

# สารบัญ สรรพากรสารสัมพันธ์

## CONTENTS

ปีที่ 62 ฉบับที่ 8 สิงหาคม พ.ศ. 2558

**ค่าใช้จ่าย  
ที่ก่อให้เกิดรายได้**

**EXPENSES**

**INCOME**

**17** ● ● ●

47    แนวโน้มรายได้ภาษีสรรพากร...สัญญาณเตือนที่น่าจับตา

67    ฎีกาภาษี : รายได้ที่จะต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล มีความหมายเดียวกับ  
เงินได้พึงประเมินหรือไม่?

81    บัญชี NPAEs กับภาษี ตอน ส่วนงานดำเนินงาน

91    เล่าเรื่องหนึ่ง ฟังเรื่องภาษี : Premium Rush

99    Welcome to AEC : Japan & ASEAN :  
Friendship & Cooperation “ชาทุระพลีบนที่อุษาคเนย์”

109   คำวินิจฉัยกฎหมายภาษีสรรพากร : สารพันปัญหาภาษีมูลค่าเพิ่ม

# บทบรรณาธิการ

## EDITOR

# สรรพากรสาร

### กระแสความนิยม

การใช้จักรยานเพื่อสิ่งแวดล้อมและสุขภาพเปลี่ยนทัศนคติของคนเมืองหลวงให้หันมาใส่ใจและให้ความสำคัญกับพาหนะทางเลือกชนิดนี้มากขึ้น ถึงขั้นมีการเรียกร้องเลนจักรยานในถนนสายหลักให้มากขึ้น และถนนหลักทุกสายทั่วประเทศก็พร้อมใจกันเปิดเส้นทางให้กับโครงการดีๆ อย่าง Bike For Mom เพื่อร่วมเทอดพระเกียรติแด่สมเด็จพระนางเจ้าฯ พระบรมราชินีนาถ เนื่องในวโรกาสวันเฉลิมพระชนมพรรษา ก็คงต้องร่วมใจกันสร้างสรรค์โครงการดีๆ เช่นนี้ให้เกิดขึ้นอย่างต่อเนื่อง

นอกจากเนื้อหาสาระใน **เรื่องจากปก**ฉบับนี้ที่ว่าด้วย **ค่าใช้จ่ายที่ก่อให้เกิดรายได้**จะน่าสนใจว่า ทำไมผู้มีเงินได้จึงจะต้องให้ความสนใจเรื่องของค่าใช้จ่ายที่เป็นต้นทุนเพื่อให้ได้มาซึ่งเงินได้พึงประเมินแล้ว **เล่าเรื่องหนึ่ง ฟังเรื่องภาษี** ยังกลับมาพบคุณผู้อ่านขอเกาะกระแสจักรยานด้วยหนึ่งวัยรุ่นสุดเปรี๊ยะเกี่ยวกับพาหนะสองล้อนี้ด้วย แต่หากสนใจติดตามการบริหารจัดเก็บรายได้ของรัฐบาล ก็มีบทความลัญญาณเดือนมาฝากกัน ส่วนจะเดือนเรื่องใดบ้าง ขอให้พลิกอ่านในเล่มจะได้รับความครบถ้วนเช่นเคย

● ● ● กก.

### คณะผู้จัดทำ

ผู้อุปถัมภ์ อธิบดีกรมสรรพากร

ที่ปรึกษา ที่ปรึกษาฯ รองอธิบดี

ผู้อำนวยการสำนัก ผู้ตรวจราชการ

สรรพากรภาค 1-12 สรรพากรพื้นที่

ประธานกรรมการบริหารสรรพากรสารสัน ชนาทิพย์ วีระสืบพงศ์

คณะกรรมการบริหารสรรพากรสารสัน กวิษ วิบุลยกุล

ทัศนีย์ มหาชนะกิตติวงศ์

พัชชา พงศ์กิตติยศ

นงพงา บุญเปี่ยม

มลธินิ เอี้ยวพิทยากุล

แพตริเซีย มงคลวนิช

บรรณาธิการอำนวยการ ทัศนีย์ มหาชนะกิตติวงศ์

บรรณาธิการบริหาร ฉันทนา วินิจจะกุล

คณะทำงานวิชาการ ชุมพร เสนโสม มงคล ชนาชนิด

กัมปนาท บุญรอด วุฒิพงษ์ ศิริจันทร์านนท์

สุดคนึง สมบูรณ์วงศ์ ดร.ยาริกา เรืองศิริ เรืองฤทธิ์ เรืองเนตร

ผู้จัดการฝ่ายขายและโฆษณา สุวรรณี ศรีวัคมี

ฝ่ายขายและโฆษณา นฤทธิ์ สมนึก ประมาต บุญโกศล

วันतीय เจียมสินดี มานิตย์ พิริยะสุวรรณค์

พันทิพย์ สาสิงห์ ศศิธร เจียรน้อยณะกิจ

ผู้จัดการฝ่ายบัญชี วรารวรรณ กิจวิชา

ผู้จัดการฝ่ายการเงิน ปรียาดา ธรรมณางกูร

ผู้สอบบัญชี บุญงาม แม้นทิม

ฝ่ายสมาชิก สรรพากรสารสัน

ชั้น 1 อาคารสวัสดิการ กรมสรรพากร

เลขที่ 90 ถนนพหลโยธิน ซอย 7 แขวงสามเสนใน

เขตพญาไท กรุงเทพฯ 10400

โทร. 02-617-3239, 02-272-9558, 02-272-9559

www.sanpakomsam.com

E-mail : sanpakomsam@rd.go.th



พิมพ์ที่ : บริษัท พงษ์วรินทร์การพิมพ์ จำกัด

299-299/1 หมู่ 10 สุขุมวิท 107 ต.สาโงะเหนือ

อ.เมืองสมุทรปราการ จ.สมุทรปราการ 10270

© บทความและข้อคิดเห็นทั้งหมดภายในสรรพากรสารสัน

สงวนลิขสิทธิ์ตามกฎหมาย หากนำไปเผยแพร่ไม่ว่าส่วนหนึ่งส่วนใด

และในสื่อใดๆ จะต้องได้รับอนุญาตจากสรรพากรสารสันแล้วเท่านั้น

หากผู้ใดละเมิดไม่ว่าการลอกเลียนหรือนำส่วนหนึ่งส่วนใด

ของบทความไปใช้ โดยไม่ได้รับอนุญาตเป็นลายลักษณ์อักษร

จะถูกดำเนินคดีตามที่กฎหมายบัญญัติไว้สูงสุด

# ค่าใช้จ่าย ที่ก่อให้เกิดรายได้

● กับปบท บุณรอด\*

**ในการคำนวณ**ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา กฎหมายยอมให้ผู้มีเงินได้พึงประเมินที่ได้รับในระหว่างปีภาษีหักด้วยค่าใช้จ่ายตามอัตราที่กฎหมายกำหนด เงินได้บางประเภทหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาได้วิธีเดียว บางประเภทสามารถหักค่าใช้จ่ายจริงได้ตามความจำเป็นและสมควรเพียงวิธีเดียว บางประเภทสามารถเลือกหักค่าใช้จ่ายได้ทั้งเป็นการเหมาหรือหักค่าใช้จ่ายจริงได้ตามความจำเป็นและสมควร และเนื่องจากค่าใช้จ่าย

เป็นต้นทุนที่จ่ายไปเพื่อให้ได้มาซึ่งเงินได้พึงประเมิน ดังนั้น ในการคำนวณภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา กฎหมายจึงกำหนดให้ผู้มีเงินได้มีสิทธิหักค่าใช้จ่ายตามการได้มาของเงินได้แต่ละประเภท บทความนี้ขอนำเสนอกรอบเนื้อหาในประเด็นดังกล่าวซึ่งประกอบด้วยสาระสำคัญเบื้องต้นเกี่ยวกับหลักเกณฑ์การหักค่าใช้จ่ายสำหรับภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาตามที่ประมวลรัษฎากรกำหนดพร้อมประเด็นปัญหาและแนววินิจฉัยที่น่าสนใจ

“สรวรรณสารัน” ปีที่ 62 ฉบับที่ 8 สิงหาคม 2558

\* บัณฑิต สำนักกฎหมาย กรมสรรพากร

## 1. สาระสำคัญเบื้องต้น

ในการคำนวณภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา มาตรา 48 แห่งประมวลรัษฎากรกำหนดเงินได้พึงประเมินที่ต้องเสียภาษีไว้ว่า เงินได้พึงประเมินเมื่อได้หักตามที่บัญญัติไว้ตามมาตรา 42 ทวิ ถึง 47 หรือ 57 เบื้องหลังประมวลรัษฎากรแล้ว เหลือเท่าใดเป็นเงินได้สุทธิ ต้องเสียภาษีในอัตราที่กำหนดในบัญชีอัตราภาษีเงินได้

จากหลักข้างต้น การที่กฎหมายกำหนดให้เงินได้ภายหลังจากหักค่าใช้จ่ายเป็นเงินได้ที่จะนำไปคำนวณภาษี น่าจะมาจากเหตุผลที่ว่า “เฉพาะเงินได้หลังจากหักค่าใช้จ่ายในการทำธุรกิจก่อให้เกิดอำนาจในการบริโภคหรือความสามารถในการเสียภาษีที่แท้จริง และค่าใช้จ่ายที่ก่อให้เกิดเงินได้หรือค่าใช้จ่ายที่ยอมให้หัก ถือเป็นตัวบรรเทาภาระภาษีในเชิงโครงสร้าง เป็นค่าใช้จ่ายที่ก่อให้เกิดขึ้นก็เพื่อให้ได้มาซึ่งเงินกำไร เช่น ค่าจ้างที่จ่ายให้ลูกจ้างในจำนวนที่เหมาะสม ถือเป็นค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นเพื่อให้ได้มาซึ่งสิ่งที่จะต้องถูกจัดเก็บภาษีดังนั้น จึงถือเป็นส่วนหนึ่งของโครงสร้างที่สำคัญ”<sup>1</sup>

การคำนวณภาษีเงินได้บุคคลธรรมดานั้น กฎหมายกำหนดวิธีคำนวณไว้ 2 วิธี ดังนี้<sup>2</sup>

1. เงินได้พึงประเมินที่ได้รับในระหว่างปีภาษี เมื่อผู้มีเงินได้ได้หักค่าใช้จ่ายตามมาตรา 42 ทวิ

ถึงมาตรา 47 หรือมาตรา 57 เบื้องแล้ว เหลือเท่าใดเป็นเงินได้สุทธิต้องเสียภาษีในอัตราที่กำหนดในบัญชีอัตราภาษีเงินได้ตามมาตรา 48 (1) แห่งประมวลรัษฎากร

2. สำหรับผู้มีเงินได้พึงประเมินตั้งแต่ 60,000 บาทขึ้นไปตามมาตรา 48 (2) แห่งประมวลรัษฎากร ได้กำหนดให้ผู้มีเงินได้ต้องคำนวณภาษีตามมาตรา 48 (1) แห่งประมวลรัษฎากร เทียบกับร้อยละ 0.5 ของยอดเงินได้พึงประเมินที่ได้รับมาในระหว่างปีภาษีและให้ผู้มีเงินได้เสียภาษีไม่น้อยกว่าร้อยละ 0.5 ของยอดเงินได้พึงประเมิน ทั้งนี้ตามมาตรา 48 (2) แห่งประมวลรัษฎากร การนับจำนวนเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 48 (2) แห่งประมวลรัษฎากร ไม่รวมถึงเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (1) แห่งประมวลรัษฎากร

ความหมายของคำว่า ค่าใช้จ่าย<sup>3</sup> คือ รายจ่ายที่ต้องใช้หรือถือว่าได้ใช้ไปตามความจำเป็นและสมควรเพื่อหารายได้ของกิจการ

**วิธีหักค่าใช้จ่าย** ค่าใช้จ่ายที่ประมวลรัษฎากรยอมให้หักจากเงินได้พึงประเมินแตกต่างกันตามแต่ว่าเงินได้พึงประเมินนั้นจะเป็นประเภทใด (ประมวลรัษฎากรมาตรา 42 ทวิ ถึงมาตรา 46) วิธีหักค่าใช้จ่ายตามที่ประมวลรัษฎากรกำหนดไว้ นั้น มี 2 วิธี

<sup>1</sup> จิรศักดิ์ รอดจันทร์ ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา หลักการและบทวิเคราะห์ พิมพ์ครั้งที่ 2 สำนักพิมพ์จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย หน้า 147

<sup>2</sup> หนังสือที่ กค 0702/9340 ลงวันที่ 11 พฤศจิกายน 2552

<sup>3</sup> ศาสตราจารย์ไพจิตร โจนวณิช ชุมพร เสนโสภา ลาโรซ ทองประคำ คำอธิบายประมวลรัษฎากร เล่ม 1 พ.ศ. 2553 หน้า 1-139

● วิธีที่ 1 การหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมา วิธีนี้กฎหมายกำหนดอัตราค่าใช้จ่ายที่จะหักออกจากเงินได้พึงประเมินได้เป็นจำนวนแน่นอนตายตัว คิดเป็นร้อยละของเงินได้พึงประเมินแต่ละประเภท ไม่ว่าจะค่าใช้จ่ายที่แท้จริงจะมีมากหรือน้อยกว่าที่กำหนดให้ เช่นการหักค่าใช้จ่ายเงินได้พึงประเมินประเภทที่ 1 และ 2 ในการคำนวณภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาตามกฎหมายให้หักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาได้ร้อยละ 40 ของเงินได้แต่รวมกันแล้วต้องไม่เกิน 60,000 บาท

● วิธีที่ 2 การหักค่าใช้จ่ายจริงตามความจำเป็นและสมควร วิธีนี้เป็นการหักค่าใช้จ่ายตามความจำเป็นและสมควรตามที่จ่ายไปจริงในการหารายได้

การที่กฎหมายใช้คำว่า “จำเป็นและสมควร” สำหรับรายจ่ายที่นำมาหักเป็นค่าใช้จ่ายพึงแสดงให้เห็นเจตนาว่ารายจ่ายนั้นๆ จะต้องเกี่ยวข้องโดยตรงกับรายได้และเป็นกรณีจำเป็นที่จะต้องมีการรายจ่ายนั้นๆ ทั้งรายจ่ายนั้นต้องสมควรแก่การหารายได้ด้วย<sup>4</sup>

### ประเภทของการหักค่าใช้จ่าย

การที่กฎหมายต้องจำแนกเงินได้พึงประเมินออกเป็นประเภทต่างๆ นั้น ก็เพื่อความสะดวกต่อการเสียภาษีและต่อการหักค่าใช้จ่ายของเงินได้

