

โครงการศึกษาและพัฒนาประมวลรัษฎากร

เรื่อง “ศึกษาผลการวิจัยมาตรการเกี่ยวกับปัญหาและแนวทางแก้ไขหลักเกณฑ์การคำนวณกำไรสุทธิเพื่อการเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล
มาตรการทางภาษีเพื่อส่งเสริมวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อม (SMEs) และมาตรการทางภาษีเพื่อส่งเสริมตลาดทุน”

มาตรการเกี่ยวกับปัญหาและแนวทางแก้ไขหลักเกณฑ์การคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล

มาตราเนื้อหาโดยสังเขป	ประเด็นปัญหา	ข้อเสนอแนะของผลงานวิจัย	มติที่ประชุมของคณะที่ปรึกษาและ คณะทำงาน
<p>1. มาตรา 68 และ 69 แห่งประมวลรัษฎากร</p> <p>การยื่นแบบแสดงรายการภาษีเงินได้นิติบุคคลและรายการซึ่งจำเป็นต้องใช้ในการคำนวณภาษี ภายใน 150 วันนับแต่วันสุดท้ายของรอบระยะเวลาบัญชี</p>	<p>- ปัญหาเกี่ยวกับกำหนดเวลาในการยื่นแบบแสดงรายการเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลครั้งที่ 2 (แบบ ภ.ง.ด. 50)</p> <p>ตามประมวลรัษฎากร มาตรา 68 และมาตรา 69 , ตามประมวลรัษฎากร มาตรา 67 ทวิ และตามพระราชบัญญัติการบัญชี พ.ศ. 2543 มาตรา 11 กำหนดระยะเวลายื่นแบบแสดงรายการต่างกัน จึงมีปัญหว่าการยื่นแบบแสดงรายการเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล (แบบ ภ.ง.ด.50) ควรกระทำภายในกำหนดเวลาเท่าใด?</p>	<p>1. ควรแก้ไขเพิ่มเติมบทบัญญัติมาตรา 68 และ 69 แห่งประมวลรัษฎากร จากการที่ให้ยื่นแบบแสดงรายการเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลครั้งที่ 2 (แบบ ภ.ง.ด. 50) ภายใน 150 วัน นับแต่วันสุดท้ายของรอบระยะเวลาบัญชี เป็นให้ยื่นภายใน 5 เดือน นับแต่วันสุดท้ายของรอบระยะเวลาบัญชี</p>	<p>1. ไม่เห็นด้วยเนื่องจากกำหนดเวลาการยื่นแบบตามประมวลรัษฎากรมีความชัดเจนอยู่แล้ว</p>

มาตราเนื้อหาโดยสังเขป	ประเด็นปัญหา	ข้อเสนอแนะของผลงานวิจัย	มติที่ประชุมของคณะที่ปรึกษาและคณะทำงาน
2. มาตรา 65 มาตรา 65 ทวิ และ มาตรา 65 ตริ แห่งประมวลรัษฎากร	- ปัญหาเกี่ยวกับความหมายของรายได้และรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิ ประมวลรัษฎากรมิได้ให้นิยามเงินได้ไว้ จึงมีปัญหาคำว่า “รายได้” และ “รายจ่าย” ตามประมวลรัษฎากรหมายความว่าอย่างไร? มีความหมายเหมือนกับความหมายตามหลักบัญชีหรือไม่?	2. ควรแก้ไขเพิ่มเติมบทบัญญัติมาตรา 65 วรรคสอง แห่งประมวลรัษฎากร เป็นว่า “รายได้และรายจ่ายตามวรรคหนึ่งอาจแตกต่างกับรายได้และรายจ่ายตามหลักการบัญชีซึ่งเป็นที่ยอมรับกันทั่วไป และการคำนวณรายได้และรายจ่ายตามวรรคหนึ่งให้ใช้เกณฑ์สิทธิ.....”	2. ไม่เห็นด้วย ผู้เสียภาษีมีความเข้าใจดีอยู่แล้วว่ารายได้และรายจ่ายทางบัญชี และภาษีมีความแตกต่างกัน
3. มาตรา 65 วรรคสองและวรรคสาม ปัญหาเกี่ยวกับการรับรู้รายได้และรายจ่ายตามประมวลรัษฎากร	- ปัญหาการรับรู้รายได้และรายจ่ายตามมาตรา 65 วรรคสองและวรรคสาม เกณฑ์สิทธิตามประมวลรัษฎากรและเกณฑ์อื่นตามมาตราและคำสั่งอธิบดีกรมสรรพากรดังกล่าวก็มีข้อแตกต่างกับเกณฑ์สิทธิและเกณฑ์อื่นตามมาตรฐานการบัญชีอยู่หลายประการ เป็นเหตุให้บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลต้องปรับปรุงการรับรู้รายได้และรายจ่ายเมื่อมีการยื่นแบบแสดงรายการเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลทุกครั้ง	3. ควรแก้ไขเพิ่มเติมบทบัญญัติมาตรา 65 วรรคสาม แห่งประมวลรัษฎากรเป็นว่า “ในกรณีจำเป็น อธิบดีจะมีคำสั่งให้เปลี่ยนแปลงเกณฑ์สิทธิและวิธีการทางบัญชีเพื่อคำนวณรายได้และรายจ่ายตามวรรคสองก็ได้” เพราะเป็นการขจัดปัญหาการตีความบทบัญญัติในปัจจุบันที่ผู้มีเงินได้จะต้องขออนุมัติอธิบดีกรมสรรพากร อธิบดีกรมสรรพากรจึงจะอนุมัติได้	3. เห็นด้วยว่าควรเพิ่มเติมให้อธิบดีสามารถเปลี่ยนเกณฑ์สิทธิ เพื่อให้สอดคล้องกับการเกิดขึ้นของธุรกรรมใหม่ๆ ในอนาคต และเพื่อให้เกิดความชัดเจนในทางปฏิบัติ

