



บทที่ 3

การคำนวณภาษีตามมาตรา 76 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร

บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลซึ่งตั้งขึ้นตามกฎหมายต่างประเทศ มีได้กระทำการกิจการในประเทศไทย แต่มีลูกจ้างหรือผู้ทำการแทน หรือผู้ทำการติดต่อในการประกอบกิจการ ในประเทศไทย เป็นเหตุให้บริษัท หรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลซึ่งตั้งขึ้นตามกฎหมายต่างประเทศ ได้รับความได้หรือผลกำไรในประเทศไทย การคำนวณเงินได้เพื่อเสียภาษีเงินได้ในบุคคล ตามมาตรา 76 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากรนั้น มีหลักเกณฑ์และวิธีการคำนวณภาษี ดังนี้

1. คำนวณจากกำไรสุทธิ

ประมวลรัษฎากรมีได้ให้วิเคราะห์ศัพท์คำว่า "กำไรสุทธิ" ไว้ ดังนี้ จึงต้องใช้ความหมายตามธรรมเนียมสามัญทั่วไปกล่าวคือ คำว่า กำไรสุทธิ ย่อมหมายถึง กำไรที่เกิดขึ้นจากกิจการหรือเนื่องจากกิจการและเป็นสุทธิหลังจากหักรายจ่ายต่าง ๆ ออกแล้ว (1) และจะต้องเป็นกำไรสุทธิซึ่งได้จากกิจการหรือเนื่องจากกิจการที่ได้กระทำในประเทศไทย ในรอบระยะเวลาบัญชี (2) ตามมาตรา 76 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร บัญญัติให้ถือว่าบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลต่างประเทศซึ่งมีได้ประกอบกิจการในประเทศไทยนั้น เป็นผู้ประกอบกิจการในประเทศไทยและให้หน้าที่และความรับผิดชอบในการยื่นรายการและเสียภาษีตามบัญชีในส่วนนี้

ดังนั้น บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลต่างประเทศซึ่งกฎหมายให้ถือว่าประกอบกิจการในประเทศไทย จึงต้องอยู่ภายใต้บังคับการคำนวณกำไรสุทธิเช่นเดียวกับบริษัท หรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลซึ่งตั้งขึ้นตามกฎหมายไทย คืออยู่ภายใต้หลักเกณฑ์เงื่อนไขตามมาตรา 65 ทวิ และมาตรา 65 ทริ แห่งประมวลรัษฎากร ดังนี้

(1)ไพจิตร โรจนวานิช. ภาษีศรพากร. กรุงเทพมหานคร : บริษัทการพิมพ์, 2522 (อนุสรณ์ในงานสถาปนกิจศพ นางเจริญ เล้ากุล) หน้า 173

(2)ประมวลรัษฎากร มาตรา 65, 66

1.1 หลักเกณฑ์การคำนวณรายจ่าย รายจ่ายซึ่งบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล จะนำมาลงบัญชีเป็นรายจ่าย เพื่อใช้คำนวณกำไรสุทธินั้น ต้องอยู่ภายใต้บังคับมาตรา 65 ตรี แห่งประมวลรัษฎากรซึ่งบัญญัติถึงรายจ่ายต่าง ๆ ที่ต้องห้ามมิให้นำมาหักเป็นรายจ่ายในการ คำนวณกำไรสุทธิ ซึ่งมีรายละเอียดดังนี้

รายการที่ระบุไว้ในมาตรา 65 ตรี ซึ่งบัญญัติไม่ให้ถือเป็นรายจ่ายในการคำนวณ กำไรสุทธิ มีดังนี้

1.1.1 เงินสำรอง (Reserves) ตามบทบัญญัติมาตรา 65 ตรี(๑) แห่งประมวลรัษฎากร เงินสำรองต่าง ๆ ไม่ให้ถือเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิ เนื่องจากเงินสำรองนี้เป็นเงินที่กั้นไว้เพื่อรายจ่ายในอนาคตโดยที่ยังมิได้มีการจ่ายจริงและ เป็นเงินที่กั้นไว้จากเงินกำไร ดังนั้นถ้ายอมให้หักเป็นรายจ่ายก็จะทำให้กำไรสุทธิของบริษัท ใช้คำนวณภาษีเงินได้ลดน้อยลงประมวลรัษฎากรจึงห้ามมิให้ถือเป็นรายจ่าย แต่เงินสำรอง ดังต่อไปนี้ถือเป็นรายจ่ายได้ตามหลักเกณฑ์ดังนี้

ก) เงินสำรองจากเบี้ยประกันภัยเพื่อสมทบทุนประกันชีวิตที่กั้นไว้ก่อน คำนวณกำไร เฉพาะส่วนที่ไม่เกินร้อยละ 65 ของจำนวนเบี้ยประกันภัยที่ได้รับในรอบระยะเวลาบัญชี หลังจากหักเบี้ยประกันภัยซึ่งเอาประกันออกแล้ว

ในกรณีที่ใช้เงินตามจำนวนซึ่งเอาประกันภัยสำหรับกรมธรรม์ประกันชีวิตรายใด ไม่ว่าเต็มจำนวนหรือบางส่วนเงินที่ใช้ไปเฉพาะส่วนที่ไม่เกินเงินสำรอง ความวรรคก่อน สำหรับกรมธรรม์ประกันชีวิตรายนั้น จะถือเป็นรายจ่ายไม่ได้

ในกรณีเลิกสัญญาตามกรมธรรม์ประกันชีวิตรายใด ให้เงินสำรอง ความวรรคแรกจำนวนที่มีอยู่สำหรับกรมธรรม์ประกันชีวิตรายนั้นกลับมารวมคำนวณเป็นรายได้ ในรอบระยะเวลาบัญชีที่เลิกสัญญา

ข) เงินสำรองจากเบี้ยประกันภัยเพื่อสมทบทุนประกันภัยอื่นที่กั้นไว้ก่อน คำนวณกำไร เฉพาะส่วนที่ไม่เกินร้อยละ 40 ของจำนวนเบี้ยประกันภัยที่ได้รับในรอบระยะเวลาบัญชีหลังจากหักเบี้ยประกันภัยซึ่งเอาประกันภัยออกแล้วและเงินสำรองที่กั้นไว้จะ

ทองถือเป็นรายได้ในการคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีในรอบระยะเวลาบัญชีปีถัดไป

กรณีประกันชีวิต การคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีของกิจการประกันชีวิต กฎหมายยอมให้ตั้งสำรองจากเบี้ยประกันภัยที่ไ้รับในรอบระยะเวลาบัญชี เพื่อสมทบทุนประกันชีวิตที่กั้นไว้ก่อนการคำนวณกำไรได้ไม่เกินร้อยละ 65 คือจะตั้งสำรองไว้ต่ำกว่าก็ได้ แต่ถ้ตั้งสูงเกินกว่าร้อยละ 65 ส่วนที่เกินจะถือเป็นรายจ่ายไม่ได้ เบี้ยประกันชีวิตที่ไ้รับหมายถึงจำนวนที่หักเบี้ยประกันออกแล้ว แต่ถ้ในรอบระยะเวลาบัญชีกิจการจำเป็นต้องจ่ายเงินตามจำนวนที่เอาประกันสำหรับกรมธรรม์ประกันชีวิตรายใด ไม่ว่าเต็มจำนวนหรือบางส่วน จะต้องนำไปหักจากยอดสำรองสำหรับกรมธรรม์ประกันชีวิตรายนั้นก่อน ถ้เงินสำรองที่กั้นไว้สำหรับกรมธรรม์ประกันชีวิตรายนั้นไม่พอจึงจะนำมาถือเป็นรายจ่ายได้เฉพาะส่วนที่ไม่พอนั้น ซึ่งมีผลเท่ากับว่าถ้สัญญากรมธรรม์ประกันชีวิตจะคงมีการชดใช้เงินให้ตามกรมธรรม์ ก็ต้องคำนวณหักจากยอดสำรองเสียก่อน ส่วนที่คงชดใช้ใหญ่เอาประกันส่วนที่เกินกว่ายอดเงินสำรองไว้สำหรับกรมธรรม์รายนั้นจึงจะนำมาถือเป็นรายจ่ายได้

อย่างไรก็ดี เมื่อกรมธรรม์ประกันชีวิตสิ้นสุดลงโดยการเลิกกรมธรรม์ เงินสำรองที่กั้นไว้สำหรับกรมธรรม์รายที่เลิกจะต้องโอนกลับไปเป็นรายได้ในรอบระยะเวลาบัญชีที่เลิกกรมธรรม์รายนั้น ส่วนการที่คงชดใช้ใหญ่เอาประกันชีวิตหากมี ก็ยอมถือเป็นรายจ่ายได้

กรณีประกันภัยอย่างอื่น กฎหมายยอมให้ตั้งสำรองได้เช่นเดียวกับกรณีประกันชีวิต แต่กำหนดอัตราไว้ให้ตั้งได้ไม่เกินร้อยละ 40 ของจำนวนเบี้ยประกันภัยที่ไ้รับในรอบระยะเวลาบัญชีหลังจากหักเบี้ยประกันออกแล้ว มีข้อคิดแตกต่างจากกรณีประกันชีวิตคือกฎหมายกำหนดให้ยกยอดเงินสำรองที่กั้นไว้แต่ละปีตั้งกล่าวไปเป็นรายได้ของรอบระยะเวลาบัญชีถัดไป เหตุที่กฎหมายกำหนดเช่นนี้เพราะการประกันภัยอย่างอื่นไม่เหมือนกับประกันชีวิตในข้อที่ว่าเบี้ยประกันภัยที่ไ้รับนั้นเป็นการเสร็จเด็ดขาด หากไม่มีภัยเกิดขึ้นบริษัทประกันภัยยอมไ้รับเป็นรายได้ทั้งหมด ถ้มีภัยเกิดขึ้นจึงต้องชดใช้ให้ ส่วนการประกันชีวิตเมื่อครบกำหนดตามกรมธรรม์ บริษัทประกันชีวิตยังจะต้องชำระคืนให้แก่เอาประกัน (เว้นแต่จะประกันอุบัติเหตุอย่างเดี่ยว) บางกรณีอาจต้องให้เงิน

ปันผลและคอกเบี้ยอีกด้วย (1)

1.1.2 เงินกองทุน (FUND) เงินกองทุนหมายถึงเงินที่กั้นไว้ เพื่อทำประโยชน์อย่างใดอย่างหนึ่ง โดยเฉพาะอันไม่เกี่ยวกับการประกอบกิจการของบริษัท หรือ ห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลโดยตรง เหตุที่ประมวลรัษฎากรไม่ยอมให้ถือเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิ เนื่องจากเงินกองทุนมิได้มีการจ่ายออกไปจริงแลยังคง เป็นของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลอยู่ (2)

อย่างไรก็ตาม เงินกองทุนที่มีเงินกองทุนนี้ ประมวลรัษฎากรยอมให้หัก เป็นรายจ่ายได้ คือ กองทุนสำรองเลี้ยงชีพ (Providence fund) และต้องเป็นกองทุนสำรองเลี้ยงชีพ ซึ่งบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่กระทำการในประเทศไทย ใช้จ่ายสมทบและจักสรรไว้เพื่อประโยชน์แก่ลูกจ้างโดยเฉพาะ เงินกองทุนสำรองเลี้ยงชีพนี้ให้หักเป็นค่าใช้จ่ายในรอบระยะเวลาบัญชีที่จ่ายแก่ลูกจ้างโดยเด็ดขาด ในจำนวนที่ไม่เกินร้อยละ 10 ของเงินเดือนทั้งหมดของผู้รับ ซึ่งบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลนั้นถือเป็นหลัก - ค่ารวมเงินสมทบกองทุนสำรองเลี้ยงชีพ

การตั้งสำรองเงินกองทุนให้แก่พนักงานลูกจ้างของบริษัท หรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ซึ่งตามปกติจะถือเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีไม่ได้ เว้นแต่เงินกองทุน ที่ตั้งขึ้นนั้น เป็นเงินกองทุนสำรองเลี้ยงชีพซึ่งบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลจัดตั้งขึ้นและจ่ายสมทบให้แก่พนักงาน ลูกจ้างโดยเด็ดขาดแล้วเท่านั้น จึงจะถือเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีได้ หากยังมีใช้จ่ายให้แก่ลูกจ้างโดยเด็ดขาด บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล จะนำเงินสำรองกองทุนดังกล่าวถือเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิไม่ได้

(1) ไพจิตร โรจนวานิช, ภาษีสรรพากร, หน้า 188

(2) สุเกตุ อภิชาติบุตร, คำอธิบายประมวลรัษฎากรว่าด้วยภาษีเงินได้บริษัท และ ห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล (พระนคร : โรงพิมพ์อักษรสัมพันธ์, 2513), หน้า 88 - 89

ตัวอย่าง

บริษัทเรียกเก็บเงินจากลูกจ้างในอัตราร้อยละ 5 ของเงินเดือนลูกจ้างได้รับแต่ละเดือนโดยบริษัทมีความผูกพันว่า จะต้องจ่ายค่าชดเชยให้ในอัตราร้อยละ 8 ของเงินเดือนบริษัทเรียกเก็บไว้ เงินต้นและดอกเบี้ยดังกล่าว บริษัทจะจ่ายให้แก่ลูกจ้างเมื่อออกจากงานไม่ว่าด้วยเหตุใดก็ตามและในกรณีที่ลูกจ้างทำความเสียหายแก่บริษัท มีสิทธินำเงินจำนวนนั้นมาหักชดเชยค่าเสียหายได้ จึงมีปัญหาค่าชดเชยที่บริษัทจ่ายในกรณีดังกล่าวนี้ จะนำมาหักเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิได้หรือไม่

ปัญหาในเรื่องนี้ได้มีการวินิจฉัยว่า การที่บริษัทเรียกเก็บเงินและจ่ายดอกเบี้ยดังกล่าวเข้าลักษณะเป็นเงินกองทุนสำรองเลี้ยงชีพ เพราะเป็นการเก็บเพื่อสะสมไว้ให้ลูกจ้างเมื่อออกจากงานตามระเบียบของบริษัท และดอกเบี้ยที่จ่ายลงไว้ในเรื่องกองทุนสำรองเลี้ยงชีพ ทั้งหมดด้วย ดังนั้น การที่บริษัทยังมีค่าชดเชยให้ลูกจ้างโดยเด็ดขาด จึงถือเป็นรายจ่ายไม่ได้ (1)

การกำหนดเงื่อนไขว่าเงินกองทุนและดอกเบี้ยเงินกองทุนในส่วนที่บริษัทจ่ายสมทบให้แกลูกจ้างนั้น ลูกจ้างยังไม่มีสิทธิในเงินนั้นจนกว่าจะทำงานครบกำหนดเวลาตามเงื่อนไขเวลาที่วางไว้แล้วนั้นหรือถ้าลูกจ้างคนใดทำความผิด ก็ไม่มีสิทธิได้รับเงินกองทุนและดอกเบี้ยเงินกองทุนส่วนที่บริษัทจ่ายสมทบให้เช่นนั้นเลย เช่นนี้ ย่อมถือได้ว่า เงินกองทุนและดอกเบี้ยเงินกองทุนนั้นยังไม่มีจ่ายให้แกลูกจ้าง โดยเด็ดขาด เพราะยังมีโอกาสกลับคืนเป็นของบริษัทได้อีก จะถือเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีได้เฉพาะเมื่อได้มีการจ่ายเงินจริงให้แกลูกจ้างโดยเด็ดขาดในปีที่ลูกจ้างออกจากงานหรือตามเงื่อนไขหรือเงื่อนไขเวลาที่บริษัทได้กำหนดไว้โดยชัดแจ้งเท่านั้น

(1) อารมณ์ นารถกติก, ปัญหาภาษีเงินได้นิติบุคคลในส่วนที่เกี่ยวข้องกับรายได้

1.1.3 รายจ่ายอันมีลักษณะเป็นการส่วนตัว การให้โดยเสนหา หรือการกุศล เว้นแต่การกุศลสาธารณะในส่วนที่ไม่เกินร้อยละ 1 ของกำไรสุทธิ

รายจ่ายอันมีลักษณะเป็นการส่วนตัว หมายถึงรายจ่ายที่ไม่ใช่จ่ายเพื่อกิจการของบริษัท ฯ แต่จ่ายไปเพื่อประโยชน์ส่วนตัวของกรรมการ ผู้ถือหุ้นหรือผู้จัดการ เช่น บริษัทจ่ายเงินเป็นค่าเลี้ยงดูวันเกิดของผู้จัดการหรือประธานกรรมการ เป็นต้น

การให้โดยเสนหา คือ การให้โดยไม่มีค่าตอบแทนจะถือเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีไม่ได้ เช่นเดียวกับรายจ่ายอันมีลักษณะเป็นการส่วนตัว

รายจ่ายอันมีลักษณะเป็นการกุศลสาธารณะ นั้น หมายถึงรายจ่ายการกุศลที่เป็นประโยชน์แก่ประชาชนทั่วไป

ตัวอย่าง

ก) บริษัทประกอบกิจการขายรถยนต์โดยมีวิศวกรรถยนต์เพื่อใช้ในกิจการแพทย์ - หลวง ดังนี้ ถือเป็นรายจ่ายอันมีลักษณะเป็นการกุศลสาธารณะ บริษัทหักเป็นรายจ่ายได้ในส่วนที่ไม่เกินร้อยละ 1 ของกำไรสุทธิ (1) ส่วนที่เกินกว่าร้อยละ 1 ของกำไรสุทธิถือเป็นรายจ่ายไม่ได้จึงต้องนำไปรวมเป็นเงินได้เพื่อกำหนดกำไรสุทธิต่อไป

ข) ในกรณีที่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลบริจาคเงินให้แก่ กอ.รมน. เพื่อสนับสนุนโครงการอาสาพัฒนาตนเอง ไม่ได้ว่าเป็นการบริจาคเพื่อการกุศลสาธารณะ จึงนำเงินบริจาคมารับเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรหรือขาดทุนสุทธิ ไม่ได้เพราะเป็นหน่วยงานเกี่ยวกับการรักษาความมั่นคงของชาติ ไม่เข้าลักษณะเป็นการกุศลสาธารณะ (2)

(1) หนังสือกรมสรรพากร ที่ กค.0804/11050 ลงวันที่ 2 กรกฎาคม 2519

(2) หนังสือกรมสรรพากร ที่ กค.0804/2873 ลงวันที่ 20 กุมภาพันธ์ 2523

1.1.4 การรับรองหรือค่าบริการ

การรับรองหรือค่าบริการ เป็นรายจ่ายตามปกติของการประกอบกิจการของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลโดยทั่วไป แต่การรับรองหรือค่าบริการที่จะหักเป็นรายจ่ายได้ต้องเป็นไปตามหลักเกณฑ์ที่กำหนดโดยกฎกระทรวงซึ่งรัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลังโดยอาศัยอำนาจตามมาตรา 4 แห่งประมวลรัษฎากรที่ออกกฎกระทรวง ฉบับที่ 143 ลงวันที่ 5 กันยายน พ.ศ. 2522 แก้ไขเพิ่มเติมโดยกฎกระทรวงฉบับที่ 150 ลงวันที่ 5 กันยายน พ.ศ. 2522 กำหนดหลักเกณฑ์ไว้ดังนี้

ข้อ 1. การรับรองหรือค่าบริการที่จะถือเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิได้ต้องเป็นไปตามหลักเกณฑ์ที่กำหนดในข้อ 2 ข้อ 3 ข้อ 4 และข้อ 5

ข้อ 2. การรับรองหรือการบริกาะนั้น ต้องเป็นการรับรองหรือการบริการอันจำเป็นตามธรรมเนียมประเพณีทางธุรกิจทั่วไป และบุคคลซึ่งได้รับการรับรองหรือรับบริการต้องมีหลักฐานของ บริษัท หรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล เว้นแต่ลูกจ้างดังกล่าวจะมีหน้าที่เข้าร่วมในการรับรองหรือการบริการนั้นด้วย

ข้อ 3. การรับรองหรือค่าบริการ ต้อง

(1) เป็นค่าใช้จ่ายอันเกี่ยวเนื่องโดยตรงกับการรับรองหรือการบริการที่จะอำนวยความสะดวกแก่กิจการ เช่น ค่าที่พัก ค่าอาหาร ค่าเครื่องพิมพ์ ค่าคอมพิวเตอร์ ค่าใช้จ่ายเกี่ยวกับการกีฬา เป็นต้น หรือ

(2) เป็นค่าสิ่งของที่ให้แก่บุคคลซึ่งได้รับการรับรองหรือรับบริการ ไม่เกินคนละ 500 บาท ในแต่ละคราวที่มีการรับรองหรือการบริการ

ข้อ 4. จำนวนเงินการรับรองและค่าบริการให้นำมาหักเป็นรายจ่ายได้เท่ากับจำนวนที่ต้องจ่าย แต่รวมกันต้องไม่เกินร้อยละของจำนวนเงินยอดขายสุทธิหรือยอดขายที่คองนำมารวมคำนวณกำไรสุทธิก่อนหักรายจ่ายใดในรอบระยะเวลาบัญชีหรือของจำนวนเงินทุนที่ได้รับชำระแล้วถึงวันสุดท้าย ของรอบระยะเวลาบัญชี แล้วแต่อย่างใดจะมากกว่ากัน

- (1) ร้อยละ 2.0 สำหรับจำนวนเงินไม่เกินห้าล้านบาท
- (2) ร้อยละ 1.0 สำหรับจำนวนเงินส่วนที่เกินห้าล้านบาท แต่ไม่เกินยี่สิบล้านบาท
- (3) ร้อยละ 0.5 สำหรับจำนวนเงินที่เกินยี่สิบล้านบาท แต่ไม่เกินห้าสิบล้านบาท
- (4) ร้อยละ 0.3 สำหรับจำนวนเงินส่วนที่เกินห้าสิบล้านบาท

ข้อ 5. การรับรองหรือการประกัน ต้องมีกรรมการหรือผู้เป็นหุ้นส่วนหรือผู้จัดการ หรือผู้ได้รับมอบหมายจากบุคคลดังกล่าวเป็นผู้อนุมัติหรือส่งจ่ายการรับรองหรือการบริการนั้นและต้องมีใบรับหรือหลักฐานของผู้รับเงินสำหรับเงินที่จ่ายเป็นการรับรอง หรือเป็นค่าบริการ เว้นแต่ในกรณีที่มีเงินไม่เพียงพอที่จะออกใบรับตามประมวลรัษฎากร

1.1.5 **รายจ่ายอันมีลักษณะเป็นการลงทุน หรือรายจ่ายในการก่อเติมเปลี่ยนแปลง ขยายออก หรือทำให้ดีขึ้นซึ่งทรัพย์สิน แต่ไม่ใช่เป็นการซ่อมแซมในท้องถิ่นเดิม**