พึงประเมินนั้นๆ ก่อนที่จะนำมาคำนวณภาษี เพราะว่าการหักค่าใช้จ่ายของเงินได้พึงประเมินแต่ละประเภทนั้นมีอัตราไม่เท่ากัน โดยขึ้นอยู่กับว่าเงินได้พึงประเมินนั้นควรจะต้องถูกหักค่าใช้จ่ายมากน้อยเพียงใด ซึ่งคำนึงถึงว่าการที่ผู้นั้นจะมีเงินได้พึงประเมินดังกล่าวมานั้น เขาจะต้องเสียค่าใช้จ่ายมากน้อยแค่ไหนเพียงใด ซึ่งในการนี้กฎหมายก็ได้คำนึงถึงเรื่องค่าใช้จ่ายในการได้เงินได้พึงประเมินประเภทต่างๆ ไว้ และกำหนดว่าควรจะต้องเสียค่าใช้จ่ายมากน้อยเพียงใดด้วย กล่าวคือ หากเสียค่าใช้จ่ายมากก็หักให้มาก และถ้าหากเสียค่าใช้จ่ายน้อยก็หักให้น้อย<sup>5</sup>

การยอมให้หักค่าใช้จ่ายได้เช่นนี้ ย่อมเป็นการบรรเทาภาระภาษีของผู้มีเงินได้ที่จะต้องเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา จึงเป็นหน้าที่ของผู้มีเงินได้แต่ละประเภทต้องพิจารณาดูว่า ตัวเองประกอบกิจการประเภทใด และก็ได้ดูว่าประเภทนั้นๆ เข้าอยู่ในกรณีใดใน 8 ประเภท ซึ่งก็จะทำให้ทราบว่ากฎหมายยอมให้หักค่าใช้จ่ายได้ในอัตราเท่าใด<sup>6</sup>

1. การหักค่าใช้จ่ายเงินได้พึงประเมินประเภทที่ 1 และ 2<sup>7</sup> ในการคำนวณภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาตามกฎหมายให้หักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาได้ตามเงื่อนไขที่กำหนด ดังนี้

<sup>4</sup> อ้างแล้วใน 3

<sup>5</sup> พลประสิทธิ์ ฤทธิรักษา ภาษีอากรประยุกต์ หน้า 9

<sup>6</sup> พลประสิทธิ์ ฤทธิรักษา ภาษีอากรประยุกต์ หน้า 15

<sup>7</sup> ประมวลรัษฎากร มาตรา 42 ทวิ

(1) ผู้มีเงินได้สามารถหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาได้ร้อยละ 40 ของเงินได้แต่รวมกันแล้วต้องไม่เกิน 60,000 บาท

(2) ในกรณีสามีภริยาต่างฝ่ายต่างมีเงินได้และความเป็นสามีภริยาได้มีอยู่ตลอดปีภาษีให้ต่างฝ่ายต่างหักค่าใช้จ่ายได้ร้อยละ 40 แต่ไม่เกินฝ่ายละ 60,000 บาท

**ตัวอย่าง<sup>8</sup>** เงินค่าจ้างที่บุคคลธรรมดาได้รับตามสัญญาจ้าง ซึ่งคู่สัญญามีความประสงค์จะผูกนิติสัมพันธ์กันอย่างน้อยนายจ้างกับลูกจ้าง โดยเงินได้ที่นายจ้างจ่ายให้แก่ลูกจ้างเป็นค่าตอบแทนประจำรายเดือนทุกเดือนไม่ได้มุ่งถึงผลสำเร็จของงาน แต่มุ่งถึงการจ้างแรงงานที่ลูกจ้างต้องปฏิบัติตามข้อบังคับการทำงานตามสัญญาจ้าง จึงเข้าลักษณะเป็นเงินได้เนื่องจากการจ้างแรงงาน ตามมาตรา 40 (1) แห่งประมวลรัษฎากร ในการคำนวณภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ยอมให้หักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาได้ในอัตราร้อยละ 40 แต่รวมกันต้องไม่เกิน 60,000 บาท ตามมาตรา 42 ทวิ วรรคหนึ่ง แห่งประมวลรัษฎากร

**ข้อพิจารณา** 1. ให้สามีหรือภริยาต่างฝ่ายต่างหักค่าใช้จ่ายได้ตามอัตราที่กำหนดไว้สำหรับเงินได้แต่ละประเภท สำหรับเงินได้พึงประเมินประเภทที่ 1 และ 2 ในการคำนวณภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา กฎหมายได้หักค่าใช้จ่ายเป็นการ

เหมาได้ตามเงื่อนไขที่กำหนด<sup>9</sup> ดังนี้

1) ผู้มีเงินได้สามารถหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาได้ร้อยละ 40 ของเงินได้ แต่รวมกันแล้วต้องไม่เกิน 60,000 บาท

2) ในกรณีสามีภริยาต่างฝ่ายต่างมีเงินได้และความเป็นสามีภริยาได้มีอยู่ตลอดปีภาษีให้ต่างฝ่ายต่างหักค่าใช้จ่ายได้ร้อยละ 40 แต่ไม่เกินร้อยละ 60,000 บาท<sup>10</sup>

2. กรณีที่ไม่อาจแยกได้ว่าเงินได้พึงประเมินนั้นเป็นของสามีหรือภริยาแต่ละฝ่ายจำนวนเท่าใดซึ่งสามีและภริยาได้แบ่งเงินได้ตามมาตรา 57 วรรค 2 และเงินได้พึงประเมินประเภทดังกล่าวกำหนดให้หักค่าใช้จ่ายตามความจำเป็นและสมควรได้นั้น ให้สามีและภริยาเฉลี่ยค่าใช้จ่ายตามสัดส่วนของเงินได้พึงประเมินที่ได้แบ่งเป็นของแต่ละฝ่าย

3. ถ้อยคำในมาตรา 42 ทวิ วรรคสองที่ว่า “และความเป็นสามีภริยาได้มีอยู่ตลอดปีภาษี” มิใช่ถ้อยคำที่เป็นเงื่อนไขว่า ความเป็นสามีภริยาจะต้องมีอยู่ตลอดปีภาษี แต่ละฝ่ายจึงจะหักค่าใช้จ่ายได้ร้อยละ 40 แต่ไม่เกิน 60,000 บาท เพราะกรณีที่ความเป็นสามีภริยาได้มีอยู่ตลอดปีภาษีสามีและภริยาต่างฝ่ายแยกกันเสียภาษีอยู่แล้ว แต่ละฝ่ายจึงหักค่าใช้จ่ายได้ตามมาตรา 42 ทวิ วรรคหนึ่งอยู่แล้ว เหตุที่บัญญัติถ้อยคำดังกล่าวไว้

<sup>8</sup> หนังสือที่ กค 0706/10135 ลงวันที่ 12 ธันวาคม 2549

<sup>9</sup> ภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร 2557 กลุ่มนักวิชาการภาษี หน้า 37

<sup>10</sup> ปัจจุบันเงินได้ของภริยาไม่ถือเป็นเงินได้ของสามี ฉะนั้นต่างฝ่ายต่างหักค่าใช้จ่ายสำหรับเงินได้ของตนเองได้

ก็เพื่อตัดปัญหาข้อสงสัยว่า กรณีความเป็นสามีภริยามีอยู่ตลอดปีภาษีจะหักค่าใช้จ่ายได้ในส่วนของภริยาแยกต่างหากจากสามีได้หรือไม่ หรือต้องรวมกับสามีแล้วหักได้ไม่เกิน 60,000 บาท<sup>11</sup>

4. สามีภริยานั้น หมายถึง สามีภริยาโดยชอบด้วยกฎหมาย<sup>12</sup>

**2. การหักค่าใช้จ่ายเงินได้พึงประเมินประเภทที่ 3<sup>13</sup>** ในการคำนวณภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาตามกฎหมายยอมให้หักค่าใช้จ่ายได้เฉพาะเงินได้ที่เป็นค่าแห่งลิขสิทธิ์โดยให้หักเป็นการเหมาได้ร้อยละ 40 ของค่าแห่งลิขสิทธิ์แต่ไม่เกิน 60,000 บาท

สำหรับค่าแห่งกวีตวิลล์ หรือสิทธิอย่างอื่นเงินปีหรือเงินได้ที่มีลักษณะเป็นเงินรายปีอันได้มาจากพินัยกรรม นิติกรรมอย่างอื่น หรือคำพิพากษาของศาล ไม่ยอมให้หักค่าใช้จ่ายใดๆ ทั้งสิ้น

ในกรณีสามีและภริยาต่างฝ่ายต่างมีเงินได้ประเภทนี้และความเป็นสามีภริยาได้มีอยู่ตลอดปีภาษีให้ต่างฝ่ายต่างหักค่าใช้จ่ายได้ตามเกณฑ์เดียวกัน

ข้อพิจารณา เงินได้ประเภทนี้ประมวลรัษฎากรยอมให้หักค่าใช้จ่ายเฉพาะค่าลิขสิทธิ์เท่านั้น เงินได้อย่างอื่น เช่น ค่าสิทธิบัตร เครื่อง-

หมายการค้า ไม่ยอมให้หักค่าใช้จ่ายใดๆ ทั้งสิ้น

**3. การหักค่าใช้จ่ายเงินได้พึงประเมินประเภทที่ 4** ในการคำนวณภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาตามกฎหมายไม่ยอมให้หักค่าใช้จ่ายใดๆ ทั้งสิ้น

ข้อพิจารณา ประมวลรัษฎากรไม่ยอมให้หักค่าใช้จ่ายใดๆ จากการมีเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (4) แห่งประมวลรัษฎากร เนื่องจากเป็นเงินที่ได้มาโดยไม่ต้องใช้น้ำพักน้ำแรง แต่ก็มีข้อสังเกตว่า ในกรณีเป็นเงินปันผลหรือเงินส่วนแบ่งของกำไรที่ได้รับจากบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายไทย ประมวลรัษฎากรกำหนดให้ผู้มีเงินได้ ได้รับเครดิตในการคำนวณภาษีอีกด้วย

**4. การหักค่าใช้จ่ายเงินได้พึงประเมินประเภทที่ 5<sup>14</sup>** ในการคำนวณภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาตามกฎหมายให้หักค่าใช้จ่ายได้ ดังนี้ คือ

4.1 การให้เช่าทรัพย์สิน ผู้มีเงินได้มีสิทธิเลือกหักค่าใช้จ่ายวิธีใดวิธีหนึ่ง<sup>15</sup> ได้แก่หักตามความจำเป็นและสมควรหรือหักเป็นการเหมาในอัตราที่กำหนด

● กรณีเลือกหักค่าใช้จ่ายตามความจำเป็นและสมควร

เว้นแต่ผู้มีเงินได้ตาม (ก) ถึง (จ) จะแสดงหลักฐานต่อเจ้าพนักงานประเมินและพิสูจน์ได้ว่ามี

<sup>11</sup> ชัยสิทธิ์ ตราจรรยา กฎหมายภาษีอากร เล่ม 1 พิมพ์ครั้งที่ 2 ปรับปรุงใหม่ หน้า 125

<sup>12</sup> หนังสือที่ กค 0811/1357 ลงวันที่ 13 กุมภาพันธ์ 2540

<sup>13</sup> ประมวลรัษฎากร มาตรา 42 ตริ

<sup>14</sup> ประมวลรัษฎากร มาตรา 43

<sup>15</sup> ดูพระราชกฤษฎีกา (ฉบับที่ 11) พ.ศ. 2502 มาตรา 5

ค่าใช้จ่ายมากกว่านั้นก็ยอมให้หักค่าใช้จ่ายได้ ตามความจำเป็นและสมควร ทั้งนี้ ให้นำมาตรา 65 ทวิ และมาตรา 65 ทรี แห่งประมวลรัษฎากร มาใช้บังคับโดยอนุโลม แต่ถ้าตามหลักฐานที่นำมา พิสูจน์ปรากฏว่ามีรายจ่ายที่หักได้ตามกฎหมาย น้อยกว่าอัตราค่าใช้จ่ายที่กำหนดไว้ข้างต้นก็ให้ ถือว่ามีค่าใช้จ่ายเพียงเท่าหลักฐานที่นำมาพิสูจน์

● กรณีเลือกหักเป็นการเหมาในอัตราที่กำหนด

(ก) ถ้าเป็นบ้าน โรงเรือน สิ่งปลูกสร้าง ใช้อื่นหรือแพ ในกรณีเจ้าของเป็นผู้ให้เช่าให้ หักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาร้อยละ 30 ในกรณี ให้เช่าช่วงให้หักค่าใช้จ่ายเฉพาะค่าเช่าที่เสียให้แก่ ผู้ให้เช่าเดิมหรือผู้ให้เช่าช่วงแล้วแต่กรณี

(ข) ถ้าเป็นที่ดินที่ใช้ในการเกษตรกรรม ใน กรณีเจ้าของเป็นผู้ให้เช่าให้หักค่าใช้จ่ายเป็นการ เหมาร้อยละ 20 ในกรณีให้เช่าช่วงให้หักค่าใช้จ่าย เฉพาะค่าเช่าที่เสียให้แก่ผู้ให้เช่าเดิมหรือผู้ให้ เช่าช่วง แล้วแต่กรณี

(ค) ถ้าเป็นที่ดินที่มีได้ใช้ในการเกษตรกรรม ในกรณีเจ้าของเป็นผู้ให้เช่าให้หักค่าใช้จ่ายเป็น การเหมาร้อยละ 15 ในกรณีให้เช่าช่วงให้หัก ค่าใช้จ่ายเฉพาะค่าเช่าที่เสียให้แก่ผู้ให้เช่าเดิม หรือผู้ให้เช่าช่วงแล้วแต่กรณี

(ง) ถ้าเป็นยานพาหนะ ในกรณีเจ้าของเป็น

ผู้ให้เช่าให้หักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาร้อยละ 30 ในกรณีให้เช่าช่วงให้หักค่าใช้จ่ายเฉพาะค่าเช่าที่เสีย ให้แก่ผู้ให้เช่าเดิม หรือผู้ให้เช่าช่วงแล้วแต่กรณี

(จ) ถ้าเป็นทรัพย์สินอย่างอื่น ในกรณี เจ้าของเป็นผู้ให้เช่าให้หักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมา ร้อยละ 10 ในกรณีให้เช่าช่วงให้หักค่าใช้จ่าย เฉพาะค่าเช่าที่เสียให้แก่ผู้ให้เช่าเดิมหรือผู้ให้เช่า ช่วงแล้วแต่กรณี

4.2 การผิดสัญญาเช่าซื้อทรัพย์สิน กฎหมาย ยอมให้ผู้มีเงินได้หักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาได้ ร้อยละ 20 วิธีเดียว

4.3 การผิดสัญญาซื้อขายเงินผ่อน ซึ่งผู้ขาย ได้รับคืนทรัพย์สินที่ซื้อขายนั้นโดยไม่ต้องคืนเงิน หรือประโยชน์ที่ได้รับไว้แล้ว กฎหมายยอมให้ หักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาได้ร้อยละ 20 วิธีเดียว

5. การหักค่าใช้จ่ายเงินได้พึงประเมิน ประเภทที่ 6<sup>16</sup> ในการคำนวณภาษีเงินได้บุคคล ธรรมดาตามกฎหมายยอมให้เลือกหักค่าใช้จ่ายวิธีใด วิธีหนึ่ง<sup>17</sup> ได้แก่หักตามความจำเป็นและสมควร หรือหักเป็นการเหมา