มาตราเนื้อหาโดยสังเขป	ประเด็นปัญหา	ข้อเสนอแนะของผลงานวิจัย	มติที่ประชุมของคณะที่ปรึกษาและคณะทำงาน
<p>4. เจื่อนใจในการคำนวณกำไรสุทธิตามมาตรา 65 ทวิ หลักการบัญชีและหลักกฎหมายเกี่ยวกับการคำนวณกำไรสุทธิตามมาตรา 65 ทวิ มีหลักการบัญชีและหลักกฎหมายที่ควรพิจารณาอยู่ 4 เรื่อง คือ</p> <p>4.1 การหักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาม.65 ทวิ (2)</p> <p>4.2 การตีราคาทรัพย์สิน ม.65 ทวิ (3)</p> <p>4.3 การตีราคาสินค้าคงเหลือ ม.65 ทวิ (6)</p> <p>4.4 การจำหน่ายหนี้สูญ ม.65 ทวิ (9)</p>	<p>- ปัญหาเกี่ยวกับเจื่อนใจในการคำนวณกำไรสุทธิตามมาตรา 65 ทวิ</p> <p>การคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลตามมาตรา 65 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากรมีเจื่อนใจหลายประการที่แตกต่างจากมาตรฐานการบัญชี ควรจะแก้ไขเพิ่มเติมให้สอดคล้องกับมาตรฐานการบัญชีหรือไม่ เพียงใด นอกจากนี้มีปัญหาว່ว่าควรจะมิบบทบัญญัติเกี่ยวกับการแบ่งประเภทรายได้และรายจ่ายและการจับคู่ระหว่างรายได้กับรายจ่ายหรือไม่</p> <p>4.1 การหักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาของทรัพย์สิน</p>	<p>4.1 ไม่มีความจำเป็นต้องแก้ไขเพิ่มเติมบทบัญญัติมาตรา 65 ทวิ (2) แห่งประมวลรัษฎากรที่ว่า “ค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาของทรัพย์สิน ให้หักได้ตามหลักเกณฑ์ วิธีการ เจื่อนใจและอัตราที่กำหนดโดยพระราชกฤษฎีกา” เพราะเหมาะสมแล้ว</p>	<p>4. เห็นควรให้จัดหมวดหมู่มาตรา 65 ทวิ เป็นกลุ่มๆ เรื่องรายได้ รายจ่าย และการตีราคาทรัพย์สิน</p> <p>4.1 มีข้อเสนอแนะเพิ่มเติมว่า พรฎ 145 มีปัญหาเรื่องการตัดค่าเสื่อมของทรัพย์สินที่มีอายุการใช้งานไม่ถึง 5 ปี จึงควรมีการเพิ่มเติมประเด็นดังกล่าวในพรฎ 145 ด้วย</p>