รายจ่ายอันมีลักษณะเป็นการลงทุน ตามหลักวิชาการบัญชี หมายถึง รายจ่ายที่ก่อประโยชน์แก่การดำเนินงานกิจการ ของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลเป็นระยะเวลานานเกินกว่าหนึ่งรอบระยะเวลาบัญชี รายจ่ายดังกล่าวนี้ เมื่อจ่ายไปก็ทรัพย์สินสิ่งใดเข้ามามีบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลก็นำลงบัญชี เป็นทรัพย์สินของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลนั้น ซึ่งตามประมวลรัษฎากรยอมให้หักเป็นค่าเสื่อมหรือค่าเสื่อมราคาตามรอบระยะเวลาบัญชี มาตรา 65 ตรี (5) แห่งประมวลรัษฎากร จึงห้ามมิให้ถือเป็นรายจ่าย เช่น รายจ่ายเพื่อให้ได้มาซึ่งที่ดิน ก่อ โรงเรียน เครื่องจักร เป็นต้น (1) รายจ่าย

(1) สุเกตุ อภิชาตบุตร , คำอธิบายประมวลรัษฎากร ภาควิชาภาษีเงินได้บริษัทและห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล , หน้า ๗๕

อันมีลักษณะเป็นการลงทุนนั้นมีชื่อหมายถึงรายจ่ายที่บริษัทได้รับประโยชน์จากการจ่ายเท่านั้น แต่กองเป็นรายจ่ายที่บังเกิดเป็นทุนรอนของบริษัทขึ้นมา ลักษณะที่จะเป็นทุนรอนของบริษัทก็คือ เป็นทรัพย์สินของบริษัท

ส่วนรายจ่ายในการต่อเติม เปลี่ยนแปลง ขยายออก หรือทำให้ดีขึ้นซึ่งทรัพย์สินเหมือนกับรายจ่ายอันมีลักษณะเป็นการลงทุน กล่าวคือการต่อเติม เปลี่ยนแปลง ขยายออกหรือทำให้ดีขึ้นซึ่งทรัพย์สินนั้นทำให้บริษัท ๓ เสียเงินลงไปก็จริง แต่ทรัพย์สินนั้นก็สูงขึ้นตามเงินที่เสียไป เช่น บริษัท ๓ มีคอกเป็นที่ทำงาน คอกกับแถบจึงต่อออกไปอีก จะเห็นได้ว่าคอกนี้มีราคาสูงขึ้น เทากับจำนวนเงินที่บริษัทได้ใช้ไปในการต่อเติม ฉะนั้น จึงไม่ถือเป็นรายจ่าย

อย่างไรก็ตามกฎหมายยอมให้ถือว่า การซ่อมแซมให้คงสภาพเดิมเป็นรายจ่าย ทั้งนี้ เพราะไม่ทำให้ทรัพย์สินเพิ่มราคาค่าขึ้น คำว่า "ซ่อมแซม" หมายถึงการทำให้ทรัพย์สินที่ชำรุดทรุดโทรมไปโดยสภาพให้กลับใช้ได้อีก (1)

ตัวอย่าง

ก) บริษัทจ่ายเงินค่าขนย้ายสถานีรถไฟ ก่อสร้างสะพาน และทำเทียมเรือสาธารณะ และจ่ายเงินค่าปรับปรุงถนน อีก 3 สาย ซึ่งประชาชนอื่น ๆ สามารถใช้สอยได้ - รายจ่ายดังกล่าวนี้ถือเป็นรายจ่ายได้ ไม่เข้าลักษณะรายจ่ายอันมีลักษณะเป็นการลงทุนตามมาตรา 65 ตรี (5) แห่งประมวลรัษฎากร เพราะรายจ่ายอันมีลักษณะเป็นการลงทุนนั้นหมายถึงรายจ่ายที่บังเกิดเป็นทุนรอนของบริษัทขึ้นมา ลักษณะนี้จะเป็ทุนรอนของบริษัทขึ้นมา ก็คือเป็นทรัพย์สินของบริษัท (2)

(1) กาญจนา นิยมานเหมินทร์. "เอกสารคำบรรยาย กฎหมายภาษีอากร"

(กรุงเทพฯ นคร : คณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย น.ป.ป.,)

(2) คำพิพากษาฎีกาที่ 949/2509 ระหว่าง บริษัทปูนซีเมนต์ไทย จำกัด

ข) บริษัทเขาซื้อรถยนต์มาใช้ในกิจการของบริษัท รถยนต์เป็นทรัพย์สินที่บริษัทสามารถใช้งานหรือได้รับประโยชน์ในทรัพย์สินเกินกว่าที่รวบรวมระยะเวลาบัญชี ถ้าเขาซื้อรถยนต์ จึงเป็นรายจ่ายอันมีลักษณะเป็นการลงทุน ถือเป็นรายจ่ายไม่ได้ แต่หักค่าสึกหรอได้ในอัตราไม่เกิน ร้อยละ 20 ของมูลค่าต้นทุน และมูลค่าต้นทุน คือ ราคาเขาซื้อของทรัพย์สินไม่ใช่ค่าเขาซื้อที่ส่งชำระแต่ละปี (1)

1.1.6 ภาษีเงินได้ของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล

เหตุผลที่กฎหมายไม่ให้ถือว่าภาษีเงินได้ของบริษัทเป็นรายจ่าย เนื่องจากการจัดเก็บภาษีเงินได้ในนิติบุคคลนั้น จำนวนภาษีจากกำไรสุทธิ ถ้ายอมให้หักเป็นรายจ่ายได้ เงินที่เหลืออยู่จะไม่ใช้กำไรสุทธิ

ภาษีเงินได้ของบริษัทถือเป็นรายจ่ายไม่ได้หมายถึงภาษีเงินได้ของบริษัทที่บริษัทมีหน้าที่เสียตามประมวลรัษฎากรเท่านั้น ไม่รวมถึงรายจ่ายค่าภาษีเงินได้ที่สาขาของบริษัทต้องเสีย ตามกฎหมายของต่างประเทศ ดังนั้น ในกรณีที่บริษัทไทยมีสาขาอยู่ในต่างประเทศ เมื่อสาขามีกำไร และเสียภาษีเงินได้ให้แก่รัฐบาลต่างประเทศที่สาขาค้างอยู่ ภาษีเงินได้ที่เสียไปดังกล่าวนี้ บริษัทถือเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิของบริษัทได้

ตัวอย่าง

ก) ในกรณีที่บริษัทส่งเงินได้พึงประเมินไปให้บริษัทต่างประเทศ ซึ่งบริษัทผู้ส่งมีหน้าที่ต้องหักภาษีไว้ ณ ที่จ่าย ตามมาตรา 70 แต่บริษัทไม่หักหรือหักไว้ไม่ครบ บริษัทจะต้องรวมรับผิดชอบบริษัทต่างประเทศนั้นโดยอนุโลม ตามมาตรา 54 ดังนี้ ถือได้ว่าเป็นภาษีที่บริษัทมีหน้าที่และความรับผิดชอบเป็นอีกส่วนหนึ่งค้างหากจากที่บริษัทได้มีอยู่แล้วตามปกติ และเมื่อภาษีที่บริษัทจะต้องมีหน้าที่ และความรับผิดชอบชำระส่วนนี้ เป็นภาษีเงินได้ของบริษัท ตามประมวลรัษฎากรแล้ว บริษัทจะนำมาหักเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิไม่ได้ (2)

(1) อารมณ์ นารอดคิด, ปัญหาภาษีเงินได้ในนิติบุคคลในส่วนที่เกี่ยวข้องกับรายได้ รายจ่าย,

ข) ในกรณีที่บริษัทสัญญาว่าจะออกภาษีเงินได้ให้พนักงานของบริษัท จึงมีภาษีเงินได้ของบริษัทที่ต้องรับผิดชอบหรือมีหน้าที่ตามกฎหมายต้องเสีย จึงถือเป็นรายจ่ายได้ (1)

ค) ในกรณีที่บริษัทต้องเสียเงินเพิ่มภาษีเงินได้นิติบุคคลตามที่บัญญัติไว้ในมาตรา 22 มาตรา 26 และมาตรา 27 นั้น มีปัญหาว่า บริษัทจะถือรายจ่ายค่าเงินเพิ่มภาษีกังกล่าวเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิได้หรือไม่

ปัญหาในเรื่องนี้ ได้มีการวินิจฉัยว่า บริษัทจะนำเงินเพิ่มกังกล่าวมาหักเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิไม่ได้ ต้องห้ามตามมาตรา 65 ตรี (6) เพราะถือว่าเงินเพิ่มกังกล่าวเป็นภาษีเงินได้นิติบุคคลด้วย (2)

1-1.7 การถอนเงินโดยปราศจากคาคอแบแทนของผู้เป็นหุ้นส่วนในห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล

กฎหมายห้ามมิให้ถอนเงินโดยปราศจากคาคอแบแทนของผู้เป็นหุ้นส่วนในห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลเป็นรายจ่าย กรณีตามมาตราที่กำหนดไว้สำหรับห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลเท่านั้น เพราะสำหรับบริษัทจำกัดผู้ถอนเงินไม่ได้อยู่เอง ตัวอย่างหุ้นส่วนในห้างหุ้นส่วนถอนเงินของห้างหุ้นส่วนไปใช้ส่วนตัว เงินนั้นแม้ทางหุ้นส่วนได้จ่ายไปจริง ๆ แต่จะถือเป็นรายจ่ายเพื่อประโยชน์ในการเก็บภาษีมิได้เพราะถ้าถือว่าเป็นรายจ่ายจะทำให้กำไรสุทธิลดลง ซึ่งจะทำให้เก็บภาษีได้น้อยลง และจะเป็นวิธีหนึ่งที่ทำให้ห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลหลีกเลี่ยงภาษีเงินได้ กล่าวคือ แทนที่จะจ่ายเป็นเงินส่วนแบ่งกำไร ถอนออกมาเป็นหุ้นส่วนถอนเงินแทน

(1) หนังสือกรมสรรพากรที่ กค.0804/13174 ลงวันที่ 6 กรกฎาคม 2522

(2) อรรถวิษ นารถกิลก, ปัญหาภาษีเงินได้นิติบุคคลในส่วนที่เกี่ยวข้องกับรายจ่าย

1.1.8 เงินเคื่อนของผู้ถือหุ้นหรือผู้เป็นหุ้นส่วนเฉพาะที่จ่ายเกินสมควร

พระราชบัญญัติมาตรา 65 ทวิ (10) แห่งประมวลรัษฎากร ห้ามมิให้ถือเป็นรายจ่าย คั้งกล่าวนี้ไว้บังคับเฉพาะการจ่ายเงินเคื่อนแก่ผู้ถือหุ้นหรือผู้เป็นหุ้นส่วน ซึ่งเป็นผู้จ้างของบริษัทหรือทางหุ้นส่วนเท่านั้นไม่รวมถึงพนักงานอื่นของบริษัท และกฎหมายมิได้ห้ามมิให้ บริษัทจ่ายเงินเคื่อนแก่ผู้ถือหุ้นหรือผู้เป็นหุ้นส่วน เพียงแต่ส่วนที่เกินสมควร ซึ่งบริษัทจ่ายไปนั้น บริษัทจะนำมาจองบัญชีเป็นรายจ่ายไม่ได้

ความหมายของคำว่า "จ่ายเกินสมควร" คือจ่ายเกินกว่าบริการที่ผู้ถือหุ้นหรือผู้เป็นหุ้นส่วนทำงานให้แก่บริษัท ๆ ทั้งนี้โดยเปรียบเทียบว่า ถ้าบริษัท ๆ จะจ้างบุคคลอื่นโดยปกติจะทองจ่ายเงินเคื่อนสำหรับบริการนั้นเท่าใด

1.1.9 รายจ่ายซึ่งกำหนดขึ้นเองโดยไม่มีกรจ่ายจริงหรือรายจ่ายซึ่งควร ได้จ่าย ในรอบระยะเวลาบัญชีนั้น เว้นแต่ในกรณีที่ไม่สามารถจะลงจ่ายในรอบระยะเวลา บัญชีใด ก็อาจลงจ่ายในรอบระยะเวลาบัญชีถัดไปได้

รายจ่ายซึ่งกำหนดขึ้นเองโดยไม่มีกรจ่ายจริง หมายถึงกรณีที่มีบริษัทไม่ได้จ่ายเงินออกไปจริง ๆ แต่ได้กำหนดขึ้นเอง เช่น บริษัทที่มีโรงงานทำการซ่อมแซมรถยนต์ของตนเองได้ แต่บริษัท ๆ คิดว่าถ้าจะเอารถยนต์ไปซ่อมแซมที่อื่นจะเสียค่าซ่อมแซม 2,000 บาท บริษัท ๆ จะลงเป็นรายจ่าย 2,000 บาท ไม่ได้ เพราะเป็นรายจ่ายที่กำหนดขึ้นเอง

รายจ่ายซึ่งควรจะได้จ่ายในรอบระยะเวลาบัญชีนั้น ไม่ได้ถือเป็นรายจ่ายหนึ่งเพื่อให้เกิดกำไรสุทธิจริง ๆ เงินที่ควรจ่ายในรอบระยะเวลาบัญชีใดให้เป็นรายจ่ายของรอบระยะเวลาบัญชีนั้น ถ้าจ่ายผิดระยะเวลาบัญชีไม่ได้ถือเป็นรายจ่าย การกำหนดไว้เช่นนั้น

อย่างไรก็ตามได้กำหนดข้อยกเว้นไว้ว่า ในกรณีที่ไม่สามารถจะลงจ่ายในรอบระยะเวลาบัญชีที่ถัดไปได้ ซึ่งเป็นข้อยกเว้นที่ให้ความเป็นธรรมแก่บริษัท ๆ เพราะจะมีกรณีที่มีบริษัททราบว่ามีการจ่าย แต่ไม่สามารถจะทราบจำนวนค่าไรจ่ายในรอบระยะเวลาบัญชีนั้นได้

ตัวอย่าง

ก) บริษัทซัมมิต อินดัสเทรียล จำกัด (ปานามา) จัดทะเบียนในประเทศไทย
 มา ประกอบกิจการในประเทศไทยโดยมีวัตถุประสงค์ในการผลิตและจำหน่ายน้ำมันเชื้อ -
 เพลิงทุกชนิด บริษัทไม่ได้นำรายรับจากการจำหน่ายน้ำมันให้ คือ เอฟ เอส ซี (Defense
 Fuel Suttly Center) ไปรวมคำนวณรายรับเพื่อเสียภาษีการ
 ค้าประจำเดือนเพราะเห็นว่า เอฟ เอส ซี เป็นส่วนหนึ่งของจัสแมก จึงเห็นว่าบริษัท
 เป็นบริษัทต่างประเทศที่ได้เข้ามาปฏิบัติงานในประเทศไทยด้วยเงินช่วยเหลือของสหรัฐ -
 อเมริกา ตามโครงการช่วยเหลือจัสแมก เงินที่รัฐบาลอเมริกันจ่ายช่วยเหลือในการนี้เป็น
 เงินภาษีอากรที่เรียกเก็บจากรัฐอเมริกัน แต่นำมาช่วยเหลือประเทศไทย ตามสัญญาว่า
 ด้ยความร่วมมือทางเศรษฐกิจหรือเทคนิค ระหว่างรัฐบาลไทยกับสหรัฐอเมริกา ใ้รับยก
 เว้นภาษีอากรตามมาตรา 3 แห่งพระราชกฤษฎีกา ออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่า
 ด้ยการยกเว้นรัษฎากร (ฉบับที่ 9) พ.ศ. 2499 เจ้าพนักงานประเมินจึงทำการประเมิน
 เรียกเก็บภาษีการค้า เงินเพิ่ม เบี้ยปรับ ภาษีบำรุงเทศบาล บริษัทไม่ชำระ และอุทธรณ์
 ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ โดยอ้างว่าได้รับยกเว้นไม่ต้องเสียภาษีตามเหตุผลดัง -
 กล่าว คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์วินิจฉัยยกอุทธรณ์ บริษัทจึงนำคดีสู่ศาลชั้นอุทธรณ์
 ศาลชั้นอุทธรณ์ วินิจฉัยว่า

"—โจทก์เป็นบริษัทจดทะเบียนในต่างประเทศ เข้ามาประกอบการค้าในประ-
 เทศไทย ทำการผลิตและจำหน่ายน้ำมันเชื้อเพลิงโดยเขาโรงกลั่นน้ำมันจากกระทรวงกลา
 โหมทำการผลิตน้ำมันจำหน่ายเท่านั้น จึงถือไม่ได้ว่าโจทก์เข้ามาปฏิบัติงานก่อสร้างหรืองาน
 อื่น ๆ ในประเทศไทยด้วยเงินช่วยเหลือของสหรัฐอเมริกาตามโครงการช่วยเหลือ ICA
 และ Jusmag ดังที่ปรากฏในหมายเหตุท้ายพระราชกฤษฎีกานั้น ฉะนั้น โจทก์จึงหาใช่
 บุคคลตามข้อผูกพันที่ประเทศไทยมีอยู่ตามสัญญาว่าด้ยความร่วมมือทางเศรษฐกิจหรือทาง
 เทคนิคระหว่างรัฐบาลไทย และรัฐบาลต่างประเทศอื่นจะ ได้รับยกเว้นภาษีอากรตามพระ
 ราชกฤษฎีกาดังกล่าวไม่ ที่โจทก์อ้างเหตุได้รับยกเว้นภาษีอากร เพราะโจทก์ขายน้ำมัน
 ให้ คือ เอฟ เอส ซี ซึ่งเป็นหน่วยงานของจัสแมกนั้น เห็นว่า แม้โจทก์จะขายน้ำมันให้
 คือ เอฟ เอส ซี ซึ่งเป็นหน่วยงานของจัสแมกถึงโจทก์ได้อ้างก็ตาม แต่การที่ทาง คือ เอฟ

เอส ซี หรือ จัสแมก ผู้ซื้อ มีสิทธิไต่ถามบัญชีเป็นสิทธิของผู้ซื้อโดยเฉพาะ หากจะทำ
ให้โจทก์ผู้ประกอบการค้าจำหน่ายน้ำมันจะได้รับการยกเว้นภาษีการค้าด้วยไม่ ทั้งนี้โจทก์มีหน้าที่
เสียภาษีการค้าตามมาตรา 78 แห่งประมวลรัษฎากร - -" (1)

จะเห็นว่า ภายจ่ายค่าภาษีการค้า เงินเพิ่ม เบี้ยปรับ และภาษีบำรุงเทศบาลเป็น
รายจ่ายที่เกิดขึ้นในรอบระยะเวลาบัญชีอื่น แต่ยังไม่สามารถลงเป็นรายจ่ายได้เนื่องจากอยู่ใน
ระหว่างโต้แย้งกันอยู่ ถือเป็นรายจ่ายที่ไม่สามารถจะลงจ่ายในรอบระยะเวลาบัญชีใด ดังนั้น
จึงถือเป็นรายจ่ายในรอบระยะเวลาบัญชีถัดจากปีที่มีค่าพิพากษาได้

ข) บริษัท ก. เซาท์คีนบริษัท ข. โดยกำหนดค่าเช่าเป็นรายปี ในปี พ.ศ. 2508 ,
2509 บริษัท ก. ไม่ได้ชำระค่าเช่าและมีใบลงรายการในบัญชีรายจ่าย เนื่องจากในปี 2508,
2509 บริษัท ก. ประสงค์จัดการขาดทุนและบริษัท ข. มีใ้ไต่ถามถาม บริษัท ก. นำมาลงรายการ
ในบัญชีจ่ายปี 2510 ทั้งหมด ทั้งนี้ รายจ่ายดังกล่าวเป็นรายจ่ายซึ่งควรจะจ่ายในรอบระยะเวลา
บัญชี ปี 2508, 2509 และมีใ้กรณที่ไม่สามารถจะลงจ่ายในรอบระยะเวลาบัญชีอื่นได้ จึงต้อง
ห้ามตามมาตรา 65 ตรี (9) แห่งประมวลรัษฎากร (2) เนื่องจากระบบบัญชีที่ยอมรับกันทั่วไป
ใช้ระบบบัญชีค้างรับค้างจ่าย ฉะนั้น กรณีนี้ถือว่าบริษัทที่เงินได้ในปี 2508 และ 2509 ดังนั้น
จึงต้องห้ามมิให้นำมาลงบัญชีในปี 2510

1.1.10 ค่าตอบแทนแก่ทรัพย์สิน ซึ่งบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลเป็นเจ้าของและ
ใช้เอง

เหตุที่มาตรา 65 ตรี (10) แห่งประมวลรัษฎากร ห้ามมิให้นำรายจ่ายซึ่งเป็นค่า -
ตอบแทนแก่ทรัพย์สินซึ่งบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลเป็นเจ้าของและใช้เอง เป็นรายจ่ายเนื่อง
จากทรัพย์สินเป็นกรรมสิทธิ์ของผู้ใช้ ผู้ใช้ยอมใจควรจ่ายค่าตอบแทนแก่ทรัพย์สินของตนเอง

(1) คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 2959/2523 รายบริษัท ฆัมมิต อินคัสเทรียล (ปานามา)
จำกัด โจทก์ กรมสรรพากร จำเลย

(2) คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 3137/2523 ระหว่าง บริษัท โรงงานยางมะตอยไทย จำกัด
โจทก์ กรมสรรพากร จำเลย

ตัวอย่าง

ก) บริษัท เอ. จำกัด เป็นบริษัทที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายต่างประเทศ เป็นเจ้าของที่ดินแปลงหนึ่งในประเทศไทย ต่อมาบริษัท เอ. จำกัด ได้มาเปิดสำนักงานสาขาในประเทศไทย โดยขอเช่าที่ดินของตนเองซึ่งเป็นของสำนักงานใหญ่ เพื่อปลูกอาคารสำนักงานของสาขาในประเทศไทย สำนักงานใหญ่ในต่างประเทศคิดค่าเช่าปีละ 240,000 บาท กรณีเช่นนี้ค่าเช่าจำนวน 240,000 บาท ที่บริษัทสาขาในประเทศไทยจ่ายให้บริษัทสำนักงานใหญ่ในต่างประเทศ จะนำมาหักเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิเสียภาษีของบริษัทสาขาในประเทศไทยไม่ได้ เพราะบริษัทสำนักงานใหญ่ในต่างประเทศกับบริษัทสาขาในประเทศไทยถือได้ว่าเป็นนิติบุคคลเดียวกัน การจ่ายค่าเช่าให้ย่อมถือได้ว่าเป็นค่าตอบแทนแก่ทรัพย์สิน ซึ่งบริษัทเป็นเจ้าของเอง (1)

ข) ธนาคารสาขาของธนาคารพาณิชย์ต่างประเทศที่เข้ามาดำเนินกิจการในประเทศไทย เป็นนิติบุคคลเดียวกับธนาคารสำนักงานใหญ่ที่อยู่ต่างประเทศ แม้พระราชบัญญัติการธนาคารพาณิชย์ พ.ศ. 2505 จะบังคับให้สาขาของธนาคารพาณิชย์ต่างประเทศต้องมีทรัพย์สินในประเทศไทย ให้ทางบุคคลต่างหาก ก็เป็นการบังคับไว้เพื่อให้ธนาคารดังกล่าวมีความมั่นคงในการดำเนินกิจการในประเทศไทย หากใครรับรองให้มีสภาพบุคคลเป็นเอกเทศจากสำนักงานใหญ่ไม่ได้

ธนาคารสำนักงานใหญ่ในต่างประเทศหรือสาขาของธนาคารในต่างประเทศ ส่งเงินที่รับฝากจากลูกค้ามาลงทุนในธนาคารสาขาในประเทศไทย เงินนั้นเป็นสิ่งกระทบเมื่อรับฝากจากลูกค้าแล้วก็ยอมเป็นเงินหรือทรัพย์สินของธนาคารสำนักงานใหญ่หรือสาขา ถือได้ว่าสำนักงานใหญ่หรือสาขานั้นเป็นผู้ส่งมาลงทุน แม้สำนักงานใหญ่ หรือสาขาในต่างประเทศมีพันธะผูกพันจะต้องจ่ายดอกเบี้ยแก่ผู้ฝาก ดอกเบี้ยนั้น ก็เป็นรายจ่ายโดยแท้ ของสำนัก

(1) วิโรจน์ เลหาทะพันธุ์, บัญชีภาษีอากร . (กรุงเทพมหานคร : โรงพิมพ์ - อักษรสัมพันธ์, 2521), หน้า 147.

