

แนวทางการตัดจำหน่ายและคำนวณค่าเสื่อมราคาสำหรับสินทรัพย์ที่มีมูลค่าน้อย

(Low-value assets) เป็นค่าใช้จ่ายในการคำนวณภาษีเงินได้นิติบุคคล:

ศึกษากฎหมายประเทศมาเลเซียและสิงคโปร์

(ฉบับสมบูรณ์)

นางสาว ตรีนรัช ปรีชาบริสุทธิ์กุล

เอกสารนี้เป็นส่วนหนึ่งของการศึกษาตามหลักสูตรปริญญาศิลปศาสตรมหาบัณฑิต

สาขาวิชากฎหมายเศรษฐกิจ

คณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

ปีการศึกษา 2562

บทคัดย่อและแฟ้มข้อมูลฉบับเต็มของเอกสารที่ให้บริการในคลังปัญญาจุฬาฯ (CUIR)

เป็นแฟ้มข้อมูลของนิสิตเจ้าของเอกสารที่ส่งผ่านทางคณะที่สังกัด

The abstract and full text of individual study in Chulalongkorn University Intellectual Repository(CUIR)

are the individual study authors' files submitted through the faculty.

หัวข้อเอกัตศึกษา แนวทางการตัดจำหน่ายและคำนวณค่าเสื่อมราคาสำหรับสินทรัพย์
ที่มีมูลค่าน้อย (Low-value assets) เป็นค่าใช้จ่ายในการคำนวณ
ภาษีเงินได้นิติบุคคล: ศึกษากฎหมายประเทศมาเลเซียและสิงคโปร์

โดย นางสาว ตรีนรัช ปรีชาบริสุทธิ์กุล

รหัสประจำตัว 618 61613 34

หลักสูตร ศิลปศาสตรมหาบัณฑิต สาขาวิชากฎหมายเศรษฐกิจ
คณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

หมวดวิชา ภาษีอากร

อาจารย์ที่ปรึกษา ศาสตราจารย์ ทักษิณ ฤกษ์สุด

ปีการศึกษา 2562

คณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย อนุมัติให้เอกัตศึกษานี้เป็นส่วนหนึ่ง
ของการศึกษาตามหลักสูตรปริญญาศิลปศาสตรมหาบัณฑิต สาขาวิชากฎหมายเศรษฐกิจ

ลงชื่อ..........อาจารย์ที่ปรึกษา

(ศาสตราจารย์ ทักษิณ ฤกษ์สุด)

บทคัดย่อ

การศึกษานี้มีจุดมุ่งหมายเพื่อศึกษาการแก้ไขปัญหาของประมวลรัษฎากรไทยในปัจจุบันที่ไม่มี ความยืดหยุ่นในหลักเกณฑ์ของการตัดจำหน่ายและการคำนวณค่าเสื่อมของสินทรัพย์ที่มีมูลค่าน้อย โดยศึกษาหลักเกณฑ์ในเรื่องดังกล่าวของกฎหมายของประเทศมาเลเซียและสิงคโปร์ ซึ่งมีการกำหนด ในกฎหมายอย่างชัดเจนและเป็นการช่วยลดภาระแก่ผู้ประกอบการในการปรับปรุงรายการเพื่อ คำนวณกำไรสุทธิในการเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล อันสอดคล้องกับหลักการภาษีอากรที่ดีในเรื่อง ความ ยืดหยุ่นและหลักการบริหารที่ดี

จากการศึกษาพบว่า ประมวลรัษฎากรไทยยึดถือในหลักกรรมสิทธิ์และหลักประโยชน์ใช้สอย เท่านั้น โดยยังไม่มีบทบัญญัติใดอนุโลมให้ปฏิบัติตามหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไปในหลักความมี นัยสำคัญ จึงทำให้ยังมีประเด็นปัญหาที่สำคัญในการตัดจำหน่ายและคำนวณค่าเสื่อมราคาของ สินทรัพย์ที่มีมูลค่าน้อยอยู่ 3 ประการ คือ (1) ประมวลรัษฎากรไม่มีหลักเกณฑ์ข้อย่อนปรนสำหรับ สินทรัพย์ที่มีมูลค่าน้อยเช่นเดียวกับหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไป (2) แนวปฏิบัติของกรมสรรพากร ไม่สะท้อนความเป็นจริงของการมีอยู่ของทรัพย์สิน และ (3) ต้นทุนในการปรับปรุงรายการในการ คำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีตามเงื่อนไขการคำนวณกำไรสุทธิตามมาตรา 65 ตรี (รายจ่ายต้องห้าม) เกี่ยวกับรายจ่ายอันมีลักษณะเป็นการลงทุน อาจจะสูงเกินกว่าประโยชน์ที่จะได้รับจากการปฏิบัติให้ ถูกต้องตามประมวลรัษฎากร ซึ่งปัญหาทั้ง 3 ประการนี้ ถือเป็นการสร้างภาระเกินจำเป็นแก่ ผู้ประกอบการและยังไม่สอดคล้องกับหลักการภาษีอากรที่ดีอีกด้วย

เมื่อเปรียบเทียบกับหลักการเกณฑ์การตัดจำหน่ายและการคำนวณค่าเสื่อมราคาของ สินทรัพย์ที่มีมูลค่าน้อยของประเทศมาเลเซียและสิงคโปร์ พบว่ากฎหมายของทั้ง 2 ประเทศมีการ กำหนดหลักเกณฑ์ในเรื่องดังกล่าวอย่างชัดเจน รวมทั้งมีตัวอย่างการคำนวณและใช้สิทธิอย่างละเอียด ซึ่งเป็นการช่วยอำนวยความสะดวกและเป็นทางเลือกให้แก่ผู้ประกอบการในการคำนวณและตัด จำหน่ายค่าเสื่อมราคาเป็นค่าใช้จ่ายทางภาษี ดังนั้น ประเทศไทยจึงควรนำแนวทางดังกล่าวมาปรับใช้ เพื่อเป็นการพัฒนาหลักเกณฑ์ในประมวลรัษฎากรไทยให้สอดคล้องกับหลักการภาษีอากรที่ดีและ อำนวยความสะดวกแก่ผู้ประกอบการ

ผู้เขียนได้เสนอแนะแนวทางในการนำหลักเกณฑ์ของต่างประเทศมาปรับใช้ในประเทศไทย เพื่อแก้ปัญหาทั้ง 3 ประการที่กล่าวมาข้างต้น โดยผู้เขียนเห็นว่าวิธีการดังกล่าวมีความเหมาะสมและ ควรปรับปรุง สามารถประยุกต์ใช้กับประเทศไทยได้ ซึ่งจะทำให้เกิดความชัดเจนในประมวลรัษฎากร ไทย และเป็นการช่วยบรรเทาภาระภาษีแก่ผู้ประกอบการ อีกทั้งยังเป็นการส่งเสริมให้เกิดการลงทุนใน สินทรัพย์ใหม่ของกิจการ และช่วยให้กระแสเงินสดมีความคล่องตัวมากขึ้น

กิตติกรรมประกาศ

เอกัตศึกษาฉบับนี้ สำเร็จลุล่วงได้โดยได้รับความเมตตาและความช่วยเหลืออย่างดีจากท่าน ศาสตราจารย์ทัชฌาย์ ฤกษ์สุต อาจารย์ที่ปรึกษาที่กรุณาสละเวลาให้ความรู้ คำแนะนำ รวมถึงเสนอแนะแนวทางในการเขียนเอกัตศึกษา ตลอดจนพิจารณาแก้ไขข้อบกพร่องต่าง ๆ ซึ่งทำให้เอกัตศึกษาออกมาในรูปแบบที่สมบูรณ์ ผู้ศึกษาจึงขอกราบขอบพระคุณอย่างสูงมา ณ โอกาสนี้

ขอขอบพระคุณท่านคณาจารย์ทุกท่านในหลักสูตรศิลปศาสตรมหาบัณฑิต สาขากฎหมาย เศรษฐกิจ คณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย ที่ให้ทั้งความรู้และกระบวนการทางความคิดแก่ผู้ศึกษาตลอดระยะเวลาในการศึกษา รวมทั้งชี้แนะแนวทาง ทำให้ผู้ศึกษาสามารถถกเถียงและนำมาใช้ในการทำเอกัตศึกษาครั้งนี้ และใช้ในการดำเนินชีวิตต่อไป

ขอขอบพระคุณบุคคลในครอบครัว เพื่อน ๆ ศิลปศาสตรมหาบัณฑิต เพื่อน ๆ แก๊งบัญชี จุฬารวมถึงผู้ที่เกี่ยวข้องและให้ความช่วยเหลือทุกท่านที่เป็นกำลังใจและเป็นแรงผลักดันให้ผู้ศึกษาสามารถจัดทำเอกัตศึกษาฉบับนี้สำเร็จลุล่วงไปได้ด้วยดี

ผู้ศึกษาหวังเป็นอย่างยิ่งว่า เอกัตศึกษาฉบับนี้จะก่อให้เกิดประโยชน์แก่ผู้ที่สนใจไม่มากนักน้อย และหากมีข้อบกพร่องประการใด ผู้ศึกษาต้องกราบขออภัยมา ณ ที่นี้ด้วย

ตรีรัช ปรีชาบริสุทธิ์กุล

สารบัญ

บทคัดย่อ	ก
กิตติกรรมประกาศ	ข
บทที่ 1 บทนำ	1
1.1 ความเป็นมาและความสำคัญของปัญหา	1
1.2 วัตถุประสงค์ของการศึกษา	3
1.3 สมมติฐาน	3
1.4 ขอบเขตการศึกษา	4
1.5 วิธีดำเนินการศึกษา	4
1.6 ประโยชน์ที่คาดว่าจะได้รับ	4
บทที่ 2 กรอบแนวคิดสำหรับการรายงานทางการเงิน หลักการบัญชีที่รับรองโดยทั่วไป หลักการ ภาษีอากรที่ดี และหลักเกณฑ์ในการคำนวณค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาของสินทรัพย์และการ คำนวณภาษีเงินได้นิติบุคคลที่เกี่ยวข้อง	6
2.1 กรอบแนวคิดสำหรับการรายงานทางการเงินและหลักการบัญชีที่รับรองโดยทั่วไป	6
2.2 หลักการภาษีอากรที่ดี	8
2.3 หลักเกณฑ์การคำนวณค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาของทรัพย์สินตามประมวลรัษฎากร	9
2.3.1 ราคาทรัพย์สิน	9
2.3.2 อัตราค่าเสื่อมราคาตามที่กฎหมายกำหนด	9
(1) พระราชกฤษฎีกา ออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วย หักค่าสึกหรอและค่าเสื่อม ราคาของทรัพย์สิน (ฉบับที่ 145) พ.ศ. 2527	10
(2) คำสั่งกรมสรรพากรที่ ป.3/2527 เรื่อง การหักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาของทรัพย์สิน	11
(3) ข้อหารือกรมสรรพากร	11
2.4 การคำนวณภาษีเงินได้นิติบุคคล	12
2.4.1 กำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล	12

2.4.2 เงื่อนไขการคำนวณกำไรสุทธิตามมาตรา 65 ตรี (รายจ่ายต้องห้าม) เกี่ยวกับรายจ่ายอันมีลักษณะเป็นการลงทุน.....	12
2.5 ปัญหาของหลักเกณฑ์การคำนวณค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาของทรัพย์สินตามประมวล รัชฎาการและแนวคำวินิจฉัยข้อหาหรือของกรมสรรพากรเกี่ยวกับการคำนวณค่าเสื่อมราคาของ สินทรัพย์ที่มีมูลค่าน้อย.....	13
บทที่ 3 หลักเกณฑ์การตัดจำหน่ายและคำนวณค่าเสื่อมราคาของสินทรัพย์ที่มีมูลค่าน้อยตาม กฎหมายต่างประเทศ	15
3.1 หลักเกณฑ์การตัดจำหน่ายและคำนวณค่าเสื่อมราคาของสินทรัพย์ตามกฎหมายภาษีของ ประเทศมาเลเซีย.....	15
3.1.1 หลักเกณฑ์การตัดจำหน่ายและคำนวณค่าเสื่อมราคาของสินทรัพย์ทั่วไปและอัตราภาษีที่ กำหนด.....	15
3.1.2 หลักเกณฑ์การตัดจำหน่ายและคำนวณค่าเสื่อมราคาของสินทรัพย์ที่มีมูลค่าน้อย	17
3.2 หลักเกณฑ์การตัดจำหน่ายและคำนวณค่าเสื่อมราคาของสินทรัพย์ตามกฎหมายภาษีของ ประเทศสิงคโปร์.....	24
3.2.1 หลักเกณฑ์การตัดจำหน่ายและคำนวณค่าเสื่อมราคาของสินทรัพย์ทั่วไปและอัตราภาษีที่ กำหนด.....	25
3.2.2 หลักเกณฑ์การตัดจำหน่ายและคำนวณค่าเสื่อมราคาของสินทรัพย์ที่มีมูลค่าน้อย	29
บทที่ 4 แนวทางในการนำหลักเกณฑ์การตัดจำหน่ายและคำนวณค่าเสื่อมราคาของสินทรัพย์ที่มี มูลค่าน้อยตามกฎหมายภาษีของต่างประเทศที่ศึกษามาปรับใช้กับประเทศไทยและวิเคราะห์ผล เชิงบวกที่อาจเกิดขึ้น	32
4.1 เปรียบเทียบความเหมือนและความแตกต่างของหลักเกณฑ์การตัดจำหน่ายและคำนวณค่า เสื่อมราคาของสินทรัพย์ที่มีมูลค่าน้อยของประเทศมาเลเซียและสิงคโปร์.....	32
4.2 แนวทางที่ประเทศไทยจะนำหลักเกณฑ์ของกฎหมายต่างประเทศมาปรับใช้กับประมวล รัชฎาการ	36
4.2.1 การกำหนดค่านิยามและหลักเกณฑ์มูลค่าสินทรัพย์ที่มีมูลค่าน้อย รวมทั้งเพดานมูลค่ารวม สูงสุดที่สามารถใช้สิทธิได้.....	36
4.2.2 การกำหนดแนวทางในกรณีที่บริษัทมีสินทรัพย์ที่มีมูลค่าน้อยเกินกว่าจำนวนเพดานมูลค่า รวมสูงสุดที่สามารถใช้สิทธิได้	37

4.2.3 การกำหนดสิทธิพิเศษสำหรับกิจการขนาดกลางและขนาดเล็ก (SMEs) ในการใช้สิทธิการ คำนวณและตัดจำหน่ายค่าเสื่อมราคาของสินทรัพย์ที่มีมูลค่าน้อยโดยไม่มีเพดานจำกัดจำนวน	37
4.2.4 การกำหนดลักษณะธุรกิจที่ไม่สามารถใช้สิทธิการคำนวณค่าเสื่อมราคาของสินทรัพย์ที่มี มูลค่าน้อยได้	38
4.2.5 การจดบันทึกรายการ	39
4.2.6 การไม่ปรับใช้แนวทางสำหรับสินทรัพย์ที่มีมูลค่าน้อยที่ได้จากการเข้าซื้อและยกยอดการใช้ สิทธิในการคำนวณและตัดจำหน่ายค่าเสื่อมราคาของสินทรัพย์ที่มีมูลค่าน้อยที่ยังไม่ได้ใช้สิทธิในปี ปัจจุบันไปใช้ในปีถัดไป	39
4.3 วิเคราะห์ผลเชิงบวกและข้อจำกัดจากการนำหลักเกณฑ์ของกฎหมายภาษีต่างประเทศมาใช้ใน ไทย	40
4.3.1 ผู้ประกอบการ	40
4.3.2 กรมสรรพากร	41
บทที่ 5 บทสรุปและข้อเสนอแนะแนวทางแก้ไขปัญหา.....	43
5.1 บทสรุป	43
5.2 ข้อเสนอแนะ	47
บรรณานุกรม.....	49
ภาคผนวก	52

สารบัญตาราง

ตารางที่	หน้า
1 ตารางแสดงอัตราร้อยละสูงสุดของการหักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาของทรัพย์สิน.....	10
2 ตารางแสดงอัตราร้อยละของการหักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาของสินทรัพย์ตาม กฎหมายภาษีของประเทศมาเลเซีย.....	16
3 ตารางเปรียบเทียบความเหมือนและความแตกต่างของหลักเกณฑ์การตัดจำหน่ายและคำนวณ ค่าเสื่อมราคาของสินทรัพย์ที่มีมูลค่าน้อยของประเทศมาเลเซียและสิงคโปร์.....	32

บทที่ 1

บทนำ

1.1 ความเป็นมาและความสำคัญของปัญหา

ในการดำเนินธุรกิจใด ๆ กิจการย่อมต้องมีสินทรัพย์เพื่อใช้ในการสร้างรายได้ ไม่ว่าจะมิใช่เพื่อผลิตหรือไว้ให้บริการ ซึ่งสินทรัพย์ต่าง ๆ ที่กิจการซื้อหรือจัดหามาย่อมมีราคาที่แตกต่างกันตามวัตถุประสงค์การใช้งานและอายุการใช้งาน โดยมาตรฐานการบัญชี ได้ให้คำนิยามของคำว่า ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ ว่าเป็นสินทรัพย์ที่มีตัวตน ที่กิจการมีไว้เพื่อใช้ประโยชน์ในการผลิต ในการจำหน่ายสินค้าหรือให้บริการ เพื่อให้เช่า หรือเพื่อใช้ในการบริหารงาน และกิจการคาดว่าจะใช้ประโยชน์มากกว่า 1 รอบระยะเวลา รวมทั้งมีการกำหนดวิธีการประเมินต้นทุนและรับรู้รายการเอาไว้อย่างชัดเจน เพื่อใช้ในการคำนวณค่าเสื่อมราคาหรือค่าสึกหรอของสินทรัพย์ต่าง ๆ หากกิจการบันทึกรายการอย่างถูกต้องตามมาตรฐานการบัญชีจะทำให้ข้อมูลที่แสดงในงบการเงินสะท้อนมูลค่าที่แท้จริงของสินทรัพย์นั้น ๆ

อย่างไรก็ดี หลักเกณฑ์ที่หลักการบัญชีที่รับรองทั่วไป ยึดถือคือ (1) หลักกรรมสิทธิ์ (Ownership Principle) ได้แก่ รายจ่ายที่จ่ายไปแล้วนั้นก่อให้เกิดกรรมสิทธิ์ในทรัพย์สินถาวร (Fixed Asset) เช่น ค่าซื้อที่ดิน อาคารหรือโรงงาน สิ่งปลูกสร้าง เครื่องจักร เครื่องมือ เครื่องใช้สำนักงาน เครื่องตกแต่ง หรือเฟอร์นิเจอร์ (2) หลักประโยชน์ใช้สอย (Benefit Principle) ได้แก่ รายจ่ายที่ได้จ่ายไปนั้น แม้จะไม่ก่อให้เกิดกรรมสิทธิ์ในทรัพย์สินถาวร แต่ก็ก่อให้เกิดประโยชน์ใช้สอยที่มีกำหนดเวลายาวนานเกินกว่าหนึ่งรอบระยะเวลาบัญชี เช่น ต้นทุนเพื่อการได้มาซึ่งสิทธิการเช่า ต้นทุนเพื่อการได้มาซึ่งแหล่งทรัพยากรธรรมชาติที่สูญหรือสิ้นไปได้ ต้นทุนเพื่อการได้มาซึ่งสูตร กรรมวิธี เครื่องหมายการค้า ลิขสิทธิ์ หรือสิทธิประโยชน์อย่างอื่น เป็นต้น และ (3) หลักความมีนัยสำคัญ (Materiality Principle) ซึ่งหลักเกณฑ์ข้อนี้เป็นเสมือนหนึ่งข้อควรคำนึงประกอบการพิจารณา หลักเกณฑ์สองข้อแรกว่า แม้รายจ่ายนั้นจะก่อให้เกิดกรรมสิทธิ์ในทรัพย์สินถาวร หรือก่อให้เกิดสิทธิประโยชน์ในการใช้ทรัพย์สินถาวรหรือทรัพย์สินใด ๆ ที่มีกำหนดเวลายาวนานเกินกว่าหนึ่งรอบระยะเวลาบัญชีแล้ว ยังต้องคำนึงถึงจำนวนเงินที่จ่ายไปนั้นว่า เป็นจำนวนมากเพียงพอที่จะรับรู้เป็นทรัพย์สินถาวรหรือไม่ ดังจะเห็นได้จาก การอนุโลมให้กิจการสามารถบันทึกสินทรัพย์บางประเภทที่มีมูลค่าน้อย (Low-value assets : ไม่เป็นสาระสำคัญต่อความถูกต้องตามควรของงบการเงินและไม่กระทบการตัดสินใจของผู้ใช้งบการเงิน) เป็นค่าใช้จ่ายของกิจการในรอบระยะเวลาบัญชีที่เกิดขึ้น (Revenue expenditures) โดยไม่ต้องบันทึกเป็นสินทรัพย์หรือรายจ่ายฝ่ายทุน (Capital expenditure) ซึ่งในทางปฏิบัติ กิจการต่าง ๆ มักกำหนดนโยบายการบันทึกสินทรัพย์ โดยกำหนดเกณฑ์ขั้นต่ำในการรับรู้รายการ เช่น สินทรัพย์ที่มีมูลค่าต่ำกว่า 500 บาท หรือ 1,000 บาท หรือ 2,000 บาท จะบันทึกเป็นรายจ่ายได้ทันที เพื่อให้เกิดความสะดวกและลดทรัพยากรที่ต้องใช้ในการบันทึกรายการต่าง ๆ

และเพื่อให้เกิดความคล่องตัวมากขึ้นในการทำงาน ในขณะที่ทางภาษีอากร กำหนดยอมรับรายจ่าย อันมีลักษณะเป็นการลงทุนตามหลักเกณฑ์ทางบัญชีเฉพาะเพียง 2 หลักเกณฑ์คือ หลักกรรมสิทธิ์ และ หลักประโยชน์ใช้สอยเท่านั้น โดยประมวลรัษฎากรยังไม่มีบทบัญญัติใดอนุโลมให้ปฏิบัติตามหลักการ บัญชีที่รับรองทั่วไปในหลักความมีนัยสำคัญ กล่าวคือ ประมวลรัษฎากรระบุว่า สินทรัพย์ทุกชิ้น ไม่ว่าจะ มีมูลค่ามากน้อยเพียงใด หากมีประโยชน์ต่อกิจการเป็นระยะเวลาเกินกว่า 1 รอบระยะเวลา บัญชี จะต้องมีการคำนวณค่าเสื่อมหรือค่าเสื่อมราคา โดยค่าเสื่อมราคาของสินทรัพย์ที่จะสามารถ รับรู้เป็นค่าใช้จ่ายทางภาษีในการคำนวณกำไรสุทธิของนิติบุคคล จะต้องไปเป็นตามพระราชกฤษฎีกา ออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยหักค่าเสื่อม และค่าเสื่อมราคาของทรัพย์สิน (ฉบับที่ 145) พ.ศ. 2527 นอกจากนี้ แนวคิดทางภาษีอากรนั้น ยึดมุมมองในด้านตัวทรัพย์สินในแง่ของการลดเสื่อม ถอยของตัวทรัพย์สินกล่าวคือ โดยสภาพสามารถชำรุดและสึกหรอได้ จึงมุ่งเน้นให้มีการคำนวณค่าเสื่อม หรือที่เป็นระบบ และไม่อนุญาตให้ตัดจำหน่ายเป็นค่าใช้จ่ายทั้งจำนวนในงวดได้ เนื่องจากมีอายุการใช้งาน เกินกว่า 1 รอบระยะเวลาบัญชี (12 เดือน) อีกทั้งมีลักษณะของรายจ่ายที่ไม่เข้านิยามของ รายจ่ายในการดำเนินกิจการ ที่หมายถึง รายจ่ายในการดำเนินธุรกิจอันก่อให้เกิดรายได้ ซึ่งโดยทั่วไป แล้ว รายจ่ายดังกล่าวจะเป็นรายจ่ายที่บริษัทจะไม่ได้รับกรรมสิทธิ์ในทรัพย์สินใด ๆ หากแต่ใช้ให้ ลื่นเปลืองไป หรือแม้ได้กรรมสิทธิ์มาเป็นทรัพย์สินก็จะมีอายุการใช้งานไม่เกินกว่า 1 รอบระยะเวลา บัญชี ดังนั้น กฎหมายภาษีจึงบังคับให้ต้องมีการคำนวณค่าเสื่อมราคาและค่าเสื่อมตามอัตราที่ ประมวลรัษฎากรกำหนดเท่านั้น

จากเหตุผลที่กล่าวมาข้างต้น จะพบว่า การกำหนดนโยบายบัญชีเกี่ยวกับการบันทึกค่าใช้จ่าย สำหรับสินทรัพย์ที่มีมูลค่าน้อยของแต่ละกิจการนั้นเป็นการขัดแย้งกับกฎหมายภาษีหรือประมวล รัษฎากร ดังนั้น กิจการต้องมีการปรับปรุงค่าใช้จ่ายดังกล่าวเป็นการคำนวณค่าเสื่อมราคาสินทรัพย์ ตามปกติ ซึ่งหากไม่ได้ปฏิบัติให้ถูกต้องตามที่ประมวลรัษฎากรกำหนด ก็จะถูกถือเป็นรายจ่ายต้องห้าม และกิจการอาจถูกประเมินภาษีเงินได้นิติบุคคลจากการยื่นแบบแสดงรายการภาษีขาดไป โดยจะต้อง เสียเบี้ยปรับจำนวน 1 เท่าของภาษีที่ชำระขาดไป พร้อมกับเงินเพิ่มอีก 1.5% ต่อเดือน¹

จากที่มาดังกล่าว ทำให้ผู้เขียนเห็นปัญหาเกี่ยวกับการไม่มีข้อผ่อนปรนหรือไม่มีความยืดหยุ่นใน หลักเกณฑ์การตัดจำหน่ายและการคำนวณค่าเสื่อมราคาของสินทรัพย์ที่มีมูลค่าน้อย ซึ่งก่อให้เกิด ความยุ่งยากในทางปฏิบัติสำหรับการปรับปรุงรายการในการคำนวณภาษีเงินได้นิติบุคคล รวมทั้งเมื่อ ถ่วงน้ำหนักระหว่างทรัพยากรที่กิจการต้องใช้ในการบันทึกรายการให้ถูกต้องตามประมวลรัษฎากรกับ ประโยชน์ที่จะได้จากการปฏิบัติให้ถูกต้อง อาจไม่คุ้มค่า รวมถึงหากพิจารณาร่วมกับหลักมีความ มีนัยสำคัญแล้ว การปฏิบัติตามประมวลรัษฎากรไม่ได้ทำให้ข้อมูลทางการเงินหรือทางภาษีมีความ ถูกต้องมากขึ้นแต่อย่างใด ทั้งยังจะก่อให้เกิดภาระกับผู้ประกอบการในการคิดคำนวณรายการปรับปรุง

¹ ประมวลรัษฎากร, มาตรา 26 และ มาตรา 27

ดังกล่าวด้วย ผู้เขียนจึงได้ศึกษากฎหมายภาษีของต่างประเทศ ได้แก่ ประเทศมาเลเซียและสิงคโปร์ ซึ่งได้มีการกำหนดแนวทางในกำหนดหลักเกณฑ์ในการตัดจำหน่ายและการคำนวณค่าเสื่อมราคาของสินทรัพย์ที่มีมูลค่าน้อยไว้อย่างชัดเจน อีกทั้งแนวทางดังกล่าวยังเป็นการอำนวยความสะดวกให้กับผู้ประกอบการ และเป็นการให้สิทธิประโยชน์แก่ผู้ประกอบการที่มีสินทรัพย์ที่เข้าเงื่อนไข เพื่อลดปัญหาการบันทึกค่าใช้จ่ายที่มีลักษณะอันเป็นการลงทุนโดยไม่เข้าเงื่อนไขของประมวลรัษฎากร และเพื่อจูงใจให้ผู้ประกอบการเสียภาษีได้อย่างถูกต้อง รวมทั้ง กรมสรรพากรก็ได้รับประโยชน์จากการกำหนดหลักเกณฑ์ที่ชัดเจนในการจัดเก็บภาษีได้จำนวนที่มากขึ้น โดยการกำหนดเพดานของการบันทึกค่าใช้จ่ายอันมีลักษณะเป็นการลงทุนเป็นค่าใช้จ่ายในทางภาษีอากรได้บางส่วน ซึ่งทำให้สอดคล้องกับหลักการภาษีที่ดีตามหลักความยืดหยุ่น และความสะดวก

1.2 วัตถุประสงค์ของการศึกษา

1.2.1 เพื่อศึกษารอบแนวคิดสำหรับการรายงานทางการเงิน หลักการบัญชีที่รับรองทั่วไป และหลักการภาษีอากรที่ดี

1.2.2 เพื่อศึกษาหลักเกณฑ์การคำนวณค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาของทรัพย์สินตามประมวลรัษฎากร ได้แก่ พระราชกฤษฎีกา (ฉบับที่ 145) พ.ศ. 2527 และคำสั่งกรมสรรพากรที่ ป. 3/2527 เรื่อง การหักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาของทรัพย์สิน

1.2.3 เพื่อศึกษาหลักเกณฑ์เงื่อนไขการคำนวณกำไรสุทธิทางภาษีของนิติบุคคลตามมาตรา 65 ตรี (รายจ่ายต้องห้าม) เกี่ยวกับรายจ่ายอันมีลักษณะเป็นการลงทุน

1.2.4 เพื่อศึกษาหลักเกณฑ์ที่เกี่ยวข้องกับการตัดจำหน่ายสินทรัพย์และการคำนวณค่าเสื่อมราคาของสินทรัพย์ที่มีมูลค่าน้อยตามกฎหมายของต่างประเทศ ได้แก่ ประเทศมาเลเซียและสิงคโปร์ เพื่อใช้เป็นแนวทางในการกำหนดหลักเกณฑ์ในประมวลรัษฎากร

1.2.5 เพื่อเสนอแนะแนวทางในการพิจารณากำหนดหลักเกณฑ์การตัดจำหน่ายและการคำนวณค่าเสื่อมราคาของสินทรัพย์ที่มีมูลค่าน้อยในประมวลรัษฎากรเพื่อให้เกิดความสอดคล้องกับหลักการภาษีที่ดีและเป็นการอำนวยความสะดวกแก่ผู้ประกอบการ

1.3 สมมติฐาน

ประมวลรัษฎากรไทยในปัจจุบันไม่มีความยืดหยุ่นในหลักเกณฑ์การตัดจำหน่ายและการคำนวณค่าเสื่อมราคาของสินทรัพย์ที่มีมูลค่าน้อย ทำให้บริษัทต้องทำการปรับปรุงรายการดังกล่าวในการคำนวณภาษีเงินได้นิติบุคคลโดยใช้หลักเกณฑ์เดียวกันกับสินทรัพย์ทั่วไป ดังนั้น ควรมีการพิจารณาแก้ไขประมวลรัษฎากรเกี่ยวกับหลักเกณฑ์ในการตัดจำหน่ายและการคำนวณค่าเสื่อมราคาของสินทรัพย์ที่มีมูลค่าน้อย เพื่อเป็นการลดภาระของผู้ประกอบการในการปรับปรุงรายการดังกล่าว

1.4 ขอบเขตการศึกษา

1.4.1 ศึกษากรอบแนวคิดสำหรับการรายงานทางการเงิน หลักการบัญชีที่รับรองทั่วไป และหลักภาษีอากรที่ดี

1.4.2 ศึกษาหลักเกณฑ์การคำนวณค่าสิทธหรือและค่าเสื่อมราคาของทรัพย์สินตามประมวลรัษฎากร ได้แก่ พระราชกฤษฎีกา (ฉบับที่ 145) พ.ศ. 2527 และคำสั่งกรมสรรพากรที่ ป. 3/2527 เรื่อง การหักค่าสิทธหรือและ ค่าเสื่อมราคาของทรัพย์สิน

1.4.3 ศึกษาหลักเกณฑ์เงื่อนไขการคำนวณกำไรสุทธิทางภาษีของนิติบุคคลตามมาตรา 65 ตรี (รายจ่ายต้องห้าม) เกี่ยวกับรายจ่ายอันมีลักษณะเป็นการลงทุน

1.4.4 ศึกษาหลักเกณฑ์ที่เกี่ยวข้องกับการตัดจำหน่ายสินทรัพย์และการคำนวณค่าเสื่อมราคาของสินทรัพย์ที่มีมูลค่าน้อยตามกฎหมายของต่างประเทศ ได้แก่ ประเทศมาเลเซียและสิงคโปร์

1.4.5 วิเคราะห์เปรียบเทียบข้อดีข้อเสียของหลักเกณฑ์ในการคำนวณค่าสิทธหรือและค่าเสื่อมราคาของสินทรัพย์ที่มีมูลค่าน้อยตามประมวลรัษฎากรไทย กับหลักเกณฑ์การตัดจำหน่ายและการคำนวณค่าสิทธหรือและค่าเสื่อมราคาของสินทรัพย์ที่มีมูลค่าน้อยตามกฎหมายภาษีต่างประเทศ

1.5 วิธีดำเนินการศึกษา

การศึกษานี้จะใช้การวิจัยเชิงเอกสาร (Documentary Research) โดยศึกษาค้นคว้า รวบรวมข้อมูลและวิเคราะห์ข้อมูลจากตัวบทกฎหมาย คำสั่งกรมสรรพากร ตำราวิชาการ บทความ เอกสาร ศึกษา และสื่อทางอิเล็กทรอนิกส์ที่เกี่ยวข้อง เพื่อพิจารณากฎหมายและข้อคิดเห็นที่เกี่ยวข้อง และนำมาวิเคราะห์และสรุปประเด็นปัญหาต่างๆ พร้อมทั้งเสนอความคิดเห็นและเสนอแนะแนวทางแก้ไขปัญหาที่เกิดขึ้น

1.6 ประโยชน์ที่คาดว่าจะได้รับ

1.6.1 ทำให้ทราบถึงกรอบแนวคิดสำหรับการรายงานทางการเงิน หลักการบัญชีที่รับรองทั่วไป และหลักการภาษีอากรที่ดี

1.6.2 ทำให้ทราบถึงหลักเกณฑ์การคำนวณค่าสิทธหรือและค่าเสื่อมราคาของทรัพย์สินตามประมวลรัษฎากร ได้แก่ พระราชกฤษฎีกา (ฉบับที่ 145) พ.ศ. 2527 และคำสั่งกรมสรรพากรที่ ป. 3/2527 เรื่อง การหักค่าสิทธหรือและค่าเสื่อมราคาของทรัพย์สิน

1.6.3 ทำให้ทราบถึงหลักเกณฑ์เงื่อนไขการคำนวณกำไรสุทธิทางภาษีของนิติบุคคลตามมาตรา 65 ตรี (รายจ่ายต้องห้าม) เกี่ยวกับรายจ่ายอันมีลักษณะเป็นการลงทุน

1.6.4 ทำให้ทราบถึงหลักเกณฑ์ที่เกี่ยวข้องกับการตัดจำหน่ายสินทรัพย์และการคำนวณค่าเสื่อมราคาของสินทรัพย์ที่มีมูลค่าน้อยตามกฎหมายของต่างประเทศ ได้แก่ ประเทศมาเลเซียและสิงคโปร์

1.6.5 เพื่อเป็นแนวทางในการกำหนดหลักเกณฑ์เพิ่มเติมในประมวลรัษฎากรเกี่ยวกับการตัด
จำหน่ายและการคำนวณค่าเสื่อมราคาของสินทรัพย์ที่มีมูลค่าน้อย ที่มีความสอดคล้องกับหลักการ
ภาษีอากรที่ดี

บทที่ 2

กรอบแนวคิดสำหรับการรายงานทางการเงิน หลักการบัญชีที่รับรองโดยทั่วไป หลักการภาษีอากรที่ดี และหลักเกณฑ์ในการคำนวณค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาของ สินทรัพย์และการคำนวณภาษีเงินได้นิติบุคคลที่เกี่ยวข้อง

กรอบแนวคิดสำหรับการรายงานทางการเงิน เปรียบเสมือนกรอบแนวคิดขั้นพื้นฐานและเป็นมาตรฐานขั้นต้นสำหรับการจัดทำและนำเสนอข้อมูลเกี่ยวกับการจัดบันทึกและการทำบัญชี ตลอดจนการจัดทำงบการเงินต่าง ๆ ซึ่งมีหลักการบัญชีที่รับรองโดยทั่วไปเป็นแนวทางในการจัดทำรายงานทางการเงิน กรอบแนวคิดดังกล่าวจะวางแบบแผนการรับรู้ การวัดมูลค่า และการเปิดเผยหรือนำเสนอข้อมูลทางการเงินให้กับผู้ใช้งบการเงิน นอกจากนี้ ลักษณะเชิงคุณภาพขององค์ประกอบของงบการเงิน ยังถือเป็นตัวเชื่อมโยงที่สำคัญที่ทำให้บรรลุวัตถุประสงค์ของกรอบแนวคิดสำหรับรายงานทางการเงิน คือ การให้ข้อมูลทางการเงินเกี่ยวกับกิจการที่เสนอรายงานที่มีประโยชน์ต่อการตัดสินใจเชิงเศรษฐกิจ ทั้งต่อผู้ลงทุน ผู้ให้กู้ยืมหรือเจ้าหนี้อื่นทั้งในปัจจุบันและในอนาคต

ในการดำเนินกิจการใด ๆ นั้น บริษัทจะต้องมีทรัพย์สินเพื่อใช้ในการประกอบกิจการ ซึ่งตามหลักการบัญชีที่รับรองโดยทั่วไปนั้น กำหนดให้กิจการต้องมีการคำนวณค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาของสินทรัพย์เพื่อเป็นการปันส่วนค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นอย่างมีระบบตลอดอายุการให้ประโยชน์ของสินทรัพย์ อย่างไรก็ตาม หากพิจารณาตามหลักความมีนัยสำคัญ จะพบว่า การกำหนดนโยบายในการรับรู้รายการสินทรัพย์ตามเกณฑ์ขั้นต่ำที่แต่ละกิจการกำหนดสามารถปฏิบัติได้ และไม่ขัดต่อหลักการบัญชีที่รับรองโดยทั่วไป

2.1 กรอบแนวคิดสำหรับการรายงานทางการเงินและหลักการบัญชีที่รับรองโดยทั่วไป

กรอบแนวคิดสำหรับรายงานทางการเงินถูกกำหนดขึ้นเพื่อวางแนวคิดที่ใช้เป็นเกณฑ์ในการจัดทำและนำเสนองบการเงินสำหรับผู้ใช้ง่ายนอก โดยมีวัตถุประสงค์เพื่อ

- (1) เป็นแนวทางในการพัฒนามาตรฐานการบัญชีในอนาคต และในการทบทวนมาตรฐานการรายงานทางการเงินที่มีอยู่
- (2) ส่งเสริมการทำให้กฎระเบียบ มาตรฐานการบัญชี และกระบวนการเกี่ยวกับการนำเสนองบการเงินสอดคล้องกัน โดยให้เกณฑ์เพื่อลดวิธีปฏิบัติทางบัญชีที่เป็นทางเลือกตามที่มาตรฐานการรายงานทางการเงินอนุญาต
- (3) ช่วยให้หน่วยงานกำหนดมาตรฐานการรายงานทางการเงินของประเทศพัฒนามาตรฐานการรายงานทางการเงินของประเทศ

(4) ช่วยผู้จัดทำงบการเงินปฏิบัติตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินและจัดการกับประเด็นที่ยังไม่ได้นำมาพิจารณากำหนดเป็นมาตรฐานการรายงานทางการเงิน

(5) ช่วยผู้สอบบัญชีในการแสดงความเห็นว่า งบการเงินเป็นไปตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินหรือไม่

(6) ช่วยให้ผู้ใช้งบการเงินตีความข้อมูลที่แสดงในงบการเงิน ซึ่งได้จัดทำขึ้นตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน และ

(7) ให้ข้อมูลแก่ผู้ที่สนใจเกี่ยวกับแนวทางการกำหนดมาตรฐานการรายงานทางการเงิน

จากวัตถุประสงค์ของกรอบแนวคิดสำหรับรายงานทางการเงินที่กล่าวมา จะเห็นได้ว่า งบการเงินที่ผู้ใช้งบการเงินต้องการใช้นั้นมีความสำคัญมาก ซึ่งกรอบแนวคิดสำหรับรายงานทางการเงินนั้น ได้กล่าวถึงหลักการบัญชีที่รับรองโดยทั่วไป ที่มีการกำหนดลักษณะเชิงคุณภาพขององค์ประกอบของงบการเงิน เพื่อให้เป็นตัวชี้วัดคุณภาพของงบการเงินที่ผู้ใช้งบการเงินต้องการ

ลักษณะเชิงคุณภาพ หมายถึง คุณสมบัติที่ทำให้ข้อมูลในงบการเงินมีประโยชน์ต่อผู้ใช้งบการเงิน หากต้องการให้ข้อมูลทางการเงินมีประโยชน์ ข้อมูลนั้นจะต้องเกี่ยวข้องกับการตัดสินใจและเป็นตัวแทนอันเที่ยงธรรมของสิ่งที่ต้องการนำเสนอ และประโยชน์ของข้อมูลทางการเงินจะเพิ่มขึ้นถ้าข้อมูลดังกล่าวนั้นสามารถเปรียบเทียบได้ พิสูจน์ยืนยันได้ ทันเวลา และสามารถเข้าใจได้ โดยหนึ่งในลักษณะเชิงคุณภาพพื้นฐานที่สำคัญและผู้เขียนเห็นว่ามีความเกี่ยวข้องกับการทำเอกัตศึกษานี้ ได้แก่ **ความเกี่ยวข้องกับการตัดสินใจ** อันหมายถึง ข้อมูลทางการเงินที่เกี่ยวข้องกับการตัดสินใจสามารถทำให้ผู้ใช้ตัดสินใจแตกต่างกันไป และข้อมูลจะเกี่ยวข้องกับการตัดสินใจเชิงเศรษฐกิจได้ก็ต่อเมื่อข้อมูลนั้นช่วยให้ผู้ใช้งบการเงินสามารถประเมินเหตุการณ์ในอดีต ปัจจุบัน และอนาคต รวมทั้งช่วยยืนยันหรือชี้ข้อผิดพลาดของผลการประเมินที่ผ่านมาของผู้ใช้งบการเงินได้ และหนึ่งในปัจจัยที่เป็นตัวบ่งบอกว่าข้อมูลเกี่ยวข้องกับการตัดสินใจ คือ **ความมีสาระสำคัญ** โดยความมีสาระสำคัญ กล่าวคือ ข้อมูลมีสาระสำคัญหากการละเว้นการแสดงผลหรือการแสดงผลผิดอาจมีอิทธิพลต่อการตัดสินใจของผู้ใช้ที่ตัดสินใจโดยใช้ข้อมูลทางการเงินเกี่ยวกับกิจการที่เสนอรายงานกิจการใดกิจการหนึ่ง หรือกล่าวอีกนัยหนึ่งคือ ความมีสาระสำคัญเป็นลักษณะเฉพาะกิจการของความสัมพันธ์เกี่ยวข้องกับการตัดสินใจที่อิงกับลักษณะหรือขนาดของรายการหรือทั้งลักษณะและขนาดของรายการซึ่งมีความสัมพันธ์กับข้อมูลในบริบทของรายงานทางการเงินของกิจการแต่ละแห่ง

ข้อมูลจะถือว่ามีสาระสำคัญหากการไม่แสดงผล หรือการแสดงผลผิดพลาดมีผลกระทบต่อ การตัดสินใจเชิงเศรษฐกิจของผู้ใช้งบการเงิน ความมีสาระสำคัญขึ้นอยู่กับขนาดของรายการหรือ

ขนาดของความผิดพลาดที่เกิดขึ้นภายใต้สภาพการณ์เฉพาะซึ่งต้องพิจารณาเป็นแต่ละกรณี ดังนั้น ความมีสาระสำคัญจึงถือเป็นข้อพิจารณามากกว่าจะเป็นลักษณะเชิงคุณภาพ ซึ่งข้อมูลต้องมีหาก ข้อมูลนั้นจะถือว่ามีความมีประโยชน์

จากกรอบแนวคิดสำหรับรายงานทางการเงินและลักษณะเชิงคุณภาพในแง่ความมี สาระสำคัญนั้น จะพบว่า การที่แต่ละกิจการมีนโยบายกำหนดเกณฑ์ขั้นต่ำในการรับรู้รายการ สินทรัพย์ ไม่ขัดต่อกรอบแนวคิดสำหรับรายงานทางการเงินและหลักความมีสาระสำคัญตามลักษณะ เชิงคุณภาพของงบการเงิน ซึ่งถือเป็นการอนุโลมให้กิจการสามารถเลือกบันทึกบัญชีสินทรัพย์บาง ประเภทที่อาจมีมูลค่าน้อยจนไม่เป็นสาระสำคัญเป็นค่าใช้จ่ายในแต่ละรอบบัญชีได้ และการเปิดเผย รายงานทางการเงินดังกล่าวจะไม่ได้ทำให้ผู้ใช้งบการเงินตัดสินใจแตกต่างไปจากเดิม

2.2 หลักการภาษีอากรที่ดี

รัฐธรรมนูญเกือบทุกฉบับมักบัญญัติให้ประชาชน มีหน้าที่ต้องเสียภาษีอากรตามที่กฎหมาย บัญญัติ และในการบัญญัติกฎหมายภาษีอากรที่ดีนั้น มีหลักการบางประการที่ควรคำนึงถึง เพื่อให้ ประชาชนมีความสมัครใจในการเสียภาษี และทำให้เกิดการใช้บังคับได้อย่างมีประสิทธิภาพ ซึ่ง ลักษณะของภาษีอากรที่ดี² ควรมีลักษณะที่สำคัญ ดังนี้

(1) **หลักความยืดหยุ่น** ภาษีอากรที่ดีจะต้องมีความยืดหยุ่น หรือปรับตัวเข้ากับการ เปลี่ยนแปลงทางเศรษฐกิจได้อย่างเหมาะสม กฎหมาย และหลักเกณฑ์ต่าง ๆ ที่ใช้ในการเก็บภาษี อากรต้องสามารถเปลี่ยนแปลงได้ตามสภาพเศรษฐกิจ การเมืองและสังคม อีกทั้งควรจะมีอำนาจต่อการ บริหารการจัดเก็บได้อย่างมีประสิทธิภาพ คือ ต้องทำให้ประหยัทรายจ่ายทั้งผู้จัดเก็บและผู้เสีย ภาษี

(2) **หลักความแน่นอนและชัดเจน** ประชาชนต้องสามารถเข้าใจกฎหมาย และหลักเกณฑ์ที่ ใช้ในการจัดเก็บภาษีได้อย่างถูกต้องตรงกัน เพื่อป้องกันมิให้เจ้าพนักงานใช้อำนาจโดยมิชอบ

(3) **หลักการบริหารที่ดี** วิธีการในการจัดเก็บภาษีอากรนั้น ควรจัดเก็บอย่างมีหลักเกณฑ์ที่ รัดกุม มีประสิทธิภาพในการจัดเก็บ ประหยัทรายจ่ายทั้งของผู้จัดเก็บและผู้มีหน้าที่เสียภาษีอากร ทำ ให้จัดเก็บภาษีอากรได้มากโดยมีค่าใช้จ่ายในการจัดเก็บน้อยที่สุด และสามารถควบคุมการหลีกเลี่ยง ภาษีอากรได้อย่างดี

² ศาสตราจารย์ ดร.สุเมธ ศิริคุณโชติ และ คณะ, ภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร 2562, พิมพ์ครั้งที่ 1, (กรุงเทพฯ: หจก.เรือนแก้วการ พิมพ์, 2562), หน้า 3.