● กรณีเลือกหักค่าใช้จ่ายตามความจำเป็น และสมควร

เว้นแต่ผู้มีเงินได้จากการประกอบวิชาชีพ อิสระ การประกอบโรคศิลปะ หรือ การประกอบ วิชาชีพอิสระนอกจากการประกอบโรคศิลปะ จะ

<sup>16</sup> ประมวลรัษฎากร มาตรา 44

<sup>17</sup> ดูพระราชกฤษฎีกาฯ (ฉบับที่ 11) พ.ศ. 2502 มาตรา 6



แสดงหลักฐานต่อเจ้าพนักงานประเมินพิสูจน์ได้ว่า มีค่าใช้จ่ายมากกว่านั้นก็ยอมให้หักค่าใช้จ่ายได้ตาม ความจำเป็นและสมควร ทั้งนี้ให้นำมาตรา 65 ทวิ และมาตรา 65 ตริ แห่งประมวลรัษฎากรมาใช้บังคับโดยอนุโลม แต่ถ้าตามหลักฐานที่นำมา พิสูจน์นั้นปรากฏว่ามีรายจ่ายที่หักได้ตามกฎหมาย น้อยกว่าอัตราค่าใช้จ่ายที่กำหนดไว้ข้างต้นก็ให้ ถือว่ามีค่าใช้จ่ายเพียงเท่าหลักฐานที่นำมาพิสูจน์

● กรณีเลือกหักเป็นการเหมา

ก. เงินได้จากกรประกอบวิชาชีพอิสระ การ ประกอบโรคศิลปะ ให้หักค่าใช้จ่ายได้ร้อยละ 60

ข. เงินได้จากการประกอบวิชาชีพอิสระ นอกจากการประกอบโรคศิลปะ หักค่าใช้จ่ายได้ ร้อยละ 30

**6. การหักค่าใช้จ่ายเงินได้พึงประเมิน ประเภทที่ 7<sup>18</sup>** ในการคำนวณภาษีเงินได้บุคคล ธรรมดาตามกฎหมายยอมให้หักค่าใช้จ่ายวิธีใด วิธีหนึ่ง<sup>19</sup> ได้แก่ หักตามความจำเป็นและสมควร หรือหักเป็นการเหมาในอัตราร้อยละ 70

● ในกรณีเลือกหักค่าใช้จ่ายตามความ จำเป็นและสมควร

เว้นแต่ผู้มีเงินได้จะแสดงหลักฐานต่อเจ้า- พนักงานประเมินและพิสูจน์ได้ว่ามีค่าใช้จ่าย มากกว่านั้นก็ยอมให้หักค่าใช้จ่ายได้ตามความ

จำเป็นและสมควร ทั้งนี้ให้นำมาตรา 65 ทวิ และ มาตรา 65 ตริ แห่งประมวลรัษฎากรมาใช้บังคับ โดยอนุโลม แต่ถ้าตามหลักฐานที่นำมาพิสูจน์นั้น ปรากฏว่ามีรายจ่ายที่หักได้ตามกฎหมายน้อยกว่า อัตราค่าใช้จ่ายที่กำหนดไว้ข้างต้น ก็ให้ถือว่ามี ค่าใช้จ่ายเพียงเท่าหลักฐานที่นำมาพิสูจน์

**7. การหักค่าใช้จ่ายเงินได้พึงประเมิน ประเภทที่ 8<sup>20</sup>** ในการคำนวณภาษีเงินได้บุคคล ธรรมดาตามกฎหมายยอมให้เลือกหักค่าใช้จ่ายวิธีใด วิธีหนึ่ง<sup>21</sup> ได้แก่

7.1 หักตามความจำเป็นและสมควร ตาม มาตรา 8 ทวิ แห่งพระราชกฤษฎีกา (ฉบับที่ 11) พ.ศ. 2502 ซึ่งกำหนดให้เงินได้พึงประเมินตาม มาตรา 40 (8) แห่งประมวลรัษฎากร ที่มีได้ระบุ ไว้ในมาตรา 8 แห่งพระราชกฤษฎีกา (ฉบับที่ 11) พ.ศ. 2502 ให้หักค่าใช้จ่ายตามความจำเป็นและ สมควร ทั้งนี้ ให้นำมาตรา 65 ทวิ และมาตรา 65 ตริ แห่งประมวลรัษฎากรมาใช้บังคับโดยอนุโลม

7.2 หักเป็นการเหมาในอัตราร้อยละตามที่ กฎหมายกำหนด โดยมาตรา 48 (4) (ก) แห่ง ประมวลรัษฎากร กำหนดให้เงินได้พึงประเมินที่ ได้รับจากการขายอสังหาริมทรัพย์อันเป็นมรดก หรืออสังหาริมทรัพย์ที่ได้รับจากการให้โดยเสนาหา หักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาได้ร้อยละ 50

<sup>18</sup> ประมวลรัษฎากร มาตรา 45

<sup>19</sup> ดูพระราชกฤษฎีกา (ฉบับที่ 11) พ.ศ. 2502 มาตรา 7

<sup>20</sup> ประมวลรัษฎากร มาตรา 46

<sup>21</sup> ดูพระราชกฤษฎีกา (ฉบับที่ 11) พ.ศ. 2502 มาตรา 8 และมาตรา 8 ทวิ

7.3 หักตามความจำเป็นและสมควรหรือหักเป็นการเหมาในอัตราร้อยละตามที่กฎหมายกำหนด ได้แก่

ก. *มาตรา 8 แห่งพระราชกฤษฎีกา (ฉบับที่ 11) พ.ศ. 2502* เงินได้พึงประเมินตาม มาตรา 40 (8) แห่งประมวลรัษฎากรที่ผู้มีเงินได้ รับจากกิจการตามรายการที่ระบุไว้ในมาตรา 8 (1) ถึง มาตรา 8 (43) แห่งพระราชกฤษฎีกา (ฉบับที่ 11) พ.ศ. 2502 ผู้มีเงินได้มีสิทธิเลือก หักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาหรือหักตามความจำเป็น และสมควรก็ได้

ในกรณีเลือกหักค่าใช้จ่ายตามความจำเป็น และสมควร เว้นแต่ผู้มีเงินได้จากกิจการตามที่ระบุ ไว้ในมาตรา 8 วรรคหนึ่ง แห่งพระราชกฤษฎีกา (ฉบับที่ 11) พ.ศ. 2502 แสดงหลักฐานต่อ เจ้าพนักงานประเมิน และพิสูจน์ได้ว่ามีค่าใช้จ่าย มากกว่านั้นก็ยอมให้หักค่าใช้จ่ายได้ตามความ จำเป็นและสมควร ทั้งนี้ให้นำมาตรา 65 ทวิ และ มาตรา 65 ทรี แห่งประมวลรัษฎากรมาใช้บังคับ โดยอนุโลม แต่ถ้าตามหลักฐานที่นำมาพิสูจน์นั้น ปรากฏว่ามีรายจ่ายที่หักได้ตามกฎหมายน้อยกว่า อัตราค่าใช้จ่ายที่กำหนดไว้ข้างต้นก็ให้ถือว่า มี ค่าใช้จ่ายเพียงเท่าหลักฐานที่นำมาพิสูจน์

ข. *มาตรา 48 (4) (ข) แห่งประมวลรัษฎากร* เงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (8) แห่งประมวล- รัษฎากร ที่ได้รับการขายอสังหาริมทรัพย์

ที่ได้มาโดยมิได้มุ่งในทางค้าหรือหากำไร ให้หัก ค่าใช้จ่ายได้ตามที่กำหนดโดยพระราชกฤษฎีกา (ฉบับที่ 165) พ.ศ. 2529 ซึ่งผู้มีเงินได้มีสิทธิเลือก หักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาหรือหักตามความจำเป็น และสมควรก็ได้

เมื่อพิจารณาถึงวิธีการหักค่าใช้จ่ายที่ ประมวลรัษฎากรกำหนดให้สำหรับเงินได้พึง ประเมินประเภทต่างๆ แล้ว จะเห็นว่า บาง ประเภทกำหนดให้หักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมา วิธีเดียว บางประเภทกำหนดให้หักค่าใช้จ่ายตาม ความจำเป็นและสมควรวิธีเดียว บางประเภทให้ เลือกหักได้ทั้ง 2 วิธี ตามความสมัครใจของผู้มี เงินได้ และบางประเภทไม่ยอมให้หักค่าใช้จ่ายเลย

ในกรณีที่ประมวลรัษฎากรให้เลือกหักได้ทั้ง 2 วิธี นั้น ถ้าเลือกหักค่าใช้จ่ายตามความจำเป็น และสมควร ซึ่งต้องแสดงหลักฐานพิสูจน์ค่าใช้จ่าย แล้ว ถ้าพิสูจน์ค่าใช้จ่ายได้น้อยกว่าค่าใช้จ่ายที่จะ หักเป็นการเหมา ก็หักค่าใช้จ่ายได้เพียงเท่าที่ พิสูจน์ได้เท่านั้น<sup>22</sup>

การหักค่าใช้จ่ายดังกล่าว จะเห็นได้ว่า ได้ กำหนดให้หักแตกต่างกัน ตามประเภทและชนิด ของเงินได้พึงประเมิน ถ้าเงินได้พึงประเมินที่ได้รับ มีหลายประเภทหลายชนิด ก็ต้องหักค่าใช้จ่าย แตกต่างกันไปแต่ละประเภทและชนิดของเงินได้ พึงประเมินนั้น เมื่อหักค่าใช้จ่ายแต่ละประเภท หรือชนิดแล้วเหลือเงินได้เป็นจำนวนเท่าใด ต้อง

<sup>22</sup> วิทย์ ดันตยกุล เจริญ ธฤติมานนท์ กฎหมายภาษีอากร (ภาคประมวลรัษฎากร) หน้า 6-18

นำมารวมถือเป็น “เงินได้ที่หักค่าใช้จ่ายแล้ว” เพื่อหักค่าลดหย่อนต่อไป<sup>23</sup>

การหักค่าใช้จ่ายของเงินได้แต่ละประเภท บางกรณีกำหนดไว้ในประมวลรัษฎากรเลย บางกรณีกำหนดไว้ในกฎหมายลำดับรองอีกฉบับหนึ่ง เพื่อประโยชน์ในการที่จะแก้ไขเพิ่มเติมได้ง่ายตาม สภาวะเศรษฐกิจและค่าครองชีพ ได้แก่ พระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยการกำหนดค่าใช้จ่ายที่ยอมให้หักจากเงินได้พึงประเมิน (ฉบับที่ 11) พ.ศ. 2502<sup>24</sup> ซึ่งมีหลักเกณฑ์สำคัญ<sup>25</sup> คือ

1. การขอหักค่าใช้จ่ายตามความจำเป็นและสมควรสำหรับเงินได้ประเภทที่ 5 6 7 และ 8 รายจ่ายที่จะนำมาหักเป็นค่าใช้จ่ายต้องมีลักษณะดังนี้

(1) เป็นค่าใช้จ่ายตามปกติที่มีความเกี่ยวข้องและจำเป็นต่อการประกอบธุรกิจแต่ละประเภทหรือต่อเงินได้แต่ละชนิด

(2) เป็นจำนวนที่สมควรและเหมาะสมแก่กิจการ

(3) ไม่เป็นรายจ่ายที่กฎหมายห้ามมิให้หักเป็นรายจ่าย

(4) ผู้มีเงินได้ต้องมีหลักฐานการหักค่า

ใช้จ่ายพร้อมที่จะให้พนักงานตรวจสอบได้

2. การเลือกขอหักค่าใช้จ่ายตามความจำเป็นและสมควรนี้ไม่จำเป็นต้องปฏิบัติตามสม่ำเสมอ ผู้มีเงินได้มีสิทธิเลือกปฏิบัติได้ว่าปีใดจะหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมา หรือปีใดจะหักค่าใช้จ่ายตามความจำเป็นและสมควรได้ นอกจากนี้ในปีภาษีเดียวกันเอง ผู้มีเงินได้ยังอาจหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาสำหรับเงินได้ประเภทหนึ่ง และหักค่าใช้จ่ายตามความจำเป็นและสมควรสำหรับเงินได้อีกประเภทหนึ่งได้ด้วย แต่เงินได้ประเภทและชนิดเดียวกัน หากเลือกหักค่าใช้จ่ายตามวิธีใดแล้ว จะต้องใช้วิธีเดียวกันสำหรับเงินได้ประเภทนั้นๆ<sup>26</sup>

## 2. ประเด็นปัญหาและแนววินิจฉัยที่น่าสนใจ

### ● มาตรา 42 ทวิ

**เรื่องที่ 1<sup>27</sup>** การที่เกษตรกรทำสัญญาซื้อขายไก่ประกันราคากับบริษัทฯ เพื่อรับลูกไก่มาเลี้ยงแล้วจึงขายคืนให้แก่บริษัทฯ เมื่อไก่โตตามขนาดที่กำหนดไว้ในสัญญาเข้าลักษณะเป็นการรับจ้างเลี้ยงสัตว์ เงินได้ที่เกษตรกรได้รับเข้าลักษณะเป็นเงินได้จากกรรับจ้างทำงานให้

<sup>23</sup> วิทย์ ตันตยกุล เจริญ ธฤติमानนท์ กฎหมายภาษีอากร (ภาคประมวลรัษฎากร) หน้า 6-23

<sup>24</sup> เนื่องจากเงินได้พึงประเมินแต่ละประเภท มีค่าใช้จ่ายเล็กน้อยต่างกัน ดังนั้นถ้ากำหนดค่าใช้จ่ายให้หักเป็นการเหมาตายตัวทุกประเภทแล้ว ย่อมไม่เป็นธรรม สมควรยอมให้หักค่าใช้จ่ายสำหรับเงินได้พึงประเมินบางประเภทตามความจำเป็นได้

<sup>25</sup> ภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร 2557 กลุ่มนักวิชาการภาษี หน้า 43

<sup>26</sup> ภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร 2557 กลุ่มนักวิชาการภาษี หน้า 43

<sup>27</sup> หนังสือที่ กค 0702/359 ลงวันที่ 19 มกราคม 2552

ตามมาตรา 40 (2) แห่งประมวลรัษฎากร เกษตรกรมีสิทธิหักค่าใช้จ่ายได้ในอัตราร้อยละ 40 แต่ไม่เกิน 60,000 บาท ตามมาตรา 42 ทวิ