งานใหญ่หรือสาขาในต่างประเทศ มีรายจ่ายโดยตรงของธนาคารสาขาในประเทศไทย การที่ธนาคารสาขาในประเทศไทยส่งดอกเบี้ยไม่ให้สำนักงานใหญ่หรือสาขาในต่างประเทศ จึงเป็นรายจ่ายเพื่อภาระของสำนักงานใหญ่หรือสาขาในต่างประเทศ ถือได้ว่าเป็นรายจ่ายที่กำหนดขึ้นเองโดยไม่มีรายจ่ายจริง และถือได้ว่าเป็นค่าตอบแทนแก่ทรัพย์สินซึ่งบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลเป็นเจ้าของเอง ความมาตรา 65 ทวิ (9) (10) แห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งตามมาตรา 65 ทวิ มีให้ถือเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิ จึงต้องนำไปรวมคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลตามมาตรา 65 ซึ่งถือได้ว่าเป็นจำนวนดังกล่าวเป็นส่วนหนึ่งของกำไร เมื่อธนาคารสาขาในประเทศไทยส่งเงินดังกล่าวออกไปให้สำนักงานใหญ่หรือสาขาในต่างประเทศ ก็เท่ากับเป็นการจำหน่ายเงินกำไรออกไปจากประเทศไทย จึงต้องเสียภาษีเงินได้ตามมาตรา 70 ทวิ อีกส่วนหนึ่งด้วย (1)

แต่กรณีตามข้อเท็จจริงดังกล่าวนี้ ผู้มีความเห็นโต้แย้งว่า (2) สำนักงานใหญ่กับสาขาถือว่าเป็นนิติบุคคลเดียวกัน และในกรณีข้อเท็จจริงตามคำพิพากษานี้ ธนาคารสำนักงานใหญ่ บุคคลที่จะเป็นผู้จ่ายดอกเบี้ยให้แก่ ผู้ฝากเงิน ทั้งนี้เพราะสัญญาฝากทรัพย์ได้เกิดขึ้นระหว่างธนาคารสำนักงานใหญ่กับผู้ฝากเงิน ดังนั้นธนาคารสำนักงานใหญ่จึงเป็นผู้รับผิดชอบชำระดอกเบี้ย แต่อย่างไรก็ตามปัญหาที่จะต้องพิจารณามีอยู่ว่า หากสาขาเป็นผู้ชำระดอกเบี้ย สาขาจะมีสิทธิหักดอกเบี้ยเป็นรายจ่ายได้หรือไม่เพียงใด ซึ่งประเด็นนี้ศาลฎีกาเห็นว่า ดอกเบี้ยดังกล่าวเป็นรายจ่ายซึ่งกำหนดขึ้นเองโดยไม่มีรายจ่ายจริง และถือได้ว่าเป็นค่าตอบแทนแก่ทรัพย์สินซึ่งบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลเป็นเจ้าของเอง ซึ่งจะหักเป็นค่าใช้จ่ายไม่ได้ ตามมาตรา 65 ทวิ (9) และ (10) ตามลำดับ หากท่านผู้อ่านจะกรุณาอ่านย้อนไปถึงเหตุผลของคำพิพากษานี้จากฉบับนี้ตั้งแต่ "แม้ใจทักจะอาจว่าเป็น

(1) คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 2646 - 2649/2516 ธนาคารแห่งอินโดจีน จำกัด โจทก์ กรมสรรพากร กับพวก จำเลย

(2) กาญจนา นิมมานเหมินทร์, "สถานะของดอกเบี้ยที่จ่ายโดยธนาคารสาขาในประเทศไทย" . บทคัดย่อ, (2528) : 197 - 198

เงินเกิดจากคนที่สำนักงานใหญ่ หรือสาขาของธนาคาร ในต่างประเทศรับฝากจากลูกค้าคือ....." เรื่อยไปจนจบ ท่านอาจจะช่วยชาวเราเล่าเล่นต่อไปเกี่ยวกับเหตุผลของคำพิพากษาว่า แมว่า ธนาคารสำนักงานใหญ่ และสาขาคือว่าเป็นนิติบุคคลเดียวกันถือเป็นหนึ่งแต่ในทางปฏิบัติที่มองเห็นธนาคารแบ่งออกเป็นสำนักงานใหญ่ แบ่งเป็นสาขาต่าง ๆ ออกไปและอยู่ในที่ต่าง ๆ กัน ซึ่งทำให้ในทางพิจารณาคล้ายกับว่ามีบุคคลเกี่ยวข้องของอยู่ 3 ฝ่ายคือผู้ฝากทรัพย์ ธนาคารสำนักงานใหญ่ผู้รับฝากทรัพย์ ธนาคารสาขามุ่งยึดถือจากสำนักงานใหญ่ และผลของการพิจารณาปรากฏว่า

1. เนื่องจากสำนักงานใหญ่กับสาขา ถือว่าเป็นนิติบุคคลเดียวกัน ฉะนั้นการกักยืมเงินระหว่างสำนักงานใหญ่และสาขาจึงเกิดขึ้นไม่ได้ เพราะบุคคลยอมกู้เงินของตนเองไม่ได้ เมื่อไม่มีการกักยืมระหว่างกัน การให้ดอกเบี้ยแก่กันก็ย่อมไม่มี หากมีการอ้างว่ามีการให้ดอกเบี้ยแก่กัน ดอกเบี้ยนั้นถือว่าเป็นรายจ่ายที่กำหนดขึ้นเองโดยไม่มีรายจ่ายจริง ตามมาตรา 65 ตรี (9)

2. เมื่อเงินเป็นสังกะษะทรัพย์ การที่สำนักงานใหญ่เอาเงินซึ่งตนเองรับฝากจากบุคคลภายนอกให้ธนาคารสาขาโดยมีดอกเบี้ย ก็เท่ากับเป็นการให้คาครอบแทนแก่ทรัพย์สิ่งซึ่งนิติบุคคลเป็นเจ้าของเองใช้เอง ตามมาตรา 65 ตรี (10)

อันที่จริงหากเราจับให้แน่นอนว่า สำนักงานใหญ่กับสาขาเป็นนิติบุคคลเดียวกันและพิจารณาประกอบการปฏิบัติในทางการค้าปกติของธุรกิจการธนาคาร แล้วจะเห็นภาพออกไปในทางตรงกันข้าม คือ โดยปกติแล้ว ธนาคารสำนักงานใหญ่ยอมจะกำหนดให้สาขาของตนเป็นผู้ชำระดอกเบี้ยสำหรับเงินที่สาขาได้นำไปใช้ในการดำเนินธุรกิจของสาขา โดยให้สำนักงานใหญ่ แลว่าสำนักงานใหญ่จึงจะนำไปชำระหนี้ตามที่ตนผูกพันตามสัญญาอีกทีหนึ่ง จากการจัดการธุรกิจภายในนิติบุคคลดังกล่าวทำให้เห็นได้ชัดว่า เรื่องนี้ที่จริงแล้วก็มีบุคคลเพียง 2 ฝ่ายเท่านั้นเอง ที่เกี่ยวข้อง คือ ธนาคารซึ่งเป็นนิติบุคคล ผู้รับฝากทรัพย์เมื่อเป็นเช่นนี้ หากสาขาเป็นผู้ชำระดอกเบี้ยในส่วนที่สาขาเอาไปใช้ ให้แก่ผู้ฝากทรัพย์ ในฐานะที่สาขาเป็นส่วนหนึ่งของสำนักงานใหญ่ ก็น่าจะให้สาขาหักค่าใช้จ่ายไปเพราะเป็นรายจ่ายเพื่อหากำไรหรือเพื่อกิจการ โดยเฉพาะ สมมติเล่น ๆ ต่อไปอีกว่า ความเห็นทั้ง

สองประการข้างต้นต่างก็ถูกคัดค้านผลของความเห็นจะต่างกันดังนี้

1. ความเห็นของศาลฎีกา

สาขาในประเทศไทยได้รับเงินจากสำนักงานใหญ่	=	1,000 บาท
ดอกเบี้ยที่คิดให้สำนักงานใหญ่	=	100 บาท
ดอกเบี้ยที่หักเป็นรายจ่ายไม่ได้ ฉะนั้นต้องถือเป็นรายได้สาขา	=	100 บาท
เงิน 100 ต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล 40 % ภาษี	=	40 บาท
เมื่อส่งดอกเบี้ย 100 ไปให้สำนักงานใหญ่ ต้องหัก ณ ที่จ่ายไว้ 20%	=	20 บาท
∴ รวมภาษีทั้งสิ้น	=	60 บาท

2. ความเห็นที่ 2

สาขาในประเทศไทยได้รับเงินจากสำนักงานใหญ่	=	1,000 บาท
ดอกเบี้ยที่คิดให้สำนักงานใหญ่	=	100 บาท
ดอกเบี้ยที่หักเป็นรายจ่ายได้ ไม่มีภาษีจะต้องเสีย	=	0 บาท
เมื่อส่งดอกเบี้ย 100 ไปให้สำนักงานใหญ่ต้องหัก ณ ที่จ่ายไว้ 20%	=	20 บาท
∴ ภาษีที่ต้องเสียทั้งสิ้น	=	20 บาท

จากตัวเลขข้างต้นจะเห็นได้ว่า หากธนาคารสาขาในประเทศไทย ไม่อาจหาแหล่งเงินกู้โดยตรงสำหรับตนเองได้ โดยยังคงอาศัยเงินจากสำนักงานใหญ่ หรือให้สำนักงานใหญ่กู้เพื่อตนเอง และศาลฎีกายังคงยืนยันตามความเห็นเดิม นักลงทุนในเมืองไทยคงต้องทำงานตัวเป็นเกลียว เพื่อหาเงินไปชำระให้พอสำหรับดอกเบี้ยซึ่งต่างกันร่อยกว่าเปอร์เซ็นต์เท่านั้นเอง

1.1.11 ดอกเบี้ยที่คิดให้สำหรับเงินทุน เงินสำรองต่าง ๆ หรือเงินกองทุนของตนเอง

บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลจ่ายเงินเป็นค่าดอกเบี้ยชดเชยเงินที่กิจการนำมาใช้เป็นทุนในการดำเนินงานของกิจการ หรือดอกเบี้ยที่จ่ายสำหรับเงินสำรอง หรือเงินกองทุนของบริษัท หรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลเอง ก็ถือเป็นรายจ่ายในการ

คำนวณกำไรสุทธิไม่ได้เช่นกัน

การที่กฎหมายกำหนดเงื่อนไขข้อไว้เพื่อป้องกันมิให้ผู้ถือหุ้นหรือผู้เป็นหุ้นส่วนหรือบริษัททางหุ้นส่วนนิติบุคคลใดในเครือเดียวกันที่ใครรับเงินในลักษณะชดเชยเงินทุนของตนเองในรูปคอกเบี้ยแทนเงินปันผลหรือเงินส่วนแบ่งกำไร โดยเฉพาะบริษัทหรือทางหุ้นส่วนนิติบุคคลที่จดทะเบียนในต่างประเทศ มักจะคิดคอกเบี้ยตอบแทนให้เงินทุนที่นำมาใช้ - จ่ายหมุนเวียนสำหรับกิจการของสาขา ในประเทศไทย ซึ่งถ้าเขาขอทานถามเงื่อนไขข้อนี้ ก็ถือเป็นรายจ่ายไม่ได้

ตัวอย่าง

1) ธนาคารของกงและเชียงไฮ่ แบ็งกิง คอร์ปอเรชั่น เป็นบริษัทจำกัดตามกฎหมายอังกฤษ มีสำนักงานใหญ่อยู่ที่อาณาเขตของกง มีสาขาทั่วโลก รวมทั้งสาขารุง - เทพ สาขารุงเทพา ไคยืมเงินฝากของลูกค้าจากสาขานิวยอร์ก ลอนดอน และสาขาอื่น มาเป็นเงินกองทุนตามพระราชบัญญัติธนาคารพาณิชย์ พ.ศ. 2505 และเป็นเงินทุนหมุนเวียน ไคส่งคอกเบี้ยไปใช้สาขายืม

คอกเบี้ยเงินกู้ที่สาขารุงเทพา ส่งออกไปจากประเทศไทยนั้น เห็นว่าสาขาต่างประเทศและสาขารุงเทพา เป็นนิติบุคคลเดียวกัน เงินที่สาขาต่างประเทศส่งมาใช้เป็นเงินกองทุนและเป็นเงินทุนหมุนเวียนตามท้อง ต้องถือว่าเป็นเงินทุนและเงินสำรองของโจทก์ เพราะพระราชบัญญัติธนาคารพาณิชย์ พ.ศ. 2505 มาตรา 10, 12 ประกอบด้วย มาตรา 6 วรรคสอง มีเจตนารมณ์ให้ธนาคารพาณิชย์มีฐานะมั่นคงปลอดภัยแก่ทรัพย์สินของผู้เป็นลูกค้าหรือผู้คิดคอกทำธุรกิจ ไม่ประสงค์และไม่ไคมีบัญชีให้ธนาคารสาขาที่มีเงินทุน เงินสำรองต่าง ๆ หรือเงินกองทุนของตนเองแยกต่างหากจากสำนักงานใหญ่และสาขาอื่น ๆ และแม้เงินที่ส่งมานั้นจะเคยเป็นเงินฝากของลูกค้าของสาขาต่างประเทศที่มีความผูกพันจะ ต้องจ่ายคอกเบี้ยแก่ผู้ฝาก คอกเบี้ยนั้นโดยแท้เป็นการจ่ายเพื่ออนุภาระของสาขาต่างประเทศเอง มิใช่รายจ่ายโดยตรงของสาขารุงเทพา ถือได้ว่าเป็นรายจ่ายซึ่งกำหนดขึ้นเองโดยไม่มีกรจ่ายจริง และการให้คอกเบี้ยแก่กันเช่นนี้ คือการส่งผลกำไรออกไปให้แก่ตนเองในต่างประเทศ ย่อมเป็นคาคอกแทนแก่ทรัพย์สินซึ่งนิติบุคคลเป็นเจ้าของ

เองและใช้เอง ทั้งเป็นดอกเบี้ยที่คิดให้สำหรับเงินทุน เงินสำรองต่าง ๆ หรือเงินกองทุนของตนเอง ตามที่บัญญัติไว้ในประมวลรัษฎากร มาตรา 65 ตรี (9) (10.) (11) ซึ่งไม่ให้ถือเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิ จึงต้องนำไปรวมคำนวณเพื่อหากำไรสุทธิในการเสียภาษีเงินได้ (1)

2) บริษัทสาขาในประเทศไทยของบริษัทในต่างประเทศ เขาทำกิจการรวมค่างับนิติบุคคลอื่น ผู้ทำกิจการรวมค่าประสงค์จะกู้เงินหรือเช่าทรัพย์สินจากสำนักงานใหญ่ของบริษัทต่างประเทศหรือจากบริษัทสาขาในประเทศไทย ทั้งนี้ ดอกเบี้ยเงินกู้หรือค่าเช่าทรัพย์สินที่กิจการรวมค่าได้จ่ายไปเนื่องจากการประกอบกิจการรวมค่า ถือเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิได้ ไม่ต้องห้ามตามมาตรา 65 ตรี (10) (11) แห่งประมวลรัษฎากร เพราะกิจการรวมค่าเป็นนิติบุคคลต่างหากจากบริษัท หรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลผู้เช่ารวมค่า (2) ทั้งนี้ เพราะกิจการรวมค่างับบริษัทที่เขารวมค่างับได้เป็นนิติบุคคลเดียวกัน

1.1.12 ผลเสียหายอันอาจได้กลับคืนเนื่องจากการประกันหรือสัญญาคุ้มครองภัย ๆ หรือผลขาดทุนสุทธิในรอบระยะเวลาบัญชีก่อน ๆ เว้นแต่ผลขาดทุนสุทธิยกมาไม่เก็บห้าปีก่อนรอบระยะเวลาบัญชีปัจจุบัน

บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลจะนำมาหักเป็นค่าใช้จ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิได้ นั้นจะต้องเป็นผลเสียหายที่เกิดขึ้นตามปกติผลเสียหายในการดำเนินธุรกิจและไม่ได้มีการชดเชยค่าเสียหาย แต่ถาบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลนั้น ให้นำเอาทรัพย์สินใดซึ่งเสียหายไปประกันไว้กับบริษัทรับประกันภัย หรือมีสัญญาคุ้มครองภัยใด ๆ และเมื่อได้รับค่าสินไหมทดแทนจะได้นำเอาค่าสินไหมทดแทนที่ได้รับจากบริษัทประกันภัยหรือสัญญาคุ้มครองภัยใด ๆ มาหักจากยอดค่าเสียหายของทรัพย์สินนั้นเสียก่อน ส่วนที่ยังขาดอยู่จึงจะนำไปหักเป็นค่าใช้จ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิได้ ถาค่าสินไหมทดแทนที่ได้รับมีมากกว่า

(1) คำพิพากษาฎีกาที่ 811/2519

(2) หนังสือกรมสรรพากรที่ กค. 0804/9332 ลงวันที่ 10 พฤษภาคม 2522

ส่วนที่เสียหาย ส่วนที่ไ้รับเกินมานั้นต้องนำมารวมคำนวณเป็นกำไรสุทธิด้วย เพราะเป็นกำไรที่ไ้มาเนื่องจากกิจการของบริษัท

ส่วนหลักเกณฑ์เกี่ยวกับวิธีการคำนวณผลขาดทุนสุทธิยกมาไม่เกิน 5 ปี ก่อนรอบระยะเวลาบัญชีปัจจุบัน ตามแนบมาตรา 65 ทวิ (12) แห่งประมวลรัษฎากร ได้มีการวางทางปฏิบัติไว้ดังนี้

(ก) ผลขาดทุนสุทธิที่จะนำมาหักจากผลกำไรในปีต่อ ๆ มาไ้ขึ้น จะต้องเป็นผลขาดทุนสุทธิ ซึ่งไ้คำนวณตามเงื่อนไขในมาตรา 65 ทวิ และ 65 ทรี แห่งประมวลรัษฎากรแล้ว

(ข) ผลขาดทุนสุทธินั้นจะต้องยกมาไม่เกิน 5 ปี ก่อนรอบระยะเวลาบัญชีปัจจุบัน กล่าวคือ จะต้องเป็นผลขาดทุนสุทธิซึ่งเกิดขึ้นในรอบระยะเวลาบัญชีซึ่งย้อนหลังขึ้นไปไม่เกิน 5 ปี นับจากรอบระยะเวลาบัญชีปัจจุบัน

(ค) ผลขาดทุนสุทธิของรอบระยะเวลาบัญชีใดเกิดขึ้นก่อนต้องนำมากหักจากผลกำไรของรอบระยะเวลาบัญชีแรกที่มีผลกำไรก่อน หากปรากฏว่าเมื่อหักกลบลบกันแล้วยังมีผลขาดทุนสุทธิอยู่ ก็มีสิทธิที่จะนำผลขาดทุนสุทธินั้นไปหักจากผลกำไรในปีก่อน ๆ ไปไ้อีก แต่ทั้งนี้จะต้องไม่เกินห้ารอบระยะเวลาบัญชี โดยไ้ต้องนำไปหักกลบลบกันกับผลกำไรที่เกิดขึ้นในปีก่อนที่มีผลขาดทุนสุทธิ

รอบระยะเวลาบัญชี	ผลกำไรสุทธิ	ผลขาดทุนสุทธิ
2503	-	20
2504	5	-
2505	2	-
2506	-	18
2507	5	-
2508	3	-
2509	20	-

รอบระยะเวลาบัญชี	ผลกำไรสุทธิ	ผลขาดทุนสุทธิ
2510	-	6
2511	4	-
2512	-	7
2513	13	-
2514	10	-

การปฏิวัติทางท้าวบางช้างคน ถือปฏิวัติจึงกดไปนี้

(ก) ผลขาดทุนสุทธิของรอบระยะเวลาบัญชี 2503 จำนวน 20 บาท ยกมาหักจากผลกำไรใน 5 รอบระยะเวลาบัญชี คือ ตั้งแต่ 2504 ถึง 2508 ในระหว่างรอบระยะเวลาบัญชีดังกล่าวมีผลกำไรอยู่ 4 รอบระยะเวลาบัญชี คือ 2504, 2505, 2507 และ 2508 เป็นจำนวน 5, 2, 5 และ 3 บาท ตามลำดับ รวมเป็นเงิน 15 บาท ซึ่งนำผลขาดทุนสุทธิของรอบระยะเวลาบัญชี 2503 จำนวน 20 บาทมาหักไล่หมดสิ้น จึงไม่มีกำไรสุทธิที่ต้องเสียภาษีเงินได้คงเหลือผลขาดทุนสุทธิของปี 2503 อีก 5 บาท แต่จะนำมาหักผลกำไรของปี 2509 หรือปีก่อ ๆ ไปอีกไม่ได้ เพราะเกิน 5 รอบระยะเวลาบัญชีแล้ว

(ข) ผลขาดทุนสุทธิของรอบระยะเวลาบัญชี 2506 จำนวน 18 บาท ยกมาหักจากผลกำไรในรอบระยะเวลาบัญชี 2509 ได้ เพราะยังไม่เกิน 5 รอบระยะเวลาบัญชี และไม่คงหักกับผลกำไรในรอบระยะเวลาบัญชี 2507 และ 2508 เพราะผลกำไรดังกล่าวได้หักกับผลขาดทุนสุทธิของรอบระยะเวลาบัญชี 2503 ไปแล้ว เมื่อนำผลขาดทุนสุทธิของรอบระยะเวลาบัญชี 2506 จำนวน 18 บาท มาหักจากผลกำไรของรอบระยะเวลาบัญชี 2509 จำนวน 20 บาทแล้ว คงมีกำไรสุทธิของรอบระยะเวลาบัญชี 2510 เป็นจำนวน 2 บาท ซึ่งต้องเสียภาษีเงินได้