(4) **หลักความเป็นธรรม** ประชาชนควรมีหน้าที่เสียภาษีอากรให้แก่รัฐบาล โดยพิจารณาถึงความสามารถในการเสียภาษีอากรของประชาชนแต่ละคน ประกอบกับการพิจารณาถึงผลประโยชน์ที่ประชาชนแต่ละคนได้รับเนื่องจากการดูแลคุ้มครองของรัฐบาล

(5) **หลักความสะดวก** วิธีการและกำหนดเวลาในการเสียภาษีอากรควรต้องคำนึงความสะดวกของผู้เสียภาษีอากร

(6) **หลักความเป็นกลางทางเศรษฐกิจ** พยายามไม่ให้เกิดการเก็บภาษีอากรมีผลกระทบต่อการทำงานของกลไกตลาด หรือมีผลกระทบน้อยที่สุด

2.3 หลักเกณฑ์การคำนวณค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาของทรัพย์สินตามประมวลรัษฎากร

การหักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาตามประมวลรัษฎากรจะต้องพิจารณาเป็น 2 ส่วน คือ ราคาทรัพย์สินและอัตราค่าเสื่อมราคาตามที่กฎหมายกำหนด

2.3.1 ราคาทรัพย์สิน

สำหรับในส่วนของราคาทรัพย์สินนั้นได้กล่าวไว้ในประมวลรัษฎากรมาตรา 65 ทวิ (3) ว่า “ราคาทรัพย์สินอื่นนอกจาก (6) ให้ถือตามราคาที่พึงซื้อทรัพย์สินนั้นได้ตามปกติ และในกรณีที่มีการตีราคาทรัพย์สินเพิ่มขึ้น ห้ามมิให้นำราคาที่ตีราคาเพิ่มขึ้นมารวมคำนวณกำไรสุทธิหรือขาดทุนสุทธิ ส่วนทรัพย์สินรายการใดมีสิทธิหักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคา ก็ให้หักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาในการคำนวณกำไรสุทธิ หรือขาดทุนสุทธิตามหลักเกณฑ์ วิธีการ เจ็อนไข และอัตราเดิมที่ใช้ก่อนตีราคาทรัพย์สินเพิ่มขึ้น โดยให้หักเพียงเท่าที่ระยะเวลา และมูลค่าต้นทุนที่เหลืออยู่สำหรับทรัพย์สินนั้นเท่านั้น”

2.3.2 อัตราค่าเสื่อมราคาตามที่กฎหมายกำหนด

สำหรับอัตราค่าเสื่อมราคาตามที่กฎหมายกำหนดนั้นตามประมวลรัษฎากรได้กล่าวไว้ในมาตรา 65 ทวิ (2) ว่า “ค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาของทรัพย์สิน ให้หักได้ตามหลักเกณฑ์ วิธีการ เจ็อนไขและอัตราที่กำหนดโดยพระราชกฤษฎีกา” ซึ่งพระราชกฤษฎีกาดังกล่าวได้แก่ พระราชกฤษฎีกา ออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยหักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาของทรัพย์สิน (ฉบับที่ 145) พ.ศ. 2527 และคำสั่งกรมสรรพากร ที่ ป. 3/2527 เรื่อง การหักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาของทรัพย์สิน

(1) พระราชกฤษฎีกา ออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วย หักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาของทรัพย์สิน (ฉบับที่ 145) พ.ศ. 2527

พระราชกฤษฎีกาว่าด้วยหักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาของทรัพย์สิน (ฉบับที่ 145) พ.ศ. 2527 วางหลักเกี่ยวกับการหักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาของทรัพย์สินในมาตรา 3 ไว้ว่า ในการหักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาของทรัพย์สิน เพื่อประโยชน์ในการคำนวณกำไรสุทธิหรือขาดทุนสุทธิ เมื่อบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลได้เลือกใช้วิธีการทางบัญชีที่รับรองทั่วไป และอัตราที่จะหักอย่างใดแล้ว ให้ใช้วิธีการทางบัญชีและอัตรานั้นตลอดไป เว้นแต่จะได้รับอนุมัติให้เปลี่ยนแปลงจากอธิบดีกรมสรรพากร หรือผู้ที่ได้รับมอบหมายและให้ถือปฏิบัติตั้งแต่วันที่ได้รับอนุมัตินั้น และมาตรา 4 วางหลักว่า การหักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาของทรัพย์สินให้คำนวณหักตามระยะเวลาที่ได้ทรัพย์สินนั้นมาในแต่ละรอบระยะเวลาบัญชี ในกรณีที่รอบระยะเวลาใดไม่เต็มสิบสองเดือนให้เฉลี่ยตามส่วนสำหรับรอบระยะเวลาบัญชีนั้น ทั้งนี้ ไม่เกินอัตราร้อยละของมูลค่าต้นทุนตามประเภทของทรัพย์สิน ดังต่อไปนี้

ตารางที่ 1 ตารางแสดงอัตราร้อยละสูงสุดของการหักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาของทรัพย์สิน³

ประเภททรัพย์สิน	อัตราร้อยละสูงสุด
(1) อาคาร	
- อาคารถาวร	ร้อยละ 5
- อาคารชั่วคราว	ร้อยละ 100
(2) ต้นทุนเพื่อการได้มาซึ่งแหล่งทรัพยากรธรรมชาติที่สูญสิ้นไปได้	ร้อยละ 5
(3) ต้นทุนเพื่อการได้มาซึ่งสิทธิการเช่า	
- กรณีไม่มีหนังสือสัญญาเช่า หรือมีหนังสือสัญญาเช่าที่มีข้อกำหนดให้ต่ออายุการเช่าได้โดยเงื่อนไขในการต่ออายุนั้นเปิดโอกาสให้ต่ออายุการเช่ากันได้ต่อ ๆ ไป	ร้อยละ 10
- กรณีมีหนังสือสัญญาเช่าที่ไม่มีข้อกำหนดให้ต่ออายุการเช่าได้หรือมีข้อกำหนดให้ต่ออายุการเช่าได้เพียงระยะเวลาอันจำกัดแน่นอน	ร้อยละ 100 หาดวงจำนวนปีอายุการเช่าและอายุที่ต่อได้รวมกัน

³ พระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยหักค่าสึกหรอ และค่าเสื่อมราคาของทรัพย์สิน (ฉบับที่ 145) พ.ศ. 2527, มาตรา 4

ประเภททรัพย์สิน	อัตราร้อยละสูงสุด
(4) ต้นทุนเพื่อการค้าซึ่งสิทธิในกรรมวิธี สูตร กุศวิล เครื่องหมายการค้า สิทธิประกอบกิจการตามใบอนุญาต สิทธิบัตร ลิขสิทธิ์ หรือสิทธิอย่างอื่น	
- กรณีไม่จำกัดอายุการใช้	ร้อยละ 10
- กรณีจำกัดอายุการใช้	ร้อยละ 100 หารด้วยจำนวนปีอายุการใช้
(5) ทรัพย์สินอย่างอื่น ซึ่งโดยสภาพของทรัพย์สินนั้นสืบทอดหรือเสื่อมราคาได้นอกจากที่ดินและสินค้า	ร้อยละ 20

กรณีบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลหักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาโดยใช้วิธีการทางบัญชีที่รับรองทั่วไป ซึ่งมีอัตราการหักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาไม่เท่ากันในแต่ละปีระหว่างอายุการใช้ทรัพย์สิน บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลนั้นจะหักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาตามวิธีนั้นในบางปีเกินอัตราที่กำหนดข้างต้นก็ได้ แต่จำนวนปีอายุการใช้ของทรัพย์สินเพื่อการหักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาต้องไม่น้อยกว่า 100 หารด้วยจำนวนร้อยละที่กำหนดข้างต้น

(2) คำสั่งกรมสรรพากรที่ ป.3/2527 เรื่อง การหักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาของทรัพย์สิน

คำสั่งกรมสรรพากร ที่ ป. 3/2527 เรื่อง การหักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาของทรัพย์สินได้กำหนดหลักเกณฑ์เพิ่มเติมในการคำนวณค่าสึกหรอหรือค่าเสื่อมราคา ในข้อ 3 ไว้ว่า การหักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาของทรัพย์สินให้คำนวณหักตามระยะเวลาที่ได้ทรัพย์สินนั้นมาในแต่ละรอบระยะเวลาบัญชีเป็นรายวัน เช่น บริษัท ก. จำกัด ซึ่งมีรอบระยะเวลาบัญชีเริ่มตั้งแต่วันที่ 1 มกราคม ถึงวันที่ 31 ธันวาคม ได้ซื้อรถยนต์บรรทุกไว้ใช้งานของบริษัทฯ 1 คัน ราคา 500,000 บาท ในวันที่ 1 ธันวาคม 2527 ถ้าบริษัทฯ หักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาของทรัพย์สินโดยใช้วิธีแบบเส้นตรง (Straight Line Method) จะต้องเฉลี่ยหักตามส่วนของระยะเวลาที่ได้ทรัพย์สินนั้นมาเป็นรายวัน ดังนี้

$$\frac{31}{365} \times 500,000 \times \frac{20}{100} = 8,493.15 \text{ บาท}$$

(3) ข้อหาหรือกรมสรรพากร

แนวคำวินิจฉัยของกรมสรรพากรในการตอบข้อหารือเกี่ยวกับวิธีการคำนวณค่าเสื่อมราคาของสินทรัพย์มูลค่าน้อย และนโยบายในการบันทึกทรัพย์สินของบริษัทแห่งหนึ่งวินิจฉัยว่า บริษัทไม่

อาจนำทรัพย์สินแต่ละรายการที่ถือว่าเป็นมูลค่าน้อยมาถือเป็นรายจ่ายทั้งจำนวนได้ เพราะต้องห้ามตามมาตรา 65 ตรี (5) จากแนววินิจฉัยดังกล่าวทำให้เกิดปัญหาในทางปฏิบัติสำหรับผู้ประกอบการ ดังจะได้กล่าวในหัวข้อ 2.5 ต่อไป

2.4 การคำนวณภาษีเงินได้นิติบุคคล⁴

การคำนวณเงินได้นิติบุคคลจากกำไรสุทธิเมื่อสิ้นรอบระยะเวลาบัญชี ให้คำนวณกำไรสุทธิตามเงื่อนไขที่บัญญัติไว้ในประมวลรัษฎากร โดยนำกำไรสุทธิดังกล่าวคูณด้วยอัตราภาษีเงินได้นิติบุคคล จะได้ภาษีเงินได้นิติบุคคลที่ต้องชำระ ถ้าคำนวณกำไรสุทธิออกมาแล้วปรากฏว่า ไม่มีกำไรสุทธิหรือขาดทุนสุทธิ บริษัทไม่ต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล และถ้าการจัดทำบัญชีของบริษัทได้จัดทำขึ้นตามหลักบัญชี โดยไม่ได้ปฏิบัติตามเงื่อนไขในประมวลรัษฎากร เมื่อจะคำนวณภาษี บริษัทจะต้องปรับปรุงกำไรสุทธิดังกล่าวให้เป็นไปตามเงื่อนไขที่บัญญัติไว้ในประมวลรัษฎากรแล้วจึงคำนวณภาษีเงินได้นิติบุคคล

2.4.1 กำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล

ตามประมวลรัษฎากรได้กำหนดให้บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลจากกำไรสุทธิ ซึ่งคำนวณได้จากรายได้จากกิจการหรือเนื่องจากกิจการที่กระทำในรอบระยะเวลาบัญชีตามที่กำหนดไว้ในมาตรา 65 ทวิ และมาตรา 65 ตรี แห่งประมวลรัษฎากร

การคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลจะต้องใช้เกณฑ์สิทธิ หมายถึง ให้นำรายได้ที่เกิดขึ้นในรอบระยะเวลาบัญชีใด แม้ว่าจะยังไม่ได้รับชำระในรอบระยะเวลาบัญชีนั้น มารวมคำนวณเป็นรายได้ในรอบระยะเวลาบัญชีนั้น และให้นำรายจ่ายทั้งสิ้นที่เกี่ยวกับรายได้นั้น แม้จะยังมีได้จ่ายในรอบระยะเวลาบัญชีนั้นมารวมคำนวณเป็นรายจ่ายของรอบระยะเวลาบัญชีนั้น

ในกรณีจำเป็น ผู้มีเงินได้จะขออนุมัติต่ออธิบดีเพื่อเปลี่ยนแปลงเกณฑ์สิทธิและวิธีการทางบัญชีเพื่อคำนวณรายได้และรายจ่ายตามเกณฑ์อื่นก็ได้ และเมื่อได้รับอนุมัติแล้ว ให้ถือปฏิบัติตั้งแต่วรอบระยะเวลาบัญชีที่อธิบดีกำหนดเป็นต้นไป

2.4.2 เงื่อนไขการคำนวณกำไรสุทธิตามมาตรา 65 ตรี (รายจ่ายต้องห้าม) เกี่ยวกับรายจ่ายอันมีลักษณะเป็นการลงทุน

สำหรับเงื่อนไขที่เกี่ยวข้องในการคำนวณภาษีเงินได้นิติบุคคลเกี่ยวกับรายจ่ายอันมีลักษณะเป็นการลงทุนในประมวลรัษฎากร ตามมาตรา 65 ตรี (5) กล่าวไว้ว่า รายจ่ายอันมีลักษณะเป็นการลงทุน หรือรายจ่ายในการต่อเติม เปลี่ยนแปลง ขยายออก หรือทำให้ดีขึ้นซึ่งทรัพย์สิน เป็นรายจ่าย

⁴ กรมสรรพากร, อัตราภาษีและการคำนวณภาษี [ออนไลน์]. แหล่งที่มา: <https://www.rd.go.th/publish/841.0.html> [10 มีนาคม 2563]

ต้องห้าม แต่หากเป็นการซ่อมแซมให้คงสภาพเดิมถือเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิได้ เช่น บริษัทแห่งหนึ่ง เข้าที่ดินมาเพื่อใช้ในการก่อสร้างอาคารสำนักงานและคลังสินค้า บริษัทจ่ายค่าใช้จ่ายในการปรับพื้นที่เข้าซึ่งอยู่ใต้พื้นที่ลานคอนกรีตรวมถึงค่าใช้จ่ายในการปรับพื้นที่เข้าซึ่งอยู่ใต้พื้นที่อาคารสำนักงานและคลังสินค้า ถือเป็นกรทำให้มูลค่าของที่ดินสูงขึ้น บริษัทจึงต้องนำค่าใช้จ่ายในการปรับพื้นที่ดังกล่าวไปรวมกับราคาที่ดินและถือเป็นรายจ่ายอันมีลักษณะเป็นการลงทุนตามมาตรา 65 ตี (5) แห่งประมวลรัษฎากร

รายจ่ายอันมีลักษณะเป็นการลงทุน หมายถึง รายจ่ายที่กิจการจ่ายไปเพื่อให้ได้มาซึ่งทรัพย์สินหรือประโยชน์ต่อกิจการเป็นระยะเวลานานเกินกว่า 1 รอบระยะเวลาบัญชี

รายจ่ายในการต่อเติม เปลี่ยนแปลง ขยายออก หรือทำให้ทรัพย์สินดีขึ้น หมายถึง รายจ่ายเพื่อให้อายุการใช้งานของทรัพย์สินเดิมยาวนานขึ้น หรือมีสภาพดีขึ้น จากหลักเกณฑ์การคำนวณค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาตามประมวลรัษฎากรที่ได้กล่าวข้างต้นจะพบว่า ทรัพย์สินที่เข้าข่ายรายจ่ายอันมีลักษณะเป็นการลงทุนถือเป็นรายจ่ายต้องห้ามในการคำนวณภาษีเงินได้นิติบุคคล ดังนั้นทรัพย์สินที่กิจการมีไว้ในครอบครองและมีไว้ใช้ประโยชน์นั้นจะต้องคำนวณค่าเสื่อมราคาและค่าสึกหรอตามพระราชกฤษฎีกา ออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยหักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาของทรัพย์สิน (ฉบับที่ 145) พ.ศ. 2527 ด้วยอัตราที่กฎหมายกำหนดเท่านั้น ซึ่งตามประมวลรัษฎากรไม่มีการกำหนดมูลค่าขั้นต่ำของสินทรัพย์ที่จะต้องคำนวณค่าเสื่อมราคาและค่าสึกหรอ ดังนั้นทรัพย์สินทุกรายการไม่ว่าจะมีมูลค่าเท่าใด จะต้องคำนวณค่าเสื่อมราคาตามอัตราที่กฎหมายกำหนด

2.5 ปัญหาของหลักเกณฑ์การคำนวณค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาของทรัพย์สินตามประมวลรัษฎากรและแนวคำวินิจฉัยข้อหาหรือของกรมสรรพากรเกี่ยวกับการคำนวณค่าเสื่อมราคาของสินทรัพย์ที่มีมูลค่าน้อย

จากหลักเกณฑ์ในการคำนวณค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาของทรัพย์สินตามประมวลรัษฎากรที่ได้กล่าวมาข้างต้น ทำให้พบปัญหาหลัก ๆ และสามารถแบ่งเป็นประเด็นได้ดังนี้

(1) ประมวลรัษฎากรไม่มีหลักเกณฑ์ข้อผ่อนปรนสำหรับสินทรัพย์ที่มีมูลค่าน้อย เฉกเช่นเดียวกับหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไป โดยจะเห็นได้จากแนวคำวินิจฉัยข้อหาหรือของกรมสรรพากรที่ กค 0810/542 ลงวันที่ 14 มกราคม 2518 ที่กำหนดให้สินทรัพย์ที่มีอายุการใช้งานเกินกว่าหนึ่งรอบระยะเวลาบัญชี ไม่ว่าจะจะมีมูลค่าเท่าใด จะต้องคำนวณค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาโดยถือเป็นทรัพย์สินอื่น ตามมาตรา 4(5) แห่งพระราชกฤษฎีกาฯ (ฉบับที่ 145) พ.ศ. 2527 เท่านั้น ในขณะที่ทางบัญชี มีการอนุโลมในหลักการบันทึกสินทรัพย์ โดยกำหนดว่า การที่กิจการจะเลือกบันทึกบัญชีสินทรัพย์บางประเภทเป็นทรัพย์สินหรือค่าใช้จ่ายนั้น ขึ้นอยู่กับนโยบายบัญชีของแต่ละกิจการ ซึ่งได้มีการพิจารณาถึงระดับความมีสาระสำคัญของรายการแล้วว่า รายการดังกล่าวจะไม่กระทบต่อการตัดสินใจของผู้ใช้งบการเงิน ซึ่งเป็นไปตามกรอบแนวคิดสำหรับการรายงานทางการเงิน

และหลักการบัญชีที่รับรองโดยทั่วไป อย่างไรก็ตาม หลักเกณฑ์ทางภาษีไม่เคยมีการพิจารณาถึงระดับความมีสาระสำคัญแต่อย่างใด

(2) แนวปฏิบัติของกรมสรรพากรไม่สะท้อนความเป็นจริงของการมีอยู่ของทรัพย์สิน จากการตอบข้อหารือที่ได้กล่าวข้างต้น กรมสรรพากรได้ให้แนวปฏิบัติเพิ่มเติมสำหรับกรณีสินทรัพย์ที่ได้มาใหม่ ซึ่งอาจมีมูลค่าน้อยกว่าเกณฑ์การบันทึกสินทรัพย์ตามนโยบายการบันทึกบัญชีของกิจการ โดยให้บันทึกเป็นบัญชีทรัพย์สินกลุ่มเดียวกันในบัญชีเดียวกันได้ และในการหักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาในรอบระยะเวลาบัญชีปีแรกที่ทรัพย์สินนั้นมา ให้คำนวณหักตามส่วนเฉลี่ยแห่งระยะเวลาที่ได้ทรัพย์สินนั้นมา (ที่ละรายการ) ส่วนในปีต่อ ๆ ไป กิจการสามารถคิดค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาจากยอดรวมทรัพย์สินกลุ่มนั้นได้เต็มปี และถ้าหากทรัพย์สินรายการใดเสื่อมสภาพหรือสูญหาย กิจการก็สามารถตัดหรือจำหน่ายเฉพาะรายการนั้นออกจากบัญชีทรัพย์สิน (เพื่อถือเป็นรายจ่าย) ตามยอดคงเหลือในบัญชีได้ แนวปฏิบัตินี้อาจถือปฏิบัติได้ยากและไม่สะท้อนความเป็นจริงของทรัพย์สิน หากสินทรัพย์เหล่านั้นมีมูลค่าน้อยมากและบริษัทไม่ได้มีนโยบายในการติดตามการใช้งาน ทำให้ไม่สามารถทราบได้ถึงการสูญหายหรือเสื่อมสภาพ โดยการคำนวณค่าสึกหรอหรือค่าเสื่อมราคาของสินทรัพย์ที่นำมาใช้ในการคำนวณภาษีเงินได้นิติบุคคลนั้น ก็อาจจะไม่ได้สะท้อนความเป็นจริงของการมีอยู่ของสินทรัพย์เหล่านั้น

(3) ต้นทุนในการปรับปรุงรายการในการคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีตามเงื่อนไขการคำนวณกำไรสุทธิตามมาตรา 65 ตรี (รายจ่ายต้องห้าม) เกี่ยวกับรายจ่ายอันมีลักษณะเป็นการลงทุน อาจจะสูงเกินกว่าประโยชน์ที่จะได้รับจากการปฏิบัติให้ถูกต้องตามประมวลรัษฎากร เนื่องจากกิจการจำเป็นต้องปรับปรุงค่าสึกหรอหรือค่าเสื่อมราคาของสินทรัพย์ที่มีมูลค่าน้อยทุกครั้งที่มีการคำนวณภาษีเงินได้นิติบุคคล หากไม่ได้ปฏิบัติตามหลักเกณฑ์หรือเงื่อนไขที่กำหนดไว้ ก็จะถือเป็นรายจ่ายต้องห้ามและอาจถูกประเมินภาษีจากการยื่นแบบแสดงรายการไม่ถูกต้อง กรณีนี้จึงเป็นการสร้างภาระเกินจำเป็นแก่ผู้ประกอบการเพียงเพื่อต้องปฏิบัติให้ถูกต้องตามประมวลรัษฎากร โดยรายการปรับปรุงดังกล่าวอาจจะได้กระทบจำนวนภาษีที่เป็นสาระสำคัญ เป็นผลให้บางกิจการอาจเลือกที่จะไม่ปรับปรุงรายการดังกล่าว และยอมรับความเสี่ยงในการสุ่มตรวจโดยกรมสรรพากรแทน นอกจากนี้ ยังสร้างความไม่สอดคล้องกับหลักการภาษีที่ดีในเรื่อง ความยืดหยุ่นและหลักการบริหารที่ดีอีกด้วย

บทที่ 3

หลักเกณฑ์การตัดจำหน่ายและคำนวณค่าเสื่อมราคาของสินทรัพย์ที่มีมูลค่าน้อยตาม กฎหมายต่างประเทศ

กฎหมายภาษีในหลาย ๆ ประเทศมีการกำหนดหลักเกณฑ์การตัดจำหน่ายและการคำนวณค่าเสื่อมราคาของสินทรัพย์ที่มีมูลค่าน้อย เช่น ประเทศเยอรมนี ประเทศกรีซ ประเทศเนเธอร์แลนด์ ประเทศมาเลเซีย และประเทศสิงคโปร์ โดยในแต่ละประเทศก็จะมีการกำหนดหลักเกณฑ์ของสินทรัพย์ที่เข้าเงื่อนไขและสามารถใช้หลักเกณฑ์การตัดจำหน่ายและการคำนวณค่าเสื่อมราคาของสินทรัพย์ที่มีมูลค่าน้อยไว้แตกต่างกัน ทั้งในเรื่องประเภทสินทรัพย์ที่เข้าหลักเกณฑ์ และเพดานราคาของมูลค่าสินทรัพย์แต่ละชั้นที่เข้าหลักเกณฑ์ ทั้งนี้ ผู้เขียนได้สังเกตเห็นว่า ประเทศมาเลเซียและประเทศสิงคโปร์ที่เป็นประเทศที่อยู่ในกลุ่มอาเซียน ซึ่งมีลักษณะทางกายภาพ และปัจจัยต่าง ๆ ทางเศรษฐกิจใกล้เคียงกับประเทศไทย จึงได้ศึกษาหลักเกณฑ์การตัดจำหน่ายและการคำนวณค่าเสื่อมราคาของสินทรัพย์ ดังรายละเอียดที่จะกล่าวต่อไป

3.1 หลักเกณฑ์การตัดจำหน่ายและคำนวณค่าเสื่อมราคาของสินทรัพย์ตามกฎหมายภาษีของประเทศมาเลเซีย

กฎหมายภาษีของประเทศมาเลเซียที่เกี่ยวข้องกับการคำนวณภาษีเงินได้นิติบุคคล ได้แก่ Income Tax Act 1967 ซึ่งมีการกำหนดหลักเกณฑ์การตัดจำหน่ายและการคำนวณค่าเสื่อมราคาของสินทรัพย์ประเภทต่าง ๆ ไว้ใน Schedule 3 Section 42 ภายใต้หัวข้อ Capital Allowances and Charges โดยมีรายละเอียดของการคำนวณค่าเสื่อมราคาของสินทรัพย์ ดังต่อไปนี้

3.1.1 หลักเกณฑ์การตัดจำหน่ายและคำนวณค่าเสื่อมราคาของสินทรัพย์ทั่วไปและอัตราภาษีที่กำหนด

(1) คำนิยามของสินทรัพย์ที่สามารถคำนวณค่าเสื่อมราคาและใช้เป็นค่าใช้จ่ายทางภาษีได้

สินทรัพย์ที่สามารถคำนวณค่าเสื่อมราคาและใช้เป็นค่าใช้จ่ายทางภาษีได้ หมายถึง สินทรัพย์ที่สามารถขำรดสึกหรอได้ และต้องเป็นสินทรัพย์ที่ใช้เพื่อวัตถุประสงค์ในการประกอบธุรกิจเท่านั้น ไม่ใช่เพื่อประโยชน์ส่วนตัวของบุคคลใด ๆ ตัวอย่างของสินทรัพย์ เช่น ยานพาหนะ เครื่องจักร อุปกรณ์สำนักงาน หรือเฟอร์นิเจอร์ เป็นต้น

(2) วิธีการคำนวณค่าเสื่อมราคาและอัตราภาษีที่เกี่ยวข้อง

การคำนวณค่าเสื่อมราคาของสินทรัพย์ตาม Income Tax Act 1967 ในย่อหน้าที่ 10 และ 15 จะแบ่งเป็น 2 ส่วน คือ

(2.1) การคำนวณค่าเสื่อมราคาเริ่มแรก (Initial allowances) จะกำหนดอัตราร้อยละ 20 จากราคาต้นทุนของสินทรัพย์ทุกประเภท

(2.2) การคำนวณค่าเสื่อมราคาประจำปี (Annual allowances) จะกำหนดอัตราร้อยละที่เท่า ๆ กันทุกปีตามราคาต้นทุนของสินทรัพย์ โดยอัตราของ Annual allowances นั้นจะขึ้นอยู่กับประเภทของสินทรัพย์ตามที่แสดงในตารางที่ 2 ด้านล่าง

ตารางที่ 2 ตารางแสดงอัตราร้อยละของการหักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาของสินทรัพย์ ตามกฎหมายภาษีของประเทศมาเลเซีย⁵

ประเภทของค่าเสื่อมราคา	ประเภทของสินทรัพย์	อัตราร้อยละ
ค่าเสื่อมราคาเริ่มแรก (Initial allowances)	ทุกประเภทของสินทรัพย์	20
ค่าเสื่อมราคาประจำปี (Annual allowances)	ยานพาหนะและเครื่องจักรหนัก	20
	โรงงานและเครื่องจักร	14
	คอมพิวเตอร์	20
	อุปกรณ์สำนักงาน เฟอร์นิเจอร์ และเครื่องตกแต่ง และอื่น ๆ	10

ตัวอย่างของสินทรัพย์แต่ละประเภทตามที่ระบุในตาราง มีดังนี้

เครื่องจักรหนัก เช่น รถตัก รถเครน รถแทรกเตอร์ เกวียน เป็นต้น

ยานพาหนะ เช่น รถจักรยานยนต์ เครื่องบิน เรือ เป็นต้น

เครื่องจักร หมายถึง เครื่องจักรที่ไม่เข้าหมวดเครื่องจักรหนัก เช่น เครื่องปรับอากาศ ลิฟต์ เครื่องมือทางการแพทย์ เตาดอบ เป็นต้น

⁵ Inland Revenue Board of Malaysia, **Types and rate of Capital Allowance** [ออนไลน์]. แหล่งที่มา:

http://www.hasil.gov.my/bt_goindex.php?bt_kump=5&bt_skum=1&bt_posi=2&bt_unit=5000&bt_sequ=12&bt_lgv=2 [6 เมษายน 2563]

นอกจากนี้ กฎหมายได้กำหนดเงื่อนไขในการใช้สิทธิการตัดจำหน่ายและคำนวณค่าเสื่อมราคาของสินทรัพย์เป็นค่าใช้จ่ายทางภาษีไว้ 4 ข้อ ได้แก่ (1) กิจกรรมยังต้องดำเนินอยู่ (2) การได้มาของสินทรัพย์ต้องเป็นการซื้อสินทรัพย์มาเพื่อใช้ในกิจการ (3) สินทรัพย์ดังกล่าวได้ถูกใช้ในกิจการจริง และ (4) กิจการต้องเป็นเจ้าของสินทรัพย์นั้น

3.1.2 หลักเกณฑ์การตัดจำหน่ายและคำนวณค่าเสื่อมราคาของสินทรัพย์ที่มีมูลค่าน้อย

(1) คำนียามของสินทรัพย์ที่มีมูลค่าน้อย

Public Ruling⁶ No.10/2014 เรื่อง Special allowances for small value assets มีการให้คำนิยามของคำว่า small value asset ที่ปรากฏใน Schedule 3 ย่อหน้าที่ 19A ของ Income Tax Act ว่าหมายถึง สินทรัพย์หรือเครื่องมือ เครื่องจักรที่ใช้ในการประกอบกิจการซึ่งเข้าเงื่อนไขการเป็นสินทรัพย์ที่สามารถคำนวณค่าเสื่อมราคาและใช้เป็นค่าใช้จ่ายทางภาษีได้ โดยจะต้องมีมูลค่าต่อชิ้นไม่เกินกว่า 1,300 ริงกิตมาเลเซีย แต่ไม่รวมถึงสินทรัพย์ที่มีอายุการใช้งานไม่เกิน 2 ปี

(2) หลักเกณฑ์และวิธีการคำนวณการใช้สิทธิตัดจำหน่ายค่าเสื่อมราคาของสินทรัพย์ที่มีมูลค่าน้อย

ตาม Public Ruling No.10/2014 กำหนดให้ กิจการใด ๆ สามารถคำนวณค่าเสื่อมราคาของสินทรัพย์ที่มีมูลค่าน้อยได้ โดยคำนวณและตัดจำหน่ายค่าเสื่อมราคาได้ในอัตราร้อยละ 100 ของต้นทุนสินทรัพย์ภายในปีที่ได้สินทรัพย์นั้นมา แต่สามารถใช้สิทธิการตัดจำหน่ายค่าเสื่อมราคาของสินทรัพย์ที่มีมูลค่าน้อยเป็นค่าใช้จ่ายทางภาษีได้ไม่เกิน 13,000 ริงกิตมาเลเซียต่อปีประเมินภาษี

ทั้งนี้ หากกิจการใดมีสินทรัพย์ที่เข้าเงื่อนไขสินทรัพย์ที่มีมูลค่าน้อยเกินกว่า 13,000 ริงกิตมาเลเซีย และสินทรัพย์ดังกล่าวยังไม่ได้ใช้สิทธิในการคำนวณและตัดจำหน่ายค่าเสื่อมราคาเป็นค่าใช้จ่ายภาษีทั้งจำนวนในปีที่ได้สินทรัพย์นั้นมา กิจการสามารถนำสินทรัพย์ส่วนที่เกินไปคำนวณค่าเสื่อมราคาตามอัตราร้อยละปกติของสินทรัพย์นั้นที่กำหนดในย่อหน้าที่ 10 และ 15 ของ Schedule 3 ของ Income Tax Act 1967 ได้ และหากเลือกใช้วิธีคำนวณค่าเสื่อมราคาตามอัตราปกติของ

⁶ Public Ruling ในเรื่อง Special Allowances For Small Value Assets มีทั้งหมด 2 ชุด โดยชุดที่ 1 ได้แก่ Public Ruling No.1/2008 ซึ่งมีการเผยแพร่เมื่อ 27 มีนาคม 2551 โดยมีการอนุญาตให้คำนวณ Annual allowance ของ small value asset ที่มีมูลค่าขึ้นละไม่เกิน 1,000 ริงกิตมาเลเซียได้ทั้งจำนวนในปีที่มีค่าใช้จ่ายเกี่ยวกับสินทรัพย์เกิดขึ้น และมีการกำหนดมูลค่าเพดานสูงสุดของการคำนวณค่าเสื่อมราคาของ Small value assets ไว้ที่ 10,000 ริงกิตมาเลเซีย สำหรับชุดที่ 2 ได้แก่ Public Ruling No.10/2014 ซึ่งนำมาใช้แทนชุดแรก และเผยแพร่เมื่อวันที่ 31 ธันวาคม 2557 โดยมีการเปลี่ยนแปลงมูลค่าของ small value asset เป็นขึ้นละไม่เกิน 1,300 ริงกิตมาเลเซีย และมีการกำหนดมูลค่าเพดานสูงสุดของการคำนวณค่าเสื่อมราคาของ Small value assets ไว้ที่ 13,000 ริงกิตมาเลเซีย

สินทรัพย์ตามอายุการใช้งานแล้ว จะต้องใช้วิธีนั้นอย่างสม่ำเสมอจนกว่าสินทรัพย์นั้นจะถูกคำนวณค่าเสื่อมราคาจนหมดทั้งจำนวน

นอกจากนี้ใน Public Ruling ยังได้กำหนดหลักเกณฑ์ชัดเจนสำหรับสินทรัพย์ที่เกิดจากการเช่าซื้อว่า ไม่เข้าเงื่อนไขที่จะใช้สิทธิตัดจำหน่ายหรือค่าเสื่อมราคาทั้งจำนวนในปีประเมินภาษี แม้การเช่าซื้อดังกล่าวจะเป็นการเช่าซื้อสินทรัพย์ที่มีมูลค่าน้อยก็ตาม ทั้งนี้ สินทรัพย์เช่าซื้อดังกล่าวจะต้องคำนวณค่าเสื่อมราคาเช่นเดียวกับสินทรัพย์อื่นตามวิธีทั่วไปในย่อหน้าที่ 10 และ 15 ของ Schedule 3 ของ Income Tax Act 1967

อย่างไรก็ดี ประเทศมาเลเซียได้มีการประกาศข้อเสนอของปี 2563 ที่เกี่ยวข้องกับมาตรการภาษีในเรื่อง small value assets เมื่อวันที่ 11 ตุลาคม 2562⁷ โดยมีการเสนอให้ปรับปรุงเพิ่มมูลค่าต่อชิ้นของสินทรัพย์ที่มีมูลค่าน้อยที่สามารถคำนวณ Annual allowance ได้ทั้งจำนวนจากเดิมมูลค่าชิ้นละ 1,300 ริงกิตมาเลเซียเป็น 2,000 ริงกิตมาเลเซีย และกำหนดมูลค่าเพดานสูงสุดของการคำนวณค่าเสื่อมราคาของสินทรัพย์ที่มีมูลค่าน้อยจากเดิมที่กำหนดไว้ 13,000 ริงกิตมาเลเซียเป็น 20,000 ริงกิตมาเลเซีย

(3) ตัวอย่างการคำนวณการใช้สิทธิตัดจำหน่ายและคำนวณค่าเสื่อมราคาของสินทรัพย์ที่มีมูลค่าน้อยเป็นค่าใช้จ่ายทางภาษีสำหรับกิจการทั่วไป⁸

บริษัท ABC ซื้อสินทรัพย์ที่มีมูลค่าน้อย (small value assets) ทั้งหมด 12 ชิ้นและใช้สินทรัพย์ทั้งหมดในธุรกิจเกี่ยวกับอุปกรณ์กีฬา ในปีประเมินภาษี 2015 บริษัท ABC ต้องการที่จะใช้สิทธิในการคำนวณค่าเสื่อมราคาตามเงื่อนไขของสินทรัพย์ที่มีมูลค่าน้อย สามารถคำนวณและใช้สิทธิได้ดังนี้

สินทรัพย์	ต้นทุน (ริงกิตมาเลเซีย)	ค่าใช้จ่ายของสินทรัพย์ที่เข้าเงื่อนไข	จำนวนที่สามารถใช้สิทธิคำนวณค่าใช้จ่ายได้ 100%
(1) เครื่องบันทึกเงินสด	1,230	1,230	1,230
(2) อุปกรณ์ TV	1,200	1,200	1,200

⁷ KPMG Thailand, มาตรการภาษีของมาเลเซีย ปี 2563 [ออนไลน์]. แหล่งที่มา:

<https://home.kpmg/th/en/home/insights/2019/11/thailand-tax-updates-27november2019.html> [10 เมษายน 2563]

⁸ Inland Revenue Board of Malaysia, Special Allowances For Small Value Assets Public Ruling No.10/2014

[ออนไลน์]. แหล่งที่มา: http://lampiran1.hasil.gov.my/pdf/pdfam/PR_10_2014_pindaan_11052016.pdf หน้า 3-4 [10 เมษายน 2563]

สินทรัพย์	ต้นทุน (ริงกิต มาเลเซีย)	ค่าใช้จ่ายของสินทรัพย์ที่เข้าเงื่อนไข	จำนวนที่สามารถใช้สิทธิคำนวณค่าใช้จ่ายได้ 100%
(3) เครื่องเล่น DVD	1,100	1,100	1,100
(4) เครื่อง Fax	1,000	1,000	1,000
(5) โทรศัพท์	1,300	1,300	1,300
(6) ชุดโซฟา	1,250	1,250	1,250
(7) หูฟัง	1,290	1,290	1,290
(8) โต๊ะ	850	850	850
(9) ตู้	990	ไม่รวม	ไม่รวม
(10) ตู้กระจกแสดงสินค้า	1,260	1,260	1,260
(11) ตู้ใส่ของ	1,150	1,150	1,150
(12) เครื่องปรับอากาศ	1,280	1,280	1,280
รวมสินทรัพย์	13,900	12,910	12,910

มูลค่าค่าใช้จ่ายของสินทรัพย์ที่เกิดขึ้นทั้งหมดของสินทรัพย์ที่มีมูลค่าน้อยสำหรับปีประเมินภาษี 2015 คือ 13,900 ริงกิตมาเลเซีย อย่างไรก็ตาม เงื่อนไขตามย่อหน้า 19A(1) Schedule 3 ของ Income Tax Act 1967 ในเรื่องจำนวนที่สามารถใช้สิทธิการคำนวณค่าเสื่อมราคาเป็นค่าใช้จ่ายทั้งจำนวนของสินทรัพย์ที่มีมูลค่าน้อย จำกัดอยู่ที่ 13,000 ริงกิตมาเลเซีย ดังนั้น บริษัทจะต้องตัดสินทรัพย์บางรายการจำนวน 1 ชิ้นหรือมากกว่านั้น เพื่อให้ยอดที่จะใช้สิทธิไม่เกินกว่า 13,000 ริงกิตมาเลเซีย

สำหรับปีประเมินภาษี 2015 บริษัท ABC จะต้อง

- ระบุและเลือกสินทรัพย์บางรายการออกจากรายการสินทรัพย์ที่มีมูลค่าน้อย เพื่อให้จำนวนที่สามารถใช้สิทธิในการคำนวณค่าเสื่อมราคาเป็นค่าใช้จ่ายทั้งจำนวนไม่เกินกว่า 13,000 ริงกิตมาเลเซีย จากตัวอย่างที่แสดง พบว่า บริษัท ABC เลือกที่จะนำรายการที่ 9 ซึ่งคือ ตู้ที่มีต้นทุน 990 ริงกิตมาเลเซียออกจากรายการสินทรัพย์ที่มีมูลค่าน้อยที่จะใช้สิทธิ เพื่อให้ยอดรวมคงเหลือเพียง 12,910 ริงกิตมาเลเซีย
- ใช้สิทธิคำนวณค่าเสื่อมราคาของสินทรัพย์มูลค่าน้อยเป็นค่าใช้จ่ายทางภาษีทั้งจำนวนเป็นมูลค่า 12,910 ริงกิตมาเลเซีย

- เลือกใช้สิทธิการคำนวณค่าเสื่อมราคาตามปกติของสินทรัพย์ทั่วไปสำหรับรายการสินทรัพย์ที่มีมูลค่าน้อยที่ยังไม่ได้ใช้สิทธิ ในที่นี้ คือรายการที่ 9 ซึ่งคือ ตู้ที่มีต้นทุน 990 ริงกิตมาเลเซีย

(4) สิทธิพิเศษในการใช้สิทธิตัดจำหน่ายหรือคำนวณค่าเสื่อมราคาของสินทรัพย์ที่มีมูลค่าน้อยสำหรับกิจการขนาดกลางและขนาดเล็ก

