ้างให้ถือว่า การที่ได้ส่งสินค้าไปนั้นเป็นการขายประเทศไทยด้วย และให้ถือราคาสินค้าตามราคาตลาดในวันที่ส่งไป เป็นรายได้ในรอบระยะเวลาบัญชีที่ส่งไปนั้น

ความในวรรคก่อนมิให้ใช้บังคับในกรณีที่สินค้านั้น

- (1) เป็นของที่ส่งไปเป็นตัวอย่างหรือเพื่อการวิจัยโดยเฉพาะ
- (2) เป็นของผ่านแดน
- (3) เป็นของที่นำเข้ามาในราชอาณาจักรแล้วส่งกลับออกไปให้ผู้ส่งเข้ามาภายในหนึ่งปีนับแต่วันที่สินค้านั้นเข้ามาในราชอาณาจักร
- (4) เป็นของที่ส่งออกไปนอกราชอาณาจักรแล้วส่งกลับคืนเข้ามาให้ผู้ส่งในราชอาณาจักรภายในหนึ่งปีนับแต่วันที่ส่งสินค้าออกไปนอกราชอาณาจักร (มาตรา 70 ตรี)

#### 7.4 รายได้ที่ได้รับการยกเว้น

1. ยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลสำหรับเงินปันผลหรือเงินส่วนแบ่งกำไรที่ได้จากกิจการร่วมค้าให้แก่

1.1 บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายไทย

1.2 บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศ และประกอบกิจการในประเทศไทย (มาตรา 5 ทวิ แห่งพระราชกฤษฎีกา (ฉบับที่ 10) พ.ศ. 2500 แก้ไขเพิ่มเติมโดยพระราชกฤษฎีกา (ฉบับที่ 108) พ.ศ.2524

2. ยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลให้แก่บริษัทเงินทุน สำหรับเงินได้ดังต่อไปนี้

2.1 ดอกเบี้ยพันธบัตรของรัฐบาลที่ใช้เป็นหลักประกันการกู้ยืมเงินจากธนาคารแห่งประเทศไทย เพื่อดำเนินการเกี่ยวกับการรับเปลี่ยนตัวสัญญาใช้เงินตาม หลักเกณฑ์ วิธีการที่ธนาคารแห่งประเทศไทยกำหนดโดยความเห็นชอบของกระทรวงการคลัง

2.2 เงินได้ที่ได้รับจากลูกหนี้เกี่ยวกับการเปลี่ยนตัวสัญญาใช้เงินตาม (1) เฉพาะที่จ่ายให้ธนาคารแห่งประเทศไทย

ทั้งนี้ บริษัทเงินทุนดังกล่าว จะนำหนี้สูญที่เกิดขึ้นเนื่องในการดำเนินการตาม (1) มาเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิและขาดทุนสุทธิไม่ได้ (มาตรา 5 เบญจ แห่งพระราชกฤษฎีกาฉบับที่ 10 พ.ศ.2500 แก้ไขเพิ่มเติมโดยพระราชกฤษฎีกา ฉบับที่ 154 พ.ศ.2527)

3. ยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลให้แก่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล สำหรับเงิน ได้จากการโอนกรรมสิทธิ์ในทรัพย์สินให้แก่ ส่วนราชการหรือรัฐวิสาหกิจที่มีบริษัท หรือห้าง หุ้นส่วนนิติบุคคลเฉพาะกรณีที่ผู้โอนได้รับคำตอบแทนเป็นสิทธิในการใช้ทรัพย์สินที่โอนนี้ เพื่อ กิจการผลิตสินค้าของตนเอง (มาตรา 5 ฉ แห่งพระราชกฤษฎีกา ฉบับที่ 10 พ.ศ.2500 แก้ไข เพิ่มเติมโดยพระราชกฤษฎีกา ฉบับที่ 155 พ.ศ.2527)

4. ยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคล สำหรับเงินส่วนแบ่งกำไรที่ได้จากกองทุนรวมที่จัด ตั้งตามพระราชบัญญัติหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ พ.ศ.2535 ให้แก่

4.1 บริษัทที่สร้างขึ้นตามกฎหมายไทย สำหรับเงินส่วนแบ่งของกำไรที่ได้ จำนวนกึ่งหนึ่ง

4.2 บริษัทจดทะเบียน สำหรับเงินส่วนแบ่งของกำไรที่ได้ทั้งจำนวน ทั้งนี้ ต้องถือหน่วยลงทุนที่ก่อให้เกิดเงินส่วนแบ่งของกำไรดังกล่าวไม่น้อยกว่า สามเดือนก่อนวันที่ได้รับเงินได้ และถือหน่วยลงทุนดังกล่าวต่อไปอีกไม่น้อยกว่าสามเดือนหลัง วันที่มีเงินได้ (พระราชกฤษฎีกา ฉบับที่ 263 พ.ศ.2536)

5. ยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคล สำหรับเงินได้ของบริษัทและห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล เป็นจำนวนร้อยละ ของรายจ่ายที่ได้จ่ายไปเป็นค่าจ้างเพื่อทำการวิจัยและพัฒนาเทคโนโลยีให้ แก่หน่วยงานของรัฐหรือเอกชนตามที่รัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลังประกาศกำหนดในราช กิจจานุเบกษาดังต่อไปนี้

ร้อยละ 100 สำหรับค่าจ้างเพื่อทำวิจัยและพัฒนาเทคโนโลยี ตั้งแต่วันที่ 26 กรกฎาคม 2539 เป็นต้นไป (พระราชกฤษฎีกา ฉบับที่ 297 พ.ศ. 2539)

6. ยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคล สำหรับเงินได้ของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ดังนี้