(ค) ผลขาดทุนสุทธิของรอบระยะเวลาบัญชี 2510 จำนวน 6 บาท ยกมาหักจากผลกำไรของรอบระยะเวลาบัญชี 2511 จำนวน 4 บาท จึงไม่มีกำไรสุทธิที่ต้องเสียภาษีในรอบระยะเวลาบัญชีนั้น และยังมีผลขาดทุนสุทธียกมาหักในรอบระยะเวลาบัญชี 2513 ได้ อีก 2 บาท

(ง) ผลขาดทุนสุทธิของรอบระยะเวลาบัญชี 2512 จำนวน 7 บาท ยกมาหัก

จากผลกำไรของรอบระยะเวลาบัญชี 2513 ได้ โดยที่ผลกำไรของรอบระยะเวลาบัญชี 2513 มีจำนวนทั้งสิ้น 13 บาท นำผลขาดทุนสุทธิของรอบระยะเวลาบัญชี 2510 มาหักไปแล้ว 2 บาท ตาม (3) ข้างต้น เมื่อนำผลขาดทุนสุทธิของรอบระยะเวลาบัญชี 2512 มาหักเพิ่มเติมอีก 7 บาท รวมหัก 9 บาท คงเหลือกำไรสุทธิ 4 บาท ซึ่งต้องเสียภาษีเงินได้ (1)

กรณีบริษัทถูกประเมินภาษีตามมาตรา 71 (1) แห่งประมวลรัษฎากร บริษัทจะนำผลขาดทุนสุทธิในปีก่อน ๆ มาหักออกไม่ได้ เพราะในปีที่บริษัทถูกประเมินให้เสียภาษีตามมาตรา 71 (1) ดังกล่าว ถือว่าบริษัทฯ ไม่มีผลกำไรสุทธิหรือผลขาดทุนสุทธิตามประมวลรัษฎากรแต่ประการใด (2)

1.1.13 รายจ่ายซึ่งมีใรรายจ่ายเพื่อหักกำไรหรือเพื่อกิจการโดยเฉพาะ

การพิจารณาว่ารายจ่ายใดจะเป็นรายจ่ายเพื่อกิจการหรือเพื่อกำไรหรือไม่ ย่อมขึ้นอยู่กับความจำเป็นหลักฐานข้อเท็จจริงและพฤติการณ์ ตลอดจนสภาพของกิจการเป็นแต่ละกรณีไป

ตัวอย่าง

ก) ทางหุ้นส่วนจำกัดแห่งหนึ่งเป็นตัวแทนขายสินค้าในประเทศไทยให้แก่บริษัทต่างประเทศ เมื่อลูกค้าตกลงซื้อสินค้าก็จะให้ส่งซื้อสินค้าจากตัวการบริษัทต่างประเทศโดยตรง โดยทางฯ ใรรับ คำบำเน็จเป็นการตอบแทนในกรณีบริษัทตัวการในต่างประเทศส่งสินค้ามาให้กับผู้ส่งซื้อภายในประเทศนั้นบางครั้งสินค้าที่ส่งมาเสียหายใการไม่ได้ ผู้ส่งซื้อจึงได้ติดต่อขอให้ชดใชค่าเสียหายไปยังบริษัทต่างประเทศโดยตรง แต่ใการบปฏิเสธโดยอ้างว่า สินค้าที่ส่งมานั้นใเสียหายและถูกตองตามมาตรฐานทุกประการ ใทางฯ เห็น

(1) อารมณ์ นารดกติก , ปัญหาภาษีเงินได้นิติบุคคลในส่วนที่เกี่ยวกับรายได้และรายจ่าย, หน้า 50 - 52.

(2) หนังสือกรมสรรพากรที่ กค. 0804/20169 ลงวันที่ 9 พฤศจิกายน 2521

ว่าเพื่อเป็นการรักษาหัวใจลูกค้าไว้ จึงยอมจ่ายเงินชดเชยส่วนหนึ่งให้แก่ลูกค้าเอง เงินชดเชย หางๆ ไม่มีหน้าที่จะกองจ่ายตามกฎหมาย จึงไม่ใช่รายจ่ายเพื่อหากำไรหรือเพื่อกิจการ โดยเฉพาะ จะนำรายจ่ายชดเชยดังกล่าวมาหักในการคำนวณกำไร สุทธิเสียเพื่อเสียภาษีไม่ได้ (1)

ข) บริษัทจ่ายเงินค่าภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่าย แทนพนักงานบริษัท ถือเป็นรายจ่ายใด ไม่ตรงตามความมาตรา 65 ทวิ (13) แห่งประมวลรัษฎากร ถ้าบริษัทมีหลักฐานแสดงใ้เห็นว่า บริษัทได้มีสัญญาหรือข้อตกลงที่จะออกให้พนักงานบริษัท (1)

ค) บริษัท อ้างนโยบายเกี่ยวกับการขายสินค้าของบริษัทฯ ว่า ลูกค้าหรือผู้แทนจำหน่ายรายใด สามารถขายสินค้าได้สูงถึงเป้าหมายที่บริษัทฯ กำหนดไว้ ก็จะไ้รางวัลสมนาคุณ เช่น ส่งไปปฏิบัติงาน หรือได้รับโทรศัพท์ วิทยุ ฯลฯ คอมแทน ทั้งนี้ รายจ่ายในการซื้อหรือค่าบริการต่าง ๆ บริษัทฯ

1.1.14 รายจ่ายซึ่งมิใช่รายจ่ายเพื่อกิจการในประเทศไทยโดยเฉพาะ

รายจ่ายในการประกอบกิจการ ของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลนั้น แยกประเภทใหญ่ ๆ ได้เป็น ค่าใช้จ่ายประเภทต้นทุน และค่าใช้จ่ายในการดำเนินงานและการบริหาร ซึ่งตามหลักบัญชีการกำหนดราคาสินค้าหรือการบริการจะต้องประกอบด้วยค่าใช้จ่ายประเภทต้นทุนและค่าใช้จ่ายในการดำเนินงานและการบริหาร และกำไรซึ่งบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลต้องการในการดำเนินกิจการ ซึ่งรายจ่ายประเภทต้นทุนและรายจ่ายในการดำเนินงานและการบริหาร ของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายไทย บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายต่างประเทศที่กระทำการในประเทศไทย และบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายต่างประเทศซึ่งให้ถือว่าประกอบกิจการในประเทศไทย แตกต่างกันดังตารางเปรียบเทียบ

(1) หนังสือกรมสรรพากร ที่ กค. 0804/16423 ลงวันที่ 19 พฤศจิกายน 2517

(2) หนังสือกรมสรรพากร ที่ กค. 0804/21951 ลงวันที่ 29 ตุลาคม 2522

ผู้แทน เสียดำเนิน	ประเภท รายจ่าย	ต้นทุน การผลิต สินค้า	ค่าใช้จ่ายในการดำเนินงานและการบริหาร														หมายเหตุ
			เงินเดือน ค่าจ้างแรงงาน		ค่าใช้จ่าย สำนักงาน		ดอกเบี้ย		ค่าโฆษณา และส่งเสริม การขาย		ค่าสีหรือและ ค่าเสื่อมราคา ทรัพย์สิน		ค่านายหน้า		ค่าแนะนำปรับ ษาในเชิงจติ การและ เทคโนโลยี		
			ใน ประ เทศ	ต่าง ประ เทศ	ใน ประ เทศ	ต่าง ประ เทศ	ใน ประ เทศ	ต่าง ประ เทศ	ใน ประ เทศ	ต่าง ประ เทศ	ใน ประ เทศ	ต่าง ประ เทศ	ใน ประ เทศ	ต่าง ประ เทศ	ใน ประ เทศ	ต่าง ประ เทศ	
นิติบุคคลตาม กฎหมายไทย	รายจ่าย ที่เกิดขึ้น	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	ต้นทุน ผลิตสินค้า ค่าเช่า ในการซื้อ ที่ดิน
	รายจ่ายที่กรม สรรพากรยอมรับ	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	ค่าเช่า ในการซื้อ ที่ดิน
นิติบุคคลตาม กฎหมายต่างประเทศที่ กระทำการ ในประเทศไทย	รายจ่าย ที่เกิดขึ้น	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	ค่าเช่า ในการซื้อ ที่ดิน
	รายจ่ายที่กรม สรรพากร ยอมรับ	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	ค่าเช่า ในการซื้อ ที่ดิน
นิติบุคคลตาม กฎหมายต่างประเทศที่ ให้ถือประ กอบกิจการ ในประเทศไทย	รายจ่ายที่ เกิดขึ้น	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	ค่าเช่า ในการซื้อ ที่ดิน
	รายจ่ายที่ กรมสรรพากร ยอมรับ	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	ค่าเช่า ในการซื้อ ที่ดิน

จากตารางเปรียบเทียบการดำเนินงานกิจการจำหน่ายสินค้า แสดงรายจ่ายประเภท
ต้นทุน และรายจ่ายในการดำเนินงานและการบริการของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลนั้นแยก
พิจารณาโดยดังนี้

ก) บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลซึ่งตั้งขึ้นตามกฎหมายไทย

จะเห็นได้ว่ารายจ่ายประเภทต้นทุน และรายจ่ายในการดำเนินงานและ การ
บริหารเกิดขึ้นในประเทศไทยทั้งสิ้น และจึงสามารถก็เป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิ
ของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล แต่ต้องอยู่ภายใต้หลักเกณฑ์เงื่อนไขอื่นตามมาตรา 65
 ทวิ และมาตรา 65 ทริ แห่งประมวลรัษฎากร

ข) บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลซึ่งตั้งขึ้นตามกฎหมายต่างประเทศและกระทำการ
ในประเทศไทย

รายจ่ายของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลซึ่งตั้งขึ้นตามกฎหมายต่างประเทศ
และกระทำก่อนในประเทศไทย โดยผ่านสาขานั้นจะเห็นได้ว่ารายจ่ายที่เกิดขึ้นดังกล่าว มีทั้ง
รายจ่ายที่เกิดขึ้นในประเทศและรายจ่ายที่เกิดขึ้นในต่างประเทศ รายจ่ายที่เกิดขึ้นในต่าง
ประเทศ ถ้าพิสูจน์ได้ว่าเป็นรายจ่ายเพื่อกิจการในประเทศไทยโดยเฉพาะ ก็ย่อมหักเป็นราย
จ่ายได้เพราะมาตรา 65 ทวิ (14) แห่งประมวลรัษฎากร หากมีให้นำรายจ่ายที่มีใช้เพื่อ
กิจการในประเทศไทยโดยเฉพาะหักเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิ ดังนั้น รายจ่าย
บางรายการที่มีใช้รายจ่ายเพื่อกิจการของสาขาในประเทศไทยโดยเฉพาะ แต่ทุกสาขา ได้
รับประโยชน์จากรายจ่ายนั้น ก็จะนำมาหักเป็นรายจ่ายไม่ได้ แต่ตามความเป็นธรรม และ
ประเพณีการค้าที่ปฏิบัติกันระหว่างประเทศ รายจ่ายในการดำเนินงานและการบริหารบาง
ประเภทเป็นรายจ่ายเพื่อช่วยเหลือในการประกอบธุรกิจและเอื้ออำนวยประโยชน์ให้แก่สาขา
หลายแห่งพร้อมกันเป็นส่วนรวม และไม่สามารถแยกได้โดยเด็ดขาดว่าเป็นรายจ่ายเพื่อประ
โยชน์ของสาขาใดสาขาหนึ่งโดยเฉพาะ และมีหลักฐานสามารถพิสูจน์ได้ว่า สาขาในประเทศไทย
ได้ใช้บริการจริง และรายจ่ายที่ส่วนงานใหญ่เฉลี่ยเรียกเก็บโดยถือหลักเกณฑ์เป็นธรรม
แล้ว ก็ถือเป็นรายจ่ายได้ ซึ่งกรมสรรพากรโดยอ้อมรับและได้วางทางปฏิบัติให้ถือเป็นรายจ่าย
โดยมีหลักเกณฑ์โดยสรุปดังนี้

(1) ไม่มีส่วนต้นทุนของสินค้าหรือบริการที่ถือเอากับบริษัทสาขาในประเทศไทย หรือรายจ่ายที่ก่อให้เกิดกำไรในการคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีของบริษัทสาขาในประเทศไทย - ไทยแล้ว

(2) ต้องเป็นรายจ่ายที่ใช้จ่ายเพื่อการบริหารกิจการของสาขาโดยเฉพาะและไม่สามารถแบ่งส่วนให้เป็นของสาขาของบริษัทสาขาใดสาขาหนึ่ง

(3) ต้องแสดงรายละเอียดแยกประเภทรายจ่ายพร้อมทั้งแสดงหลักฐานที่สามารถ - ตรวจสอบรายไครายจ่ายของทุกสาขาได้ และมีกรรมการหรือผู้จัดการที่มีอำนาจเต็ม เช่นรับรองมาเพื่อประกอบการพิจารณาด้วย

(4) ไม่เป็นรายจ่ายที่ห้ามตามมาตรา 65 ทวิ และมาตรา 65 ศรี แห่งประมวลรัษฎากร

(5) เกณฑ์การวัดเฉลี่ยจะคงเหมาะสมกับสภาพของกิจการ เป็นเกณฑ์เดียวกันทุกสาขาและถือปฏิบัติเป็นอย่างเดียวกันทุกปี (1)

ตัวอย่าง

1) บริษัทต่างประเทศที่ประกอบธุรกิจประกันภัย โดยมีสาขาในประเทศไทย ใช้จ่ายที่สำนักงานใหญ่ในต่างประเทศคิดเฉลี่ยเอาจากสาขาในประเทศไทย ปรากฏว่า ใช้จ่ายหลายประเภทที่สำนักงานใหญ่เป็นผู้ดำเนินการและจ่ายแทนให้ เช่น ใช้จ่าย การจัดการคดีสินไหมทดแทนในทางประเทศ ใช้จ่ายในการคำนวณเงินสำรอง การจัดทำบัญชีควยเครื่องจักรสมองกล เป็นต้น สาขาบริษัทต่างประเทศที่ประกอบธุรกิจประกันภัย ในประเทศไทย จะรับส่วนเฉลี่ยค่าใช้จ่ายที่สำนักงานใหญ่เป็นผู้ดำเนินการและจ่ายแทนให้ ได้เพียงไร และอย่างไร และใดแสดงเกณฑ์เฉลี่ยรายจ่ายสำนักงานใหญ่มาเพื่อประกอบการพิจารณาด้วย ดังนี้

(1) กรณีสำนักงานใหญ่

<u>รายรับเบี่ยประกันภัยของสาขาในประเทศไทยทั้งหมด</u>	✕	ยอดรายจ่ายสำนักงานใหญ่
รายรับเบี่ยประกันภัยของสาขาต่างประเทศทั่วโลก		

(2) กรณีสำนักงานใหญ่ภูมิภาคตะวันออกไกล

<u>รายรับเบี่ยประกันภัยของสาขาในประเทศไทยทั้งหมด</u>	✕	ยอดรายจ่ายสำนักงานใหญ่
รายรับเบี่ยประกันภัยของสาขาในภูมิภาคตะวันออกไกลทั้งหมด		ภูมิภาคตะวันออกไกล

ตามข้อเท็จจริงดังกล่าว กรมสรรพากรวินิจฉัยว่า ถ้ายอดรายจ่ายของสำนักงานใหญ่ เป็นรายจ่ายเพื่อช่วยเหลือในการดำเนินกิจการหรืออำนวยความสะดวกแก่สาขาหลายแห่งพร้อมกัน ไม่สามารถแบ่งแยกโดยเด็ดขาดว่า เป็นรายจ่ายเพื่อประโยชน์ของกิจการใดของสาขาใดโดยเฉพาะ เป็นเงินเหมาใจ และมีใบรายจ่ายสำหรับสำนักงานใหญ่ เช่น ค่าเช่าที่ทำการ ค่าน้ำ ค่าไฟ ค่าเครื่องเขียนเครื่องใช้ ค่าสีหรือเครื่องมือเครื่องใช้ เป็นต้น โดยกรณีเช่นนี้หากเป็นเรื่องซึ่งมีหลักฐานสามารถพิสูจน์ได้ว่า สาขาในประเทศไทยได้รับบริการนี้จริง และรายจ่ายที่สำนักงานใหญ่เจดีย์เรียกเก็บมานั้น เจดีย์มาโดยถือหลักเกณฑ์ที่เป็นธรรมแล้ว ก็ยอมให้สาขาในประเทศไทยถือเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิตามมาตรา 65 ตรี (14) แห่งประมวลรัษฎากร ส่วนเกณฑ์เฉลี่ยรายจ่ายตามที่กลุ่มสาขาบริษัทต่างประเทศที่ประกอบธุรกิจประกันภัยในประเทศไทยได้จัดทำขึ้นนั้น กรมสรรพากรพิจารณาแล้วไม่ขัดข้อง (1)

2) บริษัทต่างประเทศทำสัญญาบริษัทพอกทอกกาชกับกรมปิโตรเลียมแห่งประเทศไทย โดยการดำเนินงานตามสัญญาดังกล่าว บริษัทต่างประเทศมีสาขาในประเทศไทย การดำเนินกิจการของสาขาจะต้องดำเนินการภายใต้การควบคุมและแนะนำของสำนักงานใหญ่ ใน

ต่างประเทศ เช่นเดียวกับสาขาอื่นทั่วโลก เช่น กำนตเคนิกวิศวกรณูเชียวชาญ ควบจรายงาน และแกไขปัญหาคที่เก็จจากกรปฏิบัติงนตามโครงการกรปฏิบัติงนของสาขาในประเทศไทยจึงมีค้ำไชจายที่สำนักรงานใหญ่เจ็ลยเรียกเก็บและถือเป็นรายจายไค้นัน ต้องเป็นรายจายที่ไม่สามารถแบ่งแยกโดยเค็จขาดไค้วาเป็นรายจายเพื่อประโยชน์ของสาขาไค้โดยเฉพาะ และมีรายจายสำหรับสำนักรงานใหญ่โดยเฉพาะ เช่น ค้ำเซาที่ทำการ ค้ำน้ำ ค้ำไฟ ค้ำเครื่องเขียนเครื่องใช้ เป็นต้น และต้องมีหลักฐานที่สำนักรงานสาขาในประเทศไทยไค้รับมริการันจริงและรายจายที่สำนักรงานใหญ่เจ็ลยเรียกเก็บโดยถือหลักเกณดคังนี้ (1)

$$\text{ค้ำไชจายสาขาในประเทศไทย} = \frac{\text{ยอดรายไค้ทั้งสิ้นในประเทศไทย} \times \text{ยอดรายจายสำนักรงานใหญ่}}{\text{ยอดรายไค้ของบริษัทรสาชาทั่วโลก}}$$

ค) บริษัทรหรือห้างทุนส่วนนิตินุคคลซึ่งตั้งขึ้นตามกฎหนายค่างประเทศซึ่งมกรร 76 แห่งประมวณฐฎากร ไค้ถือวาคประกอบกัจกรในประเทศไทย

รายจายของบริษัทรหรือห้างทุนส่วนนิตินุคคลซึ่งตั้งขึ้นตามกฎหนายค่างประเทศซึ่งมกรร 76 ทวี แห่งประมวณฐฎากร ไค้ถือวาคประกอบกัจกรในประเทศไทยนั้น จากตารางเปรียบเทียบจะเห็นไค้วา รายจายในประเทศไทยโดยเฉพาะในการประกอบกัจกรในประเทศไทยนั้น มีเพียงค้ำคอบแทนแกญุ่ทำการแทน ผู้ทำการคัคคอ หรือค้ำไชจายของลูกจ้าง ในประเทศไทยเท่านั้น ส่วนค้ำไชจายเก็จวกับทุนการผลิคและค้ำไชจายในการค้ำเนินงานและการบริหารเกิดขึ้นในค่างประเทศห้างสิ้น

เนื่องจกไม่มีบทกฎหนายบัญญัติว้าคำวณค้ำไรสุทธิ กรณีมกรร 66 ค่างกักรณีม 76 ทวี แก็โดยธรรมชาติของการประกอบกัจกรของห้าง 2 กรณีมนี้ค่างกักรเพราะ

(1) หน้างอกรมสรพากร ที่ กค. 0804/7165 ลงวันห้ 28 เมษายน 2523

กรณีมาตรา 66 ผู้ประกอบกิจการมีรายจ่ายส่วนใหญ่ในประเทศไทย และอาจมีบางส่วนเกิดขึ้นในต่างประเทศ ทั้งนี้โลกลาวมาแล้วว่าหากค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นในต่างประเทศนี้ เพื่อกิจการในประเทศไทย ก็ย่อมหักเป็นรายจ่ายได้ ส่วนจำนวนเท่าใดจะหักได้ทั้งจำนวนหรือ - เฉลี่ยแล้วแต่กรณี สำหรับกรณีมาตรา 76 ทวิ ซึ่งส่วนมากเป็นเรื่องบริษัทต่างประเทศมีผู้ทำการแทน ลูกจ้าง ผู้ทำการติดต่อขายของไทยในประเทศไทย ต้นทุนการผลิต ค่าบริการ กิจการ ฯลฯ ซึ่งเป็นเหตุให้ได้มาซึ่งสินค้าที่เกิดขึ้นในต่างประเทศทั้งสิ้น มีค่าใช้จ่ายอย่าง เกี่ยวคือค่าขนานานายหน้าที่เกิดขึ้นในประเทศไทย ทั้งนี้ ในทางปฏิบัติผู้แทนของบริษัทต่างประเทศ - เพื่อประโยชน์ในการคำนวณกำไรสุทธิจึงต้องนำค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นในต่างประเทศเข้ามาลงบัญชีในประเทศไทย โดยให้ผู้ตรวจสอบบัญชีในต่างประเทศรับรองความถูกต้องและให้ สถานทูตไทยของนามรับรอง อย่างไรก็ตามกรมสรรพากร โดยอนุมัติหักค่าใช้จ่ายได้ทุกรายการ ยกเว้นค่าบริการคือ เงินเดือนของบุคคลากรสำนักงานใหญ่ และค่าใช้จ่ายสำนักงานใหญ่ ในทางปฏิบัติได้ปรากฏว่ามีผู้โต้แย้งจนถึงขนาดฟ้องร้องเป็นคดี หรือมีหนังสือกรมสรรพากร แล้วเป็นบรรทัดฐาน แต่ประการใด แม้ประเด็นนี้ทั้ง 2 ฝ่าย จะถือหรือว่าไม่ถือว่าเป็น เรื่องเล็ก จึงไม่โต้แย้งกับ แต่ในระดัปลักษณ์แล้ว หากเป็นเช่นนี้ไม่ เพราะ อนุสัญญา ยกเว้นภาษีซ้อนทุกฉบับที่ประเทศไทยทำกับต่างประเทศ ระบุไว้ชัดเจนให้หักเป็นรายจ่ายได้ และทางอธิบดีกรมสรรพากร ไทยก็เคยมีหนังสือตอบกระทรวงการคลังญี่ปุ่นรับรองในข้อนี้ ส่วนจะหักได้มากน้อยเพียงใดแล้วแต่จะตกลงกันระหว่างผู้เสียภาษีกับกรมสรรพากร ไทย ผู้เขียนเห็นว่าเพื่อความ เป็นธรรมและใช้ในมาตรฐานเดียวกัน สมควรกำหนดสูตรไว้ดังนี้

$$\frac{\text{ยอดขายหรือยอดราย ได้ในประเทศไทย} \times \text{ค่าใช้จ่ายทั่วโลก}}{\text{ยอดขายหรือยอดราย ใดทั่วโลก}} = \text{ค่าใช้จ่ายในประเทศไทย}$$