กฎหมายได้กำหนดสิทธิพิเศษสำหรับธุรกิจขนาดกลางและขนาดกลาง โดยกำหนดให้กิจการขนาดกลางและขนาดเล็ก (SMEs) สามารถใช้สิทธิตัดจำหน่ายหรือคำนวณค่าเสื่อมราคาของสินทรัพย์ที่มีมูลค่าน้อยได้โดย ไม่จำกัดเพดานสูงสุดของมูลค่ารวมในการตัดจำหน่ายค่าเสื่อมราคาของสินทรัพย์ที่มีมูลค่าน้อยเป็นค่าใช้จ่ายทางภาษีในปีที่ประเมิน โดยกิจการขนาดกลางและขนาดเล็กเหล่านั้น จะต้องเป็นบริษัทที่ตั้งอยู่ในประเทศมาเลเซีย และมีทุนชำระแล้วไม่เกินกว่า 2.5 ล้านริงกิตมาเลเซีย ในต้นปีประเมินภาษี

(4.1) ตัวอย่างการคำนวณการใช้สิทธิตัดจำหน่ายและคำนวณค่าเสื่อมราคาของสินทรัพย์ที่มีมูลค่าน้อยเป็นค่าใช้จ่ายทางภาษีสำหรับกิจการขนาดกลางและขนาดเล็ก⁹

บริษัท DEF เป็นกิจการขนาดกลางและขนาดเล็ก (SMEs) เลือกที่จะใช้สิทธิการคำนวณค่าเสื่อมราคาของสินทรัพย์ที่มีมูลค่าน้อยเป็นค่าใช้จ่ายทางภาษีทั้งจำนวนตามเงื่อนไขที่กำหนด ในปีประเมินภาษี 2015 มีรายการสินทรัพย์ที่มีมูลค่าน้อยทั้งหมดดังนี้

สินทรัพย์	ต้นทุน (ริงกิตมาเลเซีย)	ค่าใช้จ่ายของสินทรัพย์ที่เข้าเงื่อนไข	จำนวนที่สามารถใช้สิทธิหักค่าใช้จ่ายได้ 100%
(1) ตู้ใส่ของ	1,200	1,200	1,200
(2) โต๊ะ	1,000	1,000	1,000
(3) เก้าอี้	999	999	999
(4) ตู้	970	970	970
(5) เครื่อง Fax	1,290	1,290	1,290
(6) โทรศัพท์	1,250	1,250	1,250
(7) ชุดโซฟา	1,300	1,300	1,300
(8) หูฟัง	1,220	1,220	1,220

⁹ เรื่องเดียวกัน, หน้า 4-5

สินทรัพย์	ต้นทุน (ริงกิต มาเลเซีย)	ค่าใช้จ่ายของ สินทรัพย์ที่เข้า เงื่อนไข	จำนวนที่สามารถใช้ สิทธิหักค่าใช้จ่ายได้ 100%
(9) เครื่องเล่น DVD	1,230	1,230	1,230
(10) ตู้กระจกแสดง สินค้า	1,160	1,160	1,160
(11) ตู้ใส่ของ	1,190	1,190	1,190
(12) เครื่องปรับอากาศ	1,000	1,000	1,000
รวมสินทรัพย์	13,809	13,809	13,809

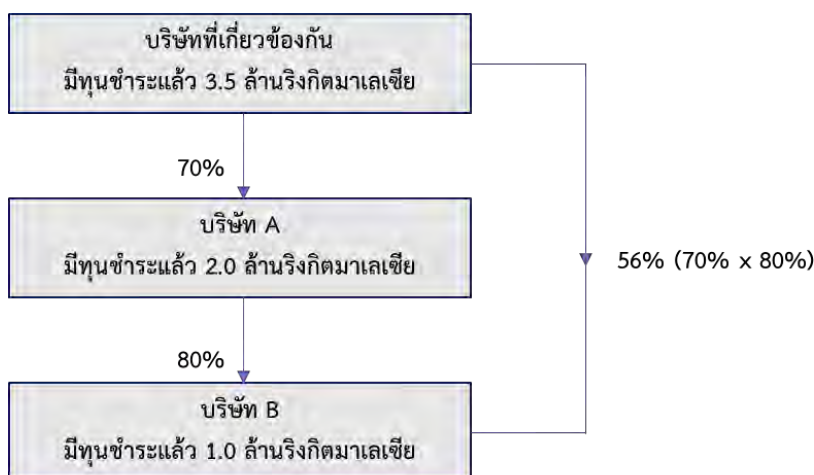
บริษัท DEF สามารถใช้สิทธิการคำนวณค่าเสื่อมราคาของสินทรัพย์ที่มีมูลค่าน้อยเป็นค่าใช้จ่ายทางภาษีเท่ากับค่าใช้จ่ายของสินทรัพย์ที่เข้าเงื่อนไขทั้งหมด 13,809 ริงกิตมาเลเซียทั้งจำนวนตามเงื่อนไขในย่อหน้า 19A(3) Schedule ของ Income Tax Act 1967 ที่ให้สิทธิแก่บริษัทขนาดเล็กและขนาดกลางในการคำนวณและตัดจำหน่ายค่าเสื่อมราคาเป็นค่าใช้จ่ายได้ทั้งจำนวนโดยไม่มีกำหนดเพดานสูงสุด

(4.2) ข้อห้ามการใช้สิทธิตัดจำหน่ายและคำนวณค่าเสื่อมราคาของสินทรัพย์ที่มีมูลค่าน้อยเป็นค่าใช้จ่ายทางภาษีทั้งจำนวนแบบไม่มีเพดานสูงสุดกำหนด ของกิจการขนาดกลางและขนาดเล็ก

กฎหมายได้กำหนดข้อห้ามของกิจการขนาดกลางและขนาดเล็ก (SMEs) ที่มีโครงสร้างการถือหุ้นบางประเภทในการใช้สิทธิการตัดจำหน่ายและคำนวณค่าเสื่อมราคาของสินทรัพย์ที่มีมูลค่าน้อยเป็นค่าใช้จ่ายทางภาษีทั้งจำนวน แบบไม่มีกำหนดเพดานกำหนด ดังที่จะได้กล่าวต่อไปนี้ อย่างไรก็ตาม กิจการเหล่านั้นยังสามารถใช้สิทธิการตัดจำหน่ายและคำนวณค่าเสื่อมราคาของสินทรัพย์ที่มีมูลค่าน้อยได้ตามหลักเกณฑ์ของกิจการทั่วไปที่ไม่ใช่ SMEs ได้

(ก) บริษัทที่มีบริษัทที่เกี่ยวข้องกันถึงหุ้นทั้งทางตรงหรือทางอ้อมมากกว่า 50% ของทุนชำระแล้วของหุ้นสามัญ¹⁰ ดังภาพตัวอย่าง

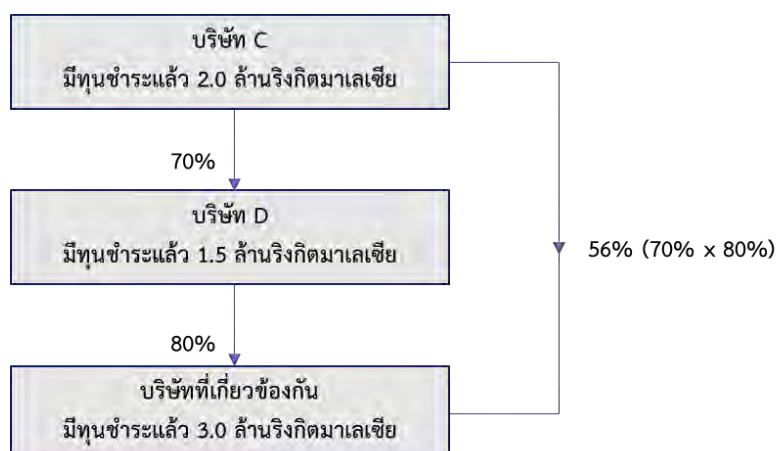
¹⁰ เรื่องเดียวกัน, หน้า 5-6



- บริษัท A สามารถใช้สิทธิการคำนวณค่าเสื่อมราคาของสินทรัพย์ที่มีมูลค่าน้อยได้สูงสุด 13,000 ริงกิตมาเลเซีย เนื่องจากมีบริษัทที่เกี่ยวข้องกันถือหุ้นทางตรง 70% ของทุนชำระแล้ว
- บริษัท B สามารถใช้สิทธิการคำนวณค่าเสื่อมราคาของสินทรัพย์ที่มีมูลค่าน้อยได้สูงสุด 13,000 ริงกิตมาเลเซีย เนื่องจากมีบริษัทที่เกี่ยวข้องกันถือหุ้นทางอ้อม 56% ของทุนชำระแล้ว

กล่าวโดยสรุปคือ ทั้งบริษัท A และบริษัท B ไม่สามารถใช้สิทธิในการตัดจำหน่ายและคำนวณค่าเสื่อมราคาของสินทรัพย์ที่มีมูลค่าน้อยแบบไม่กำหนดเพดานสูงสุดได้ แต่สามารถใช้สิทธิตามหลักเกณฑ์ทั่วไปที่มีการกำหนดเพดานที่ 13,000 ริงกิตมาเลเซียได้

(ข) บริษัทที่ถือหุ้นในบริษัทที่เกี่ยวข้องกันทั้งทางตรงหรือทางอ้อมมากกว่า 50% ของทุนชำระแล้วของหุ้นสามัญ¹¹ ดังภาพตัวอย่าง

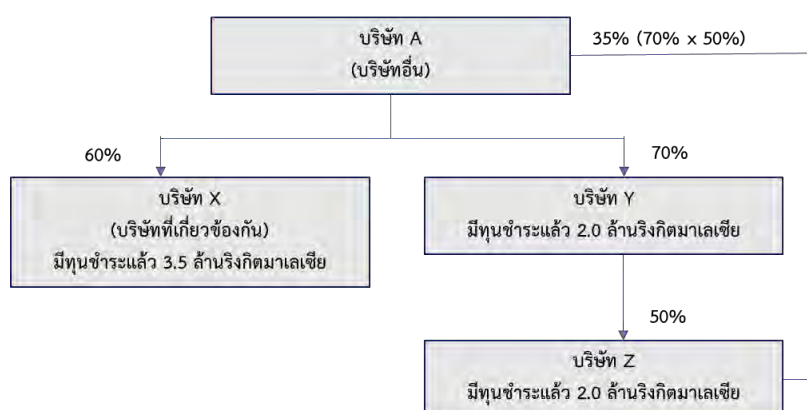


¹¹ เรื่องเดียวกัน, หน้า 6-7

- บริษัท C สามารถใช้สิทธิการคำนวณค่าเสื่อมราคาของสินทรัพย์ที่มีมูลค่าน้อยได้สูงสุด 13,000 ริงกิตมาเลเซีย เนื่องจากบริษัท C ถือหุ้นทางอ้อมในบริษัทที่เกี่ยวข้องกัน 56% ของทุนชำระแล้ว
- บริษัท D สามารถใช้สิทธิการคำนวณค่าเสื่อมราคาของสินทรัพย์ที่มีมูลค่าน้อยได้สูงสุด 13,000 ริงกิตมาเลเซีย เนื่องจากบริษัท D ถือหุ้นทางตรงในบริษัทที่เกี่ยวข้องกัน 80% ของทุนชำระแล้ว

กล่าวโดยสรุปคือ ทั้งบริษัท C และบริษัท D ไม่สามารถใช้สิทธิในการตัดจำหน่ายและคำนวณค่าเสื่อมราคาของสินทรัพย์ที่มีมูลค่าน้อยแบบไม่กำหนดเพดานสูงสุดได้ แต่สามารถใช้สิทธิตามหลักเกณฑ์ทั่วไปที่มีการกำหนดเพดานที่ 13,000 ริงกิตมาเลเซียได้

(ค) บริษัทที่ถูกบริษัทอื่นถือหุ้นทั้งทางตรงและทางอ้อมในบริษัทของตนเองและบริษัทที่เกี่ยวข้องกันมากกว่า 50% ของทุนชำระแล้วของหุ้นสามัญ¹² ดังภาพตัวอย่าง



- บริษัท Y สามารถใช้สิทธิการคำนวณค่าเสื่อมราคาของสินทรัพย์ที่มีมูลค่าน้อยได้สูงสุด 13,000 ริงกิตมาเลเซีย เนื่องจากมีบริษัทอื่นคือ บริษัท A ถือหุ้นทางตรงในบริษัท Y 70% และถือหุ้นในบริษัท X ซึ่งเป็นบริษัทที่เกี่ยวข้องกัน 60% ของทุนชำระแล้ว
- บริษัท Z สามารถใช้สิทธิการคำนวณค่าเสื่อมราคาของสินทรัพย์ที่มีมูลค่าน้อยได้โดยไม่มีการกำหนดเพดานสูงสุด เนื่องจากมีบริษัทอื่นคือ บริษัท A ถือหุ้นทางตรงในบริษัท X ซึ่งเป็นบริษัทที่เกี่ยวข้องกันมากกว่า 50% แต่ถือหุ้นทางอ้อมในบริษัท Z น้อยกว่า 50%

กล่าวโดยสรุปคือ บริษัท Y ไม่สามารถใช้สิทธิในการตัดจำหน่ายและคำนวณค่าเสื่อมราคาของสินทรัพย์ที่มีมูลค่าน้อยแบบไม่กำหนดเพดานสูงสุดได้ แต่สามารถใช้สิทธิตามหลักเกณฑ์ทั่วไปที่มี

¹² เรื่องเดียวกัน, หน้า 7

การกำหนดเพดานที่ 13,000 ริงกิตมาเลเซียได้ ส่วนบริษัท Z สามารถใช้สิทธิในการตัดจำหน่ายและคำนวณค่าเสื่อมราคาของสินทรัพย์ที่มีมูลค่าน้อยแบบไม่กำหนดเพดานสูงสุดได้ เนื่องจากไม่เข้าลักษณะของโครงสร้างที่กำหนดในข้อ (ค)

(5) กิจการที่ไม่สามารถใช้สิทธิการตัดจำหน่ายหรือคำนวณค่าเสื่อมราคาของสินทรัพย์ที่มีมูลค่าน้อยทั้งจำนวนได้

กฎหมายได้กำหนดลักษณะของกิจการที่ไม่สามารถใช้สิทธิการตัดจำหน่ายหรือคำนวณค่าเสื่อมราคาของสินทรัพย์ที่มีมูลค่าน้อยทั้งจำนวนได้ไว้ 2 กิจการ ได้แก่

(5.1) ธุรกิจกองทุน (business trust) หรือนิติบุคคลเฉพาะกิจ (Special Purpose Vehicle) ซึ่งจัดตั้งขึ้นเพื่อเป็นตัวกลางในการระดมทุนโดยการออกหลักทรัพย์ที่มีกองทรัพย์สินหนุนหลัง และได้รับการอนุญาตจาก ก.ล.ต.

(5.2) กิจการที่ได้เลือกใช้สิทธิการตัดจำหน่ายหรือคำนวณค่าเสื่อมราคาของสินทรัพย์ตามวิธีทั่วไปตามย่อหน้าที่ 10 และ 15 ของ Schedule 3 ใน Income Tax Act 1967

(6) การจดบันทึกรายการ

Public Ruling ได้กำหนดให้ผู้มีหน้าที่ต้องเสียภาษี ต้องจดบันทึกรายการสินทรัพย์ที่ใช้สิทธิประโยชน์ทางภาษีในการตัดจำหน่ายและคำนวณค่าเสื่อมราคาของสินทรัพย์ที่มีมูลค่าน้อยแยกต่างหากจากบัญชีสินทรัพย์ทั่วไปที่คำนวณค่าเสื่อมราคาหรือค่าสึกหรอตามอัตราที่กฎหมายกำหนดปกติ

3.2 หลักเกณฑ์การตัดจำหน่ายและคำนวณค่าเสื่อมราคาของสินทรัพย์ตามกฎหมายภาษีของประเทศสิงคโปร์

กฎหมายภาษีของประเทศสิงคโปร์ที่เกี่ยวข้องกับการคำนวณภาษีเงินได้นิติบุคคล ได้แก่ Income Tax Act ซึ่งมีการกำหนดหลักเกณฑ์การตัดจำหน่ายและการคำนวณค่าเสื่อมราคาของสินทรัพย์ประเภทต่าง ๆ ไว้ใน Part VI Section 16 - 25 ภายใต้หัวข้อ Capital Allowances โดยมีรายละเอียดของการคำนวณค่าเสื่อมราคาของสินทรัพย์ ดังต่อไปนี้

3.2.1 หลักเกณฑ์การตัดจำหน่ายและคำนวณค่าเสื่อมราคาของสินทรัพย์ทั่วไปและอัตรากาซีที่กำหนด

(1) คำนียามของสินทรัพย์ที่สามารถคำนวณค่าเสื่อมราคาและใช้เป็นค่าใช้จ่ายทางภาษีได้

สินทรัพย์ที่เข้าเงื่อนไขการคำนวณค่าเสื่อมราคาและใช้เป็นค่าใช้จ่ายทางภาษีได้นั้น ต้องเป็นสินทรัพย์ที่เป็นเครื่องมือ อุปกรณ์ หรือเครื่องจักรที่ใช้ในการค้า การดำเนินธุรกิจ หรือการประกอบวิชาชีพ ตัวอย่างเช่น กิจการที่ทำขวดแก้วขาย สามารถใช้สิทธิคำนวณค่าเสื่อมราคาของเครื่องจักรที่ใช้ในการนำขวดแก้วบรรจุลงในกล่องเพื่อขายได้ เป็นต้น นอกจากนี้ สินทรัพย์ที่ซื้อมาเพื่อวัตถุประสงค์ในการนำไปบริจาคเท่านั้น โดยที่ไม่ได้นำมาใช้ในการประกอบกิจการเลย ไม่สามารถใช้สิทธิในการคำนวณค่าเสื่อมราคาเป็นค่าใช้จ่ายทางภาษีได้ รวมถึงสินทรัพย์บางประเภทที่ต้องห้ามตาม Income Tax Act เช่น ยานพาหนะประเภท S-plated private passenger car ก็ไม่สามารถใช้สิทธิในการคำนวณค่าเสื่อมราคาเป็นค่าใช้จ่ายทางภาษีเช่นกัน

(2) วิธีการคำนวณค่าเสื่อมราคาและอัตรากาซีที่เกี่ยวข้อง

Income Tax Act กำหนดให้กิจการสามารถใช้สิทธิในการตัดจำหน่ายหรือคำนวณค่าเสื่อมราคาของสินทรัพย์ได้เมื่อมีรายจ่ายเกี่ยวกับสินทรัพย์นั้นเกิดขึ้น และมีภาระทางกฎหมายในการชำระราคา โดยไม่สนใจว่าการจ่ายเงินชำระราคาจริงจะเกิดขึ้นเมื่อใด ซึ่งวิธีในการคำนวณและตัดจำหน่ายค่าเสื่อมราคาของสินทรัพย์เป็นค่าใช้จ่ายทางภาษี มีด้วยกันหลายวิธีดังที่ปรากฏอยู่ภายใต้ Section 19 และ Section 19A ดังนี้

(2.1) การตัดจำหน่ายและคำนวณค่าเสื่อมราคาของสินทรัพย์ตลอดอายุสินทรัพย์ตามกฎหมายกำหนด

ภายใต้ Section 19 ของ Income Tax Act กำหนดวิธีการคำนวณค่าเสื่อมราคาของสินทรัพย์ตามอายุสินทรัพย์ที่กฎหมายกำหนดใน Schedule 6¹³ ของ Income Tax Act และจะแบ่งการคำนวณค่าเสื่อมราคาออกเป็น 2 ส่วน ได้แก่ การคำนวณค่าเสื่อมราคาเริ่มแรก (Initial Allowance: IA) และ การคำนวณค่าเสื่อมราคาประจำปี (Annual Allowance : AA) ดังต่อไปนี้

¹³ Income Tax Act (Chapter 134) (Revised Edition 2014), Sixth Schedule, Number of years of working life of asset

(ก) กรณีซื้อสินทรัพย์ด้วยเงินสด

ในปีประเมินภาษีปีแรกที่มีการซื้อสินทรัพย์ด้วยเงินสด ให้คำนวณค่าเสื่อมราคาของสินทรัพย์ที่ซื้อ ดังนี้

IA = 20% ของต้นทุนสินทรัพย์

AA = (80% ของต้นทุนสินทรัพย์) / จำนวนปีของอายุการใช้งาน*

สำหรับการคำนวณค่าเสื่อมราคาของสินทรัพย์ในปีที่ 2 และปีประเมินภาษีต่อ ๆ ไป ให้คำนวณดังนี้

IA ไม่นำมาคิดให้คำนวณ

AA = (80% ของต้นทุนสินทรัพย์) / จำนวนปีของอายุการใช้งาน* ซึ่งต้องเท่ากันกับจำนวนปีที่หารในปีประเมินภาษีปีแรก

(ข) กรณีซื้อสินทรัพย์ด้วยการเช่าซื้อ

ในปีประเมินภาษีปีแรกที่ได้มีการจ่ายเงินมัดจำหรือจ่ายเงินค่างวดไป

IA = 20% ของเงินค่างวดหรือเงินมัดจำที่ได้จ่ายไป

AA = (80% ของต้นทุนสินทรัพย์) / จำนวนปีของอายุการใช้งาน*

สำหรับการคำนวณค่าเสื่อมราคาของสินทรัพย์ในปีประเมินภาษีที่ไม่มีเงินเกิดขึ้น ให้คำนวณดังนี้

IA ไม่นำมาคิดให้คำนวณ

AA = (80% ของต้นทุนสินทรัพย์) / จำนวนปีของอายุการใช้งาน* ซึ่งต้องเท่ากันกับจำนวนปีที่หารในปีประเมินภาษีปีแรก

ในที่นี้ จำนวนปีของอายุการใช้งาน* หมายถึง จำนวนปีของอายุการใช้งานของสินทรัพย์ โดยจะต้องอ้างอิงกับจำนวนปีที่กำหนดใน Schedule 6 ของ Income Tax Act เช่น อายุการใช้งานของรถยนต์ คือ 6 ปี และอายุการใช้งานของรถจักรยานยนต์ คือ 8 ปี เป็นต้น

(2.2) การตัดจำหน่ายและคำนวณค่าเสื่อมราคาของสินทรัพย์ภายใน 1 ปี หรือ 2 ปี หรือ 3 ปี

ภายใต้ Section 19A ของ Income Tax Act ได้กำหนดวิธีการคำนวณค่าเสื่อมราคาของสินทรัพย์ไว้ 3 วิธีได้แก่

(ก) การตัดจำหน่ายและคำนวณค่าเสื่อมราคาของสินทรัพย์ที่เข้าเงื่อนไขเป็นค่าใช้จ่ายทางภาษีภายใน 1 ปี

สินทรัพย์ที่เข้าเงื่อนไขในที่นี่ ได้แก่ คอมพิวเตอร์ สินทรัพย์ที่มีมูลค่าน้อย (low-value assets) และเครื่องมืออัตโนมัติที่กำหนดตามกฎหมาย (prescribed automation equipment) ซึ่งมีการระบุรายการเครื่องมืออัตโนมัติที่สามารถตัดจำหน่ายค่าเสื่อมราคาไว้ใน Income Tax (Automation Equipment) Rules 2004 และมีการประกาศไว้เมื่อวันที่ 11 สิงหาคม 2004¹⁴

(ข) การตัดจำหน่ายและคำนวณค่าเสื่อมราคาของสินทรัพย์ที่เข้าเงื่อนไขเป็นค่าใช้จ่ายทางภาษีภายใน 2 ปี

การคำนวณและอัตราร้อยละค่าเสื่อมราคา สามารถคำนวณได้ดังนี้

ร้อยละ 75 ของต้นทุนสินทรัพย์ สามารถคำนวณและตัดจำหน่ายเป็นค่าใช้จ่ายได้ในปีแรก เช่น ปี 2021 และร้อยละ 25 ของต้นทุนสินทรัพย์ สามารถคำนวณตัดเป็นค่าใช้จ่ายได้ในปีที่ 2 เช่น ปี 2022

วิธีการคำนวณค่าเสื่อมราคานี้ เป็นวิธีที่กรมสรรพากรของประเทศสิงคโปร์ให้ทางเลือกแก่ผู้ประกอบการในการเร่งการตัดจำหน่ายค่าเสื่อมราคาสินทรัพย์ที่ได้มาในระหว่างปีประเมินภาษี 2021 เป็นต้นไป เพื่อเป็นการสนับสนุนกิจการที่มีความตั้งใจจะลงทุนในสินทรัพย์ใหม่และช่วยให้กระแสเงินสดมีความคล่องตัวมากขึ้น

(ค) การตัดจำหน่ายและคำนวณค่าเสื่อมราคาของสินทรัพย์ตลอดอายุเวลา 3 ปี

การคำนวณค่าเสื่อมราคาประจำปี (AA) สามารถทำได้ดังนี้

(ค1) กรณีซื้อสินทรัพย์ด้วยเงินสด

$$AA = 1/3 \text{ ของต้นทุนสินทรัพย์}$$

เช่น¹⁵ ในปี 2019 กิจการซื้ออุปกรณ์สำนักงานด้วยเงินสด จำนวน 3,000 ดอลลาร์สิงคโปร์ ดังนั้น AA ในแต่ละปีจะเท่ากับ $1/3 \times 3,000$ ดอลลาร์สิงคโปร์ = 1,000 ดอลลาร์สิงคโปร์

(ค2) กรณีซื้อสินทรัพย์ด้วยการเช่าซื้อ

$$AA = 1/3 \text{ ของเงินค่างวดหรือเงินมัดจำที่ได้จ่ายไป}$$

¹⁴ Inland Revenue Authority of Singapore, Prescribed automation equipment list for expenditure incurred on/after 15 Dec 2010 [ออนไลน์].

แหล่งที่มา: [https://www.iras.gov.sg/IRASHome/uploadedFiles/IRASHome/Businesses/Prescribed%20Automation%20List%20\(Merged\).pdf](https://www.iras.gov.sg/IRASHome/uploadedFiles/IRASHome/Businesses/Prescribed%20Automation%20List%20(Merged).pdf) [10 เมษายน 2563]

¹⁵ Inland Revenue Authority of Singapore, Examples of Write-Off Over Three Years [ออนไลน์]. แหล่งที่มา: <https://www.iras.gov.sg/irashome/Businesses/Companies/Working-out-Corporate-Income-Taxes/Claiming-Allowances/Capital-Allowances/Calculating-Capital-Allowances/#title4> [11 เมษายน 2563]

เช่น¹⁶ ในปี 2019 กิจการซื้ออุปกรณ์สำนักงานด้วยการเช่าซื้อ จำนวน 2,000 ดอลลาร์สิงคโปร์ โดยมี รายละเอียดของการเช่าซื้อตามตารางดังต่อไปนี้

หน่วย: ดอลลาร์สิงคโปร์

ราคาที่ซื้อ		2,000
เงินมัดจำ		100
ดอกเบี้ยการเช่าซื้อ		50
จำนวนงวด		5
ค่างวด		390
ดอกเบี้ยการเช่าซื้อต่อค่างวด	50/5	10
เงินต้นต่อการจ่ายค่างวด	390-10	380

และสมมติเพิ่มเติมว่าการจ่ายเงินมัดจำ 100 ดอลลาร์สิงคโปร์ และค่างวด 2 งวด ได้ถูกจ่ายไปในช่วงปี 2019 และยังคงเหลือเงินค่างวดอีก 3 งวดที่จะต้องจ่ายในปี 2020

การจ่ายเงินมัดจำและเงินต้นในปี 2019 = $100 + (2 \times 380) = 860$ ดอลลาร์สิงคโปร์

การจ่ายเงินต้นในปี 2020 = $3 \times 380 = 1,140$ ดอลลาร์สิงคโปร์

การคำนวณ AA ในแต่ละปีประเมินภาษี จะเป็นดังนี้

ปีที่มีการ จ่ายเงิน	จำนวนเงินมัดจำและ เงินต้นที่จ่ายไป (ดอลลาร์สิงคโปร์)	จำนวนค่าเสื่อมราคาประจำปี (ดอลลาร์สิงคโปร์) ที่ สามารถใช้สิทธิได้ ในปี			
		2020 ¹⁷	2021	2022	2023
2019	860	287	287	286	
2020	1,140		380	380	380
รวม	2,000	287	667	666	380

¹⁶ เรื่องเดียวกัน

¹⁷ หลักโดยทั่วไปของการคำนวณภาษีของประเทศสิงคโปร์ คือ จะมีปีภาษีเป็นปีปฏิทิน เริ่ม 1 มกราคม และสิ้นสุด 31 ธันวาคม ของทุก ๆ ปี เงินได้ของปีใด (Tax Year) จะต้องเสียภาษีในปีถัดไป (Assessment Year) เช่น รายได้ที่นิติบุคคลได้รับในปี 2554 ถือเป็น Assessment Year 2555

3.2.2 หลักเกณฑ์การตัดจำหน่ายและคำนวณค่าเสื่อมราคาของสินทรัพย์ที่มีมูลค่าน้อย

(1) คำนียามของสินทรัพย์ที่มีมูลค่าน้อย

สินทรัพย์ที่มีมูลค่าน้อย (Low value asset) หมายถึง สินทรัพย์ เครื่องมือ เครื่องจักรที่เข้าเงื่อนไขการตัดจำหน่ายและคำนวณค่าเสื่อมราคาตาม Section 19 Section 19A หรือ 19A (1B) ของ Income Tax Act และได้มาเพื่อวัตถุประสงค์ในการประกอบกิจการ โดยสินทรัพย์แต่ละชิ้นนั้นจะต้องมีต้นทุนไม่เกินกว่า 5,000 ดอลลาร์สิงคโปร์

(2) หลักเกณฑ์และวิธีการคำนวณการใช้สิทธิตัดจำหน่ายค่าเสื่อมราคาของสินทรัพย์ที่มีมูลค่าน้อย

กิจการสามารถเลือกที่จะคำนวณและตัดจำหน่ายค่าเสื่อมราคาของสินทรัพย์ที่มีมูลค่าน้อยที่เข้าเงื่อนไขเป็นค่าใช้จ่ายทางภาษีได้ในอัตราร้อยละ 100 ภายในหนึ่งปีได้ โดยสินทรัพย์มูลค่าน้อยแต่ละชิ้นนั้นจะต้องมีต้นทุนไม่เกินกว่า 5,000 ดอลลาร์สิงคโปร์ และยอดรวมของการใช้สิทธิในการคำนวณและตัดจำหน่ายค่าเสื่อมราคาของสินทรัพย์ที่มีมูลค่าน้อยเป็นค่าใช้จ่ายภายในหนึ่งปีนั้นต้องไม่เกิน 30,000 ดอลลาร์สิงคโปร์ต่อปีประเมินภาษี

ทั้งนี้ หากยอดรวมของการใช้สิทธิในการคำนวณและตัดจำหน่ายค่าเสื่อมราคาของสินทรัพย์ที่มีมูลค่าน้อยเป็นค่าใช้จ่ายทางภาษีภายในหนึ่งปีมีจำนวนเกินกว่า 30,000 ดอลลาร์สิงคโปร์ กิจการสามารถเลือกคำนวณค่าเสื่อมราคาของสินทรัพย์ส่วนที่เกิน 30,000 ดอลลาร์สิงคโปร์ตามหลักเกณฑ์อื่นได้ กล่าวคือ ยังคงสามารถคำนวณและตัดจำหน่ายค่าเสื่อมราคาของสินทรัพย์ตลอดอายุเวลา 3 ปี หรือคำนวณและตัดจำหน่ายตามอายุสินทรัพย์ตามที่กฎหมายกำหนดไว้ได้

นอกจากนี้ หากกิจการไม่ต้องการใช้สิทธิการคำนวณหรือตัดจำหน่ายสินทรัพย์ที่มีมูลค่าน้อยที่เข้าเงื่อนไขคำนวณและตัดจำหน่ายเป็นค่าใช้จ่ายทางภาษีภายในหนึ่งปี กิจการก็สามารถเลือกคำนวณและตัดจำหน่ายค่าเสื่อมราคาของสินทรัพย์ตามหลักเกณฑ์อื่นที่กล่าวในหัวข้อ 3.2.1 ได้

(3) ตัวอย่างการคำนวณการใช้สิทธิตัดจำหน่ายหรือคำนวณค่าเสื่อมราคาของสินทรัพย์ที่มีมูลค่าน้อยเป็นค่าใช้จ่ายทางภาษีสำหรับกิจการทั่วไป¹⁸

บริษัท A ซื้อสินทรัพย์ X มาทั้งหมด 7 ชิ้น โดยมีต้นทุนแต่ละชิ้นเท่ากับ 4,400 ดอลลาร์สิงคโปร์ และมีต้นทุนรวมทั้งสิ้น 30,800 ดอลลาร์สิงคโปร์ในปี 2019

¹⁸ Inland Revenue Authority of Singapore, Illustration: 100% Write-off of Low-Value Assets in One Year [ออนไลน์]. แหล่งที่มา: <https://www.iras.gov.sg/irashome/Businesses/Companies/Working-out-Corporate-Income-Taxes/Claiming-Allowances/Capital-Allowances/Calculating-Capital-Allowances/#title1> [11 เมษายน 2563]

ในปี 2018 บริษัท A มีการซื้อสินทรัพย์ ดังนี้

- สินทรัพย์ Y ที่มีต้นทุน 1,500 ดอลลาร์สิงคโปร์ ซึ่งสามารถใช้สิทธิตามเงื่อนไขของสินทรัพย์ที่มีมูลค่าน้อยได้ แต่ยังไม่สามารถใช้สิทธิในปีก่อน
- สินทรัพย์ Z ที่มีต้นทุน 3,000 ดอลลาร์สิงคโปร์ ได้ใช้สิทธิตามเงื่อนไขใน Section 19A (1) คือ จำนวนและตัดจำหน่ายค่าเสื่อมราคาของสินทรัพย์ตลอดอายุ 3 ปี ซึ่งบริษัท A ได้ใช้สิทธิการตัดจำหน่ายสินทรัพย์ไปแล้ว 1,000 ดอลลาร์สิงคโปร์ในปีประเมินภาษี 2019 (3,000 ดอลลาร์สิงคโปร์ / 3 ปี) และมีค่าใช้จ่ายทางภาษีที่สามารถใช้สิทธิได้อีก 2,000 ดอลลาร์สิงคโปร์ (3,000 – 1,000 ดอลลาร์สิงคโปร์) สำหรับสินทรัพย์ Z ที่สามารถยกยอดมาใช้ได้ในปีประเมินภาษี 2020

หมายเหตุ: สินทรัพย์ทั้ง 9 ชิ้นเข้าเงื่อนไขสินทรัพย์ที่สามารถตัดจำหน่ายได้

การคำนวณยอดรวมการใช้สิทธิการคำนวณและตัดจำหน่ายค่าเสื่อมราคาของสินทรัพย์ที่มีมูลค่าน้อยเป็นค่าใช้จ่ายทางภาษีภายในหนึ่งปีของบริษัท A สำหรับปีประเมิน 2020 เป็นดังนี้

ต้นทุนของสินทรัพย์ X ซึ่งเป็นสินทรัพย์ใหม่ (4,400 ดอลลาร์สิงคโปร์ จำนวน 6 ชิ้น)	26,400 ดอลลาร์สิงคโปร์
บวก: ต้นทุนของสินทรัพย์ Y ที่ซื้อในปี 2018 และยังไม่สามารถใช้สิทธิ	1,500 ดอลลาร์สิงคโปร์
ค่าเสื่อมราคาของสินทรัพย์ Z ที่ยกมาจากปี 2019	2,000 ดอลลาร์สิงคโปร์
ยอดรวมค่าเสื่อมราคาของสินทรัพย์ที่สามารถใช้สิทธิการตัดจำหน่ายค่าเสื่อมราคาเป็นค่าใช้จ่าย ทางภาษีภายในหนึ่งปี	29,900 ดอลลาร์สิงคโปร์*

*ยอดรวมทั้งหมดต้องไม่เกิน 30,000 ดอลลาร์สิงคโปร์ต่อปีประเมินภาษี

จากการคำนวณในตารางจะพบว่า บริษัทไม่สามารถใช้สิทธิการคำนวณและตัดจำหน่ายค่าเสื่อมราคาของสินทรัพย์ X ชั้นที่ 7 ภายใต้เงื่อนไขสินทรัพย์ที่มีมูลค่าน้อยได้เนื่องจากจะทำให้ยอดรวมของสินทรัพย์ที่ใช้สิทธิเกินกว่า 30,000 ดอลลาร์สิงคโปร์ที่กำหนดในกฎหมาย (4,400 ดอลลาร์สิงคโปร์ x 7 ชั้น = 30,800 ดอลลาร์สิงคโปร์)

อย่างไรก็ดี บริษัท A สามารถใช้สิทธิการคำนวณและตัดจำหน่ายค่าเสื่อมราคาของสินทรัพย์ X ชั้นที่ 7 โดยวิธีการตัดจำหน่ายตลอดอายุ 3 ปี หรือตามอายุการใช้งานที่กฎหมายกำหนดได้ เช่น¹⁹

¹⁹ เรืองเดียวกัน

สมมติว่าบริษัท A เลือกใช้วิธีตัดจำหน่ายสินทรัพย์ตลอดอายุ 3 ปี ดังนั้นค่าเสื่อมราคาที่สามารถใช้เป็นค่าใช้จ่ายภาษีในการคำนวณภาษีเงินได้นิติบุคคลในปี 2020 สำหรับสินทรัพย์ X ชั้นที่ 7 จะเท่ากับ 1,467 ดอลลาร์สิงคโปร์ (4,400 ดอลลาร์สิงคโปร์/ 3 ปี) และยอดรวมของค่าเสื่อมราคาและค่าตัดจำหน่ายของสินทรัพย์ทั้งหมดที่สามารถใช้เป็นค่าใช้จ่ายทางภาษีในการคำนวณภาษีเงินได้นิติบุคคลในปีประเมินภาษี 2020 จะเท่ากับ 31,367 ดอลลาร์สิงคโปร์ (29,900+1,467 ดอลลาร์สิงคโปร์)

จากการศึกษาหลักเกณฑ์การตัดจำหน่ายและคำนวณค่าเสื่อมราคาของสินทรัพย์ที่มีมูลค่าน้อยของทั้ง 2 ประเทศที่กล่าวมาข้างต้น ผู้เขียนพบว่า หลักเกณฑ์ต่าง ๆ ที่กำหนดในกฎหมายของแต่ละประเทศนั้น มีแนวคิดที่เหมือนกันในบางประเด็น เช่น การกำหนดมูลค่าต่อชิ้นของสินทรัพย์หรือการกำหนดจำนวนมูลค่าเพดานในการใช้สิทธิ เป็นต้น และมีความแตกต่างกันในบางประเด็น เช่น หลักเกณฑ์ของการตัดจำหน่ายและคำนวณค่าเสื่อมราคาสำหรับสินทรัพย์มูลค่าน้อยในกรณีที่เป็นการเช่าซื้อ รวมทั้งมีการกำหนดเงื่อนไขที่ละเอียดกว่าในบางประเด็น เช่น การกำหนดโครงสร้างการถือหุ้น บางลักษณะของกิจการที่ไม่สามารถใช้สิทธิพิเศษได้ตามที่กฎหมายกำหนด เป็นต้น อีกทั้ง ยังได้เห็นพัฒนาการของกฎหมายในการกำหนดมูลค่าของสินทรัพย์ที่เข้าหลักเกณฑ์เป็นสินทรัพย์มูลค่าน้อย เช่น การปรับปรุงเพิ่มมูลค่าของสินทรัพย์มูลค่าน้อยต่อชิ้นให้มากขึ้น เพื่อให้สอดคล้องกับสภาพแวดล้อมในปัจจุบัน ผู้เขียนจึงเห็นว่า การจะนำหลักเกณฑ์ต่าง ๆ มาปรับใช้กับประเทศไทยนั้น ควรที่จะพิจารณาให้ถี่ถ้วนและคำนึงถึงบริบทของประเทศไทย รวมทั้งต้องสามารถแก้ไขปัญหาที่เกิดขึ้นได้ และเป็นจุดสมดุลที่ทำให้เกิดประโยชน์สูงสุดกับทั้งผู้มีหน้าที่เสียภาษี คือ กิจการหรือบริษัท และหน่วยงานที่ทำหน้าที่จัดเก็บภาษี ซึ่งคือ กรมสรรพากร

บทที่ 4

แนวทางในการนำหลักเกณฑ์การตัดจำหน่ายและคำนวณค่าเสื่อมราคาของสินทรัพย์ที่มีมูลค่าน้อยตามกฎหมายภาษีของต่างประเทศที่ศึกษามาปรับใช้กับประเทศไทยและวิเคราะห์ผลเชิงบวกที่อาจเกิดขึ้น

จากการศึกษากฎหมายภาษีของต่างประเทศ ได้แก่ ประเทศมาเลเซียและประเทศสิงคโปร์ เกี่ยวกับหลักเกณฑ์การตัดจำหน่ายและคำนวณค่าเสื่อมราคาของสินทรัพย์ที่มีมูลค่าน้อย ทำให้เห็นว่าการกฎหมายภาษีของต่างประเทศนั้น ต่างเปิดโอกาสหรือให้ทางเลือกแก่ผู้ประกอบการในการตัดจำหน่ายและคำนวณค่าเสื่อมราคาของสินทรัพย์ที่มีมูลค่าน้อย โดยสามารถคำนวณและตัดจำหน่ายค่าเสื่อมราคาประจำปีได้ทั้งจำนวน เพื่อใช้เป็นค่าใช้จ่ายทางภาษีในการคำนวณกำไรสุทธิ สำหรับการเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล ซึ่งหลักเกณฑ์ดังกล่าวอาจมีเงื่อนไข หรือรูปแบบในการคำนวณที่แตกต่างกันในแต่ละประเทศ ผู้เขียนจึงเปรียบเทียบความเหมือนและความแตกต่างของหลักเกณฑ์เหล่านั้นในแต่ละประเด็น พร้อมทั้งพิจารณาแนวทางที่ประเทศไทยจะนำหลักเกณฑ์ของกฎหมายต่างประเทศมาปรับใช้ในประมวลรัษฎากร และวิเคราะห์ผลกระทบที่อาจเกิดขึ้นจากการนำหลักเกณฑ์เหล่านั้นมาปรับใช้

4.1 เปรียบเทียบความเหมือนและความแตกต่างของหลักเกณฑ์การตัดจำหน่ายและคำนวณค่าเสื่อมราคาของสินทรัพย์ที่มีมูลค่าน้อยของประเทศมาเลเซียและสิงคโปร์

ในบทที่ 3 ผู้เขียนได้นำเสนอหลักเกณฑ์การตัดจำหน่ายและคำนวณค่าเสื่อมราคาของสินทรัพย์ที่มีมูลค่าน้อยของทั้งประเทศมาเลเซียและสิงคโปร์ ทำให้พบว่า หลักเกณฑ์หรือเงื่อนไขบางอย่างนั้น มีความเหมือนและความแตกต่างกันในบางประการ โดยสามารถสรุปได้ดังตารางต่อไปนี้ ตารางที่ 3 ตารางเปรียบเทียบความเหมือนและความแตกต่างของหลักเกณฑ์การตัดจำหน่ายและคำนวณค่าเสื่อมราคาของสินทรัพย์ที่มีมูลค่าน้อยของประเทศมาเลเซียและสิงคโปร์

หัวข้อหรือประเด็น	ประเทศมาเลเซีย	ประเทศสิงคโปร์
ความหมายของสินทรัพย์มูลค่าน้อย	สินทรัพย์หรือเครื่องมือ เครื่องจักรที่ใช้ในการประกอบกิจการซึ่งเข้าเงื่อนไขการเป็นสินทรัพย์ที่สามารถคำนวณค่าเสื่อมราคาและใช้เป็นค่าใช้จ่ายทางภาษีได้ จะต้องมียุทธศาสตร์มูลค่าต่อขึ้นไม่เกินกว่า 1,300 ริงกิต มาเลเซีย แต่ไม่รวมถึง	สินทรัพย์ เครื่องมือ เครื่องจักรที่เข้าเงื่อนไขการตัดจำหน่ายและคำนวณค่าเสื่อมราคาตาม Section 19 Section 19A หรือ 19A (1B) ของ Income Tax Act และได้มาเพื่อวัตถุประสงค์ในการประกอบกิจการ โดยสินทรัพย์แต่ละชิ้น