ข้อสังเกต หากเกษตรกรมีหลักฐานในการประกอบกิจการให้เห็นอย่างชัดเจนว่าได้ประกอบกิจการในรูปแบบของการทำธุรกิจและสามารถพิสูจน์รายจ่ายในการประกอบกิจการได้ เช่น ได้จดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม จัดตั้งสำนักงานในการประกอบกิจการโดยมีกรรมสิทธิ์ของตนเองหรือเช่าบุคคลอื่นโดยมีหลักฐานการเช่า มีการลงทุนด้วยการจัดหาเครื่องใช้เพื่อเลี้ยงไก่ มีการจ้างลูกจ้างโดยมีหลักฐานการจ้างแรงงาน หลักฐานการจ่ายเงินเข้ากองทุนประกันสังคมตามกฎหมาย มีหลักฐานเกี่ยวกับการยื่นรายการเกี่ยวกับค่าจ้างแรงงานตามแบบ ภ.ง.ด. 1 ก ต่างๆ เหล่านี้เป็นต้น เงินค่าตอบแทนที่เกษตรกรได้รับเข้าลักษณะเป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (8) แห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งหากมีหลักฐานมาแสดงได้เกษตรกรมีสิทธิหักค่าใช้จ่ายได้ร้อยละ 75 ของเงินได้อย่างไรก็ดีหากเกษตรกรสามารถนำพยานหลักฐานมาแสดงต่อเจ้าพนักงานประเมินและพิสูจน์ได้ว่ามีค่าใช้จ่ายเกินกว่าร้อยละ 75 ก็มีสิทธิหักค่าใช้จ่ายได้ตามความจำเป็นและสมควรตามมาตรา 46 แห่งประมวลรัษฎากร ประกอบกับมาตรา 8 ทวิ แห่งพระราชกฤษฎีกา (ฉบับที่ 11) พ.ศ. 2502

เรื่องที่ 2<sup>28</sup> บริษัทได้จ้างเกษตรกรให้เลี้ยงสุกร โดยบริษัทจะเป็นผู้จัดหาลูกสุกรอายุประมาณ 3 สัปดาห์ อาหารสัตว์และยารักษาสัตว์ให้แก่เกษตรกรผู้รับจ้าง ตลอดจนให้คำแนะนำต่างๆ เกี่ยวกับการเลี้ยงสุกร โดยเกษตรกรผู้รับจ้างจะเป็นผู้ลงทุนเกี่ยวกับที่ดินโรงเรือน อุปกรณ์การเลี้ยงและสาธารณูปโภคต่างๆ รวมถึงรับผิดชอบค่าใช้จ่ายในการจัดหาแรงงานเพื่อเลี้ยงสุกร เมื่อสุกรมีอายุครบ 24 สัปดาห์ เกษตรกรผู้รับจ้างจะส่งมอบสุกรนั้นให้แก่บริษัทต่อไป กรณีเกษตรกรรับจ้างเลี้ยงสุกรให้แก่บริษัทตามข้อเท็จจริงข้างต้นนั้น เงินได้จากการรับจ้างดังกล่าวเข้าลักษณะเป็นเงินได้จากการรับทำงานให้ตามมาตรา 40 (2) แห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งมีสิทธิหักค่าใช้จ่ายได้เป็นการเหมาในอัตราร้อยละ 40 แต่ไม่เกิน 60,000 บาท ตามมาตรา 42 ทวิ วรรคสอง

ข้อสังเกต 1. กรณีเกษตรกรผู้รับจ้างเลี้ยงสุกรมีหลักฐานต่างๆ ในการประกอบกิจการตามที่บริษัทฯ แจ้งมาข้างต้น ซึ่งหลักฐานดังกล่าวสามารถแสดงให้เห็นได้อย่างชัดเจนว่าเกษตรกรผู้รับจ้างเลี้ยงสุกรได้ประกอบกิจการในรูปแบบของการทำธุรกิจตลอดจนสามารถพิสูจน์รายจ่ายในการประกอบกิจการได้นั้น ค่าตอบแทนที่เกษตรกรผู้รับจ้างเลี้ยงสุกรได้รับจากบริษัทฯ เข้าลักษณะเป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (8) แห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งให้หักค่าใช้จ่าย

<sup>28</sup> หนังสือที่ กค 0702/2704 ลงวันที่ 25 กุมภาพันธ์ 2558

ได้ตามความจำเป็นและสมควร โดยให้นำมาตรา 65 ทวิ และมาตรา 65 ทริ มาใช้บังคับโดยอนุโลม ทั้งนี้ ตามมาตรา 8 ทวิ แห่งพระราชกฤษฎีกา ออกตามความในประมวลรัษฎากรฯ (ฉบับที่ 11) พ.ศ. 2502

2. กรณีบริษัทฯ จ่ายเงินได้พึงประเมินตาม มาตรา 40 (8) แห่งประมวลรัษฎากร ให้แก่ เกษตรกรผู้รับจ้างเลี้ยงสุกรนั้น บริษัทฯ มีหน้าที่ ต้องหักภาษี ณ ที่จ่ายในอัตราร้อยละ 3.0 ตาม มาตรา 3 เตรส แห่งประมวลรัษฎากร ประกอบ กับข้อ 8 (1) ของคำสั่งกรมสรรพากรที่ ท.ป. 4/2528ฯ ลงวันที่ 26 กันยายน พ.ศ. 2528

**เรื่องที่ 3<sup>29</sup>** เงินได้จากการปฏิบัติงานของ ผู้สอบบัญชีภาษีอากร ตามมาตรา 3 ลัดด แห่งประมวลรัษฎากร เงินได้ของผู้ทำบัญชีตาม พระราชบัญญัติการบัญชี พ.ศ. 2543 หรือเงินได้ ของผู้ปฏิบัติงานด้านการบัญชีอื่นๆ เช่นการให้ คำปรึกษาในการวางระบบบัญชี การปฏิบัติงาน ด้านการบัญชีเพื่อการบริหาร เป็นต้น เงินได้ ดังกล่าวจะเข้าลักษณะเป็นเงินได้พึงประเมิน ประเภทใดตามมาตรา 40 แห่งประมวลรัษฎากร นั้น จะต้องพิจารณาถึงลักษณะของงานที่ทำและ รายจ่ายประกอบด้วยเช่น

1. กรณีผู้มีเงินได้ที่เป็นผู้สอบบัญชีภาษี อากร ผู้ทำบัญชี หรือผู้ปฏิบัติงานด้านการบัญชี อื่นๆ เช่น การให้คำปรึกษาในการวางระบบบัญชี

การปฏิบัติงานด้านการบัญชีเพื่อการบริหาร เป็นต้น ได้รับเงินได้จากการประกอบอาชีพด้าน การบัญชีเป็นค่าตอบแทนในฐานะลูกจ้างในสัญญา จ้างแรงงาน ตามมาตรา 575 แห่งประมวล กฎหมายแพ่งและพาณิชย์ ซึ่งบัญญัติว่าอันว่าจ้าง แรงงานนั้นคือสัญญาซึ่งบุคคลคนหนึ่งเรียกว่า ลูกจ้างตกลงจะทำงานให้แก่บุคคลอีกคนหนึ่ง เรียกว่านายจ้าง และนายจ้างตกลงจะให้สินจ้าง ตลอดเวลาที่ทำงานให้เช่นปฏิบัติหน้าที่เป็นผู้ทำ บัญชีได้รับเงินเดือนจากบริษัทหรือห้างหุ้นส่วน นิติบุคคล เป็นต้น เงินได้ดังกล่าวเข้าลักษณะเป็น เงินได้พึงประเมินจากการจ้างแรงงาน ตามมาตรา 40 (1) แห่งประมวลรัษฎากร ผู้มีเงินได้จะต้องนำ เงินได้พึงประเมินดังกล่าวไปคำนวณภาษีเงินได้ บุคคลธรรมดาตามมาตรา 48 (1) และ (2) โดย หักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาได้ร้อยละ 40 แต่ต้อง ไม่เกิน 60,000 บาท ตามมาตรา 42 ทวิฯ

2. กรณีผู้มีเงินได้ที่เป็นผู้สอบบัญชีภาษี อากรผู้ทำบัญชี หรือผู้ปฏิบัติงานด้านการบัญชี อื่นๆ ดังกล่าวได้รับเงินได้จากการประกอบอาชีพ ด้านการบัญชีเป็นค่าตอบแทนโดยการรับจ้าง บุคคลอื่นเข้าลักษณะเป็นสัญญาจ้างทำของ ตาม มาตรา 587 แห่งประมวลกฎหมายแพ่งและ พาณิชย์ ซึ่งบัญญัติว่า “อันว่าจ้างทำของนั้น คือสัญญาซึ่งบุคคลคนหนึ่งเรียกว่าผู้รับจ้างตกลง รับจะทำการงานสิ่งใดสิ่งหนึ่งจนสำเร็จให้แก่บุคคล

<sup>29</sup> หนังสือที่ กค 0702 (กม.09)/426 ลงวันที่ 1 เมษายน 2551

อีกคนหนึ่ง เรียกว่าผู้ว่าจ้างและผู้ว่าจ้างตกลงจะ ให้สินจ้างเพื่อผลสำเร็จแห่งการที่ทำงานนั้น” เช่น ปฏิบัติหน้าที่เป็นผู้ให้คำปรึกษาทางด้านการบัญชี และภาษีอากรโดยได้รับค่าบริการเป็นจำนวนเงิน ที่แน่นอนเท่ากันทุกเดือน ไม่ว่าจะทำงานมากน้อย เพียงใด เป็นต้น เงินดังกล่าวเข้าลักษณะเป็น เงินได้พึงประเมินเนื่องจากหน้าที่หรือตำแหน่งงาน ที่ทำหรือจากการรับทำงานให้ ตามมาตรา 40 (2) แห่งประมวลรัษฎากร ผู้มีเงินได้จะต้องนำเงินได้ พึงประเมินดังกล่าวไปคำนวณภาษีเงินได้บุคคล ธรรมดาตามมาตรา 48 (1) และ (2) โดยหัก ค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาได้ร้อยละ 40 แต่ต้อง ไม่เกิน 60,000 บาท ตามมาตรา 42 ทวิ อนึ่ง กรณีผู้มีเงินได้ที่เป็นผู้สอบบัญชีภาษีอากรผู้ทำ บัญชีหรือผู้ปฏิบัติงานด้านการบัญชีอื่นๆ ดังกล่าว มีเงินได้พึงประเมินทั้งสองประเภทตามมาตรา 40 (1) และ (2) แห่งประมวลรัษฎากร ให้หัก ค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาได้ร้อยละ 40 แต่รวมกัน ต้องไม่เกิน 60,000 บาท ตามมาตรา 42 ทวิ

3. กรณีผู้มีเงินได้ที่เป็นผู้สอบบัญชีภาษี อากร ผู้ทำบัญชี หรือผู้ปฏิบัติงานด้านการบัญชี อื่นๆ ดังกล่าว ได้รับเงินได้จากวิชาชีพอิสระคือ การประกอบอาชีพของตนเองและต้องใช้วิชา ความรู้ความชำนาญด้านการบัญชีโดยต้องเป็น งานที่มีค่าใช้จ่ายในการประกอบวิชาชีพสูงกว่า ค่าใช้จ่ายในการประกอบวิชาชีพของเงินได้พึง

ประเมินตามมาตรา 40 (2) แห่งประมวลรัษฎากร และเป็นเงินได้ที่ได้รับในจำนวนไม่แน่นอนได้รับ มากหรือน้อยขึ้นอยู่กับปริมาณงานหรือผลงานที่ ทำเป็นสำคัญแล้ว เงินได้ที่ได้รับเข้าลักษณะเป็น เงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (6) ผู้มีเงินได้ จะต้องนำเงินได้พึงประเมินดังกล่าวไปคำนวณ ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาตามมาตรา 48 (1) และ (2) โดยหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาได้ร้อยละ 30 หรือหักค่าใช้จ่ายตามความจำเป็นและสมควร ตามมาตรา 44 ประกอบกับมาตรา 6 (2) และ มาตรา 6 วรรคสอง แห่งพระราชกฤษฎีกา (ฉบับที่ 11) พ.ศ. 2502

ดังนั้น เงินได้ที่ได้รับจะเป็นเงินได้พึงประเมิน ประเภทใดตามมาตรา 40 แห่งประมวลรัษฎากร นั้น ต้องพิจารณาถึงลักษณะงานที่ทำและรายจ่าย ประกอบด้วย กล่าวคือเงินได้พึงประเมินตาม มาตรา 40 (1) เป็นเงินได้เนื่องจากการจ้าง แรงงาน เงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (2) เป็นเงินได้เนื่องจากหน้าที่หรือตำแหน่งงานที่ทำ หรือจากการรับทำงานให้ เงินได้พึงประเมินตาม มาตรา 40 (1) และ (2) ลักษณะงานที่ทำมี ค่าใช้จ่ายไม่มาก ประมวลรัษฎากรจึงกำหนดให้ หักค่าใช้จ่ายได้น้อย ส่วนเงินได้พึงประเมินตาม มาตรา 40 (6) เป็นเงินได้จากวิชาชีพอิสระ ลักษณะงานเป็นการประกอบอาชีพของตนเอง โดยต้องอาศัยวิชาความรู้ความชำนาญ เช่น การ

ประกอบโรคศิลปะ การบัญชี เป็นต้น และเป็นงานที่ต้องมีค่าใช้จ่ายสูงกว่าเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (1) และ (2) แห่งประมวลรัษฎากร จึงยอมให้หักค่าใช้จ่ายได้มากกว่า<sup>30</sup>

**เรื่องที่ 4<sup>31</sup>** คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 6220/2549 วินิจฉัยกรณีที่ภริยาแยกยื่นรายการและเสียภาษีต่างหากจากสามีตามมาตรา 57 เบื้องหลังแห่งประมวลรัษฎากร เฉพาะส่วนที่เป็นเงินได้พึงประเมินประเภทเงินเดือน ค่าจ้างตามมาตรา 40 (1) แห่งประมวลรัษฎากร ภริยามีสิทธิหักค่าใช้จ่ายจากเงินได้พึงประเมินตามความในมาตรา 40 (1) ประเภทเดียวเต็มจำนวน 60,000 บาท ตามที่กำหนดไว้ในมาตรา 42 ทวิ โดยพิพากษาว่า มาตรา 42 ทวิ เป็นบทบัญญัติให้สิทธิแก่ผู้มีเงินได้พึงประเมินที่จะได้รับประโยชน์ในการหักค่าใช้จ่ายจากเงินได้ของตน ทั้งที่เป็นเงินได้เนื่องจากการจ้างแรงงาน ตามมาตรา 40 (1) และเงินได้เนื่องจากหน้าที่หรือตำแหน่งงานที่ทำ หรือจากการรับทำงานให้ ตามมาตรา 40 (2) โดยยอมให้หักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาได้ร้อยละ 40 แต่จะหักค่าใช้จ่ายจากเงินได้ทั้งสองประเภทดังกล่าวรวมกันต้องไม่เกิน 60,000 บาท โดยมีกำหนดหลักเกณฑ์และรายละเอียดเป็นการบังคับว่า ต้องหักจากเงินได้พึงประเมินประเภทใด ในสัดส่วน

