

บันทึก

เรื่อง การตีความมาตรา ๖๕ ตรี แห่งประมวลรัษฎากร
(กรณีองค์การส่งเสริมกีฬาแห่งประเทศไทย)

สำนักงานรัฐมนตรีได้มีหนังสือ ที่ สร. ๑๐๐๑/๖๔๕ ลงวันที่ ๑๔ กุมภาพันธ์ ๒๕๖๒ ขอให้สำนักงานคณะกรรมการกฤษฎีกาพิจารณาให้ความเห็นตามที่องค์การส่งเสริมกีฬาแห่งประเทศไทย (อ.ส.ก.ท.) ทาหรือว่า ในกรณีที่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลประสงค์จะสร้างโรงฝึกกีฬาตามแบบที่ อ.ส.ก.ท. ประสงค์และมอบกรรมสิทธิ์ให้ อ.ส.ก.ท. เป็นผู้ดูแลรักษาและใช้เป็นประโยชน์ในการส่งเสริมกีฬาแก่ประชาชนทั่วไป โดยไม่คิดค่าตอบแทนใด ๆ นั้น บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลดังกล่าวจะถือเอาค่าใช้จ่ายในการก่อสร้างสถานกีฬาดังกล่าวเป็นรายจ่ายในการโฆษณาเพื่อนำมาหักเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิได้หรือไม่ เพียงใด

สำนักงานคณะกรรมการกฤษฎีกา (กรมการร่างกฎหมาย กองที่ ๖) ได้พิจารณาบทบัญญัติของกฎหมายที่เกี่ยวข้องแล้วเห็นว่า การที่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลจัดสร้างโรงฝึกกีฬาแล้วยกกรรมสิทธิ์ให้แก่ อ.ส.ก.ท. นั้น ไม่ถือเป็นการโฆษณากิจการของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลนั้นแต่อย่างใด รายจ่ายเพื่อการนี้จึงไม่ใช่รายจ่ายเพื่อหากำไรหรือเพื่อกิจการโดยเฉพาะตาม (๑๓) ของมาตรา ๖๕ ตรี แห่งประมวลรัษฎากร จะนำมาหักเป็นรายจ่าย

๑ มาตรา ๖๕ ตรี รายการต่อไปนี้ไม่ให้ถือเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิ

(๑) เงินสำรองต่าง ๆ นอกจาก

(ก) เงินสำรองจากเบี้ยประกันภัยเพื่อสมทบทุนประกันชีวิตที่กันไว้ก่อนคำนวณกำไร เฉพาะส่วนที่ไม่เกินร้อยละ ๖๕ ของจำนวนเบี้ยประกันภัยที่ได้รับในรอบระยะเวลาบัญชีหลังจากหักเบี้ยประกันภัยซึ่งเอาประกันต่อออกแล้ว

ในกรณีต้องใช้เงินตามจำนวนซึ่งเอาประกันภัยสำหรับกรมธรรม์ประกันชีวิตรายใดไม่ ว่าเต็มจำนวนหรือบางส่วน เงินที่ใช้ไปเฉพาะส่วนที่ไม่เกินเงินสำรองตามวรรคก่อนสำหรับกรมธรรม์ประกันชีวิต รายนั้น จะถือเป็นรายจ่ายไม่ได้

ในกรณีเลิกสัญญาตามกรมธรรม์ประกันชีวิตรายใด ให้นำเงินสำรองตามวรรคแรก จำนวนที่มีอยู่สำหรับกรมธรรม์ประกันชีวิตรายนั้นกลับมารวมคำนวณเป็นรายได้ในรอบระยะเวลาบัญชีที่เลิก สัญญา

(ข) เงินสำรองจากเบี้ยประกันภัยเพื่อสมทบทุนประกันภัยอื่นที่กันไว้ก่อนคำนวณกำไร เฉพาะส่วนที่ไม่เกินร้อยละ ๔๐ ของจำนวนเบี้ยประกันภัยที่ได้รับในรอบระยะเวลาบัญชีหลังจากหักเบี้ย ประกันภัยซึ่งเอาประกันต่อออกแล้ว แต่เงินสำรองที่กันไว้นี้จะต้องถือเป็นรายได้ในการคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสีย ภาษีในรอบระยะเวลาบัญชีปีถัดไป