หัวข้อหรือประเด็น	ประเทศมาเลเซีย	ประเทศสิงคโปร์
	สินทรัพย์ที่มีอายุการใช้งานไม่เกิน 2 ปี	นั้นจะต้องมีต้นทุนไม่เกินกว่า 5,000 ดอลลาร์สิงคโปร์
การใช้สิทธิกับสินทรัพย์ที่เขาซื้อ	ไม่สามารถใช้สิทธิได้ แม้การเขาซื้อดังกล่าวจะเป็นการเขาซื้อสินทรัพย์ที่มีมูลค่าน้อยก็ตาม	สามารถใช้สิทธิได้ กรณีที่ต้นทุนของสินทรัพย์เขาซื้อนั้นไม่เกินกว่า 5,000 ดอลลาร์สิงคโปร์ และสามารถใช้ได้ในปีที่มีการจ่ายเงินค่างวดนั้นไป
เพดานการใช้สิทธิคำนวณค่าเสื่อมราคาของสินทรัพย์ที่มีมูลค่าน้อย	มีการกำหนดเพดาน โดยสามารถใช้สิทธิการตัดจำหน่ายค่าเสื่อมราคาของสินทรัพย์ที่มีมูลค่าน้อยเป็นค่าใช้จ่ายทางภาษีได้ไม่เกิน 13,000 ริงกิต มาเลเซียต่อปีประเมินภาษี	มีการกำหนดเพดาน โดยยอดรวมของการใช้สิทธิในการคำนวณและตัดจำหน่ายค่าเสื่อมราคาของสินทรัพย์ที่มีมูลค่าน้อยเป็นค่าใช้จ่ายภายในหนึ่งปีนั้นต้องไม่เกิน 30,000 ดอลลาร์สิงคโปร์ต่อปีประเมินภาษี
ส่วนเกินจากเพดานในการใช้สิทธิตัดจำหน่ายและคำนวณค่าเสื่อมราคาของสินทรัพย์มูลค่าน้อย เป็นค่าใช้จ่ายทางภาษี	หากกิจการใดมีสินทรัพย์ที่เขาเงื่อนไขสินทรัพย์ที่มีมูลค่าน้อยเกินกว่า 13,000 ริงกิต มาเลเซีย และสินทรัพย์ดังกล่าวยังไม่ได้ใช้สิทธิในการคำนวณและตัดจำหน่ายค่าเสื่อมราคาเป็นค่าใช้จ่ายภาษี ทั้งจำนวนในปีที่ได้สินทรัพย์นั้นมา กิจการสามารถนำสินทรัพย์ส่วนที่เกินไปคำนวณค่าเสื่อมราคาตามอัตราร้อยละปกติของสินทรัพย์นั้นที่กำหนดในย่อหน้าที่ 10 และ 15 ของ Schedule 3 ของ Income Tax Act 1967 ได้	หากยอดรวมของการใช้สิทธิในการคำนวณและตัดจำหน่ายค่าเสื่อมราคาของสินทรัพย์ที่มีมูลค่าน้อยเป็นค่าใช้จ่ายทางภาษีภายในหนึ่งปีมีจำนวนเกินกว่า 30,000 ดอลลาร์สิงคโปร์ กิจการสามารถเลือกคำนวณค่าเสื่อมราคาของสินทรัพย์ส่วนที่เกิน 30,000 ดอลลาร์สิงคโปร์ตามหลักเกณฑ์อื่นได้ กล่าวคือ ยังคงสามารถคำนวณและตัดจำหน่ายค่าเสื่อมราคาของสินทรัพย์ตลอดอายุเวลา 3 ปี หรือคำนวณและตัดจำหน่ายตามอายุสินทรัพย์ตามที่กฎหมายกำหนดไว้ได้

หัวข้อหรือประเด็น	ประเทศมาเลเซีย	ประเทศสิงคโปร์
สิทธิพิเศษในการใช้สิทธิในการตัดจำหน่ายและคำนวณค่าเสื่อมราคาแบบไม่มีกำหนดเพดาน	กิจการขนาดกลางและขนาดเล็ก (SMEs) สามารถใช้สิทธิตัดจำหน่ายหรือคำนวณค่าเสื่อมราคาของสินทรัพย์ที่มีมูลค่าน้อยได้โดยไม่จำกัดเพดานสูงสุด โดยจะต้องเป็นบริษัทที่ตั้งอยู่ในประเทศมาเลเซีย และมีทุนชำระแล้วไม่เกินกว่า 2.5 ล้านริงกิตมาเลเซีย ในต้นปีประเมินภาษี	ไม่มีกำหนดในกฎหมาย
การยกยอดการใช้สิทธิไปในปีถัดไป	ไม่มีกำหนดในกฎหมาย	สามารถยกยอดต้นทุนของสินทรัพย์ที่มีมูลค่าน้อยที่ยังไม่ได้ใช้สิทธิในปีก่อน มาใช้ในปีถัดไปได้ โดยสามารถนำมาใช้ได้ไม่เกิน 3 รอบปีประเมิน
ลักษณะธุรกิจที่ไม่สามารถใช้สิทธิการคำนวณค่าเสื่อมราคาของสินทรัพย์ที่มีมูลค่าน้อย	ธุรกิจกองทุน (business trust) หรือนิติบุคคลเฉพาะกิจ (Special Purpose Vehicle) และกิจการที่ได้เลือกใช้สิทธิการตัดจำหน่ายหรือคำนวณค่าเสื่อมราคาของสินทรัพย์ตามวิธีทั่วไปตามย่อหน้าที่ 10 และ 15 ของ Schedule 3 ใน Income Tax Act 1967 แล้ว	ไม่มีกำหนดในกฎหมาย
การจดบันทึกรายการ	ผู้มีหน้าที่ต้องเสียภาษี ต้องจดบันทึกรายการสินทรัพย์ที่ใช้สิทธิประโยชน์ทางภาษีในการตัดจำหน่ายและคำนวณค่าเสื่อมราคาของสินทรัพย์ที่มีมูลค่าน้อยแยกต่างหากจากบัญชีสินทรัพย์ทั่วไป	ไม่มีกำหนดในกฎหมาย

จากตารางเปรียบเทียบข้างต้น จะพบว่า ทั้ง 2 ประเทศ ต่างมีการกำหนดค่านิยามของสินทรัพย์ที่มีมูลค่าน้อยไว้ว่า หมายถึงสินทรัพย์หรือเครื่องมือ เครื่องจักรที่ใช้ในการประกอบกิจการ ซึ่งเข้าเงื่อนไขที่สามารถคำนวณตัดจำหน่ายค่าเสื่อมราคาได้ โดยประเทศมาเลเซียจะมีการระบุนิยามเพิ่มเติมว่า สินทรัพย์เหล่านั้นจะไม่รวมถึงสินทรัพย์ที่มีอายุไม่เกินกว่า 2 ปีด้วย ซึ่งแปลว่า สินทรัพย์เหล่านั้นจะต้องมีอายุการใช้งานตั้งแต่ 2 ปีขึ้นไป และมีการกำหนดหลักเกณฑ์เพิ่มเติมว่า สินทรัพย์นั้นต้องไม่ใช่สินทรัพย์จากการเช่าซื้อ ในขณะที่ประเทศสิงคโปร์ เพียงระบุว่าสินทรัพย์เหล่านั้นจะต้องเป็นสินทรัพย์ที่เข้าเงื่อนไขที่สามารถตัดจำหน่ายและคำนวณค่าเสื่อมราคาได้ตาม Section 19 Section 19A โดยสามารถดูแนวทางได้จาก IRAS e-Tax Guide²⁰ ว่าสินทรัพย์ใดเป็นสินทรัพย์ที่เข้าเงื่อนไขหรือสินทรัพย์ใดเป็นสินทรัพย์ที่ไม่เข้าเงื่อนไข และรวมถึงสินทรัพย์ที่เกิดจากการเช่าซื้อด้วย

ในแง่ของต้นทุนต่อชิ้นและยอดรวมของมูลค่ารวมของสินทรัพย์ที่มีมูลค่าน้อยนั้น ทั้ง 2 ประเทศมีการกำหนดมูลค่าที่แตกต่างกัน โดยประเทศมาเลเซียจะกำหนดมูลค่าต้นทุนของสินทรัพย์ที่มีมูลค่าน้อยต่อชิ้นที่ 1,300 ริงกิตมาเลเซีย และมูลค่ารวมทั้งหมดที่สามารถใช้สิทธิได้ที่จำนวน 13,000 ริงกิตมาเลเซีย (หากเทียบเป็นเงินไทย จะอยู่ที่ประมาณ 9,598 บาทต่อชิ้น หรือยอดรวมที่ 95,982 บาท ซึ่งถือว่ามูลค่าน้อยค่อนข้างสูงหากเทียบกับนโยบายการบัญชีของบริษัทไทยส่วนใหญ่ที่มักกำหนดนโยบายในการรับรู้สินทรัพย์ที่มีมูลค่าเกินกว่า 2,000 บาทหรือ 5,000 บาท เป็นต้น) ทั้งนี้ตามที่ได้กล่าวในบท 3 แล้วว่า กฎหมายของประเทศมาเลเซียมีการประกาศปรับเปลี่ยนมูลค่าต้นทุนของสินทรัพย์ที่มีมูลค่าน้อยต่อชิ้นเป็น 2,000 ริงกิตมาเลเซีย และมูลค่ารวมทั้งหมดที่สามารถใช้สิทธิได้ที่จำนวน 20,000 ริงกิตมาเลเซีย อย่างไรก็ตาม กฎหมายดังกล่าวจะมีผลในปี 2563 เป็นต้นไป ซึ่งปัจจุบันยังไม่มีการทำ Public Ruling ในการคำนวณออกมาประกอบ ผู้เขียนจึงขอวิเคราะห์โดยใช้กฎหมายเดิมก่อน สำหรับประเทศสิงคโปร์ กฎหมายกำหนดมูลค่าต้นทุนของสินทรัพย์ที่มีมูลค่าน้อยต่อชิ้นที่ 5,000 ดอลลาร์สิงคโปร์ และมูลค่ารวมทั้งหมดที่สามารถใช้สิทธิได้ที่จำนวน 30,000 ดอลลาร์สิงคโปร์ (หากเทียบเป็นเงินไทย จะอยู่ที่ประมาณ 113,371 บาทต่อชิ้น หรือยอดรวมที่ 680,226 บาท ซึ่งถือว่ามูลค่าน้อยค่อนข้างสูงมากหากเทียบกับนโยบายการบัญชีของบริษัทไทยส่วนใหญ่ที่มักกำหนดนโยบายในการรับรู้สินทรัพย์ที่มีมูลค่าเกินกว่า 2,000 บาทหรือ 5,000 บาท เป็นต้น)

อย่างไรก็ดี กฎหมายของทั้ง 2 ประเทศ มีการกำหนดหลักเกณฑ์การคำนวณของสินทรัพย์ส่วนที่เกินกว่าเพดานในการใช้สิทธิตัดจำหน่ายและคำนวณค่าเสื่อมราคาของสินทรัพย์มูลค่าน้อยเป็น

²⁰ Inland Revenue Authority of Singapore, IRAS e-Tax Guide Machinery and plant: Section 19/19A of the Income Tax Act [ออนไลน์]. แหล่งที่มา:

<https://www.iras.gov.sg/IRASHome/uploadedFiles/IRASHome/Businesses/Eguide%20on%20Machinery%20and%20Plant.pdf> [13 เมษายน 2563]

ค่าใช้จ่ายทางภาษีไว้ในลักษณะที่เหมือนกัน คือ ให้ทางเลือกแก่บริษัทที่สามารถนำสินทรัพย์ส่วนที่ยังไม่ได้ใช้สิทธิในการคำนวณและตัดจำหน่ายค่าเสื่อมราคาเป็นค่าใช้จ่ายภาษีทั้งจำนวนในปีที่ได้สินทรัพย์นั้นมา ไปคำนวณค่าเสื่อมราคาตามอัตราร้อยละปกติของสินทรัพย์ทั่วไปตามแต่ละประเภทได้

นอกจากนี้ กฎหมายของประเทศมาเลเซีย มีการให้สิทธิพิเศษในการใช้สิทธิในการตัดจำหน่ายและคำนวณค่าเสื่อมราคาของสินทรัพย์ที่มีมูลค่าน้อยแบบไม่มีการกำหนดเพดานสำหรับกิจการขนาดกลางและขนาดเล็ก (SMEs) ที่ตั้งอยู่ในประเทศมาเลเซีย และมีทุนชำระแล้วไม่เกินกว่า 2.5 ล้านริงกิตมาเลเซีย ในต้นปีประเมินภาษี ในขณะที่ประเทศสิงคโปร์ไม่มีการกำหนดสิทธิพิเศษเช่นนี้แต่อย่างใด อย่างไรก็ตาม กฎหมายของประเทศสิงคโปร์ได้ให้สิทธิพิเศษในรูปแบบอื่นแทน คือ การยกยอดต้นทุนของสินทรัพย์ที่มีมูลค่าน้อยที่ยังไม่ได้ใช้สิทธิในปีก่อน มาใช้ในปีถัดไปได้ โดยสามารถนำมาใช้ได้ไม่เกิน 3 รอบปีประเมิน ทั้งนี้เพื่อให้ทางเลือกแก่ผู้ประกอบการบางรายที่มีผลขาดทุนและยังไม่อยากใช้สิทธิการตัดจำหน่ายหรือคำนวณค่าเสื่อมราคาของสินทรัพย์เหล่านั้นในปีนั้น หรือกรณีที่มีการใช้สิทธิดังกล่าวเต็มจำนวนแล้วในปีประเมินภาษีนั้น

และสุดท้าย ประเด็นเรื่องของลักษณะธุรกิจที่ไม่สามารถใช้สิทธิการคำนวณค่าเสื่อมราคาของสินทรัพย์ที่มีมูลค่าน้อยเป็นค่าใช้จ่ายทางภาษีและการจดบันทึก กฎหมายของประเทศมาเลเซียได้กำหนดไว้อย่างชัดเจน สำหรับกิจการที่ไม่สามารถใช้สิทธิได้ และกำหนดแนวทางในการจดบันทึกรายการใช้สิทธิไว้ ในขณะที่กฎหมายของประเทศสิงคโปร์ไม่ได้มีการพูดถึงในประเด็นนี้

4.2 แนวทางที่ประเทศไทยจะนำหลักเกณฑ์ของกฎหมายต่างประเทศมาปรับใช้กับประมวลรัษฎากร สรุปได้ดังนี้

4.2.1 การกำหนดค่านิยามและหลักเกณฑ์มูลค่าสินทรัพย์ที่มีมูลค่าน้อย รวมทั้งเพดานมูลค่ารวมสูงสุดที่สามารถใช้สิทธิได้

จากปัญหาที่เคยกล่าวถึงในบทที่ 2 เกี่ยวกับการที่ประมวลรัษฎากรไม่มีหลักเกณฑ์ข้อผ่อนปรนสำหรับการคำนวณและตัดจำหน่ายสำหรับสินทรัพย์ที่มีมูลค่าน้อยเฉกเช่นเดียวกันกับหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไปนั้น ทำให้ผู้เขียนเห็นว่า ควรมีการนำหลักเกณฑ์ในเรื่องการตัดจำหน่ายและคำนวณค่าเสื่อมราคาของสินทรัพย์ที่มีมูลค่าน้อยของต่างประเทศมาปรับใช้กับในประเทศไทย โดยปรับปรุงหลักเกณฑ์ดังกล่าวในประมวลรัษฎากร ในส่วนของพระราชกฤษฎีกา ออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วย หักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาของทรัพย์สิน (ฉบับที่ 145) พ.ศ. 2527 ซึ่งอาจจะเพิ่มหลักเกณฑ์ผ่อนปรนสำหรับสินทรัพย์ที่บริษัทได้มาและมีอายุการใช้งานมากกว่า 1 รอบบัญชี โดยกำหนดให้สามารถคำนวณค่าเสื่อมราคาและตัดจำหน่ายเป็นค่าใช้จ่ายทางภาษีได้ 100% ใน

ปีที่มีการซื้อหรือได้มา กล่าวคือ เพิ่มการกำหนดอัตราร้อยละสูงสุดของการหักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาของสินทรัพย์ที่มีมูลค่าน้อยในอัตราร้อยละ 100 โดยระบุประเภทของสินทรัพย์มูลค่าน้อยนั้นว่า จะต้องเป็นสินทรัพย์ประเภท เครื่องมือ เครื่องจักร หรือเครื่องตกแต่งเท่านั้น และกำหนดราคาของสินทรัพย์ต่อชิ้นของสินทรัพย์ที่มีมูลค่าน้อยให้มีต้นทุนไม่เกินกว่าที่เหมาะสม (ซึ่งส่วนนี้อาจจะต้องมีการศึกษาเพิ่มเติม เพื่อหาราคาต้นทุนของสินทรัพย์ที่เหมาะสมและเพื่อให้เกิดความสอดคล้องกับนโยบายบัญชีของบริษัทส่วนใหญ่ในประเทศไทย) รวมทั้งการกำหนดเพดานมูลค่ารวมในการใช้สิทธิในการคิดค่าเสื่อมราคาและตัดจำหน่ายของสินทรัพย์ที่มีมูลค่าน้อยในจำนวนที่พอเหมาะและสมควร เพื่อไม่เป็นการเปิดโอกาสให้บริษัทหรือผู้ประกอบการบางรายใช้รายการดังกล่าวเป็นช่องทางในการหลบเลี่ยงภาษี คือ ตัดจำหน่ายค่าใช้จ่ายบางประเภทเป็นค่าใช้จ่ายทางภาษีทั้งที่ไม่เข้าเงื่อนไขการตัดจำหน่าย

4.2.2 การกำหนดแนวทางในกรณีที่บริษัทมีสินทรัพย์ที่มีมูลค่าน้อยเกินกว่าจำนวนเพดานมูลค่ารวมสูงสุดที่สามารถใช้สิทธิได้

กรณีที่บริษัทมีสินทรัพย์ที่มีมูลค่าน้อยเกินกว่าจำนวนเพดานมูลค่ารวมที่จะใช้สิทธิคำนวณค่าเสื่อมราคาและตัดจำหน่าย ควรมีการระบุแนวทางที่ชัดเจน ว่าบริษัทยังสามารถใช้สิทธิการคำนวณค่าเสื่อมราคาตามวิธีอัตราปกติของสินทรัพย์นั้นได้ตามปกติเพื่อคำนวณเป็นค่าใช้จ่ายทางภาษีได้ และเมื่อสินทรัพย์นั้นเลือกใช้วิธีการคำนวณค่าเสื่อมราคาตามปกติแล้ว จะต้องใช้วิธีนั้นอย่างสม่ำเสมอจนกว่าสินทรัพย์นั้นจะถูกคำนวณค่าเสื่อมราคาจนหมดทั้งจำนวน วิธีนี้จะเป็นการลดภาระให้แก่ผู้ประกอบการในการปรับปรุงรายการในการคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษี ให้เหลือเฉพาะรายการสินทรัพย์มูลค่าน้อยที่เกินกว่าเพดานที่กำหนดไว้เท่านั้น ซึ่งอาจจะมีจำนวนลดลงจากรายการทั้งหมดหากเปรียบเทียบกับรายการก่อนที่จะมีการปรับปรุงเกณฑ์

4.2.3 การกำหนดสิทธิพิเศษสำหรับกิจการขนาดกลางและขนาดเล็ก (SMEs) ในการใช้สิทธิการคำนวณและตัดจำหน่ายค่าเสื่อมราคาของสินทรัพย์ที่มีมูลค่าน้อยโดยไม่มีเพดานจำกัดจำนวน

จากแนวทางของกฎหมายประเทศมาเลเซีย ในการให้สิทธิพิเศษสำหรับกิจการขนาดกลางและขนาดเล็ก (SMEs) ในการใช้สิทธิการคำนวณและตัดจำหน่ายค่าเสื่อมราคาของสินทรัพย์ที่มีมูลค่าน้อยโดยไม่มีเพดานจำกัดจำนวนนั้น ซึ่งกำหนดว่า บริษัทดังกล่าวจะต้องตั้งอยู่ในประเทศมาเลเซีย และและมีทุนชำระแล้วไม่เกินกว่า 2.5 ล้านริงกิตมาเลเซียในต้นปีประเมินภาษี ผู้เขียนเห็นว่า การนำหลักเกณฑ์ดังกล่าวมาปรับใช้กับบริบทของประเทศไทยโดยการเทียบเคียงกับลักษณะของกิจการขนาดกลางและขนาดย่อม (SMEs)²¹ ที่กรมสรรพากรอาศัยอำนาจตามประมวลรัษฎากรในการออก

²¹ กรมสรรพากร, ลักษณะของ SMEs [ออนไลน์]. แหล่งที่มา: <https://www.rd.go.th/publish/38056.0.html> [13 เมษายน 2563]

กฎหมายเพื่อสนับสนุนส่งเสริมให้สิทธิประโยชน์ทางภาษีสามารถกระทำได้เช่นเดียวกัน โดยกำหนดลักษณะของกิจการขนาดกลางและขนาดย่อม (SMEs) ให้เป็นลักษณะใดลักษณะหนึ่งดังต่อไปนี้

(1) เป็นบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีทุนจดทะเบียนชำระแล้วในวันสุดท้ายของรอบระยะเวลาบัญชี ไม่เกิน 5 ล้านบาท และมีรายได้จากการขายสินค้าและบริการในรอบระยะเวลาบัญชี ไม่เกิน 30 ล้านบาท

(2) เป็นบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีสินทรัพย์ถาวรไม่รวมที่ดินไม่เกิน 200 ล้านบาท และจ้างแรงงานไม่เกิน 200 คน

(3) เป็นกิจการขายสินค้าหรือให้บริการที่อยู่ในบังคับภาษีมูลค่าเพิ่มที่มีรายรับไม่เกิน 1.8 ล้านบาทต่อปีหรือต่อรอบระยะเวลาบัญชีที่ได้รับการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม

โดยปกติแล้วการให้สิทธิประโยชน์ทางภาษีจะกำหนดหลักเกณฑ์ธุรกิจ SMEs ลักษณะใดลักษณะหนึ่งในการให้สิทธิประโยชน์นั้น ๆ เช่น บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีทุนจดทะเบียนชำระแล้วในวันสุดท้ายของรอบระยะเวลาบัญชี ไม่เกิน 5 ล้านบาท และมีรายได้จากการขายสินค้าและให้บริการไม่เกิน 30 ล้านบาทต่อรอบระยะเวลาบัญชี จะได้สิทธิประโยชน์ยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลสำหรับกำไรสุทธิ 300,000 บาทแรก หรือบริษัทฯ ที่มีแรงงานไม่เกิน 200 คน จะได้รับสิทธิประโยชน์ทางภาษีหักค่าสึกหรอ และค่าเสื่อมราคา ในอัตราเร่ง²² เป็นต้น ดังนั้น หากประเทศไทยจะนำหลักเกณฑ์การคำนวณและตัดจำหน่ายค่าเสื่อมราคาของสินทรัพย์มูลค่าน้อยเป็นค่าใช้จ่ายทางภาษีได้ในอัตราร้อยละ 100 อาจเลือกใช้เกณฑ์ตามข้อ (2) คือ เป็นบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีสินทรัพย์ถาวรไม่รวมที่ดินไม่เกิน 200 ล้านบาทและจ้างแรงงานไม่เกิน 200 คน เนื่องจากเคยมีการใช้ลักษณะ SMEs นี้ในการกำหนดหลักเกณฑ์ในเรื่องการคำนวณค่าเสื่อมราคามาแล้วในอดีต และจะช่วยให้ผู้ประกอบการไม่เกิดความสับสน ในการพิจารณาว่าบริษัทของตนเองเข้าเงื่อนไขในการใช้หรือไม่ เพราะอาจมีข้อมูลจากการใช้สิทธิประโยชน์อย่างอื่นในอดีตเป็นหลักฐานสนับสนุนได้

4.2.4 การกำหนดลักษณะธุรกิจที่ไม่สามารถใช้สิทธิการคำนวณค่าเสื่อมราคาของสินทรัพย์ที่มีมูลค่าน้อยได้

ตามกฎหมายภาษีของประเทศมาเลเซีย ได้มีการกำหนดลักษณะธุรกิจที่ไม่สามารถใช้สิทธิการคำนวณค่าเสื่อมราคาของสินทรัพย์ที่มีมูลค่าน้อยไว้ ได้แก่ ธุรกิจกองทุน (business trust) หรือนิติบุคคลเฉพาะกิจ (Special Purpose Vehicle) ที่จัดตั้งขึ้นเพื่อเป็นตัวกลางในการระดมทุนโดยการออกหลักทรัพย์ที่มีกองทรัพย์สินหนุนหลัง และได้รับการอนุญาตจาก ก.ล.ต. ซึ่งจากการศึกษาพบว่า

²² พระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยหักค่าสึกหรอ และค่าเสื่อมราคาของทรัพย์สิน (ฉบับที่ 145) พ.ศ. 2527, มาตรา 4 จัตวา และมาตรา 4 เบญจ

ข้อห้ามนี้ได้มีการแก้ไขเพิ่มเติม²³ อย่างชัดเจนจาก Public Ruling ฉบับแรกที่ออกในปี 2008 เป็น Public Ruling ฉบับใหม่ในปี 2014 โดยจุดประสงค์หลักเพื่อต้องการให้ประโยชน์แก่ธุรกิจที่ใช้สินทรัพย์ในการประกอบกิจการหรือดำเนินงานเพื่อให้เกิดรายได้แก่บริษัท ประเด็นดังกล่าว ดังนั้น จึงควรมานำมาปรับใช้กับกฎหมายไทยเช่นกัน คือ กำหนดห้ามธุรกิจทั้ง 2 ประเภทในการใช้สิทธิการคำนวณค่าเสื่อมราคาและตัดจำหน่ายสินทรัพย์ที่มีมูลค่าน้อย เนื่องจากธุรกิจกองทุน (business trust) นั้น เจ้าของทรัพย์สินหรือผู้ลงทุนมักมุ่งผลประโยชน์จากการลงทุนในรูปดอกเบียหรือเงินปันผล ไม่ใช่กำไรจากผลประกอบการของกิจการอย่างแท้จริง รวมทั้งนิติบุคคลเฉพาะกิจ (Special Purpose Vehicle)²⁴ ที่จัดตั้งขึ้นเพื่อเป็นตัวกลางในการระดมทุนโดยการออกหลักทรัพย์ที่มีกองทรัพย์สินหนุนหลัง ซึ่งเป็นนิติบุคคลที่จัดตั้งขึ้นเพื่อวัตถุประสงค์ที่เฉพาะเจาะจง และมุ่งเน้นการจ่ายชำระดอกผลและเงินต้นให้กับนักลงทุน ไม่ได้มุ่งหวังกำไรจากผลประกอบการของกิจการอย่างแท้จริงเช่นกัน

4.2.5 การจดบันทึกรายการ

ในประเด็นการจดบันทึกรายการตามกฎหมายประเทศมาเลเซียได้กำหนดให้ผู้ประกอบการซึ่งเป็นผู้มีหน้าที่ต้องเสียภาษี ต้องจดบันทึกรายการสินทรัพย์ที่ใช้สิทธิประโยชน์ทางภาษีในการตัดจำหน่ายและคำนวณค่าเสื่อมราคาของสินทรัพย์ที่มีมูลค่าน้อยแยกต่างหากจากบัญชีสินทรัพย์ทั่วไปประเทศไทยสามารถนำมาปรับใช้ได้ เพื่อใช้เป็นเอกสารหลักฐานประกอบการยื่นภาษี ทั้งนี้เพื่อให้ง่ายในการตรวจสอบทั้งผู้เสียภาษีและกรมสรรพากร และเพื่อป้องกันการนำรายการสินทรัพย์ที่ไม่เข้าเงื่อนไขมาใช้สิทธิประโยชน์ด้วย

4.2.6 การไม่ปรับใช้แนวทางสำหรับสินทรัพย์ที่มีมูลค่าน้อยที่ได้จากการเข้าซื้อและยกยอดการใช้สิทธิในการคำนวณและตัดจำหน่ายค่าเสื่อมราคาของสินทรัพย์ที่มีมูลค่าน้อยที่ยังไม่ได้ใช้สิทธิในปีปัจจุบันไปใช้ในปีถัดไป

สำหรับหลักเกณฑ์การคำนวณและตัดจำหน่ายค่าเสื่อมราคาของสินทรัพย์ที่มีมูลค่าน้อยที่ได้มาโดยการเข้าซื้อตามกฎหมายของประเทศสิงคโปร์นั้น ผู้เขียนเห็นว่า หลักเกณฑ์ดังกล่าวอาจยังไม่เหมาะสมที่จะนำมาปรับใช้กับประเทศไทย เนื่องจากรายการเข้าซื้อส่วนใหญ่ของกิจการในประเทศไทย มักมีมูลค่าของสินทรัพย์ที่ค่อนข้างสูง เช่น เข้าซื้อรถยนต์ หรือ เครื่อง Notebook ซึ่งมีแนวโน้มที่จะไม่เข้าขายนियามของสินทรัพย์ที่มีมูลค่าน้อย ดังนั้น การคำนวณและตัดจำหน่ายค่าเสื่อมราคาของสินทรัพย์ที่เป็นประเภทการเข้าซื้อ ควรใช้หลักเกณฑ์เดิมที่กำหนดไว้ในประมวลรัษฎากรจึงจะมีความ

²³ Deloitte Malaysia, Tax Espresso February 2015, [ออนไลน์]. แหล่งที่มา:

<https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/my/Documents/tax/my-tax-esspresso-feb2015-v2.pdf> [12 เมษายน 2563]

²⁴ ดร.ภาพร เอกอรรถพร, “นิติบุคคลเฉพาะกิจ.” วารสารวิชาชีพบัญชี 9(24) (เมษายน 2556) : หน้า 8-10.

เหมาะสมมากกว่า ซึ่งหลักเกณฑ์การตัดจำหน่ายและคำนวณค่าเสื่อมราคาของสินทรัพย์ที่เป็นประเภทเช่าซื้อ ได้กำหนดไว้ใน มาตรา 7 แห่งพระราชกฤษฎีกา ออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยหักค่าสึกหรอ และค่าเสื่อมราคาของทรัพย์สิน (ฉบับที่ 145) พ.ศ. 2527 ซึ่งระบุว่า ทรัพย์สินที่ได้มาโดยการเช่าซื้อ หรือโดยการซื้อขายเงินผ่อน มูลค่าต้นทุนของทรัพย์สินนั้นให้ถือตามราคาที่ยังต้องชำระทั้งหมด แต่ค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาที่จะนำมาหักในรอบระยะเวลาบัญชี จะต้องไม่เกินค่าเช่าซื้อ หรือราคาที่จะต้องผ่อนชำระในรอบระยะเวลาบัญชีนั้น

นอกจากนี้ ประเด็นการยกยอดการใช้สิทธิในการคำนวณและตัดจำหน่ายค่าเสื่อมราคาของสินทรัพย์ของสินทรัพย์ที่มีมูลค่าน้อยที่ยังไม่ได้ใช้สิทธิในปัจจุบันไปใช้ในปัดไปตามกฎหมายของประเทศสิงคโปร์ ผู้เขียนเห็นว่า การยกยอดสิทธิไปนั้นอาจเป็นการสร้างภาระแก่ผู้ประกอบการในการจัดบันทึกและติดตามรายการสินทรัพย์ที่ยังไม่ได้ใช้สิทธิมากกว่าเดิม และอาจเกิดข้อผิดพลาดในการใช้สิทธิได้ หากกิจการใด ๆ มีการหมุนเวียนของพนักงานบัญชีที่สูง ทำให้ไม่มีความต่อเนื่องของพนักงานในการทำงาน รวมทั้งการใช้สิทธิอาจจะไม่ครบถ้วนสมบูรณ์ และการตรวจสอบรายการโดยกรมสรรพากรอาจทำได้ยาก เนื่องจากมีสินทรัพย์ที่ยกยอดมาจากหลายงวดบัญชี ดังนั้น จึงไม่ควรนำวิธีการดังกล่าวมาปรับใช้กับประเทศไทย

4.3 วิเคราะห์ผลเชิงบวกและข้อจำกัดจากการนำหลักเกณฑ์ของกฎหมายภาษีต่างประเทศมาใช้ในไทย สรุปได้ดังนี้

4.3.1 ผู้ประกอบการ

(1) ผลเชิงบวกที่คาดว่าจะเกิดขึ้นจากการนำหลักเกณฑ์การคำนวณค่าเสื่อมราคาของสินทรัพย์ที่มีมูลค่าน้อยตามกฎหมายของต่างประเทศมาปรับใช้นั้น มีดังนี้

(ก) ผู้ประกอบการสามารถคำนวณและตัดจำหน่ายค่าเสื่อมราคาของสินทรัพย์มูลค่าน้อยได้ 100% ในปีที่ซื้อหรือได้มา จะอำนวยความสะดวกให้กับผู้ประกอบการในการคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล กรณีที่ผู้ประกอบการรายใด ๆ มีรายการสินทรัพย์ที่มีมูลค่าน้อยจำนวนมากและไม่เกินกว่าเพดานมูลค่าสูงสุดที่กรมสรรพากรกำหนด กิจการเหล่านั้นจะไม่ต้องปรับปรุงรายการค่าเสื่อมราคาของสินทรัพย์ของสินทรัพย์ที่มีมูลค่าน้อยเหล่านั้นในการยื่นแบบแสดงรายการภาษี เนื่องจากเกิดความสอดคล้องกันในการบันทึกบัญชี กรณีที่มีการกำหนดนโยบายการบันทึกสินทรัพย์เท่ากับเกณฑ์มูลค่าสินทรัพย์ที่มีมูลค่าน้อยพอดี ผู้ประกอบการสามารถใช้ค่าเสื่อมราคาที่ยังบันทึกตามบัญชีเป็นค่าใช้จ่ายทางภาษีได้ทั้งจำนวน และสินทรัพย์มูลค่าน้อยเหล่านั้นจะไม่เข้าข่ายรายจ่ายต้องห้ามตามเงื่อนไขการคำนวณกำไรสุทธิตามมาตรา 65 ตรี อันเกี่ยวกับรายจ่ายอันมีลักษณะเป็นการลงทุน

(ข) กรณีของผู้ประกอบการสำหรับกิจการกลางและขนาดย่อม (SMEs) หากมีการปรับใช้หลักเกณฑ์ตามกฎหมายของประเทศมาเลเซีย โดยให้สิทธิพิเศษในการไม่กำหนดเพดานมูลค่ารวมสูงสุดในการใช้สิทธิคำนวณและตัดค่าเสื่อมราคาสำหรับสินทรัพย์ที่มีมูลค่าน้อย จะช่วยบรรเทาภาระที่ผู้ประกอบการจะต้องปรับปรุงรายการเป็นอย่างมาก เนื่องจากจะช่วยลดต้นทุนในการใช้ทรัพยากรในการปรับปรุงรายการดังกล่าว รวมทั้งยังเป็นการบรรเทาภาระภาษีเพราะมีการอนุญาตให้หักค่าใช้จ่ายทางภาษีได้มากขึ้น อีกทั้งการให้สิทธิพิเศษดังกล่าวอาจเป็นการกระตุ้นให้กิจการขนาดกลางและขนาดย่อมมีการลงทุน ซึ่งจะทำให้เศรษฐกิจขยายตัวมากขึ้น

(2) ข้อจำกัดจากการนำหลักเกณฑ์การคำนวณค่าเสื่อมราคาของสินทรัพย์ที่มีมูลค่าน้อยตามกฎหมายของต่างประเทศมาปรับใช้นั้น คือ ผู้ประกอบการอาจมีภาระมากขึ้นในกรณีที่นโยบายการรับรู้สินทรัพย์ทางบัญชีของกิจการกำหนดมูลค่าไว้สูงกว่าจากมูลค่าของสินทรัพย์มูลค่าน้อยที่ประมวลรัษฎากรอาจกำหนดขึ้น เช่น หากทางประมวลรัษฎากรกำหนดมูลค่าสินทรัพย์มูลค่าน้อยที่ 2,000 บาทต่อรายการ แต่ในนโยบายในการรับรู้รายการสินทรัพย์ทางบัญชีของกิจการนั้น อาจระบุจำนวนไว้ที่ 5,000 บาท ดังนั้น ผู้ประกอบการอาจมีภาระในการจำแนกสินทรัพย์ที่บริษัทของตนเองเคยบันทึกเป็นรายการรายจ่ายในการดำเนินงานไปแล้วสำหรับสินทรัพย์ที่ไม่เกิน 2,000 บาท เพื่อนำมาใช้สิทธิในการคำนวณและตัดจำหน่ายตามค่านิยมของสินทรัพย์ที่มีมูลค่าน้อยตามประมวลรัษฎากร

4.3.2 กรมสรรพากร

(1) ผลเชิงบวกที่คาดว่าจะเกิดขึ้นจากการนำหลักเกณฑ์การคำนวณค่าเสื่อมราคาของสินทรัพย์ที่มีมูลค่าน้อยตามกฎหมายของต่างประเทศมาปรับใช้นั้น มีดังต่อไปนี้

(ก) กรมสรรพากรจะมีรายได้ที่แน่นอนมากขึ้น เนื่องจากการมีหลักเกณฑ์กำหนดอย่างชัดเจนในการคำนวณและตัดจำหน่ายค่าเสื่อมราคาของสินทรัพย์ที่มีมูลค่าน้อย จะทำให้ผู้ประกอบการสามารถคำนวณรายจ่ายทางภาษีได้อย่างถูกต้องมากขึ้น ซึ่งถ้าเปรียบเทียบกับวิธีการหรือแนวทางการปฏิบัติในอดีตที่ผู้ประกอบการใช้วิธีการคำนวณที่แตกต่างกัน หรือใช้วิธีกะประมาณในการบวกกลับรายการค่าเสื่อมราคาของสินทรัพย์มูลค่าน้อย ย่อมทำให้เกิดความแน่นอนในการคำนวณกำไรสุทธิในการเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลมากขึ้น

(ข) การกำหนดเพดานสูงสุดในการใช้สิทธิในการคำนวณและตัดจำหน่ายค่าเสื่อมราคาของสินทรัพย์ที่มีมูลค่าน้อยเป็นค่าใช้จ่ายทางภาษีสำหรับกิจการทั่วไปนั้น อาจเป็นหนึ่งในวิธีการจำกัดค่าใช้จ่ายทางภาษีในเวลาเดียวกัน ซึ่งกรณีเช่นนี้อาจจะส่งผลให้กรมสรรพากรสามารถจัดเก็บภาษีได้ในจำนวนที่มากขึ้น

(ค) การกำหนดให้มีการจัดบันทึกรายการใช้สิทธิการคำนวณและตัดจำหน่ายค่าเสื่อมราคาของสินทรัพย์ที่มีมูลค่าน้อยแยกต่างหากจากรายการสินทรัพย์ทั่วไป จะทำให้เกิดความสะดวกและความโปร่งใสในการตรวจสอบมากขึ้น กรณีที่เกิดข้อขัดแย้งกันระหว่างผู้ประกอบการซึ่งเป็นผู้เสียหายกับกรมสรรพากร เนื่องจากมีหลักฐานที่เป็นลายลักษณ์อักษร

(2) ข้อจำกัดจากการนำหลักเกณฑ์การคำนวณค่าเสื่อมราคาของสินทรัพย์ที่มีมูลค่าน้อยตามกฎหมายของต่างประเทศมาใช้นั้น อาจเป็นการเปิดโอกาสให้ผู้ประกอบการที่ไม่สุจริตบางรายใช้หลักเกณฑ์การตัดจำหน่ายและคำนวณค่าเสื่อมราคาของสินทรัพย์ที่มีมูลค่าน้อยเป็นช่องทางในการตัดรายจ่าย เพื่อให้กิจการเสียหายในจำนวนที่ลดลงหรือหลบเลี่ยงภาษี เช่น อาจมีการแยกรายการสินทรัพย์ให้เป็นรายการย่อย ๆ เพื่อให้เข้าหลักเกณฑ์ค่านิยมของสินทรัพย์ที่มีมูลค่าน้อย และตัดจำหน่ายเป็นค่าใช้จ่ายประจำงวด เพื่อทำให้ค่าใช้จ่ายทางภาษีมีจำนวนมาก และทำให้กิจการมีกำไรสุทธิเพื่อเสียหายที่ลดลง เป็นต้น

บทที่ 5

บทสรุปและข้อเสนอแนะแนวทางแก้ไขปัญหา

จากการวิจัยเพื่อศึกษาปัญหาและวิธีแก้ไขเพื่อตอบสนองต่อสมมติฐานที่ว่า ประมวลรัษฎากรไทยในปัจจุบันไม่มีความยืดหยุ่นในหลักเกณฑ์การตัดจำหน่ายและการคำนวณค่าเสื่อมราคาของสินทรัพย์ที่มีมูลค่าน้อย ทำให้บริษัทต้องทำการปรับปรุงรายการดังกล่าวในการคำนวณภาษีเงินได้นิติบุคคลโดยใช้หลักเกณฑ์เดียวกันกับสินทรัพย์ทั่วไป ดังนั้น ควรมีการพิจารณาแก้ไขประมวลรัษฎากรเกี่ยวกับหลักเกณฑ์ในการตัดจำหน่ายและการคำนวณค่าเสื่อมราคาของสินทรัพย์ที่มีมูลค่าน้อย เพื่อเป็นการลดภาระของผู้ประกอบการในการปรับปรุงรายการดังกล่าว ผู้เขียนจึงได้ศึกษาแนวทางการแก้ไขปัญหามาจากกฎหมายภาษีของต่างประเทศ ได้แก่ ประเทศมาเลเซียและสิงคโปร์ เพื่อนำมาปรับใช้และเพื่อแก้ไขปัญหที่เกิดขึ้นในประเทศไทย โดยสามารถสรุปผลการศึกษาวิจัยตามรายละเอียดดังต่อไปนี้

5.1 บทสรุป

ในการดำเนินธุรกิจใด ๆ กิจการย่อมต้องมีสินทรัพย์เพื่อใช้ในการสร้างรายได้ ไม่ว่าจะมิใช่เพื่อผลิตหรือไว้ให้บริการ ซึ่งสินทรัพย์ต่าง ๆ ที่กิจการซื้อหรือจัดหาจะมีราคาที่แตกต่างกันตามวัตถุประสงค์การใช้งานและอายุการใช้งาน โดยมาตรฐานการบัญชี ได้ให้คำนิยามของคำว่า ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ ว่าเป็นสินทรัพย์ที่มีตัวตน ที่กิจการมีไว้เพื่อใช้ประโยชน์ในการผลิต ในการจำหน่ายสินค้าหรือให้บริการ เพื่อให้เช่า หรือเพื่อใช้ในการบริหารงาน และกิจการคาดว่าจะใช้ประโยชน์มากกว่า 1 รอบระยะเวลา รวมทั้งมีการกำหนดวิธีการประเมินต้นทุนและรับรู้รายการเอาไว้ อย่างชัดเจน เพื่อใช้ในการคำนวณค่าเสื่อมราคาหรือค่าสึกหรอของสินทรัพย์ต่าง ๆ หากกิจการบันทึกรายการอย่างถูกต้องตามมาตรฐานการบัญชีจะทำให้ข้อมูลที่แสดงในงบการเงินสะท้อนมูลค่าที่แท้จริงของสินทรัพย์นั้น ๆ

อย่างไรก็ดี หลักเกณฑ์ที่หลักการบัญชีที่รับรองทั่วไป ยึดถือคือ (1) หลักกรรมสิทธิ์ (Ownership Principle) ได้แก่ รายจ่ายที่จ่ายไปแล้วนั้นก่อให้เกิดกรรมสิทธิ์ในทรัพย์สินถาวร (Fixed Asset) (2) หลักประโยชน์ใช้สอย (Benefit Principle) ได้แก่ รายจ่ายที่ได้จ่ายไปนั้น แม้จะไม่ก่อให้เกิดกรรมสิทธิ์ในทรัพย์สินถาวร แต่ก็ก่อให้เกิดประโยชน์ใช้สอยที่มีกำหนดเวลายาวนานเกินกว่าหนึ่งรอบระยะเวลาบัญชี และ (3) หลักความมีนัยสำคัญ (Materiality Principle) ซึ่งหลักเกณฑ์ข้อนี้เป็นเสมือนหนึ่งข้อควรคำนึงประกอบการพิจารณาหลักเกณฑ์สองข้อแรกว่า แม้รายจ่ายนั้นจะก่อให้เกิดกรรมสิทธิ์ในทรัพย์สินถาวร หรือก่อให้เกิดสิทธิประโยชน์ในการใช้ทรัพย์สินถาวรหรือทรัพย์สินใด ๆ ที่มีกำหนดเวลาเกินกว่าหนึ่งรอบระยะเวลาบัญชีแล้ว ยังต้องคำนึงถึงจำนวนเงินที่จ่ายไปนั้นว่า เป็นจำนวนมากเพียงพอที่จะรับรู้เป็นทรัพย์สินถาวรหรือไม่ ดังจะเห็นได้จาก การอนุโลมให้กิจการสามารถ