เท่าใด หรือต้องถัวเฉลี่ยกันอย่างไร ดังนี้ กรณีมีเงินได้พึงประเมินทั้งสองประเภทจึงมีไว้ว่าจะต้องถัวเฉลี่ยกันดังที่กรมสรรพากรเข้าใจและยึดเป็นแนวปฏิบัติ เมื่อกฎหมายเปิดช่องไว้เช่นนี้ จึงเท่ากับมอบอำนาจในการตัดสินใจให้แก่ผู้มีเงินได้พึงประเมินว่า ควรเลือกหักค่าใช้จ่ายจากเงินได้ประเภทใด อย่างไร ในกรณีที่ผู้นั้นมีเงินได้พึงประเมินที่อาจหักค่าใช้จ่ายได้ทั้งสองประเภท ทั้งนี้เพื่อประโยชน์ในการบรรเทาภาระภาษีตามเจตนารมณ์ของกฎหมายในส่วนนี้ ดังเช่นกรณีที่ภริยา (โจทก์) เลือกหักค่าใช้จ่ายจากเงินได้พึงประเมิน ตามมาตรา 40 (1) เต็มจำนวน 60,000 บาท เพียงประเภทเดียว ไม่ประสงค์จะหักค่าใช้จ่ายตามสิทธิจากเงินได้พึงประเมินในมาตรา 40 (2) ซึ่งสามีมีหน้าที่และความรับผิดชอบในการยื่นรายการและเสียภาษีในส่วนเงินได้พึงประเมินของภริยา (โจทก์) ตามความในมาตรา 57 ตรึฯ

แนววินิจฉัยของกรมสรรพากร สรุปว่า การหักค่าใช้จ่ายตามประมวลรัษฎากรมาตรา 42 ทวิ กรณีภริยามีเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (1) และ (2) โดยสามีมีเงินได้พึงประเมินด้วย มีแนวปฏิบัติที่กรมสรรพากรได้วางไว้ว่า ในกรณีที่ภริยา มีความประสงค์จะแยกยื่นรายการสำหรับเงินได้ตามมาตรา 40 (1) ตามบทบัญญัติในมาตรา

<sup>30</sup> หนังสือที่ กค 0811/2805 ลงวันที่ 2 เมษายน 2545 และ กค 0706/1019 ลงวันที่ 3 กุมภาพันธ์ 2547 และเทียบเคียงได้กับคำพิพากษาศาลฎีกาที่ 8214/2549 และคำพิพากษาศาลฎีกาที่ 5960/2549 ซึ่งวินิจฉัยไปในแนวทางเดียวกันกับคำพิพากษาศาลฎีกาที่ 502/2526

<sup>31</sup> หนังสือที่ กค 0706 (กม.05)/2849 ลงวันที่ 12 กันยายน 2550

57 ตรี ให้คำนวณเฉลี่ยค่าใช้จ่ายสำหรับเงินได้ ตามมาตรา 40 (1) และ (2) และให้นำเงินได้ตาม มาตรา 40 (2) ของภริยาและค่าใช้จ่ายที่เฉลี่ยได้ ดังกล่าว ไปรวมคำนวณเป็นเงินได้ของสามีพร้อมกับ ค่าใช้จ่ายในส่วนเฉลี่ยนี้ด้วย และให้สามีเป็นผู้ยื่นแบบแสดงรายการภาษีและชำระภาษี<sup>32</sup>

จากการที่ผลของคำพิพากษาศาลฎีกา ดังกล่าวแตกต่างไปจากแนวทางที่กรมสรรพากร ได้วางไว้ กรณีสามีภริยาต่างฝ่ายต่างมีเงินได้พึง ประเมินตามมาตรา 40 (1) และ (2) นั้น มาตรา 42 ทวิ วรรคสอง กำหนดให้ต่างฝ่ายต่างหักค่าใช้จ่ายได้ตามเกณฑ์ในวรรคหนึ่ง คือยอมให้หัก ค่าใช้จ่ายของเงินได้พึงประเมินสองประเภทเป็นการเหมาได้ร้อยละ 40 แต่รวมกันต้องไม่เกิน 60,000 บาท ดังนั้น กรณีที่ภริยาจะเลือกหัก ค่าใช้จ่ายจากเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (1) เพียงประเภทเดียว โดยไม่ยอมคำนวณค่าใช้จ่าย จากเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (1) และ (2) รวมกันตามที่กฎหมายกำหนดจึงทำไม่ได้ และ แม้ว่ามาตรา 42 ทวิ จะมีได้กำหนดหลักเกณฑ์ เกี่ยวกับการเฉลี่ยค่าใช้จ่ายไว้โดยตรงก็ตาม แต่ การเฉลี่ยค่าใช้จ่ายตามสัดส่วนเงินได้ที่ถือปฏิบัติ ของกรมสรรพากร ก็เป็นไปเพื่อความเป็นธรรมใน กรณีที่ต้องแยกเงินได้ประเภทที่ 1 และประเภทที่ 2 ออกจากกันและเป็นหลักการทั่วไปขั้นพื้นฐานที่

เกี่ยวกับการคำนวณภาษีกล่าวคือ เมื่อแยกเงินได้ ออกจากกันแล้ว มีความจำเป็นต้องแยกหรือ เฉลี่ยรายจ่ายของเงินได้ที่แยกออกจากกันด้วย ฉะนั้น แม้จะมีคำพิพากษาที่มีผลใช้บังคับในคดี ดังกล่าว แต่ควรถือปฏิบัติต่อไปตามแนวทางที่ กรมสรรพากรได้วางไว้

ข้อพิจารณา ต่อมาเมื่อคำพิพากษาศาลฎีกาที่ 1045/2551 วินิจฉัยว่าประมวลรัษฎากร มาตรา 42 ทวิ เป็นบทบัญญัติที่ให้สิทธิแก่ผู้มีเงินได้พึง ประเมินในการหักค่าใช้จ่ายจากเงินได้พึงประเมิน ตามมาตรา 40 (1) และ (2) โดยมิได้กำหนด หลักเกณฑ์บังคับว่าต้องหักค่าใช้จ่ายอย่างไร โจทก์ที่ 2 จึงมีสิทธิหักค่าใช้จ่ายสำหรับเงินได้ ตามมาตรา 40 (1) เพียงอนุมาตราเดียวเป็นเงิน 60,000 บาท โดยไม่จำเป็นต้องเฉลี่ยค่าใช้จ่าย การหักค่าใช้จ่ายต้องถือเอาเงินได้ของโจทก์ที่ 2 ซึ่งเป็นเจ้าของเงินได้ตามมาตรา 40 (1) และ (2) เป็นหลัก เมื่อโจทก์ที่ 2 ใช้สิทธิหักค่าใช้จ่าย สำหรับเงินได้ตามมาตรา 40 (1) เต็มจำนวน 60,000 บาทแล้ว โจทก์ที่ 1 ซึ่งเป็นสามีจึงไม่มี สิทธิหักค่าใช้จ่ายสำหรับเงินได้ตามมาตรา 40 (2) ของโจทก์ที่ 2 อีก

#### ● มาตรา 42 ตรี

เรื่องที่ 5<sup>33</sup> ผู้มีเงินได้เป็นนักเขียนซึ่งได้รับ ค่าตอบแทนจากการใช้ลิขสิทธิ์ของตนโดยอนุญาต

<sup>32</sup> หนังสือที่ กค 0802 (กม)/52 ลงวันที่ 11 มกราคม 2536

<sup>33</sup> หนังสือที่ กค 0702/10406 ลงวันที่ 21 ธันวาคม 2552



ให้พิมพ์จำหน่ายงานนิพนธ์ที่ตนทำขึ้น ไม่ว่าจะป็นหนังสือ จุลสาร สิ่งเขียน สิ่งพิมพ์ ปาฐกถา เทศนา คำปราศรัย สุนทรพจน์ และโปรแกรมคอมพิวเตอร์ ทั้งนี้ ไม่ว่าจะการได้มาซึ่งลิขสิทธิ์ในงานนิพนธ์ของผู้มีเงินได้หรือนักเขียนจะเกิดขึ้นจากการสร้างสรรค์งานโดยอิสระตามมาตรา 8 แห่งพระราชบัญญัติลิขสิทธิ์ พ.ศ. 2537 เช่น การเขียนหนังสือเรื่องสั้น หรือบทความ ไปลงตีพิมพ์ในนิตยสารและหนังสือพิมพ์รายวัน การสร้างสรรค์งานโดยการดัดแปลงงานอื่น ตามมาตรา 11 แห่งพระราชบัญญัติลิขสิทธิ์ พ.ศ. 2537 เช่น การเขียนบทความโทรทัศน์ การแปลวรรณกรรมหรือการสร้างสรรค์งานโดยการรวบรวมตามมาตรา 12 แห่งพระราชบัญญัติลิขสิทธิ์ พ.ศ. 2537 เงินได้ดังกล่าวเข้าลักษณะเป็นเงินได้พึงประเมินจากค่าแห่งลิขสิทธิ์ ตามมาตรา 40 (3) แห่งประมวลรัษฎากร ผู้มีเงินได้หรือนักเขียนต้องนำเงินได้พึงประเมินดังกล่าวไปรวมคำนวณภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาตามมาตรา 48 (1) และ (2) โดยหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาได้ในอัตราร้อยละ 40 แต่ต้องไม่เกิน 60,000 บาท ตามมาตรา 42 ตรี

ผู้มีเงินได้หรือนักเขียนได้รับเงินได้เป็นค่าตอบแทนจากการรวบรวมงานที่ตนทำขึ้นในฐานะลูกจ้างเพื่อพิมพ์จำหน่าย เช่น บทความรวมเล่ม เป็นต้น เงินได้ดังกล่าวเข้าลักษณะเป็นเงินได้

พึงประเมินจากค่าแห่งลิขสิทธิ์ตามมาตรา 40 (3) ผู้มีเงินได้หรือนักเขียนจะต้องนำเงินได้พึงประเมินดังกล่าวไปคำนวณภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาตามมาตรา 48 (1) และ (2) โดยหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาได้ในอัตราร้อยละ 40 แต่ต้องไม่เกิน 60,000 บาท ตามมาตรา 42 ตรี

ข้อสังเกต (1) ผู้มีเงินได้หรือนักเขียนได้รับเงินได้เป็นค่าตอบแทนจากการสร้างสรรค์งานในฐานะลูกจ้างในสัญญาจ้างแรงงาน ตามมาตรา 575 แห่งประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ เช่น นักเขียนประจำคอลัมน์หนังสือพิมพ์ นิตยสาร วารสาร หรือหนังสือต่างๆ ถึงแม้ลูกจ้างเป็นผู้มีลิขสิทธิ์ในงานที่ตนทำขึ้นนั้น ตามมาตรา 9 แห่ง พ.ร.บ. ลิขสิทธิ์ พ.ศ. 2537 เงินได้ดังกล่าวเข้าลักษณะเป็นเงินได้พึงประเมินจากการจ้างแรงงานตามมาตรา 40 (1) แห่งประมวลรัษฎากร

(2) ผู้มีเงินได้หรือนักเขียนได้รับเงินได้เป็นค่าตอบแทนจากการรวบรวมงานที่ตนทำขึ้นในฐานะลูกจ้างเพื่อพิมพ์จำหน่าย เช่น บทความรวมเล่ม เป็นต้น เงินได้ดังกล่าวเข้าลักษณะเป็นเงินได้พึงประเมินจากค่าแห่งลิขสิทธิ์ตามมาตรา 40 (3) แห่งประมวลรัษฎากร

(3) ผู้มีเงินได้หรือนักเขียนได้รับเงินได้เป็นค่าตอบแทนจากการสร้างสรรค์งานขึ้นโดยการรับจ้างบุคคลอื่น เข้าลักษณะเป็นสัญญาจ้างทำของตามมาตรา 587 แห่งประมวลกฎหมายแพ่ง

และพาณิชย์ ซึ่งผู้ว่าจ้างเป็นผู้มีลิขสิทธิ์ในงานนั้น ตามมาตรา 10 แห่ง พ.ร.บ. ลิขสิทธิ์ พ.ศ. 2537 เงินได้ดังกล่าวเข้าลักษณะเป็นเงินได้พึงประเมินจากการรับทำงานให้ตามมาตรา 40 (2) แห่งประมวลรัษฎากร

ทั้ง 3 กรณีข้างต้นนี้ ผู้มีเงินได้หรือนักเขียนจะต้องนำเงินได้พึงประเมินดังกล่าวไปรวมคำนวณภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาตามมาตรา 48 (1) และ (2) แห่งประมวลรัษฎากร โดยหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาได้ในอัตราร้อยละ 40 แต่ต้องไม่เกิน 60,000 บาท ตามมาตรา 42 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร

● มาตรา 43

**เรื่องที่ 6<sup>34</sup>** คณะบุคคลฯ ให้บริษัทฯ เช่าที่ดินเพื่อประกอบธุรกิจและได้ยินยอมให้บริษัทฯ เปิดแนวเขตที่ดินที่พิพาทกัน เพื่อใช้เป็นทางผ่านเข้าออกระหว่างที่ดินของคณะบุคคลฯ กับที่ดินแปลงข้างเคียงได้ตลอดระยะเวลาแห่งการเช่าที่ดิน (ถึงปี 2560) ตามสัญญาประนีประนอมยอมความ โดยบริษัทฯ ตกลงจ่ายเงินค่าเปิดแนวเขตที่ดินดังกล่าวเป็นจำนวน 3,000,000 บาท ให้แก่คณะบุคคลฯ หากภายหลังสัญญาเช่าที่ดินระหว่างคณะบุคคลฯ กับบริษัทฯ ได้สิ้นสุดลงก่อนครบกำหนดระยะเวลาการเช่าตามสัญญาโดยมิใช่ความผิดของคณะบุคคลฯ คณะบุคคลฯ ไม่จำเป็นต้องคืนเงินจำนวนนี้ให้แก่บริษัทฯ แต่อย่างใดนั้น

เงินได้ดังกล่าวเข้าลักษณะเป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 39 แห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งเป็นเงินหรือประโยชน์อย่างอื่นที่ได้เนื่องจากการให้เช่าทรัพย์สินตามมาตรา 40 (5) (ก) แห่งประมวลรัษฎากร โดยสามารถคำนวณหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาได้ในอัตราร้อยละ 15 เว้นแต่กรณีมีหลักฐานและพิสูจน์ได้ว่ามีค่าใช้จ่ายมากกว่านั้นก็สามารถหักค่าใช้จ่ายได้ตามความจำเป็นและสมควร โดยนำมาตรา 65 ทวิ และมาตรา 65 ตริ มาใช้บังคับโดยอนุโลม แต่หากหลักฐานที่นำมาพิสูจน์นั้น ปรากฏว่ามีรายจ่ายที่หักได้ตามกฎหมายน้อยกว่าอัตราค่าใช้จ่ายที่กำหนดไว้ก็ให้ถือว่ามิใช่ค่าใช้จ่ายเพียงเท่าหลักฐานที่นำมาพิสูจน์ ทั้งนี้ ตามมาตรา 43 แห่งประมวลรัษฎากร ประกอบกับมาตรา 5 แห่งพระราชกฤษฎีกา (ฉบับที่ 11) พ.ศ. 2502

กรณีบริษัทฯ จ่ายเงินให้แก่คณะบุคคลฯ ตามสัญญาประนีประนอมยอมความเพื่อเป็นค่าใช้จ่ายต่างๆ ในการดำเนินคดีเป็นจำนวน 200,000 บาท เงินได้ดังกล่าวเข้าลักษณะเป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (8) แห่งประมวลรัษฎากร ต้องคำนวณหักค่าใช้จ่ายตามความจำเป็นและสมควรตามมาตรา 46 แห่งประมวลรัษฎากร ประกอบกับมาตรา 8 ทวิ แห่งพระราชกฤษฎีกา (ฉบับที่ 11) พ.ศ. 2502 โดยนำมาตรา 65 ทวิ และมาตรา 65 ตริ มาใช้บังคับโดยอนุโลม