(๒) เงินกองทุน เว้นแต่กองทุนสำรองเลี้ยงชีพซึ่งบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่กระทำ กิจการในประเทศไทย ได้จ่ายสมทบและจัดสรรไว้เพื่อประโยชน์แก่ลูกจ้างโดยเฉพาะเงินกองทุนสำรองเลี้ยงชีพนี้

ไม่ได้ แต่กรณีดังกล่าวอาจถือได้ว่าเป็นรายจ่ายเพื่อการกุศลสาธารณะซึ่งบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลอาจนำมาหักเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิได้ในส่วนที่ไม่เกินร้อยละหนึ่งของกำไรสุทธิตาม (๓) ของมาตรา ๖๕ ตรี^๒ แห่งประมวลรัษฎากร ทั้งนี้ เพราะข้อเท็จจริงปรากฏแน่ชัดว่า

ให้หักเป็นค่าใช้จ่ายได้ในรอบระยะเวลาบัญชีที่จ่ายแก่ลูกจ้างโดยเด็ดขาดในจำนวนที่ไม่เกินร้อยละ ๑๐ ของเงินเดือนทั้งหมดของผู้รับซึ่งบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลนั้นถือเป็นหลักคำนวณเงินสมทบกองทุนสำรองเลี้ยงชีพ

(๓) รายจ่ายอันมีลักษณะเป็นการส่วนตัว การให้โดยเสน่หา หรือการกุศล เว้นแต่การกุศลสาธารณะในส่วนที่ไม่เกินร้อยละ ๑ ของกำไรสุทธิ

(๔) ค่ารับรองหรือค่าบริการส่วนที่ไม่เป็นไปตามหลักเกณฑ์ที่กำหนดโดยกฎกระทรวง

(๕) รายจ่ายอันมีลักษณะเป็นการลงทุน หรือรายจ่ายในการต่อเติมเปลี่ยนแปลงขยายออกหรือทำให้ดีขึ้นซึ่งทรัพย์สิน แต่ไม่ใช่เป็นการซ่อมแซมให้คงสภาพเดิม

(๖) ภาษีเงินได้ของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล

(๗) การถอนเงินโดยปราศจากคำตอบแทนของผู้เป็นหุ้นส่วนในห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล

(๘) เงินเดือนของผู้ถือหุ้นหรือผู้เป็นหุ้นส่วนเฉพาะส่วนที่จ่ายเกินสมควร

(๙) รายจ่ายซึ่งกำหนดขึ้นเองโดยไม่มีการจ่ายจริง หรือรายจ่ายซึ่งควรจะได้จ่ายในรอบระยะเวลาบัญชีอื่น เว้นแต่ในกรณีที่ไม่สามารถจะลงจ่ายในรอบระยะเวลาบัญชีใดก็อาจลงจ่ายในรอบระยะเวลาบัญชีที่ถัดไปได้

(๑๐) ค่าตอบแทนแก่ทรัพย์สินซึ่งบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลเป็นเจ้าของและใช้เอง

(๑๑) ดอกเบี้ยที่คิดให้สำหรับเงินทุน เงินสำรองต่าง ๆ หรือเงินกองทุนของตนเอง

(๑๒) ผลเสียหายอันอาจได้กลับคืนเนื่องจากการประกันหรือสัญญาคุ้มครองกันใด ๆ หรือผลขาดทุนสุทธิในรอบระยะเวลาบัญชีก่อน ๆ เว้นแต่ผลขาดทุนสุทธิยกมาไม่เกินห้าปีก่อนรอบระยะเวลาบัญชีปัจจุบัน

(๑๓) รายจ่ายซึ่งมิใช่รายจ่ายเพื่อหากำไรหรือเพื่อกิจการโดยเฉพาะ

(๑๔) รายจ่ายซึ่งมิใช่รายจ่ายเพื่อกิจการในประเทศไทยโดยเฉพาะ

(๑๕) ค่าซื้อทรัพย์สินและรายจ่ายเกี่ยวกับการซื้อหรือขายทรัพย์สินในส่วนที่เกินปกติโดยไม่มีความสมควร