บันทึกสินทรัพย์บางประเภทที่มีมูลค่าน้อย (Low-value assets : ไม่เป็นสาระสำคัญต่อความถูกต้องตามควรของงบการเงินและไม่กระทบการตัดสินใจของผู้ใช้งบการเงิน) เป็นค่าใช้จ่ายของกิจการในรอบระยะเวลาบัญชีที่เกิดขึ้น (Revenue expenditures) โดยไม่ต้องบันทึกเป็นสินทรัพย์หรือรายจ่ายฝ่ายทุน (Capital expenditure) ในขณะที่ทางภาษีอากร กำหนดยอมรับรายจ่ายอันมีลักษณะเป็นการลงทุนตามหลักเกณฑ์ทางบัญชีเฉพาะเพียง 2 หลักเกณฑ์คือ หลักกรรมสิทธิ์ และหลักประโยชน์ใช้สอยเท่านั้น และประมวลรัษฎากรยังไม่มียกข้อยกเว้นให้ปฏิบัติตามหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไปในหลักความมีนัยสำคัญ กล่าวคือ ประมวลรัษฎากรระบุว่า สินทรัพย์ทุกชิ้น ไม่ว่าจะมียุคค่ามากน้อยเพียงใด หากมีประโยชน์ต่อกิจการเป็นระยะเวลานานเกินกว่า 1 รอบระยะเวลาบัญชี จะต้องมีการคำนวณค่าสึกหรอหรือค่าเสื่อมราคา โดยค่าเสื่อมราคาของสินทรัพย์ที่จะสามารถรับรู้เป็นค่าใช้จ่ายทางภาษีในการคำนวณกำไรสุทธิของนิติบุคคล จะต้องไปเป็นตามพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยหักค่าสึกหรอ และค่าเสื่อมราคาของทรัพย์สิน (ฉบับที่ 145) พ.ศ. 2527 นอกจากนี้ แนวคิดทางภาษีอากรนั้น ยึดมุมมองในด้านตัวทรัพย์สินในแง่ของการลดเสื่อมถอยของตัวทรัพย์สิน กล่าวคือ โดยสภาพสามารถชำรุดและสึกหรอได้ จึงมุ่งเน้นให้มีการคำนวณค่าสึกหรอที่เป็นระบบ และไม่อนุญาตให้ตัดจำหน่ายเป็นค่าใช้จ่ายทั้งจำนวนในงวดใด เนื่องจากมีอายุการใช้งานเกินกว่า 1 รอบระยะเวลาบัญชี (12 เดือน) อีกทั้งมีลักษณะของรายจ่ายที่ไม่เข้านิยามของ รายจ่ายในการดำเนินกิจการ ที่หมายถึง รายจ่ายในการดำเนินธุรกิจอันก่อให้เกิดรายได้ ซึ่งโดยทั่วไปแล้ว รายจ่ายดังกล่าวจะเป็นรายจ่ายที่บริษัทจะไม่ได้รับกรรมสิทธิ์ในทรัพย์สินใด ๆ หากแต่ใช้ให้สิ้นเปลืองไป หรือแม้ได้กรรมสิทธิ์มาเป็นทรัพย์สินก็จะมีอายุการใช้งานไม่เกินกว่า 1 รอบระยะเวลาบัญชี ดังนั้น กฎหมายภาษีจึงบังคับให้ต้องมีการคำนวณค่าเสื่อมราคาและค่าสึกหรอตามอัตราที่ประมวลรัษฎากรกำหนดเท่านั้น

จากที่มาดังกล่าวจึงทำให้ผู้เขียนเห็นปัญหาของประมวลรัษฎากรใน 3 ประเด็นหลักดังนี้

(1) **ประมวลรัษฎากรไม่มีหลักเกณฑ์ข้อผ่อนปรนสำหรับสินทรัพย์ที่มีมูลค่าน้อย เฉพาะเกี่ยวกับหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไป** โดยจะเห็นได้จากแนวคำวินิจฉัยข้อหาหรือของกรมสรรพากรที่ กค 0810/542 ลงวันที่ 14 มกราคม 2518 ที่กำหนดให้สินทรัพย์ที่มีอายุการใช้งานเกินกว่าหนึ่งรอบระยะเวลาบัญชี ไม่ว่าจะมียุคค่าเท่าใด จะต้องคำนวณค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคา โดยถือเป็นทรัพย์สินอื่น ตามมาตรา 4(5) แห่งพระราชกฤษฎีกา (ฉบับที่ 145) พ.ศ. 2527 เท่านั้น ในขณะที่ทางบัญชี มีการอนุโลมในหลักการบันทึกสินทรัพย์ โดยกำหนดว่า การที่กิจการจะเลือกบันทึกบัญชีสินทรัพย์บางประเภทเป็นทรัพย์สินหรือค่าใช้จ่ายนั้น ขึ้นอยู่กับนโยบายบัญชีของแต่ละกิจการ ซึ่งได้มีการพิจารณาถึงระดับความมีสาระสำคัญของรายการแล้วว่า รายการดังกล่าวจะไม่กระทบต่อการตัดสินใจของผู้ใช้งบการเงิน ซึ่งเป็นไปตามกรอบแนวคิดสำหรับการรายงานทางการเงิน

และหลักการบัญชีที่รับรองโดยทั่วไป อย่างไรก็ตาม หลักเกณฑ์ทางภาษีไม่เคยมีการพิจารณาถึงระดับความมีสาระสำคัญแต่อย่างใด

(2) แนวปฏิบัติของกรมสรรพากรไม่สะท้อนความเป็นจริงของการมีอยู่ของทรัพย์สิน จากการตอบข้อหารือที่ได้กล่าวข้างต้น กรมสรรพากรได้ให้แนวปฏิบัติเพิ่มเติมสำหรับกรณีสินทรัพย์ที่ได้มาใหม่ ซึ่งอาจมีมูลค่าน้อยกว่าเกณฑ์การบันทึกสินทรัพย์ตามนโยบายการบันทึกบัญชีของกิจการ โดยให้บันทึกเป็นบัญชีทรัพย์สินกลุ่มเดียวกันในบัญชีเดียวกันได้ และในการหักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาในรอบระยะเวลาบัญชีปีแรกที่ทรัพย์สินนั้นมา ให้คำนวณหักตามส่วนเฉลี่ยแห่งระยะเวลาที่ได้ทรัพย์สินนั้นมา (ที่ละรายการ) ส่วนในปีต่อ ๆ ไป กิจการสามารถคิดค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาจากยอดรวมทรัพย์สินกลุ่มนั้นได้เต็มปี และถ้าหากทรัพย์สินรายการใดเสื่อมสภาพหรือสูญหาย กิจการก็สามารถตัดหรือจำหน่ายเฉพาะรายการนั้นออกจากบัญชีทรัพย์สิน (เพื่อถือเป็นรายจ่าย) ตามยอดคงเหลือในบัญชีได้ แนวปฏิบัตินี้อาจถือปฏิบัติได้ยากและไม่สะท้อนความเป็นจริงของทรัพย์สิน หากสินทรัพย์เหล่านั้นมีมูลค่าน้อยมากและบริษัทไม่ได้มีนโยบายในการติดตามการใช้งาน ทำให้ไม่สามารถทราบได้ถึงการสูญหายหรือเสื่อมสภาพ โดยการคำนวณค่าสึกหรอหรือค่าเสื่อมราคาของสินทรัพย์ที่นำมาใช้ในการคำนวณภาษีเงินได้นิติบุคคลนั้น ก็อาจจะไม่ได้สะท้อนความเป็นจริงของการมีอยู่ของสินทรัพย์เหล่านั้น

(3) ต้นทุนในการปรับปรุงรายการในการคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีตามเงื่อนไขการคำนวณกำไรสุทธิตามมาตรา 65 ตรี (รายจ่ายต้องห้าม) เกี่ยวกับรายจ่ายอันมีลักษณะเป็นการลงทุน อาจจะสูงเกินกว่าประโยชน์ที่จะได้รับจากการปฏิบัติให้ถูกต้องตามประมวลรัษฎากร เนื่องจากกิจการจำเป็นต้องปรับปรุงค่าสึกหรอหรือค่าเสื่อมราคาของสินทรัพย์ที่มีมูลค่าน้อยทุกครั้งในการคำนวณภาษีเงินได้นิติบุคคล หากไม่ได้ปฏิบัติตามหลักเกณฑ์หรือเงื่อนไขที่กำหนดไว้ ก็จะถือเป็นรายจ่ายต้องห้ามและอาจถูกประเมินภาษีจากการยื่นแบบแสดงรายการไม่ถูกต้อง กรณีนี้จึงเป็นการสร้างภาระเกินจำเป็นแก่ผู้ประกอบการเพียงเพื่อต้องปฏิบัติให้ถูกต้องตามประมวลรัษฎากร โดยรายการปรับปรุงดังกล่าวอาจจะไม่ได้กระทบจำนวนภาษีที่เป็นสาระสำคัญ เป็นผลให้บางกิจการอาจเลือกที่จะไม่ปรับปรุงรายการดังกล่าว และยอมรับความเสี่ยงในการสุ่มตรวจโดยกรมสรรพากรแทน นอกจากนี้ ยังสร้างความไม่สอดคล้องกับหลักการภาษีที่ดีในเรื่อง ความยืดหยุ่นและหลักการบริหารที่ดีอีกด้วย

จากการศึกษาหลักเกณฑ์การคำนวณและตัดจำหน่ายค่าเสื่อมราคาของสินทรัพย์ที่มีมูลค่าน้อยของประเทศมาเลเซียและสิงคโปร์ พบว่า กฎหมายของต่างประเทศมีการกำหนดหลักเกณฑ์อย่างชัดเจนและช่วยอำนวยความสะดวกและเป็นทางเลือกให้แก่ผู้ประกอบการในการคำนวณและตัดจำหน่ายค่าเสื่อมราคาเป็นค่าใช้จ่ายทางภาษี ผู้เขียนจึงเสนอแนวทางในการนำหลักเกณฑ์ของต่างประเทศมาปรับใช้ในประเทศไทยในประเด็นดังต่อไปนี้

(1) การกำหนดค่านิยมและหลักเกณฑ์มูลค่าสินทรัพย์ที่มีมูลค่าน้อย รวมทั้งเพดานมูลค่ารวมสูงสุดที่สามารถใช้สิทธิได้ โดยปรับปรุงหลักเกณฑ์ในประมวลรัษฎากร ในส่วนของพระราชกฤษฎีกา ออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วย หักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาของทรัพย์สิน (ฉบับที่ 145) พ.ศ. 2527 ซึ่งอาจจะเพิ่มหลักเกณฑ์ผ่อนปรนสำหรับสินทรัพย์ที่บริษัทได้มาและมีอายุการใช้งานมากกว่า 1 รอบบัญชี โดยกำหนดให้สามารถคำนวณค่าเสื่อมราคาและตัดจำหน่ายเป็นค่าใช้จ่ายทางภาษีได้ 100% ในปีที่มีการซื้อหรือได้มา กล่าวคือ เพิ่มการกำหนดอัตราร้อยละสูงสุดของการหักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาของสินทรัพย์ที่มีมูลค่าน้อยในอัตราร้อยละ 100 โดยระบุประเภทของสินทรัพย์มูลค่าน้อยนั้นว่าจะต้องเป็นสินทรัพย์ประเภท เครื่องมือ เครื่องจักร หรือเครื่องตกแต่งเท่านั้น และกำหนดราคาของสินทรัพย์ต่อชิ้นของสินทรัพย์ที่มีมูลค่าน้อยให้มีต้นทุนไม่เกินกว่าที่เหมาะสม รวมทั้งการกำหนดเพดานมูลค่ารวมในการใช้สิทธิในการคิดค่าเสื่อมราคาและตัดจำหน่ายของสินทรัพย์ที่มีมูลค่าน้อยในจำนวนที่พอเหมาะและสมควร เพื่อไม่เป็นการเปิดโอกาสให้บริษัทหรือผู้ประกอบการบางรายใช้รายการดังกล่าวเป็นช่องทางในการหลบเลี่ยงภาษี คือ ตัดจำหน่ายค่าใช้จ่ายบางประเภทเป็นค่าใช้จ่ายทางภาษีทั้งที่ไม่เข้าเงื่อนไขการตัดจำหน่าย

(2) การกำหนดแนวทางในกรณีที่บริษัทมีสินทรัพย์ที่มีมูลค่าน้อยเกินกว่าจำนวนเพดานมูลค่ารวมสูงสุดที่สามารถใช้สิทธิได้ กรณีที่บริษัทมีสินทรัพย์ที่มีมูลค่าน้อยเกินกว่าจำนวนเพดานมูลค่ารวมที่จะใช้สิทธิคำนวณค่าเสื่อมราคาและตัดจำหน่าย ควรมีการระบุแนวทางที่ชัดเจน ว่าบริษัทยังสามารถใช้สิทธิการคำนวณค่าเสื่อมราคาตามวิธีอัตราปกติของสินทรัพย์นั้นได้ตามปกติเพื่อคำนวณเป็นค่าใช้จ่ายทางภาษีได้ และเมื่อสินทรัพย์นั้นเลือกใช้วิธีการคำนวณค่าเสื่อมราคาตามปกติแล้ว จะต้องใช้วิธีนั้นอย่างสม่ำเสมอจนกว่าสินทรัพย์นั้นจะถูกคำนวณค่าเสื่อมราคาจนหมดทั้งจำนวน วิธีนี้จะเป็นการลดภาระให้แก่ผู้ประกอบการในการปรับปรุงรายการในการคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีให้เหลือเฉพาะรายการสินทรัพย์มูลค่าน้อยที่เกินกว่าเพดานที่กำหนดไว้เท่านั้น ซึ่งอาจจะมีจำนวนลดลงจากรายการทั้งหมด หากเปรียบเทียบกับรายการก่อนที่จะมีการปรับปรุงเกณฑ์

(3) การกำหนดสิทธิพิเศษสำหรับกิจการขนาดกลางและขนาดเล็ก (SMEs) ในการใช้สิทธิการคำนวณและตัดจำหน่ายค่าเสื่อมราคาของสินทรัพย์ที่มีมูลค่าน้อยโดยไม่มีเพดานจำกัดจำนวน โดยกำหนดให้ บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีสินทรัพย์ถาวรไม่รวมที่ดินไม่เกิน 200 ล้านบาท และจ้างแรงงานไม่เกิน 200 คน สามารถใช้สิทธิพิเศษในการคำนวณและตัดจำหน่ายค่าเสื่อมราคาของสินทรัพย์ที่มีมูลค่าน้อยโดยไม่มีเพดานจำกัด เนื่องจากเคยมีการใช้ลักษณะ SMEs นี้ในการกำหนดหลักเกณฑ์ในเรื่องการคำนวณค่าเสื่อมราคามาแล้วในอดีต และจะช่วยทำให้ผู้ประกอบการไม่เกิดความสับสน ในการพิจารณาว่าบริษัทของตนเองเข้าเงื่อนไขในการใช้หรือไม่ เพราะอาจมีข้อมูลจากการใช้สิทธิประโยชน์อย่างอื่นในอดีตเป็นหลักฐานสนับสนุนได้

(4) การกำหนดลักษณะธุรกิจที่ไม่สามารถใช้สิทธิการคำนวณค่าเสื่อมราคาของสินทรัพย์ที่มีมูลค่าน้อยได้ ได้แก่ ธุรกิจกองทุน (business trust) หรือนิติบุคคลเฉพาะกิจ (Special Purpose Vehicle) ที่จัดตั้งขึ้นเพื่อเป็นตัวกลางในการระดมทุนโดยการออกหลักทรัพย์ที่มีกองทรัพย์สินหนุนหลัง เนื่องจากธุรกิจทั้ง 2 ประเภท เจ้าของทรัพย์สินหรือผู้ลงทุนมักมุ่งผลประโยชน์จากการลงทุนในรูปดอกเบี้ยหรือเงินปันผล ไม่ใช่กำไรจากผลประกอบการของกิจการอย่างแท้จริง

(5) การจัดบันทึกรายการ โดยต้องจัดบันทึกรายการสินทรัพย์ที่ใช้สิทธิประโยชน์ทางภาษีในการตัดจำหน่ายและคำนวณค่าเสื่อมราคาของสินทรัพย์ที่มีมูลค่าน้อยแยกต่างหากจากบัญชีสินทรัพย์ทั่วไป เพื่อใช้เป็นเอกสารหลักฐานประกอบการยื่นภาษี และเพื่อให้ง่ายในการตรวจสอบทั้งผู้เสียภาษีและกรมสรรพากร นอกจากนี้ยังช่วยป้องกันการนำรายการสินทรัพย์ที่ไม่เข้าเงื่อนไขมาใช้สิทธิประโยชน์ด้วย

5.2 ข้อเสนอแนะ

จากบทสรุปข้างต้น ผู้เขียนได้เสนอแนวทางในการนำหลักเกณฑ์ในการคำนวณและตัดจำหน่ายค่าเสื่อมราคาของสินทรัพย์ที่มีมูลค่าน้อยในต่างประเทศมาปรับใช้ในประเทศไทย ทั้งนี้ ยังมีประเด็นที่อาจจะต้องมีการศึกษาเพิ่มเติม เพื่อให้การปรับใช้แนวทางดังกล่าวมีประสิทธิภาพและประสิทธิผลมากยิ่งขึ้น ได้แก่ ประเด็นการกำหนดราคาของสินทรัพย์ต่อชิ้นของสินทรัพย์ที่มีมูลค่าน้อย และการกำหนดเพดานสูงสุดในการใช้สิทธิ เนื่องจากแนวทางในต่างประเทศมีการกำหนดมูลค่าของสินทรัพย์ที่มีมูลค่าน้อยต่อชิ้นและเพดานรวมสูงสุดด้วยจำนวนมูลค่าที่ค่อนข้างสูงหากเปรียบเทียบเป็นหน่วยเงินบาทของประเทศไทย ดังนั้น เพื่อให้การกำหนดมูลค่าของสินทรัพย์ที่มีมูลค่าน้อยเหมาะสมกับประเทศไทย การศึกษาในส่วนนี้จึงควรมีการพิจารณาบริบทของการประกอบกิจการในประเทศไทย หรือเปิดฟังความคิดเห็นจากผู้มีส่วนได้เสียอย่างรอบด้าน เพื่อให้บังคับใช้กฎหมายได้จริงในทางปฏิบัติและเกิดประโยชน์สูงสุดกับทั้งผู้ประกอบการ ซึ่งเป็นผู้มีหน้าที่เสียภาษี และสรรพากร

นอกจากนี้ ผู้เขียนมีข้อเสนอในการพิจารณาเรื่อง การจำกัดการให้สิทธิประโยชน์ในการคำนวณและตัดจำหน่ายค่าเสื่อมราคาของสินทรัพย์ที่มีมูลค่าน้อยในบางลักษณะธุรกิจเพิ่มเติมจากที่ประเทศมาเลเซียกำหนด เนื่องจากอาจมีธุรกิจบางประเภทนอกเหนือจากธุรกิจกองทุน (business trust) หรือนิติบุคคลเฉพาะกิจ (Special Purpose Vehicle) ที่มุ่งเน้นผลประโยชน์จากการลงทุนเป็นรูปแบบของดอกเบี้ยหรือผลตอบแทนอื่น ที่ไม่ใช่กำไรจากการประกอบกิจการโดยใช้ประโยชน์จากทรัพย์สินเหล่านั้นในการดำเนินงาน ซึ่งจุดมุ่งหมายหลักของการให้สิทธิในการคำนวณและตัดจำหน่ายค่าเสื่อมราคาแก่สินทรัพย์ที่มีมูลค่าน้อยนั้น คือเพื่อให้กิจการใช้สินทรัพย์นั้นในการประกอบกิจการ

จริง ๆ และบรรเทาภาระในการปรับปรุงรายการในการคำนวณภาษีเงินได้นิติบุคคล ดังนั้น การให้สิทธิดังกล่าวจึงควรเป็นการให้ในลักษณะที่เฉพาะเจาะจง ไม่ใช่ให้เป็นการทั่วไป

สุดท้าย ผู้เขียนมีข้อเสนอแนะในการออกกฎหมายเพื่อแก้ไขปัญหา โดยกรมสรรพากรอาจออกแนวทางหรือตัวอย่างการคำนวณในลักษณะที่คล้ายคลึงกับ Public Ruling ของประเทศมาเลเซีย ที่แสดงตัวอย่างการคำนวณในหลากหลายลักษณะหรือหลายกรณี เพื่อสร้างความกระจ่างให้กับผู้ที่ต้องใช้กฎหมายให้เข้าใจได้อย่างชัดเจนมากขึ้น และสามารถใช้อ้างอิงได้อย่างมีประสิทธิภาพมากขึ้น เนื่องจากหากเป็นการแก้ไขเฉพาะตัวบทกฎหมาย อาจทำให้ผู้ใช้กฎหมายยังไม่สามารถเข้าใจในรายละเอียดของการนำไปใช้ได้อย่างชัดเจน ดังนั้น การมีตัวอย่างประกอบเพื่ออธิบายจะสามารถทำให้ผู้ใช้กฎหมายสามารถเข้าใจได้มากยิ่งขึ้น

บรรณานุกรม

หนังสือ

ศาสตราจารย์ ดร.สุเมธ ศิริคุณโชติ และ คณะ. ภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร 2562. พิมพ์ครั้งที่ 1. กรุงเทพฯ: หจก. เรือนแก้วการพิมพ์, 2562.

บทความในวารสาร

ดร.ภาพร เอกอรรถพร. “นิติบุคคลเฉพาะกิจ.” วารสารวิชาชีพบัญชี 9, 24 (2556): 8-10.

งานวิจัย

หัตถศักดิ์ ฌ ป้อมเพ็ชร และ คณะผู้วิจัย. “การศึกษาผลกระทบของนโยบายและกฎหมายของประเทศไทยในภูมิภาคอาเซียนที่มีต่อ SMEs ไทย.” กรุงเทพฯ: สำนักงานส่งเสริมวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อม (สสว.), 2555.

Khadijah Isa, Raihana Mohdali and Salwa Hana Yussof. “An analysis of the gap between accounting depreciation and tax capital allowance in Malaysia.” International Conference on Accounting Studies 2014, Malaysia, 2014.

สื่ออิเล็กทรอนิกส์

กรมสรรพากร. “อัตราภาษีและการคำนวณภาษี.” [ออนไลน์]. เข้าถึงได้จาก:

<https://www.rd.go.th/publish/841.0.html>. สืบค้น 10 มีนาคม 2563.

กรมสรรพากร. “ลักษณะของ SMEs.” [ออนไลน์]. เข้าถึงได้จาก:

<https://www.rd.go.th/publish/38056.0.html>. สืบค้น 13 เมษายน 2563.

เคพีเอ็มจี ประเทศไทย. “มาตรการภาษีของมาเลเซีย ปี 2563.” [ออนไลน์]. เข้าถึงได้จาก:

<https://home.kpmg/th/en/home/insights/2019/11/thailand-tax-updates-27november2019.html>. สืบค้น 10 เมษายน 2563.

Deloitte Malaysia. “Tax Espresso February 2015.” [Online]. Available:

<https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/my/Documents/tax/my-tax-espresso-feb2015-v2.pdf>. Retrieved April 12, 2020.

- EY Global. "Worldwide Capital and Fixed Assets Guide 2019." [Online]. Available: https://www.ey.com/en_gl/tax-guides/worldwide-capital-and-fixed-assets-guide-2019 Retrieved April 6, 2020.
- Inland Revenue Board of Malaysia. "Types and rate of Capital Allowance." [Online]. Available: http://www.hasil.gov.my/bt_goindex.php?bt_kump=5&bt_skum=1&bt_posi=2&bt_unit=5000&bt_sequ=12&bt_lgv=2. Retrieved April 6, 2020.
- Inland Revenue Authority of Singapore. "Prescribed automation equipment list for expenditure incurred on/after 15 Dec 2010." [Online]. Available: [https://www.iras.gov.sg/IRASHome/uploadedFiles/IRASHome/Businesses/Prescribed%20Automation%20List%20\(Merged\).pdf](https://www.iras.gov.sg/IRASHome/uploadedFiles/IRASHome/Businesses/Prescribed%20Automation%20List%20(Merged).pdf). Retrieved April 10, 2020.
- Inland Revenue Authority of Singapore. "Examples of Write-Off Over Three Years." [Online]. Available: <https://www.iras.gov.sg/irashome/Businesses/Companies/Working-out-Corporate-Income-Taxes/Claiming-Allowances/Capital-Allowances/Calculating-Capital-Allowances/#title4>. Retrieved April 11, 2020.
- Inland Revenue Authority of Singapore. "Illustration: 100% Write-off of Low-Value Assets in One Year." [Online]. Available: <https://www.iras.gov.sg/irashome/Businesses/Companies/Working-out-Corporate-Income-Taxes/Claiming-Allowances/Capital-Allowances/Calculating-Capital-Allowances/#title1>. Retrieved April 11, 2020.
- Inland Revenue Authority of Singapore. "IRAS e-Tax Guide Machinery and plant: Section 19/19A of the Income Tax Act." [Online]. Available: <https://www.iras.gov.sg/IRASHome/uploadedFiles/IRASHome/Businesses/Eguide%20on%20Machinery%20and%20Plant.pdf>. Retrieved April 13, 2020.

กฎหมายที่เกี่ยวข้อง

ข้อหารือของกรมสรรพากรที่ กค 0810/542 ลงวันที่ 14 มกราคม 2518

คำสั่งกรมสรรพากรที่ ป. 3/2527 เรื่อง การหักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาของทรัพย์สิน

ประกาศสภาวิชาชีพบัญชี ที่ 64/2558 เรื่อง กรอบแนวคิดสำหรับการรายงานทางการเงิน (ปรับปรุง 2558)

ประมวลรัษฎากร

พระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยหักค่าสึกหรอ และค่าเสื่อมราคาของทรัพย์สิน (ฉบับที่ 145) พ.ศ. 2527

Inland Revenue Board of Malaysia, Public Ruling No.10/2014: Special Allowances for Small Value Assets

Law of Malaysia, Act 53 Income Tax Act 1967 as at 1 January 2019

The Statutes of The Republic of Singapore, Income Tax Act (Chapter 134)

ภาคผนวก

พระราชกฤษฎีกา
ออกตามความในประมวลรัษฎากร
ว่าด้วยหักค่าสึกหรอ และค่าเสื่อมราคาของทรัพย์สิน (ฉบับที่ 145)
พ.ศ. 2527

ภูมิพลอดุลยเดช ป.ร.
ให้ไว้ ณ วันที่ 15 มกราคม พ.ศ. 2527
เป็นปีที่ 39 ในรัชกาลปัจจุบัน

พระบาทสมเด็จพระปรมินทรมหาภูมิพลอดุลยเดช มีพระบรมราชโองการโปรดเกล้าฯ ให้ประกาศว่า

โดยที่เป็นการสมควรกำหนดหลักเกณฑ์ วิธีการ เงื่อนไข และอัตราการหักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาของทรัพย์สิน

อาศัยอำนาจตามความในมาตรา 159 ของรัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทยและมาตรา 65 ทวิ (2) แห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งแก้ไขเพิ่มเติมโดยพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 25) พ.ศ. 2525 จึงทรงพระกรุณาโปรดเกล้าฯ ให้ตราพระราชกฤษฎีกาขึ้นไว้ ดังต่อไปนี้

มาตรา 1 พระราชกฤษฎีกานี้เรียกว่า “พระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการกำหนดหลักเกณฑ์ วิธีการ เงื่อนไข และอัตราการหักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาของทรัพย์สิน (ฉบับที่ 145) พ.ศ. 2527”

มาตรา 2 พระราชกฤษฎีกานี้ให้ใช้บังคับตั้งแต่วันถัดจากวันประกาศในราชกิจจานุเบกษาเป็นต้นไป เว้นแต่ มาตรา 3 มาตรา 4 มาตรา 5 มาตรา 6 มาตรา 7 ให้ใช้บังคับในการคำนวณภาษีเงินได้ของบริษัทและห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลซึ่งรอบระยะเวลาบัญชีเริ่มในหรือหลังวันที่ 1 มกราคม พ.ศ. 2527 เป็นต้นไป

มาตรา 3 ในการหักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาของทรัพย์สิน เพื่อประโยชน์ในการคำนวณกำไรสุทธิหรือขาดทุนสุทธิ เมื่อบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลได้เลือกใช้วิธีการทางบัญชีที่รับรองทั่วไป และอัตราที่จะหักอย่างไรก็ดี แล้วให้ใช้วิธีการทางบัญชีที่รับรองทั่วไป และอัตราที่จะหักอย่างไรก็ดี แล้วให้ใช้วิธีการทางบัญชีและอัตราที่แน่นอนตลอดไป เว้นแต่ จะได้รับอนุมัติให้เปลี่ยนแปลงจากอธิบดีกรมสรรพากร หรือผู้ที่ได้รับมอบหมายและให้ถือปฏิบัติตั้งแต่นับรอบระยะเวลาบัญชีที่ได้รับอนุมัตินั้น

มาตรา 4 การหักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาของทรัพย์สินให้คำนวณหักตามระยะเวลาที่ได้ทรัพย์สินนั้นมาในแต่ละรอบระยะเวลาบัญชีในกรณีในรอบระยะเวลาใดไม่เต็มสิบสองเดือนให้เฉลี่ยตามส่วนสำหรับรอบระยะเวลาบัญชีนั้น ทั้งนี้ ไม่เกินอัตราร้อยละของมูลค่าต้นทุนตามประเภทของทรัพย์สิน ดังต่อไปนี้

- | | |
|--|------------|
| (1) อาคาร | |
| อาคารถาวร | ร้อยละ 5 |
| อาคารชั่วคราว | ร้อยละ 100 |
| (2) ต้นทุนเพื่อการได้มาซึ่งแหล่งทรัพยากรธรรมชาติที่สูญสิ้นไป | ร้อยละ 5 |
| (3) ต้นทุนเพื่อการได้มาซึ่งสิทธิการเช่า | |
| กรณีไม่มีหนังสือสัญญาเช่า หรือมีหนังสือสัญญาเช่าที่มีข้อกำหนดให้ต่ออายุการเช่าได้ โดยเงื่อนไขในการต่ออายุนั้นเปิดโอกาสให้ต่ออายุการเช่ากันได้ต่อไป | ร้อยละ 10 |
| กรณีมีหนังสือสัญญาเช่าที่ไม่มีข้อกำหนดให้ต่ออายุการเช่าได้หรือมีข้อกำหนดให้ต่ออายุการเช่าได้เพียงระยะเวลาอันจำกัดแน่นอน | ร้อยละ 100 |
| (4) ต้นทุนเพื่อการได้มาซึ่งสิทธิในกรรมวิธีสูตร กุ๊ตวิล เครื่องหมายการค้า สิทธิประกองกิจการตามใบอนุญาต สิทธิบัตร ลิขสิทธิ์หรือสิทธิอย่างอื่น | |
| กรณีไม่จำกัดอายุการใช้ | ร้อยละ 10 |
| กรณีจำกัดอายุการใช้ | ร้อยละ 100 |
| (5) ทรัพย์สินอย่างอื่น ซึ่งโดยสภาพของทรัพย์สินนั้นสึกหรอหรือเสื่อมราคาได้นอกจากที่ดินและสินค้า | ร้อยละ 20 |

กรณีบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลหักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาโดยใช้วิธีการทางบัญชีที่รับรองทั่วไป ซึ่งมีอัตรา การหักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาไม่เท่ากันในแต่ละปีระหว่างอายุการใช้ทรัพย์สิน บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลนั้นจะหักค่า สึกหรอและค่าเสื่อมราคาตามวิธีนั้นในบางปีเกินอัตราที่กำหนดข้างต้นก็ได้ แต่จำนวนปีอายุการใช้ของทรัพย์สินเพื่อการหักค่า สึกหรอและค่าเสื่อมราคาต้องไม่น้อยกว่า 100 หารด้วยจำนวนร้อยละที่กำหนดข้างต้น (ดูคำสั่งกรมสรรพากรที่ ป.3/2527)

“การหักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาของทรัพย์สินอย่างอื่นตามความในวรรคหนึ่ง (5) ซึ่งมีชื่อย่อโดยสารที่มีที่หนึ่ง ไม่นเกินสิบคนหรือรถยนต์หนึ่ง บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลจะใช้วิธีการทางบัญชีที่รับรองทั่วไป ซึ่งมีอัตราการหักค่าสึกหรอและ ค่าเสื่อมราคาในปีแรกเป็นสองเท่าของอัตราที่กำหนดตามวรรคหนึ่ง และสำหรับปีถัดไปให้หักตามอัตราสองเท่าดังกล่าวโดยคำนวณ จากมูลค่าต้นทอนส่วนที่เหลือในแต่ละรอบระยะเวลาบัญชีก็ได้ แต่จำนวนปีอายุการใช้ของทรัพย์สินเพื่อการหักค่าสึกหรอและค่าเสื่อม ราคาต้อง ไม่น้อยกว่า 100 หารด้วยจำนวนร้อยละที่กำหนดตามวรรคหนึ่ง ทั้งนี้ ในรอบระยะเวลาบัญชีสุดท้ายของอายุการใช้ของ ทรัพย์สินดังกล่าว บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลจะหักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาโดยรวมจำนวนมูลค่าต้นทอนส่วนที่เหลืออยู่ ทั้งหมดด้วยก็ได้” (แก้ไขเพิ่มเติมโดยพระราชกฤษฎีกา (ฉบับที่ 359) พ.ศ. 2542 ใช้บังคับ 23 ตุลาคม 2542 เป็นต้นไป โดยมีให้ใช้บังคับสำหรับ ทรัพย์สินที่ได้มาก่อนวันที่พระราชกฤษฎีกานี้มีผลใช้บังคับ)

“มาตรา 4 ทวิ การหักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาของทรัพย์สินประเภทเครื่องจักรและอุปกรณ์ของเครื่องจักรที่ใช้ สำหรับการวิจัยและพัฒนาเทคโนโลยี ให้หักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาเบื้องต้นในวันที่ได้ทรัพย์สินนั้นมาในอัตราร้อยละ 40 ของ มูลค่าต้นทอน สำหรับมูลค่าต้นทอนที่เหลือให้หักตามเงื่อนไขและอัตราที่กำหนดไว้ในมาตรา 4 ทรัพย์สินตามวรรคหนึ่ง จะต้องม ีลักษณะและเป็นไปตามหลักเกณฑ์ ดังต่อไปนี้

(1) ต้องไม่เป็นเครื่องจักรและอุปกรณ์ของเครื่องจักรที่ใช้ผลิตสินค้าหรือให้บริการ เว้นแต่เครื่องจักรและอุปกรณ์ ของเครื่องจักรดังกล่าวได้ใช้เพื่อการอย่างหนึ่งอย่างใด ดังต่อไปนี้

(ก) การวิจัยอุตสาหกรรมขั้นพื้นฐาน ซึ่งหมายถึง การวิจัยตามแบบแผนหรือการค้นคว้าอย่างจริงจัง โดยมีมุ่ง หมายที่จะค้นพบความรู้ใหม่อันอาจเป็นประโยชน์แก่การพัฒนาผลิตภัณฑ์ กระบวนการ หรือการบริการขึ้นใหม่ หรือโดยมุ่งหมายที่ จะนำความก้าวหน้าอย่างเห็นได้ชัดมาสู่ผลิตภัณฑ์ กระบวนการ หรือการบริการที่มีอยู่เดิม

(ข) การวิจัยเชิงประยุกต์ ซึ่งหมายถึง การเปลี่ยนผลการวิจัยอุตสาหกรรมขั้นพื้นฐานมาใช้เป็นแผนงาน แบบ พิมพ์เขียว หรือแบบ ในการทำขึ้นมาใหม่เปลี่ยนแปลง หรือปรับปรุงซึ่งผลิตภัณฑ์ กระบวนการ หรือการบริการ ทั้งนี้ ไม่ว่าจะเพื่อ ขายหรือใช้เอง และให้หมายความรวมถึงการประดิษฐ์ต้นแบบที่ไม่สามารถใช้ในเชิงพาณิชย์แนวคิดในการจัดทำและออกแบบ ผลิตภัณฑ์ กระบวนการ หรือการบริการหรือทางเลือกอื่นการสัทธิเบื้องต้นหรือ โครงการนำร่องที่ไม่สามารถดัดแปลงหรือนำไปใช้ เพื่อประโยชน์ในการอุตสาหกรรมหรือการพาณิชย์ แต่ไม่หมายความถึงการเปลี่ยนแปลงตามปกติหรือตามระยะเวลาของผลิตภัณฑ์ ระบบการผลิต กระบวนการผลิต การบริการ หรือกิจการอื่นที่ดำเนินงานอยู่ แม้ว่าการเปลี่ยนแปลง ดังกล่าวจะก่อให้เกิดความ ก้าวหน้าก็ตาม

(ค) การทดสอบคุณภาพผลิตภัณฑ์

(ง) การปรับปรุงกรรมวิธีการผลิต เพื่อลดต้นทุนการผลิตหรือเพิ่มผลผลิต ทั้งนี้ ไม่ว่าจะใช้เพื่อการวิจัยและ พัฒนาเทคโนโลยีของตนเองหรือของผู้อื่น

(2) ต้องเป็นเครื่องจักรและอุปกรณ์ของเครื่องจักรที่ไม่เคยผ่านการใช้งานมาก่อน โดยเครื่องจักรและอุปกรณ์ดัง กล่าวต้องสามารถนำไปใช้งานได้ตั้งแต่สองปีขึ้นไป และมีมูลค่าต้นทอนไม่ต่ำกว่า 100,000 บาท (แก้ไขเพิ่มเติมโดยพระราชกฤษฎีกา (ฉบับที่ 319) พ.ศ. 2541 ใช้บังคับ 23 เมษายน 2541 เป็นต้นไป)

“มาตรา 4 ตริ การหักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาของทรัพย์สินประเภทเครื่องบันทึกการเก็บเงิน ให้หักได้ดังต่อไปนี้

(1) ร้อยละ 100 ของมูลค่าต้นทอนตามเงื่อนไขที่กำหนดไว้ในมาตรา 4

(2) หักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาเบื้องต้นในวันที่ได้ทรัพย์สินนั้นมาในอัตราร้อยละ 40 ของมูลค่าต้นทอน สำหรับ มูลค่าต้นทอนส่วนที่เหลือให้หักตามเงื่อนไขและอัตราที่กำหนดไว้ในมาตรา 4 ทรัพย์สินตามวรรคหนึ่ง จะต้องม ีลักษณะและเป็น ไป ตามหลักเกณฑ์ดังต่อไปนี้

(1) ต้องเป็นทรัพย์สินของผู้ประกอบการจดทะเบียนที่เสียภาษีมูลค่าเพิ่ม โดยคำนวณตามมาตรา 82/3 แห่ง ประมวลรัษฎากร ซึ่งประกอบกิจการค้าปลีกหรือประกอบกิจการอย่างอื่นซึ่งมีการค้าปลีกที่อธิบดีกรมสรรพากรอนุมัติให้ใช้เครื่อง บันทึกรการเก็บเงินในการออกไปกำกับภาษีอย่างย่อ ทั้งนี้ ตามมาตรา 86/6 หรือมาตรา 86/7 แห่งประมวลรัษฎากร แล้วแต่กรณี

(2) ต้องเป็นเครื่องบันทึกการเก็บเงินที่มีลักษณะตามที่อธิบดีกรมสรรพากรประกาศกำหนด แต่ไม่รวมถึงส่วน ระบบควบคุมกลางของเครื่องคอมพิวเตอร์ (ดูประกาศอธิบดีฯ เกี่ยวกับภาษีเงินได้ (ฉบับที่ 51))

(3) ต้องแจ้งการใช้เครื่องบันทึกการเก็บเงินในการออกไปกำกับภาษีอย่างย่อต่ออธิบดีกรมสรรพากรตามแบบที่ อธิบดีกรมสรรพากรกำหนด ภายในเวลาสามสิบวันนับแต่วันที่ได้รับอนุมัติให้ใช้เครื่องบันทึกการเก็บเงิน” (แก้ไขเพิ่มเติมโดยพระราชกฤษฎีกา (ฉบับที่ 264) พ.ศ. 2536 ใช้บังคับ 28 สิงหาคม 2536 เป็นต้นไป)

“มาตรา 4 จัตวา การหักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาของทรัพย์สินประเภทคอมพิวเตอร์ที่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วน นิติบุคคลซื้อ ได้รับโอนกรรมสิทธิ์ หรือได้มาซึ่งสิทธิการใช้ แล้วแต่กรณี เพื่อมิ ไว้ในประกอบการกิจการของตนเอง ทั้งนี้ เฉพาะ ทรัพย์สินที่ได้มาและอยู่ในสภาพพร้อมที่จะใช้ ได้ตามประสงค์ตั้งแต่วันที่พระราชกฤษฎีกานี้มีผลใช้บังคับ ให้หักได้ดังต่อไปนี้

(1) ภายในสามรอบระยะเวลาบัญชีนับแต่วันที่ได้ทรัพย์สินนั้นมา ในกรณีที่รอบระยะเวลาบัญชีใดไม่เต็มสิบสอง เดือน ให้เฉลี่ยตามส่วนสำหรับรอบระยะเวลาบัญชีนั้น โดยจะเลือกใช้วิธีการทางบัญชีที่รับรองทั่วไปวิธีใดก็ได้

(2) กรณีบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีสินทรัพย์ถาวรซึ่งไม่รวมที่ดิน ไม่นเกินสองร้อยล้านบาทและมีการจ้าง แรงงาน ไม่นเกินสองร้อยคน ให้หักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาเบื้องต้นในวันที่ได้ทรัพย์สินนั้นมาในอัตราร้อยละสี่สิบของมูลค่า ต้นทอน สำหรับมูลค่าต้นทอนส่วนที่เหลือให้หักตามเงื่อนไขและอัตราที่กำหนดไว้ใน (1)

ทรัพย์สินประเภทคอมพิวเตอร์ตามวรรคหนึ่งหมายความว่า เครื่องอิเล็กทรอนิกส์แบบอัตโนมัติ ทำหน้าที่เสมือน

สมองกลใช้สำหรับแก้ปัญหาต่างๆ ทั้งที่ง่ายและซับซ้อน โดยวิธีทางคณิตศาสตร์ตลอดจนอุปกรณ์ของคอมพิวเตอร์อื่นได้แก่ เครื่องมือ เครื่องใช้ เครื่องช่วยหรือเครื่องประกอบกับคอมพิวเตอร์ รวมทั้งโปรแกรมคอมพิวเตอร์ เพื่อให้คอมพิวเตอร์ใช้งานได้ตามวัตถุประสงค์
(แก้ไขเพิ่มเติมโดยพระราชกฤษฎีกา (ฉบับที่473) พ.ศ. 2551 ใช้บังคับ 7 สิงหาคม 2551 เป็นต้นไป)

มาตรา 4 เบญจ การหักค่าสิทธิหรือและค่าเสื่อมราคาของทรัพย์สินประเภทอาคารโรงงานที่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีสินทรัพย์ถาวรซึ่งไม่รวมที่ดิน ไม่เกินสองร้อยล้านบาทและมีการจ้างแรงงาน ไม่เกินสองร้อยคน หรือตามหลักเกณฑ์ที่อธิบดีประกาศกำหนดขึ้นภายหลังจากพระราชกฤษฎีกานี้ใช้บังคับแล้วเป็นเวลาสามปี ชื่อหรือได้รับโอนกรรมสิทธิ์เพื่อมิไว้ใน การประกอบกิจการของตนเอง ให้หักค่าสิทธิหรือและค่าเสื่อมราคาเบื้องต้นในวันที่ได้ทรัพย์สินนั้นมาในอัตราร้อยละ 25 ของมูลค่า ต้นทุน สำหรับมูลค่าต้นทุนส่วนที่เหลือให้หักตามเงื่อนไขและอัตราที่กำหนดไว้ในมาตรา 4

มาตรา 4 จ การหักค่าสิทธิหรือและค่าเสื่อมราคาของทรัพย์สินประเภทเครื่องจักรและอุปกรณ์ของเครื่องจักรที่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีสินทรัพย์ถาวรซึ่งไม่รวมที่ดิน ไม่เกิน สองร้อยล้านบาท และมีการจ้างแรงงาน ไม่เกินสองร้อยคน หรือตามหลักเกณฑ์ที่อธิบดีประกาศกำหนดขึ้นภายหลังจากพระราชกฤษฎีกานี้ใช้บังคับแล้วเป็นเวลาสามปี ชื่อหรือได้รับโอนกรรมสิทธิ์เพื่อมิไว้ใน การประกอบกิจการของตนเอง ให้หักค่าสิทธิหรือและค่าเสื่อมราคาเบื้องต้นในวันที่ได้ทรัพย์สินนั้นมาในอัตราร้อยละ 40 ของมูลค่าต้นทุน สำหรับมูลค่าต้นทุนส่วนที่เหลือให้หักตามเงื่อนไขและอัตราที่กำหนดไว้ในมาตรา 4”
(แก้ไขเพิ่มเติมโดยพระราชกฤษฎีกา (ฉบับที่ 395) พ.ศ. 2545 ใช้บังคับ 31 มกราคม 2545 เป็นต้นไป โดยมีให้ใช้บังคับสำหรับทรัพย์สินที่ได้มาก่อนวันที่พระราชกฤษฎีกานี้มีผลใช้บังคับ)