<sup>34</sup> หนังสือที่ กค 0706/4273 ลงวันที่ 24 เมษายน 2550

**เรื่องที่ 7<sup>35</sup>** กรณีมีเงินได้จากการให้เช่าช่วง ตึกแถวซึ่งเข้าลักษณะเป็นเงินได้พึงประเมินตาม มาตรา 40 (5) (ก) แห่งประมวลรัษฎากร ในการคำนวณภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาเพื่อเสียภาษี ผู้มีเงินได้สามารถหักค่าใช้จ่ายเฉพาะค่าเช่าที่เสีย ให้แก่ผู้ให้เช่าเดิม เว้นแต่กรณีมีหลักฐานและ พิสูจน์ว่ามีค่าใช้จ่ายมากกว่านั้นก็สามารหัก ค่าใช้จ่ายได้ตามความจำเป็นและสมควรตาม มาตรา 5 (1) วรรคสอง แห่งพระราชกฤษฎีกา (ฉบับที่ 11) พ.ศ. 2502 จึงสามารถนำเอา ค่าตอบแทน ซึ่งนาย ว. จ่ายให้แก่ผู้ให้เช่าเดิม จำนวน 1,200,000 บาท มาหักเป็นค่าใช้จ่ายได้ ตามความจำเป็นและสมควร โดยนำมาตรา 65 ทวิ และมาตรา 65 تري แห่งประมวลรัษฎากร มาใช้บังคับโดยอนุโลม ซึ่งจะนำค่าตอบแทนอัน เป็นต้นทุนเพื่อการได้มาซึ่งสิทธิการเช่าที่ไม่มีข้อ กำหนดให้ต่ออายุการเช่าได้หรือมีข้อกำหนดให้ ต่ออายุการเช่าได้เพียงระยะเวลาอันจำกัดแน่นอน ซึ่งหักเป็นค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาได้ไม่เกิน ร้อยละ 100 ทหารด้วยจำนวนปีอายุการเช่าและ อายุที่ต่อได้รวมกัน ตามมาตรา 4 (3) แห่ง พระราชกฤษฎีกา (ฉบับที่ 145) พ.ศ. 2527 และหากหลักฐานที่นำมาพิสูจน์นั้นปรากฏว่ามี รายจ่ายที่หักได้ตามกฎหมายน้อยกว่าอัตราค่า ใช้จ่ายที่กำหนดไว้ก็ให้ถือว่าค่าใช้จ่ายเพียงเท่า

ประมวลรัษฎากร และมาตรา 5 แห่งพระราช- กฤษฎีกา (ฉบับที่ 11) พ.ศ. 2502

**เรื่องที่ 8<sup>36</sup>** 1. กรณีการร่วมกันประกอบ ธุรกิจให้เช่าอพาร์ทเมนต์ เข้าลักษณะเป็นห้าง- หุ้นส่วนสามัญตามมาตรา 1012 แห่งประมวล- กฎหมายแพ่งและพาณิชย์ หากห้างหุ้นส่วนสามัญ ได้แบ่งส่วนแบ่งของกำไรให้แก่ผู้เป็นหุ้นส่วนใน ห้างหุ้นส่วนสามัญตั้งแต่วันที่ 1 มกราคม 2558 ผู้เป็นหุ้นส่วนดังกล่าวต้องนำเงินส่วนแบ่งของ กำไรดังกล่าวมารวมคำนวณเพื่อเสียภาษีกับเงินได้ พึงประเมินประเภทอื่นๆ ที่ได้รับในปีภาษีนั้นด้วย

2. กรณีเงินส่วนแบ่งของกำไรที่นำมาแบ่งให้ ผู้เป็นหุ้นส่วนในห้างหุ้นส่วนสามัญหมายถึงเงิน หรือประโยชน์อย่างอื่นที่ได้เนื่องจากการให้เช่า ทรัพย์สินหลังหักค่าใช้จ่ายตามจริงซึ่งได้แสดง รายการไว้ในบัญชีหรือรายงานแสดงรายได้และ รายจ่ายตามที่อธิบดีประกาศกำหนด

3. เดิมคณะบุคคลซึ่งประกอบธุรกิจให้เช่า อพาร์ทเมนต์เลือกหักค่าใช้จ่ายตามความจำเป็น และสมควรโดยหักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคา มาเป็นเวลา 5 ปีแล้ว ต่อมาหากมีการยกเลิก คณะบุคคลและเปลี่ยนมาประกอบธุรกิจให้เช่า อพาร์ทเมนต์ในนามบุคคลธรรมดาคนใดคนหนึ่ง ซึ่งเป็นบุคคลในคณะบุคคลเดิม บุคคลธรรมดา ดังกล่าวไม่มีสิทธินำค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคา

<sup>35</sup> หนังสือที่ กค 0702/2649 ลงวันที่ 2 เมษายน 2552

<sup>36</sup> หนังสือที่ กค 0702/6749 ลงวันที่ 21 กรกฎาคม 2558

ของคณะบุคคลดังกล่าวมาคำนวณหักค่าใช้จ่าย ต่อเนื่องจากเดิม แต่หากบุคคลธรรมดา นั้นแสดงหลักฐานต่อเจ้าพนักงานประเมินและพิสูจน์ได้ว่า มีค่าใช้จ่ายจากการได้มาซึ่งทรัพย์สินที่ใช้ในการ ประกอบกิจการให้เช่าอพาร์ทเมนต์ดังกล่าว บุคคล ธรรมดา นั้นย่อมมีสิทธิหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมา ในอัตราร้อยละ 30 ตามมาตรา 43 แห่งประมวล- รัษฎากร ประกอบกับมาตรา 5 (1) (ง) แห่ง พระราชกฤษฎีกา (ฉบับที่ 11) พ.ศ. 2502 หรือ จะเลือกหักค่าใช้จ่ายได้ตามความจำเป็นและ สมควรก็ได้ ทั้งนี้ให้นำมาตรา 65 ทวิ และมาตรา 65 تري มาใช้บังคับโดยอนุโลม

**เรื่องที่ 9<sup>37</sup>** กรณีมีเงินได้จากการให้เช่า อสังหาริมทรัพย์ตามสัญญาเช่าหลายฉบับ เงินได้ พึงประเมินที่ ได้รับเข้าลักษณะเป็นเงินได้พึง ประเมินประเภทเดียวกันคือ เงินได้เนื่องจากการ ให้เช่าทรัพย์สินตามมาตรา 40 (5) แห่งประมวล- รัษฎากร ในการคำนวณภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา จึงมีสิทธิหักค่าใช้จ่ายสำหรับเงินได้ประเภท ดังกล่าวเป็นการเหมาหรือตามความจำเป็นและ สมควรตามมาตรา 43 แห่งประมวลรัษฎากร ประกอบกับมาตรา 5 แห่งพระราชกฤษฎีกา (ฉบับที่ 11) พ.ศ. 2502 ทั้งนี้ต้องนำเงินได้จาก การให้เช่าอสังหาริมทรัพย์ทุกสัญญามารวมกัน แล้วจึงใช้สิทธิเลือกหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมา

หรือตามความจำเป็นและสมควรโดยไม่สามารถ เลือกหักค่าใช้จ่ายสำหรับเงินได้จากการให้เช่า อสังหาริมทรัพย์แต่ละสัญญาแตกต่างกัน

● **มาตรา 45**

**เรื่องที่ 10<sup>38</sup>** เจ้าพนักงานประเมินเรียก ตรวจสอบภาษีเงินได้ของโจทก์ โจทก์อ้างว่ามี รายจ่ายที่จำเป็นและสมควรที่จะนำมาหักเป็น ค่าใช้จ่ายได้ แต่โจทก์ไม่มีหลักฐานสนับสนุน ข้ออ้างของโจทก์เกี่ยวกับค่าใช้จ่ายที่ขอหักตาม ความเป็นจริง เจ้าพนักงานประเมินย่อมมีอำนาจ ทำการประเมินภาษีเงินได้ของโจทก์โดยคิดหัก ค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาได้ตามประมวลรัษฎากร และพระราชกฤษฎีกา (ฉบับที่ 11) พ.ศ. 2502 มาตรา 7 ซึ่งแก้ไขเพิ่มเติมโดยฉบับที่ 70 พ.ศ. 2520 มาตรา 3 บัญญัติไว้ว่า ให้หักค่าใช้จ่าย เป็นการเหมาร้อยละ 70 และมีได้มีบทบัญญัติ ให้อำนาจอธิบดีกรมสรรพากรเพิ่มเติมหรือลด อัตราดังกล่าวได้ ดังนั้นแม้จะมีระเบียบปฏิบัติเป็น หลักเกณฑ์ภายในให้ลดอัตราเหมาลงเสียร้อยละ 10 ของอัตราเหมาที่กฎหมายกำหนด ก็ไม่มีผล ใช้บังคับได้ เจ้าพนักงานประเมินจึงหักค่าใช้จ่าย เป็นการเหมาร้อยละ 60 ไม่ได้ ต้องหักค่าใช้จ่าย เป็นการเหมาร้อยละ 70 ของรายรับ โจทก์ได้ อุทธรณ์ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ว่า การ ที่ทางราชการกรมสรรพากรได้ประเมินภาษีเป็น

<sup>37</sup> หนังสือที่ กค 0702/4282 ลงวันที่ 23 เมษายน 2558

<sup>38</sup> คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 4223/2531

อัตราเปอร์เซ็นต์ ไม่เป็นธรรมแก่โจทก์ ถือได้ว่า โจทก์ได้อ้างว่าการประเมินโดยวิธีหักค่าใช้จ่ายโดย เหมาะเป็นการไม่ชอบไว้ตั้งแต่โจทก์อุทธรณ์การ ประเมินต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์แล้ว ศาลจึงวินิจฉัยในปัญหานี้ได้ การหักค่าใช้จ่าย เป็นการเหลาะแหละ 60 เป็นการชอบหรือไม่เป็น ปัญหาข้อกฎหมายเกี่ยวกับความสงบเรียบร้อย ของประชาชน แม้โจทก์จะมีได้ยกปัญหานี้ขึ้น ว่ากล่าวในศาลชั้นต้น โจทก์ก็มีสิทธิยกขึ้นอ้างใน ชั้นอุทธรณ์ได้ตามประมวลกฎหมายวิธีพิจารณา ความแพ่งมาตรา 225 วรรค 2 และศาลอุทธรณ์ ย่อมมีอำนาจวินิจฉัยปัญหาดังกล่าวได้

#### ● มาตรา 46

**เรื่องที่ 11<sup>39</sup>** โจทก์ขายอสังหาริมทรัพย์ที่ โจทก์ถือครองเป็นระยะเวลาสั้นมากไม่ถึง 1 ปี และไม่ปรากฏว่าโจทก์ซื้อมาเพื่อจะใช้เป็นที่อยู่อาศัยอันเป็นแหล่งสำคัญหรือได้ครอบครองทำ ประโยชน์ในที่ดินสมกับเนื้อที่ แต่หลังจากซื้อที่ดิน 1 เดือน โจทก์ได้จดทะเบียนเป็นผู้ประกอบการ ภาษีธุรกิจเฉพาะประเภทการขายอสังหาริมทรัพย์ เป็นทางการค้าหรือหากำไร เงินได้จากการขาย ที่ดินของโจทก์จึงไม่เข้าลักษณะเป็นการขาย อสังหาริมทรัพย์โดยมิได้มุ่งในทางการค้าหรือ หากำไรตามมาตรา 48 (4) (ข) โจทก์ไม่มีสิทธิจะ เลือกละเลยภาษีโดยไม่ต้องนำไปรวมคำนวณตาม

มาตรา 48 (1) และ (2) และไม่อาจหักค่าใช้จ่าย เป็นการเหมาะสมพระราชกฤษฎีกา (ฉบับที่ 165) พ.ศ. 2529 แต่ต้องหักค่าใช้จ่ายตามมาตรา 46 แห่งประมวลรัษฎากร และมาตรา 8 ทวิ แห่ง พระราชกฤษฎีกา (ฉบับที่ 11) พ.ศ. 2502

การขายอสังหาริมทรัพย์ที่ได้มาโดยมุ่งเป็น ทางการค้าหรือหากำไรต้องหักค่าใช้จ่ายตาม มาตรา 46 แห่งประมวลรัษฎากร ตามที่กำหนด ไว้ในพระราชกฤษฎีกา (ฉบับที่ 11) พ.ศ. 2502 ซึ่งไม่มีกรณีหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมา โจทก์ต้อง แสดงหลักฐานพิสูจน์ว่ามีค่าใช้จ่ายตามความ จำเป็นและสมควรตามมาตรา 8 ทวิ แห่งพระราช กฤษฎีกาฉบับดังกล่าว

**เรื่องที่ 12<sup>40</sup>** โจทก์ที่ 2 มิได้ร่วมลงทุนกับ ผู้อื่นซื้อที่ดิน เงินที่โจทก์ที่ 2 ได้รับจำนวน 48,000,000 บาท เนื่องจากผู้ขายผิดสัญญาจะ ซื้อจะขายที่ดินเป็นของโจทก์ที่ 2 แต่ผู้เดียว เป็น เงินได้พึงประเมินตามประมวลรัษฎากร มาตรา 40 (8) การหักค่าใช้จ่ายต้องเป็นไปตามมาตรา 46 ซึ่งให้นำมาตรา 65 ตรี มาใช้บังคับด้วย เงินจำนวน 7,570,000 บาท ที่โจทก์ที่ 2 จ่าย ให้แก่ ส. กับพวกเป็นค่าใช้จ่ายที่เป็นค่าเสียหาย จัดสรรคืน ซึ่งไม่เกี่ยวกับการจะซื้อจะขายที่ดิน อันเป็นผลให้โจทก์ที่ 2 ได้รับเงิน 48,000,000 บาท มิใช่รายจ่ายเพื่อกิจการโดยเฉพาะไม่อาจนำ