(๑๖) ค่าของทรัพยากรธรรมชาติที่สูญหรือสิ้นไปเนื่องจากกิจการที่ทำ

(๑๗) ค่าของทรัพย์สินนอกจากสินค้าที่ตราค่าต่ำลงทั้งนี้ภายใต้บังคับมาตรา ๖๕ ตรี

(๑๘) รายจ่ายซึ่งผู้จ่ายพิสูจน์ไม่ได้ว่าใครเป็นผู้รับ

(๑๙) รายจ่ายใด ๆ ที่กำหนดจ่ายจากผลกำไรที่ได้เมื่อสิ้นสุดรอบระยะเวลาบัญชีแล้ว

(๒๐) รายจ่ายที่มีลักษณะทำนองเดียวกับที่ระบุไว้ใน (๑) ถึง (๑๙) ตามที่จะได้กำหนดโดยพระราชกฤษฎีกา

^๒ มาตรา ๖๕ ตรี รายการต่อไปนี้ไม่ให้ถือเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิ

(๑) เงินสำรองต่าง ๆ นอกจาก

(ก) เงินสำรองจากเบี้ยประกันภัยเพื่อสมทบทุนประกันชีวิตที่กันไว้ก่อนคำนวณกำไรเฉพาะส่วนที่ไม่เกินร้อยละ ๖๕ ของจำนวนเบี้ยประกันภัยที่ได้รับในรอบระยะเวลาบัญชีหลังจากหักเบี้ยประกันภัยซึ่งเอาประกันต่อออกแล้ว

ในกรณีต้องใช้เงินตามจำนวนซึ่งเอาประกันภัยสำหรับกรมธรรม์ประกันชีวิตรายใดไม่
ว่าเต็มจำนวนหรือบางส่วน เงินที่ใช้ไปเฉพาะส่วนที่ไม่เกินเงินสำรองตามวรรคก่อนสำหรับกรมธรรม์ประกันชีวิต
รายนั้น จะถือเป็นรายจ่ายไม่ได้

ในกรณีเลิกสัญญาตามกรมธรรม์ประกันชีวิตรายใด ให้นำเงินสำรองตามวรรคแรก
จำนวนที่มีอยู่สำหรับกรมธรรม์ประกันชีวิตรายนั้นกลับมารวมคำนวณเป็นรายได้ในรอบระยะเวลาบัญชีที่เลิก
สัญญา

(ข) เงินสำรองจากเบี้ยประกันภัยเพื่อสมทบทุนประกันภัยอื่นที่กันไว้ก่อนคำนวณ
กำไร เฉพาะส่วนที่ไม่เกินร้อยละ ๔๐ ของจำนวนเบี้ยประกันภัยที่ได้รับในรอบระยะเวลาบัญชีหลังจากหักเบี้ย
ประกันภัยซึ่งเอาประกันต่อออกแล้ว แต่เงินสำรองที่กันไว้จะต้องถือเป็นรายได้ในการคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสีย
ภาษีในรอบระยะเวลาบัญชีปีถัดไป

(๒) เงินกองทุน เว้นแต่กองทุนสำรองเลี้ยงชีพซึ่งบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่กระทำ
กิจการในประเทศไทย ได้จ่ายสมทบและจัดสรรไว้เพื่อประโยชน์แก่ลูกจ้างโดยเฉพาะเงินกองทุนสำรองเลี้ยงชีพนี้
ให้หักเป็นค่าใช้จ่ายได้ในรอบระยะเวลาบัญชีที่จ่ายแก่ลูกจ้างโดยเด็ดขาดในจำนวนที่ไม่เกินร้อยละ ๑๐ ของ
เงินเดือนทั้งหมดของผู้รับซึ่งบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลนั้นถือเป็นหลักคำนวณเงินสมทบกองทุนสำรอง
เลี้ยงชีพ

(๓) รายจ่ายอันมีลักษณะเป็นการส่วนตัว การให้โดยเสน่หา หรือการกุศล เว้นแต่การกุศล
สาธารณะในส่วนที่ไม่เกินร้อยละ ๑ ของกำไรสุทธิ

(๔) ค่ารับรองหรือค่าบริการส่วนที่ไม่เป็นไปตามหลักเกณฑ์ที่กำหนดโดยกฎกระทรวง

(๕) รายจ่ายอันมีลักษณะเป็นการลงทุน หรือรายจ่ายในการต่อเติมเปลี่ยนแปลงขยายออก
หรือทำให้ดีขึ้นซึ่งทรัพย์สิน แต่ไม่ใช่เป็นการซ่อมแซมให้คงสภาพเดิม