“มาตรา 4 สัตต การหักค่าสิทธิหรือและค่าเสื่อมราคาของทรัพย์สินประเภทอาคารถาวรที่บริษัทที่เป็นสำนักงานปฏิบัติการภูมิภาคชื่อหรือได้รับโอนกรรมสิทธิ์เพื่อมิไว้ใน การประกอบกิจการของตนเอง ให้หักค่าสิทธิหรือและค่าเสื่อมราคาเบื้องต้นในวันที่ได้ทรัพย์สินนั้นมาในอัตราร้อยละยี่สิบห้าของมูลค่าต้นทุน สำหรับมูลค่าต้นทุนส่วนที่เหลือให้หักตามเงื่อนไขและอัตราที่กำหนดไว้ใน มาตรา 4 ทั้งนี้ เฉพาะทรัพย์สินที่ได้มาตั้งแต่วันที่ 1 มกราคม 2545 เพื่อประโยชน์แห่งมาตรานี้ให้นำบทนิยามคำว่า “สำนักงานปฏิบัติการภูมิภาค” และ “การให้บริการสนับสนุน” ตามพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการลดอัตรา และยกเว้นรัษฎากร (ฉบับที่ 405) พ.ศ. 2545 มาใช้บังคับ”

(แก้ไขเพิ่มเติมโดยพระราชกฤษฎีกา (ฉบับที่406) พ.ศ. 2545 ใช้บังคับ16 สิงหาคม 2545 เป็นต้นไป)

“มาตรา 4 อัฐ การหักค่าสิทธิหรือและค่าเสื่อมราคาของทรัพย์สินประเภทเครื่องจักรและอุปกรณ์ของเครื่องจักรที่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลชื่อหรือได้รับ โอนกรรมสิทธิ์เพื่อมิไว้ใน การประกอบกิจการของตนเอง ให้หักค่าสิทธิหรือและค่าเสื่อมราคาเบื้องต้นในวันที่ได้ทรัพย์สินนั้นมาในอัตราร้อยละสิบของมูลค่าต้นทุน สำหรับมูลค่าต้นทุนส่วนที่เหลือให้หักตามเงื่อนไขและอัตราที่กำหนดไว้ในมาตรา 4 ทั้งนี้ เฉพาะทรัพย์สินที่ได้มาและอยู่ในสภาพพร้อมที่จะใช้ได้ตามประสงค์ตั้งแต่วันที่พระราชกฤษฎีกานี้มีผลใช้บังคับจนถึงวันที่ 31 ธันวาคม พ.ศ. 2553”

บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่หักค่าสิทธิหรือและค่าเสื่อมราคาของทรัพย์สินตามวรรคหนึ่งจะต้องไม่ใช้สิทธิยกเว้นภาษีเงินได้ตามมาตรา 3(1) แห่งพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการยกเว้นรัษฎากร (ฉบับที่ 460) พ.ศ. 2549

“มาตรา 4 นว การหักค่าสิทธิหรือและค่าเสื่อมราคาของทรัพย์สินประเภททรัพย์สินอื่นตามมาตรา 4(5) ที่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีทรัพย์สินถาวร ซึ่งไม่รวมที่ดิน ไม่เกินสองร้อยล้านบาทและมีการจ้างแรงงาน ไม่เกินสองร้อยคน ชื่อหรือได้รับโอนกรรมสิทธิ์เพื่อมิไว้ใน การประกอบกิจการของตนเอง ให้หักค่าสิทธิหรือและค่าเสื่อมราคาในอัตราร้อยละหนึ่งร้อยของมูลค่าต้นทุนของทรัพย์สินที่ได้มาในระหว่างรอบระยะเวลาบัญชีซึ่งมีมูลค่ารวมกัน ไม่เกินห้าแสนบาทตามเงื่อนไขที่กำหนดใน มาตรา 4 ทั้งนี้ เฉพาะทรัพย์สินที่ได้มาและอยู่ในสภาพพร้อมที่จะใช้ได้ตามประสงค์ตั้งแต่วันที่พระราชกฤษฎีกานี้มีผลใช้บังคับ จนถึงวันที่ 31 ธันวาคม พ.ศ. 2553”

(แก้ไขเพิ่มเติมโดยพระราชกฤษฎีกา (ฉบับที่473) พ.ศ. 2551 ใช้บังคับ 7 สิงหาคม 2551 เป็นต้นไป)

“มาตรา ๔ ทต การหักค่าสิทธิหรือและค่าเสื่อมราคาของทรัพย์สินประเภททรัพย์สินอื่นตามมาตรา ๔ (๕) แต่ไม่รวมถึงยานพาหนะที่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลซึ่งเป็นผู้ประกอบการท่องเที่ยวตามกฎหมายว่าด้วยการท่องเที่ยวแห่งประเทศไทยชื่อหรือได้รับโอนกรรมสิทธิ์เพื่อมิไว้ใน การประกอบกิจการของตนเอง ให้หักค่าสิทธิหรือและค่าเสื่อมราคาเบื้องต้นในวันที่ได้ทรัพย์สินนั้นมาในอัตราร้อยละหกสิบของมูลค่าต้นทุน สำหรับมูลค่าต้นทุนส่วนที่เหลือให้หักตามเงื่อนไขและอัตราที่กำหนดไว้ในมาตรา ๔ ทั้งนี้ ทรัพย์สินนั้นต้องไม่มีลักษณะต้องห้าม ดังต่อไปนี้

- (๑) เป็นทรัพย์สินที่ได้รับสิทธิประโยชน์หรืออยู่ระหว่างการพิจารณาขอรับสิทธิประโยชน์สนับสนุนจากส่วนราชการ ไม่ว่าจะโดยตรงหรือทางอ้อม เพื่อการส่งเสริมการลงทุนด้านอนุรักษ์พลังงาน
 - (๒) เป็นทรัพย์สินที่นำไปใช้ในกิจการที่ได้รับการยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลตามกฎหมาย ว่าด้วยการส่งเสริมการลงทุน ไม่ว่าจะทั้งหมดหรือบางส่วน
 - (๓) เป็นทรัพย์สินที่เกิดจากรายจ่ายซึ่งได้จ่ายไปเป็นค่าจ้างเพื่อทำการวิจัยและพัฒนาเทคโนโลยีให้แก่หน่วยงานของรัฐหรือเอกชนตามพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการยกเว้นรัษฎากร (ฉบับที่ ๒๙๗) พ.ศ. ๒๕๓๙
 - (๔) เป็นทรัพย์สินที่เกิดจากรายจ่ายตามมาตรา ๖๕ ตรี (๕) แห่งประมวลรัษฎากร และได้รับยกเว้นภาษีเงินได้ตามมาตรา ๓ (๑) แห่งพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการยกเว้นรัษฎากร (ฉบับที่ ๔๖๐) พ.ศ. ๒๕๔๙”
- (แก้ไขเพิ่มเติมโดยพระราชกฤษฎีกา (ฉบับที่ ๕๐๕) พ.ศ. ๒๕๕๓ ใช้บังคับกับทรัพย์สินที่ได้มาและอยู่ในสภาพพร้อมที่จะใช้ได้ตามวัตถุประสงค์ตั้งแต่วันที่พระราชกฤษฎีกานี้มีผลใช้บังคับจนถึงวันที่ ๓๑ ธันวาคม พ.ศ. ๒๕๕๔)

“มาตรา ๔ ทวาทศ การหักค่าสิทธิหรือและค่าเสื่อมราคาของทรัพย์สินประเภทเครื่องจักรที่ใช้ในการผลิตสินค้าหรือให้บริการรับจ้างผลิตสินค้าที่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ซึ่งมีทุนที่ชำระแล้วในวันสุดท้ายของรอบระยะเวลาบัญชีไม่เกินห้า ล้านบาทและมีรายได้จากการขายสินค้าหรือบริการรวมกัน ไม่เกินสามล้านบาทต่อปีในรอบระยะเวลาบัญชีที่ใช้สิทธิ ให้หักได้ดังต่อไปนี้

- (๑) ร้อยละหนึ่งร้อยของมูลค่าต้นทุนตามเงื่อนไขที่กำหนดไว้ในมาตรา ๔
 - (๒) หักตามเงื่อนไขและอัตราที่กำหนดไว้ในมาตรา ๔ ทรัพย์สินตามวรรคหนึ่ง ต้องเป็นไปตามหลักเกณฑ์และเงื่อนไข ดังต่อไปนี้
“(๑) เป็นทรัพย์สินซึ่งได้ซื้อมาตั้งแต่วันที่ ๑ มกราคม พ.ศ. ๒๕๕๔ ถึงวันที่ ๓๑ ธันวาคม พ.ศ. ๒๕๕๖ และไม่เคยผ่านการใช้งานมาก่อน
(๒) อยู่ในสภาพพร้อมใช้งานได้ตามประสงค์ภายในวันที่ ๓๑ ธันวาคม พ.ศ. ๒๕๕๖”
- (แก้ไขเพิ่มเติมโดยพระราชกฤษฎีกา (ฉบับที่ ๕๖๓) พ.ศ. ๒๕๕๖ ใช้บังคับตั้งแต่วันที่ ๙ พฤษภาคม ๒๕๕๖ เป็นต้นไป)
- (๓) ไม่เป็นทรัพย์สินที่ได้รับสิทธิประโยชน์หรืออยู่ระหว่างการพิจารณาขอรับสิทธิประโยชน์สนับสนุนจากส่วนราชการ ไม่ว่าจะโดยตรงหรือโดยทางอ้อม เพื่อการส่งเสริมการลงทุนด้านอนุรักษ์พลังงาน
 - (๔) ไม่เป็นทรัพย์สินที่นำไปใช้ในกิจการที่ได้รับการยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลตามกฎหมายว่าด้วยการส่งเสริมการลงทุน ไม่ว่าจะทั้งหมดหรือบางส่วน

(๕) ไม่เป็นทรัพย์สินที่ใช้สิทธิหักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาตามมาตรา ๕ เอกาต
(๖) ไม่เป็นทรัพย์สินที่เกิดจากรายจ่ายซึ่งได้จ่ายไปเป็นค่าจ้างเพื่อทำการวิจัยและพัฒนาเทคโนโลยีให้แก่หน่วย
งานของรัฐหรือเอกชนตามพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการยกเว้นรัษฎากร (ฉบับที่ ๒๙๗) พ.ศ.
๒๕๓๙

(๗) ไม่เป็นทรัพย์สินที่เกิดจากรายจ่ายตามมาตรา ๖๕ ตรี (๕) แห่งประมวลรัษฎากร และได้รับยกเว้นภาษีเงิน
ได้ตามมาตรา ๓ แห่งพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการยกเว้นรัษฎากร (ฉบับที่ ๕๓๒) พ.ศ. ๒๕๕๔”
(แก้ไขเพิ่มเติมโดยพระราชกฤษฎีกา (ฉบับที่ ๕๕๒) พ.ศ. ๒๕๕๕ ใช้บังคับตั้งแต่วันที่ ๑๕ พฤศจิกายน ๒๕๕๕ เป็นต้นไป)

“มาตรา ๕ การหักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาของทรัพย์สินประเภทรถยนต์นั่งหรือรถยนต์โดยสารที่มีที่นั่งไม่เกินสิบ
คนตามกฎหมายว่าด้วยพิธีการศุลกากรสรรพสามิต ให้หักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาจากมูลค่าต้นทุนเฉพาะส่วนที่ไม่เกินหนึ่งล้าน
บาท เว้นแต่กรณีดังต่อไปนี้ ให้หักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาจากมูลค่าต้นทุนทั้งหมด

(๑) ทรัพย์สินซึ่งมิใช่ใช้ในการให้เช่ารถยนต์ ทั้งนี้ บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลจะต้องไม่นำทรัพย์สินดังกล่าว
ไปใช้ในกิจการอื่น ไม่ว่าทั้งหมดหรือบางส่วน

(๒) ทรัพย์สินที่เป็นรถยนต์ต้นแบบที่ใช้เพื่อการวิจัย พัฒนา หรือทดสอบสมรรถนะที่ได้รับการยกเว้นภาษีสรรพสามิต
ตามกฎหมายว่าด้วยพิธีการศุลกากรสรรพสามิตทรัพย์สินตามวรรคหนึ่งต้องได้มาตั้งแต่วันที่ ๑ มกราคม พ.ศ. ๒๕๕๙ เป็นต้นไป”
(แก้ไขเพิ่มเติมโดยพระราชกฤษฎีกา (ฉบับที่ ๖๒๐) พ.ศ. ๒๕๕๙ การหักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาของทรัพย์สิน (ฉบับที่ ๕๐๕)
พ.ศ. ๒๕๕๓ ให้ยังคงใช้บังคับต่อไป เฉพาะทรัพย์สินที่ได้มาก่อนวันที่ ๑ มกราคม พ.ศ. ๒๕๕๙)

มาตรา 6 (ยกเลิกโดยพระราชกฤษฎีกา (ฉบับที่ 248) พ.ศ. 2534 มาตรา 3 (3) ตั้งแต่ 1 ม.ค. 2535 เป็นต้นไป)

มาตรา 7 ทรัพย์สินที่ได้มาโดยการเช่าซื้อ หรือโดยการซื้อขายเงินผ่อนมูลค่าต้นทุนของทรัพย์สินนั้นให้ถือตามราคา
ที่พึงต้องชำระทั้งหมด แต่ค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาที่จะนำมาหักในรอบระยะเวลาบัญชี จะต้องไม่เกินค่าเช่าซื้อหรือราคาที่จะต้อง
ผ่อนชำระในรอบระยะเวลาบัญชีนั้น

มาตรา 8 การหักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาสำหรับทรัพย์สินไม่ว่ากรณีใด จะหักจนหมดมูลค่าต้นทุนของทรัพย์สิน
นั้นไม่ได้

มาตรา 9 พระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการหักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาของ
ทรัพย์สิน (ฉบับที่ 22) พ.ศ. 2509 ให้ยังคงใช้บังคับสำหรับการหักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาของทรัพย์สินที่มีอยู่แล้วในรอบระยะ
เวลาบัญชีที่สิ้นสุดลงก่อนวันที่ 31 ธันวาคม พ.ศ. 2527

มาตรา 10 ให้รัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลังรักษาการตามพระราชกฤษฎีกานี้

ผู้รับสนองพระบรมราชโองการ

พลเอก เปรม ติณสูลานนท์

นายกรัฐมนตรี

หมายเหตุ :- เหตุผลในการประกาศใช้พระราชกฤษฎีกาฉบับนี้ คือ โดยที่มาตรา 65 ตรี (2) วรรคหนึ่ง แห่งประมวลรัษฎากร ซึ่ง
แก้ไขเพิ่มเติมโดยพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 25) พ.ศ. 2525 บัญญัติให้ค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคา
ของทรัพย์สินหักได้ตามหลักเกณฑ์ วิธีการ เงื่อนไขและอัตราที่กำหนดโดยพระราชกฤษฎีกาจึงจำเป็นต้องตราพระราชกฤษฎีกานี้

(ร.จ.ฉบับพิเศษ เล่มที่ 101 ตอนที่ 24 วันที่ 24 กุมภาพันธ์ 2527)



Last update : Monday, September 19, 2016

Navigator : อ้างอิง >ประมวลรัษฎากร >พระราชกฤษฎีกา >พระราชกฤษฎีกาฉบับที่ 145/2527

คำสั่งกรมสรรพากร
ที่ ป. 3/2527
เรื่อง การหักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาของทรัพย์สิน

เพื่อให้เจ้าพนักงานสรรพากรถือเป็นแนวทางปฏิบัติ สำหรับการหักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาของทรัพย์สินตามพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยการหักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาของทรัพย์สิน (ฉบับที่ 145) พ.ศ. 2527 กรมสรรพากรจึงมีคำสั่ง ดังต่อไปนี้

ข้อ 1 การหักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาของทรัพย์สิน ตามพระราชกฤษฎีกา(ฉบับที่ 145) พ.ศ.2527 ให้ใช้บังคับสำหรับทรัพย์สินของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ที่ได้มาในรอบระยะเวลาบัญชีซึ่งเริ่มในหรือหลังวันที่ 1 มกราคม พ.ศ.2527 เป็นต้นไป

การหักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาของทรัพย์สินที่มีอยู่แล้วในรอบระยะเวลาบัญชีที่สิ้นสุดลงก่อนวันที่ 31 ธันวาคม พ.ศ.2527 ให้ยังคงหักค่าสึกหรอ และค่าเสื่อมราคาของทรัพย์สินนั้นตามพระราชกฤษฎีกา (ฉบับที่ 22) พ.ศ. 2509 ต่อไป

ข้อ 2 การหักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาของทรัพย์สิน ให้หักได้ไม่เกินอัตราร้อยละของมูลค่าต้นทุนตามประเภทของทรัพย์สินที่ได้บัญชีไว้ตามมาตรา 4 แห่งพระราชกฤษฎีกา (ฉบับที่ 145) พ.ศ.2527 แต่ถ้าตามวิธีการทางบัญชี ซึ่งบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ใช้อยู่ต่ำกว่าอัตราดังกล่าวก็ให้หักเพียงเท่าอัตราตามวิธีการทางบัญชี ซึ่งบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ใช้อยู่ นั้น จะเปลี่ยนแปลงได้ต่อเมื่อได้รับอนุมัติให้เปลี่ยนแปลงได้ ให้ถือปฏิบัติตั้งแตรอบระยะเวลาบัญชีที่ได้รับอนุมัตินั้น

ข้อ 3 การหักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาของทรัพย์สิน ให้คำนวณหักตามระยะเวลาที่ได้ทรัพย์สินนั้นมาในแต่ละรอบระยะเวลาบัญชีเป็นรายวัน เช่น บริษัท ก. จำกัด มีรอบระยะเวลาบัญชีเริ่มตั้งแต่วันที่ 1 มกราคม ถึงวันที่ 31 ธันวาคม ได้ซื้อรถยนต์บรรทุกไว้ใช้งานของบริษัทฯ 1 คัน ราคา 500,000 บาท ในวันที่ 1 ธันวาคม 2527 ถ้าบริษัทฯ หักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาของทรัพย์สินโดยใช้วิธีแบบเส้นตรง (Straight Line Method) จะต้องเฉลี่ยหักตามส่วนของระยะเวลาที่ได้ทรัพย์สินนั้นมาเป็นรายวัน ดังนี้

$$\frac{31}{365} \times 500,000 \times \frac{20}{100} = 8,493.15 \text{ บาท}$$

ข้อ 4 การหักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาของทรัพย์สิน ตามตัวอย่างในข้อ 3 ถ้าในรอบระยะเวลาบัญชีถัดไป บริษัทได้รับอนุญาตให้เปลี่ยนวันสุดท้ายของรอบระยะเวลาบัญชีจากวันที่ 31 ธันวาคม เป็นวันที่ 31 มีนาคม เป็นเหตุให้รอบระยะเวลาบัญชีถัดไปไม่เต็ม 12 เดือน คือมีระยะเวลาตั้งแต่วันที่ 1 มกราคม ถึง 31 มีนาคม หรือ 90 วัน การหักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาของรถยนต์บรรทุกในรอบระยะเวลาบัญชีนี้จะต้องเฉลี่ยหักตามส่วนของรอบระยะเวลาบัญชีนั้น ดังนี้

$$\frac{90}{365} \times 500,000 \times \frac{20}{100} = 24,657.53 \text{ บาท}$$

การหักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาตามวรรคหนึ่ง ให้ใช้ในกรณีบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล หรือรอบระยะเวลาบัญชีแรก หรือรอบระยะเวลาบัญชีสุดท้ายน้อยกว่า 12 เดือนด้วย

ข้อ 5 การหักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาของทรัพย์สิน ประเภทรถยนต์โดยสารที่มีที่นั่งไม่เกิน 10 คนหรือรถยนต์นั่ง ให้หักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาในอัตราไม่เกินร้อยละ 20 ของมูลค่าต้นทุนเฉพาะส่วนที่ไม่เกิน 500,000 บาท สำหรับมูลค่าต้นทุนส่วนที่เกิน 500,000 บาท จะนำมาหักไม่ได้

ข้อ 6 การหักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาของทรัพย์สิน ในกรณีมีการตีราคาทรัพย์สินเพิ่มขึ้นตามมาตรา 65 ทวิ (3) แห่งประมวลรัษฎากร โดยราคาที่ตีเพิ่มขึ้นนั้น ได้นำมารวมคำนวณกำไรสุทธิ และบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลนั้น ไม่ได้รับยกเว้นภาษีเงินได้ตามกฎหมายใด ๆ ให้หักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาจากราคาส่วนที่ตีเพิ่มขึ้นของทรัพย์สินนั้นตามวิธีการทางบัญชีและอัตราที่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ใช้อยู่ นั้นนับแตรอบระยะเวลาบัญชีที่ตีราคาเพิ่มขึ้น

ในกรณีทรัพย์สินที่มีการตีราคาเพิ่มขึ้นตามมาตรา 65 ทวิ (3) ได้แก่ทรัพย์สินประเภทรถยนต์โดยสารที่มีที่นั่งไม่เกิน 10 คน หรือรถยนต์นั่ง ให้หักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาตีเพิ่มขึ้นเฉพาะส่วนที่รวมกับมูลค่าต้นทุนเดิมแล้วไม่เกิน 500,000 บาท สำหรับส่วนที่เกิน 500,000 บาท จะนำมาหักไม่ได้

ข้อ 7 การหักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาของทรัพย์สินที่ได้มาโดยการเช่าซื้อหรือซื้อขายเงินผ่อน ให้ถือมูลค่าต้นทุนของทรัพย์สินนั้นตามราคาที่ต้องชำระทั้งหมดตามสัญญาเช่าซื้อหรือสัญญาซื้อขายเงินผ่อน และให้หักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาของทรัพย์สินตามมูลค่าต้นทุนดังกล่าว แต่ค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาในแต่ละรอบระยะเวลาบัญชีเมื่อรวมกับค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาหักไปในรอบระยะเวลาบัญชีก่อน ๆ (ถ้ามี) แล้วจะต้องไม่เกินค่าเช่าซื้อ หรือราคาที่ต้องผ่อนชำระในรอบระยะเวลาบัญชีก่อน ๆ จนถึงรอบระยะเวลาบัญชีนั้น

ในกรณีที่ชำระเงินค่าเช่าซื้อหรือราคาตามสัญญาครบถ้วนแล้ว โดยทรัพย์สินดังกล่าวยังคงมีมูลค่าต้นทุนหลังจากหักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาตามวิธีการดังกล่าวข้างต้นเหลืออยู่ก็ให้หักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาจากมูลค่าต้นทุนที่เหลืออยู่นั้นได้ต่อไป

ข้อ 8 การหักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาของทรัพย์สินแต่ละประเภท จะหักจนหมดมูลค่าต้นทุนของทรัพย์สินนั้นไม่ได้ โดยให้คงเหลือมูลค่าของทรัพย์สินนั้นเป็นจำนวนเงินอย่างน้อย 1 บาท เว้นแต่ทรัพย์สินประเภทรถยนต์โดยสารที่มีที่นั่งไม่เกิน 10 คน หรือรถยนต์นั่ง ที่มีมูลค่าต้นทุนเกิน 500,000 บาท แต่ต้องหักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคามาจากมูลค่าต้นทุนเฉพาะส่วนที่ไม่เกิน 500,000 บาท ให้คงเหลือมูลค่าต้นทุนของทรัพย์สิน เท่ากับมูลค่าต้นทุนส่วนที่เกิน 500,000 บาท

สำหรับการหักค่าสิทธิหรือและค่าเสื่อมราคาของทรัพย์สินตามข้อ 1 วรรคสอง ให้นำความในวรรคหนึ่งมาใช้บังคับ โดยอนุโลม

ข้อ 9 คำสั่งนี้ให้ใช้บังคับในการคำนวณภาษีเงินได้ของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ซึ่งรอบระยะเวลาบัญชีเริ่มในหรือหลังวันที่ 1 มกราคม พ.ศ. 2527 เป็นต้นไป

สั่ง ณ วันที่ 25 กรกฎาคม พ.ศ. 2527

วิทย์ ตันตยกุล
อธิบดีกรมสรรพากร



Last update : Tuesday, August 19, 2014

Navigator : [อ้างอิง](#) > [ประมวลระเบียบ](#) > [คำสั่งกรมสรรพากร](#) > [ป.3/2527](#)

4.3 กำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล

ตามประมวลรัษฎากรได้กำหนดให้บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลจากกำไรสุทธิ ซึ่งคำนวณได้จากรายได้จากกิจการหรือเนื่องจากกิจการที่กระทำในรอบระยะเวลาบัญชีตามที่กำหนดไว้ในมาตรา 65 ทวิ และมาตรา 65 ตริ แห่งประมวลรัษฎากร

การคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลจะต้องใช้เกณฑ์สิทธิ หมายถึง ให้นำรายได้ที่เกิดขึ้นในรอบระยะเวลาบัญชีใด แม้ว่าจะยังไม่ได้รับชำระในรอบระยะเวลาบัญชีนั้น มารวมคำนวณเป็นรายได้ในรอบระยะเวลาบัญชีนั้น และให้นำรายจ่ายทั้งสิ้นที่เกี่ยวกับรายได้นั้น แม้จะยังมีได้จ่ายในรอบระยะเวลาบัญชีนั้น มารวมคำนวณเป็นรายจ่ายของรอบระยะเวลาบัญชีนั้น

ในกรณีจำเป็นผู้มีเงินได้จะขออนุมัติต่ออธิบดีเพื่อเปลี่ยนแปลงเกณฑ์สิทธิและวิธีการทางบัญชี เพื่อคำนวณรายได้และรายจ่ายตามเกณฑ์อื่นก็ได้ และเมื่อได้รับอนุมัติแล้ว ให้ถือปฏิบัติตั้งแต่อรอบระยะเวลาบัญชีที่อธิบดีกำหนดเป็นต้นไป



Last update : Thursday, January 4,
2018

Navigator : [ความรู้เรื่องภาษี](#) > [ภาษีเงินได้นิติบุคคล](#) > [กำไรสุทธิเพื่อเสียภาษี](#)

4.4 เงื่อนไขการคำนวณกำไรสุทธิตามมาตรา 65 ทวิ

(1) รายจ่ายตามมาตรา 65 ตริ แห่งประมวลรัษฎากร ถือเป็นรายจ่ายต้องห้ามทางภาษี ในทางบัญชีรายจ่ายบางรายการถือเป็นรายจ่ายได้ แต่ในทางภาษีรายจ่ายดังกล่าว ต้องนำมาบวกกลับเพื่อคำนวณกำไรสุทธิ

(2) ค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาของทรัพย์สิน เป็นการหักค่าใช้จ่ายสินทรัพย์ถาวรในแต่ละปี เนื่องจากสินทรัพย์ถาวรมีต้นทุนสูง และใช้งานได้เกินกว่า 1 รอบระยะเวลาบัญชี โดยหลักการจึงสามารถตัดเป็นรายจ่ายได้ในแต่ละปีเป็นค่าเสื่อมราคา

หลักเกณฑ์การคิดค่าเสื่อมราคา มีดังนี้

ข้อ 1 การหักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาจะต้องไม่เกินอัตราร้อยละของมูลค่าต้นทุนตามประเภทของทรัพย์สิน ดังต่อไปนี้

รายการ	ร้อยละ
1. อาคาร	
- อาคารถาวร	5
- อาคารชั่วคราว	100
2. ต้นทุนเพื่อการได้มาซึ่งแหล่งทรัพยากรธรรมชาติที่สูญสิ้นไปได้	5
3. ต้นทุนเพื่อการได้มาซึ่งสิทธิการเช่า	
- กรณีไม่มีหนังสือสัญญาเช่าหรือมีหนังสือเช่าที่มีข้อกำหนดให้ต่ออายุการเช่าได้ โดยเงื่อนไขในการต่ออายุนั้นเปิดโอกาสให้ต่ออายุการเช่าได้ต่อ ๆ ไป	10
- กรณีมีสัญญาเช่าที่ไม่มีกำหนดให้ต่ออายุการเช่าได้ หรือมีข้อกำหนดให้ต่ออายุการเช่าได้เพียงระยะเวลาอันจำกัด	100 หากรด้วยจำนวนปีอายุการเช่าและอายุที่ต่อได้รวมกัน
4. ต้นทุนเพื่อการได้มาซึ่งสิทธิในกรรมวิธี สูตร กุ๊ตวิลล์ เครื่องหมายการค้า สิทธิประกอบ กิจการตามใบอนุญาต สิทธิบัตร ลิขสิทธิ์ หรือสิทธิอื่น	
- กรณีไม่จำกัดอายุการใช้	10
- กรณีจำกัดอายุการใช้	100 หากรด้วยจำนวนปีอายุการใช้
5. ทรัพย์สินอื่น นอกจากที่ดินและสินค้า	20

ข้อ 2 บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลจะต้องหักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาโดยเลือกใช้วิธีการทางบัญชีที่รับรองทั่วไป ซึ่งจะใช้วิธีใดวิธีหนึ่งก็ได้ แต่

จำนวนปีอายุการใช้ของทรัพย์สินต้องไม่น้อยกว่า 100 หารด้วยจำนวนร้อยละที่กำหนด โดยเมื่อได้เลือกใช้วิธีการทางบัญชีที่รับรองทั่วไปและอัตราที่จะหักอย่างใดแล้วให้ใช้วิธีการทางบัญชีและอัตรานั้นตลอดไป จะเปลี่ยนแปลงได้ต่อเมื่อได้รับอนุมัติจากอธิบดีกรมสรรพากรหรือผู้ที่อธิบดีกรมสรรพากรมอบหมาย ในกรณีได้รับอนุมัติให้เปลี่ยนแปลงได้และให้ถือปฏิบัติตั้งแต่รอบระยะเวลาบัญชีที่ได้รับอนุมัตินั้น

ข้อ 3 การหักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคา ให้คำนวณตามส่วนเฉลี่ยแห่งระยะเวลาที่ได้ทรัพย์สินนั้นมาในแต่ละรอบระยะเวลาบัญชี ในกรณีที่รอบระยะเวลาบัญชีใดไม่เต็ม 12 เดือนให้เฉลี่ยหักตามส่วนสำหรับรอบระยะเวลาบัญชีนั้น ทั้งนี้ไม่เกินอัตราร้อยละของมูลค่าต้นทุนตามประเภทของทรัพย์สินดังกล่าวข้างต้น โดยให้เฉลี่ยเป็นวัน เช่น บริษัทแห่งหนึ่ง มีรอบระยะเวลาบัญชีปกติตามปีปฏิทิน ได้ซื้อเครื่องจักร มูลค่า 500,000 บาท เมื่อวันที่ 1 ธันวาคม 2539 จำนวนค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาของเครื่องจักร ดังนี้

$$\text{ค่าเสื่อมราคา ในปี 2539} = 500,000 \times 20/100 \times 31/365 = 8,493.15 \text{ บาท}$$

ปกติทรัพย์สินอย่างอื่นหักค่าเสื่อมราคาได้ร้อยละ 20 ของมูลค่านั้นหมายถึง ได้ทรัพย์สินนั้นมาเต็มรอบระยะเวลาบัญชี

ข้อ 4 กรณีทรัพย์สินที่ได้มาโดยการเช่าซื้อหรือซื้อขายเงินผ่อน ให้หักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาของทรัพย์สินตามราคามูลค่าต้นทุน คือ ราคาที่พึงต้องชำระทั้งหมดตามสัญญาเช่าซื้อหรือสัญญาซื้อขายเงินผ่อน แต่ค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาที่จะนำมาหักในรอบระยะเวลาบัญชีจะต้องไม่เกินค่าเช่าซื้อหรือราคาที่ต้องผ่อนชำระในรอบระยะเวลาบัญชีนั้น

ข้อ 5 การหักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคา สำหรับทรัพย์สินไม่ว่าในกรณีใดจะหักจนหมดมูลค่าต้นทุนของทรัพย์สินนั้น ไม่ได้ โดยให้คงเหลือมูลค่าของทรัพย์สินนั้นเป็นจำนวนเงินอย่างน้อย 1 บาท เว้นแต่ ทรัพย์สินประเภทรถยนต์โดยสารที่มีที่นั่งไม่เกิน 10 คน หรือรถยนต์นั่งที่มีมูลค่าต้นทุนเกิน 1 ล้านบาท ให้คงเหลือมูลค่าต้นทุนของทรัพย์สินเท่ากับมูลค่าต้นทุนส่วนที่เกิน 1 ล้านบาท

ข้อ 6 ทรัพย์สินประเภทรถยนต์โดยสารที่มีที่นั่งไม่เกิน 10 คน หรือรถยนต์นั่งให้หักค่าสึกหรอ และค่าเสื่อมราคาจากมูลค่าต้นทุน เฉพาะส่วนที่ไม่เกิน 1 ล้านบาท เว้นแต่ เป็นทรัพย์สินซึ่งมีไว้ใช้ในกิจการให้เช่ารถยนต์ ให้หักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาจากมูลค่าต้นทุนทั้งหมด ทั้งนี้ บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลจะต้องไม่นำทรัพย์สินดังกล่าวไปใช้ในกิจการอื่น ไม่ว่าทั้งหมดหรือบางส่วน

ข้อ 7 การหักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาของทรัพย์สินประเภทเครื่องจักร และอุปกรณ์เครื่องจักรที่ใช้สำหรับการวิจัยและพัฒนา ให้หักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาเบื้องต้นในวันที่ได้ทรัพย์สินนั้นมาในอัตราร้อยละ 40 ของมูลค่าต้นทุน สำหรับมูลค่าต้นทุนส่วนที่เหลือให้หักตามเงื่อนไขและอัตราที่กำหนดไว้ในตารางข้อ 1 ทรัพย์สินดังกล่าวจะต้องมีลักษณะและเป็นไปตามหลักเกณฑ์และเงื่อนไขดังต่อไปนี้

(1) ต้องไม่เป็นเครื่องจักรและอุปกรณ์ของเครื่องจักรที่ใช้ผลิตสินค้า หรือใช้บริการ เว้นแต่ เครื่องจักรและอุปกรณ์ของเครื่องจักรดังกล่าวได้ใช้เพื่อการดังต่อไปนี้

(ก) การวิจัยและพัฒนาผลิตภัณฑ์หรือวัตถุดิบที่นำมาใช้ในการผลิต

(ข) การทดสอบคุณภาพของผลิตภัณฑ์ หรือ

(ค) การปรับปรุงกรรมวิธีการผลิตเพื่อลดต้นทุนการผลิตหรือเพิ่มผลผลิต ทั้งนี้ ไม่ว่าจะใช้เพื่อกิจการของตนเองหรือกิจการของผู้อื่น

(2) ต้องเป็นเครื่องจักรและอุปกรณ์ของเครื่องจักรที่ไม่เคยผ่านการใช้งานมาก่อน โดยมีอายุการใช้งานได้ตั้งแต่ 2 ปีขึ้นไป และมีมูลค่าต้นทุนไม่ต่ำกว่า 100,000 บาท

(3) ต้องแจ้งการใช้เครื่องจักรและอุปกรณ์ของเครื่องจักรเพื่อการวิจัยและพัฒนาตาม (1) โดยใช้แบบ ก.จ.01 พร้อมกับแนบเอกสารหลักฐานประกอบตามที่กำหนดไว้ในประกาศอธิบดีกรมสรรพากรเกี่ยวกับภาษีเงินได้ (ฉบับที่ 48) ต่ออธิบดีกรมสรรพากรภายใน 30 วัน นับแต่วันที่ใช้เครื่องจักรและอุปกรณ์ของเครื่องจักรนั้น

ข้อ 8 การหักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาทรัพย์สินประเภทเครื่องบันทึกการเก็บเงินอาจเลือกหักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาในอัตราร้อยละ 100 ของมูลค่าต้นทุนตามเงื่อนไขที่กำหนดไว้ในข้อ 1 ก็ได้ หรือเลือกหักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาเบื้องต้นในอัตราร้อยละ 40 ของมูลค่าต้นทุน สำหรับมูลค่าต้นทุนส่วนที่เหลือให้หักตามเงื่อนไขและอัตราที่กำหนดไว้ในตารางข้อ 1 ก็ได้ ทรัพย์สินดังกล่าวจะต้องมีลักษณะและเป็นไปตามหลักเกณฑ์และเงื่อนไขดังต่อไปนี้

(1) ต้องเป็นทรัพย์สินของผู้ประกอบการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม ซึ่งประกอบกิจการค้าปลีกหรือประกอบกิจการอย่างอื่นซึ่งมิใช่การค้าปลีกที่อธิบดีกรมสรรพากรอนุมัติให้ใช้เครื่องบันทึกการเก็บเงิน ในการออกไปกำกับภาษีอย่างย่อ แล้วแต่กรณี

(2) ต้องเป็นเครื่องบันทึกการเก็บเงินที่มีลักษณะตามที่อธิบดีกรมสรรพากรประกาศกำหนด แต่ไม่รวมถึงส่วนระบบควบคุมกลางของเครื่องคอมพิวเตอร์ (3) ต้องแจ้งการใช้เครื่องบันทึกการเก็บเงินในการออกไปกำกับภาษีอย่างย่อต่ออธิบดีกรมสรรพากรตามแบบที่อธิบดีกรมสรรพากรกำหนด ภายในเวลา 30 วัน นับแต่วันที่ได้รับอนุมัติให้ใช้เครื่องบันทึกการเก็บเงิน

ข้อ 9 การหักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาของทรัพย์สินประเภทคอมพิวเตอร์และอุปกรณ์ของคอมพิวเตอร์ที่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลซื้อหรือได้รับโอนกรรมสิทธิ์เพื่อมีไว้ในการประกอบกิจการของตนเอง ให้หักได้ดังต่อไปนี้

(1) ภายใน 3 รอบระยะเวลาบัญชี นับแต่วันที่ได้ทรัพย์สินนั้นมาในกรณีที่รอบระยะเวลาบัญชีใดไม่เต็ม 12 เดือน ให้เฉลี่ยตามส่วนสำหรับรอบระยะเวลาบัญชีนั้น โดยจะเลือกใช้วิธีการทางบัญชีที่รับรองทั่วไปวิธีใดก็ได้

(2) กรณีบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีสินทรัพย์ถาวรซึ่งไม่รวมที่ดินไม่เกิน 200 ล้านบาท และมีการจ้างแรงงานไม่เกิน 200 คน หรือตามหลักเกณฑ์ที่อธิบดีประกาศกำหนดขึ้นภายหลัง ให้หักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาเบื้องต้นในวันที่ได้ทรัพย์สินนั้นมาในอัตราร้อยละ 40 ของมูลค่าต้นทุน สำหรับมูลค่าต้นทุนส่วนที่เหลือให้หักตามเงื่อนไขและอัตราที่กำหนดไว้ใน (1)

ทรัพย์สินประเภทคอมพิวเตอร์ตามวรรคหนึ่ง หมายถึง เครื่องอิเล็กทรอนิกส์แบบอัตโนมัติทำหน้าที่เสมือนสมองกลใช้สำหรับแก้ปัญหาต่าง ๆ ทั้งที่ง่ายและซับซ้อน โดยวิธีทางคณิตศาสตร์ และอุปกรณ์ของคอมพิวเตอร์ หมายถึง เครื่องมือ เครื่องใช้ เครื่องช่วย หรือเครื่องประกอบกับคอมพิวเตอร์รวมทั้งโปรแกรมคอมพิวเตอร์เพื่อให้คอมพิวเตอร์ใช้งานได้ตามวัตถุประสงค์ (แก้ไขเพิ่มเติม โดย พ.ร.ฎ. (ฉบับที่ 473) พ.ศ. 2551 ใช้บังคับ 7 สิงหาคม 2551)

ข้อ 10 การหักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาของทรัพย์สินประเภทอาคารโรงงานที่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีสินทรัพย์ถาวรซึ่งไม่รวมที่ดินไม่เกิน 200 ล้านบาท และมีการจ้างแรงงานไม่เกิน 200 คน หรือตามหลักเกณฑ์ที่อธิบดีประกาศกำหนดขึ้นภายหลังซื้อหรือได้รับโอนกรรมสิทธิ์เพื่อมีไว้ในการประกอบกิจการของตนเอง ให้หักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาเบื้องต้นในวันที่ได้ทรัพย์สินนั้นมาในอัตราร้อยละ 25 ของมูลค่าต้นทุน สำหรับมูลค่าต้นทุนส่วนที่เหลือให้หักตามเงื่อนไขและอัตราที่กำหนดไว้

การหักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาของทรัพย์สินประเภทเครื่องจักรและอุปกรณ์ของเครื่องจักรที่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีสินทรัพย์ถาวรซึ่งไม่รวมที่ดินไม่เกิน 200 ล้านบาท และมีการจ้างแรงงานไม่เกิน 200 คน หรือตามหลักเกณฑ์ที่อธิบดีประกาศกำหนดขึ้นภายหลังซื้อหรือได้รับโอนกรรมสิทธิ์เพื่อมีไว้ในการประกอบกิจการของตนเอง ให้หักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาเบื้องต้นในวันที่ได้ทรัพย์สินนั้นมาในอัตราร้อยละ 40 ของมูลค่าต้นทุนสำหรับ

มูลค่าต้นทุนส่วนที่เหลือให้หักตามเงื่อนไขและอัตราที่กำหนดไว้

ข้อ 11 การหักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาของทรัพย์สินประเภทอาคารถาวรที่บริษัทที่เป็นสำนักงานปฏิบัติการภูมิภาค (ROH) ซื้อหรือได้รับโอนกรรมสิทธิ์เพื่อมีไว้ในการประกอบกิจการของกิจการของตนเอง ให้หักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาเบื้องต้นในวันที่ได้ทรัพย์สินนั้นมาในอัตราร้อยละ 25 ของมูลค่าต้นทุน สำหรับมูลค่าต้นทุนส่วนที่เหลือให้หักตามเงื่อนไขและอัตราทั่วไปที่กำหนดไว้ ทั้งนี้ เฉพาะทรัพย์สินที่ได้มาตั้งแต่วันที่ 1 มกราคม 2545

ข้อ 12 ให้บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล สามารถหักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาเบื้องต้นของทรัพย์สินประเภทเครื่องจักรและอุปกรณ์ที่ใช้ผลิตสินค้าหรือให้บริการ ในวันที่ได้ทรัพย์สินนั้นมาในอัตราร้อยละ 40 ของมูลค่าต้นทุน สำหรับมูลค่าต้นทุนส่วนที่เหลือให้หักตามอัตราปกติ ทั้งนี้ ทรัพย์สินจะต้องได้มาและพร้อมใช้งานได้ภายในวันที่ 31 ธันวาคม 2553 (ตาม พ.ร.ฎ. (ฉบับที่ 473) พ.ศ. 2551)

ข้อ 13 ให้บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีทรัพย์สินถาวรไม่รวมที่ดินไม่เกิน 200 ล้านบาท และจ้างแรงงานไม่เกิน 200 คน สามารถเลือกหักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาของทรัพย์สินได้ในอัตรา ร้อยละ 100 ของมูลค่าต้นทุน โดยมูลค่าต้นทุนของทรัพย์สินดังกล่าวรวมกันแล้วต้องไม่เกิน 500,000 บาท ในหนึ่งรอบระยะเวลาบัญชี (ทั้งนี้ ใช้สำหรับทรัพย์สินตามมาตรา 4(5) แห่ง พ.ร.ฎ. (ฉบับที่ 145) พ.ศ. 2527 แก้ไขโดย พ.ร.ฎ. (ฉบับที่ 473) พ.ศ. 2551 โดยทรัพย์สินจะต้องได้มาและพร้อมใช้งานได้ภายในวันที่ 31 ธันวาคม 2553)