<sup>39</sup> คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 3322/2554

<sup>40</sup> คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 2166/2544

มาหักเป็นค่าใช้จ่ายได้ตามมาตรา 46 ประกอบ  
มาตรา 65 ตรีฯ

**เรื่องที่ 13<sup>41</sup>** บริษัท ก. ได้รับโฉนดที่ดิน  
ทั้งสองแปลงมาเมื่อวันที่ 15 มกราคม 2526  
ต่อมาบริษัท ก. จดทะเบียนโอนขายแก่โจทก์  
ทั้งห้าเมื่อวันที่ 18 มีนาคม 2528 ในราคา  
7,000,000 บาท แล้วโจทก์ทั้งห้าได้จดทะเบียน  
โอนขายแก่บริษัท ร. เมื่อวันที่ 10 พฤษภาคม  
2528 ในราคา 69,800,000 บาท แต่โจทก์ที่ 2  
ได้รับตัวแลกเงินธนาคารลงวันที่ 11 มีนาคม  
2528 จำนวนเงิน 5,000,000 บาท จากบริษัท ร.  
เป็นการชำระเงินค่าที่ดินบางส่วนตามสัญญาจะซื้อ  
ขายที่ดินฉบับลงวันที่ 12 มีนาคม 2528 แทน  
ผู้ขายทุกคน เมื่อวันที่ 12 มีนาคม 2528 อันแสดง  
ให้เห็นว่าโจทก์ทั้งห้ามีความผูกพันต่อบริษัท ร.  
ตามสัญญาซื้อขายที่ดินทั้งสองแปลงดังกล่าว  
อยู่ก่อนที่จะซื้อที่ดินทั้งสองแปลงมาจากบริษัท ก.  
ฉะนั้น ขณะที่โจทก์ทั้งห้าได้ที่ดินทั้งสองแปลง  
ดังกล่าวมาโดยการจดทะเบียนซื้อจากบริษัท ก.  
นั้น โจทก์ทั้งห้ามีเจตนาที่จะนำที่ดินทั้งสองแปลง  
ดังกล่าวมาจดทะเบียนโอนขายแก่บริษัท ร. ใน  
ราคา 69,800,000 บาท ตามสัญญาจะซื้อขายที่  
มีความผูกพันกันอยู่ดังกล่าวแล้ว และหลังจากซื้อ  
ที่ดินมาได้แล้ว โจทก์ทั้งห้าก็ได้จดทะเบียนโอนขาย  
ดังกล่าวให้แก่บริษัท ร. ไปตามเจตนาที่ซื้อมา เมื่อ

ราคาที่ดินที่ซื้อมาต่ำ แต่ราคาที่ยขายไปสูงและ  
คำนวณผลต่างของราคาซื้อบวกด้วยค่าใช้จ่ายใน  
การซื้อลบด้วยราคาขายแล้ว ผลปรากฏว่าโจทก์  
ทั้งห้ามีกำไรหลายเท่าตัว ทั้งราคาที่ยขายไปเป็น  
ราคาของบริษัท ร. ตกลงไว้ตามสัญญาจะซื้อขายลง  
วันที่ 12 มีนาคม 2528 หาใช่ราคาตลาดของที่ดิน  
ทั้งสองแปลงสูงขึ้นไปเอง หลังจากที่ดินทั้งห้าซื้อ  
ที่ดินทั้งสองแปลงมาจากบริษัท ก. ไม่ ดังนี้ถือได้  
ว่าการที่โจทก์ทั้งห้าขายที่ดินทั้งสองแปลงแก่  
บริษัท ร. ไปนั้นเป็นการขายอสังหาริมทรัพย์ที่ได้  
มาโดยมุ่งในทางการค้าหรือหากำไร

เงินได้พึงประเมินจากการขายอสังหา-  
ริทรัพย์เป็นเงินได้จากการอื่นนอกจากที่ระบุไว้ใน  
(1) ถึง (7) จึงเป็นเงินได้ตามประมวลรัษฎากร  
มาตรา 40 (8) ซึ่งมาตรา 46 ยอมให้หักค่าใช้จ่าย  
ได้ตามที่จะได้กำหนดโดยพระราชกฤษฎีกา  
เมื่อพระราชกฤษฎีกาฯ (ฉบับที่ 11) พ.ศ. 2502  
มาตรา 8 ทวิ บัญญัติให้หักค่าใช้จ่ายตามความ  
จำเป็นและสมควร ทั้งนี้ ให้นำมาตรา 65 ทวิ และ  
มาตรา 65 ตรี แห่งประมวลรัษฎากร มาใช้บังคับ  
โดยอนุโลม ดังนั้น การที่เจ้าพนักงานประเมิน  
คำนวณการประเมินโดยหักค่าใช้จ่ายให้จำนวน  
8,396,290 บาท ซึ่งเป็นต้นทุนในการซื้อที่ดินมา  
7,000,000 บาท ค่าธรรมเนียมในการจดทะเบียน  
1,396,290 บาท อันเป็นค่าใช้จ่ายตามความจำเป็น

<sup>41</sup> คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 6338/2539

และสมควร จึงเป็นการชอบด้วยกฎหมายแล้ว  
กรณีที่มีผู้มีเงินได้จากการขายที่ดินซึ่งที่ดินนั้น  
ได้มาโดยมุ่งในทางการค้าหรือหากำไร มีค่าใช้จ่าย  
ตามความจำเป็นและสมควร แต่ผู้ที่มีเงินได้จาก  
การขายไม่สามารถหาหลักฐานเกี่ยวกับค่าใช้จ่าย  
ดังกล่าวมาพิสูจน์ต่อเจ้าพนักงานประเมินได้  
แนวปฏิบัติตามนัยหนังสือกรมสรรพากรที่ กค  
0802/766 ลงวันที่ 18 มกราคม 2528 ก็ให้  
เจ้าพนักงานประเมินหักค่าใช้จ่ายในกรณีเช่นนี้  
ในอัตราร้อยละ 75 ของเงินได้พึงประเมิน แต่ตาม  
กรณีของโจทก์ทั้งห้าในคดีนี้ โจทก์ทั้งห้าสามารถ  
หาหลักฐานค่าใช้จ่ายตามความจำเป็นและสมควร  
มาพิสูจน์ได้ครบถ้วนและเจ้าพนักงานประเมินก็ได้  
หักให้ตามที่กฎหมายกำหนดไว้แล้ว หากใช้กรณี  
โจทก์ทั้งห้าไม่สามารถหาหลักฐานเกี่ยวกับการหัก  
ค่าใช้จ่ายตามความจำเป็นและสมควรมาพิสูจน์ได้  
ตามนัยหนังสือดังกล่าวไม่ จึงใช้อัตราร้อยละ 75  
ของเงินได้พึงประเมินตามนัยหนังสือดังกล่าวมา  
หักค่าใช้จ่ายแก่โจทก์ทั้งห้าไม่ได้

**เรื่องที่ 14<sup>42</sup>** พระราชกฤษฎีกาฯ (ฉบับที่  
11) พ.ศ. 2502 มาตรา 8 เงินได้พึงประเมินตาม  
มาตรา 40 (8) ประเภทการขนส่งหรือรับจ้างด้วย  
ยานพาหนะให้หักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาได้ร้อยละ  
80 โจทก์เป็นผู้ประกอบการขนส่ง แม้พระราช-  
กฤษฎีกาฉบับนี้ใช้บังคับแก่กรณีเงินได้บุคคล

ธรรมดาแต่เมื่อจำเลยนำมาใช้เป็นเกณฑ์หัก  
ค่าใช้จ่ายเพื่อประเมินภาษีเงินได้ของโจทก์ซึ่งเป็น  
นิติบุคคลก็ต้องหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาร้อยละ  
80 จะหักเป็นการเหมาร้อยละ 70 โดยอ้างมติ  
กพอ. ไม่ได้

**เรื่องที่ 15<sup>43</sup>** โจทก์ซื้อที่ดินมาปรับปรุงแล้ว  
แบ่งเป็นแปลงย่อยขาย เป็นการประกอบธุรกิจ  
การค้าหากำไร การที่โจทก์โอนขายที่ดินให้แก่ ศ.  
และ ส. ไปในราคาต่ำกว่าต้นทุน แม้บุคคล  
ดังกล่าวจะเป็นผู้มีบุญคุณต่อโจทก์ตามที่กล่าวอ้าง  
ก็ย่อมเป็นเหตุอันไม่สมควรในทางการค้า เจ้า-  
พนักงานประเมินจึงมีอำนาจประเมินราคาที่ดิน  
ที่โจทก์ขายให้แก่ ศ. และ ส. ตามราคาตลาดใน  
วันที่มีการโอนเพื่อคำนวณกำไรสุทธิของโจทก์ได้  
ตามประมวลรัษฎากร มาตรา 65 ทวิ (4) โจทก์  
มีเงินได้จากการค้าที่ดินจัดอยู่ในประเภทเงินได้  
พึงประเมินตามมาตรา 40 (8) ซึ่งประมวล-  
รัษฎากรมาตรา 46 ยอมให้หักค่าใช้จ่ายได้ตาม  
ที่จะได้กำหนดโดยพระราชกฤษฎีกาอันได้แก่  
พระราชกฤษฎีกาฯ (ฉบับที่ 11) พ.ศ. 2502  
มาตรา 8 ทวิ แก้ไขเพิ่มเติมโดยประกาศของ  
คณะปฏิวัติฉบับที่ 155 พ.ศ. 2515 ข้อ 10 ที่  
กำหนดว่าเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (8)  
แห่งประมวลรัษฎากร แก้ไขเพิ่มเติมโดยพระราช-  
บัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 10)

<sup>42</sup> คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 2034/2536

<sup>43</sup> คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 4100/2535

พ.ศ. 2496 ที่มีได้ระบุไว้ในมาตรา 8 ให้หักค่าใช้จ่ายตามความจำเป็นและสมควร ทั้งนี้ ให้นำมาตรา 65 ทวิ และมาตรา 65 ตริ แห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งแก้ไขเพิ่มเติมโดยพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 16) พ.ศ. 2502 มาใช้บังคับโดยอนุโลม และตามหนังสือกรมสรรพากรเลขที่ กค 0802/6625 ลงวันที่ 30 พฤษภาคม 2529 ได้วางแนวทางให้ถือปฏิบัติในการหักค่าใช้จ่ายสำหรับเงินได้จากการขายที่ดินที่ได้มาโดยมุ่งในทางการค้าหรือหากำไรไว้ดังนี้

1. ผู้มีเงินได้จะต้องหักค่าใช้จ่ายตามความจำเป็นและสมควรตามมาตรา 8 ทวิ แห่งพระราชกฤษฎีกา (ฉบับที่ 11) พ.ศ. 2502 หากผู้มีเงินได้ไม่สามารถหาหลักฐานเกี่ยวกับการใช้จ่ายตามความจำเป็นและสมควรมาพิสูจน์ได้ ให้เจ้าพนักงานประเมินพิจารณาหักค่าใช้จ่ายสำหรับต้นทุนที่ดินและค่าใช้จ่ายอื่นๆ ที่เกี่ยวข้อง

2. ค่าใช้จ่ายอื่นๆ ที่เกี่ยวข้องให้พิจารณาตามสภาพความเป็นจริงเป็นรายๆ ไปแต่ต้องไม่เกินร้อยละ 10 ของราคาขาย เมื่อโจทก์มีเพียงหลักฐานทางบัญชี แต่ไม่มีเอกสารประกอบการลงบัญชีมาแสดง การที่เจ้าพนักงานประเมินฟ้องว่าเป็นกรณีโจทก์ไม่สามารถหาหลักฐานเกี่ยวกับการใช้จ่ายตามความจำเป็นและสมควรมาพิสูจน์ได้และพิจารณาหักค่าใช้จ่ายให้แก่โจทก์ในอัตรา

ร้อยละ 10 ของราคาขายจึงเป็นคุณแก่โจทก์แล้ว

**เรื่องที่ 16<sup>44</sup>** ตามพระราชกฤษฎีกา (ฉบับที่ 11) พ.ศ. 2502 มาตรา 8 (33) ที่ใช้บังคับอยู่ในขณะนั้น สำหรับกรณีการให้เข้าซื้อสิ่งทอ-ริมทรัพย์ เงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (8) แห่งประมวลรัษฎากร ยอมให้หักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาได้ร้อยละ 90 เว้นแต่ผู้มีเงินได้แสดงหลักฐานและพิสูจน์ได้ว่ามีค่าใช้จ่ายมากกว่านั้นก็ยอมให้หักค่าใช้จ่ายให้ตามความจำเป็นและสมควร แต่ถ้าหลักฐานที่นำมาพิสูจน์นั้นมีรายการจ่ายที่หักได้ตามกฎหมายน้อยกว่าอัตราค่าใช้จ่ายที่กำหนดไว้ข้างต้นก็ให้ถือว่ามิใช่ค่าใช้จ่ายเพียงเท่าหลักฐานที่นำมาพิสูจน์ ดังนี้ เมื่อโจทก์ไม่สามารถแสดงหลักฐานพิสูจน์ได้ว่าโจทก์มีค่าใช้จ่ายเท่าใด จึงต้องหักค่าใช้จ่ายให้โจทก์เป็นการเหมาได้ร้อยละ 90 ตามพระราชกฤษฎีกาดังกล่าว

**เรื่องที่ 17<sup>45</sup>** 1. ตามบทบัญญัติของกฎหมายเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (8) แห่งประมวลรัษฎากร ยอมให้หักค่าใช้จ่ายได้ตามที่กำหนดโดยพระราชกฤษฎีกา ตามมาตรา 46 แห่งประมวลรัษฎากร และมาตรา 8 แห่งพระราชกฤษฎีกา (ฉบับที่ 11) พ.ศ. 2502 กำหนดประเภทของเงินได้ต่างๆ ที่ยอมให้หักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาไว้ 43 ประเภท เว้นแต่ผู้มีเงินได้แสดงหลักฐานต่อเจ้าพนักงานประเมินและพิสูจน์ได้ว่ามีค่าใช้จ่าย

<sup>44</sup> คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 2301/2531

<sup>45</sup> หนังสือที่ กค 0702/1098 ลงวันที่ 5 มีนาคม 2557



มากกว่านั้นก็ยอมให้หักค่าใช้จ่ายได้ตามความจำเป็นและสมควร ทั้งนี้ให้นำมาตรา 65 ทวิ และมาตรา 65 ตริ แห่งประมวลรัษฎากรมาใช้บังคับโดยอนุโลม แต่ถ้าตามหลักฐานที่นำมาพิสูจน์นั้นปรากฏว่ามีรายจ่ายที่หักได้ตามกฎหมายน้อยกว่าอัตราค่าใช้จ่ายที่กำหนดไว้ข้างต้น ก็ให้ถือว่ามิใช่ค่าใช้จ่ายเพียงเท่าหลักฐานที่นำมาพิสูจน์ สำหรับเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (8) ซึ่งมีได้กำหนดให้หักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาไว้ตามมาตรา 8 แห่งพระราชกฤษฎีกา (ฉบับที่ 11) พ.ศ. 2502 จึงต้องหักค่าใช้จ่ายตามความจำเป็นและสมควร โดยให้นำมาตรา 65 ทวิ และมาตรา 65 ตริ มาใช้บังคับโดยอนุโลมทั้งนี้ ตามมาตรา 8 ทวิ แห่งพระราชกฤษฎีกา ฉบับดังกล่าว ดังนั้นการหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาในอัตราร้อยละ 75 ของเงินได้พึงประเมินจึงไม่ใช่การหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาในอัตราที่กฎหมายกำหนด

2. กรณีมติ กพอ. ครั้งที่ 11/2522 เมื่อวันที่ 10 เมษายน 2522 ระเบียบวาระที่ 3 ข้อ 2.2 ที่กำหนดว่าการเงินได้ที่พระราชกฤษฎีกา (ฉบับที่ 11) พ.ศ. 2502 ไม่ได้กำหนดค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาไว้ซึ่งผู้มีเงินได้ต้องขอพิสูจน์ค่าใช้จ่ายตามความจำเป็นและสมควรได้อย่างเดียว แต่หากไม่สามารถหาหลักฐานมาพิสูจน์ได้ ก็ให้หักค่าใช้จ่ายได้ในอัตราร้อยละ 75 ของเงินได้พึง