ตัวอย่าง

บริษัท เอ. เป็นบริษัทจดทะเบียนในประเทศไทยมี ปรกอบกิจการขายเครื่อง

ถูกฝุ่น อยู่ในประเทศญี่ปุ่น ในรอบระยะเวลาบัญชี ปี 2524 มีเงินได้จากกิจการทั่วโลก 1000 บาท มีเงินได้จากการขายเครื่องถูกฝุ่นในประเทศไทยโดยมีบริษัท ก. ในประเทศไทย เป็นตัวแทนในการคิดค่อขาย เป็นเงิน 100 บาท บริษัท ก. ได้รับค่าตอบแทนในการคิดค่อ เป็นเงิน 10 บาท และในรอบระยะเวลาบัญชี ปี 2524 บริษัท. เอ. มีรายจ่ายทั้งหมด ในการประกอบกิจการ 500 บาท ดังนั้น อัตราส่วนถัวเฉลี่ยรายจ่ายในประเทศไทยของบริษัท เอ. เป็นดังนี้

$$\begin{aligned} \text{ค่าใช้จ่ายในประเทศไทย} &= \frac{100}{1000} \times 500 \\ &= 50 \text{ บาท} \end{aligned}$$

$$\begin{aligned} \therefore \text{ถัวเฉลี่ยรายจ่ายในไทย} &: \text{รายจ่ายทั่วโลก} \\ 50 : 1000 &\text{ หรือ } 1 : 20 \end{aligned}$$

ดังนั้น อัตราส่วนถัวเฉลี่ยรายจ่ายซึ่งบริษัท เอ. จะนำมาหักเป็นรายจ่ายในการคำนวณรายจ่ายแต่ละประเภท จึงเป็นอัตราส่วน $\frac{1}{20}$ สำหรับรายจ่ายแต่ละประเภทซึ่งรายจ่ายที่จะนำมาหักจากรายได้ดังกล่าวก็ยังคงอยู่ภายใต้บังคับมาตรา 65 และมาตรา 65 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากรอีกด้วย ซึ่งจะกล่าวโดยละเอียดดังนี้

รายจ่ายในการซื้อหรือค่าบริการต่าง ๆ บริษัทฯ นำมาหักเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิของบริษัทใดไม่ต้องห้าม มาตรา 65 ทวิ (13) แห่งประมวลรัษฎากร แต่นโยบายดังกล่าว บริษัท ๆ จะต้องแจ้งให้ลูกค้าหรือผู้แทนจำหน่ายทราบโดยทั่วกัน มิใช่เป็นนโยบายในที่รู้กันเฉพาะลูกค้าหรือผู้แทนจำหน่ายบางราย (1)

1.1.15 ถ้าซื้อทรัพย์สินและรายจ่ายเกี่ยวกับการซื้อหรือขายทรัพย์สินในส่วนที่เกินปกติโดยไม่มีเหตุลดอันสมควร

ปัญหาที่ว่าทรัพย์สินนั้นได้ซื้อมาในราคาโดยมีเหตุลดอันสมควร

(1) หนังสือกรมสรรพากรที่ กค. 0804/19960 ลงวันที่ 7 ตุลาคม 2523 และที่ กค. 0804/24215 ลงวันที่ 12 ธันวาคม 2523

หรือไม่ ขึ้นอยู่กับที่สภาพของทรัพย์สิน ความต้องการของบริษัท ที่จะใช้ทรัพย์สินนั้น ความหายากหรือง่ายในขณะที่ต้องการทรัพย์สินนั้น รวมทั้งผลได้ผลเสียในการที่จะใช้ทรัพย์สินนั้น มาใช้ในกิจการของบริษัท ซึ่งถ้าเป็นการดำเนินธุรกิจตามปกติของกิจการโดยสุจริต และโดยเปิดเผย ถือว่ามีเหตุผลสมควรถือเป็นรายจ่ายได้

รายจ่ายเกี่ยวกับการซื้อขายทรัพย์สิน เช่น ค่านายหน้า ค่าขนส่งและค่าหีบห่อของ ซึ่งบริษัท ฯ ยอมออกให้แก่ผู้ซื้อ ฯลฯ ในกรณีเช่นว่านี้ ปัญหาที่ว่าเป็นรายจ่ายโดยมีเหตุผลอันสมควรหรือไม่ ย่อมแล้วแต่ว่าการจ่ายรายจ่ายนั้น คุ้มกับผลที่จะได้จากการซื้อหรือการขายหรือขายหรือไม่ ถ้าบริษัทต้องเสียรายจ่ายเกินปกติแท้มีเหตุผลอันสมควร เช่น แม่จะจ่ายเช่นนั้นแล้วบริษัท ฯ ยังได้กำไรมากกว่าก็ต้องถือว่ารายจ่ายทั้งหมดเป็นรายจ่ายในกรณีที่เป็นรายจ่ายเกินปกติ เฉพาะส่วนที่จ่ายเกินปกติ ก็หักเป็นรายจ่ายไม่ได้

คำว่า "ทรัพย์สิน" ในข้อนี้หมายความรวมถึงสินค้าด้วย ฉะนั้น ในกรณีที่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลซื้อสินค้าในราคาสูงเกินกว่าปกติ ซึ่งยอมจะเป็นผลให้ต้นทุนสูง และกำไรน้อยลงถ้าไม่มีเหตุผลสมควรแล้วเจ้าหน้าที่ประเมินยอมมีอำนาจประเมินราคาซื้อสินค้านั้นใหม่ได้ และความเงื่อนไขข้อนี้ยังรวมถึงรายจ่ายเกี่ยวกับการซื้อหรือขายทรัพย์สินด้วย หากว่ามีรายจ่ายเกินปกติโดยไม่มีเหตุผลสมควรแล้วถือเป็นรายจ่ายไม่ได้ (1)

ตัวอย่าง

ก) บริษัท เหลืองแดง จำกัด ซื้อมาจากผู้ถือหุ้นคนหนึ่งเพื่อเอาไปขายในราคา หลาดละ 1,000 บาท แต่ราคาในตลาดของมาชนิดเดียวกันนั้นขายกันเพียงหลาดละ 800 บาท ผลต่างจำนวนหลาดละ 200 บาท ที่บริษัท เหลืองแดง จำกัด ได้จ่ายเป็นค่าซื้อสินค้านี้ ถ้าไม่มีเหตุผลสมควร เชื่อได้ว่าจำเป็นต้องจ่ายไปเช่นนั้นจริง ต้องถือว่าส่วนเกินปกติ จะนำมาหักเป็นค่าใช้จ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิไม่ได้ (2)

(1) ไพจิตร โรจนวานิช, ภาษีสรรพากร, หน้า 203

(2) วิโรจน์ เล่าหะพันธุ์, บัญชีภาษีอากร, หน้า 154

ข) บริษัท ฯ ขายสินค้าราคา 1,000 บาท ใ้ลูกค้า 100 บาท แต่เพื่อเอาใจลูกค้า บริษัทส่งสินค้าไปทางอากาศเสียค่าส่ง 200 บาท แทนที่จะส่งทางรถไฟซึ่งเสียค่าส่ง 50 บาท บริษัทหักเป็นรายจ่ายได้ 50 บาท ส่วนอีก 150 บาท เป็นรายจ่ายส่วนที่เกินปกติ ถือเป็นรายจ่ายไม่ได้ (1)

1.1.16 ค่าของทรัพย์สินที่สูญหรือสิ้นไปเนื่องจากกิจการที่ทำ

บริษัทที่ประกอบธุรกิจเกี่ยวกับทรัพย์สินที่สูญหรือสิ้นไป เช่น ทำเหมืองแร่ ทำป่าไม้ ฯลฯ ซึ่งทรัพย์สินที่สูญหรือสิ้นไปทุกที ๆ แต่อนุมาตรา 11 ไม่ยอมให้ถือเป็นรายจ่าย เพราะความจริงบริษัท ไม่ได้จ่ายเงินออกไป มีข้อความที่อยู่ที่คำว่า "เนื่องจากกิจการที่กระทำ" ฉะนั้น ถ้าทรัพย์สินสูญสิ้นไปโดยเหตุการณ์อย่างอื่น เช่น ไฟไหม้ หรือถูกโจรกรรม ก็ถือเป็นรายจ่ายได้ เว้นแต่จะเขากฎนี้เป็นผลเสียหายอันอาจหลีกเลี่ยงได้ เนื่องจากการประกันหรือสัญญาคุ้มครองกันใด ๆ แต่ค่าเสียหายที่บริษัทจ่ายไปเป็นต้นทุน สินค้า ซึ่งหักค่าเสื่อมราคาได้ (2) จึงห้ามมิให้นำมาหักเป็นรายจ่าย มิฉะนั้นจะเท่ากับรายจ่ายเดียวกันหักได้ 2 ครั้ง

1.1.17 ค่าของทรัพย์สินนอกจากสินค้าที่ราคาต่ำลงทั้งนี้ภายในบังคับมาตรา

65 ตรี

เนื่องจากการที่ราคาของทรัพย์สินต่ำลงทำให้บริษัท มีกำไรสุทธิน้อย และโดยที่อนุมาตรา (2) ของมาตรา 65 ตรี ยอมให้หักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคา แล้ว มาตรา 65 ตรี (17) แห่งประมวลรัษฎากร จึงไม่ยอมให้ถือราคาของทรัพย์สินที่ราคาต่ำลง เป็นรายจ่าย อย่างไรก็ตาม การที่ราคาทรัพย์สินต่ำลงนี้ต้องไม่ต่ำกว่าราคาทรัพย์สินหลังจากหักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาแล้ว

(1) กาญจนานันท์ นิมนานเหมินทร์, เอกสารคำบรรยายกฎหมายภาษีอากร, หน้า 279

(2) หนังสือกรมสรรพากรที่ กค. 0804/10150 ลงวันที่ 28 พฤษภาคม 2524

* หมายถึงการได้มาซึ่งสิทธิในประธานบัตร

1.1.18 รายจ่ายซึ่งผู้จ่ายพิสูจน์ไม่ไควหาใคร เป็นผู้รับ

หลักการจ่ายเงิน ผู้จ่ายคงทราบว่าเป็นใคร แต่ไม่หมายถึงต้องนำตัวผู้รับมายืนยัน ในทางปฏิบัติจึงได้พิสูจน์ตามเอกสารหลักฐานคั้งนั้นรายจ่ายทุกรายการต้องมีใบสำคัญคู่จ่าย (Vouchers) ประกอบเป็นหลักฐานเพื่อแสดงว่ามีรายจ่ายจริง แตกมบางกรณีเหมือนกันที่แม้จะมีผู้รับแต่ไม่อาจจะระบุชื่อผู้รับได้ เช่น ค่าสิ้นเปลืองเพื่อความสะดวกทางธุรกิจ คั้งนี้ เมื่อไม่อาจจะระบุผู้รับได้ ก็คงห้ามตามกฎหมาย มิให้ถือเป็นรายจ่าย

ใบเสร็จรับเงินที่มิใช่ข้อความไม่ครบถ้วนตามกฎหมาย หากสามารถพิสูจน์ไควหาใครเป็นผู้รับเงินไปยอมใช้เป็นหลักฐานในการจ่ายเงิน ซึ่งนำมาหักเป็นรายจ่ายในทางบัญชีของบริษัทได้ (๑)

ตัวอย่าง

บริษัทประกอบกิจการรับเหมาก่อสร้าง แทรรายจ่ายค่าซื้อวัสดุก่อสร้าง บริษัทมีแต่เพียงหลักฐานเอกสารการโอนเงินทางธนาคารให้แก่เจ้าหน้าที่ของบริษัทโดยตามหมายงานต่าง ๆ เพื่อซื้อวัสดุก่อสร้าง และใบสำคัญแจ้งจำนวนเงินที่ใช้จ่ายซื้อวัสดุก่อสร้างของเจ้าหน้าที่ ของบริษัท หลักฐานเพียงเท่านั้นยังไม่อาจรับฟังพอที่จะให้บริษัทถือเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิได้ เพราะหลักฐานเอกสารคั้งกล่าวมิได้แสดงให้เห็นว่าเป็นรายจ่ายค่าซื้อวัสดุก่อสร้างจากผู้ใดเป็นจำนวนเท่าใด เป็นหลักฐานเอกสารระหว่างบริษัทกับลูกจ้างของบริษัทเท่านั้น รายจ่ายคั้งกล่าวจึงคงห้าม (๒)

(๑) พระราชกฤษฎีกา ออกความความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการหักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาของทรัพย์สิน (ฉบับที่ 22) พ.ศ.2509 มาตรา 5 (3)

(๒) อารณ นารตคิลก , บัญชีภาษีเงินได้นิติบุคคลในส่วนที่เกี่ยวข้องกับรายจ่าย . หน้า 54 - 55

1.1.19 รายจ่ายใด ๆ ที่กำหนดจ่ายจากผลกำไร ที่ใดเมื่อสิ้นสุดรอบ
ระยะเวลาบัญชีแล้ว

มาตรา 65 ตรี (19) แห่งประมวลรัษฎากรมิให้อีกเป็นรายจ่าย เนื่องจากภาษีเงินได้นิติบุคคลเรียกเก็บ จากกำไรสุทธิของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ดังนั้นถ้ายอมให้หักเป็นรายจ่ายหลังจากหราบกำไรสุทธิแล้วจะทำให้กำไรสุทธิเมื่อคำนวณภาษีเงินได้นิติบุคคลลดน้อยลง

" กำหนดจ่าย " หมายความว่า ค่าใช้จ่ายนั้นใดคงขึ้น หรือมีการกำหนดจำนวนรายจ่ายขึ้น โดยมีข้อบังคับความตกลง มติหลักเกณฑ์ หรือระเบียบการจ่าย กำหนดไว้ว่ารายจ่ายนั้น ๆ จะจ่ายจากผลกำไร เมื่อสิ้นสุดรอบระยะเวลาบัญชี

" ผลกำไร " หมายความว่า ผลกำไรที่กิจการบริษัท หรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลคำนวณขึ้นเองและใช้ผลกำไรจากการคำนวณขึ้นเองนั้นเป็นฐานในการกำหนดค่าใช้จ่ายประเภทนั้น โดยไม่จำเป็นจะต้องเป็นกำไรสุทธิของกิจการ (1)

ตัวอย่าง

ก) ข้อบังคับว่าให้บริษัทจ่ายเงินบำเหน็จกรรมการไม่เกินร้อยละ 10 ของเงินปันผลที่จ่ายให้แก่ผู้ถือหุ้นและต้องไม่เกินร้อยละ 5 ของกำไรสุทธิด้วย แล้วแต่อย่างไรจะน้อยกว่ากันและมีข้อบังคับระบุไว้สูงกว่า ให้จ่ายกำไรสุทธิเป็นเงินรางวัลแก่เจ้าหน้าที่กองอำนาจการในอัตราร้อยละ 0.10 ถึง 2.00 ของกำไรสุทธิ

เงินบำเหน็จกรรมการที่ระบุให้จ่ายไม่เกิน 1 ใน 10 ของเงินปันผล ก็ยอมเป็นการคำนวณจากเงินผลกำไรสุทธิด้วย เพราะเงินปันผลเป็นเงินที่จ่ายจากกำไรสุทธินั้น ทั้งเงินบำเหน็จกรรมการ และเงินรางวัลเจ้าหน้าที่กองอำนาจการ เป็นเงินที่กำหนดให้จ่ายโดยคำนวณจากกำไรสุทธิ แม้ไม่ใครระบุให้จ่ายจากกำไรสุทธิ ก็มีผลในทาง

กฎหมายและมีผลในทางปฏิบัติเหมือนกันกรณี ที่ระบุให้จ่ายจากเงินกำไรสุทธิตัวเอง จึงเป็น
รายจ่ายของตามมาตรา 65 ครี (19) (1)

ข) บริษัทจ่ายเงินโบนัสให้แก่พนักงานเป็นประจำโดยไม่คำนึงว่า การดำเนิน
กิจการของบริษัทในแต่ละปีจะมีกำไรหรือไม่ แต่ในการจ่ายเงินโบนัสจะพิจารณาจ่ายให้แก่
ผู้ที่ปฏิบัติงานด้วยความขยันหมั่นเพียรและมีผลงาน โดยไม่ได้อำนาจจำนวนเงินโบนัสที่จ่าย
ให้แก่แต่ละคนไว้นั้นเอง จึงมีผู้ท้วงติงว่า เงินโบนัสที่บริษัทจ่ายให้ดังกล่าว จะถือเป็นรายจ่าย
ในการคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีใดหรือไม่

ปัญหาในเรื่องนี้ได้มีการวินิจฉัยว่า การจ่ายเงินโบนัสดังกล่าว หากมีไว้กำหนด
จ่ายจากผลกำไรที่ได้เมื่อสิ้นสุดรอบระยะเวลาบัญชีแล้ว ไม่ว่าจะโดยเหตุใดก็ตามหนึ่ง -
โดยตรงหรือโดยอ้อมก็ตาม ย่อมถือเป็นรายจ่ายในการดำเนินงานของบริษัทได้ (2)

ค) โจทก์ เฝ้าโรงงานสุราบางยี่ขันของกรมโรงงานอุตสาหกรรม ผลิตภัณฑ์สุราจำ
หน่ายตามสัญญาเช่า โจทก์กองแบงผลกำไรสุทธิที่โจทก์ได้จากการผลิตและจำหน่ายสุราให้
แก่กรมโรงงานอุตสาหกรรม ทุกกรอบระยะเวลาบัญชีในอัตราร้อยละ 25 นั้น บทบัญญัติใน
มาตรา 65 ครี (19) แห่งประมวลรัษฎากร เป็นบทบัญญัติห้ามไม่ให้ถือเอารายจ่ายที่กำ
หนดจ่ายจากผลกำไรที่ได้เมื่อสิ้นสุดรอบระยะเวลาบัญชีแล้วมาเป็นรายจ่ายในการคำนวณ
กำไรสุทธิ ทั้งนี้ เพื่อมิให้มีการหักลดหย่อนหน้าที่และความรับผิดชอบในการชำระภาษีโดยการ
กำหนดรายจ่ายขึ้น และหักออกจากผลกำไรแล้วนำไปคำนวณกำไรสุทธิอื่นจะมีผลให้การชำระ
ภาษีโดยการกำหนดรายจ่ายขึ้น และหักออกจากผลกำไรแล้วนำไปคำนวณกำไรสุทธิอื่น
จะมีผลให้ความรับผิดชอบในจำนวนภาษีลดน้อยลง การที่โจทก์แบงผลกำไรร้อยละ 25 ให้กรม

(1) คำพิพากษาฎีกาที่ 949/2519 ระหว่างบริษัทปูนซีเมนต์ จำกัด โจทก์
กรมสรรพากร จำเลย

(2) อรรถกถา นารตคิลก, ปัญหาภาษีเงินได้กับบุคคล ในส่วนที่เกี่ยวข้องกับรายได้
รายจ่าย, หน้า 57

โรงงานอุตสาหกรรม เงินกำไรที่แบ่งให้ตนเองเป็นรายจ่ายที่กำหนดจ่ายจากกำไรของ
 หามมีให้ถือเป็นรายจ่ายในการกำหนดกำไรสุทธิตามบทกฎหมายข้างต้นแล้ว แม้การกำหนด
 รายจ่ายดังกล่าวจะกำหนดไว้ล่วงหน้าตามสัญญาเช่าระหว่างโจทก์กับกรรมโรงงาน -
 อุตสาหกรรม ผู้ให้เช่า (1)

1.1.20 รายจ่ายที่มีลักษณะทางนงเกี่ยวกับที่ระบุไว้ใน (1) ถึง (12) -
 ตามที่กำหนดโดยพระราชกฤษฎีกา

นับตั้งแต่ปี พ.ศ. 2496 ซึ่งเป็นเกมบทบัญญัติดังกล่าวโดยพระ
 ราชกฤษฎีกา (ฉบับที่ 10) พ.ศ. 2496 มาตรา 33 จนถึงปัจจุบัน ยังไม่มีพระราชกฤษฎีกา
 กำหนดรายจ่ายเพิ่มเติม แດอย่างใด

1.2 หลักเกณฑ์การหักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคา

ค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาที่จะหักเป็นรายจ่ายได้นั้นต้องเป็นไปตาม
 หลักเกณฑ์ในมาตรา 65 ทวิ (2) แห่งประมวลรัษฎากรซึ่งบัญญัติว่า ค่าสึกหรอและค่าเสื่อม
 ราคา ให้หักได้ไม่เกินกว่าอัตราที่กำหนดในพระราชกฤษฎีกา

การหักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคดังกล่าว ให้คำนวณหักตามส่วนเฉลี่ย
 แห่งระยะเวลาที่ทรัพย์สินนั้นมา

พระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการหักค่าสึกหรอ
 และค่าเสื่อมราคาของทรัพย์สิน (ฉบับที่ 22) พ.ศ. 2509 ได้กำหนดเงื่อนไขการหักค่า
 สึกหรอและค่าเสื่อมราคาของทรัพย์สินโดยให้หักได้ตามอัตราร้อยละของมูลค่าต้นทุนตามประ
 เภทของทรัพย์สิน ดังต่อไปนี้ แต่ถ้าวัดวิธีการทางบัญชีซึ่งทางบริษัทหรือทางหุ้นส่วนนิติบุคคล
 ใช้อยู่ หักต่ำกว่าอัตราดังกล่าว ก็ให้หักเพียงเท่าอัตราราคาตามวิธีการทางบัญชีซึ่งบริษัทหรือ
 ทางหุ้นส่วนนิติบุคคลใช้อยู่

(1) คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 840/2524 ระหว่าง บริษัทสุรามหาคุณ จำกัด โจทก์