ข้อ 14 การหักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาของทรัพย์สินอย่างอื่นตามมาตรา 4(5) ของ พ.ร.ฎ. (ฉบับที่ 145) แต่ไม่รวมถึงยานพาหนะที่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลซึ่งเป็นผู้ประกอบอุตสาหกรรมท่องเที่ยวตามกฎหมายว่าด้วยการท่องเที่ยวแห่งประเทศไทยซื้อหรือได้รับโอนกรรมสิทธิ์เพื่อมีไว้ใช้ในการประกอบกิจการของตนเองให้หักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาเบื้องต้นในวันที่ได้ทรัพย์สินนั้นมาในอัตราร้อยละ 60 ของมูลค่าต้นทุน สำหรับมูลค่าต้นทุนส่วนที่เหลือให้หักตามเงื่อนไขและอัตราที่กำหนดไว้ (ตาม พ.ร.ฎ. (ฉบับที่ 505) พ.ศ. 2553)

ข้อ 15 การหักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาของทรัพย์สินประเภทเครื่องจักรที่ใช้ในการผลิตสินค้าหรือให้บริการรับจ้างผลิตสินค้าที่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลซึ่งอยู่ในพื้นที่ที่ทางราชการประกาศให้เป็นพื้นที่ที่เกิดอหภภัย และได้รับความเสียหายจากอหภภัยในระหว่างวันที่ 25 กรกฎาคม 2554 ถึงวันที่ 31 ธันวาคม 2555 ได้ซื้อหรือได้รับโอนกรรมสิทธิ์เพื่อมีไว้ในการประกอบกิจการของตนเอง ให้หักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาเบื้องต้นในวันที่ได้ทรัพย์สินนั้นมาในอัตราร้อยละ 40 ของมูลค่าต้นทุน สำหรับมูลค่าต้นทุนส่วนที่เหลือ ให้หักตามเงื่อนไขและอัตราที่กำหนดไว้ ทั้งนี้ เฉพาะทรัพย์สินที่ได้มาและอยู่ในสภาพพร้อมที่จะใช้งานได้ตามวัตถุประสงค์ ตั้งแต่วันที่ 25 กรกฎาคม 2554 ถึงวันที่ 31 ธันวาคม 2555 (ตาม พ.ร.ฎ. (ฉบับที่ 537) พ.ศ. 2555)

(3) การตีราคาทรัพย์สิน

ราคาทรัพย์สินอื่นนอกจากราคาสินค้าคงเหลือ ให้ถือตามราคาที่ยังซื้อทรัพย์สินนั้นได้ตามปกติ และในกรณีที่มีการตีราคาทรัพย์สินเพิ่มขึ้น ห้ามมิให้นำราคาที่ตีราคาเพิ่มขึ้นมารวมคำนวณกำไรสุทธิหรือขาดทุนสุทธิ ส่วนทรัพย์สินรายการใดมีสิทธิหักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคา ให้หักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาในการคำนวณกำไรสุทธิหรือขาดทุนสุทธิตามหลักเกณฑ์ วิธีการ เงื่อนไข และอัตราเดิมที่ใช้อยู่ก่อนตีราคาทรัพย์สินเพิ่มขึ้น โดยให้หักเพียงเท่าที่ระยะเวลาและมูลค่าต้นทุนที่เหลืออยู่สำหรับทรัพย์สินนั้นเท่านั้น

(4) การโอนทรัพย์สิน

ในกรณีโอนทรัพย์สิน ให้บริการ หรือให้กู้ยืมเงินโดยไม่มีค่าตอบแทน ค่า

บริการหรือดอกเบี้ย หรือมีค่าตอบแทน ค่าบริการ หรือดอกเบี้ยต่ำกว่าราคาตลาด โดยไม่มีเหตุอันสมควร เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจประเมินค่าตอบแทน ค่าบริการ หรือดอกเบี้ยนั้น ตามราคาตลาดในวันที่โอน ให้บริการ หรือให้กู้ยืมเงินได้ เช่น บริษัทแห่งหนึ่ง จำหน่ายรถยนต์ซึ่งมีราคา 100,000 บาท ซึ่งเป็นราคาตลาด ให้กับผู้จัดการบริษัทในราคา 10,000 บาท เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจประเมินราคาขายรถยนต์ให้เท่ากับราคาตลาดได้

ราคาตลาด หมายความว่า ราคาของค่าตอบแทน ค่าบริการ หรือดอกเบี้ย ซึ่งคู่สัญญาที่เป็นอิสระต่อกันพึงกำหนดโดยสุจริตในทางการค้า กรณีโอนทรัพย์สิน ให้บริการ หรือให้กู้ยืมเงินที่มีลักษณะ ประเภท และชนิดเช่นเดียวกัน ณ วันที่โอนทรัพย์สิน ให้บริการ หรือให้กู้ยืมเงิน

(5) การคำนวณมูลค่าของทรัพย์สินและหนี้สิน ซึ่งมีค่าหรือราคาเป็นเงินตราต่างประเทศ

เงินตรา ทรัพย์สิน หรือหนี้สินซึ่งมีค่าหรือราคาเป็นเงินตราต่างประเทศที่ เหลืออยู่ในวันสุดท้ายของรอบระยะเวลาบัญชีให้คำนวณค่าหรือราคาเป็นเงินตรา ไทย ดังนี้

(ก) กรณีบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลนอกจาก (ข) ให้คำนวณค่าหรือ ราคาของเงินตราหรือ ทรัพย์สินเป็นเงินตราไทยตามอัตราแลกเปลี่ยนที่ธนาคาร พาณิชยรับซื้อ ซึ่งธนาคารแห่งประเทศไทยได้คำนวณไว้ และให้คำนวณค่าหรือ ราคาของหนี้สินเป็นเงินตราไทยตามอัตราแลกเปลี่ยนที่ธนาคารพาณิชย์ขายซึ่ง ธนาคารแห่งประเทศไทยได้คำนวณไว้

(ข) กรณีธนาคารพาณิชย์หรือสถาบันการเงินอื่นตามที่รัฐมนตรีกำหนด ให้ คำนวณค่าหรือราคาของเงินตรา ทรัพย์สิน หรือหนี้สินเป็นเงินตราไทยตามอัตราถ้ว แลกเปลี่ยนระหว่างอัตราซื้อและอัตราขายของธนาคารพาณิชย์ที่ธนาคารแห่งประเทศไทย ได้คำนวณไว้

เงินตรา ทรัพย์สิน หรือหนี้สิน ซึ่งมีค่าหรือราคาเป็นเงินตราต่างประเทศที่รับ มาหรือจ่ายไปในระหว่างรอบระยะเวลาบัญชี ให้คำนวณค่าหรือราคาเป็นเงินตรา ไทยตามราคาตลาดในวันที่รับมาหรือจ่ายไปนั้น

(6) การตีราคาสินค้างเหลือ

ราคาสินค้างเหลือในวันสุดท้ายของรอบระยะเวลาบัญชี ให้คำนวณตาม ราคาทุนหรือราคาตลาดแล้วแต่อย่างใดจะน้อยกว่าและให้ถือราคานี้เป็นราคาสินค้าง เหลือยกมาสำหรับรอบระยะเวลาบัญชีใหม่ด้วย การคำนวณราคาทุนดังกล่าว เมื่อ ได้คำนวณตามหลักเกณฑ์ใดตามวิธีการทางบัญชีแล้วให้ใช้หลักเกณฑ์นั้นตลอดไป เว้นแต่ จะได้รับอนุมัติจากอธิบดีกรมสรรพากรจึงจะเปลี่ยนหลักเกณฑ์ได้

(7) การคำนวณราคาทุนของสินค้าที่ส่งเข้ามาจากต่างประเทศ

เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจประเมิน โดยเทียบเคียงกับราคาทุนของสินค้า ประเภทและชนิดเดียวกันที่ส่งเข้าไปในประเทศอื่นได้

(8) การคำนวณราคาทุนของสินค้าเป็นเงินตราต่างประเทศ

ถ้าราคาทุนของสินค้าเป็นเงินตราต่างประเทศ ให้คำนวณเป็นเงินตราไทย ตามอัตราแลกเปลี่ยนในท้องตลาดของวันที่ได้สินค้านั้นมา เว้นแต่ เงินตราต่างประเทศนั้นจะแลกได้ในอัตราทางราชการก็ให้คำนวณเป็นเงินตราไทยตามอัตรา ทางราชการนั้น

(9) การจำหน่ายหนี้สูญ

การจำหน่ายหนี้สูญจากบัญชีลูกหนี้สามารถกระทำต่อเมื่อเป็นไปตามหลัก เกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขที่กำหนดโดยกฎกระทรวง ฉบับที่ 186 (พ.ศ. 2534) แต่ถ้าได้รับชำระหนี้ในรอบระยะเวลาบัญชีใดให้นำมาคำนวณเป็นรายได้ในรอบ ระยะเวลาบัญชีนั้น หนี้สูญรายได้ให้นำมาคำนวณเป็นรายได้แล้วหากได้รับชำระใน ภายหลังก็มีให้นำมาคำนวณเป็นรายได้อีก เช่น ห้างฯ ให้ลูกค้าเช่าซื้อสินค้า โดยมี มูลค่าเช่าซื้อแต่ละรายไม่ถึง 100,000 บาท และลูกค้าและผู้ค้าประกันได้นำสินค้า

ไปขายต่อแล้วหลบหนีไป ไม่ทราบที่อยู่แน่นอน ไม่สามารถติดตามได้ และไม่มีทรัพย์สินใด ๆ ที่จะชำระหนี้ได้ โดยห้างฯ ได้มีหลักฐานการติดตามทวงถามให้ชำระหนี้ คือ (1) หนังสือบอกกล่าวทวงถามลูกหนี้ของทนายความและใบตอบรับการส่งหนังสือดังกล่าว ไม่น้อยกว่า 2 ครั้ง แล้วยังไม่ได้รับชำระหนี้ และ (2) รายงานการติดตามและสืบทรัพย์ลูกหนี้โดยมีผู้ใหญ่บ้านหรือเพื่อนบ้านข้างเคียงลงชื่อรับรองกรณีดังกล่าว เมื่อห้างฯ มีหลักฐานการติดตามทวงถามให้ชำระหนี้ดังกล่าวข้างต้นแล้ว ถือได้ว่ามีหลักฐานการติดตามทวงถามให้ชำระหนี้ตามสมควรแก่กรณีแล้ว แต่ไม่ได้รับชำระหนี้ และหากจะฟ้องลูกหนี้จะต้องเสียค่าใช้จ่ายไม่คุ้มกับหนี้ที่จะได้รับชำระ ดังนั้น หลักฐานดังกล่าวจึงสามารถใช้เป็นหลักฐานการจำหน่ายหนี้สูญจากบัญชีลูกหนี้ได้

(10) การคำนวณเงินปันผลหรือส่วนแบ่งของกำไร ให้ถือเป็นรายได้ ดังนี้

ผู้จ่ายเงินปันผลหรือส่วนแบ่งของกำไร เป็นบริษัทที่สร้างขึ้นตามกฎหมายไทย กองทุนรวม หรือสถาบันการเงินที่มีกฎหมายโดยเฉพาะของประเทศไทยจัดตั้งขึ้นสำหรับให้กู้ยืมเงินเพื่อการส่งเสริมเกษตรกรรม พาณิชยกรรม หรืออุตสาหกรรม และกิจการร่วมค้า

ผู้รับเงินปันผลหรือส่วนแบ่งของกำไร มีเงื่อนไขการคำนวณเป็นรายได้ ดังนี้

- เป็นบริษัทที่สร้างขึ้นตามกฎหมายไทย (ไม่ได้จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์) ได้รับยกเว้นกึ่งหนึ่ง
- เป็นบริษัทที่สร้างขึ้นตามกฎหมายไทย และจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ ได้รับยกเว้นทั้งหมด
- เป็นบริษัทที่สร้างขึ้นตามกฎหมายไทย ไม่ได้จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ แต่ถือหุ้นในบริษัทผู้จ่ายเงินปันผล ไม่น้อยกว่าร้อยละ 25 ของหุ้นทั้งหมดที่มีสิทธิออกเสียงในบริษัทผู้จ่ายเงินปันผล และบริษัทผู้จ่ายเงินปันผล ไม่ได้ถือหุ้นในบริษัทผู้รับเงินปันผลไม่ว่าทางตรงหรือทางอ้อม ได้รับยกเว้นทั้งหมด

การยกเว้นเงินปันผลหรือส่วนแบ่งของกำไร ผู้รับต้องถือหุ้นหรือหน่วยลงทุนที่เป็นเหตุเกิดเงินได้นั้น ไม่น้อยกว่า 3 เดือนก่อนวันประกาศจ่ายเงินปันผลหรือส่วนแบ่งของกำไร และต้องถือหุ้นหรือหน่วยลงทุนนั้นต่อไปอีกไม่น้อยกว่า 3 เดือนนับแต่วันประกาศจ่ายเงินปันผลหรือส่วนแบ่งของกำไรด้วย เช่น บริษัท ก. ถือหุ้นในบริษัท ข. ไม่น้อยกว่าร้อยละ 25 ของหุ้นทั้งหมดที่มีสิทธิออกเสียง และถือหุ้นไว้เกินกว่า 3 เดือนนับแต่วันที่ได้ออกหุ้นจนถึงวันที่ได้รับเงินปันผล และยังคงถือหุ้นต่อไปอีกเกินกว่า 3 เดือน นับแต่วันที่ได้รับเงินปันผล และบริษัท ข. ไม่ได้ถือหุ้นในบริษัท ก. ไม่ว่าทางตรงหรือทางอ้อม ดังนั้น เงินปันผลที่บริษัท ก. ได้รับ ไม่ต้องมารวมคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลในรอบระยะเวลาบัญชีนั้น ตามมาตรา 65 ทวิ (10) แห่งประมวลรัษฎากร

(11) ดอกเบี้ยกู้ยืมที่อยู่ในบังคับต้องถูกหักภาษี ณ ที่จ่ายไว้ตามกฎหมายว่าด้วยภาษีเงินได้ปิโตรเลียมให้นำมารวมคำนวณเป็นรายได้เพียงเท่าที่เหลือจากถูกหักภาษี ณ ที่จ่ายไว้ตามกฎหมายดังกล่าว (ซึ่งตามพระราชบัญญัติภาษีเงินได้ปิโตรเลียม พ.ศ. 2514 ตามมาตรา 25(10) ห้ามมิให้นำค่าดอกเบี้ยเงินกู้ยืมมาถือเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้ปิโตรเลียม แต่ให้ยกเว้นภาษีเงินได้แก่ผู้ได้รับดอกเบี้ย โดยให้นำเฉพาะส่วนที่เหลือจากถูกหักภาษี ณ ที่จ่ายมาคำนวณเป็นรายได้)

(12) เงินปันผลหรือเงินส่วนแบ่งของกำไรที่อยู่ในบังคับต้องถูกหักภาษี ณ ที่จ่ายไว้ตามกฎหมายว่าด้วยภาษีเงินได้ปิโตรเลียมให้นำมารวมคำนวณเป็นรายได้เพียงเท่าที่เหลือจากถูกหักภาษี ณ ที่จ่ายไว้ตามกฎหมายดังกล่าว และหากผู้รับเป็นบริษัทจดทะเบียนหรือเป็นบริษัทที่สร้างขึ้นตามกฎหมายไทยให้นำบทบัญญัติข้อ (10) มาใช้บังคับโดยอนุโลม (ไม่ได้จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ให้นำมาคำนวณเป็นรายได้เพียงกึ่งหนึ่ง แต่หากเป็นบริษัทที่สร้างขึ้นตามกฎหมายไทย และจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ หรือเป็นบริษัทที่สร้างขึ้นตามกฎหมายไทย ไม่ได้จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ แต่ถือหุ้นในบริษัทผู้จ่ายเงินปันผล ไม่น้อยกว่าร้อยละ 25 ของหุ้นทั้งหมดที่มีสิทธิออกเสียงในบริษัทผู้จ่ายเงินปันผล และบริษัทผู้จ่ายเงินปันผล ไม่ได้

ถือหุ้นในบริษัทผู้รับเงินปันผลไม่ว่าทางตรงหรือทางอ้อม ให้ได้รับยกเว้นทั้งหมด
ด้วย)

(13) มูลนิธิหรือสมาคม ที่ประกอบกิจการซึ่งมีรายได้ ไม่ต้องนำเงินค่าลงทะเบียน
หรือค่าบำรุงที่ได้รับจากสมาชิก เงินหรือทรัพย์สินที่ได้รับจากการรับบริจาค หรือ
จากการให้โดยเสนหา แล้วแต่กรณี มารวมคำนวณเป็นรายได้

(14) ภาษีมูลค่าเพิ่ม ซึ่งบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่เป็นผู้ประกอบการจดทะเบียน
ภาษีมูลค่าเพิ่ม ได้รับหรือพึงได้รับ และภาษีมูลค่าเพิ่มซึ่งได้รับคืนจากการ
ขอคืน ไม่ต้องนำมารวมคำนวณเป็นรายได้ (เนื่องจากภาวะภาษีมูลค่าเพิ่มเป็นของ
ผู้บริโภค บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลซึ่งเป็นผู้ประกอบการจดทะเบียนภาษี
มูลค่าเพิ่มเป็นเพียงคนกลางที่รับภาษีมูลค่าเพิ่มแล้วส่งต่อให้รัฐบาลผ่านกรม
สรรพากรเท่านั้น มิได้ถือเป็นรายได้ของกิจการแต่อย่างใด)



Last update : Friday, January 5,
2018

Navigator : [ความรู้เรื่องภาษี](#) > [ภาษีเงินได้นิติบุคคล](#) > [คำนวณกำไรสุทธิตาม
มาตรา 65 ทวิ](#)

4.5 เงื่อนไขการคำนวณกำไรสุทธิตามมาตรา 65 ตรี(รายจ่ายต้องห้าม)

รายจ่ายต้องห้าม หมายถึง รายจ่ายที่เกิดขึ้นจากการดำเนินกิจการของนิติบุคคลและได้มีการบันทึกบัญชีเป็นรายจ่ายในรอบระยะเวลาบัญชีที่เกิดรายการ แต่ในทางภาษีไม่ให้ถือเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิ ขอบเขตรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล กำหนดไว้ตามประมวลรัษฎากร

(1) เงินสำรองต่าง ๆ เป็นรายจ่ายต้องห้าม นอกจาก เงินสำรองดังต่อไปนี้สามารถนำมาเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิได้ คือ

(1.1) เงินสำรองจากเบี้ยประกันภัย เพื่อสมทบทุนประกันชีวิตได้ไม่เกินร้อยละ 65 ของจำนวนเบี้ยประกันชีวิตที่ได้รับ ในรอบระยะเวลาบัญชีหลังจากหักเบี้ยประกันภัยซึ่งเอาประกันภัยต่อออกแล้ว ถือเป็นรายจ่ายได้

(1.2) เงินสำรองจากเบี้ยประกันภัยเพื่อสมทบทุนประกันภัยอื่นที่กันไว้ก่อนคำนวณกำไรเฉพาะส่วนที่ไม่เกินร้อยละ 40 ของจำนวนเบี้ยประกันภัยที่ได้รับ ในรอบระยะเวลาบัญชีหลังจากหักเบี้ยประกันภัย ซึ่งเอาประกันต่อออกแล้ว ถือเป็นรายจ่ายได้

(1.3) เงินสำรองที่กันไว้เป็นค่าเผื่อหนี้สูญหรือหนี้สงสัยจะสูญ สำหรับหนี้ที่เกิดจากการให้สินเชื่อของธนาคารพาณิชย์ หรือบริษัทเงินทุน บริษัทหลักทรัพย์ หรือบริษัทเครดิตฟองซิเอร์ ให้กันไว้ตามกฎหมายว่าด้วยการธนาคารพาณิชย์หรือกฎหมายว่าด้วยการประกอบธุรกิจเงินทุน ธุรกิจหลักทรัพย์ และธุรกิจเครดิตฟองซิเอร์ แต่กรณีเฉพาะส่วนที่ตั้งเพิ่มขึ้นจากเงินสำรองประเภทดังกล่าวที่ปรากฏในงบดุลของรอบระยะเวลาบัญชีก่อน

เงินสำรองที่ตั้งขึ้นตามวรรคหนึ่งและได้นำมาถือเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิหรือขาดทุนสุทธิไปแล้วในรอบระยะเวลาบัญชีใด ต่อมาหากมีการตั้งเงินสำรองประเภทดังกล่าวลดลงให้นำเงินสำรองส่วนที่ตั้งลดลง ซึ่งได้ถือเป็นรายจ่ายไปแล้วนั้น มารวมคำนวณเป็นรายได้ในรอบระยะเวลาบัญชีที่ตั้งเงินสำรองลดลงนั้น

(2) เงินที่จ่ายเข้ากองทุนใด ๆ เป็นรายจ่ายต้องห้าม เว้นแต่ เงินที่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลจ่ายเงินสมทบเข้ากองทุนสำรองเลี้ยงชีพ ตามพระราชบัญญัติกองทุนสำรองเลี้ยงชีพ ให้ถือเป็นรายจ่ายได้ในรอบระยะเวลาบัญชีที่จ่ายเท่ากับจำนวนเงินที่บริษัทได้จ่ายสมทบเข้ากองทุนสำรองเลี้ยงชีพ ซึ่งเป็นไปตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขที่กำหนดโดยกฎกระทรวง ฉบับที่ 183 (พ.ศ. 2533)

กองทุนสำรองเลี้ยงชีพ หมายถึง กองทุนซึ่งเป็นนิติบุคคลที่จัดตั้งขึ้นตามพระราชบัญญัติกองทุนสำรองเลี้ยงชีพ พ.ศ. 2530 โดยมีลูกจ้างและนายจ้างตกลงกันจัดตั้งขึ้น และได้จดทะเบียนตามพระราชบัญญัตินี้ เพื่อเป็นหลักประกันแก่ลูกจ้างในกรณีที่ลูกจ้างตาย ออกจากงาน หรือลาออกจากกองทุน โดยลูกจ้างจ่ายเงินสะสม และนายจ้างจ่ายเงินสมทบตามหลักเกณฑ์ที่กำหนดไว้ในข้อบังคับของกองทุนนั้น

(3) รายจ่ายอันมีลักษณะเป็นการส่วนตัว การให้โดยเสนหา หรือการกุศล เป็นรายจ่ายต้องห้าม เว้นแต่ รายจ่ายเพื่อการกุศลสาธารณะหรือเพื่อการสาธารณประโยชน์ ตามที่อธิบดีกำหนดโดยอนุมัติรัฐมนตรี ในส่วนที่ไม่เกินร้อยละ 2 ของกำไรสุทธิ และรายจ่ายเพื่อการศึกษาหรือเพื่อการกีฬา ตามที่อธิบดีกำหนดโดยอนุมัติรัฐมนตรี ในส่วนที่ไม่เกินร้อยละ 2 ของกำไรสุทธิ โดยให้เป็นไปตามที่อธิบดีกรมสรรพากรกำหนดโดยอนุมัติรัฐมนตรี เช่น พนักงานของบริษัทแห่งหนึ่งทำงานด้วยความซื่อสัตย์สุจริตมาเป็นเวลานาน ได้ถึงแก่ความตายในขณะที่ปฏิบัติหน้าที่ บริษัทได้จ่ายเงินสมทบจำนวนหนึ่งให้แก่ครอบครัวของลูกจ้างผู้นั้น โดยไม่มีระเบียบแต่อย่างใด เงินสมทบที่บริษัทจ่ายให้แก่ครอบครัวของลูกจ้าง เป็นกรณีที่บริษัทจ่ายให้เองโดยไม่มีข้อบังคับและมีใช่เป็นการจ่ายตามกฎหมายหรือระเบียบใด ๆ จึงเป็นรายจ่ายอันมีลักษณะเป็นการส่วนตัวหรือการให้โดยเสนหา บริษัทจะนำมาหักเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิไม่ได้ ต้องห้ามตามมาตรา 65 ตรี (3) แห่งประมวลรัษฎากร

รายจ่ายอันมีลักษณะเป็นการส่วนตัว หมายถึง รายจ่ายที่แต่ละคนควรจะได้รับภาระในส่วนของตนเป็นการส่วนตัว ไม่เกี่ยวกับบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล โดยผู้รับไม่มีความผูกพันในทาง

ธุรกิจการงานกับผู้ให้

รายจ่ายอันมีลักษณะเป็นการให้โดยเสนหา หมายถึง รายจ่ายที่จ่ายไปโดยความรักใคร่ชอบพอกันเป็นการส่วนตัว ซึ่งผู้รับไม่มีความผูกพันว่าจะต้องกระทำการอย่างหนึ่งอย่างใดตอบแทน หรือเรียกว่า การให้เปล่า

รายจ่ายอันมีลักษณะเป็นการกุศล หมายถึง รายจ่ายที่จ่ายไปในการทำบุญทำทาน บริจาคทรัพย์สินช่วยการศึกษา การศาสนา การสังคมสงเคราะห์หรือการอื่น ๆ แต่กรณีนี้กฎหมายยังยอมให้หักได้ในกรณีเป็นการจ่ายเพื่อการกุศลสาธารณะ หรือเพื่อประโยชน์ของสาธารณะชนทั่ว ๆ ไป ไม่จำกัดว่าเป็นใคร

(4) ค่ารับรองหรือค่าบริการ ส่วนที่ไม่เป็นไปตามหลักเกณฑ์ที่กฎหมายกำหนดเป็นรายจ่ายต้องห้าม เว้นแต่ ค่ารับรองดังต่อไปนี้สามารถนำมาเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิได้ มีหลักเกณฑ์ว่า

ก. ค่ารับรองหรือค่าบริการนั้นต้องเป็นค่ารับรองหรือค่าบริการอันจำเป็นตามธรรมเนียมประเพณีทางธุรกิจทั่วไป และบุคคลซึ่งได้รับรองหรือรับบริการต้องมีหลักฐานของบริษัหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล เว้นแต่ ลูกจ้างดังกล่าวจะมีหน้าที่เข้าร่วมในการรับรองหรือการบริการนั้นด้วย

ข. ค่ารับรองหรือค่าบริการต้อง

1. เป็นค่าใช้จ่ายอันเกี่ยวเนื่องโดยตรงกับการรับรองหรือการบริการที่จะอำนวยความสะดวกแก่กิจการ เช่น ค่าที่พัก ค่าอาหาร ค่าเครื่องดื่ม ค่าดูมหรสพ ค่าใช้จ่ายเกี่ยวกับการกีฬา เป็นต้น

2. เป็นค่าสิ่งของที่ให้แก่บุคคลซึ่งได้รับการรับรองหรือรับบริการ ไม่เกินคนละ 2,000 บาท ในแต่ละคราวที่มีการรับรองหรือการบริการ

ค. จำนวนเงินค่ารับรองและค่าบริการให้นำมาหักเป็นรายจ่ายได้เท่ากับจำนวนเท่าที่ต้องจ่าย แต่รวมกันต้องไม่เกินร้อยละ 0.3 ของจำนวนเงินยอดขายได้หรือยอดขายที่ต้องนำมารวมหรือคำนวณกำไรสุทธิ ก่อนหักรายจ่ายได้ในรอบระยะเวลาบัญชี หรือของจำนวนเงินทุนที่ได้รับชำระแล้วถึงวันสุดท้ายของรอบระยะเวลาบัญชี แล้วแต่อย่างใดจะมากกว่า ทั้งนี้ รายจ่ายที่จะนำมาหักได้จะต้องมีจำนวนสูงสุดไม่เกิน 10 ล้านบาท

ง. ค่ารับรองหรือค่าบริการนั้นต้องมีกรรมการหรือผู้เป็นหุ้นส่วนหรือผู้จัดการ หรือผู้ได้รับมอบหมายจากบุคคลดังกล่าวเป็นผู้อนุมัติหรือคำสั่งจ่ายค่ารับรองหรือค่าบริการนั้นด้วย และต้องมีใบรับหรือหลักฐานของผู้รับเงินสำหรับเงินที่จ่ายเป็นค่ารับรองหรือค่าบริการ เว้นแต่ ในกรณีที่ผู้รับเงินไม่มีหน้าที่ต้องออกใบรับตามประมวลรัษฎากร

(5) รายจ่ายอันมีลักษณะเป็นการลงทุน หรือรายจ่ายในการต่อเติม เปลี่ยนแปลง ขยายออก หรือทำให้ดีขึ้นซึ่งทรัพย์สินเป็นรายจ่ายต้องห้าม แต่หากเป็นการซ่อมแซมให้คงสภาพเดิมถือเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิได้ เช่น บริษัทแห่งหนึ่ง เขาที่ดินมาเพื่อใช้ในการก่อสร้างอาคารสำนักงานและคลังสินค้า บริษัทจ่ายค่าใช้จ่ายในการปรับปรุงพื้นที่เขาซึ่งอยู่ใต้พื้นที่ลานคอนกรีตรวมถึงค่าใช้จ่ายในการปรับปรุงพื้นที่เขาซึ่งอยู่ใต้พื้นที่อาคารสำนักงานและคลังสินค้า ถือเป็นกรทำให้มูลค่าของที่ดินสูงขึ้น บริษัทจึงต้องนำค่าใช้จ่ายในการปรับปรุงพื้นที่ดังกล่าวไปรวมกับราคาที่ดินและถือเป็นรายจ่ายอันมีลักษณะเป็นการลงทุนตามมาตรา 65 ตรี (5) แห่งประมวลรัษฎากร

รายจ่ายอันมีลักษณะเป็นการลงทุน หมายถึง รายจ่ายที่กิจการจ่ายไปเพื่อให้ได้มาซึ่งทรัพย์สินหรือประโยชน์ต่อกิจการเป็นระยะเวลานานเกินกว่า 1 รอบระยะเวลาบัญชี

รายจ่ายในการต่อเติม เปลี่ยนแปลง ขยายออก หรือทำให้ทรัพย์สินดีขึ้น หมายถึง รายจ่ายเพื่อให้อายุการใช้งานของทรัพย์สินเดิมยาวนานขึ้น หรือมีสภาพดีขึ้น

(6) เบี้ยปรับและหรือเงินเพิ่มภาษีอากร ค่าปรับทางอาญา ภาษีเงินได้บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลเป็นรายจ่ายต้องห้าม

คำว่า “เบี้ยปรับและหรือเงินเพิ่มภาษีอากร ค่าปรับทางอาญา” หมายถึง เบี้ยปรับและหรือเงินเพิ่ม และค่าปรับอาญา ตามกฎหมายภาษีอากรทุกประเภท รวมถึงค่าปรับที่เป็นโทษทางอาญา และเงินเพิ่มภาษีอากรตามกฎหมายอื่นด้วย (ตามคำวินิจฉัยของคณะกรรมการวินิจฉัยภาษีอากรที่ 40/2560 ลงวันที่ 9 มีนาคม 2560 ที่อ้างอิงคำพิพากษาฎีกา ที่ 1109/2559)

(6ทวิ) ภาษีมูลค่าเพิ่มที่ชำระหรือพึงชำระ และภาษีซื้อของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่เป็นผู้ประกอบการจดทะเบียนเป็นรายจ่ายต้องห้าม เนื่องจากภาษีมูลค่าเพิ่ม มีใบรายได้หรือรายจ่ายของกิจการ เพราะผู้ประกอบการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม เมื่อถูกเรียกเก็บภาษีขายจากผู้ขายสินค้าหรือผู้ให้บริการ ผู้ที่ถูกเรียกเก็บภาษีก็นำภาษีนั้นมาเครดิต โดยหักออกจากภาษีขายของตนในแต่ละเดือนภาษีหรือขอคืนภาษีที่ถูกเรียกเก็บนั้น ดังนั้น ภาษีที่ถูกเรียกเก็บนั้น เรียกว่า ภาษีซื้อจึงไม่ถือเป็นรายจ่ายของกิจการ เว้นแต่ ภาษีซื้อต้องห้ามบางลักษณะที่กำหนดไว้ในมาตรา 82/5

(4) และ (6) แห่งประมวลรัษฎากร นำมาเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิได้ เนื่องจากผู้ประกอบกรไม่สามารถนำไปเครดิตภาษีได้ ซึ่งเป็นภาระแก่ผู้เสียภาษี อาทิเช่น

1. ภาษีซื้อที่เกิดจากรายจ่ายเพื่อการรับรองหรือเพื่อการอันมีลักษณะทำนองเดียวกัน
2. ภาษีซื้อที่เกิดจากการซื้อ เช่าซื้อ เช่า หรือรับโอนรถยนต์นั่งและรถยนต์โดยสารที่มีที่นั่งไม่เกิน 10 คน และภาษีซื้อที่เกิดจากการซื้อสินค้าหรือการรับบริการที่เกี่ยวข้องกับรถยนต์นั่งและรถยนต์โดยสารที่มีที่นั่งไม่เกิน 10 คน ตามกฎหมายว่าด้วยพิกัดอัตราภาษีสรรพสามิต
3. ภาษีซื้อตามใบกำกับภาษีอย่างย่อ
4. ภาษีซื้อที่เกิดจากการซื้อทรัพย์สินเพื่อใช้ หรือจะใช้ในกิจการประเภทที่ไม่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม หรือภาษีซื้อที่เกิดจากรายจ่ายของกิจการประเภทที่ไม่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม
5. ภาษีซื้อที่เกิดจากการก่อสร้างอาคารหรือสิ่งหาริมทรัพย์อื่นเพื่อนำมาใช้ในกิจการของตนเอง ซึ่งเป็นกิจการประเภทที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม ภาษีซื้อดังกล่าวให้มีสิทธินำมาหักออกจากภาษีขายในการคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่ม ต่อมาผู้ประกอบการได้ขายหรือให้เช่าอาคารหรืออสังหาริมทรัพย์นั้นหรือนำไปใช้ในกิจการประเภทที่ไม่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มภายใน 3 ปีนับแต่เดือนภาษีที่ก่อสร้างเสร็จสมบูรณ์
6. ภาษีซื้อตามใบกำกับภาษีแบบเต็มรูป ที่คำว่า “ใบกำกับภาษี” ไม่ได้ถูกตีพิมพ์ หรือไม่ได้จัดทำขึ้นด้วยคอมพิวเตอร์ ในกรณีจัดทำใบกำกับภาษีด้วยคอมพิวเตอร์ทั้งฉบับ
7. ภาษีซื้อตามใบกำกับภาษีแบบเต็มรูป ซึ่งมีข้อความอื่นที่อธิบดีกำหนดในใบกำกับภาษีที่ไม่ได้จัดทำขึ้นด้วยวิธีการตามประกาศอธิบดีกรมสรรพากร
8. ภาษีซื้อตามใบกำกับภาษีแบบเต็มรูป ซึ่งมีรายการในใบกำกับภาษีเป็นสำเนา (Copy) เป็นภาษีซื้อต้องห้าม แต่ไม่รวมถึงใบกำกับภาษีที่ได้จัดทำร่วมกับเอกสารทางการค้าอื่นซึ่งมีจำนวนหลายฉบับและใบกำกับภาษีซึ่งมีรายการในใบกำกับภาษีเป็นสำเนามีข้อความว่า “เอกสารออกเป็นชุด” ปรากฏอยู่ด้วย
9. ภาษีซื้อส่วนที่เฉลี่ยเป็นของกิจการประเภทที่ไม่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม ซึ่งได้คำนวณตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขตามประกาศอธิบดีกรมสรรพากร
10. ภาษีซื้อที่เกิดจากการซื้อสินค้าหรือรับบริการ ซึ่งผู้ประกอบการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มนำไปใช้หรือจะใช้ในการประกอบกิจการทั้งประเภทที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มและประเภทที่ไม่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม และผู้ประกอบการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มใช้สิทธิเลือกไม่นำภาษีซื้อทั้งหมดไปหักในการคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่ม เนื่องจากกิจการประเภทที่ไม่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มมีรายได้ไม่น้อยกว่าร้อยละ 90 ของรายได้ของกิจการทั้งหมด
11. ภาษีซื้อตามใบกำกับภาษีแบบเต็มรูป ซึ่งรายการต่าง ๆ ได้ถูกแก้ไขหรือถูกเปลี่ยนแปลงเป็นภาษีซื้อต้องห้าม เว้นแต่รายการซึ่งได้ถูกแก้ไขเปลี่ยนแปลงตามหลักเกณฑ์และวิธีการที่อธิบดีกำหนด
12. ภาษีซื้อที่เกิดจากการซื้อ เช่าซื้อ หรือรับโอนรถยนต์ที่ไม่ใช่รถยนต์นั่งและรถยนต์โดยสารที่มีที่นั่งไม่เกิน 10 คน ตามกฎหมายว่าด้วยพิกัดอัตราภาษีสรรพสามิตเพื่อใช้หรือจะใช้ในกิจการประเภทที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม และต่อมาภายใน 3 ปีนับแต่เดือนภาษีที่ได้รับรถยนต์ไว้ในครอบครองได้มีการดัดแปลงรถยนต์ดังกล่าวเป็นรถยนต์นั่งหรือรถยนต์โดยสารที่มีที่นั่งไม่เกิน 10 คน ตามกฎหมายว่าด้วยพิกัดอัตราภาษีสรรพสามิต
13. ภาษีซื้อตามใบกำกับภาษีแบบเต็มรูป ซึ่งมีรายการ ชื่อ ที่อยู่ เลขประจำตัวผู้เสียภาษี อักษรของผู้ออกหรือตัวแทนผู้ออกใบกำกับภาษี ไม่ได้พิมพ์ขึ้นหรือ ไม่ได้จัดทำขึ้นด้วยระบบคอมพิวเตอร์ ในกรณีจัดทำใบกำกับภาษีขึ้นด้วยระบบคอมพิวเตอร์ทั้งฉบับ

(7) การถอนเงินโดยปราศจากคำตอบแทนของผู้เป็นหุ้นส่วนในห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล เป็นรายจ่ายต้องห้าม หากมองตามหลักการบัญชีแล้ว การถอนเงินของผู้เป็นหุ้นส่วนไม่ถือเป็นรายจ่ายอยู่แล้ว เป็นการถอนเงินลงทุนหรือเป็นการแบ่งกำไรกัน ไม่เกี่ยวข้องกับการบันทึกรายจ่ายของกิจการแต่อย่างใด

(8) เงินเดือนของผู้ถือหุ้นหรือผู้เป็นหุ้นส่วนเฉพาะส่วนที่จ่ายเกินสมควรเป็นรายจ่ายต้องห้าม เจ้าพนักงานมีอำนาจพิจารณารายจ่ายประเภทเงินเดือนของผู้ถือหุ้นหรือผู้เป็นหุ้นส่วนเปรียบเทียบกับรายอื่นซึ่งอยู่ในฐานะหรือลักษณะเดียวกัน อยู่ในหน่วยงานเดียวกัน หรือทำละเดียวกัน ประกอบกิจการค้าอย่างเดียวกันหรือลักษณะเดียวกัน

(9) รายจ่ายซึ่งกำหนดขึ้นเองโดยไม่มีการจ่ายจริง หรือรายจ่ายซึ่งควรจะได้จ่ายในรอบระยะเวลาบัญชีอื่นเป็นรายจ่ายต้องห้าม เว้นแต่ ในกรณีที่ไม่สามารถจะลงจ่ายในรอบระยะเวลาบัญชีใดก็อาจลงจ่ายในรอบระยะเวลาบัญชีที่ถัดไปได้

รายจ่ายที่กำหนดขึ้นเองโดยไม่มีการจ่ายจริง หมายความว่า รายจ่ายใด ๆ ที่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลได้กำหนดขึ้นเองโดยไม่มีการจ่ายจริง โดยไม่ได้รับทรัพย์สินหรือประโยชน์ใด ๆ เป็นการตอบแทน

(10) ค่าตอบแทนแก่ทรัพย์สินซึ่งบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลเป็นเจ้าของและใช้เอง

เป็นรายจ่ายต้องห้าม เช่น บริษัทตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศ ได้มาเปิดสำนักงานสาขาในประเทศไทย โดยปลูกอาคารสำนักงานสาขาในประเทศไทย และคิดค่าเช่าปีละ 600,000 บาท ค่าเช่า จำนวน 600,000 บาท ที่บริษัทสาขาในประเทศไทยจ่ายให้กับบริษัทสำนักงานใหญ่ในต่างประเทศนั้น จะนำมาถือเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิของบริษัทสาขาในประเทศไทยไม่ได้ เพราะกฎหมายถือได้ว่าบริษัทสำนักงานใหญ่ในต่างประเทศกับบริษัทสาขาในประเทศไทยเป็นนิติบุคคลเดียวกัน การจ่ายเงินค่าเช่าดังกล่าวถือได้ว่าเป็นค่าตอบแทนแก่ทรัพย์สินที่บริษัทเป็นเจ้าของและใช้เองตามมาตรา 65 ตรี (10) แห่งประมวลรัษฎากร

(11) ดอกเบี้ยที่คิดให้สำหรับเงินทุน เงินสำรองต่าง ๆ หรือเงินกองทุนของตนเองถือเป็นรายจ่ายต้องห้าม

(12) ผลเสียหายอันอาจได้กลับคืน เนื่องจากการประกันหรือสัญญาคุ้มครองกันใด ๆ หรือผลขาดทุนสุทธิในรอบระยะเวลาบัญชีก่อน ๆ ถือเป็นรายจ่ายต้องห้าม เว้นแต่ ผลขาดทุนสุทธิยกมาไม่เกิน 5 ปีก่อนรอบระยะเวลาบัญชีปีปัจจุบัน กรณีความเสียหายนั้นมีทางที่จะได้รับการชดเชยตามสัญญา แต่ถ้าได้รับค่าชดเชยเพียงบางส่วน ส่วนที่เหลือถือเป็นรายจ่ายได้

ผลขาดทุนสุทธิ หมายถึง ผลขาดทุนสุทธิทางภาษี คือ ผลต่างของรายได้กับรายจ่ายที่หักได้ตามประมวลรัษฎากรซึ่งอยู่ภายใต้เงื่อนไขในมาตรา 65 ทวิ และมาตรา 65 ตรี แห่งประมวลรัษฎากรแล้ว

(13) รายจ่ายซึ่งมิใช่รายจ่ายเพื่อหากำไรหรือเพื่อกิจการโดยเฉพาะถือเป็นรายจ่ายต้องห้าม เพราะบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนตั้งขึ้นเพื่อมุ่งหากำไร การชำระเงินคาวอยู่ภายในวัตถุประสงค์ของการประกอบกิจการของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลนั้น

(14) รายจ่ายซึ่งมิใช่รายจ่ายเพื่อกิจการในประเทศไทยโดยเฉพาะถือเป็นรายจ่ายต้องห้าม รายจ่ายที่สาขาในประเทศของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศ ได้จ่ายไปให้สำนักงานใหญ่หรือสาขาอื่นในต่างประเทศเพื่อเป็นค่าตอบแทนการให้ความช่วยเหลือหรือการให้บริการแก่กิจการของสาขาในประเทศไทยที่จะนำมาถือเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิ และไม่เข้าลักษณะเป็นรายจ่ายต้องห้าม จะต้องเป็นกรณีที่มีหลักฐานชัดเจนว่ารายจ่ายดังกล่าว เป็นรายจ่ายที่จ่ายไป โดยเป็นรายจ่ายที่มีลักษณะดังต่อไปนี้

1. รายจ่ายเกี่ยวกับการให้ความช่วยเหลือหรือให้บริการของสำนักงานใหญ่หรือสาขาอื่นนั้นเกี่ยวกับกิจการของสาขาในประเทศไทย

2. รายจ่ายที่เกี่ยวกับการค้นคว้าและพัฒนา (Research and Development) โดยสาขาในประเทศไทยจะต้องได้รับการหรือได้นำผลการค้นคว้าและพัฒนามาใช้ประโยชน์ในกิจการของสาขาในประเทศไทยตามความเป็นจริง

3. รายจ่ายใดถ้าสำนักงานใหญ่หรือสาขาอื่นได้นำไปหักเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิของสำนักงานใหญ่หรือสาขาอื่นแล้ว จะนำมาถือเป็นรายจ่ายของสาขาในประเทศไทยอีกไม่ได้

4. รายจ่ายที่สำนักงานใหญ่หรือสาขาอื่นเรียกเก็บมายังสาขาในประเทศไทยจะต้องมีหลักเกณฑ์และวิธีการเป็นที่รับรองทั่วไป (Generally Accepted) และต้องถือปฏิบัติเช่นเดียวกับสาขาในประเทศอื่น ๆ และเป็นไปอย่างสม่าเสมอ

จำนวนเงิน หลักเกณฑ์ และวิธีการดังกล่าวข้างต้นที่จะนำมาถือเป็นรายจ่ายของสาขาในประเทศไทยได้ จะต้องมีความหลักฐานหรือหนังสือรับรองโดยเจ้าหน้าที่ของต่างประเทศที่มีหน้าที่เกี่ยวข้องหรือโดยบุคคลอื่นที่อธิบดีกรมสรรพากรเชื่อถือได้ และหลักฐานหรือหนังสือดังกล่าวจะต้องมีรายละเอียดเพียงพอที่แสดงให้เห็นว่าเป็นรายจ่ายที่จำเป็นและสมควรแก่การดำเนินการธุรกิจของสาขาในประเทศไทยตามความเป็นจริง

(15) ค่าซื้อทรัพย์สินและรายจ่ายเกี่ยวกับการซื้อหรือขายทรัพย์สินในสถานที่เกินปกติ โดยไม่มีเหตุผลอันสมควรถือเป็นรายจ่ายต้องห้าม ซึ่งอาจกระทำกันภายในประเทศหรือระหว่างประเทศ หรืออาจเรียกราคาดังกล่าวว่าการกำหนดราคาโอน (Transfer Pricing)

(16) ค่าของทรัพยากรธรรมชาติที่สูญหรือสิ้นไปเนื่องจากการที่ทำถือเป็นรายจ่ายต้องห้าม เช่น การทำเหมืองแร่ หรือการทำป่าไม้ ระยะเวลาที่ดำเนินกิจการขุดแร่หรือตัดไม้เพื่อนำไปจำหน่ายนั้น จำนวนสินแร่ในดินหรือจำนวนป่าไม้น้อยลงหรือหมดไปมากที่สุด การที่จำนวนสินแร่หรือจำนวน ไม้ในเขตที่ได้รับสัมปทานลดน้อยลงหรือจะหมดไปหรือสูญสิ้นไปนั้น บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลจะตีราคาหรือนำมูลค่าที่ลดน้อยลงนั้นมาถือเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิไม่ได้ ต้องห้ามตามมาตรา 65 ตรี (16) แห่งประมวลรัษฎากร

(17) ค่าของทรัพย์สินนอกจากสินค้าที่ตีราคาต่ำลงถือเป็นรายจ่ายต้องห้าม กรณีนี้ห้ามมิให้ตีราคาทรัพย์สินลดลงเพื่อนำมูลค่าที่ลดลงมาเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิ เพราะการที่

กิจการจะตีราคาทรัพย์สินลดลงโดยยังไม่มีการขายทรัพย์สินจริง ๆ นั้น รายการผลขาดทุนจากการตีราคาทรัพย์สินลดลงย่อมเป็นรายการที่ยังไม่ได้เกิดขึ้นจริง และเป็นการตีราคาโดยบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลแต่ฝ่ายเดียว ซึ่งราคาทรัพย์สินนั้นอาจจะยังไม่ได้ลดลงจริง ซึ่งเท่ากับเป็นการนำเอามูลค่าของทรัพย์สินที่ตีราคาตกลงมาเป็นรายการทั้ง ๆ ที่ยังไม่ได้เกิดขึ้นจริง

(18) รายการซึ่งผู้จ่ายพิสูจน์ไม่ได้ว่าใครเป็นผู้รับถือเป็นรายการต้องห้าม เช่น บริษัทรับจ้างถมที่ และขายทราย-ดินลูกรัง ซึ่งชื่อมาจากจังหวัดชายทะเล แต่ผู้ขายไม่ได้ออกใบรับให้แต่อย่างใด กรณีนี้บริษัทก็ไม่มีหลักฐานที่เป็นค่าใช้จ่ายของการรับจ้าง แต่หากบริษัทมีหลักฐานการจ่ายเงินระบบชื่อ ที่อยู่ เลขประจำตัวประชาชน วันเดือนปี จำนวนเงิน รายการที่จ่าย และให้ผู้รับเงินลงชื่อรับไว้เพื่อเป็นหลักฐานในการหักเป็นรายการ ซึ่งทำให้บริษัทสามารถพิสูจน์ได้ว่าใครเป็นผู้รับเงิน ก็ไม่ต้องห้ามตามมาตรา 65 ตรี (18) แห่งประมวลรัษฎากร

(19) รายการใด ๆ ที่กำหนดจ่ายจากผลกำไรที่ได้เมื่อสิ้นสุรอบระยะเวลาบัญชีแล้วถือเป็นรายการต้องห้าม เช่น บริษัทจ่ายเงินค่าที่ปรึกษา โดยคำนวณจากกำไรของแผนกที่ได้รับ การปรึกษาหารือเข้าลักษณะเป็นรายการใด ๆ ที่กำหนดจ่ายจากผลกำไรตามมาตรา 65 ตรี (19) แห่งประมวลรัษฎากร จึงต้องห้ามมิให้ถือเป็นรายการในการคำนวณกำไรสุทธิ

(20) รายการที่มีลักษณะทำนองเดียวกับที่ระบุไว้ใน (1) ถึง (19) ตามที่กำหนดโดยพระราชกฤษฎีกา

การคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษี จำเป็นต้องกำหนดหลักเกณฑ์สำหรับรายการที่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลสามารถนำมาใช้คำนวณกำไรสุทธิในแบบแสดงรายการภาษีเงินได้นิติบุคคลประจำปี



Last update : Friday, January 5, 2018

Navigator : [ความรู้เรื่องภาษี](#) > [ภาษีเงินได้นิติบุคคล](#) > [คำนวณกำไรสุทธิตามมาตรา 65 ตรี](#)



INLAND REVENUE BOARD OF MALAYSIA

SPECIAL ALLOWANCES FOR SMALL VALUE ASSETS

PUBLIC RULING NO. 10/2014

Translation from the original Bahasa Malaysia text

DATE OF PUBLICATION: 31 December 2014



SPECIAL ALLOWANCES FOR SMALL VALUE ASSETS

INLAND REVENUE BOARD OF MALAYSIA

Public Ruling No. 10/2014
Date Of Publication: 31 December 2014

Published by
Inland Revenue Board of Malaysia

Second Edition

First edition on 27 March 2008

© 2014 by Inland Revenue Board of Malaysia

All rights reserved on this Public Ruling are owned by Inland Revenue Board of Malaysia. One print or electronic copy may be made for personal use. Professional firms and associations are permitted to use the Public Ruling for training purposes only. Systemic or multiple reproduction, distribution to multiple location via electronic or other means, duplication of any material in this Public Ruling for a fee or commercial purposes, or modification of the content of the Public Ruling are prohibited.