ประเมิน เว้นแต่เงินได้จากการประกอบกิจการขายที่ดินให้หักค่าใช้จ่ายตามความจำเป็นและสมควรตามปกติ เป็นแต่เพียงหลักเกณฑ์ภายในให้เจ้าพนักงานกรมสรรพากรปฏิบัติเกี่ยวกับการตรวจสอบภาษีอากรโดยคำนึงถึงความเป็นธรรมและการบรรเทาภาระภาษีของผู้มีเงินได้เท่านั้น

**เรื่องที่ 18<sup>46</sup>** บุคคลธรรมดาได้รับเงินจากรัฐวิสาหกิจเป็นค่าทดแทนในการใช้สิทธิก่อสร้างเสาสายส่งไฟฟ้าเพื่อเดินสายส่งไฟฟ้าในที่ดินเป็นจำนวน 1,959,242.42 บาทนั้น เงินค่าทดแทนที่บุคคลธรรมดาได้รับดังกล่าวถือเป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (8) แห่งประมวลรัษฎากรไม่เข้าลักษณะเป็นเงินได้ที่ได้รับยกเว้นตามมาตรา 42 ดังนั้น บุคคลธรรมดาต้องนำเงินได้ดังกล่าวไปรวมคำนวณเพื่อเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาตามมาตรา 56 ซึ่งมีสิทธิหักค่าใช้จ่ายได้ตามความจำเป็นและสมควร โดยให้นำมาตรา 65 ทวิ และมาตรา 65 ตริ มาใช้บังคับโดยอนุโลม ทั้งนี้ ตามมาตรา 8 ทวิ แห่งพระราชกฤษฎีกา (ฉบับที่ 11) พ.ศ. 2502

**เรื่องที่ 19<sup>47</sup>** ห้างฯ ให้บริการขนส่งสินค้าเพื่อจำหน่ายเป็นทางค้าปกติของตน โดยมีเงินได้จากกำไรหรือรับจ้างด้วยยานพาหนะเข้าลักษณะเป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (8) แห่งประมวลรัษฎากร ห้างฯ สามารถหักค่าใช้จ่าย

<sup>46</sup> หนังสือที่ กค 0702/2298 ลงวันที่ 24 มีนาคม 2552

<sup>47</sup> หนังสือที่ กค 0702/5229 ลงวันที่ 25 สิงหาคม 2551

ได้ ตามมาตรา 46 โดยหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมา  
ได้ในอัตราร้อยละ 80 ตามมาตรา 8 (15) แห่ง  
พระราชกฤษฎีกา (ฉบับที่ 11) พ.ศ. 2502

**เรื่องที่ 20<sup>48</sup>** เงินได้ที่บุคคลธรรมดาได้รับ  
เพื่อตอบแทนการโอนสิทธิตามสัญญาจะซื้อจะขาย  
อสังหาริมทรัพย์ เข้าลักษณะเป็นเงินได้พึงประเมิน  
ตามมาตรา 40 (8) แห่งประมวลรัษฎากร บุคคล  
ธรรมดาต้องนำเงินได้ที่ได้รับดังกล่าวไปยื่นแบบ  
แสดงรายการภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาโดยมีสิทธิ  
หักค่าใช้จ่ายตามความจำเป็นและสมควร ทั้งนี้  
ตามมาตรา 46 มาตรา 56 และมาตรา 56 ทวิ

**เรื่องที่ 21<sup>49</sup>** เงินรางวัลที่ได้รับจากการ  
ชิงโชคถือเป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (8)  
แห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งตามมาตรา 8 แห่ง  
พระราชกฤษฎีกา (ฉบับที่ 11) พ.ศ.2502  
กำหนดให้หักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาในอัตราร้อย  
ละของเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (8)  
ชนิดต่างๆ ไว้แล้ว แต่เงินรางวัลจากการชิงโชคนี้  
ตามมาตรา 8 แห่งพระราชกฤษฎีกาฉบับดังกล่าว  
มิได้ระบุให้หักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาไว้แต่อย่างใด  
ดังนั้น กรณีเงินได้เงินรางวัลจากการชิงโชคจึงต้อง  
หักค่าใช้จ่ายตามความจำเป็นและสมควร โดยให้  
นำมาตรา 65 ทวิ และมาตรา 65 ตริ มาใช้บังคับ  
โดยอนุโลม ทั้งนี้ตามมาตรา 8 ทวิ แห่งพระราช-  
กฤษฎีกาฉบับดังกล่าว ในกรณีหากมีหลักฐาน

พิสูจน์ได้ว่ามีค่าใช้จ่ายจริง เช่น ใบเสร็จรับเงิน  
ค่าไปรษณียบัตร ก็ยกนำมาหักเป็นค่าใช้จ่ายได้  
สำหรับภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่ายจำนวน 250,000  
บาท ที่ได้ถูกหักภาษี ณ ที่จ่ายและนำส่งกรม-  
สรรพากรไว้แล้วนั้น ให้ถือเป็นเครดิตภาษีที่จะนำ  
มาใช้ในการคำนวณภาษีในต้นสิ้นปีได้ ตาม  
มาตรา 3 เตรส และมาตรา 60 แห่งประมวล-  
รัษฎากร เนื่องจากพระราชกฤษฎีกา (ฉบับที่ 11)  
พ.ศ. 2502 ได้กำหนดหลักเกณฑ์การหักค่าใช้จ่าย  
ของเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (8) ไว้อย่าง  
ชัดเจนและมีผลบังคับใช้แก่ผู้มีเงินได้เป็นการ  
ทั่วไป การที่กรมสรรพากรจะพิจารณานุมัติให้  
เปลี่ยนแปลงหลักเกณฑ์การหักค่าใช้จ่ายเป็นการ  
เฉพาะรายจึงไม่อาจกระทำได้เพราะไม่มีบทบัญญัติ  
ในกฎหมายเปิดโอกาสให้ ดังนั้น กรณีการคำนวณ  
ภาษีเงินได้เงินรางวัลจากการชิงโชคจึงต้องหักค่า  
ใช้จ่ายตามความจำเป็นและสมควรตามหลักเกณฑ์  
ดังกล่าวข้างต้น

**ข้อสังเกต** ในมาตรา 8 ทวิ แห่งพระราช-  
กฤษฎีกา (ฉบับที่ 11) พ.ศ. 2502 กำหนดให้  
ผู้มีเงินได้ที่มีรายการนอกเหนือจากรายการที่  
กำหนดตาม (1) ถึง (43) ให้หักค่าใช้จ่ายตาม  
ความจำเป็นและสมควรเพียงอย่างเดียวเท่านั้น  
โดยให้นำมาตรา 65 ทวิ และมาตรา 65 ตริ มา  
ใช้บังคับโดยอนุโลม จะหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมา

<sup>48</sup> หนังสือที่ กค 0706/8026 ลงวันที่ 14 สิงหาคม 2550

<sup>49</sup> หนังสือที่ กค 0811/16540 ลงวันที่ 1 ธันวาคม 2541

มิได้ เช่น เงินได้จากรางวัลจากการชิงโชค เงินได้จากธุรกิจผิดกฎหมาย<sup>50</sup> เงินได้จากการค้าของเก่า การรับจ้างโฆษณา กิจการอุ้มข่มขืน เป็นต้น

**เรื่องที่ 22<sup>51</sup>** สัญญาซื้อขายไม่ทำให้ผู้ขายมีสิทธิจะได้ทรัพย์สินโดยตรง ดังนั้น ผู้ขายย่อมต้องคำนึงถึงการที่จะต้องสูญเสียทรัพย์สินไปในการกำหนดราคาขายสูงตามมูลค่าทรัพย์สิน แต่ในสัญญาขายฝากมีสิทธิได้รับทรัพย์สินโดยการไถ่ถอนได้ ย่อมมีเหตุผลที่ผู้ขายฝากจะกำหนดราคาขายฝากเพื่อใช้สิทธิไถ่ถอนในราคาต่ำกว่ามูลค่าทรัพย์สินตามความจำเป็นที่ต้องการเงินและไม่เป็นภาระที่ต้องใช้เงินจำนวนมากในการใช้สิทธิไถ่ถอนเกินความจำเป็น ดังนั้น เมื่อมีการทำสัญญาขายฝากโดยตกลงราคาต่ำกว่ามูลค่าทรัพย์สินที่แท้จริงและต่อมาไม่สามารถไถ่ถอนการขายฝากได้ ก็ย่อมมีผลให้โจทก์ผู้รับซื้อฝากได้รับทรัพย์สินนั้นในมูลค่าทรัพย์สินที่สูงกว่าจำนวนเงินที่โจทก์จ่ายให้ผู้ขายฝากไปได้อันเป็นเงินได้จากการอื่นนอกจากที่ระบุไว้ในประมวลรัษฎากร มาตรา 40 (1) ถึง (7) ดังที่บัญญัติไว้ในความตอนท้ายของมาตรา 40 (8) ประกอบกับมาตรา 39 ซึ่งเป็นคนละกรณีกับเงินได้ของผู้ขายฝากที่ได้รับเงินจากผู้ซื้อฝากตามสัญญาขายฝาก นอกจากนี้หากเป็นกรณีที่โจทก์

ผู้รับซื้อฝากไว้ในราคาสูงหรือเท่ากับมูลค่าทรัพย์สินจริง โจทก์ก็อาจพิสูจน์ข้อเท็จจริงเกี่ยวกับราคานี้เพื่อหักเป็นค่าใช้จ่ายตามพระราชกฤษฎีกา (ฉบับที่ 11) พ.ศ. 2502 มาตรา 8 วรรคหนึ่ง โจทก์ไม่มีหลักฐานมาพิสูจน์ เจ้าพนักงานประเมินจึงใช้อัตราร้อยละ 85 ตามพระราชกฤษฎีกา (ฉบับที่ 11) มาตรา 8 (27) มีผลเท่ากับว่าโจทก์มีเงินได้หลังหักค่าใช้จ่ายอันเป็นกำไรเพียงร้อยละ 15 ซึ่งก็สอดคล้องกับอัตราผลประโยชน์ตอบแทนจากการขายฝากตาม ป.พ.พ. มาตรา 499 วรรคสองที่กำหนดให้ผู้รับซื้อฝากมีสิทธิได้รับเงินไถ่ตามราคาขายฝากที่แท้จริงรวมประโยชน์ตอบแทนร้อยละ 15 ต่อปี ดังนั้น การที่โจทก์รับซื้อฝากที่ดินแล้วผู้ขายฝากไม่ไถ่ถอนภายในกำหนดเวลาตามสัญญาถือว่าโจทก์มีเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (8) ในปีภาษีนั้น และให้โจทก์หักค่าใช้จ่ายตามพระราชกฤษฎีกา (ฉบับที่ 11) จึงมิได้ขัดหรือแย้งต่อบทบัญญัติตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ แต่กลับทำให้การจัดเก็บภาษีไม่เกิดความซ้ำซ้อน เนื่องจากราคาที่ขายฝากซึ่งเคยนำมาคำนวณเรียกเก็บภาษีหัก ณ ที่จ่ายจากเงินได้ของผู้ขายฝากไปแล้วนั้นจะถูกนำมาหักเป็นค่าใช้จ่ายในการคำนวณภาษีเงินได้ของผู้รับซื้อฝาก

<sup>50</sup> คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 10701/2555 วินิจฉัยว่า เงินได้จากการเล่นพนันสลากกินรวบ (หวยใต้ดิน) แม้เป็นเงินได้ที่มาจากการกระทำที่ไม่ชอบด้วยกฎหมาย ก็เข้าลักษณะเป็นเงินได้จากการอื่นนอกจากที่ระบุไว้ตามมาตรา 40 (1) ถึง (7) จึงเป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (8) เงินได้จากการพนันหวยใต้ดินไม่มีบทบัญญัติของกฎหมายให้หักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาได้ เมื่อโจทก์ทั้งสามไม่สามารถพิสูจน์ค่าใช้จ่ายตามความจำเป็นและสมควรได้ จึงไม่สามารถหักค่าใช้จ่ายแก่โจทก์ทั้งสามได้

<sup>51</sup> คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 133/2556

**เรื่องที่ 25<sup>52</sup>** เงินได้จากการเป็นพิธีกรที่มีบทบาทของการเป็นผู้ดำเนินรายการระคนปนไปกับบทบาทของการเป็นนักแสดงที่จะยอมให้หักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาได้ตามมาตรา 8 วรรคหนึ่ง (43) แห่งพระราชกฤษฎีกา (ฉบับที่ 11)ฯ ได้นั้น จะต้องมียุทธศาสตร์ของการแสดงระคนปนไปถึงระดับเทียบเท่ากับบทบาทการแสดงของนักแสดงละคร ภาพยนตร์ วิทยุหรือโทรทัศน์ นักร้อง นักดนตรี นักกีฬาอาชีพ หรือนักแสดงเพื่อความบันเทิงใดๆ และจะต้องมียุทธศาสตร์ของการแสดงที่มีสัดส่วนมากกว่าเป็นผู้ดำเนินรายการสำหรับรายการ M. ข้อเท็จจริงไม่ปรากฏว่าโจทก์มีการแสดงถึงระดับเทียบเท่ากับบทบาทของนักแสดง สำหรับรายการ ค. และรายการ พ. และการเป็นพิธีกรเปิดตัวผลิตภัณฑ์ข้อเท็จจริงก็ไม่ปรากฏว่าโจทก์ใช้ความสามารถแตกต่างจากการเป็นพิธีกรโดยทั่วไปอย่างไร เงินได้พึงประเมินของโจทก์จากการเป็นพิธีกรรายการดังกล่าว

จึงไม่เป็นเงินได้จากการแสดงของนักแสดง โจทก์จึงไม่มีสิทธิหักค่าใช้จ่ายตามพระราชกฤษฎีกาฉบับนี้ได้

## Unasru

โดยที่การหักค่าใช้จ่ายจากเงินได้พึงประเมินในแต่ละประเภะนั้น กฎหมายค่านึงถึงการได้มาของเงินได้ประเภทใดนั้นมีค่าใช้จ่ายเพียงใดก็พิจารณาหักให้ไปตามที่คาดคะเนหรือประมาณการไว้ ซึ่งมีทั้งกรณีให้หักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาหรือหักค่าใช้จ่ายตามความจำเป็นและสมควร<sup>53</sup> การทำความเข้าใจในเรื่องการหักค่าใช้จ่ายภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาจึงนับว่ามีความสำคัญต่อผู้มีเงินได้พึงประเมินโดยเฉพาะผู้ประกอบการที่เป็นบุคคลธรรมดา เพราะหากเข้าใจในสิทธิประโยชน์และใช้สิทธิหักค่าใช้จ่ายได้เต็มที่ ก็ย่อมเป็นหนทางที่จะประหยัดภาษีและดำเนินกิจการต่อไปได้อย่างราบรื่น



<sup>52</sup> คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 8369/2551

<sup>53</sup> พลประสิทธิ์ ฤทธิรักษา ภาษีอากรประยุกต์ หน้า 17