(๖) ภาษีเงินได้ของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล

(๗) การถอนเงินโดยปราศจากคำตอบแทนของผู้เป็นหุ้นส่วนในห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล

(๘) เงินเดือนของผู้ถือหุ้นหรือผู้เป็นหุ้นส่วนเฉพาะส่วนที่จ่ายเกินสมควร

(๙) รายจ่ายซึ่งกำหนดขึ้นเองโดยไม่มีการจ่ายจริง หรือรายจ่ายซึ่งควรจะได้จ่ายในรอบ
ระยะเวลาบัญชีอื่น เว้นแต่ในกรณีที่ไม่สามารถจะลงจ่ายในรอบระยะเวลาบัญชีใดก็อาจลงจ่ายในรอบระยะเวลา
บัญชีที่ถัดไปได้

(๑๐) ค่าตอบแทนแก่ทรัพย์สินซึ่งบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลเป็นเจ้าของและใช้เอง

(๑๑) ดอกเบี้ยที่คิดให้สำหรับเงินทุน เงินสำรองต่าง ๆ หรือเงินกองทุนของตนเอง

(๑๒) ผลเสียหายอันอาจได้กลับคืนเนื่องจากการประกันหรือสัญญาคุ้มครองกันใด ๆ หรือผล
ขาดทุนสุทธิในรอบระยะเวลาบัญชีก่อน ๆ เว้นแต่ผลขาดทุนสุทธิยกมาไม่เกินห้าปีก่อนระยะเวลาบัญชีปี
ปัจจุบัน

(๑๓) รายจ่ายซึ่งมิใช่รายจ่ายเพื่อหากำไรหรือเพื่อกิจการโดยเฉพาะ

(๑๔) รายจ่ายซึ่งมิใช่รายจ่ายเพื่อกิจการในประเทศไทยโดยเฉพาะ

(๑๕) ค่าซื้อทรัพย์สินและรายจ่ายเกี่ยวกับการซื้อหรือขายทรัพย์สินในส่วนที่เกินปกติโดยไม่
มีเหตุผลอันสมควร

(๑๖) ค่าของทรัพยากรธรรมชาติที่สูญหรือสิ้นไปเนื่องจากกิจการที่ทำ

(๑๗) ค่าของทรัพย์สินนอกจากสินค้าที่ตราค่าต่ำลงทั้งนี้ภายใต้บังคับมาตรา ๖๕ ทวิ

(๑๘) รายจ่ายซึ่งผู้จ่ายพิสูจน์ไม่ได้ว่าใครเป็นผู้รับ

(๑๙) รายจ่ายใด ๆ ที่กำหนดจ่ายจากผลกำไรที่ได้เมื่อสิ้นสุดรอบระยะเวลาบัญชีแล้ว

ค่าใช้จ่ายในการนี้เป็นค่าใช้จ่ายในการสร้างโรงฝึกกีฬาเท่านั้น ส่วนการที่จะมีการโฆษณาให้แก่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ได้จัดสร้างโรงฝึกกีฬา โดยการติดตั้งไว้ ณ โรงฝึกกีฬาหรือไม่เพียงใดนั้น ยังไม่อาจยืนยันได้ และแม้จะมีการโฆษณาติดตั้งไว้ ณ โรงฝึกกีฬาดังกล่าวก็ตาม ค่าใช้จ่ายในการโฆษณาก็ยังไม่อาจกำหนดได้เป็นที่แน่นอนว่าจะมีจำนวนอย่างน้อยเท่ากับค่าก่อสร้างโรงฝึกกีฬาหรือไม่ ดังนั้น การใช้จ่ายในกรณีนี้จึงมีลักษณะเป็นการให้เปล่าเพื่อประโยชน์ของการกีฬา อันเป็นการกุศลสาธารณะ

(ลงชื่อ) อมร จันทรมบูรณ์

(นายอมร จันทรมบูรณ์)

รองเลขาธิการ ฯ

ปฏิบัติราชการแทน เลขาธิการคณะกรรมการกฤษฎีกา

สำนักงานคณะกรรมการกฤษฎีกา

มีนาคม ๒๕๖๒ □