SPECIAL ALLOWANCES FOR SMALL VALUE ASSETS

INLAND REVENUE BOARD OF MALAYSIA

Public Ruling No. 10/2014
Date Of Publication: 31 December 2014

CONTENTS	PAGE
1. Objective	1
2. Relevant Provisions Of The Law	1
3. Interpretation	1
4. Small Value Assets And Special Allowances	1
5. Special Allowances For Small And Medium Companies	4
6. Restriction On Amount Of Special Allowances Claims For Certain Small And Medium Companies	5
7. Person Not Eligible To Claim Special Allowances	9
8. Hire Purchase Of Small Value Assets	9
9. Disposal Of Small Value Assets	9
10. Record Keeping	10
11. Updates And Amendments	10

DIRECTOR GENERAL'S PUBLIC RULING

Section 138A of the Income Tax Act 1967 [ITA] provides that the Director General is empowered to make a Public Ruling in relation to the application of any provisions of ITA.

A Public Ruling is published as a guide for the public and officers of the Inland Revenue Board of Malaysia. It sets out the interpretation of the Director General in respect of the particular tax law and the policy as well as the procedure applicable to it.

The Director General may withdraw either wholly or in part, by notice of withdrawal or by publication of a new Public Ruling.

**Director General of Inland Revenue,
Inland Revenue Board of Malaysia.**

1. Objective

The objective of this Public Ruling (PR) is to explain the special allowances accorded to small value assets.

2. Relevant Provisions Of The Law

- 2.1 This PR takes into account laws which are in force as at the date this PR is published.
- 2.2 The provisions of the Income Tax Act 1967 (ITA) related to this PR are subsections 2(1) and (9), paragraphs 10, 15, 19A, 35, 37, 46 and 61 of Schedule 3.

3. Interpretation

The words used in this PR have the following meaning:

- 3.1 "Body of persons" means an unincorporated body of persons (not being a company) including a Hindu Joint Family but excluding a partnership.
- 3.2 "Person" includes a company, a body of persons, a limited liability partnership and a corporation sole.
- 3.3 "Tax computation" means the working sheets, statements, schedules, calculations and other supporting documents forming the basis upon which an income tax return is made which are required to be maintained by the person making the return.
- 3.4 "Qualifying plant expenditure" means capital expenditure incurred on the purchase of small value assets used for the purpose of a business.
- 3.5 "Company" means a body corporate and includes any body of persons established with a separate legal identity by or under the laws of a territory outside Malaysia and a business trust.
- 3.6 "Related company" means a company with paid-up capital of ordinary shares exceeding RM2.5 million at the beginning of the basis period for a year of assessment.

4. Small Value Assets And Special Allowances

- 4.1 Subparagraph 19A(1) Schedule 3 of the ITA, provides that small value asset means plant or machinery used for the purpose of a person's business where the qualifying plant expenditure of the asset is not more than RM1,300 but it

does not include assets that have an expected life span of not more than 2 years. The claim for special allowances for small value assets is restricted to a maximum amount of RM13,000 for each year of assessment. If a person has incurred qualifying plant expenditure on small value assets exceeding RM13,000 in a year of assessment, then the excess amount of qualifying plant expenditure in respect of an asset not subject to the special allowances rate is eligible for the normal capital allowance rate provided under paragraphs 10 and 15, Schedule 3 of the ITA.

- 4.2 Prior to the year of assessment 2015, the value of each small value asset is not more than RM1,000. The claim for special allowances for small value assets is restricted to a maximum amount of RM10,000 for each year of assessment.
- 4.3 Paragraph 19A Schedule 3 of the ITA provides a special rate of allowance to be given to small value assets instead of the normal rates of capital allowance as provided under paragraphs 10 and 15, Schedule 3 of the ITA. This special allowance for small value asset is equivalent to the amount of qualifying plant expenditure incurred on the small value asset.
- 4.4 A person is given an option to either make a claim for special allowances for small value assets under paragraph 19A Schedule 3 of the ITA or to claim normal capital allowances under paragraphs 10 and 15, Schedule 3 of the ITA. However, once an election has been made to claim capital allowances under paragraphs 10 and 15, Schedule 3 of the ITA, then the person has to consistently apply the said provisions of the ITA until the total qualifying plant expenditure is fully deducted.
- 4.5 In order for a person to qualify for the special allowances under paragraph 19A Schedule 3 of the ITA, the general requirements regarding claim for capital allowances as provided under Schedule 3 of the ITA have to be complied with.
- 4.6 A person is deemed to have elected for special allowances on small value assets if he computes the allowance for small value assets using the special allowances rate under paragraph 19A Schedule 3 of the ITA in his tax computation.
- 4.7 If a person has claimed for a deduction under paragraph 19A Schedule 3 of the ITA for small value assets, that person will not be entitled to claim capital allowances under paragraphs 10 and 15, Schedule 3 of the ITA in respect of the said assets.

Example 1

Juara Dinamik Sdn Bhd (JDSB) acquired 12 small value assets and used them in the company's sports equipment business in the basis period for year of assessment 2015. JDSB wishes to claim special allowances for the following assets for the year of assessment 2015.

Asset	Cost (RM)	Total Qualifying Plant Expenditure	Special Allowances Claimed (100%)
(i) Cash register	1,230	1,230	1,230
(ii) Television Set	1,200	1,200	1,200
(iii) DVD Player	1,100	1,100	1,100
(iv) Facsimile machine	1,000	1,000	1,000
(v) Telephone system	1,300	1,300	1,300
(vi) Sofa Set	1,250	1,250	1,250
(vii) Handphone	1,290	1,290	1,290
(viii) Table	850	850	850
(ix) Cupboard	990	excluded	excluded
(x) Showcase	1,260	1,260	1,260
(xi) Cabinet	1,150	1,150	1,150
(xii) Air conditioner	1,280	1,280	1,280
TOTAL ASSETS	13,900	12,910	12,910

The total qualifying plant expenditure incurred on small value assets for the year of assessment 2015 is RM13,900. However, the proviso to subparagraph 19A(1) Schedule 3 of the ITA restricts the total amount of qualifying plant expenditure for small value assets eligible for special allowances in a year of assessment to RM13,000. Therefore, one or more assets have to be excluded in order to restrict the total claim to not exceeding RM13,000.

For the year of assessment 2015, JDSB has to:

- (a) identify and exclude a particular asset from the list of small value assets so as to ensure that the total qualifying plant expenditure does not exceed RM13,000. In the above example, JDSB has chosen to exclude the cost incurred on the cupboard of which the amount is RM990. By doing so, the total qualifying plant expenditure incurred on small value assets is reduced to RM12,910.
- (b) claim special allowances for small value assets amounting to RM12,910.
- (c) claim normal capital allowance under paragraphs 10 and 15, Schedule 3 of the ITA in respect of the excluded small value asset i.e. the cupboard.

5. Special Allowances For Small And Medium Companies

- 5.1 Subparagraph 19A(3) Schedule 3 of the ITA provides a special treatment to small and medium companies where there is no restriction on the total amount of special allowances claimed on small value assets by small and medium companies for a year of assessment.
- 5.2 For the purposes of this PR, small and medium companies are companies resident in Malaysia which have paid-up capital in respect of ordinary shares not exceeding RM2.5 million at the beginning of the basis period for a year of assessment.

Note: With effect from the year of assessment 2016, the companies have to be incorporated in Malaysia as well.

Example 2

Sinar Pagi Sdn Bhd (SPSB) is a small and medium company and elects to claim special allowances under subparagraph 19A(3) Schedule 3 of the ITA for small value assets in the basis period for the year of assessment 2015. The list of assets is as follows:

Asset	Cost (RM)	Total Qualifying Plant Expenditure	Special Allowances Claimed (100%)
(i) Cabinet	1,200	1,200	1,200
(ii) Table	1,000	1,000	1,000
(iii) Chair	999	999	999
(iv) Cupboard	970	970	970
(v) Facsimile machine	1,290	1,290	1,290
(iv) Telephone system	1,250	1,250	1,250
(vii) Sofa Set	1,300	1,300	1,300
(viii) Handphone	1,220	1,220	1,220
(ix) DVD Player	1,230	1,230	1,230
(x) Showcase	1,160	1,160	1,160
(xi) Cabinet	1,190	1,190	1,190
(xii) Air conditioner	1,000	1,000	1,000
TOTAL ASSETS	13,809	13,809	13,809

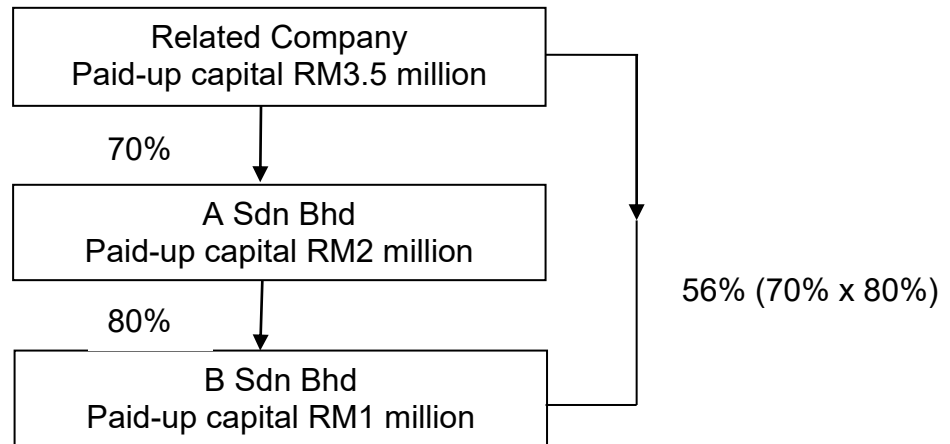
SPSB is entitled to claim special allowances equivalent to the total qualifying plant expenditure incurred on the small value assets amounting to RM13,809 as subparagraph 19A(3) Schedule 3 of the ITA allows a small and medium company to claim special allowances for small value assets without any restriction on the amount.

6. Restriction On Amount Of Special Allowances Claim For Certain Small And Medium Companies

6.1 Pursuant to subparagraph 19A(4) Schedule 3 of the ITA, small and medium companies that are eligible to claim special allowances for small value assets without any restriction on the amount do not include companies as follows:

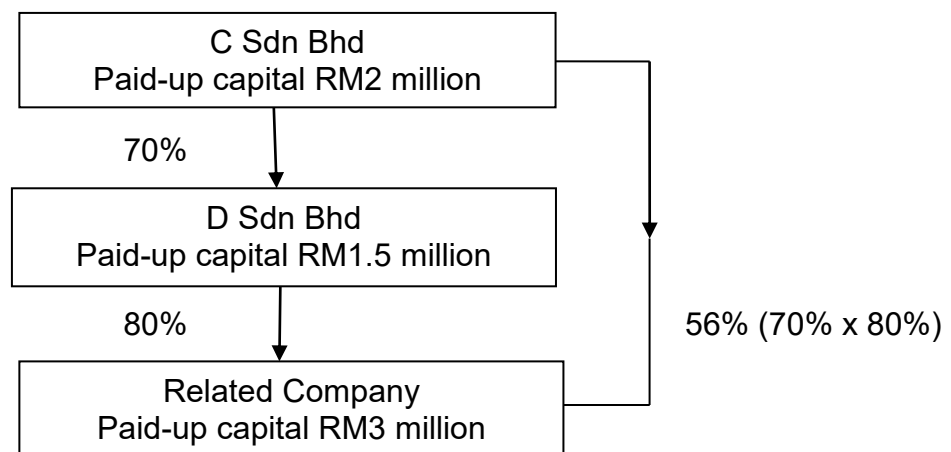
- (a) more than 50% of the paid-up capital of the company's ordinary shares are owned directly or indirectly by a related company;

Example 3



- (i) A Sdn Bhd is eligible to claim special allowances up to RM13,000 only for small value assets as 70% of the paid-up capital of its ordinary shares are owned directly by a related company .
 - (ii) B Sdn Bhd is eligible to claim special allowances up to RM13,000 only for small value assets as 56% of the paid-up capital of its ordinary shares are owned indirectly by a related company.
- (b) more than 50% of the paid-up capital of the related company's ordinary shares are owned directly or indirectly by the company;

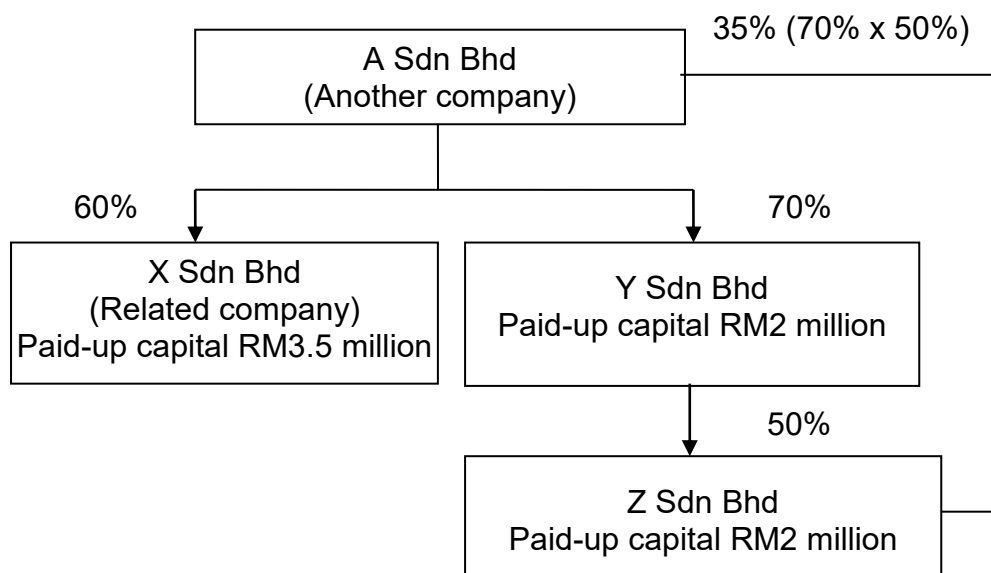
EXAMPLE 4



- (i) C Sdn Bhd is eligible to claim special allowance up to RM13,000 only for small value assets as 56% of the paid-up capital of the ordinary shares of its related company are owned indirectly by C Sdn Bhd.

- (ii) D Sdn Bhd is eligible to claim special allowances up to RM13,000 only for small value assets as 80% of the paid-up capital of the ordinary shares of its related company are owned directly by D Sdn Bhd.
- (c) more than 50% of the paid-up capital of the ordinary shares of the company and its related company are owned directly or indirectly by another company.

Example 5



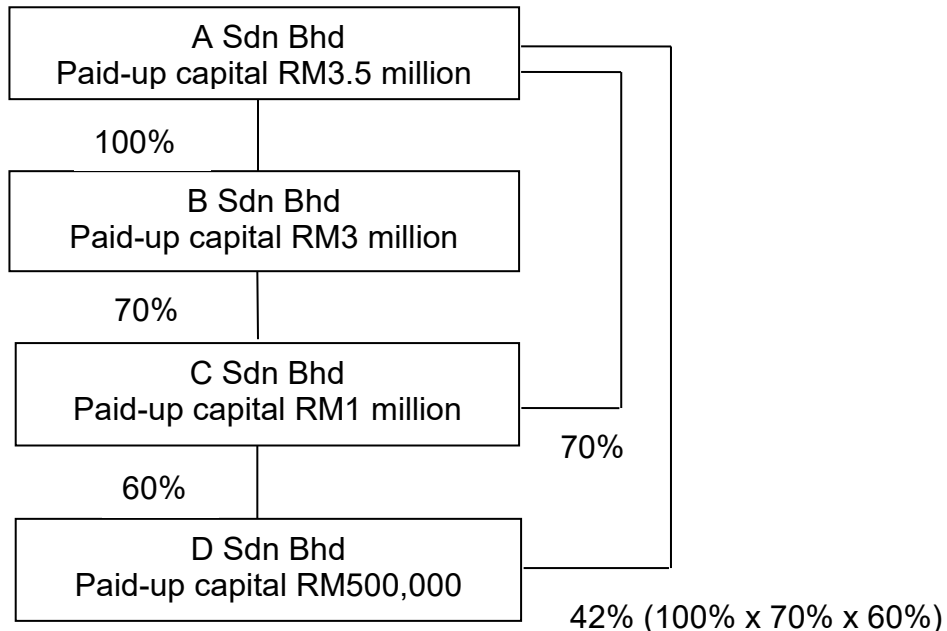
- (i) Y Sdn Bhd is eligible to claim special allowances up to RM13,000 only for small value assets as 70% of the paid-up capital of the ordinary shares of Y Sdn Bhd and 60% of the paid-up capital of the ordinary shares of its related company (X Sdn Bhd) are owned directly by another company (A Sdn Bhd).
- (ii) Z Sdn Bhd is eligible to claim special allowances for small value assets without any restriction on the amount as less than 50% of the paid-up capital of the ordinary shares of Z Sdn Bhd are owned indirectly by another company even though more than 50% of the paid-up capital of the ordinary shares of its related company are owned directly by another company.

Note: These two following conditions have to be fulfilled:

- (i) more than 50% of the paid-up capital of the ordinary shares of the related company are owned directly or indirectly by another company; and
- (ii) more than 50% of the paid-up capital of the ordinary shares of the small and medium company are owned directly or indirectly by another company.

- 6.2 For the purposes of subparagraphs 6.1(a), (b) and (c) in this PR, shares ownership, directly or indirectly is determined at the beginning of the basis period for a year of assessment and shall be determined up to the level of ultimate holding company.

Example 6

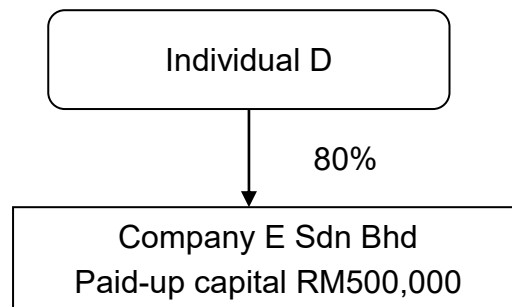


- (i) C Sdn Bhd and D Sdn Bhd are small and medium companies. B Sdn Bhd has paid-up capital of RM3 million ordinary shares. A Sdn Bhd which has paid-up capital of RM3.5 million ordinary shares is the ultimate holding company of B Sdn Bhd, C Sdn Bhd and D Sdn Bhd.
- (ii) Whether C Sdn Bhd and D Sdn Bhd are eligible to claim special allowances for small value assets without any restriction on the amount, the percentage of the ordinary shares owned by A Sdn Bhd shall be determined as follows:

Company	Percentage Of Ordinary Shares Ownership By A Sdn Bhd (Directly Or Indirectly)	Eligible To Claim Special Allowances Without Any Restriction
B	100% - directly	No
C	70% (100% x 70%) - indirectly	No
D	42% (100% x 70% x 60%) - indirectly	Yes

- 6.3 If the shares of a small and medium company are owned by an entity not being an incorporated company, for example an individual, the company is entitled to claim special allowances for small value assets without any restriction on the amount even though more than 50% of the paid-up capital of the company's ordinary shares are owned by the individual.

Example 7



E Sdn Bhd is eligible to claim special allowances for small value assets without any restriction on the amount even though the ownership of its ordinary shares by D is more than 50%.

7. Person Not Eligible To Claim Special Allowances

A person is not eligible to claim this special allowances if the person:

- (a) is a business trust or a Special Purpose Vehicle which is established for the purpose of asset-backed securitization in a securitization transaction approved by the Securities Commission.
- (b) has made an election to claim capital allowances under paragraphs 10 and 15, Schedule 3 of the ITA.

8. Hire Purchase Of Small Value Assets

The special allowances under paragraph 19A Schedule 3 of the ITA is not applicable to small value assets acquired on hire purchase. A person can make the normal capital allowance claim under paragraphs 10 and 15, Schedule 3 of the ITA in respect of such small value assets.

9. Disposal Of Small Value Assets

- 9.1 If a small value asset is disposed of in the basis period for a year of assessment and that small value asset has been given the special allowances, then a balancing charge can be made in relation to that small value asset if its disposal value exceeds the residual expenditure at the date of disposal. This is in accordance with the provision of paragraph 35 Schedule 3 of the ITA. The amount of balancing charge cannot exceed the

total amount of capital allowances claimed on the asset as provided under paragraph 37 Schedule 3 of the ITA.

9.2 For the purpose of paragraph 9.1-

- (a) “disposal” means sold, discarded, destroyed or ceased to be use for the purpose of the business; and
- (b) “balancing charge” means the excess amount which arises when the disposal value of small value asset exceeds the residual expenditure on the date of disposal.

10. Record Keeping

Taxpayers are required to keep proper records so as to distinguish assets given capital allowances under paragraphs 10 and 15, Schedule 3 of the ITA from assets given special allowances under paragraph 19A Schedule 3 of the ITA.

11. Updates And Amendments

	Amendments
<p>This PR is to replace the PR No. 1/2008 dated 27.3.2008.</p>	<p>Amendments are made to explain the tax treatment for the following matters:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Amendment of proviso to subparagraph 19A(1) Schedule 3 of the ITA; • Special allowances of small value assets for small and medium companies; • Restriction on the amount of special allowances for certain small and medium companies; and • Person not eligible to claim special allowances.

**Director General of Inland Revenue,
Inland Revenue Board of Malaysia.**



INLAND REVENUE
AUTHORITY
OF SINGAPORE

[Home](#) > [Businesses](#) > [Companies](#) > [Working out Corporate Income Taxes](#) > [Claiming Allowances](#) > [Capital Allowances](#) >

Calculating Capital Allowances

Businesses can claim capital allowances when the expense has been incurred. An expense is incurred when the legal liability to pay has arisen, regardless of the date of actual payment of the money.

Jump To [Select Subheading](#)

Methods for Calculating Capital Allowances

There are a few methods for calculating capital allowances. You may write off the cost of an asset over one year, three years or over the prescribed working life of the asset.

Section 19A

- [100% Write-Off in One Year](#)
- [Write-Off Over Three Years](#)
- [Write-Off Over Two Years](#)

Section 19

- [Write-Off Over the Prescribed Working Life of the Asset](#)

[BACK TO TOP](#)

100% Write-Off in One Year (Section 19A)

Under Section 19A, assets that qualify for 100% write-off are: a. computers b. prescribed automation equipment c. low-value assets

Computers and Prescribed Automation Equipment

The prescribed automation equipment are found in this list:

- [Prescribed automation equipment list for expenditure incurred on/after 15 Dec 2010](#) (PDF, 25KB)

Some commonly-claimed prescribed automation equipment are computers, laptops, printers and computer software.

Under the 100% write-off, capital allowance is allowed in the form of annual allowance (AA) where:

For assets purchased by cash:

AA = 100% of the cost of the asset

For assets purchased under hire purchase:

AA = 100% of the principal payment (and deposit paid where applicable)

You can also choose to defer the capital allowance claims to subsequent YAs. Please refer [Deferring Capital Allowance Claims](#) to find out more.

Examples of 100% Write-Off in One Year for Computer and Prescribed Automation Equipment

Example 1: Asset purchased with cash

Your company purchased a computer for \$2,000 and a printer for \$200 by cash in the year 2019.

AA for computer = 100% x \$2,000 = \$2,000

AA for printer = 100% x \$200 = \$200

Your capital allowance schedule is as follows

Description	Computer (\$)	Printer (\$)
Cost	2,000	200

YA 2020 AA	2,000	200
Tax written down value (TWDV) c/f	0	0

Example 2 (Asset purchased under hire purchase)

You company purchased a computer for \$2,000 in the year 2018 under hire purchase. The company has a 31 Dec year end.

AA = 100% of the principal payment (plus deposit paid where applicable)

Assuming the details of the hire purchase agreement are as follows:

Purchase price		\$ 2,000
Deposit		\$ 100
Hire purchase interest		\$ 50
Number of instalments		5
Amount payable per instalment		\$ 390
Hire purchase interest per instalment	$\$50 / 5$	\$ 10
Principal payment per instalment	$\$390 - \10	\$ 380

Assuming a deposit of \$100 and 2 instalments were paid in the year 2018 and the remaining three instalments were paid in the year 2019.

The deposit and principal payments in the year 2018 = $\$100 + (2 \times \$380) = \$860$

The principal payments in the year 2019 = $3 \times \$380 = \$1,140$

YA 2019 AA = $100\% \times \$860 = \860

YA 2020 AA = $100\% \times \$1,140 = \$1,140$

Your capital allowance schedule is as follows:

Description	Computer (\$)
Cost	2,000
YA 2019 AA	860
Tax written down value (TWDV) c/f	1,140
YA 2020 AA	1,140
TWDV c/f	0

Low Value Assets

Companies may choose to write off low-value assets in one year provided certain conditions are satisfied. A low-value asset is one that does not cost more than \$5,000.

Companies that do not wish to use the one-year write-off may write off the cost of the asset over three years or its prescribed working life.

Plant and machinery that already qualify for a **one-year write-off** are not covered here.

Conditions for One Year Write-Off of Low-Value Assets

To claim a one-year write-off of low-value assets under Section 19A(10A) of the [Income Tax Act](#) (ITA), including those acquired on hire purchase, the following conditions must be satisfied:

1. The assets must be [plant and machinery](#) that qualify for [capital allowances](#) under Sections 19, 19A or 19A(1B) of the ITA;
2. The assets must be acquired for the purposes of your trade, profession or business;
3. Each low-value asset must not cost more than \$5,000; and
4. The total claim for a one-year write-off of all low-value assets must not exceed \$30,000 per YA.

If the amount exceeds \$30,000, you can still claim capital allowances over three years or the prescribed working life for the low-value assets exceeding the cap for the YA.

How the One-Year Write-Off for Low-Value Assets Works

The low-value assets that can be written off in one year in any YA, subject to a total claim of \$30,000, are:

1. Low-value assets that are acquired in the YA; and
2. Low-value assets that are acquired before the YA where:
 - a. no claim for capital allowance has been made before (i.e. claim for capital allowance was [deferred](#) previously).
 - b. a [claim for capital allowance](#) was previously made under Sections 19, 19A(1) or 19A(1B) and there is a tax written down value brought forward to the current YA.

Hire Purchase Assets

An asset acquired under hire purchase terms must cost no more than \$5,000 in order to qualify for the one-year write-off on its instalment paid in any YA.

Indicate clearly in your capital allowance schedule the assets that are claimed on the basis of Section 19A(10A) and submit

the capital allowance claims accordingly in your income tax returns.

Illustration: 100% Write-Off of Low-Value Assets in One Year

Identifying Low-Value Assets that Qualify for 100% Write-Off

Company A purchased 7 pieces of Asset X at \$4,400 each at a total cost of \$30,800 in the year 2019.

In the year 2018, Company A also purchased:

1. Asset Y at \$1,500 for which claim for capital allowance was deferred; and
2. Asset Z at \$3,000, for which claim for capital allowance was made under Section 19A(1) (i.e. three-year write-off).

Company A claimed capital allowance of \$1,000 ($\$3,000 / 3$ years) on Asset Z in YA 2019, and a tax written down value of \$2,000 ($\$3,000 - \$1,000$) on Asset Z was carried forward to YA 2020.

All the 9 pieces of assets qualify for capital allowance.

Computing the Total Claim under One-Year Write-Off

Company A can claim a one-year write-off on the cost of the following assets in YA 2020:

Cost of 6[#] pieces of new Asset X ($\\$4,400 \times 6$)	\$ 26,400
Add: Cost of Asset Y purchased in the year 2018	\$ 1,500
Tax written down value of Asset Z brought forward from YA 2019	\$ 2,000

Total claim under one-year write-off	\$ 29,900*
---	---------------

Explanation of the Claim

* Within the total cap of \$30,000 per YA.

Company cannot claim the 7th piece of Asset X under Section 19A(10A) as the additional cost of \$4,400 will exceed the \$30,000 cap, i.e. $\$4,400 \times 7 = \$30,800$.

Company A can claim capital allowances on this 7th piece of Asset X over three years or over its useful life instead. Assuming that capital allowances are claimed over three years, the capital allowances for YA 2020 for this asset will be \$1,467 ($\$4,400 / 3$ years).

In total, the capital allowance claim for YA 2020 will be \$31,367 ($\$29,900 + \$1,467$).

See Also

- [Tax Treatment of Computer Software](#) (PDF, 19KB)

[BACK TO TOP](#)

Write-Off Over Three Years (Section 19A)

From YA 2009, you can use this method to claim capital allowance for **all assets** that qualify for capital allowance. You can also choose to defer the capital allowance claims to subsequent YAs. Please refer to [Deferring Capital Allowance Claims](#) to find out more about deferring your capital allowance claims.

Under the three-year write-off, capital allowance is allowed in the form of Annual allowance (AA) where:

For asset purchased by cash:

AA for each year = $1/3$ of the cost of asset

For asset purchased under hire purchase:

AA = $1/3$ of the principal payment (and deposit paid where applicable)

Examples of Write-Off Over Three Years

Example 1: Asset purchased with cash

Your company purchased office equipment for \$3,000 with cash in the year 2019.

AA for each YA = $1/3 \times \$3,000 = \$1,000$

Your capital allowance schedule is as follows:

Description	Office equipment (\$)
Cost	3,000
YA 2020 AA	1,000
Tax written down value (TWDV) c/f	2,000
YA 2021 AA	1,000
TWDV c/f	1,000
YA 2022 AA	1,000
TWDV c/f	0

Example 2: Asset purchased under hire purchase

Your company acquired an office equipment for \$2,000 in the year 2019 by hire purchase.

The details of the hire purchase agreement are as follows:

Purchase price	\$ 2,000
-----------------------	----------

Deposit		\$ 100
Hire purchase interest		\$ 50
Number of instalments		5
Amount payable per instalment		\$ 390
Hire purchase interest per instalment	\$50 / 5	\$ 10
Principal payment per instalment	\$390 - \$10	\$ 380

Assuming that a deposit of \$100 and two instalments were paid in the year 2019 and the remaining three instalments were paid in the year 2020.

The deposit and principal payments in the year 2019 = \$100 + (2 x \$380) = \$860

The principal payments in the year 2020 = 3 x \$380 = \$1,140

AA for each YA is computed as follows:

Year of payment	Deposit and principal amount paid (\$)	Amount of AA (\$) to be claimed in:			
		YA 2020	YA 2021	YA 2022	YA 2023
2019	860	287	287	286	
2020	1,140		380	380	380
Total		287	667	666	380

Your capital allowance schedule is as follows:

Description	Office equipment (\$)
Cost	2,000
YA 2020 AA	287
Tax written down value (TWDV) c/f	1,713
YA 2021 AA	667
TWDV c/f	1,046
YA 2022 AA	666
TWDV c/f	380
YA 2023 AA	380
TWDV c/f	0

[BACK TO TOP](#)

Write-Off Over Two Years

As announced in Budget 2020, businesses are given an option to accelerate the write-off over two years, instead of three years or over the prescribed working life of the asset, on the cost incurred in acquiring the asset during the basis period for YA 2021. This is to support businesses who intend to invest in new assets and ease the cashflow of businesses.

The rates of accelerated capital allowance allowed are as follows:

- a. 75% of the cost incurred to be written off in the first year (i.e. YA 2021); and

- b. 25% of the cost incurred to be written off in the second year (i.e. YA 2022).

No deferment of capital allowance claim is allowed under this option.

Businesses can continue to claim capital allowance based on the current one year or three year write-off or write-off over the prescribed working life under section 19 or 19A if they do not wish to claim capital allowance over two years.

For new assets acquired under a hire-purchase agreement (“HP asset”) during the basis period for YA 2021, the accelerated rates of 75% and 25% will apply to all the instalments (principal component) paid on such HP assets notwithstanding that the instalments may be paid in a basis period subsequent to the basis period for YA 2021.

Examples of Write-Off Over Two Years

Example 1: Asset purchased with cash

Your company purchased office equipment for \$3,000 with cash in the year 2020.

Your capital allowance schedule is as follows:

Description	Office equipment (\$)
Cost	3,000
YA 2021 AA (75% of cost)	2,250
Tax written down value (TWDV) c/f	750
YA 2022 AA (25% of cost)	750
TWDV c/f	0

Example 2: Asset purchased under hire purchase

Your company acquired an office equipment for \$2,000 in the year 2020 by hire purchase. The details of the hire purchase agreement are as follows:

Purchase price		\$ 2,000
Deposit		\$ 100
Hire purchase interest		\$ 50
Number of instalments		5
Amount payable per instalment		\$ 390
Hire purchase interest per instalment	\$50 / 5	\$ 10
Principal payment per instalment	\$390 - \$10	\$ 380

Assuming that a deposit of \$100 and two instalments were paid in the year 2020 and the remaining three instalments were paid in the year 2021.

The deposit and principal payments in the year 2020 = \$100 + (2 x \$380) = \$860

The principal payments in the year 2021 = 3 x \$380 = \$1,140

AA for each YA is computed as follows:

Year of payment	Deposit and principal amount paid (\$)	Amount of AA (\$) to be claimed in:		
		YA 2021	YA 2022	YA 2023
2020	860	645	215	

2021	1,140		855	285
Total		645	1,070	285

Your capital allowance schedule is as follows:

Description	Office equipment (\$)
Cost	2,000
YA 2021 AA	645
Tax written down value (TWDV) c/f	1,355
YA 2022 AA	1,070
TWDV c/f	285
YA 2023 AA	285
TWDV c/f	0

[BACK TO TOP](#)

Write-Off Over the Prescribed Working Life of the Asset (Section 19)

Under this method, capital allowance is granted over an asset's prescribed working life based on the Sixth Schedule of the Income Tax Act.

To simplify capital allowance claims under section 19, the prescribed working life of assets in the Sixth Schedule will be streamlined to 6, 12 and 16 years, in the following manner:

- If the prescribed working life of the asset in the Sixth Schedule is 12 years or less, businesses may make an irrevocable election to claim capital allowance over either 6 or 12 years;
- If the prescribed working life of the asset in the Sixth Schedule is 16 years, businesses may make an irrevocable election to claim capital allowance over 6, 12 or 16 years.

The above change will apply to assets acquired in the basis periods relating to YA 2023 and subsequent YAs. It will also apply to assets acquired in basis periods relating to YA 2022 and prior YAs, if the business had deferred and yet to start its capital allowance claims for the assets.

To qualify for the above, businesses are to make the irrevocable election for the number of years of working life for the asset at the time of their tax filing for the YA relating to the basis period in which the asset was acquired. For assets acquired in basis periods prior to the basis period for YA 2023, businesses are to make the election at the time of the tax filing for YA 2023.

The initial allowance (IA) and annual allowance (AA) are computed as follows:

For asset purchased with cash :

In the first YA relating to the year in which the fixed asset was purchased:

IA = 20% x the cost of asset

AA = (80% x the cost of asset) / number of years of working life*

In the second and subsequent YA:

IA is not applicable

AA = (80% x the cost of asset) / number of years of working life* (same as the first YA)

For asset purchased under hire purchase:

In the YA where there is a deposit paid and/ or instalment payments:

IA = 20% of the principal amount (and deposit paid where applicable)

AA = (80% x the cost of asset) / number of years of working life*

In the YA where there is no payment made:

IA is not applicable

AA = (80% x the cost of asset) / number of years of working life*

**The number of years of working life is based on the Sixth Schedule of the Income Tax Act (e.g. the working life for motor vehicle is six years and that for motorcycle is eight years)*

You can also choose to defer the capital allowance claims to subsequent YAs. Please refer to [Deferring Capital Allowance Claims](#) to find out more about deferring your capital allowance claims.

Capital allowance claim for motor vehicles

No capital allowance is to be given on private cars (S-plated cars), RU-plated cars and company cars (Q-plated or S-plated cars), except where the cars are registered as "private hire cars"/"cars for instructional purpose" and are hired out or used for providing driving instruction in the course of the company's business.

Apart from private cars (S-plated cars), RU-plated cars and company cars (Q-plated or S-plated cars), costs of other motor vehicles such as vans, lorries and motor cycles acquired for business use would qualify for capital allowances under Section 19 or 19A of the Income Tax Act.

Expenditure incurred on obtaining a Certificate of Entitlement (COE) to acquire a motor vehicle is part of the cost of the motor vehicle. If the motor vehicle qualifies for capital allowance, the cost of obtaining the COE may be included when claiming capital allowance on the motor vehicle. In addition, the amount paid by a registered owner of an existing vehicle upon renewal of the COE to enable the continued operation of the vehicle will be regarded as an additional cost of the vehicle for the purposes of claiming allowances under Section 19 or 19A.

However, for expenditure incurred to obtain a COE which is not subsequently used to acquire a vehicle, the expenditure incurred will not be granted capital allowance.

Foreign registered vehicles

From YA 2014 onwards, capital expenditure incurred on a car registered outside Singapore and used exclusively outside Singapore for business purposes will be granted capital allowance. There is no cap on the capital allowance.

Summary table showing the different ways to claim capital allowances

How to calculate	Qualifying assets	Annual allowance (AA)
Over working life of asset [Section 19]	<ul style="list-style-type: none"> Apply to all qualifying assets Refer to Sixth Schedule of the Income Tax Act for working life <p>From YA 2023, option to claim:</p> <ul style="list-style-type: none"> 6 or 12 years for prescribed working life of 12 years or less 6,12 or 16 years for prescribed working life of 16 years 	<ul style="list-style-type: none"> Initial allowance (IA) = 20% of cost AA = (80% of cost) / No. of years of working life
Three-year write-off [Section 19A(1)]	Apply to all qualifying assets	AA = 1/3 of cost
Two-year write-off	Apply to all qualifying assets acquired during the basis period relating to YA 2021	<p>YA 2021 AA = 75% of cost</p> <p>YA 2022 AA = 25% of cost</p>
One-year write-off (for specific assets) [Section 19A(2)]	<ul style="list-style-type: none"> Computers Prescribed automation equipment listed in Income Tax (Automation Equipment) Rules 2004; and Amendment Rules 2010 (effective from 15 Dec 2010) 	AA = 100% of cost
One-year	Low-value assets	AA = 100% of cost

write-off (only for low-value assets) [Section 19A(10A)]	<ul style="list-style-type: none">• Cost of each asset not more than \$5,000• Total claim for one-year write-off of all such assets capped at \$30,000 per YA	
---	--	--

[BACK TO TOP](#)

Inland Revenue Authority of Singapore

[Who We Are](#)

[Careers](#)

[News & Events](#)



[Publications](#)

[Useful Links](#)

[Contact](#)

[Feedback](#)



[Report Vulnerability](#)  [Privacy Policy](#) [Terms of Use](#)
[& Browser Compatibility](#) [Rate This Site](#) 
[Sitemap](#)

© 2020, Government of Singapore
Last Updated on 23 Apr 2020