(1) อาคาร

อาคารถาวร	ร้อยละ	5
อาคารชั่วคราว	ร้อยละ	100

(2) เครื่องบินและอุปกรณ์เครื่องบิน ร้อยละ 33 $\frac{1}{3}$

(3) คนทุนเพื่อการไถมาซึ่งแหล่งทรัพยากรธรรมชาติที่สูญสิ้นไปได้ ร้อยละ 5

(4) คนทุนเพื่อการไถมาซึ่งสิทธิการเช่า กรณีไม่มีหนังสือสัญญาเช่าหรือมีหนังสือสัญญาเช่า ที่มีข้อกำหนดให้ค่ออายุการเช่าได้โดยเงื่อนไขในการค่ออายุนั้นเปิดโอกาสให้ค่ออายุการเช่าก็ได้ทุก ๆ ปี ร้อยละ 10

กรณีหนังสือสัญญาเช่าที่ไม่มีข้อกำหนดให้ค่ออายุการเช่าได้หรือมีข้อกำหนดให้ค่ออายุการเช่าได้เพียงระยะเวลาอันจำกัดแน่นอน

ร้อยละ 100 หากอายุจำนวนปีอายุการเช่าและอายุที่ค่อได้รวมกัน

(5) คนทุนเพื่อการไถมาซึ่งสิทธิในกรรมวิธี สูตร กุญแจ เครื่องหมายการค้า สิทธิประกอบกิจการตามใบอนุญาต สิทธิบัตร ลิขสิทธิ์หรือสิทธิอย่างอื่น กรณีไม่จำกัดอายุการใช้ ร้อยละ 10 กรณีจำกัดอายุการใช้ ร้อยละ 100 หากอายุจำนวนปีอายุการใช้

(6) ทรัพย์สินอย่างอื่นนอกจากที่กล่าวข้างต้นและนอกจากที่ดินและสินค้าย่อย
ละ 20

กรณีบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลหักค่าเสื่อมและค่าเสื่อมราคาโดยวิธีการทางบัญชี ซึ่งมีอัตราการหักค่าเสื่อมและค่าเสื่อมราคาไม่เท่ากันในแต่ละปีระหว่างอายุการใช้ทรัพย์สิน บริษัท หรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลนั้นจะหักค่าเสื่อมและค่าเสื่อมราคากว้างวิธีนั้นในบางปีเกินกว่าอัตราที่กำหนดข้างต้นได้ แต่จำนวนปีอายุการใช้ของทรัพย์สินเพื่อการหักค่าเสื่อมและค่าเสื่อมราคาต้องไม่น้อยกว่า 100 หากอายุจำนวนร้อยละที่กำหนดข้างต้น

ตัวอย่าง

ก) วิธีหักจากถ้านทุนคงเหลือ (Declining Balance Method)

ตามวิธีนี้ หักเป็นร้อยละ เท่ากันจากมูลค่าต้นทุนของทรัพย์สิน เท่าที่เหลืออยู่ในแต่ละรอบระยะเวลาบัญชี เช่น

ซื้อเครื่องจักรมาราคา	100,000	บาท
รอบระยะเวลาบัญชีแรกหักค่าเสื่อม 20 %	$100,000 \times 20$	
	<u>100</u>	
	20,000	บาท
ต้นทุนยกไปรอบระยะเวลาบัญชีปีที่ 2	80,000	บาท
หักค่าเสื่อม 20 %	$80,000 \times 20$	
	<u>16,000</u>	
	16,000	บาท
ต้นทุนยกไปรอบระยะเวลาบัญชีปีที่ 3	64,000	บาท
หักค่าเสื่อม 20%	$64,000 \times 20$	
	<u>12,800</u>	
	12,800	บาท
ต้นทุนยกไปรอบระยะเวลาบัญชีปีที่ 4	51,200	บาท
หักค่าเสื่อม 20 %	$51,200 \times 20$	
	<u>10,240</u>	
	10,240	บาท
หักค่าเสื่อมงวดสุดท้าย	40,960	บาท

ข) วิธีหักค่าเสื่อมและค่าเสื่อมราคาตามวิธีสมวกจำนวนปี (Sum of Year's Digits Method) ตามวิธีนี้ให้หักอัตราที่เท่ากับจำนวนปีที่เหลืออยู่หารด้วยผลบวกของจำนวนปีที่ตั้งต้นแห่งอายุการใช้ของทรัพย์สิน

ซื้อทรัพย์สินมาเป็นเงิน	150,000	บาท
อายุการใช้	5	ปี
ผลบวกของจำนวนปีที่ตั้งต้นแห่งอายุการใช้	$1 + 2 + 3 + 4 + 5$	

รอบระยะเวลาบัญชีแรกจำนวนปีที่เหลือ	5		
หักค่าเสื่อมของรอบระยะเวลาบัญชี	$\frac{5}{15}$		
	$\frac{150,000 \times 5}{15}$		
	50,000		บาท
รอบระยะเวลาบัญชีที่ 2	$\frac{150,000 \times 4}{15}$		
	40,000		บาท
รอบระยะเวลาบัญชีที่ 3	$\frac{150,000 \times 3}{15}$		
	30,000		บาท
รอบระยะเวลาบัญชีที่ 4	$\frac{150,000 \times 2}{15}$		
	20,000		บาท
รอบระยะเวลาบัญชีที่ 5	$\frac{150,000 \times 1}{15}$		
	10,000		บาท

ค) วิธีหักค่าเสื่อมราคาหรือค่าสึกหรอตามวิชาเส้นตรง (Straight Line Method) ค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาในงวดหนึ่ง ๆ ตามวิธีนี้จะทำให้ต้นทุนทรัพย์สินหักเป็นค่าใช้จ่ายในรอบระยะเวลาบัญชีต่าง ๆ เท่ากัน เช่น

ซื้อโต๊ะทำงานราคา	100,000		บาท
รอบระยะเวลาบัญชีแรกหักค่าเสื่อม 20%	$\frac{100,000}{20}$		
	20,000		บาท

รอบระยะเวลาบัญชีที่ 2	$10,000 \times 20$	
	100	
	20,000	บาท
รอบระยะเวลาบัญชีที่ 3	$100,000 \times 20$	
	100	
	20,000	บาท
รอบระยะเวลาบัญชีที่ 4	$10,000 \times 20$	
	100	
	20,000	บาท
หักค่าเสื่อมงวณสุดท้าย	$100,000 \times 20$	
	100	
	20,000	บาท

1.3 การที่ราคาทรัพย์สิน

มาตรา 65 ทวิ (3) แห่งประมวลรัษฎากร ได้บัญญัติจำกัดการที่ราคา -
ทรัพย์สินไว้ ความว่า

ราคาทรัพย์สินอื่นนอกจาก (6) ให้ถือตามราคาที่ยังซื้อทรัพย์สินนั้นโดยตามปกติ และห้ามมิให้ที่ราคาเพิ่มขึ้นเว้นแต่ในกรณีที่มีเหตุให้มีการที่ราคาเพิ่มขึ้นซึ่งมีกำไรสุทธิอยู่

การที่ราคาทรัพย์สินอื่นนอกจากสืบค่างเหลือของกิจการเพิ่มขึ้นจากราคา ที่ปรากฏในบัญชีในรอบระยะเวลาบัญชีที่บริษัทยังมีผลขาดทุนสุทธิหรืออยู่จะกระทำได้ เพราะส่วนที่เพิ่มขึ้นแห่งราคาทรัพย์สินนั้นไม่ถือประโยชน์ในการคำนวณภาษี ทั้งภาษีเงินได้ในบุคคลนั้น

ประมวลรัษฎากรจัดเก็บภาษีจากกำไรสุทธิ มาตรา 65 ทวิ (3) แห่งประมวลรัษฎากร จึงบัญญัติห้ามมิให้ที่ราคาทรัพย์สินเพิ่มขึ้น ในรอบระยะเวลาบัญชีที่บริษัทยังมีผลขาดทุน แต่ ถ้าในรอบระยะเวลาบัญชีที่บริษัทยังมีกำไร ราคาที่ตีเพิ่มขึ้น ถือเป็นเงินได้ของ

บริษัทต้องนำมารวมคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีด้วย (1) แต่ไม่มีสิทธิหักค่าเสื่อมและค่าเสื่อมราคาจากมูลค่าของทรัพย์สินที่ตราค่าเพิ่มขึ้น เพราะการหักค่าเสื่อมและค่าเสื่อมราคาของคำนวณหักจากมูลค่าต้นทุนของทรัพย์สินที่ซื้อหรือไถมา (2)

1.4 การโอนทรัพย์สิน

มาตรา 65 ทวิ (4) แห่งประมวลรัษฎากร บัญญัติว่า

ในกรณีโอนทรัพย์สินใด ๆ ซึ่งไม่มีค่าตอบแทน หรือมีค่าตอบแทนต่ำกว่าราคาตลาดโดยไม่มีเหตุสมควร เจ้าพนักงานประเมินอาจประเมินราคาทรัพย์สินนั้น ตามราคาตลาดในวันที่มีการโอนได้

บทบัญญัติดังกล่าว เป็นการป้องกันการหลีกเลี่ยงภาษีเงินได้ของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลซึ่ง โอนหรือขายทรัพย์สินระหว่างกันในราคาต่ำ ๆ และไม่มีเหตุสมควร ทำให้กำไรในการเสียภาษีเงินได้ลดน้อยลง

" โดยเหตุอันควร " นั้น ต้องพิจารณาจากการประกอบกิจการของแต่ละกิจการว่าผลประโยชน์ที่ไถมานั้นเป็นผลประโยชน์ตอบแทนที่มากกว่าหรือไม่ เช่น บริษัท เอ เป็นบริษัทต่างประเทศ มีวัตถุประสงค์ในการประกอบกิจการขายอาหาร ซึ่งจำเป็นต้องเปิดกิจการอยู่บริเวณเดียวกันกับสถานีบริการจำหน่ายน้ำมัน แต่เนื่องจากมีกฎหมายควบคุมให้บริษัทต่างควรมีกรรมสิทธิ์ในที่ดิน บริษัท คอ. จึงนำเงินไปให้ บริษัท ก. ซึ่งตนถือหุ้นอยู่โดยมีข้อตกลงว่าให้นำเงินดังกล่าวไปซื้อที่ดินข้างสถานีบริการจำหน่ายน้ำมันหั่วราชอาณาจักร และให้บริษัท เอ เขา เปิดบริการจำหน่ายอาหาร โดยกิจการเราถามอัตราที่ตกลงกัน

ดังนั้น การที่บริษัท เอ โอนเงินให้กับบริษัท ก. โดยไม่มีค่าตอบแทนดังกล่าว เพื่อวัตถุประสงค์ให้บริษัทสามารถดำเนินกิจการต่อไปได้ ผลประโยชน์ที่ได้รับเกินกว่าที่บริษัท โอนทรัพย์สินไป จึงถือว่า มีเหตุสมควร

(1) หนังสือกรมสรรพากร ที่ กค. 0804/15165 ลงวันที่ 11 กันยายน 2516

(2) หนังสือกรมสรรพากร ที่ กค. 0804/23566 ลงวันที่ 9 ธันวาคม 2518

กรมสรรพากร ยอมรับว่าเป็นการโอนทรัพย์สินที่มีเหตุสมควรนั้นเช่นกัน

ก) บริษัทต่าง ๆ รวม 6 บริษัทได้รับการส่งเสริมให้ผลิตเคมีภัณฑ์ บริษัทหนึ่ง
นี้จะทำการผลิตเคมีภัณฑ์ต่าง ๆ แยกสัมพันธ์กันในกระบวนการผลิต จึงจำเป็นต้องตั้งโรง
งานในที่ติดต่อกัน และประสานแผนงานกันอย่างใกล้ชิด บริษัทต่าง ๆ จึงมอบให้บริษัท
เอ จำกัด ซื้อมัน แล้วมาแบ่งขายให้แก่กันโดยไม่คิดกำไร บริษัท เอ จำกัด ใ้ซื้อที่ดิน
ไว้จำนวน 3,000 ไร่ แล้วแบ่งขายให้บริษัทต่าง ๆ เป็นจำนวนรวมทั้งสิ้น 2,000 ไร่ ใน
ราคาซื้อขายโดยเฉลี่ยรวมค่าโฆษณาและค่าดอกเบี้ย ราคาที่ขายจึงเป็นราคาที่ต่ำกว่าราคา
ตลาดปัจจุบัน มีปัญหาว่าเงินที่ได้จากการขายที่ดินของบริษัท เอ จำกัด กังกล่าว ถือเป็น
รายได้ของ บริษัท เอ จำกัด หรือไม่

ตามข้อเท็จจริงดังกล่าว รายได้จากการขายที่ดินของบริษัท เอ จำกัด อยู่ในข้อ
บังคับต้องเสียภาษีเงินได้ในที่บุคคล เพราะเป็นเงินได้จากกิจการหรือเนื่องจากกิจการที่กระ
ทำในรอบระยะเวลาบัญชี ส่วนราคาที่ดินที่ขายไปนั้น แม้ราคาในขณะขายจะเป็นราคาที่ต่ำ
กว่าราคาตลาดก็ตาม แต่เมื่อบริษัทจำเป็นต้องขายให้ตามราคานั้น เพราะมีข้อสัญญาผูกพัน
กันมาก่อน จึงถือได้ว่ามีเหตุสมควร ย่อมไม่อยู่ในบังคับที่จะถูกตราค่าเพิ่มขึ้นตามมาตรา
65 ตรี (4) แห่งประมวลรัษฎากร (1)

ข) การโอนที่ดินของบริษัทให้แก่ทางราชการ เพื่อจัดสร้างส่วนสาธารณะ แม
บริษัทจะไม่ได้รับค่าตอบแทน เพราะเป็นการโอนให้เปล่าก็ตาม ถือได้ว่าเป็นการโอนไป
โดยมีเหตุสมควร ไม่อยู่ในข่ายที่จะถูกประเมินราคาที่ดินเพิ่มขึ้นเป็นรายได้เพื่อเสียภาษี (2)

ธนาคาร ใ้วางระเบียบเงินกู้สวัสดิการแห่งแก่พนักงานของธนาคาร เพื่อให้
พนักงานมีที่อยู่อาศัยเป็นของตนเองและเพื่อบรรเทาความเดือดร้อนในกรณีจำเป็นอย่างอื่น

(1) อารมณ์ นารถคิลก, ปัญหาภาษีเงินได้ในที่บุคคล ในส่วนที่เกี่ยวข้องกับรายได้
รายจ่าย, หน้า 2

(2) เรื่องเดียวกัน, หน้า 20

ที่ธนาคารพิจารณาเห็นสมควร โดยคิดดอกเบี้ยในอัตราที่ต่ำกว่าราคาตลาด ถือว่ามีเหตุอันสมควร จึงไม่อยู่ในข่ายที่เจ้าพนักงานประเมินจะใช้อำนาจตามมาตรา 65 ทวิ (4) แห่งประมวลรัษฎากร (1)

1.5 การคำนวณมูลค่าของทรัพย์สิน และหนี้สินที่มีค่าหรือราคาเป็นเงินตราต่างประเทศ
 มาตรา 65 ทวิ (5) แห่งประมวลรัษฎากร บัญญัติว่า

เงินตรา ทรัพย์สิน หรือหนี้สินซึ่งมีค่าหรือเป็นเงินตราต่างประเทศเหลืออยู่ในวันสุดท้ายของรอบระยะเวลาบัญชี ให้คำนวณค่าหรือราคาเป็นเงินตราไทย ตามอัตราตัวเฉลี่ยที่ธนาคารพาณิชย์รับซื้อ ซึ่งธนาคารแห่งประเทศไทยได้คำนวณไว้ หรือคำนวณตามราคาทุนแล้ว แต่อย่างไรจะน้อยกว่ากัน

เงินตรา ทรัพย์สิน หรือหนี้สินซึ่งมีค่าหรือราคาเป็นเงินตราต่างประเทศ ที่รับมาหรือจ่ายไปในระหว่างรอบระยะเวลาบัญชี ให้คำนวณค่าหรือราคาเป็นเงินตราไทย ตามราคาตลาดในวันที่ได้รับมาหรือจ่ายไปนั้น

แยกพิจารณาได้ดังนี้

ก) เงินตราและทรัพย์สินที่เหลืออยู่ในวันสุดท้ายของรอบระยะเวลาบัญชี ซึ่งมีค่าเป็นเงินตราต่างประเทศ ให้คำนวณค่าหรือราคาเป็นเงินตราไทยตามอัตราตัวเฉลี่ย ที่ธนาคารพาณิชย์รับซื้อ ซึ่งธนาคารแห่งประเทศไทยได้คำนวณไว้ หรือคำนวณตามราคาทุนแล้ว แต่อย่างไรจะน้อยกว่า

การคำนวณราคาทุน ประมวลรัษฎากรไม่ได้มีเงื่อนไขหรือคำจำกัดความ คำว่า ทุนไว้ ฉะนั้น จึงอนุโลมตามวิธีการทางบัญชี คือ คำนวณจากราคา CIF ก็ได้ หรือจะคำนวณจาก Landed Cost ก็ได้ คือ หมายความว่าถึงราคา CIF + ภาษีขาเข้า +

(1) หนังสือกรมสรรพากร ที่ กค.0804/13425 ลงวันที่ 12 กรกฎาคม 2522

รายจ่ายค่าออกสินค้า + ค่าขนส่งถึงโกดัง คู่ค้าขออัตราแลกเปลี่ยนวันที่ได้ทรัพย์สินนั้นมา

ตัวอย่าง

บริษัทส่งซื้อสินค้าจากบริษัทในประเทศเยอรมันตะวันตก ในปี พ.ศ. 2517 เป็นราคา 100,000 ดีเอ็ม อัตราแลกเปลี่ยน ณ วันส่งซื้อ 8.01 บาทต่อ 1 ดีเอ็ม บริษัทค้างชำระหนี้จนถึง 31 ธันวาคม 2517 จึงเป็นหนี้เงินตราต่างประเทศอยู่ ซึ่งอัตรา กู้เงินเฉลี่ยที่ธนาคารพาณิชย์รับซื้อ ณ วันที่ 31 ธันวาคม 2517 เท่ากับ 8.47 บาท ต่อ 1 ดีเอ็ม เนื่องจากอัตราแลกเปลี่ยนสูงขึ้น ดังนั้น จำนวนหนี้ค้างชำระเมื่อคำนวณเป็นเงินตราไทยสูงขึ้นอีก 46,000 บาท ซึ่งบริษัทจะถือเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิได้และในกรณีอัตราแลกเปลี่ยนต่ำลง ทำให้จำนวนหนี้ที่จะต้องชำระต่ำลงจะคงถือเป็นเงินได้ ที่จะตองนำมารวมคำนวณกำไรสุทธิด้วย โดยการคำนวณราคาสินค้าเป็นเงินตราไทย ต้องคำนวณตามราคาตลาด ในวันที่ได้ทรัพย์สินนั้นมา และหากในวันสุดท้ายของรอบระยะเวลาบัญชี บริษัทยังค้างชำระหนี้เป็นเงินตราต่างประเทศอยู่ บริษัท ต้องคำนวณค่าหรือราคาหนี้สินเป็นเงินตราไทย ตามอัตราค่าเฉลี่ยที่ธนาคารพาณิชย์รับซื้อ ซึ่งธนาคารแห่งประเทศไทยได้คำนวณไว้ หรือคำนวณตามราคาทุนแล้วแต่อย่างใดจะน้อยกว่า (1)

ข) เงินตรา ทรัพย์สินหรือหนี้สิน ซึ่งมีค่าหรือราคาเป็นเงินตราต่างประเทศที่รับมา หรือจ่ายไปในช่วงรอบระยะเวลาบัญชี ได้คำนวณค่าหรือราคาเป็นเงินตราไทยในตลาด ในวันที่รับมาหรือจ่ายไป

ตัวอย่าง

บริษัทประมูลรับเหมาก่อสร้างงานประจำของการประปานครหลวง การจ่ายค่าจ้าง- ความสัญญาบางส่วนจ่ายเป็นเงินเยน นอกจากนี้สำนักงานใหญ่ในญี่ปุ่นได้ส่งเงินเยนมาให้บริษัทใช้ เป็นเงินทุนหมุนเวียนบ้าง ทดลองจ่ายเป็นเงินเยนบ้าง ดังนั้นการคำนวณค่า

(1) หนังสือกรมสรรพากร ที่ กค. 0804/5777 ลงวันที่ 26 มีนาคม 2519

1.7 การคำนวณราคาทุนของสินค้าที่ส่งเข้ามาจากต่างประเทศ

มาตรา 65 ทวิ (7) แห่งประมวลรัษฎากร บัญญัติว่า

การคำนวณราคาทุนของสินค้าที่ส่งเข้ามาจากต่างประเทศนั้น เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจประเมินโดยเทียบเคียงกับราคาทุนของสินค้าประเภทและชนิดเดียวกับที่ส่งเข้าไปในประเทศอื่นได้

"ราคาทุน" หมายถึง ราคาที่ต้องชำระเพื่อการได้มาซึ่งสินค้านั้น

มาตรา 65 ทวิ (7) แห่งประมวลรัษฎากร เป็นบทบัญญัติป้องกันบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล เพิ่มราคาทุนสินค้า จึงได้อำนาจแก่เจ้าพนักงานประเมินได้มีอำนาจประเมินราคาทุนสินค้า ที่ส่งเข้ามาจากต่างประเทศโดยเปรียบเทียบกับราคาทุนของสินค้าประเภทและชนิดเดียวกับที่ส่งเข้าไปในประเทศอื่น

1.8 การคำนวณราคาทุนของสินค้าที่เป็นเงินตราต่างประเทศ

มาตรา 65 ทวิ (8) แห่งประมวลรัษฎากร กำหนดราคาทุนสินค้าที่เป็นเงินตราต่างประเทศไว้ ดังนี้

ถ้าราคาทุนของสินค้าเป็นเงินตราต่างประเทศ ให้คำนวณเป็นเงินตราไทยตามอัตราแลกเปลี่ยนในท้องตลาดของวันที่ได้สินค้านั้นมา เว้นแต่เงินตราต่างประเทศนั้นจะแลกเปลี่ยนในอัตราทางราชการ ก็ให้คำนวณเป็นเงินตราไทย ตามอัตราทางราชการนั้น

"วันที่ได้สินค้านั้นมา" หมายถึง วันที่สินค้ามาถึงท่าเรือหรือท่าอากาศยาน -

กรุงเทพ

1.9 การจำหน่ายหนี้สูญ (Bad Debts)

หลักเกณฑ์การจำหน่ายหนี้สูญนั้น บัญญัติในมาตรา 65 ทวิ (9) ดังนี้

การจำหน่ายหนี้สูญจากบัญชีลูกหนี้จะกระทำได้อีกเมื่อได้ปฏิบัติการโดยสมควรเพื่อให้ได้รับชำระหนี้แล้ว เว้นแต่ตามพฤติการณ์ไม่อาจปฏิบัติการเช่นนั้นได้โดยสมควรแต่ถ้าได้รับชำระหนี้ในรอบระยะเวลาบัญชีใดให้นำมาคำนวณเป็นรายได้ในรอบระยะเวลาบัญชีนั้น