6.1 กำไรสุทธิที่ได้จากกิจการโรงเรียนเอกชนที่สร้างขึ้นตามกฎหมายว่าด้วย โรงเรียนเอกชนหรือกิจการสถาบันอุดมศึกษาที่สร้างขึ้นตามกฎหมายว่าด้วยสถาบันอุดมศึกษา เอกชน แต่ไม่รวมถึงรายได้จากการขายของ การรับจ้างทำของ หรือการให้บริการอื่นใด ที่ได้รับ จากผู้ซึ่งมิใช่ นักเรียนหรือนักศึกษาของโรงเรียนเอกชนหรือสถาบันอุดมศึกษาดังกล่าว

6.2 เงินปันผลหรือเงินส่วนแบ่งของกำไรที่ได้จากบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติ บุคคลที่ประกอบกิจการตาม 6.1

ทั้งนี้ เฉพาะกรณีที่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลตามวรรคหนึ่งจะต้องมิได้ประกอบกิจการอื่น นอกจากกิจการโรงเรียนเอกชนตามกฎหมายว่าด้วยโรงเรียนเอกชนหรือกิจการสถาบันอุดมศึกษาเอกชนตามกฎหมายว่าด้วยสถาบันอุดมศึกษาเอกชน (มาตรา 3 แห่งพระราชกฤษฎีกา ฉบับที่ 284 พ.ศ. 2538

7. ยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคล สำหรับเงินได้ของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ดังนี้

7.1 กำไรสุทธิที่ได้จากกิจการสถาบันฝึกอบรม เพื่อพัฒนาฝีมือแรงงานของลูกจ้างของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล หรือของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลในเครือเดียวกัน

7.2 เงินปันผลหรือเงินส่วนแบ่งของกำไรที่ได้จากบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ประกอบกิจการตาม 7.1

ทั้งนี้ เฉพาะกรณีที่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลดังกล่าวมิได้ประกอบกิจการอื่น นอกจากกิจการสถาบันฝึกอบรมเพื่อพัฒนาฝีมือแรงงาน (มาตรา 4 แห่งพระราชกฤษฎีกา ฉบับที่ 284 พ.ศ. 2538

8. ยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคล สำหรับเงินได้ของบริษัทและห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลเป็นจำนวนร้อยละ 50 ของรายจ่ายที่ได้จ่ายไปเป็นค่าใช้จ่ายในการส่งลูกจ้างของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลนั้นเข้ารับการศึกษาระดับมัธยมศึกษาหรือศึกษาหรือสถาบันฝึกอบรมวิชาชีพที่ทางราชการจัดตั้งขึ้นหรือที่รัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลังประกาศกำหนด (มาตรา 5 แห่งพระราชกฤษฎีกา ฉบับที่ 284 พ.ศ. 2538)

9. ยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคล สำหรับเงินได้ของบริษัทและห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลเป็นจำนวนร้อยละ 50 ของรายจ่ายที่ได้จ่ายไปเป็นค่าใช้จ่าย ในการฝึกอบรมให้แก่ลูกจ้างของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ทั้งนี้ ตามหลักเกณฑ์ วิธีการและเงื่อนไขตามประกาศอธิบดีกรมสรรพากรเกี่ยวกับเงินได้ (ฉบับที่ 60)

## 7.5 รายจ่ายที่สามารถหักเป็นค่าใช้จ่ายได้

รายจ่ายที่สามารถหักเป็นค่าใช้จ่ายได้

ค่าสีกหรือและค่าเสื่อมราคาของทรัพย์สิน

ให้หักได้ตามหลักเกณฑ์ วิธีการ เงื่อนไขและอัตราที่กำหนดโดยพระราชกฤษฎีกา

การหักค่าสีกหรือและค่าเสื่อมราคาดังกล่าว ให้คำนวณหักตามส่วนเฉลี่ยแห่งระยะเวลาที่ได้ทรัพย์สินนั้นมา (มาตรา 65 ทวิ (2))

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

ในการหักค่าสีกหรือและค่าเสื่อมราคาของทรัพย์สิน เพื่อประโยชน์ในการคำนวณกำไรสุทธิหรือขาดทุนสุทธิ เมื่อบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลได้เลือกใช้วิธีการทางบัญชีที่รับรองทั่วไป และอัตราที่จะหักอย่างไรแล้ว ให้ใช้วิธีการทางบัญชีและอัตรานั้นตลอดไป เว้นแต่จะได้รับอนุมัติให้เปลี่ยนแปลงจากอธิบดีกรมสรรพากร หรือผู้ที่ได้รับมอบหมายให้ถือปฏิบัติตั้งแต่รอบระยะเวลาบัญชีที่ได้รับอนุมัตินั้น

การหักค่าสีกหรือและค่าเสื่อมราคาทรัพย์สิน ให้คำนวณหักตามระยะเวลาที่ได้ทรัพย์สินนั้นมาในแต่ละรอบระยะเวลาบัญชี ในกรณีทีรอบระยะเวลาบัญชีใดไม่เต็มสิบสองเดือน ให้เฉลี่ยตามส่วนสำหรับรอบระยะเวลาบัญชีนั้น ทั้งนี้ไม่เกินอัตราร้อยละของมูลค่าต้นทุนตามประเภทของทรัพย์สิน ดังต่อไปนี้

- |               |            |
|---------------|------------|
| (1) อาคาร     |            |
| อาคารถาวร     | ร้อยละ 5   |
| อาคารชั่วคราว | ร้อยละ 100 |

- |                                  |          |
|----------------------------------|----------|
| (2) ต้นทุนเพื่อการได้มาซึ่งแหล่ง |          |
| ทรัพยากรธรรมชาติที่สูญสิ้นไปได้  | ร้อยละ 5 |

- |  |                                  |
|--|----------------------------------|
| (3) ต้นทุนเพื่อการได้มาซึ่งสิทธิการเช่า  |                                  |
| กรณีไม่มีหนังสือสัญญาเช่า หรือมีหนังสือสัญญาเช่าที่มีข้อกำหนดให้ต่ออายุการเช่าได้โดยมีเงื่อนไขในการต่ออายุนั้น | เปิดโอกาสให้ต่ออายุการเช่ากันได้ |
| ต่อๆ ไป  | ร้อยละ 10                        |



กรณีมีหนังสือสัญญาเช่าที่ไม่มีข้อกำหนดให้ต่ออายุการเช่าได้  
หรือมีข้อกำหนดให้ต่ออายุการเช่าได้ได้เพียงระยะเวลาอันจำกัดแน่นอน

ร้อยละ 100 หารด้วย  
จำนวนปีอายุการเช่า  
และอายุที่ต่อได้รวม  
กัน

(4) ต้นทุนเพื่อการได้มาซึ่งสิทธิในกรรมวิธี สูตรกึ่งคิด เครื่องหมายการค้า  
สิทธิประกอบกิจการตามใบอนุญาต สิทธิบัตร ลิขสิทธิ์หรือสิทธิอื่น

กรณีไม่จำกัดอายุการใช้

ร้อยละ 10

กรณีจำกัดอายุการใช้

ร้อยละ 100 หารด้วย  
จำนวนปีอายุการเช่า  
และอายุที่ต่อได้รวม  
กัน

(5) ทรัพย์สินอื่นซึ่งโดยสภาพของทรัพย์สินนั้นสึกหรอหรือเสื่อมราคา  
ได้นอกจากที่ดินและสินค้า

ร้อยละ 20

กรณีบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลหักค่าสึกหรอและค่า  
เสื่อมราคาโดยใช้วิธีการทางบัญชีที่รับรองทั่วไป ซึ่งมีอัตราการหักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคา  
ไม่เท่ากันในแต่ละปีระหว่างอายุการใช้ทรัพย์สิน บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลนั้นจะหักค่าสึก  
หรอและค่าเสื่อมราคาตามวิธีนั้นในบางปีเกินอัตราข้างต้นก็ได้ แต่จำนวนปีอายุการใช้ของ  
ทรัพย์สินเพื่อการหักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาต้องไม่น้อยกว่า 100 หารด้วยจำนวนร้อยละที่  
กำหนดข้างต้น

การหักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาของทรัพย์สินประเภทเครื่องจักรและ  
อุปกรณ์ของเครื่องจักรที่ใช้สำหรับการวิจัยและพัฒนาเทคโนโลยี ให้หักค่าสึกหรอและค่าเสื่อม  
ราคาเบื้องต้นในวันที่ได้ทรัพย์สินนั้นมาในอัตราร้อยละ 40 ของมูลค่าต้นทุน สำหรับมูลค่าต้นทุน  
ส่วนที่เหลือให้หักตามเงื่อนไขและอัตราที่กำหนดไว้ในมาตรา 4

ทรัพย์สินตามวรรคหนึ่ง จะต้องมีลักษณะและเป็นไปตามหลักเกณฑ์ดังต่อไปนี้

(1) ต้องไม่เป็นเครื่องจักรและอุปกรณ์ของเครื่องจักรที่ใช้ผลิตสินค้า หรือให้บริการ เว้นแต่เครื่องจักรและอุปกรณ์ของเครื่องจักรดังกล่าวได้ใช้เพื่อการดังต่อไปนี้

(ก) การวิจัยอุตสาหกรรมขั้นพื้นฐาน ซึ่งหมายถึง การวิจัยตามแบบแผนหรือการค้นคว้าอย่างจริงจัง โดยมุ่งหมายที่จะค้นพบความรู้ใหม่อันอาจเป็นประโยชน์แก่การพัฒนาผลิตภัณฑ์ 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

การหักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาของทรัพย์สินประเภทเครื่องบันทึกการเก็บเงินให้หักได้ดังต่อไปนี้

(1) ร้อยละ 100 ของมูลค่าต้นทุนตามเงื่อนไขที่กำหนดไว้ใน มาตรา 4

(2) หักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาเบื้องต้นในวันที่ได้ทรัพย์สินนั้น มาในอัตราร้อยละ 40 ของมูลค่าต้นทุน สำหรับมูลค่าต้นทุนส่วนที่เหลือให้หักตามเงื่อนไขและอัตราที่กำหนดไว้ในมาตรา 4

ทรัพย์สินตามวรรคหนึ่ง จะต้องมีลักษณะและเป็นไปตามหลักเกณฑ์ดังต่อไปนี้

(1) ต้องเป็นทรัพย์สินของผู้ประกอบการจดทะเบียนที่เสียภาษีมูลค่าเพิ่ม โดยคำนวณตามมาตรา 82/3 แห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งประกอบกิจการค้าปลีกหรือประกอบกิจการอย่างอื่นซึ่งมิใช่การค้าปลีกที่อธิบดีกรมสรรพากรอนุมัติให้ใช้เครื่องบันทึกการเก็บเงิน ในการออกใบกำกับภาษีอย่างย่อ ทั้งนี้ ตามมาตรา 86/6 หรือมาตรา 86/7 แห่งประมวลรัษฎากร แล้วแต่กรณี

(2) ต้องเป็นเครื่องบันทึกการเก็บเงิน ที่มีลักษณะตามที่อธิบดีกรมสรรพากรประกาศกำหนด แต่ไม่รวมถึงส่วนระบบควบคุมกลางของเครื่องคอมพิวเตอร์

(3) ต้องแจ้งการใช้เครื่องบันทึกการเก็บเงินในการออกใบกำกับภาษีอย่างย่อต่ออธิบดีกรมสรรพากรตามแบบที่อธิบดีกรมสรรพากรกำหนด ภายในเวลาสามสิบวัน นับแต่วันที่ได้รับอนุมัติให้ใช้เครื่องบันทึกการเก็บเงิน