มาตราเนื้อหาโดยสังเขป	ประเด็นปัญหา	ข้อเสนอแนะของผลงานวิจัย	มติที่ประชุมของคณะที่ปรึกษาและคณะทำงาน
	<p>4.2 การตีราคาทรัพย์สิน</p> <p>4.3 การตีราคาสินค้าคงเหลือ</p> <p>4.4 การจำหน่ายหนี้สูญ</p>	<p>4.2 ไม่มีความจำเป็นต้องแก้ไขเพิ่มเติม บทบัญญัติมาตรา 65 ทวิ (3) ที่ห้ามมิให้นำราคาของ ทรัพย์สินที่ดีเพิ่มขึ้นมารวมคำนวณกำไรสุทธิหรือขาดทุนสุทธิ และมาตรา 65 ตริ (17) ที่ห้ามมิให้นำมูลค่าของทรัพย์สินส่วนที่ตีราคาต่ำลงมาถือเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิ เพราะเหมาะสมแล้ว</p> <p>4.3 ไม่มีความจำเป็นต้องแก้ไขเพิ่มเติม บทบัญญัติมาตรา 65 ทวิ (6) แห่งประมวลรัษฎากรเกี่ยวกับการตีราคาสินค้าคงเหลือ</p> <p>4.4 ไม่มีความจำเป็นต้องแก้ไขเพิ่มเติม บทบัญญัติมาตรา 65 ทวิ (9) แห่งประมวลรัษฎากร เกี่ยวกับการจำหน่ายหนี้สูญ</p>	<p>4.2 เห็นตามข้อเสนอแนะของผลงาน</p> <p>4.3 เห็นตามข้อเสนอแนะของผลงาน</p> <p>4.4 เห็นตามข้อเสนอแนะของผลงาน</p>

มาตราเนื้อหาโดยสังเขป	ประเด็นปัญหา	ข้อเสนอแนะของผลงานวิจัย	มติที่ประชุมของคณะที่ปรึกษาและคณะทำงาน
<p>5. มาตรา 65 ตรี แห่งประมวลรัษฎากร รายจ่ายต้องห้ามในการคำนวณกำไรสุทธิ</p>	<p>4.5 การนับจำนวนหนี้แต่ละราย</p> <p>- บทบัญญัติมาตรา 65 ตรี (5) เกี่ยวกับรายจ่ายอันมีลักษณะเป็นการลงทุน (Capital Expenditure) อ่านแล้วทำให้เข้าใจว่ารายจ่ายอันมีลักษณะเป็นการลงทุนถือเป็นรายจ่ายต้องห้ามทั้งหมด ทั้ง ๆ ที่รายจ่ายอันมีลักษณะเป็นการลงทุนนั้นสามารถหักได้ในรูปของค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาวันแต่จะเป็นรายจ่ายบางประเภทเช่น รายจ่ายค่าซื้อที่ดินจึงจะหักไม่ได้ บทบัญญัติดังกล่าวควรจะแก้ไขเพิ่มเติมเป็น “รายจ่ายอันมีลักษณะเป็นการลงทุน หรือรายจ่ายในการต่อเติม เปลี่ยนแปลง ขยายออก หรือทำให้ดีขึ้นซึ่งทรัพย์สิน แต่ไม่ใช่เป็นการซ่อมแซมให้คงสภาพเดิม อาจหักเป็นรายจ่าย</p>	<p>4.5 ควรจะแก้ไขเพิ่มเติมกฎกระทรวง ฉบับที่ 186 (พ.ศ.2534) ในส่วนที่เกี่ยวกับจำนวนหนี้สูญที่เจ้าหนี้สามารถจำหน่ายได้โดยไม่ต้องฟ้องลูกหนี้หรือต้องฟ้องลูกหนี้นอกจากนี้ควรแก้ไขเพิ่มเติมคำว่า “ลูกหนี้แต่ละราย” เป็น “ลูกหนี้แต่ละรายแต่ละครั้ง”</p> <p>- ควรแก้ไขเพิ่มเติมบทบัญญัติรายจ่ายอันมีลักษณะเป็นการลงทุน (Capital Expenditure) ตามมาตรา 65 ตรี (5) แห่งประมวลรัษฎากร เป็นว่า “รายจ่ายอันมีลักษณะเป็นการลงทุน หรือรายจ่ายในการต่อเติม เปลี่ยนแปลง ขยายออกหรือทำให้ดีขึ้นซึ่งทรัพย์สิน แต่ไม่ใช่เป็นการซ่อมแซมให้คงสภาพเดิม อาจหักเป็นรายจ่ายได้ในรูปของค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาตามที่กำหนดโดยพระราชกฤษฎีกา” โดยบัญญัติเป็นวรรคสองของมาตรา 65 ตรี แทนการบัญญัติไว้ในมาตรา 65 ตรี (5) ซึ่งเป็นบทบัญญัติเกี่ยวกับ</p>	<p>4.5 ไม่เป็นปัญหาเนื่องจากหากมีการแก้ไขจะเป็นช่องทางในการวางแผนการเสียภาษี โดยแบ่งแยกหนี้ ออกเป็นรายย่อยๆ</p> <p>- เนื่องจากบทบัญญัติเดิม คำว่า “รายจ่ายอันมีลักษณะเป็นการลงทุน” ในทางปฏิบัติมีความสอดคล้องกับหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไปแล้ว ให้ปรับปรุงมาตรา 65 ตรี (5) ในส่วนของดอกเบี้ยเงินกู้ยืมเพื่อซื้อหรือจัดหาทรัพย์สินภายใต้ที่ทรัพย์สินอยู่ในสภาพพร้อมใช้งานให้ถือเป็นรายจ่ายได้</p>

มาตราเนื้อหาโดยสังเขป	ประเด็นปัญหา	ข้อเสนอแนะของผลงานวิจัย	มติที่ประชุมของคณะที่ปรึกษาและคณะทำงาน
	<p>ได้ในรูปของค่าสีหรือและค่าเสื่อมราคาตามที่กำหนดโดยพระราชกฤษฎีกา” โดยบัญญัติเป็นวรรคสองของมาตรา 65 ตรี แทนการบัญญัติไว้ในมาตรา 65 ตรี (5) ซึ่งเป็นบทบัญญัติเกี่ยวกับรายจ่ายต้องห้ามในการคำนวณกำไรสุทธิหรือขาดทุนสุทธิ</p> <p>- ควรจะมีบทบัญญัติเพิ่มเติมเป็นวรรคสามของมาตรา 65 ตรี หรือจะเพิ่มเป็นมาตรา 65 จัตวาว่า “รายจ่ายใด รัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลังเห็นสมควรให้หักได้เพิ่มขึ้นหรือลดลงจากจำนวนที่หักได้ตามปกติ ให้ออกเป็นกฎกระทรวง” เพราะที่ผ่านมามีรัฐบาลมีนโยบายที่จะส่งเสริมรายจ่ายบางประเภทที่เป็นประโยชน์ต่อเศรษฐกิจ สังคม การเมือง การปกครองของประเทศ รัฐบาลจะใช้วิธีตราพระราชกฤษฎีกายกเว้นภาษีเงินได้ โดยอาศัยมาตรา 3 แห่งประมวลรัษฎากร เช่น รัฐบาลมีนโยบายส่งเสริมการวิจัยและพัฒนา เทคโนโลยีโดยใช้ภาษีอากรเป็นเครื่องมือโดยให้บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลมีสิทธินำ</p>	<p>รายจ่ายต้องห้ามในการคำนวณกำไรสุทธิหรือขาดทุนสุทธิ</p> <p>- ควรจะมีบทบัญญัติเพิ่มเติมเป็นวรรคสามของมาตรา 65 ตรี หรือจะเพิ่มเป็นมาตรา 65 จัตวาว่า “รายจ่ายใด รัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลังเห็นสมควรให้หักเพิ่มขึ้นหรือลดลงจากจำนวนที่หักได้ตามปกติ ให้ออกเป็นกฎกระทรวง” เพราะเป็นการขจัดปัญหาในปัจจุบันที่การหักรายจ่ายเพิ่มขึ้นออกในรูปของการตราพระราชกฤษฎีกายกเว้นเงินได้ ทั้งๆที่เป็นเรื่องของรายจ่าย</p>	<p>เห็นว่าประมวลรัษฎากรได้เปิดช่องให้เพิ่ม/ลดรายจ่ายได้อยู่แล้ว โดยพรฎุ อย่างไรก็ตามเห็นควรปรับปรุงมาตรา 3 ให้ชัดเจนว่าครอบคลุมถึงกรณีเพิ่ม/ลดรายจ่ายด้วย</p>