หนี้สูญ คือ หนี้ซึ่งบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลไม่สามารถติดตามให้ชำระได้

หลักเกณฑ์การคำนวณอันจะถือเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธินั้น ให้นำการวางหลักเกณฑ์ไว้เพื่อถือเป็นทางปฏิบัติดังต่อไปนี้

- (1) ต้องมีหลักฐานแสดงการ เป็นเจ้าหนี้และลูกหนี้ด้วยกันจริง
- (2) ให้นำการทวงถามหรือมีการฟ้องคดีแล้ว จนในที่สุดปรากฏว่าไม่มีทางที่จะได้รับชำระหนี้จริง
- (3) บริษัทมีหลักฐานดังกล่าวใน (1) และ (2) พร้อมจะไต่ทวงดูได้ทุกเวลา
- (4) เป็นหนี้ขาดอายุความ หรือไม่มีตัวลูกหนี้ที่จะเรียกร้องให้ชำระหนี้ได้อีกแล้ว
- (5) เมื่อบริษัทตัดหนี้ออกจากบัญชีแล้ว ต่อมาหากบริษัทกลับได้รับชำระหนี้จากลูกหนี้ บริษัทจะต้องนำเงินที่ไต่มาเป็นรายได้ เพื่อคำนวณภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาในรอบระยะเวลาบัญชีที่ได้รับชำระหนี้แทน (1)

ในกรณีที่จำหน่ายหนี้สูญเงินโอนเข้าคลังแล้วต้องนำหนี้สูญมาคำนวณเป็นรายได้อีก และเมื่อคำนวณแล้ว ถ้าภายหลังได้รับชำระหนี้ ก็ในให้นำมารวมคำนวณเป็นรายได้อีก

ตัวอย่าง

ก) บริษัทเงินทุนไทยปล่อยเงินกู้ให้แก่ลูกหนี้รายหนึ่งตามสัญญาระยะเวลา 5 ปี คิดดอกเบี้ยร้อยละ 12 ต่อปี ปรากฏว่าลูกหนี้คนนั้นไม่ชำระดอกเบี้ยเป็นเวลา 1 ปี บริษัททำบัญชีตามเกณฑ์สิทธิเห็นว่า เป็นกรณีไม่สามารถเรียกเก็บดอกเบี้ยดังกล่าวได้อีก จึงมีปัญหาว่า

(1) จะระงับการคิดดอกเบี้ยที่มีขึ้นต่อไปในอนาคต โดยมีมติของคณะกรรมการให้ทำการระงับการคิดดอกเบี้ยดังกล่าวได้หรือไม่

(2) ตัดดอกเบี้ยซึ่งได้คิดไว้แล้วสำหรับ ปีที่ยานมออกเป็นหนี้สูญ เนื่องจากไม่มีการติดตามทวงถามหรือสมควรแล้วได้หรือไม่

(1) อารมณ์ นารกคิด , ปัญหาภาษีเงินได้บุคคล ในส่วนที่เกี่ยวข้องกับราย
ไต่รายจ่าย , หน้า 28

ปัญหาในเรื่องนี้ไ้มีการวินิจฉัยว่า

(1) การที่บริษัท จะมีมติให้ระงับการคิดดอกเบี้ยขอมที่จะทำได้เพราะเป็นเรื่องภายในของบริษัทเอง แต่การระงับการคิดดอกเบี้ยนี้ไม่เป็นเรื่องของบริษัทกระทำเองฝ่ายเดียว สัญญาที่ยังมีผลใช้บังคับอยู่ตามกฎหมาย เมื่อสัญญาแล้วยังไม่ยกเลิกยอมถือว่าบริษัทยังคงมีเงินได้จากดอกเบี้ยตามสัญญานั้นอยู่ และเมื่อบริษัทไ้ระงับมติตามเกณฑ์สิทธิ ดอกเบี้ยที่ถึงกำหนดชำระในรอบระยะเวลาบัญชีโดยยอมเป็นเงินไ้ของรอบระยะเวลาบัญชีนั้น บริษัทก็นำดอกเบี้ยดังกล่าวมาคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินไ้ในแต่ละรอบระยะเวลาบัญชีที่ถือว่าเป็นเงินไ้ไ้

(2) สำหรับดอกเบี้ยที่ถูกหักค้างชำระมาแฉวหนึ่งปี และบริษัทเพียงแต่คิดคำถามเท่านั้น ยังถือไม่ได้ว่า เป็นการปฏิบัติการโดยสมควร ยังไม่อยู่ในเกณฑ์จะตัดหนี้สูญไ้ (1)

ข) ในกรณีตามที่แท้จริงสามารถพิสูจน์ไ้ว่า พนักงานของบริษัทซึ่งยักยอกเงินของบริษัทไป และบริษัทไม่มีทางไ้เงินนั้นกลับคืนมา โดยพนักงานของบริษัทไ้ถูกศาลพิพากษาให้เป็นบุคคลล้มละลาย ความสูญเสีของบริษัอันเกิดจากการยักยอกดังกล่าวนี้ ยอมให้หักเป็นรายจ่ายไ้ (2)

ค) บริษัทโรงสีไฟสาขาในทางจังหวัด ไ้ส่งข่าวสาร 300 กระสอบ ไปให้สำนักงานใหญ่ที่กรุงเทพฯ โดยทำสัญญาจ้างให้เอกชนทำการขนส่งควยเร็ว และเอกชนผู้รับทำการขนส่งโดยยักยอกข่าวสารจำนวนนี้ไป บริษัทไ้ไ้แจ้งความไ้แล้วที่สถานีตำรวจภูธรทองที่เกิดเหตุ แต่เจ้าหน้าที่ตำรวจยังตามจับผู้รับขนและของกลางไม่พบ มีปัญหาว่าบริษัทจะจำหน่ายหนี้สูญสำหรับข่าวสารรายนี้ไ้หรือไม่

ปัญหาในข้อนี้ไ้มีการวินิจฉัยว่า การที่ข่าวสาร ของบริษัทถูกยักยอกและบริษัทไ้แจ้งความไ้ที่สถานีตำรวจแล้ว บริษัทจำหน่ายหนี้สูญจากบัญชีลูกหนี้ของบริษัทไ้ เพราะตามพฤติการณ์บริษัทไม่อาจปฏิบัติการเช่นนั้นไ้โดยสมควร แต่ถาไ้รับชำระหนี้ในรอบระยะเวลาบัญชีไ้ไ้ให้นำมาคำนวณเป็นรายไ้ไ้ในรอบระยะเวลาบัญชีนั้นๆตามมาตรา 65 ทวิ (9) (3)

(1) เรื่องเดียวกัน, หน้า 28 - 29

(2) เรื่องเดียวกัน, หน้า 29

(3) เรื่องเดียวกัน, หน้า 29 - 30

2. กำหนดจากยอดขายหรือรายรับก่อนหักรายจ่าย

การประกอบกิจการของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลต่างประเทศในการประกอบกิจการในประเทศไทย ตามบทบัญญัติในมาตรา 76 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากรนั้น การคำนวณเงินได้เพื่อเสียภาษีเงินได้ในที่บุคคลนั้นนอกจากคำนวณกำไรสุทธิแล้วยังสามารถคำนวณเงินได้เพื่อเสียภาษีจากยอดขาย หรือยอดรายรับก่อนหักรายจ่ายใด ๆ ตามมาตรา 76 ทวิ วรรคสอง ประกอบกับมาตรา 71 (1) ⁽¹⁾ แห่งประมวลรัษฎากรได้อีกด้วย โดยมีวิธีการและหลักเกณฑ์ดังนี้

2.1 กรณีไม่สามารถคำนวณกำไรสุทธิได้ ในกรณีที่บุคคลผู้นั้นลูกจ้างผู้ทำการแทน หรือผู้ทำการติดต่อ สามารถคำนวณกำไรสุทธิของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลต่างประเทศเกี่ยวกับเงินได้หรือผลกำไรที่ตนเป็นผู้ประกอบกิจการในประเทศไทยแล้วต้องยื่นแบบแสดงรายการและชำระภาษีเงินได้โดยคำนวณภาษีจากกำไรสุทธิตั้งแต่นั้น จะนำยอดขายหรือยอดรายรับก่อนหักรายจ่ายที่เกิดขึ้นเนื่องจากการประกอบกิจการในประเทศไทยของตนมาคำนวณภาษีเงินได้ เพราะมาตรา 76 ทวิ วรรคสอง แห่งประมวลรัษฎากรบัญญัติว่า

ในกรณีที่กล่าวในวรรคแรก ถ้าบุคคลผู้มีหน้าที่และความรับผิดชอบในการยื่นรายการและเสียภาษีไม่สามารถจะคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีตามบทบัญญัติในส่วนนี้ได้ให้นำบทบัญญัติว่าด้วยการประเมินภาษีตามมาตรา 71 (1) มาใช้บังคับโดยอนุโลม

(1) มาตรา 71 (1) ในกรณีที่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลใดไม่มีรายการซึ่งจำเป็นต้องใช้ในการคำนวณภาษีตามบทบัญญัติในส่วนนี้หรือมิได้ทำบัญชีหรือทำไม่ครบตามที่กำหนดไว้ในมาตรา 17 หรือมาตรา 68 หรือไม่นำบัญชี เอกสารหรือหลักฐานอื่นมาให้เจ้าพนักงานประเมินทำการไต่สวนตามมาตรา 19 หรือมาตรา 23 เจ้าพนักงานประเมินเมื่ออำนาจประเมินภาษีในอัตราร้อยละ 5 ของยอดรายรับก่อนหักรายจ่ายใด ๆ หรือยอดขายก่อนหักรายจ่ายใด ๆ ของรอบระยะเวลาบัญชีแล้วแต่อย่างไรจะมากกว่า ถ้ายอดขายรับก่อนหักรายจ่ายหรือยอดขายก่อนหักรายจ่ายดังกล่าวไม่ปรากฏ เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจประเมินโดยอาศัยเทียบเคียงกับยอดในรอบระยะเวลาบัญชีก่อนนั้นขึ้นไป ถ้ายอดในรอบระยะเวลาบัญชีก่อนนั้นขึ้นไปไม่ปรากฏ ให้ประเมินได้ตามที่เห็นสมควร.

ดังนั้น การคำนวณภาษีโดยวิธีหลักเกณฑ์คำนวณจากยอดรายรับหรือยอดรายรับ
จะต้องเป็นกรณีไม่สามารถคำนวณกำไรสุทธิได้เท่านั้น

2.2 การคำนวณยอดขายรับกับต้นทุนหักรายจ่าย หรือยอดขายกับต้นทุนหักรายจ่าย
นั้นแล้วคำนวณภาษีในอัตราร้อยละ 5 (1) นั้น ผู้เสียภาษีจะเลือกคำนวณภาษีจากยอดขาย
หรือยอดรายรับตามใจชอบก็ได้ ต้องคำนวณภาษีจากยอดขายหรือยอดรายรับแล้วแต่อย่างใด
จะมากกว่า ตามที่บัญญัติไว้ในมาตรา 71 (1) แห่งประมวลรัษฎากร

2.3 กรณีผู้เสียภาษียื่นแบบแสดงรายการและชำระภาษีโดยคำนวณภาษีใน
อัตราร้อยละ 5 ของยอดขายรับหรือยอดขายกับต้นทุนหักรายจ่ายใด ๆ แล้ว แต่อย่างใดจะมาก
กว่า ตามมาตรา 76 ทวิ วรรคสอง ประกอบมาตรา 71(1) แห่งประมวลรัษฎากร ไม่ใช่
สิทธิเด็ดขาด ถ้าเจ้าพนักงานประเมินเห็นว่าสามารถคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีตามปกติ
ได้ เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจประเมินให้บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลต่างประเทศนั้น
เสียภาษีจากกำไรสุทธิตามปกติได้ (2) ตามมาตรา 71 วรรคสอง แห่งประมวลรัษฎากร
"...บทบัญญัติมาตรานี้ ไม่เป็นการเสื่อมสิทธิที่เจ้าพนักงานประเมินจะประเมินให้เสียภาษี
ตามบทบัญญัติในมาตราอื่น ..."

(1) ประมวลรัษฎากรมาตรา 71 (1) แก้ไขเพิ่มเติมโดยประกาศของคณะปฏิวัติ
ฉบับที่ 10 ลงวันที่ 7 พฤศจิกายน 2520 ข้อ 15 แก้อัตรารายรับจากร้อยละ 2 เป็นร้อยละ 5

(2) หนังสือกรมสรรพากรที่ กค. 0804/8593 ลงวันที่ 6 ตุลาคม 2520
และหนังสือกรมสรรพากรที่ กค. 0804/6877 ลงวันที่ 27 เมษายน 2519

3. ผู้มีหน้าที่ยื่นแบบแสดงรายการ และชำระภาษีตามมาตรา ๗๖ ทวิ

ตามหลักการจัดเก็บภาษีนั้น ผู้ใดมีเงินได้ ย่อมจึงจะมีหน้าที่และความรับผิดชอบในการเสียภาษี บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนต่างประเทศซึ่งได้รับเงินได้หรือผลกำไรจากการประกอบกิจการในประเทศไทย จึงมีหน้าที่และความรับผิดชอบของเสียภาษีเงินได้ในที่บุคคล แกรงนี้ตามมาตรา 76 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลต่างประเทศซึ่งได้รับเงินได้หรือผลกำไรมิได้เข้ามากระทำการกิจการในประเทศไทย จึงจำเป็นต้องบัญญัติให้มีผู้หน้าที่รับผิดชอบในการปฏิบัติตามบทบัญญัติในประมวลรัษฎากร ซึ่งตามมาตรา 76 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร บัญญัติว่า

"... ให้ถือว่าบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ประกอบกิจการในประเทศไทย และให้ถือว่าบุคคลผู้เป็นลูกจ้างหรือผู้ทำการแทนหรือผู้ทำการติดต่อเท่านั้น ไม่ว่าจะเป็นบุคคลธรรมดา หรือนิติบุคคลเป็นตัวแทน ของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ซึ่งตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศ และให้บุคคลนั้นมีหน้าที่และความรับผิดชอบในการยื่นรายการและเสียภาษีตามมาตรา ๗๖ ทวิ ในส่วนนี้ เฉพาะที่เกี่ยวกับเงินได้หรือผลกำไรที่กล่าวแล้ว.."

ดังนั้น ผู้มีหน้าที่และความรับผิดชอบในการยื่นแบบแสดงรายการ และชำระภาษีตามมาตรา 76 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร จึงได้แก่บุคคลธรรมดา หรือนิติบุคคลผู้เป็นลูกจ้างผู้ทำการแทน ผู้ทำการติดต่อของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลต่างประเทศ ซึ่งเป็นผู้ประกอบการในประเทศไทย และเป็นเหตุให้บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลต่างประเทศได้รับเงินได้หรือผลกำไรในประเทศไทย ถ้าลูกจ้างหรือผู้ทำการแทนหรือผู้ทำการติดต่อนั้นในกรณีอื่นซึ่งไม่เกี่ยวข้องกับเงินได้หรือผลกำไรในประเทศไทยของบริษัท หรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลต่างประเทศ ก็ไม่จำเป็นต้องมีความรับผิดชอบตามมาตรา 76 ทวิ แต่อย่างใด

ตัวอย่าง

บริษัท เอ. จก. ทะเบียนเป็นนิติบุคคลประเภทบริษัทจำกัดในประเทศไทย
 ใ้ทำสัญญาประมูลขายเรือสำเภาให้กับกองทัพเรือ โดยมีบริษัท ค. ซึ่งอยู่ในประเทศไทย เป็นผู้ติดต่อประมูลได้ เป็นเหตุให้บริษัท เอ. ได้ทำสัญญาขายเรือสำเภาได้เป็นเงิน

10 ล้านบาท ในช่วงระยะเวลาดังกล่าว นาย บี. ซึ่งเป็นลูกจ้างของบริษัท เอ. ได้เดินทางไปมาติดต่อขายเครื่องจักรให้กับบริษัท ข. ซึ่งอยู่ในประเทศไทย แต่ปรากฏว่าสัญญาซื้อขายเครื่องจักรไทยยกเลิกไป

ถามขอเท็จจริงจากกรณี นาย บี. จะต้องมีควมรับผิดชอบตามมาตรา 76 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากรหรือไม่

เห็นว่า เงินกำไรหรือผลกำไรที่บริษัท เอ. ได้รับจากการขายเรือค้ำน้ำให้แก่องค์กรเรือไม้ได้เกิดจากการประกอบกิจการของนาย บี. ในประเทศไทยแต่อย่างใด บริษัท ก. มีหน้าที่และความรับผิดชอบในการยื่นรายการและเสียภาษีตามมาตรา 76 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร

ซึ่งผู้มีหน้าที่และความรับผิดชอบในการยื่นรายการและเสียภาษีตามบทบัญญัติในมาตรา 76 ทวิ ได้มีคำวินิจฉัยศาลฎีกาที่ 154/2523 วินิจฉัยว่า

ลูกจ้างหรือผู้ทำการแทนหรือผู้ทำการติดต่อของบริษัทรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลซึ่งตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศที่มีหน้าที่และความรับผิดชอบในการยื่นรายการและเสียภาษีตามบทบัญญัติ ในมาตรา 76 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากรนั้น จะต้องเป็นลูกจ้างหรือผู้ทำการแทนหรือผู้ทำการติดต่อในการประกอบกิจการในประเทศไทยซึ่งเป็นเหตุให้ได้รับเงินกำไรหรือผลกำไรในประเทศไทย ... จำเลยที่ 2 และที่ ๒ เป็นแต่เพียงตัวแทนตามหนังสือมอบอำนาจลงวันที่ 3 กุมภาพันธ์ 2509 ของจำเลยที่ 1 ในการจัดการเกี่ยวกับเรื่องภาษี เนื่องมาจากลูกจ้างหรือผู้ทำการแทน หรือผู้ทำการติดต่อคนอื่น (ซึ่งมีไร้จำเลยที่ 2 และที่ 3)

สำหรับเงินกำไรหรือผลกำไรในการประกอบกิจการของจำเลยที่ 1 ในประเทศไทยซึ่งเป็นเหตุให้จำเลยที่ 1 ได้รับเงินกำไรหรือผลกำไรในประเทศไทย สำหรับปี พ.ศ. 2499 - ๑๓๓๓ จำเลยที่ 2 และที่ 3 จึงไม่มีหน้าที่และความรับผิดชอบในส่วนนี้ในการยื่นรายการและเสียภาษีตามบทบัญญัติในมาตรา 76 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร ... "

4. ความรับผิดชอบเกี่ยวกับกรณีนายการและการชำระภาษี

ภาษีเงินได้บุคคลเป็นภาษีอากรประเมิน (1) ดังนั้น ผู้หน้าที่เสียภาษีเงินได้บุคคล จึงมีหน้าที่ต้องยื่นแบบแสดงรายการตามแบบที่อธิบดีกรมสรรพากรกำหนด พร้อมด้วยบัญชีมรดก บัญชีทำการ และบัญชีกำไรขาดทุน หรือบัญชีรายรับก่อนหักรายจ่ายในรอบระยะเวลาบัญชีแล้วแต่กรณี พร้อมกับชำระภาษี ณ ที่ว่าการอำเภอ (2) ซึ่งมาตรา 76 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากรกำหนดให้ลูกจ้าง ผู้ทำการแทน หรือผู้ทำการติดต่อ เป็นผู้หน้าที่และความรับผิดชอบในการยื่นแบบแสดงรายการแสดงรายการ ซึ่งจำเป็นต้องใช้ในการคำนวณภาษี พร้อมด้วยบัญชีมรดก บัญชีทำการ บัญชีกำไรขาดทุน หรือบัญชีรายรับก่อนหักรายจ่ายในรอบระยะเวลาบัญชีและชำระภาษีภายในหนึ่งร้อยห้าสิบวันนับแต่วันสุดท้ายของรอบระยะเวลาบัญชี ถ้าลูกจ้างผู้ทำการแทน หรือผู้ทำการติดต่อ ไม่ปฏิบัติตามบทบัญญัติดังกล่าว มีหน้าที่และความรับผิดชอบดังนี้

4.1 ความรับผิดชอบทางแพ่ง

ถ้าลูกจ้าง ผู้ทำการแทน ผู้ทำการติดต่อ ไม่ยื่นแบบแสดงรายการและชำระภาษีภายในกำหนดระยะเวลาหนึ่งร้อยห้าสิบวันนับแต่วันสุดท้ายของรอบระยะเวลาบัญชี มีความรับผิดชอบดังนี้

4.1.1 กรณีไม่ยื่นแบบแสดงรายการ

กรณีที่ผู้หน้าที่เสียภาษีไม่ยื่นแบบแสดงรายการและชำระภาษีภายในกำหนดระยะเวลานั้น ประมวลรัษฎากรมาตรา 23 บัญญัติให้เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจออกหมายเรียกจากผู้หน้าที่เสียภาษี, พยาน และหลักฐานอันมาทำการ - ตรวจสอบสวน แล้วทำการประเมินเรียกเก็บภาษี ตามมาตรา 24 หรือมาตรา 25 ในกรณีไม่ปฏิบัติตามหมายเรียกหรือไม่ยอมตอบคำถามเมื่อซักถามโดยไม่มีเหตุขอลดอันสมควร

(1) ประมวลรัษฎากร มาตรา 38

(2) ประมวลรัษฎากร มาตรา 68, 69

ผู้มีหน้าที่เสียภาษีอากรจะกองเสียเงินเพิ่ม 2 เท่าของเงินภาษีอากร และเงินเพิ่มที่ให้ออกเป็นเงินภาษีอากรด้วย (1) แก่เงินเพิ่มนี้อาจงดหรือลดตามคำสั่งกรมสรรพากร ที่ 121/2523 เรื่อง ระเบียบว่าด้วยการงดหรือลดเงินเพิ่มตามมาตรา ๒๒ และมาตรา 26 แห่งประมวลรัษฎากรว่า

1) การงดหรือลดเงินเพิ่มในกรณีหรือลดไว้เฉพาะกรณีที่เจ้าพนักงานประเมินเห็นว่าบุคคลที่จะต้องเสียเงินเพิ่ม ไม่มีเจตนาหลีกเลี่ยงภาษีและได้ให้ความร่วมมือในการตรวจสอบภาษีเป็นอย่างดี

2) เมื่อเจ้าพนักงานประเมินเห็นว่า กรณีควรลดเงินเพิ่มให้ส่งลดเงินเพิ่มได้ แต่ต้องให้เสียไม่น้อยกว่าร้อยละ 30 ของเงินเพิ่มตามที่กฎหมายกำหนดไว้

3) การลดเงินเพิ่มนอกเหนือไปจากที่กำหนดไว้ใน 2 หรือการงดเงินเพิ่มให้เจ้าพนักงานประเมินเสนอความเห็นชอบจากอธิบดีกรมสรรพากรหรือผู้ที่อธิบดีมอบหมายเสียก่อน