ทรัพย์สินประเภทรถยนต์โดยสารที่มีที่นั่งไม่เกินสิบคนหรือรถยนต์นั่ง ให้หักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาจากมูลค่าต้นทุน เฉพาะส่วนที่ไม่เกินหนึ่งล้านบาท

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

ทรัพย์สินที่ได้มาโดยการเช่าซื้อ หรือโดยการซื้อขายเงินผ่อน มูลค่าต้นทุนของทรัพย์สินนั้นให้ถือตามราคาที่ยังต้องชำระทั้งหมด แต่ค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาที่จะนำมาหักในรอบระยะเวลาบัญชี จะต้องไม่เกินค่าเช่าซื้อหรือราคาที่จะต้องผ่อนชำระในรอบระยะเวลาบัญชีนั้น

การหักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาสำหรับทรัพย์สินไม่ว่ากรณีใด จะหักจนหมดมูลค่า  
ต้นทุนของทรัพย์สินนั้นไม่ได้

1. การตีราคาทรัพย์สิน การหักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคา

ราคาทรัพย์สินอื่นนอกจากสินค้าคงเหลือ ให้ถือตามราคาที่พึงซื้อทรัพย์สินนั้นได้ตาม  
ปกติ และในกรณีที่มีการตีราคาทรัพย์สินเพิ่มขึ้น ห้ามมิให้นำราคาที่ตีราคาเพิ่มขึ้นมารวม  
คำนวณกำไรสุทธิหรือขาดทุนสุทธิ ส่วนทรัพย์สินรายการใดมีสิทธิหักค่าสึกหรอ และค่าเสื่อม  
ราคา ก็ให้หักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาในการคำนวณกำไรสุทธิหรือขาดทุนสุทธิตามหลัก  
เกณฑ์ วิธีการ เงื่อนไข และอัตราเดิมที่ใช้อยู่ก่อนตีราคาทรัพย์สินเพิ่มขึ้น โดยให้หักเพียงเท่าที่  
ระยะเวลาและมูลค่าต้นทุนที่เหลืออยู่สำหรับทรัพย์สินนั้นเท่านั้น

2. การคำนวณราคาทุนของสินค้าที่ส่งเข้ามาจากต่างประเทศ

การคำนวณราคาทุนของสินค้าที่ส่งเข้ามาจากต่างประเทศนั้น เจ้าพนักงานประเมินมี  
อำนาจประเมินโดยเทียบเคียงกับราคาทุนของสินค้าประเภทและชนิดเดียวกับที่ส่งเข้าไปใน  
ประเทศอื่นได้ (มาตรา 65 ทวิ (7))

3. ราคาทุนของสินค้าเป็นเงินตราต่างประเทศ

ถ้าราคาทุนของสินค้าเป็นเงินตราต่างประเทศ ให้คำนวณเป็นเงินตราไทยตามอัตรา  
แลกเปลี่ยนในท้องตลาดของวันที่ได้สินค้านั้นมา เว้นแต่ เงินตราต่างประเทศนั้นจะแลกได้ใน  
อัตราทางราชการก็ให้คำนวณเป็นเงินตราไทยตามอัตราทางราชการนั้น (มาตรา 65 ทวิ (8))

4. การคำนวณต้นทุนของสินค้าที่เป็นเงินตราต่างประเทศ

การคำนวณต้นทุนสินค้าที่เป็นเงินตราต่างประเทศ ถ้าเงินตราต่างประเทศเป็นสกุลเงิน  
ที่มีการประกาศเรื่องอัตราแลกเปลี่ยนถาวรของธนาคารพาณิชย์ ก็ให้ใช้อัตราแลกเปลี่ยนดัง  
กล่าว ถ้าไม่มีอัตราแลกเปลี่ยนที่ธนาคารแห่งประเทศไทยประกาศ ก็ให้ใช้อัตราแลกเปลี่ยนใน  
ท้องตลาด

## 5. การจำหน่ายหนี้สูญ

การจำหน่ายหนี้สูญจากบัญชีลูกหนี้ จะกระทำได้อีกเมื่อเป็นไปตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขที่กำหนดโดยกฎกระทรวง แต่ถ้าได้รับชำระหนี้ในรอบระยะเวลาใดให้นำมาคำนวณเป็นรายได้ในรอบระยะเวลาบัญชีนั้น

หนี้สูญรายได้ให้นำมาคำนวณเป็นรายได้แล้ว หากได้รับชำระในภายหลังก็มีให้นำมาคำนวณเป็นรายได้อีก (มาตรา 65 ทวิ (9))

กฎกระทรวงฉบับที่ 186 ออกตามความในมาตรา 65 ทวิ (9) แห่งประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการจำหน่ายหนี้สูญจากบัญชีลูกหนี้ มีสาระสำคัญบางประการดังนี้

ข้อ 3 หนี้สูญที่จะจำหน่ายบัญชีลูกหนี้ต้องเป็นหนี้ที่มีลักษณะ ดังต่อไปนี้

(1) ต้องเป็นหนี้จากการประกอบกิจการหรือเนื่องจากการประกอบกิจการ หรือหนี้ที่ไ้รวมเป็นเงินในการคำนวณกำไรสุทธิ ทั้งนี้ ไม่รวมถึงหนี้ที่ผู้เป็นหรือเคยเป็นกรรมการ หรือหุ้นส่วนผู้จัดการเป็นลูกหนี้ ไม่ว่าหนี้นั้นจะเกิดขึ้นก่อนหรือในขณะที่ผู้เป็นกรรมการ หรือหุ้นส่วนผู้จัดการ

(2) ต้องเป็นหนี้ที่ยังไม่ขาดอายุความ และมีหลักฐานโดยชัดแจ้งที่สามารถฟ้องลูกหนี้ได้

ข้อ 4 การจำหน่ายหนี้สูญจากบัญชีลูกหนี้ ในกรณีหนี้ของลูกหนี้แต่ละรายมีจำนวนเกิน 500,000 บาทขึ้นไป ต้องดำเนินการดังต่อไปนี้

(1) ได้ติดตามทวงถามให้ชำระหนี้ตามสมควรแก่กรณี โดยมีหลักฐานชน การติดตามทวงถามอย่างชัดแจ้งและไม่ได้รับชำระหนี้ โดยปรากฏว่า

(ก) ลูกหนี้ถึงแก่ความตาย เป็นคนสาบสูญ หรือมีหลักฐานว่าหายสาบสูญไป และไม่มีทรัพย์สินใดๆ จะชำระหนี้ได้

(ข) ลูกหนี้เลิกกิจการ และมีหนี้ของเจ้าหนี้อื่นมีบุริมสิทธิเหนือทรัพย์สินทั้งหมดของลูกหนี้อยู่ในลำดับก่อนเป็นจำนวนมากกว่าทรัพย์สินของลูกหนี้

(2) ได้ดำเนินการฟ้องร้องลูกหนี้ในคดีแพ่งหรือได้ยื่นคำขอเฉลี่ยหนี้ในคดีที่ลูกหนี้ถูกเจ้าหนี้อื่นฟ้องในคดีแพ่ง และในกรณีนั้นๆ ได้มีคำบังคับหรือคำสั่งของศาลแล้ว แต่ลูกหนี้ไม่มีทรัพย์สินใดๆ จะชำระหนี้ได้ หรือ

(3) ได้ดำเนินการฟ้องลูกหนี้ในคดีล้มละลาย หรือได้ยื่นคำขอรับชำระหนี้ ในคดีที่ลูกหนี้ถูกเจ้าหนี้อื่นฟ้องในคดีล้มละลาย และในกรณีนั้นๆ ได้มีการประนอมหนี้กับ ลูกหนี้โดยศาลมีคำสั่งเห็นชอบด้วยการประนอมหนี้ นั้น หรือลูกหนี้ถูกศาลพิพากษาให้เป็น บุคคลล้มละลาย และได้มีการแบ่งทรัพย์สินของลูกหนี้ครั้งแรกแล้ว

ข้อ 5 การจำหน่ายหนี้สูญจากบัญชีลูกหนี้ ในกรณีหนี้ของลูกหนี้แต่ละรายมีจำนวนไม่ เกิน 500,000 บาท ต้องดำเนินการดังต่อไปนี้

(1) ได้ดำเนินการตามข้อ 4(1) แล้ว

(2) ได้ดำเนินการฟ้องลูกหนี้ในคดีแพ่งและศาลได้มีคำสั่งรับคำฟ้องนั้นแล้ว หรือได้ยื่นคำขอเจียยหนี้ในคดีที่ลูกหนี้ถูกเจ้าหนี้อื่นฟ้องในคดีแพ่ง และศาลได้มีคำสั่งรับ คำขอนั้นแล้ว หรือ

(3) ได้ดำเนินการฟ้องลูกหนี้ในคดีล้มละลาย และศาลได้มีคำสั่งรับคำฟ้อง นั้นแล้ว หรือได้ยื่นคำขอเจียยหนี้ในคดีที่ลูกหนี้ถูกเจ้าหนี้อื่นฟ้องในคดีล้มละลาย และศาล ได้มีคำสั่งรับคำขอรับชำระหนี้ นั้นแล้ว

กรณีตาม (2) หรือ (3) กรรมการหรือหุ้นส่วนผู้จัดการของบริษัทหรือห้างหุ้น ส่วนนิติบุคคลผู้เป็นเจ้าของหนี้ต้องมีคำสั่งอนุมัติให้จำหน่ายหนี้ นั้นเป็นหนี้สูญจากบัญชีลูกหนี้ภายใน 30 วันนับแต่วันสิ้นรอบระยะเวลาบัญชีนั้น

ข้อ 6 การจำหน่ายหนี้สูญจากบัญชีลูกหนี้ของธนาคาร หรือบริษัทเงินทุนตาม กฎหมายว่าด้วยการประกอบธุรกิจเงินทุน ธุรกิจหลักทรัพย์ และธุรกิจเครดิตฟองซิเออร์ ในกรณี หนี้ของลูกหนี้แต่ละรายมีจำนวนไม่เกิน 200,000 บาท ให้กระทำได้โดยไม่ต้องดำเนินการตาม หลักเกณฑ์ในข้อ 4 หรือข้อ 5 ถ้าปรากฏว่า得有หลักฐานการติดตามทวงถามให้ชำระหนี้ตามสม ควรแก่กรณีแล้วแต่ไม่ได้รับชำระหนี้ และหากจะฟ้องลูกหนี้จะต้องเสียค่าใช้จ่ายไม่คุ้มกับหนี้ที่ จะได้รับชำระ

ความในวรรคหนึ่ง ให้ใช้บังคับสำหรับการจำหน่ายหนี้สูญจากบัญชีลูกหนี้ของบริษัท หรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลอื่นที่มีใช้ธนาคารหรือบริษัทเงินทุนดังกล่าว ในกรณีหนี้ของลูกหนี้แต่ละ รายมีจำนวนไม่เกิน 100,000 บาทด้วย

ข้อ 7 หนี้ของลูกหนี้รายใดที่เข้าลักษณะตามข้อ 3 และได้ดำเนินการตามข้อ 4 ข้อ 5 หรือข้อ 6 ครบถ้วนแล้วในรอบระยะเวลาบัญชีใด ให้จำหน่ายเป็นหนี้สูญจากบัญชีลูกหนี้และถือ

เป็นรายจ่ายในรอบระยะเวลาบัญชีนั้น เว้นแต่ กรณีตามข้อ 5(2) และ (3) ให้ถือเป็นรายจ่ายในรอบระยะเวลาบัญชีที่ศาลได้มีคำสั่งรับคำฟ้อง คำขอเฉลี่ยหนี้หรือคำขอรับชำระหนี้ แล้วแต่กรณี

## 7.6 รายจ่ายต้องห้าม

รายการที่ปรากฏในมาตรา 65 ตี เป็นรายจ่ายต้องห้าม ผู้ประกอบการไม่นำมาเป็นรายจ่ายอยู่แล้ว ดังนี้

1. เงินสำรองต่างๆ ที่ไม่ใช่ เงินสำรองจากเบี่ยงประกันภัย ค่าเผื่อหนี้สูญหรือหนี้สงสัยจะสูญ (มาตรา 65 ตี (1))
2. เงินกองทุน เว้นแต่กองทุนสำรองเลี้ยงชีพ (มาตรา 65 ตี (2))
3. รายจ่ายอันมีลักษณะเป็นการส่วนตัว การให้โดยเสนหา รายจ่ายการกุศลที่ไม่ใช่การกุศลสาธารณะ รวมทั้งรายจ่ายเพื่อการกุศลสาธารณะ หรือเพื่อการสาธารณประโยชน์ และรายจ่ายเพื่อการศึกษาหรือเพื่อการกีฬา ส่วนที่เกินกว่าร้อยละ 2 ของกำไรสุทธิ (มาตรา 65 ตี (3))
4. รายจ่ายอันมีลักษณะเป็นการลงทุน การต่อเติม เปลี่ยนแปลง ขยายออก หรือการทำให้ดีขึ้นซึ่งทรัพย์สิน ที่ไม่ใช่การซ่อมแซมให้คงสภาพเดิม (มาตรา 65 ตี (5))
5. ภาษีมูลค่าเพิ่มที่ชำระหรือพึงชำระกรณียอดภาษีขายมากกว่าภาษีซื้อ และภาษีซื้อของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่เป็นผู้ประกอบการจดทะเบียน (มาตรา 65 ตี (6 ทวิ))
6. การถอนเงินโดยปราศจากคำตอบแทนของผู้เป็นหุ้นส่วนในห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล หรือเงินถอนหุ้น (มาตรา 65 ตี (7))
7. รายจ่ายที่กำหนดขึ้นเองโดยไม่มีการจ่ายจริง (มาตรา 65 ตี (9))

8. ค่าตอบแทนแก่ทรัพย์สินที่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลเป็นเจ้าของและ  
ใช้เอง (มาตรา 65 ตรี (10))

9. ดอกเบี้ยที่คิดให้สำหรับเงินทุน เงินสำรอง หรือเงินกองทุนของตนเอง (มาตรา  
65 ตรี (11))

10. ผลขาดทุนสุทธิในรอบระยะเวลาบัญชีก่อนๆ ส่วนที่เกิน 5 ปีก่อนรอบระยะเวลา  
บัญชีปัจจุบัน (มาตรา 65 ตรี (12))

11. รายจ่ายซึ่งมิใช่รายจ่ายเพื่อหากำไร หรือเพื่อกิจการโดยเฉพาะ (มาตรา 65 ตรี  
(13))

12. รายจ่ายซึ่งมิใช่รายจ่ายเพื่อกิจการในประเทศไทยโดยเฉพาะ (มาตรา 65 ตรี  
(14))

13. ค่าของทรัพย์สินการธรรมชาติที่สูญหรือสิ้นไปเนื่องจากกิจการที่ทำ (มาตรา 65 ตรี  
(16))

รายจ่ายตามมาตรา 65 ตรี ส่วนที่เป็นรายจ่ายตามบัญชีบริหาร หากนำรายการดังกล่าว  
มาคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษี จะต้องปรับปรุงรายการให้สอดคล้องกับการบัญชีภาษีอากร  
ดังนั้น รายจ่ายต่อไปนี้เป็นรายจ่ายทางบัญชีภาษีอากรที่ไม่อาจนำมาหักเป็นค่าใช้จ่ายได้ ดังนี้

1. เงินกองทุนสำรองเลี้ยงชีพที่ไม่เป็นไปตาม หลักเกณฑ์ วิธีการและเงื่อนไขที่  
กำหนดโดยกฎกระทรวง ฉบับที่ 183 พ.ศ. 2533 (มาตรา 65 ตรี (2))

2. ค่ารับรอง หรือค่าบริการที่ไม่เป็นไปตาม หลักเกณฑ์ที่กำหนดโดยกฎกระทรวง  
ฉบับที่ 143 พ.ศ. 2522 และคำสั่งกรมสรรพากร ที่ ป.56/2538 (มาตรา 65 ตรี (4)) ค่ารับรอง  
หรือค่าบริการ ต้องเป็นค่าใช้จ่ายอันเกี่ยวเนื่องโดยตรงกับการรับรองหรือการบริการที่จะอำนวยความสะดวกแก่กิจการ เช่น ค่าที่พัก ค่าอาหาร ค่าเครื่องดื่ม ค่าดูมหรสพ ค่าใช้จ่ายเกี่ยวกับการ  
กีฬา เป็นต้น หรือเป็นค่าสิ่งของที่ให้แก่บุคคลซึ่งได้รับการรับรองหรือรับบริการ ไม่เกินคนละ



2,000 บาท ในแต่ละคราวที่มีการรับรองหรือการบริการ

จำนวนเงินค่ารับรองและค่าบริการให้นำมาหักเป็นรายจ่ายได้เท่ากับจำนวนที่ต้องจ่าย แต่รวมกันต้องไม่เกินร้อยละ 0.3 ของจำนวนยอดขายได้หรือยอดขายที่ต้องนำมารวมคำนวณ กำไรสุทธิก่อนหักรายจ่ายใดในรอบระยะเวลาบัญชี หรือของจำนวนเงินทุนที่ได้รับชำระแล้วถึง วันสุดท้ายของรอบระยะเวลาบัญชี แล้วแต่อย่างใดจะมากกว่า ทั้งนี้รายจ่ายที่จะนำมาหักได้จะต้องมีจำนวนสูงสุดไม่เกิน 10 ล้านบาท (แก้ไขเพิ่มเติมโดยกฎกระทรวง ฉบับที่ 222 พ.ศ.2542)

3. เบี้ยปรับ เงินเพิ่ม ค่าปรับทางอาญาในความผิดตามประมวลรัษฎากร และภาษีเงินได้นิติบุคคลที่คำนวณจากฐานกำไรสุทธิ ตามบทบัญญัติแห่งประมวลรัษฎากร (มาตรา 65 ตรี (6))

4. ภาษีมูลค่าเพิ่มที่พึงชำระ ได้แก่ ภาษีขายที่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่เป็นผู้ประกอบการจดทะเบียนไม่ได้เรียกเก็บหรือออกให้บุคคลอื่น (มาตรา 65 ตรี (6 ทวิ))

5. เงินเดือนของผู้ถือหุ้นหรือผู้เป็นหุ้นส่วนเฉพาะส่วนที่จ่ายเกินสมควร (มาตรา 65 ตรี (8))

6. รายจ่ายซึ่งควรจะได้จ่ายในรอบระยะเวลาบัญชีอื่น เว้นแต่รายจ่ายที่ไม่สามารถลงจ่ายในรอบระยะเวลาบัญชีใด ก็อาจลงจ่ายในรอบระยะเวลาบัญชีปีถัดไปได้ (มาตรา 65 ตรี (9))

7. ผลเสียหายอันอาจได้กลับคืนเนื่องจากการประกันหรือสัญญาคุ้มกันใดๆ (มาตรา 65 ตรี (12))

8. ค่าซื้อทรัพย์สินและรายจ่ายเกี่ยวกับการซื้อหรือขายทรัพย์สินในส่วนที่เกินปกติ โดยไม่มีเหตุผลอันสมควร (มาตรา 65 ตรี (15))

9. ค่าของทรัพย์สินนอกจากสินค้าที่ตีราคาต่ำลง ทั้งนี้ ภายใต้มงับกับมาตรา 65 ทวิ (มาตรา 65 ตรี (17))

10. รายจ่ายที่พิสูจน์ไม่ได้ว่าใครเป็นผู้รับ (มาตรา 65 ตี (18))

11. รายจ่ายใดๆ ที่กำหนดจ่ายจากผลกำไรที่ได้เมื่อสิ้นสุดรอบระยะเวลาบัญชีแล้ว (มาตรา 65 ตี (19))

12. รายจ่ายอื่นๆ ซึ่งจะได้ประกาศในพระราชกฤษฎีกา ซึ่งจะมีพระราชกฤษฎีกา ประกาศรายจ่ายต้องห้าม (มาตรา 65 ตี (20))

## 7.7 การตีราคาทรัพย์สินหรือหนี้สิน

การตีราคาทรัพย์สินหรือหนี้สินด้วยวิธีการที่แตกต่างกัน ส่งผลต่อกำไรสุทธิของกิจการ และนั่นหมายถึง จำนวนภาษีที่ต้องเสียก็จะแตกต่างกันด้วย เพื่อให้การคำนวณกำไรสุทธิเป็นไปในแบบแผนเดียวกัน ประมวลรัษฎากรจึงกำหนดหลักเกณฑ์ วิธีการ เงื่อนไข เพื่อเป็นแนวทางปฏิบัติสำหรับนิติบุคคลในการทำบัญชีภาษีอากร ดังนี้

1. ราคาทรัพย์สินอื่นนอกจากสินค้าคงเหลือ ให้ถือตามราคาที่ยังซื้อทรัพย์สินนั้น ได้ตามปกติ และในกรณีที่มีการตีราคาทรัพย์สินเพิ่มขึ้น ห้ามมิให้นำราคาที่ตีราคาเพิ่มขึ้นมารวมคำนวณกำไรสุทธิหรือขาดทุนสุทธิ ส่วนทรัพย์สินรายการใดมีสิทธิหักค่าสึกหรอ และค่าเสื่อมราคา ก็ให้หักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาในการคำนวณกำไรสุทธิหรือขาดทุนสุทธิตามหลักเกณฑ์ วิธีการ เงื่อนไข และอัตราเดิมที่ใช้อยู่ก่อนตีราคาทรัพย์สินเพิ่มขึ้น โดยให้หักเพียงเท่าที่ระยะเวลาและมูลค่าต้นทุนที่เหลืออยู่สำหรับทรัพย์สินนั้นเท่านั้น (มาตรา 65 ทวิ (3))

2. เงินตรา ทรัพย์สินหรือหนี้สินซึ่งมีค่าหรือราคาเป็นเงินตราต่างประเทศที่เหลืออยู่ในวันสุดท้ายของรอบระยะเวลาบัญชี ให้คำนวณค่าหรือราคาเป็นเงินตราไทยดังนี้

(ก) กรณีบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลนอกจาก (ข) ให้คำนวณค่าหรือราคาของเงินตราหรือทรัพย์สินเป็นเงินตราไทย ตามอัตราถัวเฉลี่ยที่ธนาคารพาณิชย์รับซื้อซึ่งธนาคารแห่งประเทศไทยได้คำนวณไว้ และให้คำนวณค่าหรือราคาของหนี้สินเป็นเงินตราไทย ตามอัตราถัวเฉลี่ยที่ธนาคารพาณิชย์ขายซึ่งธนาคารแห่งประเทศไทยได้คำนวณไว้

(ข) กรณีธนาคารพาณิชย์ หรือสถาบันการเงินอื่นตามที่รัฐมนตรีกำหนด ให้คำนวณค่าหรือราคาของเงินตรา ทรัพย์สินหรือหนี้สินเป็นเงินตราไทยตามอัตราตัวเฉลี่ย ระหว่างอัตราซื้อและอัตราขายของธนาคารพาณิชย์ ที่ธนาคารแห่งประเทศไทยได้คำนวณไว้ เงินตรา ทรัพย์สิน หรือหนี้สินซึ่งมีค่าหรือราคาเป็นเงินตราต่างประเทศที่รับมาหรือจ่ายไปใน ระหว่างรอบระยะเวลาบัญชี ให้คำนวณค่าหรือราคาเป็นเงินตราไทยตามราคาตลาดในวันที่ได้รับ มาหรือจ่ายไปนั้น (มาตรา 65 ทวิ (5))

การคำนวณเงินตราต่างประเทศเป็นเงินตราไทยมีหลักเกณฑ์กำหนดไว้ใน มาตรา 9 และมาตรา 9 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร มีสาระดังนี้

มาตรา 9 เว้นแต่จะมีบทบัญญัติไว้เป็นอย่างอื่น ถ้าจำเป็นต้องคำนวณเงินตรา ต่างประเทศเป็นเงินไทย เพื่อปฏิบัติการตามลักษณะนี้ ให้คิดตามอัตราแลกเปลี่ยนซึ่งกระทรวง การคลังประกาศเป็นคราวๆ

มาตรา 9 ทวิ เว้นแต่จะมีบทบัญญัติไว้เป็นอย่างอื่น ถ้าจะต้องตีราคาทรัพย์สิน หรือประโยชน์อื่นใดเป็นเงินให้ถือราคา หรือค่าอันพึงมี ในวันที่ได้รับทรัพย์สิน หรือประโยชน์นั้น

ในการคำนวณอัตราแลกเปลี่ยนเงินตราต่างประเทศเป็นเงินตราไทย มีประกาศ ของกระทรวงการคลัง เรื่องอัตราแลกเปลี่ยนเงินตราต่างประเทศเป็นเงินตราไทย ให้เป็นไปตาม มาตรา 9 แห่งประมวลรัษฎากร มีสาระสำคัญบางประการดังนี้

ข้อ 2 ให้ใช้อัตราแลกเปลี่ยนเงินตราตามอัตราอ้างอิงประจำวันซึ่งธนาคารแห่ง ประเทศไทยประกาศไว้เป็นอัตราแลกเปลี่ยนในการคำนวณเงินตราต่างประเทศเป็นเงินตราไทย ของวันถัดไป

3. ราคาสินค้าคงเหลือในวันสุดท้ายของรอบระยะเวลาบัญชี ให้คำนวณตามราคา ทุนหรือราคาตลาด แล้วแต่อย่างใดจะน้อยกว่า และให้ถือราคานี้เป็นราคาสินค้าคงเหลือยกมา สำหรับรอบระยะเวลาบัญชีใหม่ด้วย

การคำนวณราคาทุนตามวรรคก่อน เมื่อได้คำนวณตามหลักเกณฑ์ใดตามวิชา การบัญชีให้ใช้หลักเกณฑ์นั้นตลอดไป เว้นแต่จะได้รับอนุมัติจากอธิบดีจึงจะเปลี่ยนหลักเกณฑ์ ได้ (มาตรา 65 ทวิ (6))

4. การตีราคาทรัพย์สิน ณ วันเลิกกิจการ ควบกิจการ หรือโอนกิจการ

ในกรณีที่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลเล็กกัน หรือควบเข้ากันกับบริษัทหรือ ห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลอื่น การคำนวณกำไรสุทธิเพื่อคำนวณภาษีให้เป็นตามวิธีการในมาตรา 65 มาตรา 65 ทวิ และมาตรา 66 เว้นแต่ การตีราคาทรัพย์สิน

(ก) ในกรณีที่เลิกบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลให้ตีตามราคาตลาดในวัน เลิก

(ข) ในกรณีที่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลควบเข้ากัน ให้ตีตามราคา ตลาดในวันที่ควบเข้ากัน แต่ไม่ให้ถือว่าราคาดังกล่าวเป็นรายได้หรือรายจ่ายในการคำนวณ กำไรสุทธิหรือขาดทุนสุทธิของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลเดิมอันได้ควบเข้ากันนั้น และให้ บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลใหม่อันได้ควบเข้ากัน ถือราคาของทรัพย์สินนั้นตามราคา ที่ปรากฏในบัญชีของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลเดิมในวันที่ควบเข้ากัน เพื่อประโยชน์ในการ คำนวณกำไรสุทธิหรือขาดทุนสุทธิจนกว่าจะได้มีการจำหน่ายทรัพย์สินนั้นไป ทรัพย์สินรายการ ใดมีสิทธิหักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาก็ให้หักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาในการคำนวณกำไร สุทธิหรือขาดทุนสุทธิตามหลักเกณฑ์ วิธีการ เงื่อนไข และอัตราที่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติ บุคคลเดิมใช้อยู่เพียงเท่าที่ระยะเวลาและมูลค่าต้นทุนที่เหลืออยู่สำหรับทรัพย์สินนั้นเท่านั้น และ ห้ามมิให้นำผลขาดทุนสุทธิของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลเดิมมาถือเป็นรายจ่ายในการ คำนวณกำไรสุทธิหรือขาดทุนสุทธิ

(ค) ในกรณีที่มีการโอนกิจการระหว่าง บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ด้วยกัน โดยที่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลผู้โอนกิจการต้องจดทะเบียนเลิกและมีการชำระ บัญชีในรอบระยะเวลาบัญชีที่โอนกิจการนั้น ให้ตีตามราคาตลาดในวันที่จดทะเบียนเลิก ให้นำ ความใน (ข) มาใช้บังคับโดยอนุโลม (มาตรา 74)