มาตราเนื้อหาโดยสังเขป	ประเด็นปัญหา	ข้อเสนอแนะของผลงานวิจัย	มติที่ประชุมของคณะที่ปรึกษาและคณะทำงาน
	<p>ค่าจ้างเพื่อทำการวิจัยและพัฒนาเทคโนโลยีที่จ่ายให้แก่หน่วยงานของรัฐหรือเอกชนตามที่รัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลังประกาศกำหนดในราชกิจจานุเบกษา มาหักเป็นรายจ่ายเพิ่มขึ้นอีก 1 เท่า รัฐบาลก็ไม่อาจออกกฎหมายให้หักเป็นรายจ่ายเพิ่มขึ้นอีก 1 เท่า เพราะไม่มีกฎหมายให้อำนาจไว้ รัฐบาลจึงอาศัยอำนาจตามความในมาตรา 3 แห่งประมวลรัษฎากร ตราเป็นพระราชกฤษฎีกาฉบับที่ 297 พ.ศ.2539 มาตรา 4 ยกเว้นภาษีเงินได้ ซึ่งแม้จะมีผลเหมือนกัน แต่ก็เป็นการใช้ถ้อยคำไม่ตรงกับถ้อยคำตามความเป็นจริงที่เป็นเรื่องของรายจ่าย มิใช่รายได้ เพื่อให้ใช้ถ้อยคำตรงกับความเป็นจริงในกรณีที่รัฐบาลมีนโยบายให้หักรายจ่ายบางประเภทเพิ่มขึ้น จึงควรมีการเพิ่มเติมมาตรา 65 ตรี เป็นวรรคสามหรือเพิ่มเป็นมาตรา 65 จัตวา ให้อำนาจรัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลังออกกฎกระทรวงกำหนดให้หักรายจ่ายเพิ่มขึ้น ส่วนกรณีที่ผู้ศึกษาวิจัยเสนอให้มีบทบัญญัติให้อำนาจออกกฎกระทรวงลดรายจ่ายที่จะหักได้</p>	<p>- ควรจะมีบทบัญญัติเพิ่มเติมเพื่อแสดงให้เห็นว่า กำไรสุทธิหรือขาดทุนสุทธิที่คำนวณได้ตามหลักการบัญชีนั้น หากไม่สอดคล้องกับบทบัญญัติที่กำหนดไว้ในประมวลรัษฎากรแล้วจะต้องปรับปรุงให้สอดคล้องกับบทบัญญัติที่กำหนดไว้ในประมวลรัษฎากร เป็น “กำไรสุทธิหรือขาดทุน สุทธิทางภาษีอากร (Tax Profit and Loss) จึงจะใช้เป็นตัวเลขในการเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลได้ ทั้งนี้ควรจะมีบทบัญญัติไว้ในวรรคสองของมาตรา 65 ทวิ ว่า “ การคำนวณกำไรสุทธิและขาดทุนสุทธิที่แม้จะเป็นไปตามหลักเกณฑ์วิธีการและเงื่อนไขที่กำหนดไว้ในหลักการบัญชีซึ่งเป็นที่ยอมรับกันทั่วไป แต่ถ้าไม่เป็นไปตามหลักเกณฑ์ วิธีการและเงื่อนไขที่กำหนดไว้ในประมวลรัษฎากรหรือกฎหมายที่เกี่ยวข้อง ก็ต้องปรับปรุงให้เป็นไปตามหลักเกณฑ์ วิธีการและเงื่อนไขที่กำหนดไว้ในประมวลรัษฎากรหรือกฎหมายที่เกี่ยวข้อง”</p>	<p>- เห็นว่าผู้เสียภาษี มีความเข้าใจคืออยู่แล้วว่ากำไร/ขาดทุนสุทธิในทางบัญชีและทางภาษีมีความแตกต่างกัน</p>

มาตราเนื้อหาโดยสังเขป	ประเด็นปัญหา	ข้อเสนอแนะของผลงานวิจัย	มติที่ประชุมของคณะที่ปรึกษาและคณะทำงาน
	<p>ตามปกติ เพราะรายจ่ายบางประเภทอาจเป็นรายจ่ายที่ควรจำกัดการส่งเสริมสนับสนุน โดยให้หักได้เพียงบางส่วน จึงควรให้รัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลังออกกฎกระทรวงลดรายจ่ายที่จะหักได้ตามปกติ ซึ่งการออกเป็นกฎกระทรวงนี้ย่อมก่อให้เกิดความรวดเร็วในการออกกฎหมายดีกว่าการให้ออกเป็นพระราชบัญญัติ</p>		