4) การขอให้งดหรือลดเงินเพิ่มตามระเบียบนี้ให้บุคคลที่จะต้องเสียเงินเพิ่มทำคำร้อง เป็นหนังสือยื่นต่อเจ้าพนักงานประเมินแสดง เหตุผลที่ของกรณีนั้น เว้นแต่ในกรณีที่อธิบดีกรมสรรพากรพิจารณาเห็นสมควร จะสั่งให้งดหรือลดเงินเพิ่มโดยไม่ต้องทำคำร้องก็ได้

4.1.2 กรณียื่นแบบแสดงรายการ ไม่ถูกต้องหรือไม่สมบูรณ์

ความรับผิดชอบทางแพ่งขึ้นอยู่กับ การตรวจสอบและ ใ้ส่วนของเจ้าพนักงานประเมิน ตามมาตรา 19 แห่งประมวลรัษฎากร (2) ซึ่งบัญญัติว่า

(1) ประมวลรัษฎากร มาตรา 26

(2) ประมวลรัษฎากร มาตรา 19 แก้ไขเพิ่มเติมโดยพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ ๖) พ.ศ. 2494 มาตรา 12

เงินแกจะมีบทบัญญัติไว้เป็นอย่างดีในลักษณะนี้ ถ้าภายในเวลาห้าปี นับแต่วันที่
โดยนัยการแล้วเจ้าพนักงานประเมินมีเหตุอันควร เชื่อว่า ผู้ใดแสดงรายการตามแบบที่
ยื่นไม่ถูกต้องตามความจริง หรือไม่บริบูรณ์ เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจออกหมายเรียก
ผู้ยื่นรายการนั้นมา ใต้อำนาจและออกหมายเรียกพยานกับสิ่ง ใต้อำนาจรายการหรือพยานนั้นเข้า
บัญชีหรือพยานหลักฐานอื่น อันควรแก่เรื่องมาแสดง โท้ แต่ต้องให้เวลาล่วงหน้าไม่น้อยกว่า
เจ็ดวันนับแต่วันส่งหมาย

เมื่อเจ้าพนักงานประเมินทำการตรวจสอบใต้อำนาจแล้ว มีอำนาจแก้จำนวน
เงินที่ประเมินหรือที่ยื่นรายการ ไว้เดิม แล้วแจ้งให้ผู้เสียภาษีทราบตามมาตรา 20 หรือประ
เมินตามวิธี เห็นว่าถูกต้องในกรณีผู้เสียภาษีไม่ปฏิบัติตามหมายเรียกหรือคำสั่งของเจ้าพนักงาน
ประเมิน มาตรา 21 ทั้ง 2 กรณีของผู้เสียภาษีอากรที่งดเว้นเสียเงินเพิ่มเติมอีก
ร้อยละ 20 แห่งเงินภาษีอากร และเงินเพิ่มที่ถือถือว่าเป็นเงินภาษีอากร (1)

อย่างไรก็ดี เงินเพิ่มดังกล่าวอาจลดหรือลดได้ความหลักเกณฑ์ดังนี้ (2)

1. การลดหรือลดเงินเพิ่มนี้ หักหรือลดได้เฉพาะกรณีที่เจ้าพนักงานประเมิน
เห็นว่ามีมูลคดีที่จะต้องเสียเงินเพิ่มไม่มีเจตนาหลีกเลี่ยงภาษีและให้ความร่วมมือในการ
ตรวจสอบภาษีเป็นอย่างดี

2. การลดเงินเพิ่มตามมาตรา 22 แห่งประมวลรัษฎากร เมื่อเจ้าพนักงาน
ประเมินเห็นว่า ควรลดเงินเพิ่ม ให้สั่งลดเงินเพิ่มได้แต่ต้องให้เสียไม่น้อยกว่าร้อยละ
50 (3) ของเงินเพิ่มตามที่กฎหมายกำหนด

(1) ประมวลรัษฎากร มาตรา 22

(2) คำสั่งกรมสรรพากรที่ 121 / 2513 ลงวันที่ 13 พฤษภาคม 2513

(3) คำสั่งกรมสรรพากรที่ 37/2516 ลงวันที่ 6 กุมภาพันธ์ 2518.

4. การลดหรือจ่ายเงินเพิ่ม ผู้มีหน้าที่จะคงเสียเงินเพิ่มจะต้องทำการร้อง
เป็นหนังสือยื่นต่อเจ้าพนักงานประเมินแสดงเหตุผลที่ลดหรือลด เว้นแต่ในกรณีอธิบดีกรม
สรรพากร เห็นสมควรจะสั่งให้คงหรือลดเงินเพิ่มได้โดยไม่ต้องมีคำร้องก็ได้

4.1.3 กรณีแบบแสดงรายการ เกินกำหนดระยะเวลาที่กฎหมายกำหนด
ไว้ หรือเกินกวาระระยะเวลาที่อำเภอหรือเจ้าพนักงานประเมินแจ้งโต้เสีย

ตามบทบัญญัติในมาตรา 27 แห่งประมวลรัษฎากร บัญญัติว่า

เงินภาษีอากรที่บุคคลใดจะคงเสียหรือนำส่งตามบทบัญญัติในหมวดต่างๆของ
ลักษณะนี้เกี่ยวกับภาษีอากรประเมิน คงเสียหรือนำส่งภายในเวลาตามแต่จะมีบทบัญญัติใน
หมวดนั้น ๆ กำหนดไว้ ส่วนภาษีอากรที่อำเภอหรือเจ้าพนักงานประเมินแจ้งให้เสีย ถ้าไม่
มีบทบัญญัติ ในหมวดต่าง ๆ ที่กล่าวแล้วกำหนดไว้เป็นอย่างอื่น ก็คงเสียภายในเวลาสามสิบ
วันนับแต่วันได้รับแจ้งจำนวนเงินภาษีอากร ถ้าไม่เสียหรือนำส่งภายในกำหนดที่วางมานี้ ให้
บุคคลเสียหรือนำส่งนั้น เสียเงินเพิ่มอีกร้อยละ 20 แห่งเงินภาษีอากรที่คงเสียหรือนำส่ง
เว้นแต่

(1) ถ้าบุคคลเสียหรือนำส่งเงินมาขอชำระโดยไม่ได้รับคำเตือนหรือ
คำเรียกตรวจสอบใดส่วนโดยทรงเป็นหนังสือ ก็ให้เสียเงินเพิ่มเพียงร้อยละ 5 แห่งเงิน
ภาษีอากรที่คงเสียหรือนำส่งนั้น

(2) ถ้าบุคคลเสียหรือนำส่งได้รับคำเตือนหรือคำเรียกตรวจสอบใด
ส่วนโดยตรงเป็นหนังสือแล้ว แต่ให้นำเงินมาชำระภายในสิบวันนับแต่วันได้รับคำเตือนหรือคำ
เรียกตรวจสอบใดส่วนก็ให้เสียเงินเพิ่มเพียงร้อยละ 10 แห่งเงินภาษีอากรที่คงเสียหรือ
นำส่งนั้น

เงินเพิ่มตามมาตรา นี้ ให้ถือเป็นค่าภาษีอากร

โดยเงินที่ภาษีเงินได้บุคคลเป็นภาษีอากรประเมิน (1) เมื่อไม่

(1) ประมวลรัษฎากร มาตรา 36

ยื่นแบบแสดงรายการภายในกำหนด ก็ย่อมต้องมีความรับผิดชอบมากกว่า 27 แห่งประมวล
 รัษฎากร เสียเงินเพิ่มร้อยละ 20 ของเงินภาษีอากรที่ต้องเสียหรือนำส่ง แต่ถ้ายกข้อ
 เสียภาษียื่นแบบแสดงรายการและชำระภาษีโดยไม่ได้รับคำเตือนหรือเรียกตรวจสอบใต้วง
 ให้เสียเงินเพิ่มเพียงร้อยละ 5 หรือได้รับคำเตือนหรือเรียกตรวจสอบใต้วง แทนำเงิน
 มาชำระภายใน 10 วันนับแต่วันได้รับคำเตือนหรือเรียกตรวจสอบใต้วง ให้เสียเงินเพิ่ม
 ร้อยละ 10

เพื่อเป็นการบรรเทาภาระภาษี เงินเพิ่มร้อยละ 5 หรือร้อยละ 10 ดังกล่าว
 อาจลดลงได้โดยมีหลักเกณฑ์ตามกฎหมายกระทรวง ฉบับที่ 135 ลงวันที่ 28 มกราคม 2517
 ดังนี้

(1) ในกรณีที่ผู้ต้องเสียหรือนำส่งภาษีซึ่งนำเงินภาษีมาขอชำระโดยไม่ได้รับคำ
 เตือนหรือคำเรียกตรวจสอบใต้วงโดยตรงเป็นหนังสือ ใต้วงเงินเพิ่มร้อยละ 1 ต่อ
 เดือนหรือเศษของเดือนแห่งเงินภาษีที่ต้องเสียหรือนำส่ง นับแต่วันพ้นกำหนดเวลายื่นรายการ
 ชำระภาษีหรือยื่นรายการส่งภาษี

การชำระเงินเพิ่มตาม (1) จะเกินกว่าร้อยละ 5 แห่งเงินภาษีที่ต้อง
 เสียหรือนำส่งมิได้

(2) ในกรณีที่ผู้ต้องเสียหรือนำส่งภาษีซึ่งนำเงินภาษีมาขอชำระภายในสิบวัน
 นับแต่วันได้รับคำเตือนหรือคำเรียกตรวจสอบใต้วงโดยตรงเป็นหนังสือให้ชำระเงินเพิ่ม
 ร้อยละ 0.25 ต่อเดือนหรือเศษของเดือนแห่งเงินภาษีที่ต้องเสียหรือนำส่ง นับแต่วันพ้นกั
 หนดเวลายื่นรายการชำระภาษี หรือยื่นรายการนำส่งภาษี

การชำระเงินเพิ่มตาม (2) จะเกินกว่าร้อยละ 10 แห่งเงินภาษีที่
 ต้องเสียหรือนำส่งมิได้

(3) ในกรณีที่ผู้ต้องเสียหรือนำส่งภาษีซึ่งนำเงินมาขอชำระเมื่อพ้นสิบวัน นับแต่
 วันได้รับคำเตือนหรือคำเรียกตรวจสอบใต้วง โดยตรงเป็นหนังสือ ใต้วงเงินเพิ่ม
 ร้อยละ 1.5 ต่อเดือน หรือเศษของเดือน แห่งเงินภาษีที่ต้องเสียหรือนำส่งนับแต่วัน
 กำหนดเวลายื่นรายการชำระภาษีหรือยื่นรายการนำส่งภาษี

การชำระเงินเพิ่มตาม (3) จะเกินร้อยละ 20 แห่งเงินภาษีที่ต้องเสีย หรือนำส่งมิได้

อธิบดีกรมสรรพากรมีอำนาจอนุมัติให้เสียเงินเพิ่มน้อยกว่าที่กำหนดในข้อ 1, 2 3 โฉนดของไม่ต่ำกว่าร้อยละ 0.5 ของเงินภาษีหรือเศษของเงินภาษีที่ต้องเสียหรือนำส่ง โดยเริ่มนับแต่วันพ้นกำหนดเวลายื่นรายการชำระภาษีหรือยื่นรายการนำส่งภาษี เว้นแต่ในกรณีที่ผู้ต้องเสียหรือนำส่งภาษีนำเงินภาษีมามากชำระโดยไม่ได้รับว่าเกิน หรือค่าเรียกตรวจสอบสวนโดยตรงเป็นหนังสือภายในหนึ่งเดือนนับแต่วันพ้นกำหนดเวลายื่นรายการชำระภาษีหรือยื่นรายการนำส่งภาษี จะอนุมัติให้เสียเงินเพิ่มต่ำกว่าอัตรา ร้อยละ 0.5 แห่งเงินภาษีที่ต้องเสียหรือนำส่งก็ได้ แต่ต้องไม่ต่ำกว่า 10 บาทและเพื่อมิทางปฏิบัติเป็นไปในแนวทางเดียวกัน กรมสรรพากรได้ออกคำสั่งกรมสรรพากรที่ ท.ศอ.18 / 2524 ลงวันที่ 24 พฤศจิกายน 2524 กำหนดหลักเกณฑ์ดังนี้

ข้อ 1. ให้ลดเงินเพิ่มเฉพาะกรณีผู้ต้องเสียหรือนำส่งภาษีนำเงินภาษีมามาก ชำระโดยไม่ได้รับค่าเกินหรือค่าเรียกตรวจสอบสวนโดยตรงเป็นหนังสือภายในหนึ่ง เดือนนับแต่วันพ้นกำหนดเวลายื่นรายการชำระภาษีหรือยื่นรายการนำส่งภาษีและคงเสีย ตามอัตราและเงื่อนไข ดังนี้

(1) ถ้าชำระหรือนำส่งภายใน 2 วัน นับแต่วันพ้นกำหนดเวลายื่นราย การชำระภาษี หรือยื่นรายการนำส่งภาษีให้เสียร้อยละ 0.10 ของเงินภาษีที่ต้องชำระ หรือนำส่งแต่คงไม่ต่ำกว่า 10 บาท

(2) ถ้าชำระหรือนำส่งภายใน 2 วันแต่ไม่เกิน 7 วันนับแต่วันพ้นกำหนด เวลายื่นรายการชำระภาษีหรือยื่นรายการนำส่งภาษีให้เสียร้อยละ 0.50 ของเงินภาษีที่ ต้องชำระหรือนำส่ง แต่คงไม่ต่ำกว่า 10 บาท

ข้อ 2. การลดเงินเพิ่มนอกเหนือจากที่กำหนดไว้ในข้อ 1 ให้ทำได้เมื่อได้ รับอนุมัติจากอธิบดีกรมสรรพากรหรืออยู่ที่อธิบดีกรมสรรพากรมอบหมาย

4.2 ความรับผิดชอบทางอาญา

ตามบทบัญญัติแห่งประมวลรัษฎากร ได้กำหนดความรับผิดชอบทางอาญาไว้ดังนี้

3.2.1 กรณีไม่ยื่นแบบแสดงรายการภายในกำหนดระยะเวลา มีความผิดของระวางโทษปรับไม่เกินสองพันบาท เว้นแต่จะแสดงว่ามีเหตุสุดวิสัย (1) ซึ่งกรณีไม่ยื่นแบบแสดงรายการภายในเวลาที่กฎหมายกำหนดนี้ เจ้าพนักงาน (ในกรุงเทพมหานคร เป็นอำนาจอธิบดีกรมสรรพากร ในจังหวัดอื่นเป็นอำนาจของผู้อำนวยการจังหวัด) มีอำนาจเปรียบเทียบปรับได้ ซึ่งกรมสรรพากรได้วางกรณปฏิบัติในการเปรียบเทียบกำหนดค่าปรับไว้ตามหนังสือที่ กค. ๐๖๐4/24๘๔๘ ลงวันที่ 29 ธันวาคม 2524 ดังนี้

- (1) ถ้ายื่นแบบแสดงรายการภายใน 2 วัน นับแต่วันพ้นกำหนดเวลา ให้เปรียบเทียบปรับในอัตรากระหนงละ 300.- บาท
- (2) ถ้ายื่นแบบแสดงรายการเกิน 2 วัน แต่ไม่เกิน 7 วัน นับแต่วันพ้นกำหนดเวลาให้เปรียบเทียบปรับในอัตรากระหนงละ 500.- บาท
- (3) ถ้ายื่นแบบแสดงรายการเกิน 7 วัน นับแต่วันพ้นกำหนดเวลา ให้เปรียบเทียบปรับในอัตรากระหนงละ 1,000 บาท
- (4) ถ้าเป็นกรณีที่เจ้าหน้าที่ตรวจพบความผิด ให้เปรียบเทียบปรับในอัตรากระหนงละ 2,000.- บาท

4.2.2 กรณีเจตนาละเลยไม่ยื่นรายการที่ควรยื่นเพื่อหลีกเลี่ยงหรือพยายามหลีกเลี่ยงภาษีอากร ต้องระวางโทษปรับไม่เกิน 5,๐๐๐ บาท หรือจำคุกไม่เกินหกเดือน หรือทั้งปรับทั้งจำ (2)

(1) ประมวลรัษฎากร มาตรา 35

(2) ประมวลรัษฎากร มาตรา 37 ทวิ

4.2.3 กรณียื่นแบบแสดงรายการไม่บริบูรณ์ โดยเจตนาจงชดความเท็จ
เพื่อหลีกเลี่ยงหรือพยายามหลีกเลี่ยงการเสียภาษีอากร ต้องระวางโทษจำคุกถึงแก่สาม
 เดือนถึงเจ็ดปีและปรับตั้งแต่สองพันบาทถึงสองแสนบาท (๑)

5. ผู้หน้าที่ชอกรภายในและอายุความการชอกรภายในตามมาตรา 76 ทวิ แห่ง
ประมวลรัษฎากร

บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลต่างประเทศซึ่งตามมาตรา 76 ทวิ แห่งประมวล
 รัษฎากร บัญญัติให้ถือว่าประกอบกิจการในประเทศไทยและให้ลูกจ้าง ผู้ทำการแทน ผู้ทำ
 การติดต่อ มีหน้าที่และความรับผิดชอบในการยื่นรายการและเสียภาษีโดยถือว่าลูกจ้าง ผู้ทำการ
 แทน ผู้ทำการติดต่อ เป็นตัวแทนของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลต่างประเทศ ดังนั้น การ
 ชำระภาษีในกรณีอื่นเกิน เสียผิด เสียซ้ำ หรือเสียโดยไม่มีหน้าที่ต้องเสีย ก็ย่อมมีสิทธิยื่นคำ
 ร้องชอกรคืนได้ โดยมีหลักเกณฑ์ดังนี้

5.1 ผู้มีสิทธิยื่นคำร้องชอกรคืน

ตามมาตรา 76 ทวิ วรรคแรก แห่งประมวลรัษฎากร บัญญัติว่า
 " ... ให้ถือว่า บุคคลผู้เป็นลูกจ้างหรือผู้ทำการแทน หรือผู้ทำการติดต่อเขาเวลานั้น ...
 มีหน้าที่และความรับผิดชอบในการยื่นรายการและเสียภาษีตามบทบัญญัติในส่วนนี้ ... "

ดังนั้น เมื่อกฎหมายกำหนดให้ลูกจ้าง ผู้ทำการแทน หรือผู้ทำการ
 ติดต่อ เป็นผู้มีหน้าที่และความรับผิดชอบในการยื่นรายการและชำระภาษีเมื่อเกิดกรณีอื่นเกิน
 เสียผิด เสียซ้ำ หรือเสียโดยไม่มีหน้าที่ต้องเสีย ผู้หน้าที่เสียภาษีดังกล่าวก็ย่อมมีสิทธิยื่นคำ
 ร้องชอกรคืนเงินภาษีอากรที่เสียไว้ได้ โดยยื่นคำร้องชอกรคืนเงินภาษีอากร ตามแบบ ต. 1
 พร้อมเอกสารต่าง ๆ ที่เกี่ยวข้อง เช่น หนังสือรับรองการจดทะเบียน ในเสรีร่วมกับเงินภาษี
 เงินได้นิติบุคคลโดยยื่นคำร้องที่กองภาษีเงินได้นิติบุคคล กรมสรรพากรหรือยื่นผ่านผู้ทำการ

เขตที่คนมีภูมิลำเนาที่ใด ในกรุงเทพมหานคร ส่วนในจังหวัดอื่นให้ยื่น ณ สำนักงานสรรพากร
จังหวัด (1)

5.2 อายุความการขอคืนภาษีอากร

อายุความการขอคืนภาษีเงินได้นิติบุคคลนั้น ประมวลรัษฎากรมิได้บัญญัติไว้ มีเพียงกรณีการขอคืนภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาที่ถูกหักภาษี ณ ที่จ่ายไว้เกินกว่าที่ผู้เสียภาษีจะต้องเสีย กฎหมายกำหนดไว้ให้ขอคืนภายใน 3 ปี นับแต่วันสุดท้ายแห่งบัญชีซึ่งได้ถูกหักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่ายไว้เกิน (2) และกรณีขอคืนเงินค่าอากรหรือค่าเพิ่มอากร ตามหมวด 6 อากรแสตมป์ ต้องยื่นคำร้องภายใน 6 เดือนนับแต่วันเสียอากรหรือค่าเพิ่มอากร (3)

ดังนั้น อายุความการขอคืนเงินภาษีอากรในกรณีอื่น ๆ รวมทั้งภาษีเงินได้นิติบุคคล จึงต้องเป็นไปตามบทบัญญัติแห่งประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ ซึ่งบัญญัติในมาตรา 164 ว่า "อันอายุความนั้น ถ้าไม่มีกฎหมายบัญญัติไว้เป็นอย่างอื่น ทานใหม่กำหนด 10 ปี" การขอคืนเงินภาษีอากรนี้ ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์มิได้บัญญัติไว้โดยเฉพาะ จึงต้องใช้อายุความ 20 ปี ตามมาตรา 164 การเสียภาษีเป็นการเกินโดยอาศัยกฎหมายบัญญัติให้เก็บหาใช้เก็บโดยไม่มีเหตุที่จะอ้างได้ตามกฎหมายไม่ จึงไม่อยู่ในลักษณะ เป็นลาภมิควรได้ (4)

(1) กรมสรรพากร. เอกสารเผยแพร่เกี่ยวกับคำแนะนำในการขอคืนเงินภาษีอากร
ตามระเบียบกรมสรรพากรว่าด้วยการคืนเงินภาษีอากร พ.ศ. 2523 (กรุงเทพมหานคร :
ทางหุ้นส่วนจำกัด เกษมสุวรรณ, 2524) หน้า 6 - 8

(2) ประมวลรัษฎากร มาตรา 63

(3) ประมวลรัษฎากร มาตรา 122

(4) คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 1164/2520 และ คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 896/2520

แต่ในทางปฏิบัติ กรมสรรพากรได้เคยเสนอกระทรวงการคลังให้ชี้ขาดในเรื่องกำหนด
เวลาการขอคืนภาษีการค่า และในที่สุด กระทรวงการคลังได้เสนอคณะรัฐมนตรีพิจารณา และ
คณะรัฐมนตรีได้มีมติเมื่อวันที่ 27 พฤศจิกายน 2516 เห็นชอบด้วยตามที่กระทรวงการคลัง -
เสนอโดยมีมติว่าในกรณีผู้เสียภาษีอากร เรียกร้องขอคืนเงินภาษีอากรเกินกำหนดตามปี กรมสรรพากร
อาจอ้างบทบัญญัติในมาตรา 412 ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ และมาตรา 419 ขึ้นเป็น
ข้อต่อสู้ เพื่อไม่รับพิจารณาคำร้องได้ แต่นั้นเป็นกรณีเกิดขึ้นก่อนมีคำพิพากษา ที่ 896/2520 และ
คำพิพากษาฎีกาที่ 896/2520 ดังนั้น ในปัจจุบันจึงต้องถือตามคำพิพากษาฎีกาดังกล่าว.



ศูนย์วิทยทรัพยากร
จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย