

ปัญหาการตัดรายจ่ายทางธุรกิจกับรายจ่ายส่วนตัวที่มีลักษณะผสมของผู้เสียภาษีที่เป็นบุคคลธรรมดา



วิทยานิพนธ์นี้เป็นส่วนหนึ่งของการศึกษาตามหลักสูตรปริญญานิติศาสตรมหาบัณฑิต

สาขาวิชากฎหมายการเงินและภาษีอากร ไม่สังกัดภาควิชา/เทียบเท่า

คณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

ปีการศึกษา 2561

ลิขสิทธิ์ของจุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

Problem relating to the Deduction of Mixed Business and Personal Expenses for
personal Income Tax



A Thesis Submitted in Partial Fulfillment of the Requirements
for the Degree of Master of Laws in Finance and Tax Laws

Common Course

Faculty of Law

Chulalongkorn University

Academic Year 2018

Copyright of Chulalongkorn University

หัวข้อวิทยานิพนธ์	ปัญหาการตัดรายจ่ายทางธุรกิจกับรายจ่ายส่วนตัวที่มี
	ลักษณะผสมของผู้เสียภาษีที่เป็นบุคคลธรรมดา
โดย	นายจักรพันธ์ ต้นทะรา
สาขาวิชา	กฎหมายการเงินและภาษีอากร
อาจารย์ที่ปรึกษาวิทยานิพนธ์หลัก	ผู้ช่วยศาสตราจารย์ ดร.พัฒนาพร โกวพัฒนกิจ

คณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย อนุมัติให้หัวข้อวิทยานิพนธ์ฉบับนี้เป็นส่วนหนึ่งของ
การศึกษาตามหลักสูตรปริญญานิติศาสตรมหาบัณฑิต

.....	คณบดีคณะนิติศาสตร์
(ผู้ช่วยศาสตราจารย์ ดร.ปาริณา ศรีวินิชย์)	
คณะกรรมการสอบวิทยานิพนธ์	ประธานกรรมการ
.....	
(ศาสตราจารย์พิเศษ ดร.พล อีร์คุปต์)	อาจารย์ที่ปรึกษาวิทยานิพนธ์หลัก
.....	
(ผู้ช่วยศาสตราจารย์ ดร.พัฒนาพร โกวพัฒนกิจ)	กรรมการ
.....	
(ศาสตราจารย์พิเศษพิภพ วีระพงษ์)	

CHULALONGKORN UNIVERSITY

จักรพันธ์ ต้นทะรา : ปัญหาการตัดรายจ่ายทางธุรกิจกับรายจ่ายส่วนตัวที่มีลักษณะผสม
 ของผู้เสียภาษีที่เป็นบุคคลธรรมดา. (Problem relating to the Deduction of
 Mixed Business and Personal Expenses for personal Income Tax) อ.ที่ปรึกษา
 หลัก : ผศ. ดร.พัฒนาพร โกวพัฒน์กิจ

ในปัจจุบันมีผู้เสียภาษีที่เป็นบุคคลธรรมดาจำนวนมากที่มีเงินได้พึงประเมินตามประมวล
 รัษฎากรมาตรา 40 (6) (7) และ (8) โดยในการหักค่าใช้จ่ายที่เกี่ยวข้องนั้น ผู้เสียภาษีสามารถเลือก
 ที่จะหักค่าใช้จ่ายแบบเหมา กล่าวคือ หักเป็นค่าใช้จ่ายได้ตามอัตราที่กฎหมายกำหนดไว้หรือเลือกที่
 จะหักค่าใช้จ่ายตามความจำเป็นและสมควรก็ได้ ซึ่งถ้าผู้เสียภาษีเลือกที่จะหักค่าใช้จ่ายตามความ
 จำเป็นและสมควร พระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยการกำหนดค่าใช้จ่าย
 ที่ยอมให้หักจากเงินได้พึงประเมิน (ฉบับที่ 11) พ.ศ. 2502 ได้กำหนดให้ผู้เสียภาษีนำมาตรา 65 ทวิ
 แห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งแก้ไขเพิ่มเติมโดยพระราชกำหนดแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่
 16) พ.ศ. 2534 และมาตรา 65 ตริ แห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งแก้ไขเพิ่มเติมโดยพระราชกำหนด
 แก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 17) พ.ศ. 2540 มาใช้บังคับโดยอนุโลม

แต่อย่างไรก็ดี ในกรณีที่บุคคลธรรมดาประกอบการค้าหรือธุรกิจมักจะก่อให้เกิดค่าใช้จ่าย
 ที่มีลักษณะผสมระหว่างค่าใช้จ่ายที่มีลักษณะส่วนตัวกับค่าใช้จ่ายทางธุรกิจขึ้น เช่น ค่าใช้จ่ายที่เกิด
 จากการใช้บ้านทำเป็นสำนักงาน ค่าใช้จ่ายที่เกิดจากการเดินทางไปประกอบการค้าหรือธุรกิจ
 ค่าใช้จ่ายที่เกิดจากการนำรถยนต์ส่วนตัวเข้ามาใช้ประกอบการค้าหรือธุรกิจ ค่าความบันเทิงทาง
 ธุรกิจ และค่าใช้จ่ายของเสื้อผ้าเครื่องแต่งกาย เป็นต้น แต่บทบัญญัติตามประมวลรัษฎากรมาตรา
 65 ทวิและมาตรา 65 ตริ เป็นบทบัญญัติที่กำหนดวิธีการคำนวณกำไรสุทธิของผู้เสียภาษีที่เป็นนิติ
 บุคคลและรายจ่ายต้องห้ามที่ผู้เสียภาษีไม่สามารถที่จะนำมารวมคำนวณภาษีเงินได้นิติบุคคลเท่านั้น
 ไม่มีบทบัญญัติที่รองรับการปันส่วนค่าใช้จ่ายที่มีลักษณะผสมระหว่างค่าใช้จ่ายที่มีลักษณะส่วนตัว
 กับค่าใช้จ่ายทางธุรกิจไว้แต่อย่างใด จึงก่อให้เกิดปัญหาการปันส่วนค่าใช้จ่ายที่มีลักษณะผสม
 ดังกล่าวขึ้น

สาขาวิชา กฎหมายการเงินและภาษีอากร ลายมือชื่อนิสิต

ปีการศึกษา 2561 ลายมือชื่อ อ.ที่ปรึกษาหลัก

กิตติกรรมประกาศ

วิทยานิพนธ์ฉบับนี้จะไม่อาจเกิดขึ้นได้ หากปราศจากการจุดประกายทางความคิดของท่าน อาจารย์ ดร. ณัฐนันท์ จันทรประทีปฉาย ผู้เขียนจึงขอกราบขอบพระคุณท่านอาจารย์สำหรับการจุดประกายความคิดที่ทำให้เกิดหัวข้อวิทยานิพนธ์เรื่องนี้ขึ้น รวมไปถึงการให้คำปรึกษาที่มีประโยชน์ยิ่งต่อวิทยานิพนธ์ฉบับนี้อีกด้วย

ในการทำวิทยานิพนธ์ฉบับนี้ ผู้เขียนขอกราบขอบพระคุณท่านผู้ช่วยศาสตราจารย์ ดร. พัฒนาพร โกวพัฒน์กิจ เป็นอย่างสูงที่กรุณารับเป็นที่ปรึกษาวิทยานิพนธ์ ผู้เขียนจึงขอกราบขอบพระคุณอาจารย์ที่สละเวลาอันมีค่าให้คำปรึกษาที่เป็นประโยชน์ต่อการทำวิทยานิพนธ์ฉบับนี้ตลอดมา

สำหรับคณะกรรมการสอบวิทยานิพนธ์ ผู้เขียนขอกราบขอบพระคุณท่านศาสตราจารย์พิเศษ ดร. พล ธีรคุปต์ สำหรับความกรุณาที่รับเป็นประธานการสอบวิทยานิพนธ์และคอยให้คำแนะนำที่เป็นประโยชน์ต่อวิทยานิพนธ์ฉบับนี้ ศาสตราจารย์พิเศษ พิภพ วีระพงษ์ สำหรับความเมตตาที่รับเป็นกรรมการสอบวิทยานิพนธ์และคอยให้คำแนะนำที่เป็นประโยชน์ต่อวิทยานิพนธ์ฉบับนี้

ผู้เขียนยังต้องกราบขอบพระคุณบุคคลผู้เปรียบเสมือนครูคนแรกในชีวิตของผู้เขียน ทั้งร้อยตำราวจี สุธาติ ต้นทะรา และนาง ศรีสมร ต้นทะรา บิดามารดาผู้ให้กำเนิด ให้ความรัก ให้การอบรมสั่งสอน ให้โอกาสทางการศึกษา ให้กำลังใจผู้เขียน และเป็นตัวอย่างแห่งความพากเพียรพยายามให้แก่ผู้เขียนตลอดระยะเวลาของการทำวิทยานิพนธ์ฉบับนี้ ซึ่งถือเป็นบุคคลที่มีความสำคัญที่สุดในชีวิตของผู้เขียนตลอดช่วงชีวิตที่ผ่านมาของผู้เขียน และยังคงขอบคุณบุคคลในครอบครัวของผู้เขียนทุกคน ไม่ว่าจะเป็น คุณปู่ คุณย่า คุณตา คุณยาย คุณอา ตลอดจนน้องชายของผู้เขียนที่ให้การสนับสนุนและให้กำลังใจสำคัญในการทำวิทยานิพนธ์

นอกจากนี้ ในส่วนของข้อมูลในการทำวิทยานิพนธ์ฉบับนี้ ผู้เขียนขอขอบคุณเพื่อนๆ รุ่นพี่ รุ่นน้อง ของผู้เขียนทุกคนให้คอยช่วยเหลือและพูดให้กำลังใจผู้เขียนเสมอมา

สุดท้ายนี้ หากวิทยานิพนธ์ฉบับนี้จะมีคุณค่าทางวิชาการอยู่บ้าง ผู้เขียนขอมอบความดีความชอบทั้งหมดแก่บุคคลทุกท่านที่ผู้เขียนได้กล่าวไปข้างต้น และหากวิทยานิพนธ์ฉบับนี้มีข้อผิดพลาดประการใด ผู้เขียนขอรับผิดชอบไว้แต่เพียงผู้เดียว

จักรพันธ์ ต้นทะรา

สารบัญ

	หน้า
บทคัดย่อภาษาไทย.....	ค
บทคัดย่อภาษาอังกฤษ.....	ง
กิตติกรรมประกาศ.....	จ
สารบัญ.....	ฉ
สารบัญตาราง.....	ฎ
สารบัญรูปภาพ.....	ฏ
บทที่ 1 บทนำ	1
1.1 ความเป็นมาและความสำคัญของปัญหา.....	1
1.2 วัตถุประสงค์ของการวิจัย	5
1.3 สมมติฐานของการวิจัย.....	5
1.4 ขอบเขตของการศึกษา.....	5
1.5 วิธีดำเนินการศึกษา.....	6
1.6 ประโยชน์ของการศึกษา.....	6
บทที่ 2 แนวคิดและหลักเกณฑ์ในการหักจ่ายของบุคคลธรรมดาที่ประกอบธุรกิจและกรณีปัญหา ในเรื่องการปันส่วนรายจ่ายที่มีลักษณะผสมระหว่างรายจ่ายที่มีลักษณะเป็นการส่วนตัวกับรายจ่าย ทางธุรกิจ.....	7
2.1 แนวคิดและหลักเกณฑ์ของการหักจ่าย.....	8
2.1.1 แนวคิดและหลักเกณฑ์ของการหักจ่ายแบบการเหมา.....	9
2.1.2 แนวคิดและหลักเกณฑ์ของการหักจ่ายตามความจำเป็นและสมควร.....	15
2.2 การหักจ่ายที่เกิดจากการประกอบธุรกิจ.....	21
2.3 ข้อจำกัดในการหักจ่ายที่เกิดจากการประกอบธุรกิจ	24
2.3.1 รายจ่ายต้องห้ามโดยแท้.....	30

2.3.2	รายจ่ายต้องห้ามโดยผลของกฎหมาย.....	30
2.4	เงินได้พึงประเมินที่เกิดจากการประกอบธุรกิจของบุคคลธรรมดาตามประมวลรัษฎากรและ หลักเกณฑ์ในการหักรายจ่ายของบุคคลธรรมดาที่ประกอบธุรกิจตามประมวลรัษฎากร.....	32
2.4.1	เงินได้พึงประเมินที่เกิดจากการประกอบธุรกิจของบุคคลธรรมดาตามประมวลรัษฎากร	32
2.4.2	หลักเกณฑ์ในการหักรายจ่ายของบุคคลธรรมดาที่ประกอบธุรกิจตามประมวลรัษฎากร	35
2.5	การปันส่วนรายจ่ายในกฎหมายไทย.....	38
2.5.1	การปันส่วนภาษีซื้อของภาษีมูลค่าเพิ่มตามประมวลรัษฎากร.....	38
2.5.1.1	การปันส่วนภาษีซื้อตามประมาณการรายได้.....	39
2.5.1.2	การปันส่วนภาษีซื้อตามพื้นที่การใช้อาคาร.....	43
2.5.2	การปันส่วนรายจ่ายของภาษีเงินได้ปิโตรเลียม.....	47
2.5.3	การปันส่วนรายจ่ายของกิจการที่ได้รับส่งเสริมการลงทุน.....	48
2.5.4	การประเมินราคาศุลกากร.....	51
2.5.4.1	ประเมินตามราคาซื้อขายของที่นำเข้า.....	52
2.5.4.2	ประเมินตามราคาซื้อขายของที่เหมือนกัน.....	53
2.5.4.3	ประเมินตามราคาซื้อขายของที่คล้ายกัน.....	53
2.5.4.4	ประเมินตามราคาหักทอน.....	53
2.5.4.5	ประเมินตามราคาคำนวณ.....	54
2.5.4.6	ประเมินตามราคาย้อนกลับ.....	54
2.6	ความสำคัญของการพัฒนาประเทศและการหักรายจ่ายตามความจำเป็นและสมควร.....	55
บทที่ 3	การหักรายจ่ายและแนวทางการปันส่วนรายจ่ายที่มีลักษณะผสมระหว่างรายจ่ายที่มีลักษณะ เป็นการส่วนตัวกับรายจ่ายทางธุรกิจของบุคคลธรรมดาที่มีเงินได้จากการประกอบธุรกิจใน ต่างประเทศ.....	60

3.1 การหักรายจ่ายและแนวทางการปันส่วนรายจ่ายที่มีลักษณะผสมระหว่างรายจ่ายที่มีลักษณะเป็นการส่วนตัวกับรายจ่ายทางธุรกิจของบุคคลธรรมดาที่มีเงินได้จากการประกอบธุรกิจในสหรัฐอเมริกา.....	61
3.1.1 การหักรายจ่ายของบุคคลธรรมดาที่ประกอบธุรกิจ	61
3.1.2 การปันส่วนรายจ่ายที่มีลักษณะผสมระหว่างรายจ่ายที่มีลักษณะเป็นการส่วนตัวกับรายจ่ายทางธุรกิจ	63
3.1.2.1 การหักค่าใช้จ่ายของการใช้บ้านเป็นสำนักงาน.....	64
3.1.2.2 การหักค่าใช้จ่ายในการเดินทาง	83
3.1.2.3 การหักค่าความบันเทิงทางธุรกิจ.....	102
3.1.2.4 ค่าใช้จ่ายสำหรับรถยนต์ส่วนตัวที่นำมาใช้ทางธุรกิจ	110
3.1.2.5 การหักค่าใช้จ่ายของเสื้อผ้าเครื่องแต่งกาย.....	118
3.2 การหักรายจ่ายและแนวทางการปันส่วนรายจ่ายที่มีลักษณะผสมระหว่างรายจ่ายที่มีลักษณะเป็นการส่วนตัวกับรายจ่ายทางธุรกิจของบุคคลธรรมดาที่มีเงินได้จากการประกอบธุรกิจในออสเตรเลีย	120
3.2.1 การหักรายจ่ายของบุคคลธรรมดาที่ประกอบธุรกิจ	120
3.2.2 การปันส่วนรายจ่ายที่มีลักษณะผสมระหว่างรายจ่ายอันมีลักษณะเป็นการส่วนตัวกับรายจ่ายทางธุรกิจ	122
3.2.2.1 การหักค่าใช้จ่ายของการใช้บ้านเป็นสำนักงาน.....	122
3.2.2.2 การหักค่าใช้จ่ายสำหรับรถยนต์ที่นำมาใช้ทางธุรกิจ	125
3.2.2.3 การหักค่าใช้จ่ายในการเดินทาง	127
3.2.2.4 การหักค่าความบันเทิงทางธุรกิจ.....	131
3.2.2.5 การหักค่าใช้จ่ายของเสื้อผ้าเครื่องแต่งกาย.....	132
3.3 ความเหมือนและความแตกต่างของการปันส่วนรายจ่ายที่มีลักษณะผสมระหว่างรายจ่ายที่มีลักษณะเป็นการส่วนตัวกับรายจ่ายทางธุรกิจของสหรัฐอเมริกาและออสเตรเลีย	134
3.3.1 หลักเกณฑ์ในการหักค่าใช้จ่ายที่เกิดจากการประกอบการค้าหรือธุรกิจของผู้เสียภาษีที่เป็นบุคคลธรรมดา.....	135

3.3.2 การปันส่วนค่าใช้จ่ายที่เกิดจากการใช้บ้านเป็นสำนักงาน	135
3.3.3 การปันส่วนค่าใช้จ่ายที่เกิดจากการเดินทาง	137
3.3.4 การปันส่วนค่าใช้จ่ายที่เกิดจากการใช้รถยนต์ส่วนตัวประกอบการค้าหรือธุรกิจ	139
3.3.5 การปันส่วนค่าความบันเทิงทางธุรกิจ	141
3.3.6 การปันส่วนค่าใช้จ่ายของเสื้อผ้าเครื่องแต่งกาย	144
บทที่ 4 วิเคราะห์ปัญหาของรายจ่ายที่มีลักษณะผสมระหว่างรายจ่ายที่มีลักษณะเป็นการส่วนตัวกับ รายจ่ายทางธุรกิจและแนวทางในการแก้ไขปัญหาของประเทศไทยและต่างประเทศ	150
4.1 วิเคราะห์ปัญหาของรายจ่ายที่มีลักษณะผสมระหว่างรายจ่ายที่มีลักษณะเป็นการส่วนตัวกับ รายจ่ายทางธุรกิจของบุคคลธรรมดาที่ประกอบธุรกิจในประเทศไทย	150
4.1.1 ค่าใช้จ่ายที่เกิดจากการใช้บ้านเป็นสำนักงาน	152
4.1.2 ค่าใช้จ่ายในการเดินทาง	153
4.1.3 ค่าใช้จ่ายที่เกิดจากการใช้รถยนต์ส่วนบุคคลประกอบการค้าหรือธุรกิจ	154
4.1.4 ค่าความบันเทิงทางธุรกิจ	159
4.1.5 ค่าใช้จ่ายของเสื้อผ้าเครื่องแต่งกาย	162
4.2 วิเคราะห์การนำหลักเกณฑ์การปันส่วนรายจ่ายตามกฎหมายไทยมาปรับใช้	162
4.2.1 วิเคราะห์การนำหลักเกณฑ์การปันส่วนภาษีซื้อมาใช้	163
4.2.2 วิเคราะห์การนำหลักเกณฑ์การปันส่วนรายจ่ายของภาษีเงินได้ปิโตรเลียมมาใช้	166
4.2.3 วิเคราะห์การนำหลักเกณฑ์การปันส่วนรายจ่ายของกิจการที่ได้รับส่งเสริมการลงทุนมา ปรับใช้	168
4.2.4 วิเคราะห์การนำหลักเกณฑ์การประเมินราคาบุคลากรมาใช้	170
4.3 วิเคราะห์การนำหลักเกณฑ์การปันส่วนรายจ่ายตามกฎหมายต่างประเทศมาใช้	172
4.3.1 หลักเกณฑ์การปันส่วนค่าใช้จ่ายที่เกิดจากการใช้บ้านเป็นสำนักงาน	172
4.3.2 หลักเกณฑ์การปันส่วนค่าใช้จ่ายในการเดินทาง	180
4.3.3 หลักเกณฑ์การปันส่วนค่าใช้จ่ายที่เกิดจากการใช้รถยนต์ส่วนบุคคลประกอบการค้าหรือ ธุรกิจ	188

4.3.4 หลักเกณฑ์การปันส่วนค่าความบันเทิงทางธุรกิจ.....	193
4.3.5 หลักเกณฑ์การปันส่วนค่าใช้จ่ายของเสื้อผ้าเครื่องแต่งกาย.....	198
4.4 วิเคราะห์ถึงผลกระทบของการหักจ่ายตามความจำเป็นและสมควรกับการบริหารจัดการเก็บภาษี.....	201
บทที่ 5 บทสรุปและข้อเสนอแนะ.....	205
5.1 บทสรุป	205
5.2 ข้อเสนอแนะ	208
บรรณานุกรม.....	210
ประวัติผู้เขียน.....	219



สารบัญตาราง

	หน้า
ตารางที่ 1 ตารางแสดงภาษีซื้อที่เกิดจากทรัพย์สินและบริการส่วนกลางที่ใช้ในกิจกรรมทั้ง 2 ประเภท ของห้างหุ้นส่วนจำกัด A.....	41
ตารางที่ 2 ตารางการปันส่วนภาษีซื้อตามประมาณการรายได้ระหว่างปี 2549 ของห้างหุ้นส่วน จำกัด A.....	41
ตารางที่ 3 ตารางการปันส่วนภาษีซื้อตามประมาณการรายได้ปลายปี 2549 ของห้างหุ้นส่วน จำกัด A.....	42
ตารางที่ 4 ตารางแสดงสัดส่วนการใช้อาคารที่เกิดขึ้นจริง ของบริษัท R จำกัด	44
ตารางที่ 5 ตารางแสดงสัดส่วนการใช้อาคารที่เกิดขึ้นจริง ของบริษัท S จำกัด.....	46
ตารางที่ 6 ตารางค่าเสื่อมราคาอัตราเร่งสำหรับทรัพย์สินที่ไม่ได้อยู่อาศัยของสหรัฐอเมริกา ปี 2016	75
ตารางที่ 7 ตารางแสดงข้อจำกัดในการหักค่าใช้จ่ายที่เกิดจากการใช้งาน Home Office.....	78
ตารางที่ 8 ตารางการหักค่าเสื่อมราคาในอัตราเร่ง สำหรับปี 2016 (Modified Accelerated Cost Recovery System (MACRS)).....	116
ตารางที่ 9 ตารางเปรียบเทียบการปันส่วนรายจ่ายที่มีลักษณะผสมระหว่างรายจ่ายที่มีลักษณะ เป็นการส่วนตัวกับรายจ่ายทางธุรกิจระหว่างสหรัฐอเมริกาและออสเตรเลีย	146

สารบัญรูปภาพ

	หน้า
รูปที่ 1 รูปแสดงตัวอย่างของกรณีและผู้เสียภาษีได้ประกอบกิจกรรมที่มีวัตถุประสงค์ส่วนตัว ระหว่างทางที่เดินทางกลับจากที่หมายทางธุรกิจ	183
รูปที่ 2 รูปภาพแสดงตัวอย่างของในกรณีและผู้เสียภาษีได้ประกอบกิจกรรมที่มีวัตถุประสงค์ ส่วนตัวนอกเส้นทางจากที่หมายทางธุรกิจ	185



จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย
CHULALONGKORN UNIVERSITY

บทที่ 1

บทนำ

1.1 ความเป็นมาและความสำคัญของปัญหา

ในการคำนวณภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาตามประมวลรัษฎากรของประเทศไทยนั้น เงินได้ที่บุคคลธรรมดาตามประมวลรัษฎากรจะต้องนำมารวมเพื่อคำนวณเพื่อเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา คือ เงินได้พึงประเมิน ซึ่งในการคำนวณนั้น ประมวลรัษฎากรของไทยได้กำหนดให้นำเงินได้พึงประเมินที่บุคคลธรรมดาได้รับมาหักออกจากค่าใช้จ่ายและค่าลดหย่อนก่อน เพื่อให้เป็นเงินได้สุทธิ ก่อนที่จะนำมาคำนวณเพื่อเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาต่อไป¹ เนื่องจากว่าเงินได้ที่บุคคลธรรมดาจะนำมาใช้ในการคำนวณเพื่อเสียภาษีนั้นจะต้องเป็นเงินได้ที่สะท้อนถึงความสามารถในการเสียภาษี (Ability to pay) หรือความมั่งคั่งที่เพิ่มขึ้นของผู้เสียภาษีอย่างแท้จริง

สำหรับบทบัญญัติในเรื่องของการหักค่าใช้จ่ายที่เกิดจากการประกอบการค้าหรือธุรกิจของบุคคลธรรมดานั้น ประมวลรัษฎากรได้กำหนดให้ผู้เสียภาษีมิสิทธิเลือกที่จะหักค่าใช้จ่ายแบบเหมา หรือจะหักค่าใช้จ่ายตามความจำเป็นและสมควรก็ได้² ซึ่งถ้าหากผู้เสียภาษีเลือกที่จะหักค่าใช้จ่ายตามความจำเป็นและสมควรพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการกำหนดค่าใช้จ่ายที่ยอมให้หักจากเงินได้พึงประเมิน (ฉบับที่ 11) พ.ศ. 2502 ได้มีการกำหนดให้นำเอามาตรา 65 ทวิ และ มาตรา 65 ตรี ประมวลรัษฎากร มาบังคับใช้โดยอนุโลม โดยบทบัญญัติที่ว่าเป็น บทบัญญัติที่กำหนดหลักเกณฑ์ในการคำนวณกำไรสุทธิและรายจ่ายต้องห้ามของผู้เสียภาษีที่เป็น บุคคลธรรมดา³

ทั้งนี้ ในการหักค่าใช้จ่ายตามความจำเป็นและสมควรนี้ ค่าใช้จ่ายที่ผู้เสียภาษีสามารถนำมาหักได้จะต้องเป็นค่าใช้จ่ายที่เกี่ยวข้องกับการหารายได้หรือต้องเป็นรายจ่ายที่ได้ใช้ในธุรกิจของผู้เสีย ภาษีเท่านั้น จะต้องไม่เป็นค่าใช้จ่ายอันมีลักษณะเป็นการส่วนตัว ค่าใช้จ่ายของเงินได้พึงประเมินที่ ได้รับยกเว้นภาษีหรือค่าใช้จ่ายอันมีลักษณะเป็นการลงทุน

¹ ไพจิตร โรจนวานิช, คำอธิบายประมวลรัษฎากร (กรุงเทพมหานคร: ห้างหุ้นส่วนสามัญนิติบุคคล สามเจริญพาณิชย์, 2541), หน้า 1-139.

² เรื่องเดียวกัน

³ พระราชกฤษฎีกา ออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการกำหนดค่าใช้จ่ายที่ยอมให้หักจาก เงินได้พึงประเมิน (ฉบับที่ 11) พ.ศ. 2502

แต่อย่างไรก็ตาม การที่บุคคลธรรมดาประกอบการค้าหรือธุรกิจมักจะก่อให้เกิดค่าใช้จ่ายที่มีลักษณะผสมระหว่างค่าใช้จ่ายที่มีลักษณะส่วนตัวกับค่าใช้จ่ายทางธุรกิจขึ้น เช่น

ก. ค่าใช้จ่ายที่เกิดจากการใช้บ้านทำเป็นสำนักงาน (Home Office) ในกรณีที่ผู้เสียภาษีไม่ได้ใช้พื้นที่ของบ้านทั้งหมดทำเป็นสำนักงาน

ข. ค่าใช้จ่ายที่เกิดจากการเดินทางไปประกอบการค้าหรือธุรกิจ ในกรณีที่การเดินทางนั้นผู้เสียภาษีไม่ได้ใช้เวลาทั้งหมดไปกับการประกอบการค้าหรือธุรกิจเท่านั้น ผู้เสียภาษียังใช้เวลาบางส่วนทำกิจกรรมส่วนตัวอีกด้วย

ค. ค่าใช้จ่ายที่เกิดจากการนำรถยนต์ส่วนตัวเข้ามาใช้ประกอบการค้าหรือธุรกิจ ในกรณีที่ผู้เสียภาษีไม่ได้ใช้รถยนต์เฉพาะแต่ในวัตถุประสงค์ทางธุรกิจเท่านั้น ผู้เสียภาษียังได้ใช้รถยนต์ในวัตถุประสงค์ส่วนตัวอีกด้วย

นอกจากนี้ ยังมีค่าความบันเทิงทางธุรกิจและค่าใช้จ่ายของเสื้อผ้าเครื่องแต่งกายอีกด้วย เพียงแต่ค่าใช้จ่าย 2 ประเภทนี้ ปัญหาที่เกิดขึ้นไม่ใช่ปัญหาการปันส่วนค่าใช้จ่าย แต่เป็นปัญหาความไม่ชัดเจนของหลักเกณฑ์และข้อจำกัดในการหักเท่านั้น

เนื่องจากบทบัญญัติตามประมวลรัษฎากรมาตรา 65 ทวิและมาตรา 65 ตรี เป็นบทบัญญัติที่กำหนดวิธีการคำนวณกำไรสุทธิของผู้เสียภาษีที่เป็นนิติบุคคลและรายจ่ายต้องห้ามที่ผู้เสียภาษีไม่สามารถที่จะนำมารวมคำนวณภาษีเงินได้นิติบุคคลเท่านั้น ไม่มีบทบัญญัติที่รองรับการปันส่วนค่าใช้จ่ายที่มีลักษณะผสมระหว่างค่าใช้จ่ายที่มีลักษณะส่วนตัวกับค่าใช้จ่ายทางธุรกิจไว้แต่อย่างใด จึงก่อให้เกิดปัญหาการปันส่วนค่าใช้จ่ายที่มีลักษณะผสมดังกล่าวขึ้น

ตัวอย่างเช่น⁴

คณะบุคคล ศ. จัดตั้งขึ้น เมื่อวันที่ 1 มกราคม 2548 ดำเนินกิจการให้บริการรับทำบัญชี วางระบบบัญชีและรับจดทะเบียนธุรกิจทุกชนิด โดยนางสาว น. และนาย พ. ทั้งนี้ นางสาว น. ได้รับแต่งตั้งให้เป็นผู้แทนคณะบุคคลในการดำเนินธุรกิจ โดยบุคคลทั้งสองตกลงร่วมลงทุนกันด้วยเงินสด โดยสัญญาจัดตั้งคณะบุคคลฯ นางสาว น. ลงทุนจำนวน 400,000 บาท และนาย พ. ลงทุนจำนวน 100,000 บาท ต่อมาวันที่ 1 กุมภาพันธ์ 2548 ที่ประชุมคณะบุคคลได้มีมติให้นางสาว น. นำรถยนต์มาใช้ในการกิจการแทนการลงทุนด้วยเงินสด เนื่องจากการดำเนินกิจการที่ผ่านมามีความจำเป็นต้องใช้ยานพาหนะในการติดต่อรับงาน และรับส่งเอกสารจำนวนมาก โดยในขณะนั้นรถยนต์คันดังกล่าวมี

⁴ กรมสรรพากร, "ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา กรณีการหักค่าใช้จ่ายตามความจำเป็นและสมควร" [ออนไลน์] เข้าถึงเมื่อ 18 เมษายน 2560. แหล่งที่มา: <http://www.rd.go.th/publish/37409.0.html>.

ราคาตลาด 400,000 บาท (ประเมินโดยผู้ประกอบการรถยนต์มือสอง) มีชื่อของนางสาว น. เป็นเจ้าของกรรมสิทธิ์ ได้จดทะเบียนรถยนต์นั่งไม่เกิน 7 คน เมื่อวันที่ 27 กันยายน 2543 ต่อมาเดือน พฤษภาคม 2549 นางสาว น. โดยความเห็นชอบของนาย พ. ได้นำรถยนต์คันดังกล่าวไปติดตั้งถังเชื้อเพลิงระบบเชื้อเพลิงธรรมชาติ (NGV) เพื่อประหยัดค่าใช้จ่ายในการดำเนินงานเนื่องจากค่าน้ำมันเชื้อเพลิงได้เพิ่มสูงขึ้นอย่างมาก

จากข้อเท็จจริงที่เกิดขึ้นได้มีการนำรถยนต์ส่วนตัวเข้ามาใช้ในการประกอบกิจการของคณะบุคคล ศ. ซึ่งในการยื่นแสดงรายเพื่อเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา คณะบุคคลฯ มีสิทธิที่จะเลือกหักค่าใช้จ่ายแบบเหมาหรือหักค่าใช้จ่ายตามความจำเป็นและสมควรก็ได้ ถ้าคณะบุคคลฯ เลือกที่จะหักค่าใช้จ่ายตามความจำเป็นและสมควร พระราชกฤษฎีกาที่ออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยเรื่องของการกำหนดค่าใช้จ่ายที่ยอมให้หักจากเงินได้พึงประเมิน (ฉบับที่ 11) พ.ศ. 2502 กำหนดให้นำมาตรา 65 ทวิและมาตรา 65 ตริ ซึ่งเป็นบทบัญญัติที่ใช้ในการคำนวณกำไรสุทธิของผู้เสียภาษีที่เป็นนิติบุคคลมาบังคับใช้กับกรณีของบุคคลธรรมดาที่มีเงินได้จากการประกอบธุรกิจตามมาตรา 40 (6), (7) และ (8) โดยอนุโลม ดังนั้น ผู้เสียภาษีจึงสามารถหักค่าใช้จ่ายของรถยนต์ เช่น ค่าน้ำมันเชื้อเพลิง ค่าใช้จ่ายในการบำรุงรักษา ค่าน้ำมันเครื่อง ค่าแรงและค่าอะไหล่ เป็นต้น ซึ่งเป็นค่าใช้จ่ายของรถยนต์ที่เกี่ยวข้องกับการประกอบกิจการของคณะบุคคลได้ ไม่ต้องห้ามตามมาตรา 65 ตริ (13) แต่ค่าใช้จ่ายที่ของรถยนต์ที่ผู้เสียภาษีสามารถนำมาหักได้นั้นจะต้องไม่ใช่ค่าใช้จ่ายส่วนตัวตามมาตรา 65 ตริ (3) และต้องไม่ใช่ค่าใช้จ่ายที่มีลักษณะเป็นการลงทุนตามมาตรา 65 ตริ (5) เนื่องจากถ้าผู้เสียภาษีต้องการที่จะหักค่าใช้จ่ายที่มีลักษณะเป็นการลงทุน ผู้เสียภาษีจะนำมาถือเป็นค่าใช้จ่ายขาดทั้งหมดในรอบระยะเวลาบัญชีที่ถือจ่ายไม่ได้ ผู้เสียภาษีจะต้องบันทึกรายการเป็นทรัพย์สิน (Unexpired Cost) ไว้ก่อนแล้วจึงคำนวณเป็นค่าใช้จ่ายในรูปค่าสึกหรอหรือค่าเสื่อมราคาทรัพย์สินตามอัตราที่กำหนดไว้ในพระราชกฤษฎีกาว่าด้วยการหักค่าสึกหรอหรือค่าเสื่อมราคาของทรัพย์สิน⁵

จะเห็นได้ว่าตามหนังสือตอบข้อหารือฉบับนี้ บอกแต่เพียงว่าผู้เสียภาษีสามารถหักค่าใช้จ่ายของรถยนต์ที่เกี่ยวข้องกับการประกอบกิจการของผู้เสียภาษีที่ไม่ใช่ค่าใช้จ่ายที่มีลักษณะเป็นการส่วนตัวหรือค่าใช้จ่ายที่มีลักษณะเป็นการลงทุนไว้เพียงเท่านั้น ส่วนในกรณีที่ผู้เสียภาษีใช้รถยนต์คันนั้นทั้งในวัตถุประสงค์ทางธุรกิจและในวัตถุประสงค์ส่วนตัว จากการเทียบเคียงคำพิพากษาฎีกาที่ 3119/2552 ก็บอกแต่เพียงว่า ถ้าผู้เสียภาษีใช้รถยนต์ในกิจการส่วนตัวด้วย นอกเหนือจากกิจการของบริษัท ไม่ให้ถือว่าค่าใช้จ่ายของรถยนต์ที่เกิดขึ้นเป็นค่าใช้จ่ายอันเป็นปกติธุระทางการค้าของบริษัท เพราะจะถือเป็นค่าใช้จ่ายส่วนตัวตามมาตรา 65 ตริ (3)⁶ ดังนั้น ผู้เสียภาษีจึงไม่สามารถที่จะหัก

⁵ ไพจิตร โรจนวานิช, คำอธิบายประมวลรัษฎากร, หน้า 2-229.

⁶ เรื่องเดียวกัน, หน้า 2-204.

ค่าใช้จ่ายของรถยนต์ที่เกิดขึ้นได้เลย แม้ส่วนหนึ่งของค่าใช้จ่ายทั้งหมดที่เกิดขึ้นนั้นจะมีส่วนที่เกิดจากการประกอบกิจการอยู่ด้วย เนื่องจากประมวลรัษฎากรไม่มีบทบัญญัติรับรองการปันส่วนค่าใช้จ่ายของรถยนต์ในกรณีที่ผู้เสียภาษีใช้รถยนต์คันนั้นทั้งในวัตถุประสงค์ทางธุรกิจและในวัตถุประสงค์ส่วนตัวว่าต้องปฏิบัติและคำนวณอย่างไรไว้อย่างชัดเจน

ส่วนค่าสึกหรอหรือค่าเสื่อมราคาของรถยนต์รวมทั้งอุปกรณ์ติดตั้งระบบเชื้อเพลิงธรรมชาตินั้น ถ้าวินิจฉัยว่าเป็นกรณีสิทธิของคณะบุคคลฯ คณะบุคคลฯ ก็สามารถที่จะหักค่าสึกหรอหรือค่าเสื่อมราคาได้ตามมาตรา 5 ของพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยหักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาของทรัพย์สิน (ฉบับที่ 145) พ.ศ. 2527 กล่าวคือ ให้หักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาจากมูลค่าต้นทุนเฉพาะส่วนที่ไม่เกิน 1 ล้านบาท ซึ่งหมายความว่า คณะบุคคลผู้เสียภาษีสามารถหักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาจากราคารถยนต์รวมทั้งอุปกรณ์ติดตั้งระบบเชื้อเพลิงธรรมชาติได้เฉพาะในส่วนที่ไม่เกิน 1 ล้านบาทเท่านั้น เว้นแต่ รถยนต์คันนั้นจะมีไว้ใช้ในกิจการให้เช่ารถยนต์เท่านั้นไม่นำไปใช้กับกิจการอื่นไม่ว่าทั้งหมดหรือบางส่วนหรือรถยนต์คันนั้นเป็นรถยนต์ต้นแบบที่ใช้เพื่อการวิจัย พัฒนา หรือทดสอบสมรรถนะที่ได้รับการยกเว้นภาษีสรรพสามิตตามกฎหมายว่าด้วยภาษีสรรพสามิต คณะบุคคลฯ ผู้เสียภาษีจึงจะสามารถหักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาจากราคารถยนต์รวมทั้งอุปกรณ์ติดตั้งระบบเชื้อเพลิงธรรมชาติได้ทั้งหมด แต่เนื่องจากข้อเท็จจริงบอกว่ารถยนต์เป็นกรณีสิทธิของนางสาว น คณะบุคคลฯ ผู้เสียภาษีจึงไม่สามารถหักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาของรถยนต์และอุปกรณ์ติดตั้งระบบเชื้อเพลิงธรรมชาติ

แต่อย่างไรก็ตาม แม้ว่าในการหักค่าสึกหรอหรือค่าเสื่อมราคาของรถยนต์จะมีหลักเกณฑ์ในการหักไว้แล้วตามที่ผู้เขียนได้กล่าวไปข้างต้นก็ตาม แต่กลับไม่พบบทบัญญัติที่รับรองการปันส่วนค่าสึกหรอหรือค่าเสื่อมราคาในกรณีที่ผู้เสียภาษีใช้รถยนต์คันนั้นทั้งในวัตถุประสงค์ทางธุรกิจและในวัตถุประสงค์ส่วนตัวไว้ว่าต้องปฏิบัติและคำนวณอย่างไรไว้อย่างชัดเจนเช่นเดียวกัน ส่งผลให้การหักค่าสึกหรอหรือค่าเสื่อมราคาของรถยนต์เกิดความไม่ชัดเจนและก่อให้เกิดปัญหาในการบังคับใช้บทบัญญัติ

กล่าวโดยสรุป ในอนาคตหากประเทศไทยจำเป็นต้องพึ่งพาการหักค่าใช้จ่ายตามความจำเป็นและสมควรของผู้เสียภาษีที่เป็นบุคคลธรรมดาที่มีเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (6) (7) และ (8) มากขึ้น เพราะในปัจจุบันนี้กรมสรรพากรก็ได้พยายามที่จะลดอัตราของการหักค่าใช้จ่ายแบบเหมาลงและมีแนวโน้มว่าจะลดลงเรื่อยๆ เพื่อที่จะบีบบังคับทางอ้อมให้บุคคลธรรมดาที่มีเงินได้จากการประกอบธุรกิจเลือกหักค่าใช้จ่ายตามความจำเป็นและสมควรมากขึ้น เนื่องจากการหักค่าใช้จ่ายตามความจำเป็นและสมควรนั้นสะท้อนให้เห็นต้นทุนที่แท้จริงในการประกอบการค้าหรือธุรกิจของผู้เสียภาษี

ดังนั้น การหาแนวทางหรือหลักเกณฑ์ในการปันส่วนค่าใช้จ่ายที่มีลักษณะผสมระหว่างค่าใช้จ่ายทางธุรกิจกับค่าใช้จ่ายส่วนตัวจึงมีความสำคัญ

1.2 วัตถุประสงค์ของการวิจัย

1. เพื่อศึกษาแนวคิด หลักเกณฑ์ ทฤษฎีเกี่ยวกับรายจ่ายและประเภทของรายจ่ายที่ใช้ในการคำนวณภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาตามประมวลรัษฎากร
2. เพื่อศึกษาปัญหาข้อกฎหมายที่ทำให้เกิดปัญหาในเรื่องการปันส่วนรายจ่ายที่มีลักษณะผสมระหว่างรายจ่ายอันมีลักษณะเป็นการส่วนตัว (Personal Expenses) กับรายจ่ายทางธุรกิจ (Business Expenses) ของผู้เสียภาษีที่เป็นบุคคลธรรมดาที่เลือกตัดรายจ่ายตามความเป็นจริง
3. เพื่อศึกษาแนวทางในการแก้ไขปัญหาในเรื่องการปันส่วนรายจ่ายที่มีลักษณะผสมระหว่างรายจ่ายอันมีลักษณะเป็นการส่วนตัว (Personal Expenses) กับรายจ่ายทางธุรกิจ (Business Expenses) ของผู้เสียภาษีที่เป็นบุคคลธรรมดาในต่างประเทศที่เลือกตัดรายจ่ายตามความเป็นจริง
4. เพื่อหาแนวทางแก้ไขและข้อเสนอแนะในการแก้ไขปัญหา

1.3 สมมติฐานของการวิจัย

ประมวลรัษฎากรของไทยไม่ได้กำหนดหลักเกณฑ์การปันส่วนรายจ่ายทางธุรกิจที่มีลักษณะผสมกับรายจ่ายอันมีลักษณะเป็นการส่วนตัวไว้ชัดเจน สำหรับการคำนวณภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาที่เลือกตัดรายจ่ายตามความจำเป็นและสมควร

1.4 ขอบเขตของการศึกษา

วิทยานิพนธ์ฉบับนี้มุ่งที่จะศึกษาถึงหลักการทางกฎหมาย บทบัญญัติกฎหมาย และแนวทางในการพิจารณาพิพากษาของศาล ตลอดจนแนวทางในการปฏิบัติของกรมสรรพากรที่เกี่ยวข้องกับการปันส่วนรายจ่ายที่มีลักษณะผสมระหว่างรายจ่ายอันมีลักษณะเป็นการส่วนตัวกับรายจ่ายทางธุรกิจของบุคคลธรรมดาที่เลือกตัดรายจ่ายตามความเป็นจริงในประเทศไทย อีกทั้งยังแนวทางในการแสวงหาแนวทางในการปันส่วนรายจ่ายที่มีลักษณะผสมกันระหว่างรายจ่ายอันมีลักษณะเป็นการส่วนตัวกับรายจ่ายทางธุรกิจในต่างประเทศ ที่มีความเหมาะสมกับประเทศไทยอีกด้วย

1.5 วิธีดำเนินการศึกษา

ใช้วิธีการศึกษาแบบการวิจัยเอกสารโดยศึกษา ค้นคว้า และรวบรวมข้อมูลจากเอกสารตำราทั้งในประเทศและต่างประเทศที่เกี่ยวกับ ความหมายและแนวคิดพื้นฐานของรายจ่าย การแบ่งประเภทของรายจ่ายและการคำนวณเพื่อเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาตามประมวลรัษฎากร รวมไปถึงกรณีปัญหาการปันส่วนรายจ่ายที่มีลักษณะผสมกันระหว่างรายจ่ายส่วนตัวและรายจ่ายทางธุรกิจและแนวคำวินิจฉัยของไทย ว่าได้มีการวางหลักการในการแก้ไขปัญหาดังกล่าวไว้อย่างไร นอกจากนี้ยังศึกษาถึงการแบ่งประเภทของรายจ่ายและแนวทางในการแก้ไขปัญหาในเรื่องการปันส่วนรายจ่ายที่มีลักษณะผสมกันระหว่างรายจ่ายส่วนตัวและรายจ่ายทางธุรกิจในต่างประเทศ เพื่อที่จะนำมาเปรียบเทียบกับ การแบ่งประเภทของรายจ่ายและแนวทางในการแก้ไขปัญหาดังกล่าวของบุคคลธรรมดาในประเทศไทย โดยจะนำข้อมูลที่ได้จากการรวบรวมและวิเคราะห์มาใช้เพื่อหาแนวทางแก้ไขปัญหานั้นที่เหมาะสมต่อไป

1.6 ประโยชน์ของการศึกษา

1. ทำให้เข้าใจถึงหลักการทางกฎหมายที่เกี่ยวข้องกับการแบ่งประเภทของรายจ่าย ของภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา
2. ทำให้ทราบถึงแนวทางในการตีความของศาลและแนวทางในการปฏิบัติของกรมสรรพากรที่เกี่ยวข้องกับแนวทางในการแก้ไขปัญหาการปันส่วนรายจ่ายที่มีลักษณะผสมระหว่างรายจ่ายส่วนตัวและรายจ่ายทางธุรกิจ
3. ทำให้ทราบถึงแนวทางในการแบ่งประเภทของรายจ่ายและแนวทางในการแก้ไขปัญหาในเรื่องของการปันส่วนรายจ่ายที่มีลักษณะผสมระหว่างรายจ่ายส่วนตัวกับรายจ่ายทางธุรกิจในต่างประเทศโดยสามารถนำมาเปรียบเทียบกับประเทศไทย รวมไปถึงการนำข้อดีของต่างประเทศมาปรับใช้กับประเทศไทย เท่าที่เป็นไปได้และเหมาะสม
4. ทำให้เห็นถึงสภาพปัญหาที่เกิดจากการผสมกันของรายจ่ายส่วนตัวและรายจ่ายทางธุรกิจของไทยในปัจจุบัน
5. ทำให้สามารถวิเคราะห์แนวทางที่เหมาะสมในการแก้ไขสภาพปัญหาการปันส่วนรายจ่ายส่วนตัวและรายจ่ายทางธุรกิจของไทยในปัจจุบัน

บทที่ 2

แนวคิดและหลักเกณฑ์ในการหักรายจ่ายของบุคคลธรรมดาที่ประกอบธุรกิจและกรณี ปัญหาในเรื่องการปันส่วนรายจ่ายที่มีลักษณะผสมระหว่างรายจ่ายที่มีลักษณะเป็นการ ส่วนตัวกับรายจ่ายทางธุรกิจ

รายจ่าย หมายถึง ต้นทุน ค่าใช้จ่ายหรือเงินที่จ่ายไปเพื่อให้ได้มาซึ่งเงินได้พึงประเมิน ส่วนผู้เสียภาษีจะสามารถนำค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นมาหักได้หรือไม่และเป็นจำนวนเท่าใดนั้น ย่อมขึ้นอยู่กับว่ากฎหมายภาษีได้กำหนดไว้หรือไม่ ซึ่งแนวความคิดของการหักรายจ่ายหรือค่าใช้จ่ายนั้น มาจากแนวความคิดเรื่องการคำนึงถึงความสามารถในการเสียภาษีของผู้เสียภาษี (The ability to pay principle) โดยในเรื่องของการคำนึงถึงความสามารถในการเสียภาษีของผู้เสียภาษีนี้ มาจากหลักความเป็นธรรม (Equity) ซึ่งเป็นหลักการบริหารภาษีที่ดีของ Adam Smith

รายจ่ายที่เกิดจากการประกอบธุรกิจ (Business Expenses) ที่ผู้เสียภาษีสามารถนำมาหักเป็นรายจ่ายได้นั้นจะต้องเป็นรายจ่ายที่เป็นปกติและจำเป็น (ordinary and necessary) ที่ผู้เสียภาษีได้ชำระหรือเกิดขึ้นระหว่างปีที่ผู้เสียภาษีได้ประกอบการค้าหรือธุรกิจหรือให้บริการส่วนบุคคลที่เกิดขึ้นจริง¹ ซึ่งนิยามความหมายของการประกอบการค้าหรือธุรกิจ Black's Law Dictionary ได้กล่าวถึง คำว่า “ธุรกิจ” ไว้ว่า เป็นคำที่ครอบคลุมทุกสิ่งทุกอย่างที่บุคคลธรรมดาหรือนิติบุคคลสามารถที่จะได้รับการว่าจ้างให้ทำงานได้หรือหมายถึงการที่บุคคลธรรมดาหรือนิติบุคคลได้ทำงานเพื่อวัตถุประสงค์ในการดำรงชีวิตหรือหากำไร ส่วนคำว่า “การค้า” นั้น หมายถึง การประกอบธุรกิจค้าขายสินค้าหรือการประกอบธุรกิจการซื้อหรือการขายเพื่อให้ได้มาซึ่งเงินได้² จะเห็นได้ว่าการให้คำนิยามคำว่า “ธุรกิจ” และ “การค้า” ตาม Black's Law Dictionary นั้น เป็นการให้คำนิยามความหมายไว้อย่างกว้าง

ดังนั้น ค่าใช้จ่ายที่เกิดจากการประกอบการค้าหรือธุรกิจที่ผู้เสียภาษีสามารถนำมาหักเป็นรายจ่ายทางธุรกิจได้นั้นต้องเป็นรายจ่ายตามปกติและจำเป็นที่ผู้เสียภาษีได้จ่ายไปจริงในการประกอบธุรกิจและต้องไม่ใช่รายจ่ายที่มีลักษณะเป็นการส่วนตัว รายจ่ายที่เกิดจากการดำเนินชีวิตภายในครอบครัวของผู้เสียภาษี³ หรือรายจ่ายที่มีลักษณะเป็นการลงทุน⁴

¹ Herman T. Reiling, "Business Expenses in the Computation of Taxable Income," *The National Income Tax Magazine* 1, 11 (December 1923): 14.

² G. F., "Business Expenses in Income Tax Deductions," *Temple University Law Quarterly* 13, 4 (July 1939): 511.

³ Ibid.

ด้วยเหตุนี้ ก่อนที่ผู้เสียภาษีจะนำค่าใช้จ่ายที่เกิดจากการประกอบการค้าหรือธุรกิจมาหักเป็นรายจ่ายทางธุรกิจได้นั้น ผู้เสียภาษีจะต้องพิจารณาก่อนว่าค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นเป็นค่าใช้จ่ายตามปกติ และจำเป็นสำหรับประกอบการค้าหรือธุรกิจหรือไม่หรือเป็นค่าใช้จ่ายที่เกิดจากการประกอบการค้าหรือธุรกิจโดยตรงหรือไม่⁵

สำหรับค่าใช้จ่ายที่เกิดจากการประกอบธุรกิจของไทยจะถือเป็นรายจ่ายเพื่อหากำไร (Revenue Expenditure) ซึ่งรายจ่ายเพื่อหากำไรที่ว่านี้ หมายถึง ต้นทุนสินค้าหรือบริการที่ผู้ประกอบธุรกิจหรือกิจการได้จ่ายไปเพื่อก่อให้เกิดรายได้หรือรายจ่ายต่างๆที่ผู้ประกอบธุรกิจหรือกิจการได้จ่ายไปเพื่อให้สินค้าหรือบริการพร้อมที่จะขาย เช่น ต้นทุนขาย ค่าใช้จ่ายในการขายและบริการ และดอกเบี้ยจ่าย เป็นต้น⁶

นอกจากนี้ รายจ่ายเพื่อหากำไรยังเป็นรายจ่ายที่นำไปหักออกจากรายได้เพื่อคำนวณกำไรสุทธิที่เกิดจากการประกอบกิจการ ซึ่งแตกต่างจากรายจ่ายที่มีลักษณะเป็นการลงทุนเพราะรายจ่ายที่มีลักษณะเป็นการลงทุนถือเป็นสินทรัพย์หรือทรัพย์สินของกิจการที่ผู้เสียภาษียังไม่สามารถนำมาหักเป็นรายจ่ายทางธุรกิจได้ในทันที กล่าวคือ ผู้เสียภาษีจะต้องทยอยหักในรูปของค่าสึกหรอหรือค่าเสื่อมราคาแทน แต่อย่างไรก็ตาม ทรัพย์สินบางอย่างผู้เสียภาษีก็ไม่สามารถนำมาหักค่าสึกหรอหรือค่าเสื่อมราคาได้ เช่น ที่ดิน หุ่น ทองคำ สัตว์มีชีวิต เป็นต้น⁷

2.1 แนวคิดและหลักเกณฑ์ของการหักรายจ่าย

เนื่องจากการคำนวณเพื่อจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาจะต้องคำนึงถึงหลักความสามารถในการเสียภาษี ดังนั้น ในการเก็บภาษีจากเงินได้รวม (Gross Income) หากไม่อนุญาตให้ผู้เสียภาษีหักรายจ่ายในการหารายได้ออกก่อน การจัดเก็บภาษีที่เกิดขึ้นจะไม่สอดคล้องกับหลักความสามารถในการเสียภาษีของผู้เสียภาษีเพราะเงินได้ที่ผู้เสียภาษีต้องนำมาคำนวณเพื่อเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาควรจะเป็นเงินได้สุทธิ (Net Income) ที่หักรายจ่ายที่เกี่ยวข้องกับรายได้นั้นออกแล้ว

⁴ Steven J. Greene, "Distinguishing between capital expenditures and ordinary business expenses: A proposal for a universal standard," *University Of Michigan Journal of Law Reform* 19, 3 (Spring 1986): 711.

⁵ Katherine Liacos Izzo, "Federal Income Taxation – Legal Expenses - Deductibility as Ordinary and Necessary Business Expenses," *Boston University Law Review* 40, 1 (Winter 1960): 136.

⁶ ชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม, *คำสอนวิชากฎหมายอากร*, พิมพ์ครั้งที่ 10 (กรุงเทพมหานคร: สำนักอบรมศึกษากฎหมายแห่งเนติบัณฑิตยสภาไทย, 2558), หน้า 455.

⁷ เรื่องเดียวกัน

กล่าวโดยสรุป เงินได้พึงประเมินที่ผู้เสียภาษีจะนำคำนวณเพื่อจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา จะต้องเป็นเงินได้สุทธิที่หักค่าใช้จ่ายที่เกี่ยวกับเงินได้นั้นออกแล้ว เว้นแต่ เป็นเงินได้พึงประเมินที่ประมวลรัษฎากรไม่ยอมให้หักค่าใช้จ่าย ซึ่งผู้เสียภาษีสามารถพิจารณาว่าเงินได้พึงประเมินประเภทใด หักค่าใช้จ่ายไม่ได้ หักค่าใช้จ่ายได้มากน้อยเพียงใดหรือมีวิธีในการหักอย่างไร ได้จากบทบัญญัติในประมวลรัษฎากร มาตรา 42 ทวิ ถึงมาตรา 46

การหักรายจ่ายแบ่งออกเป็น 2 วิธี⁸ ดังต่อไปนี้

1. การหักรายจ่ายแบบเหมา (Standard Deduction)
2. การหักรายจ่ายตามความจำเป็นและสมควร (Necessary and Reasonable Expenses)

2.1.1 แนวคิดและหลักเกณฑ์ของการหักรายจ่ายแบบการเหมา⁹

ในปีภาษีหนึ่งผู้เสียภาษีทุกคนย่อมมีค่าใช้จ่ายที่ก่อให้เกิดเงินได้พึงประเมินที่แตกต่างกัน ซึ่งผู้เสียภาษีอาจไม่สามารถที่จะใช้สิทธิหักค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นเหล่านั้นได้เพียงเพราะไม่มีพยานหลักฐานมาพิสูจน์ เนื่องจากการประกอบกิจการบางประเภทไม่ออกใบเสร็จรับเงินให้กับผู้เสียภาษี

ด้วยเหตุนี้ การบังคับให้ผู้เสียภาษีต้องจัดเก็บหลักฐานมาเพื่อพิสูจน์ค่าใช้จ่ายที่ผู้เสียภาษีอ้างสิทธิในการหักอาจไม่เป็นธรรมแก่ผู้เสียภาษีโดยเฉพาะผู้เสียภาษีที่มีรายได้น้อยถึงปานกลาง เนื่องจากว่า แม้ผู้เสียภาษีจะมีค่าใช้จ่ายเกิดขึ้นจริงหรือได้จ่ายไปจริง ผู้เสียภาษีก็อาจจะไม่สามารถนำค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นมาหักได้เพราะผู้เสียภาษีไม่มีพยานหลักฐานมาพิสูจน์

นอกจากนี้ การบังคับให้ผู้เสียภาษีต้องจัดเก็บหลักฐานมาเพื่อพิสูจน์ค่าใช้จ่ายที่ผู้เสียภาษีอ้างสิทธิในการหักยังเป็นการเพิ่มต้นทุนในการปฏิบัติตามกฎหมายภาษีอากรให้แก่ผู้เสียภาษี อีกทั้งยังเป็นการเพิ่มต้นทุนพนักงานเจ้าหน้าที่ผู้จัดเก็บภาษีที่จะต้องคอยตรวจสอบการเสียภาษีอีกด้วย

ดังนั้น เพื่อแก้ไขปัญหาเหล่านี้ประมวลรัษฎากรของไทยจึงได้กำหนดให้ผู้เสียภาษีสามารถหักรายจ่ายแบบเหมาได้ ซึ่งเป็นการกำหนดให้ผู้เสียภาษีสามารถหักรายจ่ายได้ในอัตราที่ตายตัว กล่าวคือ กำหนดเป็นร้อยละของยอดเงินได้พึงประเมิน ซึ่งการหักรายจ่ายแบบเหมาเป็นการหักค่าใช้จ่ายที่ไม่คำนึงว่าค่าใช้จ่ายที่แท้จริงจะมีมากหรือน้อยกว่าที่กำหนดให้เงินได้พึงประเมินบางประเภทหักค่าใช้จ่ายแบบเหมาได้โดยไม่มีเพดาน¹⁰

⁸ เรื่องเดียวกัน, หน้า 277.

⁹ เรื่องเดียวกัน, หน้า 278.

¹⁰ เรื่องเดียวกัน, หน้า 281.

ตัวอย่างเช่น¹¹

เงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (6) เป็นเงินได้พึงประเมินจากการประกอบวิชาชีพ อิสระ ในกรณีของการประกอบโรคศิลปะ หักค่าใช้จ่ายแบบเหมาได้ร้อยละ 60 แต่ในกรณีของวิชาชีพ กฎหมาย วิศวกรรม สถาปัตยกรรม บัญชี ประณีตศิลปกรรม หักค่าใช้จ่ายแบบเหมาได้ร้อยละ 30

เงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (7) เป็นเงินได้พึงประเมินจากการรับเหมาก่อสร้าง หัก ค่าใช้จ่ายแบบเหมาได้ร้อยละ 60

เงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (8) เป็นเงินได้พึงประเมินจากการประกอบธุรกิจ การ พาณิชยกรรม การเกษตร การอุตสาหกรรม การขนส่งหรือการอื่น ๆ นอกจากที่ได้ระบุไว้ในอนุมาตรา 1-7 หักค่าใช้จ่ายแบบเหมาได้ร้อยละ 40 และ 60 ตามแต่ประเภทของกิจการ

จะเห็นได้ว่าการหักรายจ่ายแบบเหมาเป็นการกำหนดอัตราภาษีที่เกิดจากการประมาณ การหรือการสมมุติขึ้นมา ซึ่งเป็นแนวทางที่มีใช้ในประเทศด้อยพัฒนาหรือกำลังพัฒนาที่มีระบบบัญชี และเอกสารการใช้จ่ายที่ยังไม่สมบูรณ์¹² เพื่อให้จ่ายต่อการคำนวณภาษีและการตรวจสอบของรัฐใน การจัดเก็บภาษีเพราะเป็นหลักเกณฑ์ที่ง่ายและไม่ซับซ้อน¹³ การหักรายจ่ายด้วยวิธีนี้จะมิใช่ใน ประเทศที่ต้องการลดต้นทุนในการที่จะต้องปฏิบัติตามกฎหมายภาษี ซึ่งข้อดีของการหักรายจ่ายด้วย วิธีวิธีนี้ คือ นอกจากจะช่วยรัฐลดต้นทุนในการบริหารจัดการเก็บแล้วยังเป็นการลดภาระของผู้เสียภาษี ในการเก็บรักษาเอกสารและภาระในการพิจารณาว่าค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นเกี่ยวข้องกับกิจการของผู้เสีย ภาษีหรือไม่ ด้วยเหตุนี้ การหักรายจ่ายแบบเหมาจึงเป็นไปตามหลักความสะดวก (Convenience) และหลักความประหยัด (Economy) ของหลักการภาษีอากรที่ดีของ Adam Smith

หลักความสะดวก (Convenience) หมายถึง ภาษีทุกประเภทควรก่อให้เกิดความ สะดวกแก่ผู้เสียภาษี¹⁴ และเจ้าหน้าที่ของรัฐในการชำระภาษีหรือการจัดเก็บภาษีให้มากที่สุด ทั้งใน

¹¹ กรมสรรพากร, "เงินได้พึงประเมินแต่ละกรณีจะคำนวณหักค่าใช้จ่ายได้เท่าใด" [ออนไลน์] เข้าถึงเมื่อ 1 มิถุนายน 2560. แหล่งที่มา: <http://www.rd.go.th/m/556.0.html>.

¹² อเนก เจริญถาวร, เศรษฐศาสตร์การภาษีอากร 2, พิมพ์ครั้งที่ 5 (กรุงเทพมหานคร: โรงพิมพ์มหาวิทยาลัยรามคำแหง, 2531), หน้า 510.

¹³ Joel Slemrod and Shlomo Yitzhaki, "Analyzing the Standard Deduction as a Presumptive Tax " [Online] Accessed: 2 June 2015. Available from: <https://link.springer.com/article/10.1007/BF00874087>

¹⁴ ศุภลักษณ์ พินิจภูวดล, คำอธิบายทฤษฎีและหลักกฎหมายภาษีอากร, พิมพ์ครั้งที่ 3 (กรุงเทพมหานคร: วิญญูชน, 2547), หน้า 62.

ส่วนของกฎหมายและระเบียบข้อบังคับตลอดจนแบบพิมพ์รายการต่างๆ จะต้องง่ายต่อการที่ประชาชนผู้เสียภาษีจะทำความเข้าใจและกรอกรายการด้วย¹⁵

หลักความประหยัด (Economy) หมายถึง ภาษีทุกประเภทที่จัดเก็บเพื่อนำรายได้เข้าสู่คลังควรมีจำนวนที่ใกล้เคียงกับจำนวนภาษีที่ผู้เสียภาษีได้ชำระแก่รัฐ¹⁶ กล่าวคือ รัฐจะต้องเสียค่าใช้จ่ายในการจัดเก็บต่ำที่สุดและเป็นภาระแก่ผู้เสียภาษีน้อยที่สุด เหตุที่ภาษีอากรที่ดีต้องเสียค่าใช้จ่ายในการจัดเก็บต่ำที่สุด เนื่องจากว่า ถ้ามีเสียค่าใช้จ่ายในการจัดเก็บสูง รายได้ที่รัฐจะนำไปใช้บริหารประเทศก็จะลดน้อยลง ส่วนเหตุที่ภาษีอากรที่ดีต้องเป็นภาระแก่ผู้เสียภาษีน้อยที่สุด เนื่องจากว่า ในการเสียภาษีนอกจากค่าภาษีอากรที่ผู้เสียภาษีมีหน้าที่จะต้องชำระแล้วยังมีค่าใช้จ่ายอื่นๆที่ผู้เสียภาษีต้องชำระอีกด้วย เช่น ค่าเอกสาร ค่าจัดเก็บเอกสาร ค่าทำบัญชี ค่าตรวจสอบบัญชี ค่าที่ปรึกษากฎหมาย ฯลฯ หากภาษีใดทำให้ผู้เสียภาษีต้องเสียค่าใช้จ่ายมากอาจทำให้ผู้เสียภาษีไม่ยอมเสียภาษี หลบเลี่ยงภาษีหรือหนีภาษีมากกว่า¹⁷

แต่อย่างไรก็ตาม การหักรายจ่ายแบบเหมานอกจากจะมีข้อดีแล้วยังมีข้อเสียด้วยเช่นเดียวกัน กล่าวคือ ทำให้ยากต่อการตรวจสอบว่าผู้เสียภาษีมีค่าใช้จ่ายที่แท้จริงเกิดขึ้นเท่าใดและยังก่อให้เกิดการเบี่ยงเบนฐานภาษีเงินได้อีกด้วย การหักรายจ่ายแบบเหมาจึงไม่สอดคล้องกับหลักความเป็นธรรมสัมพัทธ์

หลักความเป็นธรรม (Equity) หมายถึง พลเมืองของรัฐหรือผู้ที่อยู่อาศัยในประเทศหนึ่งๆ ควรมีส่วนที่จะช่วยเหลือรัฐบาลในการบริหาร โดยการบริจาคทรัพย์สิน เงินได้ หรือทอง ตามส่วนของความสามารถในการหารายได้หรือทรัพย์สินซึ่งได้มา เพราะได้รับความคุ้มครองจากรัฐ¹⁸ อย่างไรก็ตาม หลักความเป็นธรรมนี้ถือเป็นหัวใจของระบบภาษีอากรที่ดีและมีอยู่ 2 หลักใหญ่ คือ หลักความเป็นธรรมสัมบูรณ์ (Principle of Absolute Equity) และหลักความเป็นธรรมสัมพัทธ์ (Principle of Relative Equity)

หลักความเป็นธรรมสัมพัทธ์ หมายถึง จำนวนภาษีที่จะต้องเสียให้แก่รัฐเปรียบเทียบกับประโยชน์ที่ได้รับจากรัฐหรือเปรียบเทียบกับความสามารถในการเสียภาษีของผู้เสียภาษีแต่ละราย กล่าวคือ ควรพิจารณาจากหลักความสามารถในการเสียภาษีของผู้เสียภาษี

¹⁵ ดุลยลักษณ์ ตรีชูธรรม, หลักกฎหมายภาษีอากร, พิมพ์ครั้งที่ 4 (กรุงเทพมหานคร: สถาบัน T.Training Center, 2555), หน้า 6.

¹⁶ ศุภลักษณ์ พินิจภูวดล, คำอธิบายทฤษฎีและหลักกฎหมายภาษีอากร, หน้า 62.

¹⁷ ดุลยลักษณ์ ตรีชูธรรม, หลักกฎหมายภาษีอากร, หน้า 6.

¹⁸ ปรีดา นาคเนาทิม, เศรษฐศาสตร์การภาษีอากร 1, พิมพ์ครั้งที่ 7 (กรุงเทพมหานคร: มหาวิทยาลัยรามคำแหง, 2535), หน้า 28.

หลักความสามารถในการเสียภาษีของผู้เสียภาษี (The ability to pay principle) หมายถึง การวัดความเสมอภาคในการเสียภาษีโดยใช้การเสียสละและความพึงพอใจของผู้เสียภาษีเป็นเครื่องมือวัด¹⁹ และหลักการนี้สามารถที่จะพิจารณาความเป็นธรรมตามความสามารถของผู้เสียภาษีได้ 2 ประเภท ดังต่อไปนี้ คือ หลักความเป็นธรรมแนวนอน (Horizontal equity) และหลักความเป็นธรรมแนวตั้ง (Vertical equity)

หลักความเป็นธรรมแนวนอน มีแนวคิดว่าคุณคนที่มีฐานะเท่าเทียมกันก็ควรที่จะได้รับการปฏิบัติอย่างเท่าเทียมกัน หมายถึงว่า คนที่มีความสามารถในการเสียภาษีเท่าเทียมกันก็ต้องที่จะเสียภาษีเงินได้เท่ากัน

หลักความเป็นธรรมแนวตั้ง มีแนวคิดว่าคุณคนที่มีฐานะไม่เท่าเทียมกันก็ต้องได้รับการปฏิบัติที่แตกต่างกัน หมายถึงว่า คนที่มีความสามารถในการเสียภาษีมากก็ควรที่จะเสียภาษีมาก ในทางกลับกัน คนที่มีความสามารถในการเสียภาษีน้อยกว่าก็ควรที่จะเสียน้อย ถือเป็นภาระการเสียภาษีในการกระจายรายได้เพื่อสร้างความเป็นธรรมให้กับสังคม

ซึ่งการหักจ่ายแบบเหมาทำให้เกิดความไม่เป็นธรรมในแนวนอนขึ้น เช่น ผู้เสียภาษีสองคนที่มีเงินได้พึงประเมินเท่ากันแต่มีภาระทางภาษีไม่เท่ากันหรือทำให้เกิดความไม่เป็นธรรมในแนวตั้ง เช่น การที่ภาระภาษีไม่สะท้อนให้เห็นถึงความสามารถในการเสียภาษีที่แท้จริงของผู้เสียภาษี ดังนั้น ประเทศที่ไม่ต้องการให้ต้นทุนในการจัดเก็บภาษีและปฏิบัติตามกฎหมายภาษีมีอัตราที่สูงมักจะกำหนดให้ใช้วิธีหักจ่ายแบบเหมา

ดังนั้น จึงถือได้ว่าการหักค่าใช้จ่ายแบบเหมาก่อให้เกิดความไม่เป็นธรรมต่อผู้เสียภาษี เนื่องจากผู้เสียภาษีที่มีเงินได้เท่ากันอาจมีรายจ่ายในการหารายได้ที่ไม่เท่ากัน และยังไม่สอดคล้องกับหลักความสามารถในการเสียภาษีอีกด้วย แต่ประเทศที่ไม่ต้องการให้ต้นทุนในการบริหารจัดการเก็บภาษีสวมไปถึงการปฏิบัติตามกฎหมายภาษีสูงมักจะกำหนดให้มีการหักจ่ายแบบเหมาขึ้น ซึ่งปกติแล้วนิยมนำไปใช้กับภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาไม่ว่าจะเป็นเงินได้พึงประเมินจากการจ้างแรงงานหรือเงินได้พึงประเมินจากการประกอบธุรกิจ

การหักจ่ายแบบเหมานี้นอกจากจะพบได้ในระบบภาษีของประที่กำลังพัฒนาหรือด้อยพัฒนาแล้ว ก็อาจพบได้ในประเทศที่พัฒนาแล้วได้เช่นเดียวกัน เช่น สหรัฐอเมริกา กล่าวคือ สหรัฐอเมริกาได้กำหนดให้การหักจ่ายแบบเหมา (Standard Deduction) เป็นการหักจ่ายพื้นฐานที่ขึ้นอยู่กับสถานะของผู้เสียภาษี เช่น คนโสด, คนที่สมรสแล้วอยู่ด้วยกัน, คนที่สมรสแล้วแต่แยกกันอยู่,

¹⁹ ศุภลักษณ์ พินิจภูวดล, คำอธิบายทฤษฎีและหลักกฎหมายภาษีอากร, หน้า 62.

หัวหน้าครอบครัวผู้ซึ่งมีอายุตั้งแต่ 65 ปี ขึ้นไปหรือบุคคลที่ตาบอด เป็นต้น เว้นแต่เป็นกรณีดังต่อไปนี้²⁰

- ก. ผู้เสียภาษีเลือกหักรายจ่ายตามรายการแล้ว²¹
- ข. คู่สมรสของผู้เสียภาษีเลือกที่จะหักรายจ่ายตามรายการ
- ค. ผู้เสียภาษีใช้การขอคืนภาษี ยังไม่พ้นระยะเวลา 12 เดือนนับแต่วันขอคืนภาษี
- ง. ผู้เสียภาษีไม่ได้เป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ในสหรัฐอเมริกาในปีภาษีนั้นหรือเป็นผู้ที่มีถิ่นที่อยู่ไม่ครบปีภาษีนั้น

ผู้เสียภาษีจะต้องเลือกว่าจะหักรายจ่ายแบบเหมาหรือหักรายจ่ายตามรายการ²² และต้องแยกค่าใช้จ่ายประเภทนี้ออกจากการขอคืนภาษี และต้องยื่นเอกสารเมื่อมีการตรวจสอบด้วย²³

การหักรายจ่ายตามรายการ (Itemized Deduction) เป็นการหักรายจ่ายที่เกิดขึ้นเป็นครั้งคราวไม่แน่นอน เป็นการให้สิทธิหักรายจ่ายในรอบปีภาษีจากเงินได้พึงประเมินจึงกำหนดให้หักเป็นรายการๆไปและจำนวนที่หักได้นี้โดยทั่วไปจะไม่ยินยอมให้หักเต็มตามจำนวนที่ผู้เสียภาษีได้จ่ายไปจริง แต่จะกำหนดอัตราส่วนที่ผู้เสียภาษีสามารถหักได้แทนและห้ามไม่ให้เกินจำนวนที่กำหนดไว้ด้วย เช่น ค่ารักษาพยาบาลและค่าทันตกรรม (Medical and Dental Expenses) ผู้เสียภาษีสามารถที่จะหักเป็นรายจ่ายในปีที่ผู้เสียภาษีได้จ่ายไปเท่านั้น โดยสามารถที่จะนำค่ารักษาพยาบาลและค่าทันตกรรมของผู้เสียภาษีเองหรือของคู่สมรสมาหักได้ แต่จะหักได้ไม่เกิน 7.5% ของเงินได้พึงประเมินที่ปรับปรุงแล้ว (Adjusted Gross Income)²⁴

การหักค่าใช้จ่ายแบบเหมาของสหรัฐอเมริกาเป็นการกำหนดจำนวนของค่าใช้จ่ายที่แน่นอนเพื่อให้ผู้เสียภาษีที่เป็นบุคคลธรรมดาหักแทนการหักรายจ่ายตามรายการ กล่าวคือ ให้ผู้เสียภาษีหักรายจ่ายแบบเหมาในส่วนของรายจ่ายส่วนตัว (Personal Expenses) ซึ่งมักจะเป็นการเหมาที่

²⁰ Internal Revenue Service, "Topic Number 551 - Standard Deduction," [Online] Accessed: 3 June 2018. Available from: <https://www.irs.gov/taxtopics/tc551>

²¹ Internal Revenue Service, "Topic 501 - Should I Itemize?," [Online] Accessed: 4 June 2018. Available from: <https://www.irs.gov/taxtopics/tc501>

²² James J. Freeland, *et al.*, Fundamentals of Federal Income Taxation, 16th ed. (New York: Foundation Press, 2011), pp.601 - 602.

²³ Sean Lowry, "Tax Deductions for Individuals: A Summary," [Online] Accessed: 4 June 2018. Available from: <https://fas.org/sgp/crs/misc/R42872.pdf>

²⁴ Internal Revenue Service, "Topic Number 502 - Medical and Dental Expenses," [Online] Accessed: 5 June 2018. Available from: <https://www.irs.gov/taxtopics/tc502>

ครอบคลุมทุกรายการที่ผู้เสียภาษีสามารถที่จะหักได้และไม่ให้การหักรายจ่ายแบบเหมานี้มีมูลค่าที่สูงเกินไป จึงมีเพดานขั้นสูงที่ผู้เสียภาษีสามารถหักเป็นรายจ่ายได้ควบคู่ไปด้วยเสมอหรือจะกำหนดเป็นจำนวนรายจ่ายที่แน่นอนไปเลยก็ได้ เช่น ผู้เสียภาษีทุกคนสามารถที่จะหักรายจ่ายแบบเหมาได้ 100 เหรียญ เป็นต้น แต่ถ้าผู้เสียภาษีเลือกที่จะหักรายจ่ายแบบเหมาแล้ว ผู้เสียภาษีจะไม่สามารถหักรายจ่ายตามรายการได้อีก

จะเห็นได้ว่า ตามกฎหมายภาษีของสหรัฐอเมริกา ผู้มีเงินมีสิทธิที่จะเลือกหักค่าใช้จ่ายแบบหรือหักค่าใช้จ่ายตามความเป็นจริงตามรายการที่ได้กำหนดไว้ก็ได้ ซึ่งการหักค่าใช้จ่ายแบบเหมาจะมีการเปลี่ยนแปลงตามภาวะเงินเฟ้อในแต่ละปี นอกจากนี้ยังมีสิทธิหักค่าใช้จ่ายที่เกิดจากการประกอบธุรกิจ (Business Expenses Deduction) ได้อีกด้วย เพียงแต่ค่าใช้จ่ายที่เกิดจากการประกอบธุรกิจนั้นจะต้องเป็นค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นตามปกติและจำเป็น (Ordinary and necessary Expenses)²⁵

แต่อย่างไรก็ตาม กฎหมายของสหรัฐอเมริกาอนุญาตให้ผู้เสียภาษีที่เป็นบุคคลธรรมดา กองทรัสต์ และทรัสต์เท่านั้น ที่มีสิทธิหักรายจ่ายแบบเหมาได้ ส่วนหน่วยธุรกิจอื่น ๆ ที่มีวัตถุประสงค์ทางธุรกิจและเพื่อแสวงหากำไร จะไม่สามารถหักรายจ่ายแบบเหมาได้

เนื่องจากการหักรายจ่ายแบบเหมาเป็นการหักรายจ่ายที่เข้าใจได้ง่ายและไม่มี ความยุ่งยากในการคำนวณ จึงเป็นวิธีที่ช่วยลดความซับซ้อนในการคำนวณภาษีของผู้เสียภาษี²⁶ เพราะหน้าที่ที่สำคัญของการหักรายจ่ายแบบเหมา คือ การทำให้ผู้เสียภาษีเข้าใจได้ง่ายและผู้เสียภาษียังไม่จำเป็นต้องปรับให้เป็นค่าใช้จ่ายที่มีคุณสมบัติให้หักเป็นรายจ่ายตามรายการ นอกจากนี้ผู้เสียภาษียังไม่จำเป็นต้องบันทึกค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นไว้เป็นพยานหลักฐานอีกด้วย²⁷

กล่าวโดยสรุป การหักรายจ่ายแบบเหมาสอดคล้องกับหลักความแน่นอน กล่าวคือการจัดเก็บภาษีอากรที่ดีควรมีหลักเกณฑ์ วิธีการ สถานที่ในการเสียภาษี เวลาและจำนวนภาษีที่ผู้เสียภาษีพึงต้องชำระที่แน่นอนเพื่อให้ประชาชนเกิดความมั่นใจ ซึ่งหลักการนี้เป็นการวางกฎเกณฑ์ในการจัดเก็บภาษีให้มีความชัดเจนขึ้นเพื่อให้ผู้เสียภาษีสามารถวางแผนได้ว่าจะต้องรับผิดชอบหรือปฏิบัติอย่างไร ส่งผลให้ผู้เสียภาษีสามารถจัดเตรียมค่าใช้จ่ายทางภาษีอากรล่วงหน้าและชำระภาษีอากรได้

²⁵ ซัยลิตธี ตรีชูธรรม, คำสอนวิชากฎหมายภาษีอากร อ้างถึงใน Richard L. Schmalbeck, เอกสารประกอบการอบรมผู้พิพากษาไทยระหว่างวันที่ 18 ถึง 29 พฤษภาคม 2552 ณ Duke University ประเทศสหรัฐอเมริกา, หน้า 20 - 22.

²⁶ Allan J. Samansky, "Nonstandard Thoughts about the Standard Deduction," *Utah Law Review* 1991, 3 (1991).

²⁷ Ibid.

ถูกต้องตามกำหนดเวลาและกฎเกณฑ์ต่างๆ เพราะถ้าหากระบบภาษีปราศจากความแน่นอนแล้วย่อมเป็นช่องทางให้เจ้าหน้าที่กระทำการโดยทุจริตและก่อให้เกิดความไม่เป็นธรรมระหว่างผู้เสียภาษีได้²⁸

นอกจากนี้ การหักรายจ่ายแบบเหมา ยังสอดคล้องกับหลักความประหยัดอีกด้วย กล่าวคือ ในการบริหารจัดการเก็บภาษีที่ดีควรมีค่าใช้จ่ายในการจัดเก็บน้อย แต่ให้ได้ภาษีหรือผลประโยชน์มากที่สุด เพราะถ้าหากภาษีอากรที่มีหลักเกณฑ์หรือวิธีการยุ่งยากหรือสับสนย่อมทำให้สิ้นเปลืองเวลา สิ้นเปลืองบุคลากร สิ้นเปลืองวัสดุและเกิดค่าใช้จ่ายในจำนวนที่สูงตามมาทำให้ไม่คุ้มกับจำนวนภาษีที่รัฐจัดเก็บได้ ซึ่งการจัดเก็บภาษีตามหลักการนี้มีวัตถุประสงค์เพื่อให้มีรายได้ทางภาษีใกล้เคียงกับภาระภาษีอากรที่ประชาชนต้องแบกรับมากที่สุด แม้จะไม่สอดคล้องกับหลักความเป็นธรรมในการจัดเก็บภาษีก็ตาม

2.1.2 แนวคิดและหลักเกณฑ์ของการหักรายจ่ายตามความจำเป็นและสมควร

การที่กฎหมายภาษีได้กำหนดให้มีการหักรายจ่ายตามจำเป็นและสมควรหรือรายจ่ายที่เกิดขึ้นจริงนี้ (Necessary and Reasonable Expenses) เนื่องจากว่าต้องการให้การจัดเก็บภาษีมีความสอดคล้องกับหลักความสามารถในการเสียภาษี ซึ่งความเป็นธรรมในการจัดเก็บภาษีจะเกิดขึ้นต่อเมื่อภาษีถูกจัดเก็บจากเงินได้สุทธิที่มีความใกล้เคียงกับความสามารถในการเสียภาษีที่แท้จริงของผู้เสียภาษีที่สุด²⁹ การให้ผู้เสียภาษีหักรายจ่ายตามจำเป็นและสมควรโดยพิจารณาจากพยานหลักฐานของค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นนี้ จึงเป็นวิธีที่จะทำให้เงินได้สุทธิของผู้เสียภาษีใกล้เคียงกับระดับความสามารถในการเสียภาษีที่แท้จริงมากที่สุด³⁰

นอกจากนี้ การหักรายจ่ายที่เกิดขึ้นจริงตามความจำเป็นและสมควรยังเป็นการหักรายจ่ายที่เกี่ยวข้องกับกิจการที่มีกฎหมายกำหนดเงื่อนไขไว้ว่ารายจ่ายใดหักเป็นรายจ่ายได้และรายจ่ายใดหักเป็นรายจ่ายไม่ได้ โดยผู้เสียภาษีจะต้องมีหลักฐานมาพิสูจน์ว่ามีรายจ่ายดังกล่าวเกิดขึ้นด้วย แต่วิธีการนี้ยังมีข้อเสียอยู่ตรงที่ว่าผู้เสียภาษีจะต้องเก็บรักษาเอกสารหลักฐานที่เกี่ยวข้องกับรายจ่ายตามระยะเวลาที่กฎหมายบัญญัติ ซึ่งก่อให้เกิดต้นทุนที่สูงขึ้นในการที่จะต้องปฏิบัติตามกฎหมายภาษี แต่ในขณะเดียวกัน วิธีการนี้ก็ยังมีข้อดีอยู่ด้วย คือ ผู้เสียภาษีสามารถที่จะหักรายจ่ายเท่าจำนวนที่เกิดขึ้นจริง หากรายจ่ายดังกล่าวเกี่ยวข้องกับกิจการของผู้เสียภาษี ซึ่งประเทศที่พัฒนาแล้วมักจะนิยมใช้วิธีนี้กับเงินได้ทุกประเภทไม่ว่าผู้มีเงินได้จะเป็นบุคคลธรรมดาหรือนิติบุคคล โดยที่กฎหมายจะใช้คำ

²⁸ มานิต นิธิประทีป และคณะ, กฎหมายภาษีอากร 1 หน่วยที่ 1-7, พิมพ์ครั้งที่ 4 (กรุงเทพมหานคร: มหาวิทยาลัยสุโขทัยธรรมาธิราช, 2551), หน้า 50.

²⁹ สรายุทธ์ วุฒยาภรณ์, "ความรู้ทั่วไปเกี่ยวกับกฎหมายภาษีอากร," ตุลาคม 52, 3 (2548): 42.

³⁰ เรื่องเดียวกัน

ว่า “จำเป็นและสมควร” กับรายจ่ายที่ผู้เสียภาษีจะนำมาหักเพื่อแสดงให้เห็นว่า เป็นรายจ่ายที่เกี่ยวข้องกับการหารายได้โดยตรงและเป็นกรณีจำเป็นที่จะต้องมีการจ่ายนั้นเกิดขึ้น นอกจากนี้รายจ่ายที่จะนำมาหักนั้นจะต้องมีจำนวนที่เหมาะสมอีกด้วย³¹

อย่างไรก็ตาม การหักรายจ่ายตามจำเป็นและสมควรนี้ก็มีต้นทุนในการจัดเก็บภาษีและการปฏิบัติตามกฎหมายภาษีที่สูงเพราะผู้เสียภาษีจะต้องจัดเก็บหลักฐานสำหรับการจ่ายเงินทุกรายการที่จะนำมาหักและยังต้องพิสูจน์รายจ่ายต่างๆต่อเจ้าพนักงานประเมินให้ได้ รวมไปถึงยังต้องทำความเข้าใจเงื่อนไขของการคำนวณกำไรสุทธิและรายจ่ายต้องห้ามตามมาตรา 65 ทวิและมาตรา 65 ตริ ตามประมวลรัษฎากรอีกด้วย ซึ่งเป็นเรื่องที่ค่อนข้างยุ่งยากโดยเฉพาะอย่างยิ่งสำหรับผู้เสียภาษีที่มีรายได้ต่ำไปจนถึงปานกลาง นอกจากนี้ยังก่อให้เกิดความยุ่งยากในการพิจารณาของฝ่ายผู้จัดเก็บภาษีด้วยเช่นเดียวกันว่ารายจ่ายใดผู้เสียภาษีสามารถนำมาหักได้หรือรายจ่ายใดผู้เสียภาษีไม่สามารถที่จะนำมาหักได้³²

เงินได้พึงประเมินบางประเภทกฎหมายก็กำหนดให้ผู้เสียภาษีสามารถหักค่าใช้จ่ายแบบเหมาได้เพียงวิธีเดียว บางประเภทก็กำหนดให้ผู้เสียภาษีสามารถหักค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นจริงตามความจำเป็นและสมควรได้เพียงวิธีเดียว บางประเภทก็กำหนดให้ผู้เสียภาษีมีสิทธิที่จะเลือกว่าต้องการจะหักค่าใช้จ่ายแบบเหมาหรือหักค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นจริงตามความจำเป็นหรือสมควรก็ได้ขึ้นอยู่กับทางเลือกของผู้เสียภาษี ซึ่งถ้าหากผู้เสียภาษีเลือกหักค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นจริงตามความจำเป็นและสมควร ผู้เสียภาษีก็ต้องสามารถแสดงหลักฐานและพิสูจน์ค่าใช้จ่ายต่อเจ้าพนักงานประเมินได้ ถ้าพิสูจน์ค่าใช้จ่ายได้น้อยกว่าจำนวนที่ขอหัก ผู้เสียภาษีก็นำมาหักค่าใช้จ่ายได้เพียงเท่าที่พิสูจน์ได้เท่านั้น ไม่สามารถที่จะกลับไปขอหักค่าใช้จ่ายแบบเหมาอีกได้ บางประเภทกฎหมายก็ไม่ยอมให้ผู้เสียภาษีสามารถหักค่าใช้จ่ายใดๆได้เลย เช่น เงินได้ประเภทค่าสิทธิ ดอกเบี้ย เงินปันผล ซึ่งเป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (3) ซึ่งจะมีแต่ค่าแห่งลิขสิทธิ์เท่านั้นที่ผู้เสียภาษีสามารถนำมาหักเป็นค่าใช้จ่ายได้ ตามประมวลรัษฎากร มาตรา 42 ตริ เป็นต้น

การหักค่าใช้จ่ายตามจำเป็นและสมควรจึงไม่สอดคล้องกับหลักความสะดวกและหลักความประหยัด แต่อย่างไรก็ดี แม้การหักค่าใช้จ่ายตามจำเป็นและสมควรจะไม่สอดคล้องกับหลักความสะดวกและหลักความประหยัดก็ตาม แต่การหักค่าใช้จ่ายตามจำเป็นและสมควรก็สอดคล้องกับหลักความสามารถในการเสียภาษีของผู้เสียภาษีที่มาจากหลักความเป็นธรรม ซึ่งการจัดเก็บภาษีตาม

³¹ ไพจิตร โรจนวานิช, คำอธิบายประมวลรัษฎากร, หน้า 1 - 139.

³² บริษัท ไอ เอ็ม บิวส์ จำกัด, บริหารภาษีเงินได้อย่างผู้รู้ด้วยตัวเอง Quality Tax Planning (กรุงเทพมหานคร: สำนักพิมพ์เจริญการพิมพ์, 2550), หน้า 384.

หลักการนี้เป็นการวัดความเสมอภาคในการเสียภาษีโดยใช้การเสียสละและความพึงพอใจของผู้เสียภาษีเป็นเครื่องวัด³³

กล่าวโดยสรุป ในการกำหนดหลักเกณฑ์การหักรายจ่ายของแต่ละประเทศจะขึ้นอยู่กับว่าประเทศนั้นให้ความสำคัญกับหลักความสะดวกและหลักความประหยัดหรือให้ความสำคัญกับหลักความสามารถในการเสียภาษีของผู้เสียภาษีมากกว่ากัน เช่น การหักรายจ่ายของบุคคลธรรมดาที่มีเงินได้พึงประเมินจากการประกอบธุรกิจของสหรัฐอเมริกาจะอยู่บนพื้นฐานของหลักความสามารถในการเสียภาษีของผู้เสียภาษี กล่าวคือ ค่าใช้จ่ายที่ผู้เสียภาษีจะสามารถนำมาหักเป็นรายจ่ายทางธุรกิจได้จะต้องเป็นค่าใช้จ่ายตามปกติและจำเป็นในการประกอบการค้าหรือธุรกิจและไม่เป็นรายจ่ายที่มีลักษณะเป็นการส่วนตัวหรือรายจ่ายที่มีลักษณะเป็นการลงทุนอีกด้วย³⁴ หรือการหักรายจ่ายของบุคคลธรรมดาที่มีเงินได้พึงประเมินจากการประกอบธุรกิจของออสเตรเลียก็อยู่บนพื้นฐานของหลักความสามารถในการเสียภาษีของผู้เสียภาษีเช่นเดียวกัน กล่าวคือ ค่าใช้จ่ายที่ผู้เสียภาษีจะสามารถนำมาหักเป็นรายจ่ายทางธุรกิจได้จะต้องเป็นค่าใช้จ่ายที่จำเป็นต้องเกิดขึ้นในการประกอบการค้าหรือธุรกิจหรือเป็นค่าใช้จ่ายที่ก่อให้เกิดเงินได้พึงประเมิน³⁵

ดังนั้น จะเห็นได้ว่าการหักรายจ่ายของบุคคลธรรมดาที่มีเงินได้พึงประเมินจากการประกอบธุรกิจของสหรัฐอเมริกาและออสเตรเลียจะอนุญาตให้ผู้เสียภาษีหักได้เฉพาะรายจ่ายตามจริงที่เกิดจากการประกอบการค้าหรือธุรกิจเท่านั้นไม่สามารถหักรายจ่ายแบบเหมาได้

ส่วนการหักรายจ่ายที่เกิดขึ้นจริงตามความจำเป็นและสมควรนั้น แบ่งออกได้เป็น 2 ประเภท ดังต่อไปนี้

(1) การหักรายจ่ายทั่วไป (General Deduction)

การหักรายจ่ายทั่วไป หมายถึง การหักรายจ่ายที่เป็นไปตามเงื่อนไขที่กฎหมายบัญญัติ โดยไม่คำนึงว่ารายจ่ายดังกล่าวจะเป็นรายจ่ายอะไร กล่าวคือ รายจ่ายทุกชนิดที่เกิดขึ้น สามารถนำมาหักเป็นรายจ่ายตามกฎหมายภาษีได้ แต่ต้องเข้าตามเงื่อนไขที่กฎหมายบัญญัติ โดยกฎหมายมักจะกำหนดกฎเกณฑ์ในการหักรายจ่ายกว้างๆ เช่น เป็นรายจ่ายที่จำเป็นและสมควรหรือเป็นรายจ่ายตามปกติและจำเป็น เป็นต้น ซึ่งเงื่อนไขสำคัญสำหรับการหักรายจ่ายทางธุรกิจทั่วไป ได้แก่

ก. ต้องเป็นรายจ่ายที่จำเป็นในการได้มาหรือก่อให้เกิดเงินได้พึงประเมิน

³³ ศุภลักษณ์ พินิจภูวดล, คำอธิบายทฤษฎีและหลักกฎหมายภาษีอากร, หน้า 62.

³⁴ Internal Revenue Service, "Deducting Business Expenses," [Online] Accessed: 6 June 2018. Available from: <https://www.irs.gov/businesses/small-businesses-self-employed/deducting-business-expenses>

³⁵ CCH Australia Staff, *Australian Master Tax Guide 2012* (Sydney: CCH Australia, 2012), p.864.

รายจ่ายในการได้มาหรือที่ก่อให้เกิดเงินได้พึงประเมิน หมายถึง รายจ่ายที่มีความสัมพันธ์กับเงินได้พึงประเมินหรือเป็นรายจ่ายที่เกี่ยวข้องกับรายได้ โดยไม่คำนึงว่ารายจ่ายดังกล่าวจะมีจำนวนมากกว่าเงินได้พึงประเมินหรือไม่ เช่น กิจการทำเฟอร์นิเจอร์ รายจ่ายในการได้มาหรือก่อให้เกิดเงินได้พึงประเมิน คือ รายจ่ายในการซื้อวัตถุดิบ จ้างคนงานในการทำการผลิต เป็นต้น

นอกจากนี้ รายจ่ายที่เกิดขึ้นอาจเป็นรายจ่ายที่เกิดขึ้นเป็นปกติหรือเป็นรายจ่ายพิเศษที่เกิดขึ้นนานๆครั้งก็ได้ เช่น บริษัทที่จ่ายเงินค่าตอบแทนในการที่ผู้จัดการยินยอมลาออกจากตำแหน่งเพื่อประโยชน์ของบริษัทในการเปลี่ยนแปลงรูปแบบการบริหารจัดการสำหรับการแสวงหากำไรในระยะยาวต่อไป ค่าตอบแทนที่จ่ายให้แก่ผู้จัดการที่ยินยอมลาออกเป็นรายจ่ายที่เกิดขึ้นในการได้มาหรือก่อให้เกิดเงินได้พึงประเมิน โดยเป็นรายจ่ายที่จำเป็นในการประกอบธุรกิจของบริษัท

ส่วนรายจ่ายที่เกิดขึ้นเพื่อให้ได้รับการจ้างงาน ไม่สามารถนำไปหักจากเงินได้จากการทำงานแรงงานได้ รายจ่ายที่สามารถนำไปหักออกจากเงินได้จะต้องเป็นรายจ่ายในการได้มาหรือก่อให้เกิดเงินได้พึงประเมิน ไม่ใช่รายจ่ายในการเตรียม ให้ได้มาซึ่งการจ้างแรงงาน เช่น ผู้เสียหายเป็นนักฟุตบอลมืออาชีพ สังกัดสโมสรแห่งหนึ่ง ต่อมาได้รับการทาบทามจากสโมสรต่างเมืองให้ย้ายสโมสร ผู้เสียหายต้องเสียค่าใช้จ่ายในการเดินทางไปติดต่อกับทนายความและเสียค่าปรึกษาในการทำสัญญา ค่าใช้จ่ายในการเดินทางและค่าปรึกษาทนายความไม่ใช่รายจ่ายในการได้มาหรือก่อให้เกิดเงินได้พึงประเมิน (ที่ได้รับจากสโมสรเดิม) แต่เป็นรายจ่ายที่เกิดขึ้นเพื่อให้ได้รับการจ้างงาน จึงถือว่าเป็นรายจ่ายอันมีลักษณะการลงทุน

ข. ต้องไม่เป็นรายจ่ายอันมีลักษณะเป็นการลงทุน

รายจ่ายอันมีลักษณะเป็นการลงทุน (Capital Expenditure) เป็นรายจ่ายที่จ่ายไปเพื่อให้ได้มาซึ่งทรัพย์สินหรือประโยชน์ตอบแทนอันมีผลก่อให้เกิดรายได้เป็นการถาวรแก่กิจการ ไม่ว่าจะโดยตรงหรือโดยอ้อมเป็นเวลานาน 1 รอบระยะเวลาบัญชี³⁶ เช่น ค่าซื้อที่ดิน รายจ่ายค่าก่อสร้างหรือซื้ออาคารสำนักงาน โรงงาน รายจ่ายค่าต่อเติมอาคาร เงินกินเปล่า เงินช่วยค่าก่อสร้างเพื่อให้ได้มาซึ่งสิทธิการเช่า ค่าซื้อเครื่องจักร เครื่องตกแต่งและค่าติดตั้ง เครื่องใช้สำนักงานหรือยานพาหนะไว้ใช้ในกิจการ รายจ่ายประเภทนี้จะปรากฏในงบดุล ต่างกับรายจ่ายเพื่อหากำไรจะปรากฏในงบกำไรขาดทุน

(2) การหักรายจ่ายเฉพาะ (Specific Deductions)

รายจ่ายที่เกิดขึ้นทุกรายการหากเข้าหลักเกณฑ์ของกฎหมาย ในการเป็นรายจ่ายที่ก่อให้เกิดเงินได้พึงประเมิน ไม่เป็นรายจ่ายที่เป็นการลงทุน ไม่เป็นรายจ่ายส่วนตัวและไม่เป็นรายจ่าย

³⁶ ชัยสิทธิ์ ตราจรรยา, คำสอนวิชากฎหมายภาษีอากร, หน้า 443.

ในการก่อให้เกิดเงินได้ที่ได้รับการยกเว้นภาษีแล้ว รายจ่ายที่เกิดขึ้นเหล่านั้นย่อมหักค่าใช้จ่ายได้นอกจากผู้เสียภาษีมียกเว้นให้หักรายจ่ายทั่วไปดังที่ได้กล่าวมาแล้ว ยังมีรายจ่ายบางรายการที่กฎหมายได้กำหนดหลักเกณฑ์อนุญาตให้หักรายจ่ายเป็นบทบัญญัติเฉพาะ กำหนดชัดเจนในตัวของกฎหมาย ซึ่งผู้เสียภาษีมียกเว้นให้หักรายจ่ายดังกล่าวได้ตามเงื่อนไขที่กฎหมายกำหนด รายจ่ายเฉพาะมีหลายประเภท ตัวอย่างเช่น

ก. หนี้เสีย (Bad debts)

ผู้เสียภาษีที่ต้องนำเงินได้ไปรวมคำนวณภาษีตามหลักเกณฑ์สิทธิ (Accrual Basis) ซึ่งถือว่าผู้เสียภาษีมียกเว้นให้หักรายจ่ายที่จะได้รับเงินได้นั้น แม้ว่าในความเป็นจริงแล้วอาจจะยังไม่ได้รับเงินได้จริงในปีภาษีดังกล่าว ซึ่งหากต่อมาในภายหลัง ผู้เสียภาษีไม่ได้รับชำระเงินเนื่องจากลูกหนี้ไม่ชำระและไม่อาจติดตามทวงถามได้ จึงต้องมีการปรับปรุงจำนวนเงินที่ผู้เสียภาษีได้รับรู้เป็นเงินได้ไปแล้ว โดยมาตรการทางภาษีอากร กล่าวคือ การให้ผู้เสียภาษีหักรายจ่ายสำหรับหนี้เสีย ซึ่งผู้เสียภาษีมียกเว้นให้หักรายจ่ายสำหรับหนี้เสียได้ ถ้าหากเข้าเงื่อนไขดังต่อไปนี้

1. หนี้ดังกล่าวต้องยังมีอยู่ในขณะที่ผู้เสียภาษีจะหักรายจ่ายสำหรับหนี้เสีย นั้น กล่าวคือ หนี้ดังกล่าวต้องยังไม่ระงับไปด้วยเหตุใดๆ หรือได้โอนไปให้บุคคลอื่นก่อนหน้านั้น
2. หนี้ดังกล่าวต้องถูกจำหน่ายหรือตัดออกจากบัญชีของลูกหนี้
3. หนี้ดังกล่าวนั้นต้องเสีย กล่าวคือ ไม่สามารถติดตามทวงถามหรือเอาคืนซึ่งหนี้ดังกล่าวได้โดยวิธีปฏิบัติทางการค้าหรือธุรกิจ
4. หนี้ดังกล่าวนั้นต้องเคยถูกนำไปรวมเป็นเงินได้พึงประเมินของผู้เสียภาษี

เมื่อเข้าตามหลักเกณฑ์ดังที่ได้กล่าวมาแล้ว ผู้เสียภาษีมียกเว้นให้หักรายจ่ายสำหรับหนี้เสียนั้นได้ในปีภาษีที่จำหน่ายหนี้เสียนั้นออกจากบัญชี

ข. ผลขาดทุนสุทธิ (Net Losses)

เนื่องจากภาษีเงินได้เก็บจากเงินได้สุทธิหรือกำไรสุทธิของผู้เสียภาษี ซึ่งหมายถึงเงินได้หักด้วยรายจ่ายที่กฎหมายอนุญาตให้หักได้ ในกรณีที่เงินได้มากกว่ารายจ่าย ผู้เสียภาษีต้องเสียภาษีจากกำไรสุทธิที่ได้รับในปีภาษีนั้น แต่หากผู้เสียภาษีมียกเว้นให้หักรายจ่ายหรือมีผลขาดทุนสุทธิ ก็ไม่ต้องเสียภาษีเงินได้ เนื่องจากบางครั้งกิจกรรมทางเศรษฐกิจมีความผันผวนไม่แน่นอนในแต่ละปีภาษี บางปีผู้เสียภาษีมียกเว้นให้หักกำไรสุทธิ บางปีขาดทุนสุทธิ การเก็บภาษีเฉพาะปีที่ผู้เสียภาษีมียกเว้นให้หักกำไรสุทธิ โดยไม่คำนึงถึงผลขาดทุนสุทธิในปีภาษีที่ผ่านมาจะไม่เป็นธรรมแก่ผู้เสียภาษี

ด้วยเหตุนี้ ในทางทฤษฎีจึงควรอนุญาตให้ผู้เสียภาษ้นำผลขาดทุนสุทธิไปหักออกจากกำไรสุทธิทั้งในปีภาษีถัดๆไป หรือที่เรียกว่า การหักผลขาดทุนสะสมไปข้างหน้าและนำผลขาดทุนสุทธิไปใช้กับปีภาษีก่อนหน้าหรือการขอคืนภาษีย้อนหลัง ซึ่งโดยทั่ว ๆ ไปการให้คืนภาษีย้อนหลังจะให้ระยะเวลาที่จำกัด ในขณะที่การหักผลขาดทุนสะสมไปข้างหน้าอาจไม่มีเวลาจำกัดเลยก็ได้ ทั้งนี้เนื่องจากการขอคืนภาษีย้อนหลังจะมีผลกระทบต่อรัฐมากเพราะต้องคืนภาษีที่ได้รับมาแล้วในปีก่อนๆ ให้กับบริษัท ซึ่งอาจเป็นการกระทบต่อการดำเนินนโยบายทางภาษีและการคลังในการวางแผนรายได้รายจ่ายของรัฐได้ อย่างไรก็ตามก็ดีสำหรับการหักผลขาดทุนสะสมไปข้างหน้าซึ่งอาจไม่มีเวลาจำกัดก็ยังคงต้องอาจถูกจำกัดจำนวนปีโดยอิงกับระยะเวลาที่เจ้าพนักงานอาจออกหมายเรียกเพื่อตรวจสอบภาษีย้อนหลังหรือระยะเวลาที่ผู้เสียภาษีต้องเก็บรักษาเอกสารหลักฐานเพื่อให้เจ้าพนักงานตรวจสอบตามกฎหมายก็ได้

ค. รายจ่ายในการซ่อมแซมทรัพย์สิน (Repairs)

ผู้เสียภาษีมีสิทธิหักรายจ่ายในการซ่อมแซมทรัพย์สินที่ใช้ในการหาเงินได้พึงประเมิน ในกรณีที่ทรัพย์สินนั้นใช้ในการหาเงินได้พึงประเมินและใช้เพื่อประโยชน์ส่วนตัวด้วย ต้องมีการแบ่งส่วน (Apportion) รายจ่ายในการซ่อมแซมทรัพย์สินดังกล่าวตามสัดส่วนของการใช้งาน

ในการซ่อมแซมทรัพย์สินต้องเป็นการทำให้ทรัพย์สินกลับคืนสู่สภาพเดิมที่เป็นอยู่ โดยที่ไม่มีการเปลี่ยนแปลงคุณลักษณะของทรัพย์สินนั้น ในกรณีที่มีการเปลี่ยนแปลงส่วนหนึ่งส่วนใดของทรัพย์สินใหม่ การเปลี่ยนแปลงต้องเป็นการเปลี่ยนแปลงเฉพาะส่วนที่ชำรุดหรือเสียหาย ไม่ใช่เป็นการเปลี่ยนแปลงทรัพย์สินทั้งหมด หรือปรับปรุงทรัพย์สินให้ดีขึ้น ไมเช่นนั้น จะกลายเป็นรายจ่ายอันมีลักษณะเป็นการลงทุน ต้องห้ามไม่ให้หักรายจ่ายในปีภาษีที่ก่อให้เกิดรายได้ทั้งหมด แต่ต้องทยอยหักในรูปของค่าเสื่อมราคา

ง. ค่าเสื่อมราคา (Depreciation)

รายจ่ายในการได้มาซึ่งทรัพย์สินที่ถือเป็นรายจ่ายอันมีลักษณะเป็นการลงทุน ไม่สามารถนำไปหักเป็นรายจ่ายได้ในปีภาษีที่เกิดรายจ่ายนั้น แต่ถ้าหากทรัพย์สินนั้นเป็นทรัพย์สินที่เสื่อมราคาได้ (Depreciating Assets) ผู้เสียภาษีมีสิทธิทยอยหักต้นทุนของทรัพย์สินตามอายุการใช้งานของทรัพย์สิน วิธีการทยอยหักรายจ่ายต้นทุนของทรัพย์สินดังกล่าว เรียกว่า วิธีหักค่าเสื่อมราคาของทรัพย์สิน

ทรัพย์สินที่เสื่อมราคาได้ กล่าวคือ ทรัพย์สินที่มีอายุการใช้งาน (Effective Life) จำกัด และทรัพย์สินนั้นเสื่อมค่าหรือราคาตลอดเวลาที่ใช้งาน เช่น อาคาร เครื่องจักร ทรัพย์สินทางปัญญา

โปรแกรมคอมพิวเตอร์ เป็นต้น ส่วนทรัพย์สินที่เสื่อมราคาไม่ได้ เช่น ที่ดิน ลินค้าคงเหลือ ทรัพย์สินที่ไม่มีรูปร่างต่างๆ เป็นต้น

ผู้มีสิทธิหักค่าเสื่อมราคา กล่าวคือ ผู้ที่เป็นเจ้าของในเชิงเศรษฐศาสตร์ (Economic Owner) ซึ่งหมายถึง ผู้ที่ได้รับประโยชน์ทางเศรษฐกิจเกี่ยวกับทรัพย์สินนั้นและมีสิทธิหวงกั้นให้บุคคลอื่นได้รับประโยชน์จากทรัพย์สินนั้น โดยปกติเจ้าของในเชิงเศรษฐกิจ คือ บุคคลคนเดียวกับเจ้าของตามกฎหมาย (Legal Owners) แต่ในบางกรณี เช่น ผู้เช่าซื้อ ส่วนเจ้าของตามกฎหมาย คือ ผู้ให้เช่าซื้อ ซึ่งในกรณีนี้ ผู้เช่าซื้อผู้มีสิทธิหักค่าเสื่อมราคาของทรัพย์สินที่เช่าซื้อ ไม่ใช่ผู้ให้เช่าซื้อ

2.2 การหักรายจ่ายที่เกิดจากการประกอบธุรกิจ

รายจ่ายทางธุรกิจหรือรายจ่ายจากการประกอบกิจการ (Business Expenses) หมายถึง รายจ่ายใดๆที่เกิดขึ้นเพื่อให้ได้มาซึ่งเงินได้จากการประกอบธุรกิจ โดยเริ่มแรกนั้นเมื่อจะกล่าวถึงรายจ่ายที่เกิดขึ้นเนื่องมาจากการประกอบธุรกิจ ในทางกฎหมายภาษีอากรนิยมใช้ถ้อยคำที่มีลักษณะจำกัดลักษณะของรายจ่ายที่ผู้เสียภาษีสามารถที่จะหักได้ไว้ เช่น ใช้ถ้อยคำว่า “ปกติและจำเป็น (Ordinary and Necessary)” คือ เป็นค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นเป็นปกติและจำเป็นในการประกอบการค้าหรือธุรกิจ หรือใช้ถ้อยคำว่า “ทั้งสิ้นและเฉพาะ (Wholly and Exclusively)” คือ เป็นค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นเพื่อให้ได้มาซึ่งเงินได้พึงประเมินที่ต้องเสียภาษี เพื่อที่จะปฏิเสธรายจ่ายที่มีสองวัตถุประสงค์ (Dual Purpose Expenses) เช่น รายจ่ายที่เกิดขึ้นเพื่อให้ได้มาซึ่งเงินได้ที่ได้รับยกเว้นภาษี (Exempt Income) และเงินได้ที่ต้องเสียภาษีหรือรายจ่ายที่เกิดขึ้นโดยมีวัตถุประสงค์ส่วนตัว (Personal Purpose) และวัตถุประสงค์ทางธุรกิจ เป็นต้น³⁷

อย่างไรก็ตาม มักจะพบว่า การให้คำนิยามรายจ่ายที่หักได้ตามกฎหมายในลักษณะจำกัดความหมายของรายจ่ายอาจก่อให้เกิดการตีความที่ไม่เหมาะสมขึ้นได้ ศาลจึงเป็นผู้ที่จะต้องหลีกเลี่ยงที่จะไม่ปรับใช้ถ้อยคำในลักษณะที่ปฏิเสธการหักรายจ่ายที่เกิดขึ้นจริงของผู้เสียภาษีอย่างสิ้นเชิง เช่น การตีความอย่างยืดหยุ่นในการปรับใช้คำว่า “ปกติและจำเป็น” เช่นเดียวกับคำว่า “ทั้งสิ้นและเฉพาะ” ที่ศาลจะต้องคำนึงเสมอว่าในกรณีรายจ่ายสามารถแบ่งแยกได้เป็นส่วนๆแล้ว รายจ่ายนั้นถือเป็นรายจ่ายทั้งสิ้นและเฉพาะเพื่อการได้มาซึ่งรายได้ที่ต้องเสียภาษีประเภทนั้น จะเห็นได้ว่าการให้คำนิยามรายจ่ายซึ่งหักได้ตามกฎหมายโดยใช้ถ้อยคำที่มีลักษณะจำกัดลักษณะของรายจ่ายอาจก่อให้เกิดการตีความที่ไม่เหมาะสมขึ้นได้ จึงได้มีผู้เสนอว่า บทบัญญัติว่าด้วยเรื่องของการหักรายจ่ายเริ่มแรก ไม่

³⁷ Lee Burns and Richard Krever, "Taxation of Income from Business and Investment," in *International Monetary Fund*, ed. Victor Thuronyi (Washington D.C.: International Monetary Fund, 1998), p.9.

ควรใช้ถ้อยคำที่มีลักษณะจำกัดลักษณะรายจ่าย แต่ให้บัญญัติส่วนของการหักรายจ่ายไว้เป็นการทั่วไป โดยมีบทจำกัดการหักรายจ่ายไว้เฉพาะเรื่อง ตัวอย่างของบทบัญญัติว่าด้วยการหักรายจ่ายเป็นการทั่วไป เช่น รายจ่ายที่หักได้ตามกฎหมายต้องเป็นรายจ่ายอันเกิดขึ้นเพื่อให้ได้มาซึ่งเงินได้ที่ต้องเสียภาษีหรือสืบเนื่องจากการประกอบธุรกิจ³⁸ และต้องไม่ใช่รายจ่ายที่มีลักษณะเป็นการส่วนตัวหรือรายจ่ายของครอบครัวหรือรายจ่ายที่มีลักษณะเป็นการลงทุน³⁹

เช่น มาตรา 162 (a) ของสหรัฐอเมริกา ได้กำหนดให้ผู้เสียภาษีที่ประกอบการค้าหรือธุรกิจสามารถหักรายจ่ายตามปกติและจำเป็นในการประกอบการค้าหรือธุรกิจได้ทั้งหมด⁴⁰ จะเห็นได้ว่าภายใต้มาตรา 162 (a) นี้ รายจ่ายที่ผู้เสียภาษีสามารถหักได้ต้องเป็นรายจ่ายที่เป็นปกติและจำเป็นที่เกิดจากการประกอบการค้าหรือธุรกิจ ซึ่งมีข้อถกเถียงเกิดขึ้นเป็นจำนวนมากว่ารายจ่ายที่เกิดจากการทำธุรกรรมของผู้เสียภาษีเป็นรายจ่ายที่อยู่ภายใต้ประเภทของรายจ่ายทางธุรกิจหรือไม่ ซึ่งศาลเองก็ยังไม่ได้มีการกำหนดแนวทางในการทดสอบไว้อย่างชัดเจนเช่นเดียวกัน แต่อย่างนั้น ศาลก็ได้กำหนดนิยามความหมายของคำว่า “ปกติและจำเป็น” ขึ้นมาเพื่อใช้ในการพิจารณาว่ารายจ่ายที่เกิดขึ้นนั้นเป็นรายจ่ายตามปกติและจำเป็นในการประกอบการค้าหรือธุรกิจหรือไม่⁴¹

คำว่า “ปกติ” หมายถึง เป็นรายจ่ายที่เกิดขึ้นเป็นปกติทั่วไปที่ผู้เสียภาษีที่ประกอบการค้าหรือธุรกิจประเภทเดียวมีรายจ่ายเหล่านี้เกิดขึ้น ส่วนคำว่า “จำเป็น” ได้รับการตีความอย่างกว้างขวางเพื่อให้สอดคล้องกับคำว่า “เหมาะสมและเป็นประโยชน์ (Appropriate and Helpful)” ต่อผู้เสียภาษีอาการที่ประกอบการค้าหรือธุรกิจ⁴² กล่าวคือ รายจ่ายที่เกิดขึ้นนั้นจะต้องเอื้อต่อการประกอบการค้าหรือธุรกิจ เป็นจำนวนที่เหมาะสมและผู้เสียภาษีไม่สามารถที่จะประกอบการค้าหรือธุรกิจนั้นได้หากไม่มีรายจ่ายนั้นเกิดขึ้น⁴³ อย่างไรก็ตาม คำว่าปกติและจำเป็นไม่ได้หมายความว่า จะต้องเป็นรายจ่ายที่เกิดขึ้นเป็นประจำสม่ำเสมอแต่อย่างใด

ส่วนของออสเตรเลียนั้น ภายใต้มาตรา 8-1 ได้กำหนดไว้ว่า ค่าใช้จ่ายทางธุรกิจที่ผู้เสียภาษีสามารถที่จะนำมาหักได้จะต้องเป็นค่าใช้จ่ายที่เกิดจากการประกอบธุรกิจ (Carrying on business)

³⁸ Ibid., p.10.

³⁹ G. F., "Business Expenses in Income Tax Deductions," *Temple University Law Quarterly*: 515.

⁴⁰ Joshua D. Rosenberg and Dominic L. Daher, *The law of federal income taxation* (Minnesota: Thomson/West, 2008), p.128.

⁴¹ Ibid., p.131

⁴² Ray A. Knight and Lee G. Knight, "Legal Kickback Payments: Are They Deductible as Ordinary and Necessary Business Expenses," *Tax Executive* 39, 3 (Spring 1987): 267.

⁴³ Julia Kagen, "Business Expenses," [Online] Accessed: 7 June 2018. Available from: <https://www.investopedia.com/terms/b/businessexpenses.asp>

และเป็นค่าใช้จ่ายที่จำเป็นต้องเกิดขึ้นจากการประกอบธุรกิจที่ทำให้ได้มาหรือก่อให้เกิดเงินได้พึงประเมิน (Necessarily incurred) และต้องเป็นจำนวนที่เหมาะสมด้วย

จะเห็นได้ว่าในการหักจ่ายทางธุรกิจของสหรัฐอเมริกาและออสเตรเลียจะมีความคล้ายคลึงกัน เนื่องจากกฎหมายภาษีอากรของทั้งสองประเทศนี้อนุญาตให้บุคคลธรรมดาที่มีเงินได้จากการประกอบการค้าหรือธุรกิจหักได้เฉพาะค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นจากการประกอบการค้าหรือธุรกิจจริงเท่านั้น

สำหรับประเทศไทย รายการที่เกิดจากการประกอบธุรกิจถือเป็นรายจ่ายเพื่อหากำไร (Revenue Expenditure) ซึ่งรายจ่ายเพื่อหากำไร หมายถึง⁴⁴ ต้นทุนของสินค้าหรือบริการที่ธุรกิจได้จ่ายออกไปเพื่อก่อให้เกิดรายได้ กล่าวคือ⁴⁵ รายจ่ายเพื่อหากำไรเป็นต้นทุนสินค้าหรือบริการที่กิจการได้จ่ายไปเพื่อก่อให้เกิดรายได้หรือเป็นรายจ่ายต่างๆที่กิจการได้จ่ายไปเพื่อให้สินค้าหรือบริการพร้อมที่จะขาย ได้แก่ ต้นทุนขาย (Cost of Goods Sold) ค่าใช้จ่ายในการขายและบริหาร (Selling and Administrative Expenses) และดอกเบี้ยจ่าย (Interest Expenses)

ต้นทุนขาย หมายถึง ต้นทุนของสินค้าหรือการให้บริการรวมทั้งราคาซื้อและค่าใช้จ่ายอื่นๆ⁴⁶ หากเป็นกิจการผลิตเพื่อขาย ต้นทุนของสินค้าที่ขาย คือ ต้นทุนการผลิตของสินค้านั้น ซึ่งประกอบด้วย ค่าวัตถุดิบ ค่าแรงงานและค่าใช้จ่ายอื่นๆในการผลิต แต่ถ้าหากเป็นกิจการซื้อมาขายไป ต้นทุนของสินค้าที่ขาย คือ ราคาซื้อของสินค้านั้นรวมทั้งค่าใช้จ่ายอื่นๆ ที่จำเป็นให้สินค้าอยู่ในสภาพพร้อมที่จะขาย⁴⁷

ค่าใช้จ่ายในการขายและบริหาร หมายถึง ค่าใช้จ่ายอันเนื่องมาจากการขายและค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นในการบริหารกิจการอันเป็นส่วนรวม ทั้งนี้ ไม่รวมดอกเบี้ยจ่าย เช่น ค่าโฆษณา ค่าส่งเสริมการขาย ค่านายหน้า ค่าบรรจุหีบห่อ เงินเดือนพนักงาน ค่าเช่าสำนักงาน ค่าเบี้ยประกันภัย ค่าซ่อมแซม ค่าบำรุงรักษา ค่าน้ำและค่าไฟ เป็นต้น⁴⁸

ดอกเบี้ยจ่าย หมายถึง ดอกเบี้ยหรือค่าตอบแทนที่คิดให้เนื่องจากการใช้ประโยชน์จากเงินทุนหรือเงินกู้ ถ้าหากเป็นการกู้ยืมเงินมาเพื่อใช้ในการดำเนินงานที่เกี่ยวกับค่าใช้จ่ายในการขายหรือการบริการ เช่น นำรายจ่ายเงินเดือน ค่าไฟฟ้า ค่าน้ำประปาและดอกเบี้ยที่ถึงกำหนดชำระจะถือเป็นรายจ่ายเพื่อหากำไร สามารถหักเป็นค่าใช้จ่ายในรอบระยะเวลาบัญชีที่ดอกเบี้ยนั้นถึงกำหนดชำระได้

⁴⁴ มหาวิทยาลัยสุโขทัยธรรมาธิราช, เอกสารประกอบการสอนชุดวิชากฎหมายภาษีอากร1 (กรุงเทพมหานคร: ห้างหุ้นส่วนจำกัด อรุณการพิมพ์, 1984), หน้า 123.

⁴⁵ ดุลยลักษณ์ ตราชูธรรม, หลักกฎหมายภาษีอากร, หน้า 211.

⁴⁶ เรื่องเดียวกัน, หน้า 211.

⁴⁷ มหาวิทยาลัยสุโขทัยธรรมาธิราช, เอกสารประกอบการสอนชุดวิชากฎหมายภาษีอากร1, หน้า 124.

⁴⁸ ดุลยลักษณ์ ตราชูธรรม, หลักกฎหมายภาษีอากร, หน้า 211.

ทั้งจำนวน แต่ถ้าหากเป็นการกู้ยืมเงินมาเพื่อซื้อทรัพย์สิน ดอกเบี้ยที่เกิดขึ้นก่อนวันที่ทรัพย์สินนั้นอยู่ในสภาพพร้อมที่จะใช้งานได้ตามความประสงค์จะไม่ถือว่าเป็นรายจ่ายเพื่อหากำไร แต่ให้ถือว่าเป็นรายจ่ายอันมีลักษณะเป็นการลงทุน ผู้เสียภาษีจะต้องนำดอกเบี้ยดังกล่าวมารวมเป็นต้นทุนของทรัพย์สินในการหักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคา ส่วนดอกเบี้ยที่เกิดขึ้นตั้งแต่วันที่ทรัพย์สินอยู่ในสภาพพร้อมที่จะใช้ได้ตามความประสงค์ให้ถือว่าเป็นรายจ่ายเพื่อหากำไร ผู้เสียภาษีสามารถที่จะนำมาหักเป็นค่าใช้จ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิหรือขาดทุนสุทธิได้ทั้งจำนวน (พระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยการยกเว้นรัษฎากร (ฉบับที่ 375) พ.ศ. 2543 มาตรา 3 ประกาศอธิบดีกรมสรรพากรเกี่ยวกับภาษีเงินได้ (ฉบับที่ 92) เรื่อง หลักเกณฑ์ วิธีการและเงื่อนไขการยกเว้นภาษีเงินได้สำหรับดอกเบี้ยเงินกู้ยืม เพื่อซื้อหรือได้มาซึ่งทรัพย์สินของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ลงวันที่ 16 มีนาคม พ.ศ. 2544)

2.3 ข้อจำกัดในการหักรายจ่ายที่เกิดจากการประกอบธุรกิจ

ขอบเขตของการหักรายจ่ายตามปกติและจำเป็นที่เกิดจากการประกอบธุรกิจตามมาตรา 162 แห่งประมวลรัษฎากรของสหรัฐอเมริกา⁴⁹ ได้กำหนดให้ผู้เสียภาษีมีภาระในการพิสูจน์ว่ารายจ่ายที่เกิดขึ้นของผู้เสียภาษีเป็นรายจ่ายที่กฎหมายอนุญาตให้นำมาหักเป็นรายจ่ายทางธุรกิจได้ กล่าวคือ ผู้เสียภาษีจะต้องพิสูจน์ว่าตนเองเป็นผู้ที่มีสิทธินำรายจ่ายที่เกิดขึ้นมาหักเป็นรายจ่ายทางธุรกิจได้⁴⁹

ภายใต้มาตรา 162 (a) ได้กำหนดว่า รายจ่ายตามปกติและจำเป็นทั้งหมดที่ได้จ่ายหรือเกิดขึ้นระหว่างปีภาษีที่ผู้เสียภาษีได้ประกอบการค้าหรือธุรกิจ ผู้เสียภาษีสามารถนำมาหักเป็นรายจ่ายทางธุรกิจ⁵⁰ ในจำนวนที่เหมาะสมได้ กล่าวคือ รายจ่ายที่เกิดขึ้นนั้นนอกจากจะต้องเป็นรายจ่ายตามปกติและจำเป็นแล้วยังต้องมีจำนวนที่เหมาะสมด้วย⁵¹ และรายจ่ายนั้นจะต้องไม่เป็นรายจ่ายที่มีลักษณะเป็นการส่วนตัว, รายจ่ายของครอบครัว⁵² หรือรายจ่ายที่มีลักษณะเป็นการลงทุนอีกด้วย

ดังนั้น ถ้าหากรายจ่ายที่เกิดขึ้นนั้นมีส่วนที่เป็นรายจ่ายส่วนบุคคลรวมอยู่ด้วย ผู้เสียภาษีจะต้องปันส่วนรายจ่ายส่วนบุคคลนั้นออกก่อน

⁴⁹ Gabriele John Troiano, "Deduction of Legal Fees as Ordinary and Necessary Business Expenses," *Brooklyn Law Review* 23, 2 (Winter 1967): 280.

⁵⁰ Adi Libson, "Taxing Status: Tax Treatment of Mixed Business and Personal Expenses " *University of Pennsylvania Journal of Business Law* 17, 4 (Summer 2015): 1139.

⁵¹ Ibid.

⁵² Ibid.; Thomas D. Griffith, "Efficient Taxation of Mixed Personal and Business Expenses " *UCLA Law Review* 41, 7 (September 1994): 1769.

ข้อจำกัดของการหักรายจ่ายที่เกิดจากการประกอบธุรกิจสามารถแยกตามลักษณะของรายจ่ายได้ 3 ลักษณะ ดังต่อไปนี้⁵³

(1) รายจ่ายที่มีลักษณะเป็นการส่วนตัว (Personal Expenses)

เป็นรายจ่ายที่เกิดขึ้นจากการดำรงชีวิตของบุคคลธรรมดาเท่านั้น ผู้เสียภาษีจึงไม่สามารถนำรายจ่ายที่มีลักษณะเป็นการส่วนตัวหรือรายจ่ายของครอบครัวมาหักเป็นรายจ่ายที่เกิดจากการประกอบธุรกิจได้⁵⁴ กล่าวคือ ผู้เสียภาษีไม่สามารถที่จะนำมาหักเป็นรายจ่ายในการคำนวณเพื่อเสียภาษีได้⁵⁵

ดังนั้น ถ้าค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นเป็นค่าใช้จ่ายที่มีลักษณะผสมระหว่างค่าใช้จ่ายส่วนตัวกับค่าใช้จ่ายทางธุรกิจ ผู้เสียภาษีจำเป็นต้องปันส่วนค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นก่อนเพราะค่าใช้จ่ายที่ผู้เสียภาษีสามารถที่นำไปหักเป็นรายจ่ายทางธุรกิจได้จะต้องเป็นค่าใช้จ่ายที่เกิดจากวัตถุประสงค์ทางธุรกิจเท่านั้น⁵⁶ ไม่สามารถนำค่าใช้จ่ายที่เกิดจากวัตถุประสงค์ส่วนตัวมาหักเป็นรายจ่ายทางธุรกิจได้

แต่อย่างไรก็ตาม ค่าใช้จ่ายที่มีลักษณะผสมนี้มักจะเกิดจากผู้เสียภาษีที่เป็นบุคคลธรรมดาและเงินได้จากการประกอบการค้าหรือธุรกิจเพราะผู้เสียภาษีที่เป็นนิติบุคคลไม่อาจมีรายจ่ายส่วนตัวได้โดยสภาพของความเป็นนิติบุคคล ดังนั้น ในบริบทของบุคคลธรรมดาที่มีเงินได้จากการประกอบธุรกิจจึงต้องมีการจำกัดค่าใช้จ่ายส่วนตัวออกก่อนเพราะเป็นค่าใช้จ่ายที่ไม่เข้าหลักเกณฑ์ของการเป็นรายจ่ายทางธุรกิจและหนึ่งในค่าใช้จ่ายส่วนตัวที่สำคัญคือ ค่าใช้จ่ายที่เกี่ยวข้องกับงานอดิเรก (Hobby Expenses) คำว่า “งานอดิเรก” (Hobby) เป็นกิจกรรมส่วนบุคคลที่ในหลายสถานการณ์ก็อาจก่อให้เกิดการประกอบธุรกิจขึ้นได้ เช่น ทรัพย์สินที่ใช้ในการทำฟาร์มช่วงของวันหยุดสุดสัปดาห์หรือวันหยุดพักผ่อนหรือประเภทกิจกรรมอย่าง เช่น การถ่ายภาพ การแข่งรถ การปั้นหรือการพั่น ซึ่งอาจเป็นงานอดิเรกของผู้เสียภาษีคนหนึ่ง แต่อาจเป็นการประกอบธุรกิจสำหรับผู้เสียภาษีอีกคนหนึ่ง ดังนั้น วัตถุประสงค์ของการจำกัดรายจ่ายอันมีลักษณะเป็นการส่วนตัวจึงเป็นการที่กฎหมายมุ่งที่จะป้องกันไม่ให้ผู้เสียภาษีหักรายจ่ายที่มีความเกี่ยวข้องกับทรัพย์สินหรือกิจกรรมดังกล่าว

การจำกัดการหักรายจ่ายที่มีลักษณะเป็นการส่วนตัวอาจทำได้ 2 วิธี ดังต่อไปนี้

⁵³ Lee Burns and Richard Krever, "Taxation of Income from Business and Investment," in International Monetary Fund, p.11.

⁵⁴ Internal Revenue Service, "Deducting Business Expenses." [Online] Available from: <https://www.irs.gov/businesses/small-businesses-self-employed/deducting-business-expenses>

⁵⁵ Joel S. Newman, "the Deductibility of Nondiscretionary Personal Expenses " American Journal of Tax Policy 6, 2 (Fall 1987): 211.

⁵⁶ Ibid.

ก. การกำหนดนิยามของคำว่า “ธุรกิจ” อย่างเหมาะสม โดยการกำหนดยกเว้นการลงทุน (Investments) หรือกิจกรรมที่ไม่ได้มีวัตถุประสงค์เบื้องต้นในการใช้ทุนเพื่อก่อให้เกิดเงินได้ แต่วิธีดังกล่าวนี้เป็นไปได้น้อยมากหรือแทบจะเป็นไปไม่ได้เลยที่จะกำหนดเส้นแบ่งที่ชัดเจนระหว่างการประกอบธุรกิจที่แท้จริง (Genuine Businesses) กับงานอดิเรก (Hobbies) ซึ่งมีความเกี่ยวข้องในเชิงโครงสร้างที่เหมือนกับการประกอบธุรกิจ

ข. การอนุญาตให้หักรายจ่ายของกิจกรรมได้เฉพาะในกรณีที่เป็นรายจ่ายที่ก่อให้เกิดเงินได้ประเภทนั้นๆ เท่านั้น เว้นแต่ผู้เสียภาษีจะสามารถแสดงให้เห็นได้เป็นอย่างอื่นในเชิงวัตถุประสงค์ (Objective Criteria) ซึ่งได้กำหนดไว้ในบทบัญญัติกฎหมายว่ากิจกรรมของผู้เสียภาษีนั้นต้องก่อให้เกิดธุรกิจนั้น ซึ่งวิธีการนี้ทำให้สามารถตรวจสอบได้ด้วยว่ากิจกรรมนั้นเป็นการประกอบธุรกิจหรือไม่

(2) รายจ่ายที่มีลักษณะเป็นการลงทุน (Capital Expenses)

ข้อจำกัดในการหักรายจ่ายจากการประกอบธุรกิจในประการที่สอง คือ รายจ่ายที่มีลักษณะเป็นการลงทุน หมายถึง รายจ่ายที่เกิดขึ้นเนื่องจากการได้มาซึ่งทรัพย์สินหรือประโยชน์ใดๆ ที่มีอายุการใช้งานมากกว่าหนึ่งรอบระยะเวลาบัญชี ตัวอย่างของทรัพย์สินที่มีลักษณะเป็นการลงทุน⁵⁷ เช่น โรงงาน อาคาร เครื่องจักร สิทธิบัตร สิทธิตามสัญญา เป็นต้น

โดยทั่วไปแล้วค่าใช้จ่ายที่มีลักษณะเป็นการลงทุนจะมีอยู่ 3 ประเภท ดังต่อไปนี้⁵⁸

ก. ต้นทุนหรือรายจ่ายที่เกิดจากการเริ่มต้นประกอบธุรกิจ (Business start-up costs)

เป็นรายจ่ายที่เกิดขึ้นก่อนที่ผู้เสียภาษีจะเริ่มประกอบการค้าหรือธุรกิจได้จริง เช่น ค่าใช้จ่ายที่เกิดจากการโฆษณาทางธุรกิจ ค่าใช้จ่ายในการเดินทางหรือค่าใช้จ่ายในการฝึกอบรมพนักงานลูกจ้าง เป็นต้น จะถือเป็นรายจ่ายที่มีลักษณะเป็นการลงทุน แต่ถ้าหากว่าธุรกิจที่ผู้เสียภาษีต้องการที่จะทำไม่ประสบผลสำเร็จ รายจ่ายที่เกิดขึ้นก่อนที่ผู้เสียภาษีจะเริ่มประกอบการค้าหรือธุรกิจนั้นจะตกเป็นรายจ่าย 2 ประเภทดังต่อไปนี้

1. ค่าใช้จ่ายที่ผู้เสียภาษีมักมีก่อนตัดสินใจที่จะเริ่มประกอบการค้าหรือธุรกิจ ค่าใช้จ่ายเหล่านี้จะถือเป็นค่าใช้จ่ายที่มีลักษณะเป็นการส่วนตัว ผู้เสียภาษีจึงไม่สามารถที่จะนำค่าใช้จ่ายเหล่านี้มาหักเป็น

⁵⁷ Herman T. Reiling, "Business Expenses in the Computation of Taxable Income," The National Income Tax Magazine.

⁵⁸ Internal Revenue Service, "Publication 535 (2017), Business Expenses," [Online] Accessed: 9 June 2018. Available from: <https://www.irs.gov/publications/p535>

รายจ่ายทางธุรกิจได้ ทั้งนี้ ยังรวมไปถึงค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นระหว่างการค้นหาหรือการตรวจสอบเบื้องต้นเกี่ยวกับความเป็นไปได้ที่จะประกอบการค้าหรือธุรกิจหรือการลงทุนอีกด้วย

2. ค่าใช้จ่ายที่ผู้เสียภาษีมีในขณะที่ผู้เสียภาษีได้พยายามที่จะเริ่มประกอบการค้าหรือธุรกิจ ค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นเหล่านี้ถือเป็นรายจ่ายที่มีลักษณะเป็นการลงทุน ผู้เสียภาษีสามารถที่จะนำมาหักเป็นผลขาดทุนจากผลได้จากทุน (capital loss) ได้

แต่อย่างไรก็ตามค่าใช้จ่ายที่เกิดจากการซื้อทรัพย์สินที่เกิดขึ้นในระหว่างที่การประกอบธุรกิจของผู้เสียภาษีไม่ประสบผลสำเร็จนั้น จะถือเป็นทรัพย์สินส่วนหนึ่งของผู้เสียภาษีและผู้เสียภาษีไม่สามารถที่จะหักค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นได้ แต่ผู้เสียภาษีจะได้คืนทุนจากค่าใช้จ่ายเหล่านี้เมื่อผู้เสียภาษีได้ขายทรัพย์สินเหล่านี้ไป

ข. สินทรัพย์ทางธุรกิจ (Business Assets)

มีสินทรัพย์ทางธุรกิจอยู่หลายประเภท เช่น ที่ดิน สิ่งปลูกสร้าง เครื่องจักร เพอร์นิเจอร์ รถบรรทุกสิทธิบัตร และสิทธิแฟรนไชส์ เป็นต้น

ค. การปรับปรุงแก้ไข (Improvement)

ค่าใช้จ่ายที่เกิดจากการปรับปรุงแก้ไขทรัพย์สินหรือสินทรัพย์ทางธุรกิจ ที่ส่งผลให้ทรัพย์สินทางธุรกิจนั้นดีขึ้นหรือทำให้ทรัพย์สินทางธุรกิจนั้นใช้งานใหม่หรือแตกต่างจากการใช้งานเดิม เช่น การเดินสายไฟ การต่อเติมอาคารหรือการเปลี่ยนหลังคาใหม่ เป็นต้น ถือเป็นรายจ่ายที่มีลักษณะเป็นการลงทุน ผู้เสียภาษีไม่สามารถที่จะหักเป็นรายจ่ายได้ในทันทีเพราะต้องทยอยหักเป็นค่าสึกหรอหรือค่าเสื่อมราคาแทน แต่หากว่าเป็นการเพียงการซ่อมแซม (Repairs) ให้ทรัพย์สินกลับคืนสู่สภาพเดิมที่เคยเป็นอยู่ โดยไม่ได้มีการเปลี่ยนแปลงคุณลักษณะของทรัพย์สินนั้น กล่าวคือ ต้องเป็นการเปลี่ยนแปลงเฉพาะส่วนที่ชำรุดหรือเสียหายเท่านั้น ไม่ใช่เปลี่ยนแปลงทรัพย์สินนั้นทั้งหมดหรือเป็นการปรับปรุงให้ดีขึ้น ผู้เสียภาษีสามารถที่จะนำค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นมาหักได้ทันทีที่ค่าใช้จ่ายนั้นเกิดขึ้น⁵⁹

ดังนั้น ข้อจำกัดรายจ่ายนี้จึงมีวัตถุประสงค์เพื่อให้การหักรายจ่ายนั้นสอดคล้องกับการใช้ประโยชน์ในระยะยาว (Long – Term Benefits) ของทรัพย์สินเท่านั้น กล่าวคือ ผู้เสียภาษีไม่สามารถที่จะหักค่าใช้จ่ายทั้งหมดได้ในทันทีที่เกิดรายจ่ายนั้นขึ้น แต่ผู้เสียภาษีสามารถที่จะทยอยรายจ่ายนั้นในรูปของค่าสึกหรอหรือค่าเสื่อมราคา ทั้งนี้ ขึ้นอยู่กับหลักเกณฑ์ที่ได้กำหนดตามความเหมาะสมของทรัพย์สินแต่ละประเภท แต่ทรัพย์สินบางประเภทก็ไม่มีค่าสึกหรอหรือค่าเสื่อมราคาตาม

⁵⁹ Ibid.

การใช้งาน เช่น ที่ดินและหุ้น ดังนั้น ในการรับรู้มูลค่าของการได้ทรัพย์สินนั้นมาจึงเกิดขึ้นเมื่อได้มีการจำหน่ายทรัพย์สินนั้นออกไป⁶⁰

(3) รายจ่ายต้องห้ามอันสืบเนื่องจากรัฐนโยบาย (Policy Motivated Restrictions) ⁶¹

ข้อจำกัดในการหักรายจ่ายทางธุรกิจประการสุดท้าย เป็นเรื่องที่เกี่ยวข้องกับนโยบายของแต่ละรัฐ ในการจำกัดการหักรายจ่ายบางประเภท แม้ว่าโดยลักษณะแล้วรายจ่ายนั้นจะสามารถนำมาหักได้ก็ตาม ตัวอย่างของรายจ่ายต้องห้ามอันสืบเนื่องมาจากนโยบาย เช่น รายจ่ายที่ผิดกฎหมาย ซึ่งภายใต้พฤติกรรมการหักรายจ่ายทั่วไป หากผู้เสียภาษีมีรายจ่ายใดๆเกิดขึ้นรายจ่ายนั้นย่อมนำมาหักได้ แต่รายจ่ายที่ผิดกฎหมายถือเป็นข้อยกเว้นประการหนึ่งตามนโยบายของรัฐต่างๆ ที่ต้องจำกัดการหักรายจ่ายไว้ ในทำนองเดียวกันกับค่าปรับและโทษปรับซึ่งอาจเกิดขึ้นจากการประกอบธุรกิจก็ถือเป็นรายจ่ายต้องห้ามด้วยเช่นเดียวกัน เช่น รายจ่ายค่าปรับ (Fines) รายจ่ายที่มีลักษณะเป็นโทษปรับ (Penalties) และ รายจ่ายที่เกี่ยวข้องกับการให้สินบน (Bribes) เป็นต้น

กล่าวโดยสรุป ค่าใช้จ่ายที่ผู้เสียภาษีสามารถนำมาหักเป็นรายจ่ายทางธุรกิจได้จะต้องเป็นรายจ่ายที่เกี่ยวข้องกับการประกอบธุรกิจและต้องไม่ใช่รายจ่ายที่มีลักษณะเป็นการส่วนตัวหรือรายจ่ายที่มีลักษณะเป็นการลงทุน

แต่อย่างไรก็ตาม การประกอบการค้าหรือธุรกิจของผู้เสียภาษีที่เป็นบุคคลธรรมดา มักจะก่อให้เกิดรายจ่ายที่มีลักษณะผสมระหว่างรายจ่ายทางธุรกิจและรายจ่ายส่วนตัวขึ้น เช่น ค่าใช้จ่ายที่เกิดจากการใช้บ้านเป็นสำนักงาน ค่าใช้จ่ายที่เกิดจากการเดินทางไปประกอบการค้าหรือธุรกิจหรือการใช้จ่ายในการนำรถยนต์ส่วนตัวมาใช้ประกอบการค้าหรือธุรกิจ เป็นต้น ซึ่งค่าใช้จ่ายเหล่านี้โดยธรรมชาติแล้วมักจะมีลักษณะผสม กล่าวคือ ค่าใช้จ่ายดังกล่าวเหล่านี้มีโอกาสที่จะเป็นรายจ่ายที่มีลักษณะผสมระหว่างค่าใช้จ่ายทางธุรกิจกับค่าใช้จ่ายส่วนตัว ดังนั้น ในกรณีที่เกิดค่าใช้จ่ายที่มีลักษณะผสมนี้ขึ้น ผู้เสียภาษีจึงไม่สามารถนำค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นมาหักเป็นรายจ่ายทางธุรกิจได้ทั้งหมดเพราะผู้เสียภาษีสามารถหักเป็นรายจ่ายทางธุรกิจได้เฉพาะส่วนของค่าใช้จ่ายที่เกิดจากวัตถุประสงค์ทางธุรกิจเท่านั้น

สำหรับแนวคิดที่อนุญาตให้ผู้เสียภาษีสามารถหักรายจ่ายที่มีลักษณะผสมนี้ได้ แบ่งออกเป็น 2 แนวคิด ดังต่อไปนี้⁶²

⁶⁰ Ibid.

⁶¹ Ault J. Hugh and Arnold J. Brian, *Comparative Income Taxation: A Structural Analysis* (Hague: Kluwer Law International, 2004), p.243.

ก. ไม่อนุญาตให้ผู้เสียภาษีหักรายจ่ายที่มีลักษณะผสมที่เกิดขึ้นเลยทั้งจำนวน เว้นแต่ จะมีกฎหมายบัญญัติไว้โดยเฉพาะให้ผู้เสียภาษีสามารถนำมาหักได้ เช่น ประเทศเยอรมนี

ข. เมื่อไม่มีกฎหมายห้ามไม่ให้หักรายจ่ายที่มีลักษณะผสมนี้ ผู้เสียภาษีก็สามารถที่จะนำค่าใช้จ่ายที่มีลักษณะผสมนี้มาปันส่วนรายจ่ายและหักไปตามส่วนได้ เช่น ประเทศสหรัฐอเมริกาและออสเตรเลีย เป็นต้น

สำหรับแนวคิดที่อนุญาตให้ผู้เสียภาษีสามารถนำค่าใช้จ่ายที่มีลักษณะผสมมาปันส่วนแล้วหักไปตามส่วนนี้มีหลักเกณฑ์ในการพิจารณาเพื่อปันส่วน 3 วิธีดังต่อไปนี้

1. อนุญาตให้หักได้ทั้งจำนวนหรือไม่อนุญาตให้หักได้เลย (All or nothing approach) โดยให้พิจารณาจากวัตถุประสงค์หลัก (Primary purpose test) ของค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นว่าเป็นไปเพื่อวัตถุประสงค์ทางธุรกิจหรือไม่ เช่น ค่าใช้จ่ายในการขนส่ง (Transportation Expenses) กล่าวคือ ค่าใช้จ่ายในการขนส่งนี้จะต้องเกิดจากวัตถุประสงค์ทางธุรกิจ โดยจะมีการกำหนดหลักเกณฑ์ในการพิจารณาไว้และถ้าเป็นไปตามหลักเกณฑ์ผู้เสียภาษีก็สามารถที่จะนำค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นมาหักได้ทั้งจำนวน

2. อนุญาตให้ปันส่วน (Allocation) ระหว่างค่าใช้จ่ายทางธุรกิจกับค่าใช้จ่ายส่วนตัว โดยผู้เสียภาษีสามารถที่จะหักได้เฉพาะส่วนที่เกิดจากวัตถุประสงค์ทางธุรกิจเท่านั้น

3. อนุญาตให้หักค่าใช้จ่ายทางธุรกิจได้ทั้งจำนวน (Full Cost) แต่ผู้เสียภาษีต้องนำการใช้จ่ายในส่วนที่มีการบริโภค (Consumption element) มารวมเป็นเงินได้ของผู้เสียภาษีด้วย เช่น ผู้เสียภาษีอาจจะหักค่าความบันเทิงที่เกี่ยวกับการจัดหาอาหารให้กับลูกค้าหรือผู้รับบริการของผู้เสียภาษีได้ แต่ผู้เสียภาษีจะต้องแยกค่าใช้จ่ายในส่วนของผู้เสียภาษีกับส่วนที่เป็นความบันเทิงทางธุรกิจและจะต้องนำส่วนที่เป็นค่าใช้จ่ายของผู้เสียภาษีมารวมคำนวณเป็นเงินได้ของผู้เสียภาษีด้วย

สำหรับประเทศไทยก็ได้มีการกำหนดหลักเกณฑ์ในการจำกัดการหักรายจ่ายที่เกิดจากการประกอบธุรกิจไว้ในทำนองเดียวกัน กล่าวคือ ไม่ใช่รายจ่ายที่เกิดจากการประกอบกิจการของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลทุกประเภทจะสามารถนำมาหักหรือนำมาถือเป็นรายจ่ายเพื่อคำนวณกำไรสุทธิหรือขาดทุนสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลได้ เนื่องจากวัตถุประสงค์ในทางบัญชีนั้นมีความแตกต่างไปจากวัตถุประสงค์ในการจัดเก็บภาษี ดังนั้น ในทางกฎหมายภาษีอากรจึงได้มีการกำหนดหลักเกณฑ์ที่เกี่ยวกับรายจ่ายต้องห้ามเอาไว้ ซึ่งรายจ่ายต้องห้ามบางรายการในกฎหมายภาษีอากรก็

⁶² Laurie L. Malman, *et al.*, *The individual tax base cases, problems and policies in federal taxation* (Minnesota: West Group, 2002), p.177.

ไม่สอดคล้องกับรายจ่ายในทางบัญชี โดยรายจ่ายต้องห้ามอาจเป็นได้เป็น 2 ประเภท กล่าวคือ รายจ่ายต้องห้ามโดยแท้ (Proper Non Deductible Expenditure) กับ รายจ่ายต้องห้ามโดยผลของกฎหมาย (Legal Non Deductible Expenditure)

2.3.1 รายจ่ายต้องห้ามโดยแท้

รายจ่ายต้องห้ามโดยแท้ (Proper Non Deductible Expenditure) หมายถึง รายจ่ายซึ่งปกติธรรมดาในทางบัญชี ไม่อาจถือว่าเป็นรายจ่ายในการดำเนินธุรกิจ จึงไม่ถือเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิและขาดทุนสุทธิ แต่เนื่องจากในทางกฎหมายภาษีอากรได้บัญญัติเป็นเชิงปฏิเสธ จึงต้องนำรายการรายจ่ายต้องห้ามโดยแท้มาบัญญัติห้ามมิให้ถือเป็นรายจ่าย มิฉะนั้น อาจเป็นช่องทางให้ผู้ไม่สุจริตนำรายจ่ายต้องห้ามประเภทนี้มารวมคำนวณเพื่อหักเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิหรือขาดทุนสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลได้ ซึ่งตัวอย่างของรายจ่ายต้องห้ามโดยแท้ ได้แก่

- (ก) รายจ่ายอันมีลักษณะเป็นการส่วนตัว การให้โดยเสน่หา
- (ข) รายจ่ายอันมีลักษณะเป็นการลงทุน หรือรายจ่ายในการต่อเติม เปลี่ยนแปลง ขยายออก หรือทำให้ดีขึ้นซึ่งทรัพย์สิน แต่ไม่ใช่การซ่อมแซมให้คงสภาพเดิม
- (ค) การถอนเงินโดยปราศจากค่าตอบแทนของผู้เป็นหุ้นส่วนในห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล
- (ง) รายจ่ายที่กำหนดขึ้นเองโดยไม่ได้จ่ายจริง
- (จ) รายจ่ายที่ควรจ่ายในรอบระยะเวลาบัญชีอื่น เว้นแต่ในกรณีที่ไม่สามารถจะลงเป็นรายจ่ายในรอบระยะเวลาบัญชีอื่นนั้น อาจจะลงเป็นรายจ่ายในรอบระยะเวลาบัญชีถัดไปได้
- (ฉ) ค่าตอบแทนแห่งทรัพย์สินซึ่งบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลเป็นเจ้าของและใช้เอง
- (ช) ดอกเบี้ยที่คิดสำหรับเงินทุน เงินสำรองต่างๆ หรือเงินกองทุนของตัวเอง
- (ซ) รายจ่ายซึ่งมิใช่รายจ่ายเพื่อหากำไรหรือเพื่อกิจการโดยเฉพาะ
- (ฌ) รายจ่ายซึ่งมิใช่รายจ่ายเพื่อกิจการในประเทศไทยโดยเฉพาะ

2.3.2 รายจ่ายต้องห้ามโดยผลของกฎหมาย

รายจ่ายต้องห้ามโดยผลของกฎหมาย (Legal Non Deductible Expenditure) หมายถึง รายจ่ายที่โดยปกติในทางธุรกิจรับรู้เป็นรายจ่ายในการนำไปรวมคำนวณกำไรสุทธิหรือขาดทุนสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล แต่ในทางกฎหมายภาษีอากรกลับกำหนดห้ามมิให้นำมาถือเป็นรายจ่าย เพื่อความเป็นมาตรฐานในการคำนวณกำไรสุทธิหรือขาดทุนสุทธิในทางภาษี ตัวอย่างเช่น

(ก) มาตรา 65 ตี (1) เฉพาะรายจ่ายในส่วนที่เป็นเงินสำรองของกิจการประกันชีวิต หรือประกันวินาศภัยในส่วนที่ตั้งสำรองไว้เกินกว่าอัตราที่กฎหมายกำหนด

(ข) มาตรา 65 ตี (2) เฉพาะรายจ่ายในส่วนที่เป็นเงินกองทุนสำรองเลี้ยงชีพที่ไม่เป็นไปตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขในกฎกระทรวงฉบับที่ 183 (พ.ศ. 2533) ทั้งนี้จนกว่าจะได้มีการจ่ายเงินนั้นให้แก่พนักงานลูกจ้างไปจริง

(ค) มาตรา 65 ตี (3) เฉพาะส่วนที่เป็นรายจ่ายเพื่อการกุศลสาธารณะหรือเพื่อสาธารณประโยชน์ หรือรายจ่ายเพื่อการศึกษาหรือรายจ่ายเพื่อการกีฬา สำหรับรอบระยะเวลาบัญชีที่ขาดทุนสุทธิ หรือส่วนที่เกินกว่า 2 % ของกำไรสุทธิในรอบระยะเวลาบัญชีที่มีกำไรสุทธิ

(ง) มาตรา 65 ตี (4) ค่ารับรองเฉพาะในส่วนที่ไม่เป็นไปตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขในกฎกระทรวงฉบับที่ 143 (พ.ศ.2522)

(จ) มาตรา 65 ตี (6) ค่าภาษีเงินได้นิติบุคคลจากฐานกำไรสุทธิที่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลได้ชำระ รวมทั้งภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่าย ที่ไม่ขอคืนหรือสละสิทธิการขอคืน

(ฉ) มาตรา 65 ตี (6 ทวิ) ภาษีซื้อต้องห้าม และภาษีขายที่มีได้เรียกเก็บหรือออกให้แก่ผู้ซื้อสินค้าหรือผู้รับบริการ

(ช) มาตรา 65 ตี (8) เงินเดือนของผู้ถือหุ้นหรือผู้เป็นหุ้นส่วนที่เป็นพนักงานลูกจ้างของกิจการ เฉพาะในส่วนที่มีจำนวนสูงเกินปกติ โดยไม่มีเหตุอันสมควร ซึ่งพิจารณาจากคุณวุฒิ ความรู้ ความสามารถ ประสบการณ์ ตำแหน่งงานที่ได้รับมอบหมาย รวมทั้งเปรียบเทียบกับกิจการอื่นในลักษณะทำนองเดียวกัน

(ซ) มาตรา 65 ตี (9) รายจ่ายของรอบระยะเวลาบัญชีปีอื่น เช่น รายจ่ายของรอบระยะเวลาบัญชีปีที่ผ่านมา ซึ่งในทางปฏิบัติต้องปรับปรุงบวกกลับของปีที่ลงบัญชี แต่ก็ให้ดำเนินการยื่นแบบ ภ.ง.ด. 50 ของรอบระยะเวลาบัญชีปีที่เกิดรายจ่ายขึ้นจริงปรับปรุง

(ฌ) มาตรา 65 ตี (12) ในส่วนที่เป็นรายจ่ายค่าความเสียหายที่มีได้รับกลับคืนเนื่องจากการประกันหรือสัญญาคุ้มครองใดๆ ซึ่งกฎหมายกำหนดยอมให้ถือเป็นรายจ่ายในรอบระยะเวลาบัญชีที่มีสิทธิได้รับค่าสินไหมเนื่องจากการประกันหรือสัญญาคุ้มครอง อันเป็นไปตามหลักการจับคู่ของรายจ่ายกับรายได้

(ญ) มาตรา 65 ตี (15) รายจ่ายเกี่ยวกับการซื้อหรือขายทรัพย์สินในส่วนที่เกินปกติ โดยไม่มีเหตุผลอันสมควร กล่าวคือ รายจ่ายในการดำเนินการเพื่อให้ได้มาซึ่งกิจกรรมทางธุรกิจ เฉพาะในส่วนที่มีได้เป็นไปตามแนวทางการดำเนินกิจการที่เป็นไปตามประเพณีทางธุรกิจอันเป็นปกติทั่วไป

เช่น รายจ่ายค่าเหนื่อย ค่าส่วนลด ที่ให้แก่ผู้มีส่วนเกี่ยวข้องกับการซื้อสินค้าหรือทรัพย์สินหรือการขายสินค้าหรือทรัพย์สินของกิจการ ที่ไม่พึงต้องจ่ายตามปกติประเพณีทางธุรกิจ

(ฎ) มาตรา 65 ตรี (17) ค่าของทรัพย์สินนอกจากสินค้าที่ตีราคาต่ำลง นอกจากสินค้าคงเหลือ และเงินตรา หรือทรัพย์สินที่มีค่าหรือราคาเป็นเงินตราต่างประเทศ ได้แก่ มูลค่าของทรัพย์สินที่ด้อยค่าลง (Devalue) ซึ่งตามมาตราฐานการบัญชียอมให้นำมาถือเป็นรายจ่ายในการดำเนินงานได้ตามปกติ

(ฎ) มาตรา 65 ตรี (18) รายจ่ายที่พิสูจน์ไม่ได้ว่าใครเป็นผู้รับ ได้แก่ รายจ่ายที่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลได้จ่ายไปจริงในการประกอบกิจการ แต่ไม่อาจหาตัวผู้รับ หรือหลักฐานการจ่ายเงินมาพิสูจน์เป็นที่ประจักษ์ได้ว่าการจ่ายรายจ่ายนั้นได้ โดยทั่วไปรายจ่ายทุกรายการจะต้องมีผู้รับ ซึ่งผู้รับจะต้องนำไปเสียภาษีเงินได้ต่อไป ดังนั้น หากไม่สามารถพิสูจน์ผู้รับได้ ผู้จ่ายรายจ่ายจึงต้องรับภาระความเสี่ยงทางภาษีอากรไว้เอง

(ฐ) มาตรา 65 ตรี (19) รายจ่ายที่กำหนดจ่ายจากผลกำไรที่ได้เมื่อสิ้นรอบระยะเวลาบัญชี เช่น เงินโบนัสที่จ่ายให้แก่กรรมการ ลูกจ้างพนักงาน โดยกำหนดจ่ายจากกำไรที่ได้เมื่อสิ้นสุดรอบระยะเวลาบัญชีหรือในบางกรณีอาจกำหนดจ่ายเฉพาะในบางรอบระยะเวลาบัญชีที่มีกำไร แต่ในบางรอบระยะเวลาบัญชีที่ไม่มีกำไรหรือมีกำไรน้อยก็อาจจะไม่จ่ายโบนัสดังกล่าว หรือการกำหนดข้อผูกพันว่า บริษัทต้องจ่ายเงินให้แก่ทางราชการเป็นจำนวนร้อยละของกำไรสุทธิ รวมทั้งค่าภาษีเงินได้นิติบุคคลที่ต้องเสียจากฐานกำไรสุทธิตามประมวลรัษฎากร ซึ่งถือเป็นรายจ่ายต้องห้ามตามมาตรา 65 ตรี (6) แห่งประมวลรัษฎากรด้วย

(จ) มาตรา 65 ตรี (20) รายจ่ายเกี่ยวกับรถยนต์นั่ง และรถยนต์โดยสารที่มีที่นั่งไม่เกิน 10 คนตามกฎหมายว่าด้วยพิกัดอัตราภาษีสรรพสามิต

2.4 เงินได้พึงประเมินที่เกิดจากการประกอบธุรกิจของบุคคลธรรมดาตามประมวลรัษฎากรและหลักเกณฑ์ในการหักรายจ่ายของบุคคลธรรมดาที่ประกอบธุรกิจตามประมวลรัษฎากร

2.4.1 เงินได้พึงประเมินที่เกิดจากการประกอบธุรกิจของบุคคลธรรมดาตามประมวลรัษฎากร

ในการคำนวณเพื่อเสียภาษีเงินได้ของบุคคลธรรมดาตามประมวลรัษฎากรของไทย สามารถคำนวณได้จากการนำเงินได้พึงประเมินที่บุคคลธรรมดาได้รับตามประมวลรัษฎากรมาตรา 40 (1) - (8) มาหักออกจากค่าใช้จ่ายและค่าลดหย่อน ซึ่งค่าใช้จ่ายที่จะนำมาหักได้นั้นจะต้องเป็นค่าใช้จ่ายที่เกี่ยวข้องกับการก่อให้เกิดเงินได้พึงประเมินนั้นและต้องเป็นค่าใช้จ่ายที่เกิดจากความ

จำเป็นและสมควรในการที่จะก่อให้เกิดเงินได้พึงประเมินนั้นด้วย เพื่อที่จะหาจำนวนเงินได้สุทธิที่จะต้องนำมาเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาเพื่อสะท้อนให้เห็นถึงความสามารถในการเสียภาษี (Ability to pay) หรือความมั่งคั่งที่เพิ่มขึ้นของผู้เสียภาษีอย่างแท้จริง

นอกจากนี้ ในทางเศรษฐศาสตร์ ยังได้แบ่งกลุ่มของเงินได้พึงประเมิน 8 ประเภทตามประมวลรัษฎากรของไทยออกเป็น 3 กลุ่มดังต่อไปนี้

กลุ่มที่ 1 เงินได้พึงประเมินที่ได้รับจากการจ้างแรงงาน (Income from Employment) ถือเป็นเงินได้ทางตรง กล่าวคือ เป็นเงินได้ที่ผู้เสียภาษีได้มีส่วนร่วมในการก่อให้เกิดเงินได้นั้น โดยการใช้กำลังกายหรือแรงกาย ดังนั้น เงินได้พึงประเมินที่ได้รับนี้จะต้องมีความสัมพันธ์กับการจ้างแรงงานนั้นด้วย ไม่สำคัญว่าผู้ที่จ่ายเงินได้พึงประเมินนั้นจะเป็นผู้ใด เงินได้พึงประเมินในกลุ่มที่ 1 นี้คือ เงินได้พึงประเมินตามประมวลรัษฎากรมาตรา 40 (1) และ (2)

กลุ่มที่ 2 เงินได้พึงประเมินที่ได้รับจากทรัพย์สิน (Income from property) กล่าวคือ เป็นเงินได้พึงประเมินที่ผู้เสียภาษีได้รับ อันเนื่องมาจากได้ให้ผู้อื่นใช้ทรัพย์สิน ไม่ว่าจะทรัพย์สินนั้นจะเป็นสังหาริมทรัพย์หรืออสังหาริมทรัพย์หรือเป็นทรัพย์สินที่มีรูปร่างหรือไม่มีรูปร่างก็ตาม ถือเป็นเงินได้ทางอ้อม เงินได้พึงประเมินในกลุ่มที่ 2 นี้คือ เงินได้พึงประเมินตามประมวลรัษฎากรมาตรา 40 (3) (4) และ (5)

กลุ่มที่ 3 เงินได้พึงประเมินที่ได้รับจากการประกอบธุรกิจของเอกชน (Income from Unincorporated enterprise) ถือเป็นเงินได้ทางตรง กล่าวคือ เป็นเงินได้ที่ผู้เสียภาษีได้มีส่วนร่วมในการก่อให้เกิดเงินได้นั้น เงินได้พึงประเมินที่ผู้เสียภาษีได้รับจึงต้องเป็นเงินได้พึงประเมินที่เกิดขึ้นระหว่างที่ผู้เสียภาษีได้ประกอบธุรกิจนั้น ตั้งแต่เริ่มประกอบธุรกิจจนกระทั่งถึงสิ้นสุดการประกอบธุรกิจนั้นและเป็นเงินได้ที่เกิดขึ้นเป็นปกติและเกี่ยวข้องกับการประกอบธุรกิจนั้น ดังนั้นค่าใช้จ่ายที่ผู้เสียภาษีจะนำมาหักออกจากเงินได้พึงประเมินจะต้องเป็นค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นในขณะที่ผู้เสียภาษีประกอบธุรกิจและเป็นค่าใช้จ่ายที่เกี่ยวข้องกับการประกอบธุรกิจนั้นด้วย

แต่อย่างไรก็ตาม วิทยานิพนธ์เล่มนี้มุ่งที่จะศึกษาในเรื่องของการปันส่วนของค่าใช้จ่ายที่มีลักษณะผสมระหว่างค่าใช้จ่ายทางธุรกิจกับค่าใช้จ่ายที่มีลักษณะส่วนบุคคลที่เกิดจากการประกอบธุรกิจของบุคคลธรรมดาตามประมวลรัษฎากรมาตรา 40 (6) (7) และ (8) ที่เลือกหักค่าใช้จ่ายตามความจำเป็นและสมควรเท่านั้น

เมื่อกล่าวถึงกลุ่มของเงินได้พึงประเมินจากการประกอบธุรกิจตามประมวลรัษฎากรของไทย สามารถที่จะเทียบเคียงได้กับเงินได้พึงประเมินตามประมวลรัษฎากร มาตรา 40 (6) กล่าวคือ เงินได้จากการประกอบวิชาชีพอิสระ มาตรา 40 (7) กล่าวคือ เงินได้จากการรับเหมาที่ผู้รับเหมา

จะต้องลงทุนจัดหาสัมภาระในส่วนที่สำคัญนอกเหนือไปจากเครื่องมือและมาตรา 40 (8) กล่าวคือ เงิน ได้จากการประกอบธุรกิจ การพาณิชย์ การเกษตร การอุตสาหกรรม การขนส่งหรือการบริการอื่นๆ นอกเหนือไปจากที่ได้ระบุไว้ในมาตรา 40 อนุมาตรา 1-7

สำหรับเงินได้พึงประเมินตามประมวลรัษฎากร มาตรา 40 (6) ได้แก่เงินได้พึงประเมินที่เกิดจากการประกอบวิชาชีพเฉพาะซึ่งตามมาตรา 40 วิชาชีพเฉพาะจะมีอยู่ทั้งหมด 6 ประเภทเท่านั้น กล่าวคือ

1. วิชากฎหมาย หมายถึงเงินได้พึงประเมินที่เกิดจากการประกอบวิชาชีพเฉพาะโดยอาศัยความรู้ความเชี่ยวชาญทางด้านวิชากฎหมาย ตัวอย่างเช่น ค่าทนายความ ค่าที่ปรึกษาอื่นๆ ที่เงินค่าตอบแทนคิดจากความยากง่ายของงานหรือปริมาณของงาน โดยคิดเป็นรายครั้ง, รายชั่วโมงหรือเป็นรายคดีหรือค่าตอบแทนจากการแต่งตั้งเป็นอนุญาโตตุลาการ

2. การประกอบโรคศิลป์ ตัวอย่างเช่น เวชกรรม แพทย์ พยาบาล เภสัชกรรมหรือเทคนิคการแพทย์ที่ได้ขึ้นทะเบียนและได้รับใบอนุญาตตามพระราชบัญญัติของวิชาชีพนั้นๆ

3. วิศวกรรม ตัวอย่างเช่น วิศวกรรมโยธา วิศวกรรมเครื่องยนต์ วิศวกรรมไฟฟ้า วิศวกรรมเหมืองแร่ และวิศวกรรมในสาขาอื่นๆ ตามที่ได้กำหนดไว้ในพระราชกฤษฎีกา

4. วิชาชีพสถาปัตยกรรม ตัวอย่างเช่น สถาปัตยกรรมผังเมือง สถาปัตยกรรมอุตสาหกรรม และสถาปัตยกรรมในสาขาอื่นๆ ตามที่ได้กำหนดไว้ในพระราชกฤษฎีกา

5. การบัญชี ตัวอย่างเช่น วิชาชีพทางการทำบัญชี ทางด้านการตรวจสอบบัญชี ทางด้านการบริหารบัญชี การวางระบบบัญชี ทางด้านบัญชีภาษีอากร ทางด้านการศึกษาและเทคโนโลยีการบัญชีและการบริหารที่เกี่ยวข้องกับการบัญชีด้านอื่นๆ ที่ได้กำหนดไว้ในกฎกระทรวง

6. ประณีตศิลปกรรม ตัวอย่างเช่น งานที่เกี่ยวข้องกับงานที่มีคุณค่าทางศิลปะ เช่น การรับจ้างปั้นหรือวาดภาพ เป็นต้น

สำหรับเงินได้พึงประเมินตามประมวลรัษฎากร มาตรา 40 (7) ได้แก่เงินได้พึงประเมินที่เกิดจากการรับเหมาที่ผู้รับเหมาจะต้องลงทุนด้วยการจัดหาสัมภาระในส่วนที่สำคัญนอกเหนือจากเครื่องมือ กล่าวคือ จะต้องเป็นการรับเหมาก่อสร้างทั้งค่าของและค่าแรง

สำหรับเงินได้พึงประเมินตามประมวลรัษฎากร มาตรา 40 (8) ได้แก่เงินได้พึงประเมินที่เกิดจากการประกอบธุรกิจ การพาณิชย์ การเกษตร การอุตสาหกรรม การขนส่งหรือการบริการอื่นๆ นอกเหนือไปจากที่ระบุไว้ใน (1) – (7) เช่น กิจกรรมทางเศรษฐกิจที่ประกอบด้วย การค้า การพาณิชย์

การเงินและอุตสาหกรรม การแลกเปลี่ยน การซื้อและการขายสินค้า การเพาะปลูก การเลี้ยงสัตว์ การผลิตสินค้าหรือการขนส่งทางบก ทางทะเลและทางอากาศไม่ว่าจะเป็นการใช้แรงงานหรือเครื่องจักร

2.4.2 หลักเกณฑ์ในการหักรายจ่ายของบุคคลธรรมดาที่ประกอบธุรกิจตามประมวลรัษฎากร

ค่าใช้จ่ายที่ก่อให้เกิดเงินได้หรือค่าใช้จ่ายที่กฎหมายยอมให้หัก (Deductible expenses) ได้นั้น ถือได้ว่าเป็นตัวบรรเทาภาระภาษีในเชิงโครงสร้าง สนับสนุนความเห็นที่ว่า⁶³

“ค่าใช้จ่ายที่ก่อให้เกิดขึ้นโดยนักธุรกิจเพื่อให้ได้มาซึ่งเงินกำไร เช่น ค่าจ้างที่จ่ายให้ลูกจ้างในจำนวนที่เหมาะสม ถือเป็นค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นเพื่อให้ได้มาซึ่งสิ่งที่จะต้องถูกจัดเก็บภาษี ดังนั้นจึงถือเป็นส่วนหนึ่งของโครงสร้างที่สำคัญ”

ในการคำนวณภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ประมวลรัษฎากรกำหนดให้ผู้เสียภาษีหักค่าใช้จ่ายออกจากเงินได้พึงประเมิน (Assessable income) ที่เกิดจากแหล่งเงินได้บางอย่างก่อนที่จะหักค่าลดหย่อน เพื่อให้ได้มาซึ่งเงินได้สุทธิ (Net/Taxable income) ที่จะนำไปคำนวณภาษีตามบัญชีอัตราภาษีเงินได้

การที่กฎหมายกำหนดให้เงินได้ภายหลังจากการหักค่าใช้จ่ายที่ก่อให้เกิดเงินได้เป็นเงินได้ที่จะนำไปคำนวณภาษี น่าจะมาจากเหตุผลที่ว่า เฉพาะเงินได้หลังจากหักค่าใช้จ่ายในการทำธุรกิจก่อให้เกิดอำนาจในการบริโภคหรือความสามารถในการเสียภาษีที่แท้จริง

สำหรับการหักค่าใช้จ่ายของเงินได้พึงประเมินที่เกิดจากการประกอบธุรกิจตาม มาตรา 40 (6) (7) อันได้แก่ เงินได้พึงประเมินจากการประกอบวิชาชีพอิสระตามมาตรา 40 (6) เงินได้พึงประเมินจากการรับเหมาที่ผู้รับเหมาจะต้องลงทุนด้วยการจัดหาสัมภาระในส่วนสำคัญนอกจากเครื่องมือ ตามมาตรา 40 (7) และเงินได้พึงประเมินจากการประกอบธุรกิจ การพาณิชย์ เกษตร อุตสาหกรรมและอื่นๆตามมาตรา 40 (8) ประมวลรัษฎากรได้กำหนดให้ผู้เสียภาษีสามารถที่จะเลือกหักค่าใช้จ่ายแบบเหมาหรือหักค่าใช้จ่ายตามจำเป็นหรือสมควรก็ได้ แต่สำหรับเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (8) เฉพาะเงินได้ 43 ประเภทที่ได้ถูกระบุไว้ในพระราชกฤษฎีกาฉบับที่ 11 พ.ศ. 2502 เท่านั้นที่มีสิทธิหักค่าใช้จ่ายแบบเหมาได้ นอกเหนือจากนี้ผู้เสียภาษีจะต้องหักค่าใช้จ่ายตามจำเป็นและสมควรเท่านั้น

⁶³ จีรศักดิ์ รอดจันทร์, ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาหลักการและบทวิเคราะห์ (กรุงเทพมหานคร: สำนักพิมพ์แห่งจุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, 2556), หน้า 147.

สำหรับหลักเกณฑ์ในการหักค่าใช้จ่ายตามจำเป็นและสมควรหรือที่เรียกว่า หักค่าใช้จ่าย ตามที่เกิดขึ้นจริงของบุคคลธรรมดาที่ประกอบธุรกิจนั้น จะอยู่ภายใต้เงื่อนไขเดียวกันกับการคำนวณ กำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล เนื่องจากพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการกำหนดค่าใช้จ่ายที่ยอมให้หักจากเงินได้พึงประเมิน (ฉบับที่ 11) พ.ศ. 2502 ได้กำหนดให้ นำมาตรา 65 ทวิแห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งแก้ไขเพิ่มเติมโดยพระราชกำหนดแก้ไขเพิ่มเติมประมวล รัษฎากร (ฉบับที่ 16) พ.ศ. 2534 และมาตรา 65 ตรี แห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งแก้ไขเพิ่มเติมโดยพระ ราชกำหนดแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 17) พ.ศ. 2540 มาใช้บังคับโดยอนุโลม กล่าวคือ ค่าใช้จ่ายที่นำมาหักออกจากเงินได้พึงประเมินจะต้องไม่ใช่ค่าใช้จ่ายต้องห้ามมิให้ถือเป็นรายจ่ายตาม ประมวลรัษฎากรมาตรา 65 ตรี⁶⁴

ดังนั้น การหักค่าใช้จ่ายตามจำเป็นและสมควรของบุคคลธรรมดาที่ประกอบธุรกิจตาม ประมวลรัษฎากรนั้น ค่าที่ใช้จ่ายที่ผู้เสียภาษีนำมาหักนั้นจะต้องไม่เป็นรายจ่ายต้องห้ามตามมาตรา 65 ตรี กล่าวคือ จะต้องไม่ใช่รายจ่ายที่ไม่ใช่รายจ่ายเพื่อหากำไรหรือเพื่อกิจการโดยเฉพาะ ตามมาตรา 65 ตรี (13) และต้องไม่ใช่รายจ่ายอันมีลักษณะเป็นการส่วนตัวเพราะรายจ่ายส่วนตัวหรือที่เรียกว่า รายจ่ายอันมีลักษณะเป็นการส่วนตัวนั้นถือเป็นข้อจำกัดในเรื่องของการนำไปหักรายจ่ายจากการ ประกอบธุรกิจ ในการคำนวณกำไรสุทธิหรือขาดทุนสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล เนื่องจาก ประมวลรัษฎากร มาตรา 65 ตรี (3) ได้กำหนดไว้ว่า รายจ่ายส่วนตัวหรือรายจ่ายอันมีลักษณะเป็น การส่วนตัวนั้น ถือเป็นรายจ่ายต้องห้าม จึงไม่สามารถนำมาหักเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิ หรือขาดทุนสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลได้ และเมื่อนำมาปรับใช้กับกรณีการหักค่าใช้จ่ายตาม ความเป็นจริงตามจำเป็นและสมควรของผู้เสียภาษีที่เป็นบุคคลธรรมดาที่ประกอบธุรกิจด้วยแล้ว ทำให้บุคคลธรรมดาที่ประกอบธุรกิจจะนำรายจ่ายใดที่เป็นรายจ่ายส่วนตัวมาหักออกจากเงินได้พึง ประเมินจากการประกอบธุรกิจไม่ได้

สำหรับนิยามความหมายของรายจ่ายส่วนตัวหรือรายจ่ายอันมีลักษณะเป็นการส่วนตัว นั้น ท่านศาสตราจารย์พิเศษ ชัยสิทธิ ตราชูธรรม ได้ให้ความหมายไว้ว่า⁶⁵ หมายถึง รายจ่ายที่ไม่ เกี่ยวข้องกับการดำเนินกิจการ เป็นรายจ่ายส่วนตัวของผู้บริหารหรือผู้เป็นหุ้นส่วนหรือลูกจ้างพนักงาน ของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลหรือบุคคลอื่นๆ กล่าวคือ รายจ่ายอันมีลักษณะเป็นการส่วนตัวมี ลักษณะเป็นรายจ่ายที่เกิดขึ้นในการดำรงชีวิตของบุคคลธรรมดาเท่านั้นหรือ เป็นรายจ่ายที่แต่ละคน ควรจะรับภาระในส่วนของตนเป็นการส่วนตัวไม่เกี่ยวกับบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล โดยผู้รับไม่มี

⁶⁴ ดุลยลักษณ์ ตราชูธรรม, หลักกฎหมายภาษีอากร, หน้า 143.

⁶⁵ ชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม, คำสอนวิชากฎหมายภาษีอากร, หน้า 549.

ความผูกพันในทางธุรกิจการงานกับผู้ให้⁶⁶ ดังนั้น ในกรณีที่ผู้เสียภาษีเป็นผู้ประกอบธุรกิจประเภทบริษัทย่อมไม่อาจมีรายจ่ายอันมีลักษณะเป็นการส่วนตัวได้โดยสภาพความเป็นนิติบุคคล และยิ่งไปกว่านั้นในบริบทของบุคคลธรรมดาซึ่งได้รับเงินได้จากการประกอบธุรกิจ จึงอาจต้องมีการจำกัดรายจ่ายอันมีลักษณะเป็นการส่วนตัวไว้ เนื่องจากรายจ่ายดังกล่าวเป็นรายจ่ายที่ไม่เข้าหลักเกณฑ์ของการเป็นรายจ่ายจากการประกอบธุรกิจ

นอกจากนี้ค่าที่ใช้จ่ายที่ผู้เสียภาษีนำมาหักนั้นจะต้องไม่เป็นรายจ่ายที่มีลักษณะเป็นการลงทุน เนื่องจากรายจ่ายที่มีลักษณะเป็นการลงทุน (Capital Expenditure) นั้นถือเป็นข้อจำกัดในเรื่องของการนำไปหักรายจ่ายจากการประกอบธุรกิจ ในการคำนวณกำไรสุทธิหรือขาดทุนสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล เนื่องจากประมวลรัษฎากร มาตรา 65 ตรี (5) และรายจ่ายที่จ่ายไปเพื่อให้ได้มาซึ่งทรัพย์สินหรือประโยชน์ตอบแทนอันมีผลก่อให้เกิดรายได้เป็นการถาวรต่อธุรกิจ ไม่ว่าจะทางตรงหรือทางอ้อมเป็นเวลาเกินกว่า 1 รอบระยะเวลาบัญชี ตัวอย่างเช่น รายจ่ายค่าซื้อที่ดิน ค่าก่อสร้างอาคาร สำนักงานหรือโรงงาน ค่าซื้อเครื่องจักร เครื่องใช้สำนักงาน รถยนต์ไว้ใช้ติดต่อหรือขนส่งทางธุรกิจ⁶⁷ รายจ่ายเพื่อหากำไรจะถือเป็นรายจ่าย นำไปหักออกจากรายได้ในการคำนวณกำไรสุทธิในรอบระยะเวลาบัญชีที่เกิดรายจ่ายนั้น รายจ่ายประเภทนี้จึงปรากฏในงบกำไรขาดทุน (Income Statement หรือ Profit and Loss Statement) ส่วนรายจ่ายอันมีลักษณะเป็นการลงทุนจะถือเป็นทรัพย์สินหรือสินทรัพย์ (Asset) รายจ่ายประเภทนี้จึงปรากฏในงบดุล (Balance Sheet) และจะนำไปหักเป็นรายจ่ายทั้งหมดในรอบระยะเวลาบัญชีที่เกิดรายจ่ายนั้นไม่ได้ ต้องทยอยหักในรูปของค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาซึ่งกินเวลาหลายรอบระยะเวลาบัญชี และทรัพย์สินบางประเภทที่โดยสภาพไม่มีการสึกหรอและเสื่อมราคา เช่น หุ่น ทอง สัตว์พาหนะ ก็หักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาไม่ได้⁶⁸ หรือที่ดินและสินค้ำก็มีกฎหมายห้ามไม่ให้หักค่าเสื่อมราคา⁶⁹

สำหรับหลักเกณฑ์ที่จะนำมาพิจารณาว่ารายจ่ายใดเป็นรายจ่ายเพื่อหากำไรหรือรายจ่ายอันมีลักษณะเป็นการลงทุนนั้น ตามหลักบัญชีถือประโยชน์ที่กิจการจะได้รับจากรายจ่ายนั้นมาเป็นเกณฑ์ในการพิจารณา เรียกว่า หลักผลประโยชน์ (Benefit Principle) กล่าวคือ รายจ่ายใดถ้าก่อให้เกิดประโยชน์แก่กิจการเป็นระยะเวลานานเกินกว่า 1 รอบระยะเวลาบัญชีแล้ว จะถือว่าเป็น

⁶⁶ โภเมนทร์ สืบวิเศษ, คำบรรยายวิชาภาษีอากรว่าด้วยภาษีเงินได้นิติบุคคล, พิมพ์ครั้งที่ 7 (กรุงเทพมหานคร: บริษัทชวนพิมพ์ จำกัด, 2550), หน้า 150.

⁶⁷ สุพัฒน์ อุปกิตติ, กลยุทธ์การทำบัญชีให้มีประสิทธิภาพ, พิมพ์ครั้งที่ 2 (กรุงเทพมหานคร: ธรรมนิติ, 2533), หน้า 16.

⁶⁸ สมชาย ศรีสันติสุข, เอกสารการสอนชุดวิชาบัญชีและการบัญชีภาษีอากร (กรุงเทพมหานคร: มหาวิทยาลัยสุโขทัยธรรมาธิราช, 2542), หน้า 49.

⁶⁹ พระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยการหักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาของทรัพย์สินฉบับที่ 145 พุทธศักราช 2527 มาตรา 4 (5)

รายจ่ายอันมีลักษณะเป็นการลงทุน เช่น รายจ่ายค่าก่อสร้างอาคารสำนักงาน โรงงาน รายจ่ายค่าต่อเติมอาคาร เงินกินเปล่าหรือเงินช่วยเหลือค่าก่อสร้างเพื่อให้ได้มาซึ่งสิทธิการเช่า รายจ่ายค่าซื้อเครื่องจักร เครื่องใช้สำนักงาน รถยนต์ไว้ใช้ในกิจการ เป็นต้น ส่วนรายจ่ายใดที่จ่ายออกไปแล้วเป็นประโยชน์ต่อกิจการเฉพาะรอบระยะเวลาบัญชีปัจจุบันเท่านั้น จะถือว่าเป็นรายจ่ายเพื่อหากำไร เช่น รายจ่ายค่าซื้อสินค้ามาขาย เงินเดือนที่จ่ายให้ลูกจ้าง พนักงาน ค่านายหน้า ค่าโฆษณา ค่าน้ำ ค่าไฟ ค่าไปรษณีย์ เป็นต้น อย่างไรก็ตามรายจ่ายใดแม้จะถือเป็นรายจ่ายอันมีลักษณะเป็นการลงทุน แต่ถ้ามีราคาต่ำกว่า 500 บาท ในทางบัญชีก็ถือว่าเป็นรายจ่ายเพื่อหากำไร กิจการสามารถนำมาหักเป็นรายจ่ายในรอบระยะเวลาบัญชีที่เกิดรายจ่ายได้ทั้งหมด ไม่ต้องทยอยหักในรูปของค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคา⁷⁰ เราเรียกหลักนี้ว่า หลัก สาระสำคัญ (materiality Principle) ซึ่งหลักนี้มาจากข้อสมมติฐานขั้นพื้นฐานทางการบัญชี (Basic Accounting Concepts) ที่ว่าในการพิจารณาว่าควรจะเปิดเผยข้อมูลอะไรบ้างนั้น ควรจะพิจารณาเปิดเผยเฉพาะข้อมูลที่สำคัญๆ อันจะมีผลกระทบต่อการตัดสินใจเท่านั้น ส่วนข้อมูลที่ไม่มีความสำคัญก็ไม่ควรจะเปิดเผย เพราะจะทำให้สาระสำคัญมีความชัดเจนน้อยลง⁷¹ ตัวอย่างเช่น การซื้อไม้แขวนเสื้อในราคา 100 บาท แม้จะมีอายุการใช้งานที่ยาวนานเกินกว่า 1 รอบระยะเวลาบัญชีก็จะไม่นำมาบันทึกในบัญชีสินทรัพย์หรือถือเป็นรายจ่ายอันมีลักษณะเป็นการลงทุนและทยอยหักในรูปของค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคา แต่จะถือเป็นรายจ่ายเพื่อหากำไรและนำไปหักเป็นค่าใช้จ่ายทั้งหมดในรอบระยะเวลาบัญชีที่ซื้อไม้แขวนเสื้อนั้น

2.5 การปันส่วนรายจ่ายในกฎหมายไทย

2.5.1 การปันส่วนภาษีซื้อของภาษีมูลค่าเพิ่มตามประมวลรัษฎากร

ในการทำธุรกิจผู้ประกอบการหลายรายมักจะทำธุรกิจให้มีความหลากหลายและครบวงจรมากขึ้นเพื่อตอบสนองความต้องการของลูกค้า โดยผู้ประกอบการคนเดียวอาจประกอบธุรกิจหลายประเภท ซึ่งบางธุรกิจต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มและบางธุรกิจไม่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม เช่น ธุรกิจขายปลาสดขงาม ถ้าขายเฉพาะปลาสดขงามก็ไม่จำเป็นต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม แต่ถ้ามีบริการรับจ้างทำและตกแต่งตู้ปลา รวมทั้งจำหน่ายอุปกรณ์ต่างๆ ด้วย ก็อยู่ในข่ายต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม ดังนั้น จึงเป็นเรื่องสำคัญที่ผู้ประกอบการจะต้องจัดการกับภาษีซื้อที่เกิดขึ้นในธุรกิจทั้งสองประเภทอย่างถูกต้อง

การปันส่วนภาษีซื้อจะเกิดขึ้นได้ในกรณีที่ผู้ประกอบการในระบบภาษีมูลค่าเพิ่มได้ประกอบกิจการทั้งประเภทที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มและประเภทที่ไม่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มและ

⁷⁰ ไพจิตร โจนวานิช, คำอธิบายประมวลรัษฎากร, หน้า 222.

⁷¹ ธนชัย ยมจินดา, เอกสารการสอนชุดวิชาหลักการบัญชี (กรุงเทพมหานคร: มหาวิทยาลัยสุโขทัยธรรมาธิราช, 2547), หน้า

ผู้ประกอบการได้นำสินค้าหรือบริการมาใช้ในกิจการทั้ง 2 ประเภท โดยไม่สามารถแยกได้อย่างชัดเจนว่าสินค้าหรือบริการที่นำมาใช้นั้นเป็นการใช้ในกิจการประเภทที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มหรือประเภทที่ไม่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม จึงไม่สามารถแยกแยะได้ว่าภาษีซื้อที่เกิดจากสินค้าหรือบริการนั้นเป็นภาษีซื้อของกิจการประเภทใดแน่ชัด

ตามมาตรา 82/6 แห่งประมวลรัษฎากร ได้บัญญัติไว้สำหรับกรณีที่ผู้ประกอบการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มได้ประกอบกิจการทั้งที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มและในประเภทของกิจการที่ไม่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม ได้นำสินค้าหรือบริการที่ได้มาหรือได้รับมาในการประกอบกิจการของตนไปใช้หรือได้นำไปใช้ในกิจการทั้งสองประเภท ให้ผู้ประกอบการจดทะเบียนยื่นส่วนภาษีซื้อที่จะนำมาหักออกจากภาษีขายเพื่อคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา 82/3 ตามหลักเกณฑ์และเงื่อนไขที่อธิบดีกำหนด⁷²

ทั้งนี้ อาศัยอำนาจตามความในประมวลรัษฎากร มาตรา 82/6 โดยอธิบดีได้กำหนดหลักเกณฑ์วิธีการและเงื่อนไขในการยื่นส่วนภาษีซื้อที่จะนำมาหักออกจากภาษีขายในการคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่มตามประมวลรัษฎากร มาตรา 82/3 โดยมีวิธีการยื่นส่วนภาษีซื้อตามประกาศอธิบดีกำหนด 2 วิธี⁷³ ดังต่อไปนี้

2.5.1.1 การยื่นส่วนภาษีซื้อตามประมวลการรายได้

การยื่นส่วนภาษีซื้อตามส่วนของรายได้ ใช้สำหรับยื่นส่วนภาษีซื้อที่เกิดจากสินค้าหรือบริการที่ใช้ในการดำเนินกิจการทั้งประเภทที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มและประเภทที่ไม่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม ได้แก่

ก. ภาษีซื้อสำหรับค่าซื้อทรัพย์สินส่วนกลาง เช่น เครื่องใช้สำนักงาน เครื่องตกแต่งสำนักงาน เครื่องมือ เครื่องใช้ต่างๆหรือวัสดุสิ้นเปลือง เป็นต้น

ข. ภาษีซื้อสำหรับค่าใช้จ่ายส่วนกลาง เช่น ค่าสาธารณูปโภค ค่าโฆษณา หรือค่าซ่อมแซม เป็นต้น

ถ้าผู้ประกอบการจดทะเบียนประกอบกิจการทั้งประเภทที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มและประเภทที่ไม่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มที่ไม่ใช่ธุรกิจก่อสร้าง ได้นำสินค้าหรือบริการที่ได้มาจากการประกอบกิจการของตนไปใช้ในกิจการทั้งสองประเภทและไม่สามารถแยกได้อย่างชัดเจนว่าภาษีซื้อที่

⁷² ลินดา พัฒนวิทยากุล, "เรื่องน่ารู้เกี่ยวกับการเฉลี่ยภาษีซื้อ" [ออนไลน์] เข้าถึงเมื่อ 10 มิถุนายน 2560. แหล่งที่มา: http://www.sanpakornsarn.com/page_article_detail.php?aID=66.

⁷³ ประกาศอธิบดีกรมสรรพากรเกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม (ฉบับที่ 9) เรื่อง กำหนดหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขในการเฉลี่ยภาษีซื้อ ตามมาตรา 82/6 แห่งประมวลรัษฎากร ลงวันที่ 9 มีนาคม 2535

เกิดจากสินค้าหรือบริการดังกล่าวเป็นภาษีซื้อของกิจการใด ให้ผู้ประกอบการจดทะเบียนที่ได้ประกอบกิจการทั้งสองประเภทดังกล่าว ปันส่วนภาษีซื้อตามสัดส่วนของรายได้ของแต่ละกิจการตามขั้นตอนดังต่อไปนี้

1. กรณีที่เพิ่งเริ่มประกอบกิจการหรือได้ประกอบกิจการมาแล้วแต่ยังไม่มีรายได้ในปีที่ผ่านมา

1.1 ให้ประมาณการรายได้ “ทั้งปี” ของกิจการทั้งสองประเภท ในปีที่มีรายได้ ซึ่งปีที่มีรายได้นี้ หมายถึง ปีแรกที่มีรายได้เกิดขึ้นจริงไม่น้อยกว่า 6 เดือน ทั้งนี้ ไม่ว่าจะมียาได้ต่อเนื่องกันทุกเดือนภาษีหรือไม่ก็ตาม

1.2 ให้ปันส่วนภาษีซื้อตั้งแต่เดือนแรกที่มีการซื้อเกิดขึ้นจนถึงสิ้นปีของปีที่มีรายได้ โดยให้ใช้สัดส่วนของประมาณการรายได้ของกิจการประเภทที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มมาหักออกจากภาษีขาย แต่ภาษีซื้อดังกล่าวจะต้องมีจำนวนไม่เกินครึ่งหนึ่งของภาษีซื้อที่นำมาปันส่วนหรือไม่เกินร้อยละ 50 ของภาษีซื้อที่นำมาปันส่วน

2. การปันส่วนภาษีซื้อในปีถัดๆ ไป

2.1 เมื่อกิจการเริ่มมีรายได้ในปีใด (รายได้ในปีแรกที่มีรายได้เกิดขึ้นจริงไม่น้อยกว่า 6 เดือน) ในเดือนภาษีถัดจากเดือนสุดท้ายของปีที่มีรายได้ ให้ผู้เสียภาษีปรับปรุงภาษีซื้อให้ เป็นไปตามสัดส่วนรายได้ที่เกิดขึ้นจริงตามแบบ ภ.พ.30.2 ถ้าภาษีซื้อปันส่วนไว้มากกว่าภาษีซื้อที่หักได้จริง ให้ผู้ประกอบการ ชำระภาษีซื้อส่วนที่ขอไว้เกิน ภายในวันที่ 15 ของเดือนถัดจากเดือนภาษีที่มีการปรับปรุงตามแบบ ภ.พ.30.2 โดยยื่นแบบเพียงฉบับเดียว และไม่ต้องเสียเบี้ยปรับและเงินเพิ่มแต่อย่างใด สำหรับภาษีซื้อที่ชำระเพิ่มเติมดังกล่าวให้นำมารวมคำนวณเป็นรายจ่ายของกิจการหรือต้นทุนทรัพย์สินของกิจการในปีที่เกี่ยวข้องตามแต่กรณี ในทางกลับกัน ถ้าภาษีซื้อที่ปันส่วนไว้ น้อยกว่าภาษีซื้อที่หักได้จริง ให้ยื่นคำร้องขอคืนภาษีซื้อส่วนที่ยื่นขาดนั้นตามแบบ ภ.พ.30.2 แล้วนำผลต่างดังกล่าวไปลดมูลค่าต้นทุนทรัพย์สินหรือรายจ่ายของกิจการในปีที่เกี่ยวข้องตามแต่กรณี

2.2 สำหรับปีถัดจากปีที่มีรายได้ให้ผู้ประกอบการจดทะเบียนปันส่วนภาษีซื้อตาม ส่วนของรายได้ของปีที่ผ่านมาโดยไม่ต้องปรับปรุงภาษีซื้ออีก ในกรณีที่ผู้ประกอบการจดทะเบียนประสงค์จะปรับปรุงภาษีซื้อให้เป็นไปตามส่วนของรายได้ที่เกิดขึ้นจริงทั้งปีของกิจการทั้งสองประเภทก็ให้ทำได้และเมื่อผู้ประกอบการจดทะเบียนได้เลือกใช้วิธีใดวิธีหนึ่งในการปันส่วนภาษีซื้อแล้ว จะต้องใช้วิธีนั้นปันส่วนภาษีซื้อตลอดไปไม่สามารถเปลี่ยนแปลงได้ หากประสงค์จะเปลี่ยนแปลงจะต้องได้รับอนุมัติจากอธิบดีกรมสรรพากรก่อน

ตัวอย่างเช่น

ห้างหุ้นส่วนจำกัด A เริ่มประกอบธุรกิจขายปลาสวยงามและอุปกรณ์การเลี้ยงปลาในปี 2549 ซึ่งการขายปลาสวยงามเป็นธุรกิจที่ไม่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม แต่การขายอุปกรณ์การเลี้ยงปลาเป็นธุรกิจที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม ผู้ประกอบการได้ประมาณการสัดส่วนรายได้ของธุรกิจขายปลาสวยงามและอุปกรณ์การเลี้ยงปลาในสัดส่วน 40: 60 ตามลำดับ ในปี 2549 ผู้ประกอบการมีภาษีซื้อที่เกิดจากทรัพย์สินและบริการส่วนกลางที่ใช้ในกิจการทั้ง 2 ประเภทที่ไม่สามารถระบุได้อย่างชัดเจน ดังนี้

ตารางที่ 1 ตารางแสดงภาษีซื้อที่เกิดจากทรัพย์สินและบริการส่วนกลางที่ใช้ในกิจการทั้ง 2 ประเภท ของห้างหุ้นส่วนจำกัด A

	ภาษีซื้อ (บาท)
มิถุนายน	14,000
กรกฎาคม	20,000
สิงหาคม	9,000
กันยายน	11,000
ตุลาคม	7,500
พฤศจิกายน	6,000
ธันวาคม	24,000

เมื่อสิ้นปี 2549 ปรากฏว่ารายได้ที่เกิดขึ้นจริงของธุรกิจขายปลาสวยงามและอุปกรณ์การเลี้ยงปลามีสัดส่วน 55: 45 ตามลำดับ

ในระหว่างปี 2549 ให้ปันส่วนภาษีซื้อตามประมาณการรายได้ ของธุรกิจขายปลาสวยงามและอุปกรณ์การเลี้ยงปลาในสัดส่วน 40: 60 ตามลำดับ ในปี 2549 เป็นปีแรกที่เริ่มมีรายได้ ให้ถือเป็นภาษีซื้อได้ไม่เกินร้อยละ 50 ของภาษีซื้อที่นำมาเฉลี่ย

ตารางที่ 2 ตารางการปันส่วนภาษีซื้อตามประมาณการรายได้ระหว่างปี 2549 ของห้างหุ้นส่วนจำกัด A

เดือน	ภาษีซื้อที่นำมาปันส่วน	ภาษีซื้อที่นำมาปันส่วนตามประมาณการรายได้		ภาษีซื้อที่มีสิทธินำออกมาหักออกจากภาษีขาย
		ขายปลา (40%)	ขายอุปกรณ์ (60%)	
มิถุนายน	14,000	5,600	8,400	7,000
กรกฎาคม	20,000	8,000	12,000	10,000

เดือน	ภาษีซื้อที่นำมา ปันส่วน	ภาษีซื้อที่นำมาปันส่วนตาม ประมาณการรายได้		ภาษีซื้อที่มีสิทธินำออกมา หักออกจากภาษีขาย
สิงหาคม	9,000	3,600	5,400	4,500
กันยายน	11,000	4,400	6,600	5,500
ตุลาคม	7,500	3,000	4,500	3,750
พฤศจิกายน	6,000	2,400	3,600	3,000
ธันวาคม	24,000	9,600	14,400	12,000
รวม	91,500	36,600	54,900	45,750

เมื่อถึงสิ้นปี 2549 ซึ่งเป็นสิ้นปีแรกที่เริ่มมีรายได้ ผู้ประกอบการจะต้องปรับปรุงภาษีซื้อให้เป็นไปตามส่วนของรายได้ที่เกิดขึ้นจริงในปี 2549 ของแต่ละประเภทกิจการ ภายในเดือนมกราคม 2550 ดังนี้

ตารางที่ 3 ตารางการปันส่วนภาษีซื้อตามประมาณการรายได้ปลายปี 2549 ของห้างหุ้นส่วน
จำกัด A

เดือน	ภาษีซื้อที่นำมา ปันส่วน	ภาษีซื้อที่นำมาหักออกจาก ภาษีขายแล้ว (50%)	ธุรกิจขายอุปกรณ์ ภาษีซื้อ ที่ปันส่วนตามจริง (45%)
มิถุนายน	14,000	7,000	6,300
กรกฎาคม	20,000	10,000	9,000
สิงหาคม	9,000	4,500	4,050
กันยายน	11,000	5,500	4,950
ตุลาคม	7,500	3,750	3,375
พฤศจิกายน	6,000	3,000	2,700
ธันวาคม	24,000	12,000	10,800
รวม	91,500	45,750	41,175

จะเห็นได้ว่าภาษีซื้อที่ผู้ประกอบการนำมาปันส่วนตามประมาณการรายได้มีจำนวนมากกว่าภาษีซื้อที่หักได้จริงอยู่ 4,575 บาท (45,750 - 41,175)

ดังนั้น ผู้ประกอบการจะต้องชำระภาษีเพิ่มเติม 4,575 บาท โดยยื่นแบบแสดงรายการ ภ.พ.30.2 เพิ่มเติมเพียงฉบับเดียว ภายในวันที่ 15 กุมภาพันธ์ 2550 ทั้งนี้ ผู้ประกอบการไม่ต้องเสียเบี้ยปรับและเงินเพิ่มแต่อย่างใดโดยผู้ประกอบการจะต้องนำภาษีซื้อจำนวน 4,575 บาท ไปรวมคำนวณเป็นต้นทุนของทรัพย์สินหรือรายจ่ายของปี 2549 ที่เกิดรายการภาษีซื้อขึ้น

ส่วนปี 2550 ซึ่งเป็นปีที่ 2 ที่มีรายได้ให้ผู้ประกอบการปันส่วนภาษีซื้อที่เกิดขึ้น โดยใช้สัดส่วนรายได้ 55: 45 ที่เกิดขึ้นจริงของปี 2549 เป็นเกณฑ์ในการเฉลี่ยภาษีซื้อปี 2550 ดังนี้ ในปี 2550 ห้างหุ้นส่วนจำกัดปลาสวยจึงมีสิทธินำภาษีซื้อมาใช้ในอัตราร้อยละ 45 และเมื่อถึงสิ้นปี 2550 ผู้ประกอบการสามารถเลือกที่จะปรับปรุงภาษีซื้อให้เป็นไปตามส่วนของรายได้ที่เกิดขึ้นจริงในปี 2550 หรือไม่ก็ได้ ถ้าผู้เสียภาษีเลือกที่จะไม่ปรับปรุงจะก่อให้เกิดความสะดวกรในการจัดทำบัญชีมากกว่า

ถ้าผู้ประกอบการรู้สึกว่าการปันส่วนภาษีซื้อจะก่อให้เกิดความยุ่งยากหรือปัญหาขึ้นในภายหลัง ผู้ประกอบการอาจหลีกเลี่ยงการปันส่วนภาษีซื้อด้วยการวางแผนการดำเนินธุรกิจให้ชัดเจนตั้งแต่แรกได้ ดังตัวอย่างต่อไปนี้

ก. แยกหน่วยธุรกิจออกจากกันอย่างชัดเจนระหว่างธุรกิจที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มกับธุรกิจที่ไม่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม โดยแยกตั้งธุรกิจเป็นคนละบุคคลหรือคนละนิติบุคคล

ข. แยกสถานประกอบการและแยกการบริหารงานของกิจการที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มและกิจการที่ไม่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มออกจากกันอย่างชัดเจน

ค. แยกรายได้และค่าใช้จ่ายของกิจการทั้ง 2 ประเภทออกจากกัน เช่น แยกการจัดซื้อ, แยกการออกไปกำกับภาษีหรือแยกการใช้สินทรัพย์หรือบริการ เป็นต้น ทั้งนี้ เพื่อเป็นการลดการเฉลี่ยภาษีซื้อให้เหลือเฉพาะที่ไม่สามารถแบ่งแยกได้จริงๆ เท่านั้น

2.5.1.2 การปันส่วนภาษีซื้อตามพื้นที่การใช้อาคาร

การปันส่วนภาษีซื้อตามพื้นที่การใช้อาคาร ใช้สำหรับปันส่วนภาษีซื้อที่เกิดจากการก่อสร้างอาคารเพื่อใช้ในกิจการทั้งประเภทที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มและประเภทที่ไม่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม โดยนำภาษีซื้อที่เกิดขึ้นมาปันส่วนตามพื้นที่การใช้อาคาร ตามวิธีและขั้นตอนดังต่อไปนี้⁷⁴

1. กรณีที่เริ่มก่อสร้างอาคาร

1.1 ให้ผู้ประกอบการประมาณการพื้นที่อาคารที่ใช้ประกอบกิจการที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มและกิจการที่ไม่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม โดยแจ้งประมาณการการใช้พื้นที่เป็นตารางเมตรในแต่ละชั้นต่ออธิบดีกรมสรรพากร ตามแบบ ภ.พ.05.1 ภายใน 30 วัน นับแต่วันเริ่มก่อสร้างอาคารหรือวันที่ได้รับอนุมัติให้ก่อสร้างอาคารแล้วแต่วันใดจะเกิดขึ้นก่อน

⁷⁴ เรื่องเดียวกัน

1.2 ให้ผู้ประกอบการปันส่วนภาษีซื้อตามส่วนของการใช้พื้นที่อาคารที่ได้
ประมาณการไว้ตามอัตราส่วนของแต่ละกิจการ โดยเริ่มปันส่วนตั้งแต่เดือนภาษีแรกที่เกิดภาษีซื้อจาก
ค่าก่อสร้างอาคาร

2. กรณีที่อาคารก่อสร้างเสร็จสมบูรณ์

2.1 ให้ผู้ประกอบการแจ้งการก่อสร้างอาคารที่เสร็จสมบูรณ์ต่ออธิบดี
กรมสรรพากร ตามแบบ ภ.พ.05.2 ภายใน 30 วันนับแต่วันที่ก่อสร้างอาคารเสร็จสมบูรณ์

2.2 ภายในระยะเวลา 3 ปี นับแต่วันที่ก่อสร้างอาคารเสร็จสมบูรณ์

หากผู้ประกอบการยังไม่ได้ใช้พื้นที่ของอาคารหรือใช้พื้นที่ของอาคารตรงตามที่ได้
ประมาณไว้หรือใช้พื้นที่ของอาคารในส่วนของกิจการที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มและกิจการที่ไม่ต้องเสีย
ภาษีมูลค่าเพิ่มไม่เกินไปกว่าที่ได้ประมาณการไว้ในแต่ละส่วน ในกรณีนี้ผู้ประกอบการไม่ต้องปรับปรุง
ภาษีซื้อที่ได้ปันส่วนไว้

ตัวอย่างที่ 1⁷⁵

บริษัท R จำกัด มีแผนการที่จะก่อสร้างอาคารสำนักงาน ได้ประมาณสัดส่วนการ
ใช้พื้นที่อาคารสำนักงานในกิจการที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มและกิจการที่ไม่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มใน
สัดส่วน 70: 30 ตามลำดับ เมื่อก่อสร้างอาคารเสร็จสมบูรณ์แล้ว บริษัท R จำกัด มีสัดส่วนการใช้
อาคารเกิดขึ้นจริงในกรณีต่างๆ ดังนี้

ตารางที่ 4 ตารางแสดงสัดส่วนการใช้อาคารที่เกิดขึ้นจริง ของบริษัท R จำกัด

กรณี	สัดส่วนการใช้พื้นที่อาคารที่เกิดขึ้นจริง		พื้นที่อาคารที่ยังไม่ได้ใช้
	VAT	NON-VAT	
1	70	30	-
2	60	30	10
3	50	20	30
4	-	-	100

⁷⁵ เรืองเดียวกัน

เมื่อได้ก่อสร้างอาคารสำนักงานเสร็จสมบูรณ์ บริษัท R จำกัด มีการใช้พื้นที่อาคารจริงตามที่ได้สมมติไว้ 4 กรณีดังกล่าวข้างต้น บริษัท R จำกัดจึงไม่จำเป็นต้องปรับปรุงภาษีซื้อที่ได้ปันส่วนไว้แล้ว

แต่อย่างไรก็ตาม ถ้าหากผู้ประกอบการได้ใช้พื้นที่อาคารไม่ตรงตามที่ได้แจ้งประมาณการไว้ในครั้งแรก ให้ผู้ประกอบการดำเนินการดังต่อไปนี้

ก. ให้ผู้ประกอบการแจ้งการเปลี่ยนแปลงการใช้พื้นที่อาคารต่ออธิบดีกรมสรรพากรภายใน 30 วัน นับแต่วันที่ที่มีการเปลี่ยนแปลงการใช้พื้นที่อาคาร

ข. ปรับปรุงภาษีซื้อของกิจการที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มในเดือนภาษีแรกที่ใช้พื้นที่อาคารไม่ตรงตามที่ได้ประมาณการไว้ โดยให้ปรับปรุงการปันส่วนภาษีซื้อเป็นรายเดือน ตั้งแต่เดือนภาษีแรกที่มีภาษีซื้อจากการก่อสร้างอาคารเกิดขึ้นจนถึงเดือนภาษีก่อนเดือนภาษีที่ได้ใช้พื้นที่อาคารดังกล่าว โดยยื่นแบบแสดงรายการภาษีมูลค่าเพิ่ม ภ.พ.30.3 เป็นรายเดือนภาษีทุกเดือน เดือนละ 1 ฉบับ ตามจำนวนเดือนภาษีที่ปรับปรุงภาษีซื้อ โดยยื่นพร้อมกันทั้งหมดภายในวันที่ 15 ของเดือนถัดจากเดือนภาษีที่มีการปรับปรุงภาษีซื้อ

ถ้าภาษีซื้อที่ได้ปันส่วนไว้ตามประมาณการและได้นำมาหักออกจากภาษีขายแล้ว มีจำนวนมากกว่าภาษีซื้อที่ได้ปันส่วนตามการใช้พื้นที่จริง ผู้ประกอบการต้องชำระภาษีซื้อส่วนเกิน ซึ่งผู้ประกอบการจะต้องเสียเบี้ยปรับและเงินเพิ่มด้วย

นอกจากนี้ ให้ผู้ประกอบการนำภาษีซื้อส่วนเกินซึ่งยังไม่ได้นำไปรวมเป็นต้นทุนของทรัพย์สินหรือรายจ่ายของกิจการไปรวมคำนวณเป็นต้นทุนของทรัพย์สินหรือรายจ่ายของกิจการในปีที่เกิดรายการภาษีนี้นด้วย

ถ้าภาษีซื้อที่ได้ปันส่วนไว้ตามประมาณการและได้นำมาหักออกจากภาษีขายแล้ว มีจำนวนน้อยกว่าภาษีซื้อที่ได้ปันส่วนตามการใช้พื้นที่จริง ผู้ประกอบการมีสิทธิขอคืนภาษีมูลค่าเพิ่มส่วนที่ขาด นอกจากนี้ ให้ผู้ประกอบการนำภาษีซื้อส่วนที่ขาดซึ่งได้นำไปรวมเป็นต้นทุนของทรัพย์สินหรือรายจ่ายของกิจการแล้วไปหักออกจากต้นทุนของทรัพย์สินหรือรายจ่ายของกิจการในปีที่เกิดรายการภาษีนี้นด้วย

ตัวอย่างที่ 2

บริษัท S จำกัด มีแผนการที่จะก่อสร้างอาคารสำนักงาน ได้ประมาณสัดส่วนการใช้พื้นที่อาคารสำนักงานในกิจการที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มและกิจการที่ไม่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มใน

สัดส่วน 70: 30 ตามลำดับและเมื่อก่อสร้างอาคารเสร็จสมบูรณ์ บริษัท S จำกัด มีสัดส่วนการใช้อาคารเกิดขึ้นจริงในกรณีต่างๆ ดังนี้

ตารางที่ 5 ตารางแสดงสัดส่วนการใช้อาคารที่เกิดขึ้นจริง ของบริษัท S จำกัด

กรณี	สัดส่วนการใช้พื้นที่อาคารที่เกิดขึ้นจริง		พื้นที่ที่ใช้เกิน	
	VAT	NON-VAT	VAT	NON-VAT
1	100	-	30	-
2	80	20	10	-
3	50	50	-	20
4	60	40	-	10

เมื่อก่อสร้างอาคารสำนักงานเสร็จสมบูรณ์ บริษัท S จำกัด มีการใช้พื้นที่อาคารจริงตามที่ได้สมมติไว้ 4 กรณีดังกล่าวข้างต้น บริษัท S จำกัด ต้องปรับปรุงภาษีซื้อที่ได้ปันส่วนไว้แล้ว เนื่องจากมีการใช้พื้นที่จริงในส่วนของกิจการที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มและกิจการที่ไม่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มเกินกว่าที่ได้ประมาณการไว้ในแต่ละส่วน

หากผู้ประกอบการใช้พื้นที่อาคารไม่ตรงตามที่ได้แจ้งประมาณการไว้เป็นครั้งที่สองหรือครั้งต่อไป ให้ผู้ประกอบการดำเนินการดังนี้

ก. ให้ผู้ประกอบการแจ้งการเปลี่ยนแปลงการใช้พื้นที่อาคารต่ออธิบดีกรมสรรพากรภายใน 30 วันนับแต่วันที่มีการเปลี่ยนแปลงการใช้พื้นที่อาคาร

ข. ปรับปรุงการปันส่วนภาษีซื้อดังกล่าวตั้งแต่เดือนภาษีที่มีการเปลี่ยนแปลงการใช้พื้นที่อาคารในครั้งก่อนจนถึงเดือนที่มีการเปลี่ยนแปลงการใช้พื้นที่อาคารครั้งล่าสุดและให้ปฏิบัติเช่นเดียวกับการเปลี่ยนแปลงในครั้งแรก

ค. เมื่อพ้นกำหนดระยะเวลา 3 ปี นับแต่วันที่อาคารก่อสร้างเสร็จสมบูรณ์แล้วผู้ประกอบการจะเปลี่ยนแปลงการใช้พื้นที่อาคารอย่างไรก็ได้ โดยไม่ต้องปรับปรุงการปันส่วนภาษีซื้อแต่อย่างใด

ง. ในกรณีที่อาคารได้ก่อสร้างเสร็จสมบูรณ์แล้วและต่อมามีภาษีซื้อที่เกิดจากการก่อสร้างอาคารเกิดขึ้นอีกและไม่สามารถแยกได้ชัดเจนว่าเป็นภาษีซื้อในส่วนใด ผู้ประกอบการจะต้องนำภาษีซื้อดังกล่าวมาปันส่วนตามอัตราส่วนการใช้พื้นที่ที่เกิดขึ้นจริง

2.5.2 การปันส่วนรายจ่ายของภาษีเงินได้ปิโตรเลียม

ในกรณีที่บริษัทผู้รับสัมปทานมีแปลงสำรวจหลายแปลงและรายจ่ายปิโตรเลียมที่เป็นทุนหรือรายจ่ายปิโตรเลียมตามปกติและจำเป็นใดเกี่ยวข้องกับแปลงสำรวจหลายแปลง ซึ่งผู้รับสัมปทานไม่สามารถแยกกันได้อย่างชัดเจนว่าส่วนใดเป็นรายจ่ายปิโตรเลียมที่เป็นทุนหรือรายจ่ายปิโตรเลียมตามปกติและจำเป็นของแปลงสำรวจแปลงใด ให้ผู้รับสัมปทานปันส่วนรายจ่ายดังกล่าวสำหรับแปลงสำรวจแต่ละแปลงตามหลักเกณฑ์ดังต่อไปนี้⁷⁶

1. กรณีรายจ่ายปิโตรเลียมที่เป็นทุน ให้ผู้รับสัมปทานปันส่วนรายจ่ายตามหลักเกณฑ์ดังต่อไปนี้

1.1 เงินเดือนและค่าแรงที่ ที่ในทางปฏิบัติไม่สามารถหรือไม่เหมาะสมที่จะทำตารางเวลาการทำงาน (Time Sheet) เพื่อแยกงานของแปลงสำรวจแต่ละแปลง ให้ผู้รับสัมปทานปันส่วนเงินเดือนและค่าแรงตามสัดส่วนของงานที่เกี่ยวข้องหรือเทียบเคียงกันได้ตามที่ได้จัดทำตารางเวลาการทำงานสำหรับแปลงสำรวจนั้นๆ

ตารางเวลาการทำงาน หมายถึง การบันทึกสิ่งๆ ที่ผู้รับสัมปทานได้ทำในแต่ละวันว่าได้ทำงานอะไร, ใช้เวลาไปเท่าไรและความคืบหน้าของงานที่ได้ทำ เป็นต้น

1.2 รายจ่ายอื่นๆ นอกเหนือจากรายจ่ายตามข้อ 1.1 ให้ผู้รับสัมปทานปันส่วนรายจ่ายนั้นเท่าๆกันสำหรับแปลงสำรวจแต่ละแปลง ตามจำนวนรวมของแปลงสำรวจที่ผู้รับสัมปทานมีหรือเคยมีอยู่ทุกแปลงในระหว่างรอบระยะเวลาบัญชีนั้น

2. กรณีรายจ่ายปิโตรเลียมตามปกติและจำเป็น ให้ผู้รับสัมปทานปันส่วนรายจ่ายตามหลักเกณฑ์เดียวกันกับกรณีรายจ่ายปิโตรเลียมที่เป็นทุน

แต่อย่างไรก็ตาม ถ้าผู้รับสัมปทานเห็นว่า การปันส่วนรายจ่ายปิโตรเลียมที่เป็นทุนหรือรายจ่ายปิโตรเลียมตามปกติและจำเป็น โดยใช้หลักเกณฑ์อื่นจะถูกต้องตามความเป็นจริงมากกว่าหลักเกณฑ์ดังกล่าวข้างต้น ผู้รับสัมปทานอาจขออนุมัติเพื่อนำหลักเกณฑ์อื่นมาใช้แทนได้ โดยทำเป็นหนังสือแสดงเห็นผลของการขอเปลี่ยนแปลงยื่นต่ออธิบดีได้

ในกรณีที่บริษัทผู้รับสัมปทานมีแปลงสำรวจหลายแปลง โดยแปลงสำรวจบางแปลงอยู่ภายใต้บังคับพระราชบัญญัติภาษีเงินได้ปิโตรเลียม พ.ศ. 2514 ฉบับก่อนการแก้ไขเพิ่มเติมโดยพระราชบัญญัติภาษีเงินได้ปิโตรเลียม (ฉบับที่ 4) พ.ศ. 2532 และแปลงสำรวจบางแปลงอยู่ภายใต้บังคับพระราชบัญญัติภาษีเงินได้ปิโตรเลียม พ.ศ. 2514 ฉบับซึ่งแก้ไขเพิ่มเติมโดยพระราชบัญญัติภาษี

⁷⁶ กฎกระทรวงฉบับที่ 20 (พ.ศ. 2536) ออกตามความในพระราชบัญญัติปิโตรเลียม พ.ศ. 2514

เงินได้ปิโตรเลียม (ฉบับที่ 4) พ.ศ. 2532 ให้ผู้รับสัมปทานปันส่วนรายจ่ายที่ไม่สามารถแยกกันได้อย่างชัดเจนว่าส่วนใดเป็นรายจ่ายของแปลงใดภายใต้พระราชบัญญัติใดตามหลักเกณฑ์ดังต่อไปนี้⁷⁷

1. เงินเดือนและค่าแรง ที่ในทางปฏิบัติไม่สามารถหรือไม่เหมาะสมที่จะทำตารางเวลาการทำงาน เพื่อแยกงานว่าเป็นของแปลงสำรวจที่อยู่ภายใต้พระราชบัญญัติฉบับใด ให้ผู้รับสัมปทานปันส่วนเงินเดือนและค่าแรงนั้นตามสัดส่วนของเงินเดือนและค่าแรงที่เทียบเคียงกันได้ตามที่ได้มีการจัดทำตารางเวลาการทำงานของแปลงสำรวจที่อยู่ภายใต้บังคับพระราชบัญญัติแต่ละฉบับ

2. รายจ่ายอื่นๆ นอกเหนือจากรายจ่ายตามข้อ 1 ให้ผู้รับสัมปทานปันส่วนรายจ่ายตามสัดส่วนของรายจ่ายทั้งหมดที่แบ่งแยกได้ของแปลงสำรวจที่อยู่ภายใต้บังคับพระราชบัญญัติแต่ละฉบับ

แต่อย่างไรก็ตาม ถ้าผู้รับสัมปทานเห็นว่าการปันส่วนรายจ่ายโดยใช้หลักเกณฑ์อื่นจะถูกต้องตามความเป็นจริงมากกว่าหลักเกณฑ์ดังกล่าวข้างต้น ผู้รับสัมปทานอาจขออนุมัติเพื่อนำหลักเกณฑ์อื่นมาใช้แทนได้ โดยทำเป็นหนังสือแสดงเห็นผลของการขอเปลี่ยนแปลงยื่นต่ออธิบดีได้

2.5.3 การปันส่วนรายจ่ายของกิจการที่ได้รับส่งเสริมการลงทุน

สิ่งสำคัญที่นักลงทุนทุกคนจะต้องคำนึงถึงและนำมาพิจารณาประกอบการตัดสินใจที่จะเข้าไปลงทุนในประเทศใดประเทศหนึ่งนั้น คือ มาตรการทางกฎหมายรวมไปถึงนโยบายของรัฐในเรื่องที่เกี่ยวข้องกับสิทธิประโยชน์ที่นักลงทุนพึงจะได้รับหากเลือกที่จะเข้าไปลงทุน ซึ่งมีทั้งสิทธิประโยชน์ที่ไม่เกี่ยวกับภาษีอากรและสิทธิประโยชน์ที่เกี่ยวกับภาษีอากร ซึ่งในส่วนนี้ผู้เขียนจะขอกล่าวถึงเฉพาะสิทธิประโยชน์ที่เกี่ยวกับภาษีอากร เท่านั้น

กิจการที่ได้รับส่งเสริมการลงทุนเป็นกิจการที่ได้รับสิทธิประโยชน์ในการได้รับยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลตามประมวลรัษฎากร จึงส่งผลให้ต้นทุนภาษีของกิจการที่ได้รับการส่งเสริมการลงทุนได้รับประโยชน์จากการดำเนินธุรกิจค่อนข้างมาก ซึ่งเดิมได้มีการกำหนดการให้สิทธิประโยชน์ไว้ในพระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุน พุทธศักราช 2520 และต่อมาได้มีการแก้ไขเพิ่มเติมในเรื่องของการให้สิทธิประโยชน์อยู่หลายครั้ง จนถึงฉบับที่ 3 พุทธศักราช 2544 ซึ่งเริ่มใช้บังคับตั้งแต่วันที่ 1 ธันวาคม 2544 เป็นต้นไป

สำหรับสิทธิประโยชน์ที่เกี่ยวกับภาษีที่นานาประเทศต่างนำมาใช้เพื่อส่งเสริมการลงทุนส่วนใหญ่แล้วจะมีลักษณะของมาตรการที่คล้ายกัน แต่จะมีความแตกต่างกันเฉพาะในส่วนจากรายละเอียดของการนำมาตรการต่างๆมาใช้บังคับเท่านั้น ไม่ว่าจะเป็นมาตรการยกเว้นภาษีหรือลดอัตราภาษีเงินได้ มาตรการอนุญาตให้นำผลขาดทุนมาใช้ มาตรการอนุญาตให้หักค่าสึกหรอและค่า

⁷⁷ กฎกระทรวงฉบับที่ 6 (พ.ศ. 2536) ออกตามความในพระราชบัญญัติปิโตรเลียม พ.ศ. 2514

เสื่อมราคาในอัตราเร่งและมาตรการยกเว้นหรือลดอัตราภาษีศุลกากร เช่น สิทธิประโยชน์ทางภาษี ตามมาตรา 31 แห่งพระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุน พ.ศ. 2520 เป็นสิทธิประโยชน์ทางภาษีที่ให้ผู้ที่ได้รับการส่งเสริมการลงทุนได้รับยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลสำหรับกำไรสุทธิที่ได้จากการประกอบกิจการที่ได้รับการส่งเสริมตามที่คณะกรรมการประกาศกำหนดและถ้าหากเป็นกิจการที่มีความสำคัญ และเป็นประโยชน์ต่อประเทศเป็นพิเศษตามที่คณะกรรมการประกาศกำหนด ผู้ที่ได้รับการส่งเสริมจากกิจการดังกล่าวก็จะได้รับยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคล แต่ไม่เกิน 8 ปีนับแต่วันที่เริ่มมีรายได้จากการประกอบกิจการนั้น เป็นต้น

ในช่วงเวลาที่ผู้ได้รับส่งเสริมการลงทุนได้รับสิทธิตามมาตรา 31 อยู่นั้นจะต้องจัดทำบัญชีรายรับรายจ่ายสำหรับโครงการที่ได้รับส่งเสริมแยกต่างหากจากกิจการส่วนอื่นไม่ว่าจะได้รับส่งเสริมหรือไม่ก็ตาม เพื่อเป็นประโยชน์ต่อการคำนวณกำไรสุทธิที่จะได้รับยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลตามมาตรา 31 นี้

ด้วยเหตุนี้ กิจการที่ได้รับการส่งเสริมการลงทุนจะต้องมีการจัดทำบัญชีตามมาตรฐานทางบัญชีและหลักการทางบัญชีที่ได้รับการยอมรับกันทั่วไป ซึ่งถูกกำหนดโดยกระทรวงพาณิชย์และยังมีหน้าที่ที่จะต้องปฏิบัติตามประมวลรัษฎากรทุกประการ เนื่องมาจากกรมสรรพากรยอมรับหลักการทางบัญชีในลักษณะที่มีขอบเขตจำกัด ตัวอย่างเช่น

ก. ค่าเสื่อมราคา

หลักการทางบัญชีที่ยอมรับกันทั่วไปสามารถใช้ได้หลายวิธี และใช้ในอัตราร้อยละเท่าใดก็ได้ แต่กรมสรรพากรจะกำหนดให้ไม่เกินอัตราร้อยละ 5 อาคารชั่วคราวร้อยละ 100 ตามพระราชกฤษฎีกาฉบับที่ 145

ข. รายจ่ายค่าบริจาคมูลค่าการกุศลสาธารณะ

หลักการในทางบัญชีให้ถือว่าเป็นรายจ่ายได้ทั้งจำนวนตามที่มีหลักฐาน แต่กรมสรรพากรให้ถือเป็นรายจ่ายได้ไม่เกินร้อยละ 2 ของกำไรสุทธิ ตามมาตรา 65 ตรี (3) แห่งประมวลรัษฎากร เป็นต้น

ดังนั้น ในการทำบัญชีสำหรับกิจการที่ได้รับการส่งเสริมการลงทุน เมื่อได้ทำตามหลักการทางบัญชีที่ได้รับการยอมรับกันทั่วไปแล้ว เวลาจะยื่นเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลจะต้องมีการปรับปรุงรายการทั้งตามประมวลรัษฎากรกำหนดและตามสิทธิประโยชน์พิเศษที่ได้รับการส่งเสริมการลงทุน

แต่อย่างไรก็ตาม ในกรณีที่ผู้ได้รับการส่งเสริมการลงทุนประกอบกิจการทั้งที่ได้รับส่งเสริมการลงทุนกับไม่ได้รับส่งเสริมการลงทุน กล่าวคือ ผู้ได้รับการส่งเสริมฯ ประกอบกิจการทั้งที่ได้รับยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลและที่ไม่ได้รับยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคล ประกาศกรมสรรพากร เรื่องการคำนวณกำไรสุทธิและขาดทุนสุทธิของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ได้รับการส่งเสริมการลงทุน ลงวันที่ 5 กุมภาพันธ์ พ.ศ. 2530 ได้กำหนดให้คำนวณกำไรสุทธิและขาดทุนสุทธิแยกต่างหากจากกัน แต่การคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล ให้นำกำไรสุทธิและขาดทุนสุทธิของกิจการทั้งที่ได้รับยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลและที่ไม่ได้รับยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลมารวมเข้าด้วยกัน ดังนั้น ในการนำรายจ่ายของกิจการมาหักออกจากรายได้ จึงต้องแยกกว่ารายจ่ายใดเป็นรายจ่ายสำหรับกิจการที่ได้รับยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลและรายจ่ายใดเป็นรายจ่ายสำหรับกิจการที่ไม่ได้รับยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคล ซึ่งกรมสรรพากรได้วางแนวทางในการวินิจฉัยไว้ดังต่อไปนี้⁷⁸

1. กรณีที่เป็นรายจ่ายที่สามารถแยกออกจากกันได้โดยชัดเจนว่าเป็นของกิจการที่ไม่ได้รับส่งเสริมการลงทุน

ตัวอย่างเช่น

บริษัท ท จำกัด ได้รับส่งเสริมการลงทุนในการผลิตเอทานอลเพื่อใช้เป็นเชื้อเพลิงและได้รับยกเว้นไม่ต้องเสียภาษีสรรพสามิตด้วย แต่ในการขายเอทานอลทุกครั้งกรมสรรพสามิตมีข้อกำหนดให้บริษัทต้องผสมน้ำมันเบนซิน 91 โดยมีสัดส่วนในการผสมคือ เอทานอล จำนวนร้อยละ 99.5 และน้ำมันเบนซิน 91 จำนวนร้อยละ 0.5 ซึ่งน้ำมันเบนซิน 91 บริษัทซื้อและขายไปในราคาเดียวกัน แต่รายได้จากการขาย น้ำมันเบนซิน 91 เป็นรายได้ที่ไม่ได้รับส่งเสริมการลงทุน ดังนั้น ต้นทุนการซื้อน้ำมันเบนซิน 91 เป็นรายจ่ายที่สามารถแยกออกได้ชัดเจนว่าเป็นของกิจการที่ไม่ได้รับส่งเสริมการลงทุน บริษัทจึงต้องนำรายได้จากการขายน้ำมันเบนซิน 91 และรายจ่ายจากการซื้อน้ำมันเบนซิน 91 มารวมคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลของกิจการที่ไม่ได้รับส่งเสริมการลงทุน⁷⁹

2. กรณีที่เป็นรายจ่ายที่ไม่สามารถแยกกันได้โดยชัดแจ้งและไม่มีเกณฑ์อื่นในการที่จะเฉลี่ยให้เป็นการเหมาะสมว่าเป็นรายจ่ายของกิจการใด ให้ผู้ได้รับการส่งเสริมปันส่วนรายจ่ายนั้นตาม

⁷⁸ สรรพากรสาส์น, "สารพันปัญหาภาษีสรรพากร" [ออนไลน์] เข้าถึงเมื่อ 11 มิถุนายน 2561. แหล่งที่มา: http://www.sanpakornsarn.com/page_article_detail_03.php?alD=23.

⁷⁹ หนังสือตอบข้อหารือ เลขที่ กค 0706/2935, ภาษีเงินได้นิติบุคคล กรณีการเฉลี่ยค่าใช้จ่ายที่ไม่ได้รับการส่งเสริมการลงทุน

ส่วนของรายได้จากกิจการที่ได้รับยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลและกิจการที่ไม่ได้รับยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคล (หนังสือตอบข้อหารือที่ กค 0811/7774 ลงวันที่ 18 มิถุนายน 2540) ⁸⁰

ตัวอย่างเช่น

บริษัท A ได้รับการส่งเสริมการลงทุนและมีการปันส่วนค่าใช้จ่ายตามสัดส่วนรายได้ โดยบริษัท A มีทรัพย์สินประเภทรถยนต์โดยสารที่มีที่นั่งไม่เกิน 10 คน และสัดส่วนของรายได้ของกิจการที่ได้รับส่งเสริมการลงทุนและกิจการที่ไม่ได้รับส่งเสริมการลงทุน มีอัตราร้อยละ 80 ต่อ 20 ซึ่งในส่วนของการหักค่าเสื่อมราคารถยนต์ได้นำกฎหมายภาษีสรรพสามิตมาใช้ทั้งในกิจการที่ได้รับส่งเสริมการลงทุนและกิจการที่ไม่ได้รับส่งเสริมการลงทุน การปันส่วนรายจ่ายต้องห้ามในส่วนที่เป็นค่าเสื่อมราคารถยนต์ดังกล่าวตามสัดส่วนรายได้ของทั้งสองประเภทกิจการจึงเป็นสิ่งจำเป็นที่ต้องกระทำ กล่าวคือบริษัท A จะต้องคำนวณค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคารถยนต์ดังกล่าวแยกออกเป็นสองส่วน ดังนี้

ส่วนแรก สำหรับมูลค่าต้นทุนรถยนต์ดังกล่าวในส่วนที่ไม่เกิน 1 ล้านบาท

ส่วนที่สอง สำหรับมูลค่าต้นทุนรถยนต์ดังกล่าวในส่วนที่เกินกว่า 1 ล้านบาท

จากนั้นนำค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคารถยนต์ทั้งสองส่วนดังกล่าว มาปันส่วนเป็นรายจ่ายด้วยอัตราส่วนของรายได้ คือร้อยละ 80 ต่อ 20 เพื่อถือเป็นรายจ่ายและรายจ่ายต้องห้ามตามแบบ ภ.ง.ด.50 ต่อไป

2.5.4 การประเมินราคาศุลกากร

ภาษีศุลกากรเป็นภาษีที่รัฐเรียกเก็บจากการนำสินค้าเข้ามาหรือการส่งสินค้าออกไปนอกราชอาณาจักร ซึ่งโครงสร้างในการจัดเก็บภาษีสำหรับสินค้านำเข้าและส่งออกนั้นไม่ได้แตกต่างไปจากการเก็บภาษีอื่นๆ⁸¹ โดยโครงสร้างของภาษีอากรประกอบด้วยผู้มีหน้าที่เสียภาษี ฐานภาษี อัตราภาษี การประเมินการจัดเก็บภาษี การอุทธรณ์ข้อพิพาททางภาษีศุลกากร เบี้ยปรับ เงินเพิ่มและโทษ⁸²

องค์ประกอบที่สำคัญของการคำนวณค่าภาษีอากรสำหรับของที่นำเข้าหรือส่งออก ได้แก่ สภาพของ ราคาของและพิกัดอัตราศุลกากรสำหรับของนั้น ซึ่งองค์ประกอบทั้งสามอย่างนี้อาจมีการเปลี่ยนแปลงได้ตลอดเวลา ดังนั้น ในการคำนวณค่าภาษีจึงต้องคำนวณตามสภาพของ ราคาของ และพิกัดอัตราศุลกากรที่เป็นอยู่ในเวลาใดเวลาหนึ่ง

⁸⁰ สรรพากรสารสนเทศ, "สารพันปัญหาภาษีสรรพากร" [ออนไลน์] เข้าถึงเมื่อ 11 มิถุนายน 2561. แหล่งที่มา: http://www.sanpakornsarn.com/page_article_detail_03.php?aID=23.

⁸¹ กฤติกา ปันประเสริฐ, กฎหมายศุลกากรกับการค้าโลก, เอกสารประกอบการบรรยาย, หน้า 15.

⁸² กลุ่มนักวิชาการภาษีอากร, ภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร 2556 (กรุงเทพมหานคร: โรงพิมพ์แก้วการพิมพ์, 2556), หน้า

ส่วนวิธีการประเมินราคาศุลกากรนั้น คำว่า “ราคาศุลกากร” หรือ “ราคา” แห่งของ อย่างใดนั้น ในกรณีของนำเข้า หมายถึง ราคาของของเพื่อความมุ่งหมายในการจัดเก็บอากรและใน ปัจจุบันประเทศไทยใช้ราคาศุลกากรที่เรียกว่า “ระบบราคาแอกต์” (GATT Valuation) ขององค์การ การค้าโลก (World Trade Organization: WTO) ในการกำหนดราคาสินค้าขาเข้า ซึ่งเป็นการปฏิบัติ ตามพันธกรณีความตกลงว่าด้วยการนำมาตรา 7 ของความตกลงทั่วไปว่าด้วยภาษีศุลกากรและการค้า 1994 มา ถึ อ ป ฎิ บั ตี (Agreement on Implementation of Article VII of the General Agreement on tariffs and Trade 1994) ซึ่งปกติแล้ว การกำหนดราคาศุลกากรจะอยู่บนพื้นฐาน ของราคาซื้อขายของที่นำเข้า ซึ่งเป็นราคาที่ผู้ซื้อจ่ายหรือพึงจ่ายจริงให้กับผู้ขายในต่างประเทศ แต่ อย่ างไรก็ ตี ราคาซื้อขายของที่นำเข้านั้นจะอยู่ภายใต้เงื่อนไขบางประการ เช่น การซื้อขายผู้ซื้อ กับ ผู้ขายต้องไม่มีความสัมพันธ์กันหรือการซื้อขายนั้นต้องไม่มีเงื่อนไขอื่นอีก⁸³

วิธีการประเมินราคาศุลกากรตามหลักของแอกต์ตามลำดับที่เจ้าหน้าที่ของกรมศุลกากร ที่ประเมินราคาสินค้านำเข้าต้องพิจารณามี 6 วิธีดังต่อไปนี้

2.5.4.1 ประเมินตามราคาซื้อขายของที่นำเข้า

ราคาซื้อขายของที่นำเข้า หมายถึง ราคาซื้อขายที่ผู้ซื้อสินค้าได้ชำระจริงหรือที่ จะต้องชำระให้กับผู้ขายในต่างประเทศสำหรับของที่นำเข้า เมื่อได้มีการขายเพื่อส่งออกไปยังประเทศ ที่นำเข้า ซึ่งได้มีการปรับราคาหรือได้นำมูลค่าหรือค่าใช้จ่ายอื่นๆ ไปรวมด้วย เช่น ค่าวัสดุเสริม ค่า นายหน้าหรือค่าสิทธิ เป็นต้น⁸⁴

การปรับราคาซื้อขายของที่นำเข้า หมายถึง การนำค่าใช้จ่ายต่างๆที่เกี่ยวข้องกับ ของที่นำเข้าไปรวมในราคาซื้อขายของที่นำเข้า ซึ่งรายจ่ายที่จะสามารถนำไปรวมหรือหักออกได้นั้น จะต้องเป็นรายจ่ายที่ได้กำหนดไว้ใน มาตรา 8 ของความตกลงว่าด้วยการนำมาตรา 7 ของแอกต์มา ถึ อ ป ฎิ บั ตี เท่านั้น⁸⁵

⁸³ กรมศุลกากร, "ราคาตามความตกลงแอกต์" [ออนไลน์] เข้าถึงเมื่อ 12 มิถุนายน 2561. แหล่งที่มา: http://www.customs.go.th/content.php?ini_content=customs_valuation_01&ini_menu=menu_customs_value&lang=th&top_menu=menu_homepage&left_menu=menu_customs_value_01.

⁸⁴ เรื่องเดียวกัน

⁸⁵ ชูชาติ อัสวโรจน์, คำอธิบายกฎหมายราคาศุลกากร (ราคาแอกต์) (กรุงเทพมหานคร: โรงพิมพ์เดือนตุลา, 2543), หน้า 333 - 334.

2.5.4.2 ประเมินตามราคาซื้อขายของที่เหมือนกัน

ในกรณีที่ไม้อาจกำหนดราคาบุคลากรสำหรับของที่นำเข้าโดยใช้ราคาซื้อขายของที่นำเข้าได้ ให้กำหนดราคาบุคลากรสำหรับของดังกล่าวโดยใช้ราคาซื้อขายของที่เหมือนกันแทน

การกำหนดราคาซื้อขายของที่เหมือนกันนั้น หมายถึง ราคาซื้อขายของที่เหมือนกันทุกอย่าง เช่น ลักษณะทางกายภาพ คุณภาพและชื่อเสียง ซึ่งผลิตในประเทศเดียวกันกับของที่นำเข้า โดยให้คำนึงถึงค่าประกันภัย ค่าขนส่งของมายังท่าเรือที่ผู้นำของเข้า ค่าขนของลง ค่าขนของขึ้นและค่าจัดการต่างๆที่เกี่ยวข้องเนื่องกับการขนส่งของมายังท่าเรือที่ผู้นำของเข้าด้วย

2.5.4.3 ประเมินตามราคาซื้อขายของที่คล้ายกัน

ในกรณีที่ไม้อาจกำหนดราคาบุคลากรสำหรับของที่นำเข้าโดยใช้การประเมินราคาซื้อขายของที่นำเข้าได้ ก็ให้ใช้ราคาซื้อขายของที่เหมือนกันและถ้าหากว่าไม้อาจใช้ราคาซื้อขายของที่เหมือนกันได้ด้วยนั้น ก็ให้ใช้ราคาซื้อขายของที่คล้ายกัน

ของที่คล้ายกันนั้น หมายถึง ของที่แม้ว่าจะไม่เหมือนกันในทุกๆด้าน แต่ก็มีคุณลักษณะอย่างเดียวกันและมีวัสดุส่วนประกอบอย่างเดียวกันซึ่งทำให้ของนั้นสามารถที่จะทำหน้าที่อย่างเดียวกันได้และสามารถที่จะแลกเปลี่ยนกันในทางการค้าได้กับของที่กำลังประเมินราคาและยังต้องผลิตในประเทศเดียวกันและเป็นผู้ผลิตเดียวกันกับของที่กำลังประเมินราคา

ซึ่งในการพิจารณาเพื่อที่จะกำหนดว่าของใดเป็นของที่คล้ายกันหรือไม่นั้นให้คำนึงถึงปัจจัยต่างๆรวมทั้งคุณภาพ ชื่อเสียงและการมีอยู่ของเครื่องหมายทางการค้าด้วย ดังนั้นของที่คล้ายกันนั้นควรเกือบจะเหมือนกับของนำเข้าในลักษณะทางกายภาพ วัสดุที่ใช้เป็นส่วนประกอบ ทำหน้าที่อย่างเดียวกันและทดแทนกันได้ในการการค้า

2.5.4.4 ประเมินตามราคาหักทอน

ในกรณีที่ไม้อาจกำหนดราคาบุคลากรสำหรับของที่นำเข้าโดยใช้ราคาซื้อขายของที่คล้ายกันได้ ให้กำหนดราคาบุคลากรสำหรับของดังกล่าวโดยใช้ราคาหักทอน เว้นแต่ ผู้นำของเข้าร้องขอต่อพนักงานเจ้าหน้าที่ให้กำหนดราคาบุคลากรโดยใช้ราคาคำนวณก่อนราคาหักทอนและพนักงานเจ้าหน้าที่เห็นชอบกับคำร้องขอดังกล่าวแล้ว

ทั้งนี้ ในกรณีที่ไม้อาจใช้ราคาซื้อขายของที่คล้ายกันได้ ให้ใช้ราคาหักทอนนั้นหมายความว่า จะต้องผ่านลำดับการใช้วิธีการประเมินราคาตามที่บัญญัติไว้ในกฎกระทรวงมาแล้ว กล่าวคือ ผ่านการหาราคาซื้อขายของที่นำเข้า ราคาซื้อขายของที่เหมือนกันกับของนำเข้า ผ่านการหา

ราคาซื้อขายของที่คล้ายกันกับของที่นำเข้ามาแล้ว แต่ไม่อาจกำหนดราคาศุลกากรสำหรับของนำเข้า โดยใช้ราคาดังกล่าวได้

ราคาหักทอน หมายถึง ราคาที่ถูกกำหนดขึ้นโดยใช้ราคาสินค้าที่กำลังประเมิน หรือสินค้าที่เหมือนหรือคล้ายคลึงกันที่กำหนดอยู่ในประเทศไทย โดยหักทอนค่าใช้จ่ายบางส่วน ออกไป เช่น ค่าขนถ่าย ค่าขนส่ง ค่าประกันภัย ค่าภาษีอากรในประเทศไทยหรือมูลค่าเพิ่มของสินค้า ที่เกิดขึ้นจากการประกอบหรือผ่านกระบวนการเพิ่มเติม

2.5.4.5 ประเมินตามราคาคำนวณ

ในกรณีที่ไม่มีกำหนดราคาศุลกากรสำหรับของนำเข้าโดยใช้ราคาหักทอนได้ หรือกรณีที่ผู้นำเข้าร้องขอให้กำหนดราคาศุลกากรโดยใช้ราคาคำนวณก่อนราคาหักทอนและพนักงานเจ้าหน้าที่เห็นชอบกับคำร้องขอดังกล่าวแล้ว ให้กำหนดราคาศุลกากรสำหรับของดังกล่าวโดยใช้ราคาคำนวณ

จะเห็นได้ว่าการกำหนดราคาศุลกากรสำหรับของนำเข้าต้องใช้ราคาหักทอนก่อน และเมื่อไม่มีกำหนดราคาศุลกากรด้วยวิธีดังกล่าวได้จึงค่อยใช้ราคาคำนวณ อีกกรณีหนึ่งแม้ว่าจะหาราคาหักทอนได้ แต่ถ้าผู้นำเข้าร้องขอและพนักงานเจ้าหน้าที่เห็นชอบให้ใช้ราคาคำนวณ กรณีนี้ ย่อมใช้ราคาคำนวณได้

ราคาคำนวณ หมายถึง ราคาที่กำหนดขึ้นตามต้นทุนการผลิตของสินค้าที่กำลังประเมินราคาบวกกับกำไรและค่าใช้จ่ายทั่วไปที่รวมอยู่ตามปกติในการขายจากประเทศที่ส่งออกมายังประเทศไทย ที่เป็นประเภทและชนิดเดียวกัน

2.5.4.6 ประเมินตามราคาย้อนกลับ

ในกรณีที่ไม่มีกำหนดราคาศุลกากรสำหรับของนำเข้าโดยใช้ราคาตามหมวด 2 ถึงหมวด 6 ได้ ให้กำหนดราคาศุลกากรสำหรับของดังกล่าวโดยใช้ราคาย้อนกลับ กล่าวคือ ราคาตามกฎกระทรวง ฉบับที่ 132 หมวด 2 คือ ราคาซื้อขายของที่นำเข้า หมวด 3 คือ ราคาซื้อขายของที่เหมือนกัน หมวด 4 คือ ราคาซื้อขายของที่คล้ายกัน หมวด 5 คือ ราคาหักทอน และหมวด 6 คือ ราคาคำนวณ นั้นไม่สามารถที่จะนำมาเป็นวิธีการในการกำหนดราคาศุลกากรของของนำเข้าได้ จึงจะนำวิธีการกำหนดราคาย้อนกลับมาใช้ในการกำหนดราคาศุลกากรของของนำเข้าได้

ราคาย้อนกลับ หมายถึง การกำหนดราคาโดยนำหลักเกณฑ์ วิธีการและเงื่อนไข ในการกำหนดราคาตามวิธีที่ 1-5 มาใช้โดยผ่อนปรนเพื่อกำหนดราคาอย่างสมเหตุสมผล

แต่อย่างไรก็ตาม การคำนวณหาจำนวนภาษีศุลกากรที่ต้องเสีย นั้น นอกจากจะหาราคาศุลกากรหรือราคาของที่นำเข้าแล้ว ผู้เสียภาษียังต้องหาพิกัดอัตราศุลกากรอีกด้วย เนื่องจากกฎหมายว่าด้วยพิกัดอัตราศุลกากรเป็นกฎหมายที่กำหนดหลักเกณฑ์ในการเก็บและเสียภาษีศุลกากรว่าจะต้องเก็บในอัตราเท่าใด แก่ของชนิดใดหรือมีวิธีในการเก็บอย่างไร กล่าวคือ เป็นกฎหมายที่ใช้พิจารณาว่าจะเสียภาษีสินค้าพิกัดศุลกากรใด อย่างไรและเป็นกฎหมายที่ใช้สำหรับคำนวณค่าภาษีว่าจะเสียศุลกากรในอัตราเท่าใดและคิดเป็นจำนวนเงินเท่าใดนั่นเอง⁸⁶

คำว่า “พิกัดอัตราศุลกากร” อาจแยกได้เป็น “พิกัดศุลกากร” และ “อัตราศุลกากร” ซึ่งสองคำนี้มีความหมายไม่เหมือนกัน กล่าวคือ พิกัดศุลกากรจะหมายถึงตัวเลขที่กำหนดขึ้นอย่างเป็นระบบเพื่อจัดกลุ่มให้กับสินค้าต่างๆ รวม 99 กลุ่ม ซึ่งตามความหมายโดยทั่วไปมักจะเข้าใจว่าคำว่า “พิกัด” และ “อัตรา” ใช้ควบคู่กันไปรวมแล้วเรียกว่า “พิกัดอัตราศุลกากร” ส่วนอัตราศุลกากรจะหมายถึงอัตราในการเก็บภาษีแก่ของตามพิกัดศุลกากรนั้นๆ⁸⁷

ตัวอย่างเช่น

สมมุติว่า ผ้าทำจากฝ้าย พิกัด 72.16 จัดเก็บในอัตราร้อยละ 40% หมายความว่า หากผ้าทำจากฝ้ายนั้นมีราคาประเมิน 1,000 บาท ให้จัดเก็บภาษีศุลกากรในอัตราร้อยละ 40 ของ 1,000 บาท ซึ่งจะคำนวณเป็นเงินได้ 400 บาท เป็นต้น⁸⁸

ดังนั้น ราคาของของที่นำเข้าหรือส่งออกจึงมีความสำคัญต่อการเสียภาษีศุลกากรอย่างมากเพราะในการคำนวณจำนวนค่าภาษีศุลกากรส่วนใหญ่ (ประมาณร้อยละ 80) จะต้องคำนวณโดยคิดเป็นเปอร์เซ็นต์ของราคาของ การประเมินราคาเพื่อการเก็บภาษีอากรขาเข้าและขาออก จึงจำเป็นต้องรู้ว่าของที่กำลังนำเข้าหรือส่งออกนั้นมีราคาเท่าใด จึงจะสามารถคำนวณหาภาษีศุลกากรที่ต้องเสียได้

2.6 ความสำคัญของการพัฒนาประเทศและการหักรายจ่ายตามความจำเป็นและสมควร

ตามทีผู้เขียนได้กล่าวไปแล้วว่าการหักรายจ่ายตามความจำเป็นและสมควรหรือที่เรียกกันสั้นๆ ว่าการหักค่าใช้จ่ายตามจริงนั้นไม่สอดคล้องกับหลักความสะดวกและหลักความประหยัดเพราะการหักค่าใช้จ่ายตามจริงเป็นการหักค่าใช้จ่ายที่สร้างความยุ่งยากในการคำนวณแก่ผู้เสียภาษี ซึ่งแตกต่างจากการหักค่าใช้จ่ายแบบเหมาที่ได้กำหนดอัตราร้อยละที่ผู้เสียภาษีสามารถหักไว้อย่างแน่นอน

⁸⁶ มานิต วิทยาเต็ม, ภาษีและกฎหมายศุลกากร (กรุงเทพมหานคร: โรงพิมพ์บูรพาศิลป์, 2532), หน้า 34.

⁸⁷ กฤติกา ปันประเสริฐ, คำอธิบายกฎหมายศุลกากร, เอกสารประกอบการบรรยาย, หน้า 15.

⁸⁸ เรื่องเดียวกัน

นอกจากนี้ การหักค่าใช้จ่ายตามจริงยังก่อให้เกิดต้นทุนในการบริหารจัดการเก็บภาษีจำนวนมากอีกด้วย เพราะการหักค่าใช้จ่ายตามจริงเป็นการหักที่จะต้องใช้ระบบพยานหลักฐาน กล่าวคือ ผู้เสียภาษีจะต้องจัดทำบัญชีและจัดเก็บใบเสร็จรับเงินหรือเอกสารหลักฐานอื่นๆ เพื่อที่จะนำมาแสดงต่อเจ้าหน้าที่และพิสูจน์ค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นจริง ซึ่งแตกต่างกับการหักค่าใช้จ่ายแบบเหมาที่เป็นเพียงอัตราร้อยละที่กำหนดขึ้นเพื่อหักค่าใช้จ่ายโดยไม่ต้องใช้พยานหลักฐานใดพิสูจน์ การหักค่าใช้จ่ายตามจริงจึงไม่สอดคล้องกับหลักความสะดวกและหลักความประหยัดของหลักการภาษีอากรที่ดี

แต่อย่างไรก็ตาม แม้ว่าการหักค่าใช้จ่ายตามจริงจะไม่สอดคล้องกับหลักความสะดวกและหลักความประหยัดก็ตาม แต่การหักค่าใช้จ่ายตามจริงก็สอดคล้องกับหลักความสามารถในการเสียภาษีของผู้เสียภาษีที่มาจากหลักความเป็นธรรมเพราะการเก็บรักษาพยานหลักฐาน การจัดทำบัญชีและการพิสูจน์พยานหลักฐานต่างๆ ส่งผลให้ผู้เสียภาษีอยู่บนความเท่าเทียมกัน ด้วยการสะท้อนต้นทุนที่แท้จริงของการประกอบการค้าหรือธุรกิจของผู้เสียภาษีเพราะค่าใช้จ่ายที่ผู้เสียภาษีนำมาหักเป็นค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นจากการประกอบการค้าหรือธุรกิจจริงไม่ใช่อัตราร้อยละที่เกิดจากการคาดการณ์ จึงไม่ก่อให้เกิดการบิดเบือนระบบเศรษฐกิจ

นอกจากนี้ แม้ว่าการหักค่าใช้จ่ายตามจริงจะก่อให้เกิดต้นทุนในการบริหารจัดการเก็บภาษีอย่างหลีกเลี่ยงไม่ได้ก็ตาม แต่การหักค่าใช้จ่ายตามจริงก็เป็นการส่งเสริมให้ระบบภาษีทั้งระบบสามารถที่จะตรวจสอบภาษีได้ทั้งระบบและยังสามารถตรวจสอบรายได้ของผู้เสียภาษีได้มากขึ้นอีกด้วย ซึ่งประเทศที่พัฒนาแล้วมักจะใช้วิธีหักค่าใช้จ่ายตามจริงกับผู้เสียภาษีที่มีเงินได้จากการประกอบการค้าหรือธุรกิจไม่ว่าผู้เสียภาษีจะเป็นบุคคลธรรมดาหรือนิติบุคคล เช่น บุคคลธรรมดาที่มีเงินได้จากการประกอบการค้าหรือธุรกิจในสหรัฐอเมริกาไม่สามารถหักค่าใช้จ่ายแบบเหมาได้จะต้องหักค่าใช้จ่ายตามจริงเท่านั้น ทั้งนี้ อาจเป็นเพราะประเทศสหรัฐอเมริกาและประเทศที่พัฒนาแล้วอื่นๆ เป็นประเทศที่ระบบในการจัดเก็บพยานหลักฐานที่ดี ต้นทุนในการบริหารจัดการเก็บภาษีที่เกิดขึ้นสำหรับการหักจ่ายตามจำเป็นและสมควรจึงถือเป็นรายจ่ายตามปกติสำหรับการจัดเก็บภาษีทุกชนิดทั่วไป ดังนั้น ต้นทุนในการบริหารจัดการเก็บภาษีที่สูงขึ้นจึงไม่เป็นปัญหาสำหรับประเทศที่พัฒนาแล้วเหล่านี้

ประเทศที่ประเทศที่พัฒนาแล้วเหล่านี้จึงให้ความสำคัญกับการหักค่าใช้จ่ายตามจริง ในขณะที่ประเทศที่ให้ความสำคัญกับการหักค่าใช้จ่ายแบบเหมามักจะเป็นประเทศกำลังพัฒนาหรือด้อยพัฒนา เพราะประเทศที่อนุญาตให้บุคคลธรรมดาที่การประกอบการค้าหรือธุรกิจหักค่าใช้จ่ายแบบเหมา แปลว่าประเทศนั้นการออกใบเสร็จรับเงินไม่มีความสำคัญ ทำให้บุคคลธรรมดาที่ประกอบการค้าหรือธุรกิจหลายรายไม่เก็บพยานหลักฐานและไม่มีการออกใบเสร็จรับเงินไม่ว่าซื้อหรือขาย การกระทำ

เช่นนี้ถือเป็นการทำลายการตรวจสอบภาษีและเป็นข้อบกพร่องในการตรวจสอบหารายได้ที่แท้จริง⁸⁹ ส่งผลให้บุคคลธรรมดาที่ประกอบการค้าหรือธุรกิจสามารถที่จะสร้างรายได้ของตนเองอย่างไรก็ได้

ตัวอย่างเช่น

นาย A เป็นบุคคลธรรมดาที่ประกอบธุรกิจค้าขาย นาย A ได้สั่งซื้อสินค้าจาก นาย B ที่เป็นบุคคลธรรมดาที่ประกอบธุรกิจค้าขายเช่นเดียวกัน ซึ่งธุรกรรมการซื้อขายระหว่างนาย A กับนาย B ต่างไม่มีการออกใบเสร็จรับเงิน เนื่องจาก ทั้งนาย A และนาย B สามารถเลือกหักค่าใช้จ่ายแบบเหมาได้ การที่นาย A ซื้อสินค้าโดยไม่มีใบเสร็จรับเงินเท่ากับว่านาย B ได้รับเงินมา โดยไม่มีพยานหลักฐานว่านาย B มีเงินได้เกิดขึ้น นาย B จึงไม่รายงานว่ามีเงินได้จากการขายสินค้าให้แก่ นาย A เพื่อให้หยอดเงินได้ของตนน้อยลง จะเห็นได้ว่าการกระทำเช่นนี้ทำให้เงินได้ของนาย B หลุดรอดออกไปจากระบบภาษี กล่าวคือ นาย B มีเงินได้เกิดขึ้นแต่กลับไม่นำไปเสียภาษี

จะเห็นได้ว่าการอนุญาตให้หักค่าใช้จ่ายแบบเหมาส่งผลกระทบต่อตรวจสอบรายได้ของผู้เสียภาษีที่เป็นบุคคลธรรมดาซึ่งมีเงินได้จากการประกอบธุรกิจโดยตรงเพราะผู้เสียภาษีไม่ต้องใช้เอกสารหลักฐานใดในการหักค่าใช้จ่ายของตน ผู้เสียภาษีสามารถที่จะแจ้งรายได้ที่ไม่ตรงกับความเป็นจริงได้ กรมสรรพากรเองก็ยากที่จะตรวจสอบได้ว่าผู้เสียภาษีมีรายได้ที่แท้จริงเท่าใดและส่งผลให้สรรพากรจัดเก็บภาษีได้น้อยลงอีกด้วย

แต่ถ้ากฎหมายบังคับให้นาย A และนาย B ต้องหักค่าใช้จ่ายตามจริงเท่านั้น นาย B ก็ต้องออกใบเสร็จรับเงินให้นาย A เพราะนาย A ต้องนำใบเสร็จรับเงินไปเป็นเอกสารหลักฐานในการหักค่าใช้จ่ายของตน เท่ากับว่ารัฐสามารถตรวจสอบได้ว่านาย A มีค่าใช้จ่ายจากการซื้อสินค้าจากนาย B เท่าใด ในขณะที่เดียวกันก็ตรวจสอบได้อีกว่า นาย B มีเงินได้จากการขายสินค้าให้กับนาย A เท่าใด ซึ่งถ้านาย A ต้องการที่จะหักค่าใช้จ่ายได้มากๆ จึงให้นาย B ออกใบเสร็จรับเงินในจำนวนที่มากกว่าที่ได้จ่ายไปจริงและนาย B ยอมทำตามคำขอของนาย A นาย B ก็ต้องยอมรับผลที่ว่าตนจะมีเงินได้จากการขายมากขึ้นและทำให้เสียภาษีเงินได้มากขึ้นด้วยเพราะเมื่อนาย A นำใบเสร็จรับเงินไปเป็นหลักฐานในการหักค่าใช้จ่ายตามจริงของตน รัฐก็จะทราบว่านาย B มีรายได้เกิดขึ้นเท่าใด เนื่องจากว่าในระบบภาษีเงินได้ รายได้ของบุคคลหนึ่งจะหมายถึงรายจ่ายของอีกบุคคลหนึ่ง ดังนั้น ถ้าหากระบบภาษีสะท้อนต้นทุนที่เกิดจากการค้าหรือธุรกิจที่แท้จริง นาย B ก็ย่อมที่จะรายงานรายได้ของตนอย่างถูกต้องและนาย A ก็ย่อมต้องหักค่าใช้จ่ายตามที่เกิดขึ้นจริง รัฐก็จะสามารถเก็บภาษีจากความมั่งคั่งที่เพิ่มขึ้นได้อย่างแท้จริง

⁸⁹ วิโรจน์ เลาหพันธ์, การป้องกันการหลีกเลี่ยงภาษีและหลบเลี่ยงภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา (กรุงเทพมหานคร: โรงพิมพ์รัฐสภา, 2525), หน้า 13.

เช่นเดียวกันกับกรณีของผู้ประกอบการที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มที่จะต้องออกใบกำกับภาษีทุกครั้งที่มีการขายสินค้าหรือให้บริการ เพื่อแสดงให้เห็นถึงมูลค่าของสินค้าหรือบริการที่ผู้ประกอบการคิดกับลูกค้าหรือผู้รับบริการ⁹⁰ กล่าวคือ เพื่อแสดงให้เห็นว่าผู้ขายมีภาษีขายเกิดขึ้นเท่าใดและผู้ซื้อมีภาษีซื้อเกิดขึ้นเท่าใดและถ้าผู้ซื้อเป็นผู้ประกอบกิจการที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มเหมือนกัน ผู้ซื้อก็สามารถที่จะนำไปกำกับภาษีที่ได้จากผู้ขายมาเป็นหลักฐานในการหักภาษีซื้อออกจากภาษีขายในการคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่มของตนได้

ดังนั้น การสนับสนุนให้หักค่าใช้จ่ายตามจริงจึงเท่ากับเป็นการสนับสนุนให้มีการออกใบเสร็จรับเงินหรือการออกใบกำกับภาษีด้วย นอกจากนี้ การออกใบเสร็จรับเงินหรือใบกำกับภาษียังเป็นการสร้างความขัดแย้งระหว่างผู้เสียภาษีด้วยกันเองอีกด้วย กล่าวคือ ถ้าคนหนึ่งโกงอีกคนหนึ่งก็ต้องโกงด้วยเพราะรัฐสามารถที่จะตรวจสอบได้ถ้าคนใดคนหนึ่งโกงเพียงคนเดียว

จะเห็นได้ว่าแนวทางของประเทศที่พัฒนาแล้วจะอนุญาตให้บุคคลธรรมดาที่มีเงินได้จากการประกอบการค้าหรือธุรกิจหักค่าใช้จ่ายตามจริงเท่านั้นเพราะต้องการให้ประเทศพัฒนาไปสู่การหักค่าใช้จ่ายที่สะท้อนต้นทุนของการประกอบการค้าหรือธุรกิจของผู้เสียภาษีที่แท้จริง สำหรับประเทศไทยเองก็พบว่ารัฐได้ทำการลดอัตราร้อยละของการหักค่าใช้จ่ายแบบเหมาขนาดลดนับตั้งแต่เริ่มใช้ประมวลรัษฎากร พ.ศ. 2481 จนมาถึงการแก้ไขครั้งล่าสุดในปี 2560 ซึ่งเป็นอัตราที่ใช้อยู่ในปัจจุบัน ดังนี้

ก. การหักค่าใช้จ่ายแบบเหมาสำหรับเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (7) จากเดิม (ก่อนปี 2560) อนุญาตให้หักได้ร้อยละ 70 เปลี่ยนมาเป็นอนุญาตให้หักได้ร้อยละ 60 ซึ่งเริ่มใช้บังคับสำหรับเงินได้พึงประเมินประจำปี พ.ศ. 2560 เป็นต้นไป⁹¹

ข. การหักค่าใช้จ่ายแบบเหมาสำหรับเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (8) จากเดิม (ก่อนปี 2560) อนุญาตให้หักได้ร้อยละ 60 ถึงร้อยละ 85 แล้วแต่เงินได้แต่ละประเภท เปลี่ยนมาเป็นอนุญาตให้หักได้ร้อยละ 60 เท่ากันทั้งหมด ซึ่งเริ่มใช้บังคับสำหรับเงินได้พึงประเมินประจำปี พ.ศ. 2560 เป็นต้นไป⁹²

การที่รัฐลดอัตราร้อยละของการหักค่าใช้จ่ายแบบเหมาลงเป็นการแสดงให้เห็นว่ารัฐเองก็คำนึงถึงปัญหาความไม่เป็นธรรมของการหักค่าใช้จ่ายแบบเหมาเพราะไม่สะท้อนถึงต้นทุนที่แท้จริง

⁹⁰ กรมสรรพากร, "ภาษีซื้อต้องห้ามในระบบภาษีมูลค่าเพิ่ม" [ออนไลน์] เข้าถึงเมื่อ 13 มิถุนายน 2561. แหล่งที่มา: http://download.rd.go.th/fileadmin/download/insight_pasi/PasiBan.pdf.

⁹¹ ไพจิตร โรจนวานิช, คำอธิบายประมวลรัษฎากร, หน้า 1-166.

⁹² เรื่องเดียวกัน, หน้า 1-168.

ของผู้เสียภาษีอยู่พอสมควร จึงได้ทำการลดอัตราร้อยละของการหักรายจ่ายแบบเหมาลง ซึ่งเป็นการแสดงออกถึงการบังคับให้บุคคลธรรมดาที่มีเงินได้จากการประกอบการค้าหรือธุรกิจหักค่าใช้จ่ายตามจริงทางอ้อม ทั้งนี้ แม้การหักค่าใช้จ่ายตามจริงจะทำให้ต้นทุนในการบริหารจัดการเก็บภาษีสูงขึ้นอย่างหลีกเลี่ยงไม่ได้ แต่เมื่อได้พิจารณาซึ่งน้ำหนักถึงประโยชน์ที่จะได้รับจากการหักค่าใช้จ่ายตามจริงแล้ว การสนับสนุนให้บุคคลธรรมดาที่มีเงินได้จากการประกอบการค้าหรือธุรกิจหักค่าใช้จ่ายตามจริงจึงเป็นสิ่งสำคัญต่อการพัฒนาประเทศในอนาคตเพราะนอกจากจะทำให้การหักรายจ่ายของผู้เสียภาษีสะท้อนถึงต้นทุนในการประกอบการค้าหรือธุรกิจที่แท้จริงแล้ว ยังทำให้ระบบภาษีมีความถูกต้อง เพราะรัฐสามารถตรวจสอบการหักรายจ่ายของผู้เสียภาษีได้อีกด้วย



บทที่ 3

การหักรายจ่ายและแนวทางการปันส่วนรายจ่ายที่มีลักษณะผสมระหว่างรายจ่ายที่มีลักษณะเป็นการส่วนตัวกับรายจ่ายทางธุรกิจของบุคคลธรรมดาที่มีเงินได้จากการประกอบธุรกิจในต่างประเทศ

รายจ่ายที่ผู้เสียภาษีสามารถนำมาหักเป็นรายจ่ายทางธุรกิจ (Business Expenses) ได้นั้น จะต้องเป็นรายจ่ายที่เกี่ยวข้องกับการประกอบการค้าหรือธุรกิจของผู้เสียภาษีและต้องไม่ใช่รายจ่ายที่มีลักษณะเป็นการส่วนตัว (Personal Expenses)¹

แต่อย่างไรก็ตาม มีรายจ่ายทางธุรกิจจำนวนมากที่ก่อให้เกิดประโยชน์ส่วนตัวแก่ผู้เสียภาษีที่เป็นบุคคลธรรมดาและมีเงินได้จากการประกอบการค้าหรือธุรกิจ เช่น ค่าเฟอร์นิเจอร์ที่ใช้ใน Home Office ค่าเสื้อผ้าเครื่องแต่งกายทางธุรกิจหรือค่าอาหารทางธุรกิจ เป็นต้น² ซึ่งรายจ่ายเหล่านี้เป็นรายจ่ายที่มีลักษณะผสมระหว่างรายจ่ายทางธุรกิจกับรายจ่ายส่วนตัวที่ผู้เสียภาษีไม่สามารถนำมาหักเป็นรายจ่ายทางธุรกิจได้ทั้งหมด³

ดังนั้น จะเห็นได้ว่าการที่บุคคลธรรมดาประกอบการค้าหรือธุรกิจมักจะก่อให้เกิดรายจ่ายที่มีลักษณะผสมระหว่างรายจ่ายทางธุรกิจกับรายจ่ายส่วนตัวขึ้น จึงมีความจำเป็นที่จะต้องกำหนดแนวทางและหลักเกณฑ์ในการปันส่วนรายจ่ายที่มีลักษณะผสมดังกล่าวเพื่อให้ผู้เสียภาษีทราบถึงลักษณะของรายจ่ายทางธุรกิจและจำนวนที่แน่นอนของรายจ่ายทางธุรกิจที่ผู้เสียภาษีสามารถนำมาหักได้เพราะ ในการคำนวณภาษีเงินได้ของบุคคลธรรมดาที่มีเงินได้จากการประกอบการค้าหรือธุรกิจนั้น ผู้เสียภาษีสามารถหักได้เฉพาะรายจ่ายที่เกิดจากวัตถุประสงค์ทางธุรกิจเท่านั้นไม่สามารถหักรายจ่ายที่เกิดจากวัตถุประสงค์ส่วนตัวได้⁴

¹ Herman T. Reiling, "Business Expenses in the Computation of Taxable Income," The National Income Tax Magazine: 14.

² 26 U.S. Code § 274 (n) (Disallowance of certain entertainment, etc., expenses)

"Only 50 percent of meal expenses allowed as deduction

(1) In general

The amount allowable as a deduction under this chapter for any expense for food or beverages shall not exceed 50 percent of the amount of such expense which would (but for this paragraph) be allowable as a deduction under this chapter"

³ Thomas D. Griffith, "Efficient Taxation of Mixed Personal and Business Expenses " UCLA Law Review: 1769 - 1770.

⁴ Ault J. Hugh and Arnold J. Brian, Comparative Income Taxation: A Structural Analysis, p.206.

3.1 การหักจ่ายและแนวทางการปันส่วนรายจ่ายที่มีลักษณะผสมระหว่างรายจ่ายที่มีลักษณะเป็นการส่วนตัวกับรายจ่ายทางธุรกิจของบุคคลธรรมดาที่มีเงินได้จากการประกอบธุรกิจในสหรัฐอเมริกา

3.1.1 การหักจ่ายของบุคคลธรรมดาที่ประกอบธุรกิจ

การจัดเก็บภาษีของรัฐบาลกลางสหรัฐอเมริกาทั้งในระดับผู้เสียภาษีอากรที่เป็นบุคคลธรรมดาและผู้เสียภาษีอากรที่เป็นนิติบุคคลจะประเมินจากฐานภาษีที่เรียกว่า “เงินได้” (Income) เพราะเงินได้เป็นสิ่งที่แสดงให้เห็นถึงผลสุทธิของการประกอบการค้าหรือธุรกิจที่เกิดขึ้นตลอดทั้งปีภาษี ดังนั้น เงินได้จึงจำเป็นต้องมีการปรับยอดรวม (Gross Income) ด้วยการหักลบกับรายจ่ายที่เกิดจากการประกอบการค้าหรือธุรกิจนั้น (Business expenses deduction)⁵

ส่วนแนวคิดของการหักจ่ายทางธุรกิจเป็นแนวคิดที่อนุญาตให้ผู้เสียภาษีหักได้เฉพาะรายจ่ายที่เกิดจากวัตถุประสงค์ทางธุรกิจและต้องไม่ใช่เพื่อการหลบหลีกภาษี (Tax avoidance) กล่าวคือ รายจ่ายที่ผู้เสียภาษีนำมาหักเป็นรายจ่ายทางธุรกิจนั้นจะต้องเป็นรายจ่ายที่เกิดจากการประกอบการค้าหรือธุรกิจโดยสุจริตเพราะถ้าหากวัตถุประสงค์ของการประกอบการค้าหรือธุรกิจนั้นมีขึ้นเพียงเพื่อต้องการประหยัดภาษีหรือเพื่อผลประโยชน์ทางภาษีแต่เพียงอย่างเดียว รายจ่ายที่เกิดจากการประกอบการค้าหรือธุรกิจนั้นจะกลายเป็นรายจ่ายต้องห้ามที่ผู้เสียภาษีไม่สามารถนำมาหักได้⁶

นอกจากนี้ แนวความคิดของการหักจ่ายทางธุรกิจยังเสนอให้มีการแบ่งประเภทรายจ่ายตามวัตถุประสงค์ดังต่อไปนี้⁷

- ก. รายจ่ายจากการประกอบการค้าหรือธุรกิจ (Trade or Business Expenses)
- ข. รายจ่ายจากการลงทุน (Investment Expenses)
- ค. รายจ่ายที่มีลักษณะเป็นการส่วนตัว (Personal Expenses)

ลักษณะของรายจ่ายทางธุรกิจหรือรายจ่ายที่เกิดจากวัตถุประสงค์ทางธุรกิจประกอบด้วยลักษณะสำคัญทั้ง 3 ประการ ดังต่อไปนี้⁸

⁵ Richard Schmalbeck and Lawrence Zelenak, *Federal Income taxation*, 2nd ed. (New York: Wolters Kluwer Law & Business, 2007), p.495.

⁶ Kevin E. Murphy and Mark Higgins, *Concepts in Federal Taxation* (South Western College 2011), p.175.

⁷ Ibid.

⁸ Ibid., p.182.

1. รายจ่ายนั้นต้องเป็นรายจ่ายตามปกติที่เกิดจากการประกอบธุรกิจ (Ordinary Expenses)

โดยทั่วไปแล้ว คำว่า “ปกติ” (Ordinary) อาจตีความได้ 2 นัย ดังนี้

1.1 คำว่า “ปกติ” หมายถึง ลักษณะรายจ่ายประเภทที่เกิดขึ้นเพื่อการได้มาซึ่งเงินได้ของกิจกรรมนั้นโดยเฉพาะ กล่าวคือ เป็นรายจ่ายที่ปกติ (Normal) ทั่วไป (Common) และเป็นที่ยอมรับได้ (Accepted) ตามประเพณีทางการค้าของการประกอบธุรกิจประเภทนั้นๆ

1.2 รายจ่ายที่มีลักษณะเป็นการลงทุน รายจ่ายประเภทนี้โดยลักษณะแล้วจะเป็นการให้ประโยชน์ในอนาคต โดยจะเป็นประโยชน์ระยะยาวมากกว่าหนึ่งปีภาษีหรือหนึ่งรอบระยะเวลาบัญชี ดังนั้น จึงเป็นรายจ่ายที่ไม่อาจนำมาหักได้ทันทีที่เต็มจำนวนในรอบปีภาษีปัจจุบัน แต่จะต้องทยอยหักในรูปของค่าเสื่อมราคาหรือค่าเสื่อมราคาแทน

2. รายจ่ายนั้นต้องเป็นรายจ่ายที่จำเป็นต่อการประกอบธุรกิจ (Necessary Expenses)

ศาลในคดี *Bodzin v. Commissioner*⁹ ของสหรัฐอเมริกาได้ให้นิยามความหมายของรายจ่ายที่จำเป็นต่อการประกอบการค้าหรือธุรกิจไว้ว่าจะต้องเป็นรายจ่ายที่ “เหมาะสมและเป็นประโยชน์” (Appropriate and Helpful)¹⁰ กล่าวคือ ต้องพิจารณาว่าบุคคลที่ประกอบการค้าหรือธุรกิจในลักษณะเช่นเดียวกันในพฤติการณ์อย่างเดียวกันนั้นจะก่อให้เกิดรายจ่ายดังกล่าวขึ้นหรือไม่ ดังนั้น จึงไม่ได้หมายความว่ารายจ่ายนั้นจะต้องเป็นรายจ่ายที่สำคัญถึงขนาดไม่มีแล้วจะทำให้ธุรกิจไม่อาจสร้างรายได้ได้อีกต่อไป แต่อย่างไรก็ตามศาลสหรัฐอเมริกามักจะไม่เข้าไปใช้ดุลพินิจในการพิจารณามูลค่าทางเศรษฐกิจของผู้เสียภาษีในส่วนนี้แต่อย่างใด

3. รายจ่ายนั้นต้องมีจำนวนที่เหมาะสม (Reasonable in Amount)

นอกจากรายจ่ายจะต้องเข้าลักษณะเบื้องต้นที่ได้กล่าวไปแล้วทั้งสองประการ การที่จะถือว่ารายจ่ายใดเป็นรายจ่ายที่ปกติและจำเป็นตามหลัก Ordinary and Necessary ยังต้องพิจารณาอีกว่ารายจ่ายนั้นได้จ่ายไปเป็นจำนวนที่เหมาะสมหรือไม่และคำว่า “จำนวนที่เหมาะสม” ในกรณีของบุคคลที่ซึ่งมีความเกี่ยวพันกัน (Related Parties) ต้องพิจารณาเป็นพิเศษ เนื่องจากย่อมเป็นเรื่องที่ปกติธรรมดาระหว่างบุคคลซึ่งมีความเกี่ยวพันกันที่จะมีมูลเหตุจูงใจในการโอนย้ายเงินได้โดยการกำหนดราคาต่ำหรือสูงกว่าราคาที่เหมาะสม

⁹ Case 60 T.C. 820, *Bodzin v. Commissioner* [1973]

¹⁰ *Ibid.*, Joshua D. Rosenberg and Dominic L. Daher, *The law of federal income taxation*, p.131.

นอกจากจะต้องพิจารณาว่ารายจ่ายนั้นเข้าหลักเกณฑ์ทั้ง 3 ประการดังที่ได้กล่าวไปข้างต้นหรือไม่แล้วยังต้องพิจารณาอีกว่ารายจ่ายนั้นจะต้องไม่เข้าลักษณะเป็นรายจ่ายประเภทหนึ่งประเภทใดดังต่อไปนี้ด้วย กล่าวคือ ต้องไม่เป็นรายจ่ายที่มีลักษณะเป็นการส่วนตัว (Personal Expenses) รายจ่ายที่มีลักษณะเป็นการลงทุน (Capital Expenses) รายจ่ายต้องห้ามเนื่องจากรัฐธรรมนูญ รายจ่ายที่เกี่ยวข้องกับเงินได้ที่ได้รับยกเว้นภาษี (Expenses related to Tax Exempt-Income) หรือรายจ่ายของบุคคลอื่น (Another Person's Expenses) อีกด้วย

3.1.2 การปันส่วนรายจ่ายที่มีลักษณะผสมระหว่างรายจ่ายที่มีลักษณะเป็นการส่วนตัวกับรายจ่ายทางธุรกิจ

เนื่องจากการหักรายจ่ายทางธุรกิจของบุคคลธรรมดาที่มีเงินได้จากการประกอบการค้าหรือธุรกิจตามประมวลรัษฎากรมาตรา 162 (a)¹¹ ได้กำหนดไว้ว่า รายจ่ายนั้นต้องเป็นรายจ่ายตามปกติและจำเป็นที่ผู้เสียภาษีได้จ่ายหรือเกิดขึ้นระหว่างปีภาษีที่ผู้เสียภาษีได้ประกอบการค้าหรือธุรกิจ กล่าวคือ รายจ่ายนั้นจะต้องเป็นรายจ่ายตามปกติและจำเป็นสำหรับการประกอบการค้าหรือธุรกิจของผู้เสียภาษีและต้องไม่เป็นรายจ่ายที่มีลักษณะเป็นการส่วนตัวหรือรายจ่ายของครอบครัวตามมาตรา 262 (a)¹² แต่ในการประกอบการค้าหรือธุรกิจของบุคคลธรรมดานั้นโดยธรรมชาติแล้วมักจะมีรายจ่ายที่มีลักษณะส่วนตัวปะปนอยู่กับรายจ่ายทางธุรกิจอยู่เสมอ

ตัวอย่างเช่น

ผู้เสียภาษีมีอาชีพเป็นผู้ทำบัญชี ได้ใช้บ้านเป็นสำนักงาน ซึ่งบ้านหลังนี้เป็นของผู้เสียภาษีเอง ค่าใช้จ่ายที่เกิดจากการใช้งานจึงเป็นค่าใช้จ่ายที่มีลักษณะผสมระหว่างค่าใช้จ่ายทางธุรกิจกับค่าใช้จ่ายส่วนตัวเพราะผู้เสียภาษีไม่ได้ใช้พื้นที่ของบ้านทั้งหลังเป็นสำนักงาน ส่วนการหักค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นจะต้องเป็นไปตามมาตรา 162 และมาตรา 262¹³ กล่าวคือ ผู้เสียภาษีจะหักได้เฉพาะค่าใช้จ่ายที่เกิดจากการใช้งานทางธุรกิจเท่านั้นไม่สามารถหักค่าใช้จ่ายที่เกิดจากการใช้งานส่วนตัวได้ ผู้เสียภาษีจึงไม่สามารถนำค่าใช้จ่ายที่เกิดจากการใช้งานมาหักได้ทั้งจำนวน ผู้เสียภาษีจะต้องปันส่วนค่าใช้จ่ายที่

¹¹ 26 U.S. Code § 162 (Trade or business expenses)

(a) In general

There shall be allowed as a deduction all the ordinary and necessary expenses paid or incurred during the taxable year in carrying on any trade or business..."

¹² 26 U.S. Code § 262 (Personal, living, and family expenses)

"(a) General rule

Except as otherwise expressly provided in this chapter, no deduction shall be allowed for personal, living, or family expenses"

¹³ Roger Clark Denton, "The Home Office Deduction," *St. Louis University Law Journal* 25, 3 (1981): 607.

เกิดขึ้นก่อนว่าเป็นค่าใช้จ่ายที่เกิดจากการใช้งานทางธุรกิจเท่าใดและเป็นค่าใช้จ่ายที่เกิดจากการใช้งานส่วนตัวเท่าใดเพื่อที่จะนำเฉพาะส่วนที่เกิดจากการใช้งานทางธุรกิจมาหักเป็นรายจ่ายทางธุรกิจ

นอกจากผู้เสียภาษีจะใช้บ้านเป็นสถานที่ทำงานแล้วผู้เสียภาษียังนำรถยนต์ส่วนตัวมาใช้เป็นยานพาหนะในการเดินทางไปพบลูกค้าของผู้เสียภาษีด้วย แต่เนื่องจากผู้เสียภาษีไม่ได้ใช้งานรถยนต์ส่วนตัวเฉพาะแต่ในวัตถุประสงค์ทางธุรกิจเท่านั้น ผู้เสียภาษียังได้ใช้ในวัตถุประสงค์ส่วนตัวอีกด้วย ผู้เสียภาษีจึงไม่สามารถนำค่าใช้จ่ายที่เกิดจากการใช้งานรถยนต์ส่วนตัวมาหักเป็นรายจ่ายทางธุรกิจได้ทั้งจำนวนเช่นเดียวกัน

จากตัวอย่างที่ผู้เขียนได้ยกไปข้างต้น จะเห็นได้ว่าการประกอบการค้าหรือธุรกิจของบุคคลธรรมดา มักจะก่อให้เกิดค่าใช้จ่ายที่มีลักษณะผสมระหว่างค่าใช้จ่ายทางธุรกิจกับค่าใช้จ่ายส่วนตัวเกิดขึ้นเสมอ กฎหมายภาษีของสหรัฐอเมริกาจึงได้มีการกำหนดหลักเกณฑ์การปันส่วนรายจ่ายขึ้นมาเพื่อปันส่วนรายจ่ายที่มีลักษณะผสมดังกล่าว

ดังนั้น เพื่อให้เกิดความเข้าใจในหลักเกณฑ์การปันส่วนค่าใช้จ่ายที่เกิดจากการใช้บ้านเป็นสำนักงาน (Home Office) เพื่อประกอบการค้าหรือธุรกิจของสหรัฐอเมริกา ในส่วนต่อไปผู้เขียนจึงจะกล่าวถึงลักษณะของการใช้งาน Home Office ที่ผู้เสียสามารถนำค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นมาหักเป็นรายจ่ายทางธุรกิจได้รวมไปถึงประเภทของค่าใช้จ่ายที่เกิดจากการใช้งาน Home Office และหลักเกณฑ์ในการปันส่วนค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นในกรณีที่ผู้เสียภาษีไม่ได้ใช้บ้านทั้งหลังเป็นสำนักงานอีกด้วย

3.1.2.1 การหักค่าใช้จ่ายของการใช้บ้านเป็นสำนักงาน

ในระยะแรกที่ผู้เสียภาษีเริ่มมีการใช้บ้านเป็นสำนักงานเพื่อประกอบการค้าหรือธุรกิจ (Home Office) นั้น ผู้เสียภาษีมักจะนำค่าใช้จ่ายของบ้านมาเป็นส่วนหนึ่งของค่าใช้จ่ายในการประกอบการค้าหรือธุรกิจของตนด้วย โดยผู้เสียภาษีอ้างว่าค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นเป็นค่าใช้จ่ายที่เหมาะสมและเป็นประโยชน์ (Appropriate and Helpful) ต่อการประกอบการค้าหรือธุรกิจ จึงถือเป็นค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นตามปกติและจำเป็น ทำให้ผู้เสียภาษีสามารถที่จะนำค่าใช้จ่ายเหล่านั้นมาหักเป็นรายจ่ายทางธุรกิจที่เกิดจากการใช้งาน Home Office ได้

ด้วยเหตุนี้เอง ทำให้ผู้เสียภาษีถือโอกาสนำค่าใช้จ่ายในชีวิตประจำวันหรือค่าใช้จ่ายภายในครอบครัว (Personal, living and family expenses) ของผู้เสียภาษีมาหักเป็นรายจ่ายทางธุรกิจ ซึ่งในความเป็นจริงแล้วผู้เสียภาษีไม่สามารถที่จะนำค่าใช้จ่ายดังกล่าวมาหักเป็นรายจ่ายทางธุรกิจที่เกิดจากการใช้งาน Home Office ได้

ดังนั้น เพื่อที่จะแก้ไขปัญหาการใช้ประโยชน์จากการหักค่าใช้จ่ายที่ไม่เหมาะสมนี้ สภาของกรสของสหรัฐอเมริกาจึงได้ออกบทบัญญัติ The Home Office deduction in the taxpayer relief Act of 1997¹⁴ ขึ้น เพื่อกำหนดหลักเกณฑ์ของการหักค่าใช้จ่ายที่เกิดจากการใช้งาน Home Office ให้แคบลง โดยมีบทบัญญัติทั่วไปที่ห้ามไม่ให้นำค่าใช้จ่ายของที่บ้านที่อยู่อาศัยมาหักเป็นรายจ่าย¹⁵ เว้นแต่ผู้เสียภาษีจะได้ใช้บ้านหลังนั้นประกอบการค้าหรือธุรกิจ¹⁶ ซึ่งก่อนที่จะมีการตราบทบัญญัติกฎหมายนี้ การหักค่าใช้จ่ายที่เกิดจากการใช้ Home Office เพื่อประกอบการค้าหรือธุรกิจจะเป็นไปตามมาตรา 162 กล่าวคือ ให้ผู้เสียภาษีพิจารณาแต่เพียงว่าค่าใช้จ่ายที่เกิดจากการใช้งาน Home Office เป็นค่าใช้จ่ายตามปกติและจำเป็นสำหรับการประกอบการค้าหรือธุรกิจและเป็นค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นในปีภาษีที่ผู้เสียภาษีได้ใช้ Home Office ประกอบการค้าหรือธุรกิจหรือไม่ จึงทำให้ผู้เสียภาษีใช้ประโยชน์จากหลักการทั่วไปที่ได้บัญญัติไว้อย่างกว้างๆนี้ หักค่าใช้จ่ายที่เกิดจากการใช้งาน Home Office อย่างไม่เหมาะสม

ภายหลังจากที่ได้มีการตราบทบัญญัติกฎหมายฉบับนี้ขึ้น การหักค่าใช้จ่ายที่เกิดจากการใช้งาน Home Office เพื่อประกอบการค้าหรือธุรกิจของผู้เสียภาษีที่เป็นบุคคลธรรมดาจะต้องเป็นไปตามข้อกำหนดในมาตรา 280A เพราะเป็นบทบัญญัติที่ได้ตราขึ้นเพื่อแก้ไขปัญหาความสับสนและการใช้ประโยชน์อย่างไม่เหมาะสมในการหักค่าใช้จ่ายที่เกิดจากการใช้ Home Office เพื่อประกอบการค้าหรือธุรกิจของผู้เสียภาษี¹⁷ โดยผู้เสียภาษีสามารถที่จะหักค่าใช้จ่ายที่เกิดจากการใช้งาน Home Office เพื่อประกอบการค้าหรือธุรกิจที่มีคุณสมบัติเฉพาะตามมาตรา 280A ได้ ถึงแม้จะมีข้อจำกัดการหักอยู่บางในบางกรณีก็ตาม¹⁸

จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย
CHULALONGKORN UNIVERSITY

¹⁴ Anthony Martini, "The Home Office Deduction," [Online] Accessed: 16 June 2017. Available from: <http://www.amcpa.com/homeofficededuction.htm>

¹⁵ 26 U.S. Code § 280 A (Disallowance of certain expenses in connection with business use of home, rental of vacation homes, etc)

¹⁶ 26 U.S. Code § 280 A (b) (Exception for interest, taxes, casualty losses, etc)

" Subsection (a) shall not apply to any deduction allowable to the taxpayer without regard to its connection with his trade or business (or with his income-producing activity)"

¹⁷ Joshua D. Rosenberg and Dominic L. Daher, *The law of federal income taxation*, p.177.

¹⁸ Internal Revenue Service, "Business Use of Your Home," [Online] Accessed: 20 June 2018. Available from: <https://www.irs.gov/pub/irs-pdf/p587.pdf>, p.2.

การหักค่าใช้จ่ายของการใช้งาน Home Office ตามมาตรา 280A (c)¹⁹ วางหลักไว้ว่า ผู้เสียภาษีสามารถที่จะหักค่าใช้จ่ายที่เกิดจากการใช้งาน Home Office ได้ต่อเมื่อเป็นไปตามหลักเกณฑ์ทั้ง 2 ข้อดังต่อไปนี้²⁰

1. ธุรกิจในส่วนที่ได้ดำเนินการภายในบ้านนั้น จะต้องเป็นการใช้โดยเฉพาะ (Exclusively) และเป็นปกติประจำ (Regular basis) ในทางการค้าหรือธุรกิจ

2. ธุรกิจในส่วนที่ได้ดำเนินการที่บ้านจะต้อง

2.1 เป็นสถานที่ดำเนินการหลักของธุรกิจ (Principal place of business)

หรือ

2.2 เป็นสถานที่ใช้พบปะหรือติดต่อทางธุรกิจกับลูกค้า, ผู้รับบริการหรือคนใช้ในทางปกติของการประกอบการค้าหรือธุรกิจ หรือ

2.3 มีการแบ่งแยกโครงสร้างส่วนที่ใช้ประกอบการค้าหรือธุรกิจ โดยไม่ติดกับส่วนที่เป็นตัวบ้าน

คำว่า “การใช้งานโดยเฉพาะ” หมายความว่า ผู้เสียภาษีจะต้องใช้พื้นที่ส่วนนั้นเฉพาะแต่ในวัตถุประสงค์ทางการค้าหรือธุรกิจและจะต้องมีการแบ่งแยกพื้นที่ส่วนนั้นไว้โดยเฉพาะเจาะจงด้วย โดยการแบ่งแยกที่นี้อาจเป็นห้องหรือมีพื้นที่กั้นไว้ต่างหากก็ได้ แต่ไม่จำเป็นที่จะต้องทำอย่างถาวร แต่ถ้าผู้เสียภาษีใช้พื้นที่ส่วนนั้นทั้งในวัตถุประสงค์ทางการค้าหรือธุรกิจและในวัตถุประสงค์ส่วนตัว ก็จะถือว่าไม่เป็นไปตามหลักเกณฑ์การใช้งานโดยเฉพาะดังกล่าวนี้²¹

ตัวอย่างเช่น

 CHULALONGKORN UNIVERSITY

¹⁹ 26 U.S. Code § 280 A (c)

“(1) Certain business use Subsection (a) shall not apply to any item to the extent such item is allocable to a portion of the dwelling unit which is exclusively used on a regular basis

(A) as the principal place of business for any trade or business of the taxpayer,

(B) as a place of business which is used by patients, clients, or customers in meeting or dealing with the taxpayer in the normal course of his trade or business, or

(C) in the case of a separate structure which is not attached to the dwelling unit, in connection with the taxpayer’s trade or business”

²⁰ Roger Clark Denton, "The Home Office Deduction," St. Louis University Law Journal.

²¹ Internal Revenue Service, "Home Office Deduction," [Online] Updated: 21 June 2018. Available from: <https://www.irs.gov/businesses/small-businesses-self-employed/home-office-deduction>

ผู้เสียภาษีเป็นทนายความ ได้ใช้ห้องในบ้านของผู้เสียภาษีเป็นสถานที่ทำสำนวน และเตรียมการยื่นภาษีให้ลูกค้า ในขณะที่เดียวกันสมาชิกในครอบครัวของผู้เสียภาษีก็นั่งดูทีวีและฟังเพลงในห้องนั้นเช่นเดียวกัน ดังนี้ จึงถือไม่ได้ว่าเป็นการใช้งานโดยเฉพาะในวิชาชีพทนายความ ผู้เสียภาษีจึงไม่สามารถหักค่าใช้จ่ายที่เกิดจากการใช้งานห้องนั้นได้

แต่อย่างไรก็ตาม แม้ว่าการใช้งานพื้นที่ภายในบ้านของผู้เสียภาษีจะไม่ได้รับการพิจารณาว่าเป็นการใช้งานโดยเฉพาะตามหลักเกณฑ์ดังกล่าวข้างต้น ผู้เสียภาษีก็นำค่าใช้จ่ายที่เกิดจากการใช้งานมาหักเป็นรายจ่ายทางธุรกิจได้ ถ้าผู้เสียภาษีได้ใช้พื้นที่ภายในบ้านเพื่อวัตถุประสงค์ดังต่อไปนี้²²

1. เก็บสินค้าหรือผลิตภัณฑ์ที่ใช้ในการทดลอง สำหรับผู้เสียภาษีที่ประกอบธุรกิจค้าขายสินค้าไม่ว่าจะเป็นการขายปลีกหรือขายส่ง หรือ

2. เพื่อความสะดวกของผู้เสียในการประกอบธุรกิจรับเลี้ยงหรือดูแลเด็ก ผู้สูงอายุที่มีอายุ 65 ปีหรือบุคคลผู้ไร้ความสามารถที่ไม่สามารถดูแลตัวเองได้

หากผู้เสียภาษีได้ใช้พื้นที่ภายในบ้านตามวัตถุประสงค์ที่ได้กล่าวมาข้างต้น แม้การใช้งานพื้นที่ภายในบ้านของผู้เสียภาษีจะไม่ได้รับการพิจารณาว่าเป็นการใช้งานโดยเฉพาะแต่ในวัตถุประสงค์ทางการค้าหรือธุรกิจ ผู้เสียภาษีก็นำค่าใช้จ่ายที่เกิดจากการใช้งานมาหักเป็นรายจ่ายทางธุรกิจได้ตามสัดส่วนของพื้นที่ภายในบ้านที่ผู้เสียภาษีได้ใช้เพื่อเก็บสินค้าหรือผลิตภัณฑ์ที่ใช้ในการทดลองหรือเพื่อความสะดวกในการรับเลี้ยงหรือดูแลเด็ก ผู้สูงอายุที่มีอายุ 65 ปีหรือบุคคลผู้ไร้ความสามารถที่ไม่สามารถดูแลตัวเองได้

จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย
CHULALONGKORN UNIVERSITY

²² 26 U.S. Code § 280 A (c)

“(2) Certain storage use

Subsection (a) shall not apply to any item to the extent such item is allocable to space within the dwelling unit which is used on a regular basis as a storage unit for the inventory or product samples of the taxpayer held for use in the taxpayer’s trade or business of selling products at retail or wholesale, but only if the dwelling unit is the sole fixed location of such trade or business”

“(4) Use in providing day care services

(A) Subsection (a) shall not apply to any item to the extent that such item is allocable to the use of any portion of the dwelling unit on a regular basis in the taxpayer’s trade or business of providing day care for children, for individuals who have attained age 65, or for individuals who are physically or mentally incapable of caring for themselves”

คำว่า “การใช้งานตามปกติธรรมดา” หมายความว่า ผู้เสียภาษีจะต้องใช้งานพื้นที่ส่วนนั้นประกอบการค้าหรือธุรกิจของผู้เสียภาษีอยู่เป็นประจำเพราะถ้าหากเป็นการใช้งานด้วยความบังเอิญหรือการใช้งานเป็นครั้งคราวก็จะเป็นการไม่ถือว่าเป็นการใช้งานตามปกติธรรมดา ในการพิจารณาว่าการใช้งานนั้นเป็นการใช้งานตามปกติธรรมดาหรือไม่ ผู้เสียภาษีจะต้องพิจารณาจากข้อเท็จจริงและพฤติการณ์ทั้งหมด²³

คำว่า “การประกอบการค้าหรือธุรกิจ” หมายความว่า ผู้เสียภาษีจะต้องใช้พื้นที่ภายในบ้านให้สัมพันธ์กับการประกอบการค้าหรือธุรกิจ ถ้าหากผู้เสียภาษีใช้พื้นที่ภายในบ้านสำหรับกิจกรรมที่มุ่งหากำไรที่ไม่ใช่เป็นการประกอบการค้าหรือธุรกิจ ผู้เสียภาษีก็ไม่สามารถที่จะนำค่าใช้จ่ายที่เกิดจากการใช้งานมาหักเป็นรายจ่ายทางธุรกิจได้²⁴

แต่อย่างไรก็ตาม การที่ผู้เสียภาษีจะนำค่าใช้จ่ายที่เกิดจากการใช้งาน Home Office มาหักเป็นรายจ่ายทางธุรกิจได้นั้น นอกจากจะต้องได้รับการพิจารณาว่าเป็นการใช้งานโดยเฉพาะและเป็นปกติประจำแล้วยังต้องเป็นการใช้งานที่มีลักษณะอย่างใดอย่างหนึ่งดังต่อไปนี้ด้วย

1. เป็นสถานที่ดำเนินการหลักของธุรกิจ (Principal Place of Business)

การใช้งาน Home Office ที่จะถือว่ามีลักษณะเป็นสถานที่ดำเนินการหลักของธุรกิจ ต่อเมื่อการใช้งาน Home Office มีความสัมพันธ์กับการประกอบการค้าหรือธุรกิจที่เป็นไปตามเงื่อนไขดังต่อไปนี้²⁵

1.1 เป็นการใช้งานโดยเฉพาะและเป็นปกติประจำในการบริหารจัดการกิจกรรมที่เกี่ยวข้องกับการประกอบการค้าหรือธุรกิจ และ

1.2 ผู้เสียภาษีจะต้องไม่มีสถานที่ประจำสถานที่อื่นที่ใช้ในการบริหารจัดการกิจกรรมที่เกี่ยวข้องกับการประกอบการค้าหรือธุรกิจ

ตัวอย่างเช่น

ผู้เสียภาษีเป็นตัวแทนขาย (Sales representative) ที่ใช้พื้นที่ภายในบ้านทำเป็น Home Office เพื่อใช้จัดเตรียมการนัดหมายและจัดทำรายการสั่งซื้อสินค้ากับบริษัทผู้ผลิตโดยเฉพาะ

²³ Internal Revenue Service, "Business Use of Your Home." [Online] Available from: <https://www.irs.gov/pub/irs-pdf/p587.pdf>, p.3.

²⁴ Ibid.

²⁵ Ibid., p.3 - 4.

และเป็นปกติประจำและนอกจาก Home Office ของผู้เสียหายแล้ว ผู้เสียหายก็ไม่มีสถานที่ประจำ สถานที่อื่นที่จะใช้ในการบริหารจัดการกิจกรรมที่เกี่ยวข้องกับการประกอบการค้าหรือธุรกิจของผู้เสียหายอีก จึงถือว่าการใช้งาน Home Office ของผู้เสียหายมีลักษณะเป็นสถานที่ที่ดำเนินการหลักของธุรกิจ แม้ว่าในบางครั้งผู้เสียหายจะได้จัดเตรียมการนัดหมายและจัดทำรายการสั่งซื้อสินค้ากับบริษัทผู้ผลิตในโรงแรมที่ผู้เสียหายได้เข้าพักในขณะที่เดินทางไปประกอบการค้าหรือธุรกิจก็ตาม ก็ไม่ถือว่าโรงแรมนั้นเป็นสถานที่ประจำสถานที่อื่นที่ผู้เสียหายใช้ในการบริหารจัดการกิจกรรมที่เกี่ยวข้องกับการประกอบการค้าหรือธุรกิจของผู้เสียหาย ผู้เสียหายจึงสามารถนำค่าใช้จ่ายที่เกิดจากการใช้งาน Home Office มาหักเป็นรายจ่ายทางธุรกิจได้

ในการประกอบการค้าหรือธุรกิจ ผู้เสียหายอาจมีสถานที่ประกอบการค้าหรือธุรกิจมากกว่าหนึ่งแห่ง ซึ่งถ้าหากเป็นเช่นนั้น ผู้เสียหายจะต้องตัดสินใจเลือกว่าสถานที่ใดเป็นสถานที่ที่ดำเนินการหลักของธุรกิจ โดยให้พิจารณาจากปัจจัยดังต่อไปนี้²⁶

- ก. ความสัมพันธ์ที่สำคัญระหว่างกิจกรรมทางธุรกิจที่ได้ทำในแต่ละสถานที่
- ข. ระยะเวลาที่ได้ใช้ทำกิจกรรมทางธุรกิจในแต่ละสถานที่

จากปัจจัยดังกล่าวข้างต้น ให้ผู้เสียหายพิจารณาจากความสัมพันธ์ที่สำคัญระหว่างกิจกรรมทางธุรกิจที่ได้ทำในแต่ละสถานที่ก่อน ถ้าพิจารณาแล้วยังไม่สามารถที่จะตัดสินใจว่าสถานที่ใดเป็นสถานที่ดำเนินการหลักของธุรกิจ ให้ผู้เสียหายพิจารณาจากระยะเวลาที่ได้ใช้ทำกิจกรรมทางธุรกิจในแต่ละสถานที่แทน

2. เป็นสถานที่ที่ใช้พบปะหรือติดต่อทางธุรกิจกับลูกค้า, ผู้รับบริการหรือคนใช้ในทางปกติของการประกอบการค้าหรือธุรกิจ

การใช้งาน Home Office ที่จะถือว่ามีลักษณะเป็นสถานที่ที่ใช้พบปะหรือติดต่อทางธุรกิจกับลูกค้า, ผู้รับบริการหรือคนใช้ในทางปกติของการประกอบการค้าหรือธุรกิจ ต่อเมื่อการใช้งาน Home Office เป็นไปตามเงื่อนไขดังต่อไปนี้²⁷

2.1 ผู้เสียหายได้ใช้เป็นสถานที่พบปะหรือนัดพบกับลูกค้า, ผู้รับบริการหรือคนใช้ในทางกายภาพ และ

2.2 การใช้งานของผู้เสียหายจะต้องเป็นสิ่งสำคัญหรือเป็นส่วนสำคัญในการประกอบการค้าหรือธุรกิจด้วย

²⁶ Ibid., p.4.

²⁷ Ibid., p.6.

ดังนั้น การใช้เป็นสถานที่จัดประชุมเพียงชั่วคราวหรือใช้เป็นสถานที่สำหรับรับโทรศัพท์ที่ไม่มีลักษณะของการใช้งานทางกายภาพจะไม่ถือว่าเป็นการใช้งาน Home Office ที่มีลักษณะเป็นสถานที่ใช้พบปะหรือติดต่อทางธุรกิจกับลูกค้า ผู้รับบริการหรือคนใช้ในทางปกติของการประกอบการค้าหรือธุรกิจ ผู้เสียหายจึงไม่สามารถนำค่าใช้จ่ายที่เกิดจากการใช้งานมาหักเป็นรายจ่ายทางธุรกิจได้

3. เป็นโครงสร้างที่ใช้ประกอบการค้าหรือธุรกิจที่แยกต่างหากไม่ติดกับส่วนที่เป็นตัวบ้าน

การใช้งาน Home Office ที่จะถือว่าเป็นลักษณะเป็นโครงสร้างที่ใช้ประกอบการค้าหรือธุรกิจที่แยกต่างหากไม่ติดกับส่วนที่เป็นตัวบ้าน ต่อเมื่อผู้เสียหายได้ใช้โครงสร้างที่แยกต่างหากจากตัวบ้านนั้นประกอบการค้าหรือธุรกิจโดยเฉพาะและเป็นปกติประจำ ซึ่งโครงสร้างที่แยกออกมาต่างหากจากตัวบ้านนี้ ไม่จำเป็นต้องเป็นสถานที่ดำเนินการหลักของธุรกิจหรือเป็นสถานที่ใช้พบปะหรือติดต่อทางธุรกิจกับลูกค้า ผู้รับบริการ หรือคนใช้ในทางปกติของการประกอบการค้าหรือธุรกิจ ผู้เสียหายก็สามารถที่จะนำค่าใช้จ่ายที่เกิดจากการใช้งานมาหักเป็นรายจ่ายทางธุรกิจได้ เช่น สตูดิโอ ที่ประชุมเชิงปฏิบัติ โรงรถหรือโรงนา เป็นต้น²⁸

เมื่อลักษณะการใช้งาน Home Office ของผู้เสียหายเป็นไปตามเงื่อนไขที่ได้กล่าวไปข้างต้นแล้ว ผู้เสียหายก็สามารถที่จะนำค่าใช้จ่ายที่เกิดจากการใช้งานมาหักเป็นรายจ่ายทางธุรกิจได้

แต่อย่างไรก็ตาม ในกรณีที่ผู้เสียหายไม่ได้ใช้พื้นที่ของบ้านทั้งหลังประกอบการค้าหรือธุรกิจ ผู้เสียหายก็จะไม่สามารถนำค่าใช้จ่ายที่เกิดจากการใช้งานมาหักเป็นรายจ่ายทางธุรกิจได้ทั้งหมด กล่าวคือ ผู้เสียหายจะต้องนำค่าใช้จ่ายที่เกิดจากการใช้งานมาคำนวณเพื่อปันส่วนหาจำนวนที่เกิดจากวัตถุประสงค์ทางธุรกิจก่อน ซึ่งวิธีในการคำนวณเพื่อปันส่วนมีอยู่ 2 วิธี ดังต่อไปนี้²⁹

(1) วิธีหักค่าใช้จ่ายตามจริง

ถ้าผู้เสียหายเลือกใช้วิธีหักค่าใช้จ่ายตามจริง ผู้เสียหายจะต้องปันส่วนค่าใช้จ่ายที่เกิดจากการใช้งาน Home Office ตามเปอร์เซ็นต์การใช้งานทางธุรกิจ แต่ก่อนที่ผู้เสียหายจะคำนวณเพื่อปันส่วนค่าใช้จ่ายตามวิธีการนี้ ผู้เสียหายจะต้องทราบประเภทของค่าใช้จ่ายที่เกิดจากการใช้งาน

²⁸ Ibid.

²⁹ Ibid.

Home Office ก่อนว่ามีค่าใช้จ่ายประเภทใดบ้าง เนื่องจากค่าใช้จ่ายแต่ละประเภทอาจหักเป็นรายจ่ายทางธุรกิจได้แตกต่างกัน

ค่าใช้จ่ายที่เกิดจากการใช้งาน Home Office เพื่อประกอบการค้าหรือธุรกิจแบ่งออกได้ 3 ประเภท ดังต่อไปนี้³⁰

ก. ค่าใช้จ่ายทางตรง หมายถึง ค่าใช้จ่ายที่เกี่ยวข้องกับการใช้งาน Home Office เพื่อประกอบการค้าหรือธุรกิจโดยตรง เช่น ค่าทำสีหรือค่าใช้จ่ายในการซ่อมแซมเฉพาะในส่วนที่เป็น Home Office ซึ่งค่าใช้จ่ายประเภทนี้ผู้เสียภาษีสามารถนำมาหักเป็นรายจ่ายทางธุรกิจได้เต็มจำนวน เว้นแต่ ผู้เสียภาษีได้ประกอบธุรกิจรับเลี้ยงหรือดูแลเด็ก ผู้สูงอายุที่มีอายุ 65 ปีหรือบุคคลผู้ไร้ความสามารถที่ไม่สามารถดูแลตัวเองได้ ผู้เสียภาษีอาจหักค่าใช้จ่ายประเภทนี้ได้เพียงบางส่วนเท่านั้น

ข. ค่าใช้จ่ายทางอ้อม หมายถึง ค่าใช้จ่ายในการดูแลรักษาบ้านทั้งหลัง เช่น ค่าประกันภัย ค่าสาธารณูปโภค ค่าภาษีอสังหาริมทรัพย์ ดอกเบี้ยจำนองบ้าน เป็นต้น ซึ่งการหักค่าใช้จ่ายประเภทนี้จะขึ้นอยู่กับเปอร์เซ็นต์การใช้งานทางธุรกิจ กล่าวคือ ผู้เสียภาษีจะต้องคำนวณเพื่อปันส่วนค่าใช้จ่ายประเภทนี้ตามสัดส่วนพื้นที่ของบ้านที่ผู้เสียภาษีใช้เป็น Home Office

ค. ค่าใช้จ่ายที่ไม่เกี่ยวข้อง หมายถึง ค่าใช้จ่ายในส่วนของบ้านที่ผู้เสียภาษีไม่ได้ใช้เป็น Home Office เช่น ค่าใช้จ่ายในการดูแลสนามหญ้าหรือค่าทาสีห้องที่ผู้เสียภาษีไม่ได้ใช้เป็น Home Office ซึ่งค่าใช้จ่ายประเภทนี้ผู้เสียภาษีไม่สามารถนำมาหักเป็นรายจ่ายทางธุรกิจได้

อย่างไรก็ตาม ค่าภาษีทรัพย์สิน ค่าดอกเบี้ยจำนอง และค่าความเสียหายเป็นค่าใช้จ่ายที่ผู้เสียภาษีสามารถหักได้ไม่ว่าผู้เสียภาษีจะได้ใช้บ้านของผู้เสียภาษีประกอบการค้าหรือธุรกิจหรือไม่ ซึ่งถ้าผู้เสียภาษีไม่ได้ใช้บ้านของผู้เสียภาษีประกอบการค้าหรือธุรกิจ ผู้เสียภาษีสามารถนำค่าใช้จ่ายเหล่านี้ไปหักเป็นค่าใช้จ่ายตามรายการ (Itemized Deduction) ได้³¹ แต่ถ้าผู้เสียภาษีใช้บ้านของผู้เสียภาษีประกอบการค้าหรือธุรกิจ ผู้เสียภาษีสามารถนำค่าใช้จ่ายเหล่านี้ไปหักเป็นค่าใช้จ่ายทางธุรกิจได้ตามเปอร์เซ็นต์การใช้งานทางธุรกิจ กล่าวคือ ผู้เสียภาษีจะต้องคำนวณเพื่อปันส่วนค่าใช้จ่ายเหล่านี้ตามสัดส่วนพื้นที่ของบ้านที่ผู้เสียภาษีใช้เป็น Home Office

³⁰ Ibid., p.7.

³¹ Ibid., p.10.

ในขณะที่ค่าประกันภัย ค่าเช่าบ้าน (ในกรณีที่ผู้เสียหายไม่ได้เป็นเจ้าของ) ค่าใช้จ่ายในการซ่อมแซม ค่าสาธารณูปโภค และค่าเสื่อมราคานั้น ผู้เสียหายสามารถนำมาหักเป็นรายจ่ายทางธุรกิจได้เฉพาะแต่ในกรณีที่ผู้เสียหายได้ใช้บ้านประกอบการค้าหรือธุรกิจเท่านั้น³²

กล่าวโดยสรุป ถ้าผู้เสียหายได้ใช้บ้านประกอบการค้าหรือธุรกิจ ผู้เสียหายสามารถที่จะนำค่าใช้จ่ายดังต่อไปนี้มาหักเป็นค่าใช้จ่ายทางธุรกิจได้³³

1. ค่าภาษีทรัพย์สิน

ในการคำนวณเพื่อหักค่าภาษีทรัพย์สินเป็นค่าใช้จ่ายทางธุรกิจนั้น ให้นำค่าภาษีอสังหาริมทรัพย์ที่ผู้เสียหายได้จ่ายไปคูณกับเปอร์เซ็นต์ของการใช้งานทางธุรกิจ

2. ค่าดอกเบี้ยจำนองบ้าน

ในคำนวณเพื่อหักค่าดอกเบี้ยจำนองเป็นค่าใช้จ่ายทางธุรกิจนั้น ให้นำค่าดอกเบี้ยจำนองบ้านคูณกับเปอร์เซ็นต์การใช้งานทางธุรกิจ

3. ค่าความเสียหายในส่วนของทรัพย์สินที่ใช้ประกอบธุรกิจ

คือ ค่าความเสียหายของทรัพย์สินที่ใช้ประกอบธุรกิจที่เกิดจากอุบัติเหตุหรือโจรกรรม ซึ่งอาจเป็นค่าใช้จ่ายทางตรง ค่าใช้จ่ายทางอ้อมหรือค่าใช้จ่ายที่ไม่เกี่ยวข้องกับการประกอบธุรกิจก็ได้ ทั้งนี้ ขึ้นอยู่กับว่าทรัพย์สินที่ได้รับความเสียหายเป็นทรัพย์สินประเภทใด ซึ่งผู้เสียหายสามารถหักได้เฉพาะค่าความเสียหายที่เป็นค่าใช้จ่ายทางตรงและค่าใช้จ่ายทางอ้อมเท่านั้น ส่วนค่าความเสียหายที่เป็นค่าใช้จ่ายที่ไม่เกี่ยวข้องนั้นผู้เสียหายไม่สามารถนำมาหักเป็นค่าใช้จ่ายทางธุรกิจได้ เพราะเป็นค่าความเสียหายที่เกิดจากทรัพย์สินที่ผู้เสียหายไม่ได้ใช้ประกอบการค้าหรือธุรกิจ

ค่าความเสียหายที่ถือเป็นค่าใช้จ่ายทางตรง คือ ค่าความเสียหายของทรัพย์สินที่ผู้เสียหายได้ใช้เฉพาะในวัตถุประสงค์ทางธุรกิจเท่านั้น

ค่าความเสียหายที่ถือเป็นค่าใช้จ่ายทางอ้อม คือ ค่าความเสียหายของทรัพย์สินที่ผู้เสียหายใช้ทั้งในวัตถุประสงค์ทางธุรกิจและในวัตถุประสงค์ส่วนตัว ให้นำเฉพาะส่วนที่เกิดจากวัตถุประสงค์ทางธุรกิจมาหักเป็นค่าใช้จ่ายทางธุรกิจ โดยการนำค่าความเสียหายที่ถือเป็นค่าใช้จ่ายทางอ้อมที่เกิดขึ้นมาคูณกับเปอร์เซ็นต์ของการใช้งานทางธุรกิจ

4. ค่าประกันภัย

³² Ibid., p.7.

³³ Ibid., p.8.

ผู้เสียภาษีสามารถที่จะหักค่าประกันภัยที่ครอบคลุมส่วนของบ้านที่ผู้เสียภาษีใช้ ประกอบการค้าหรือธุรกิจได้ แต่ถ้าเป็นค่าเบี้ยประกันที่ให้ความคุ้มครองเกิน 1 ปี ให้ผู้เสียภาษีหักได้ เฉพาะเบี้ยประกันตามส่วนของเปอร์เซ็นต์การใช้งานทางธุรกิจที่ให้ความคุ้มครองระหว่างปีภาษีใดปี ภาษีหนึ่งเท่านั้น

5. ค่าเช่า

ถ้าบ้านที่ผู้เสียภาษีใช้ประกอบการค้าหรือธุรกิจเกิดจากการเช่า ผู้เสียภาษี สามารถที่จะนำค่าเช่าที่ผู้เสียภาษีจ่ายไปมาหักเป็นค่าใช้จ่ายทางธุรกิจได้ โดยนำมาคูณกับเปอร์เซ็นต์ การใช้งานทางธุรกิจ

6. ค่าใช้จ่ายในการซ่อมแซม

ผู้เสียภาษีสามารถหักค่าใช้จ่ายในการซ่อมแซมเป็นค่าใช้จ่ายทางธุรกิจได้เฉพาะ ในส่วนที่เกิดจากพื้นที่ของบ้านที่ใช้เป็น Home Office เท่านั้น แต่ถ้าผู้เสียภาษีได้ใช้บ้านทั้งหลังเป็น Home Office ผู้เสียภาษีสามารถที่จะหักค่าใช้จ่ายในการซ่อมแซมเป็นค่าใช้จ่ายทางธุรกิจได้ทั้งหมด เช่น ค่าใช้จ่ายในการซ่อมแซมเตาเผาที่ก่อให้เกิดประโยชน์กับบ้านทั้งหลัง ถ้าผู้เสียภาษีได้ใช้บ้านทั้ง หลังเป็น Home Office ผู้เสียภาษีสามารถที่จะหักค่าใช้จ่ายในการซ่อมแซมเตาเผาที่เกิดขึ้นได้ ทั้งหมด แต่ถ้าผู้เสียภาษีไม่ได้ใช้พื้นที่ของบ้านทั้งหลังเป็น Home Office ผู้เสียภาษีสามารถหัก ค่าใช้จ่ายในการซ่อมแซมที่เกิดขึ้นได้ตามเปอร์เซ็นต์การใช้งานทางธุรกิจ

การซ่อมแซมจะช่วยทำให้บ้านของผู้เสียภาษีใช้งานได้ตลอดอายุการใช้งานของ บ้าน เช่น การติดตั้งผนังและพื้น การทาสี การตกแต่งผนังด้วยกระดาดาชุบผนัง หรือการซ่อมหลังคา เป็นต้น แต่ในบางครั้งการซ่อมแซมอาจจะได้รับการพิจารณาว่าเป็นการปรับปรุงอย่างถาวรและส่งผล ให้ค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นกลายมาเป็นค่าใช้จ่ายที่มีลักษณะเป็นการลงทุน ผู้เสียภาษีจึงไม่สามารถหัก ค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นได้ทั้งหมดในคราวเดียวเพราะผู้เสียภาษีจะต้องทยอยหักในรูปแบบของค่าเสื่อมราคา แทน

7. ค่าติดตั้งระบบรักษาความปลอดภัย

ถ้าผู้เสียภาษีได้ติดตั้งระบบรักษาความปลอดภัยไว้ตรงประตูและหน้าต่างด้วย ผู้ เสียภาษีก็สามารถหักค่าใช้จ่ายที่เกิดจากการติดตั้งระบบรักษาความปลอดภัยเป็นค่าใช้จ่ายทางธุรกิจ ได้ตามเปอร์เซ็นต์การใช้งานทางธุรกิจ

8. ค่าสาธารณูปโภคและบริการ

ค่าใช้จ่ายของสาธารณูปโภคและบริการ เช่น ค่าน้ำ ค่าไฟฟ้า ค่าแก๊ส ค่าใช้จ่ายในการกำจัดขยะและการดูแลรักษาความสะอาด ผู้เสียภาษีสามารถนำค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นเหล่านี้มาหักเป็นค่าใช้จ่ายทางธุรกิจได้โดยการนำมาคูณกับเปอร์เซ็นต์การใช้งานทางธุรกิจ

9. ค่าเสื่อมราคาของบ้าน

ถ้าผู้เสียภาษีเป็นเจ้าของบ้านและได้ใช้บ้านหลังนั้นประกอบการค้าหรือธุรกิจ ผู้เสียภาษีสามารถที่จะนำราคาของบ้านมาคำนวณเพื่อหักเป็นค่าเสื่อมราคาได้ โดยหักตามเปอร์เซ็นต์การใช้งานทางธุรกิจ แต่ผู้เสียภาษีสามารถที่จะหักได้เฉพาะราคาของบ้านเท่านั้นไม่สามารถที่จะหักราคาของที่ดินได้ เนื่องจากผู้เสียภาษีจะได้รับขดเซยราคาของที่ดินคืนต่อเมื่อมีการจำหน่ายอโณที่ดินนั้น ส่วนการคำนวณเพื่อหักค่าเสื่อมราคาผู้เสียภาษีจะต้องพิจารณาจากปัจจัยดังต่อไปนี้

ก. จำนวนเดือนและปีที่ผู้เสียภาษีเริ่มใช้บ้านเป็น Home Office

ข. ต้นทุนของบ้านที่ปรับปรุงแล้ว (Adjusted Basis) และราคาตลาดที่เป็นธรรมของบ้าน (Fair Market Value) ในวันที่ผู้เสียภาษีเริ่มใช้บ้านประกอบการค้าหรือธุรกิจ

ค. ค่าใช้จ่ายในการปรับปรุงอย่างถาวร (Permanent Improvements) ทั้งที่เกิดขึ้นก่อนและหลังเริ่มใช้บ้านประกอบการค้าหรือธุรกิจ

ง. สัดส่วนการใช้งานทางธุรกิจ

ต้นทุนของบ้านที่ปรับปรุงแล้ว หมายถึง ราคาของบ้านบวกกับค่าใช้จ่ายในการปรับปรุงอย่างถาวรลบค่าความเสียหายหรือค่าเสื่อมราคาที่ผู้เสียภาษีได้หักไปในปีก่อนหน้า

การปรับปรุงอย่างถาวร หมายถึง การเพิ่มมูลค่าและระยะเวลาในการใช้งานของทรัพย์สิน เพื่อให้ทรัพย์สินใช้งานได้ใหม่หรือใช้งานได้แตกต่างจากเดิม เช่น การเปลี่ยนสายไฟฟ้า การเปลี่ยนท่อน้ำประปาหรือต่อเติมหลังคาใหม่ เป็นต้น

ดังนั้น ผู้เสียภาษีจึงจำเป็นต้องแยกความแตกต่างระหว่างการซ่อมแซม (Repairs) กับการปรับปรุงอย่างถาวร (Improvements) อย่างรอบคอบ เช่น ถ้าการซ่อมแซมนั้นเป็นส่วนหนึ่งของการปรับปรุงหรือบูรณะที่ครอบคลุมพื้นที่ของบ้านทั้งหลัง การซ่อมแซมทั้งหมดที่เกิดขึ้น จะได้รับการพิจารณาว่าเป็นการปรับปรุงอย่างถาวร เป็นต้น

นอกจากนี้ ผู้เสียภาษียังจะต้องเก็บรักษาบันทึกค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นให้ติดต่อกัน เพราะบันทึกค่าใช้จ่ายจะช่วยให้ผู้เสียภาษีสามารถพิจารณาได้ว่าค่าใช้จ่ายใดเป็นค่าใช้จ่ายที่ผู้เสียภาษี

สามารถหักเป็นค่าใช้จ่ายทางธุรกิจได้ทันทีหรือเป็นค่าใช้จ่ายที่มีลักษณะเป็นการลงทุนที่ผู้เสียภาษีจะต้องทยอยหักในรูปของค่าเสื่อมราคา

ตัวอย่างเช่น

ผู้เสียภาษีได้ทำการซ่อมแซมห้อง 2 ห้องเพื่อใช้เป็นร้านทำผม โดยการฉาบปูนบนเพดานและผนัง ทาสี ซ่อมแซมพื้น ติดตั้งประตูด้านนอก เดินสายไฟฟ้าใหม่ ติดตั้งท่อประปาและอุปกรณ์อื่นๆ ซึ่งตามปกติแล้ว ค่าใช้จ่ายที่เกิดจากการฉาบปูน ทาสีและซ่อมแซมพื้นจะถือเป็นค่าใช้จ่ายในการซ่อมแซม ส่วนค่าใช้จ่ายอื่นๆจะถือเป็นค่าใช้จ่ายในการปรับปรุงอย่างถาวร แต่เนื่องจากว่าการซ่อมแซมดังกล่าวทำให้บ้านทั้งหลังใช้งานได้ใหม่ ดังนั้น การซ่อมแซมทั้งหมดที่เกิดขึ้นจึงถือเป็น การปรับปรุงอย่างถาวรและค่าใช้จ่ายทั้งหมดที่เกิดขึ้นจึงถือเป็นค่าใช้จ่ายที่มีลักษณะเป็นการลงทุน

ส่วนวิธีในการคำนวณค่าเสื่อมราคา มีลำดับขั้นตอนดังต่อไปนี้

1. ผู้เสียภาษีจะต้องคำนวณหาราคาของบ้านเฉพาะส่วนที่ผู้เสียภาษีใช้เป็น Home Office โดยนำเปอร์เซ็นต์การใช้งานทางธุรกิจมาคูณกับราคาของบ้านทั้งหลังที่ได้ปรับปรุงแล้วหรือราคาตลาดที่เป็นธรรมของบ้านในวันที่ผู้เสียภาษีเริ่มต้นใช้บ้านเป็น Home Office ทั้งนี้ ขึ้นอยู่กับว่าราคาใดจะต่ำกว่า
2. ผู้เสียภาษีต้องพิจารณาโดยเทียบกับตารางการหักค่าเสื่อมราคาว่าผู้เสียภาษีได้เริ่มใช้บ้านเป็น Home Office ในเดือนใด เพื่อนำอัตราที่ได้จากตารางมาคูณกับราคาของบ้านเฉพาะส่วนที่ผู้เสียภาษีใช้เป็น Home Office ผลที่ได้คือ ค่าเสื่อมราคาที่ผู้เสียภาษีสามารถหักเป็นค่าใช้จ่ายทางธุรกิจได้ ซึ่งจะต้องนำไปรวมคำนวณกับค่าใช้จ่ายอื่นๆ

ตารางที่ 6 ตารางค่าเสื่อมราคาอัตราเร่งสำหรับทรัพย์สินที่ไม่ได้อยู่อาศัยของสหรัฐอเมริกา ปี

2016³⁴

เดือนที่เริ่มประกอบธุรกิจ	จำนวนอัตราร้อยละที่อนุญาตให้หัก
1	2.461
2	2.247
3	2.033
4	1.819

³⁴ Ibid., p.10.

เดือนที่เริ่มประกอบธุรกิจ	จำนวนอัตราร้อยละที่อนุญาตให้หัก
5	1.605
6	1.391
7	1.177
8	0.963
9	0.749
10	0.535
11	0.321
12	0.107

ตัวอย่างเช่น

ผู้เสียภาษีเริ่มต้นตั้งใช้บ้านเป็น Home Office เพื่อประกอบการค้าหรือธุรกิจในเดือนพฤษภาคม โดยใช้ห้องหนึ่งห้องในบ้านเป็นสถานที่พบปะกับลูกค้าโดยเฉพาะและเป็นปกติประจำ ซึ่งห้องที่วานี้คิดเป็น 8% ของพื้นที่บ้านทั้งหมด ผู้เสียภาษีได้ซื้อบ้านหลังนี้มาในปี 2005 ในราคา 125,000 เหรียญและจากบันทึกของการเสียภาษีทรัพย์สินได้ความว่า ราคาของบ้านที่ปรับปรุงแล้ว (ไม่รวมราคาที่ดิน) คือ 115,000 เหรียญและราคาตลาดที่เป็นธรรมของบ้านในเดือนพฤษภาคมคือ 165,000 เหรียญ ผู้เสียภาษีจึงต้องใช้ราคาของบ้านที่ปรับปรุงแล้ว (เพราะเป็นราคาที่ต่ำกว่า) คูณกับเปอร์เซ็นต์การใช้งานทางธุรกิจ คือ 8% ได้ผลลัพธ์เท่ากับ 9,200 เหรียญ ถือเป็นราคาของบ้านเฉพาะส่วนที่ผู้เสียภาษีใช้เป็น Home Office และเมื่อพิจารณาเดือนที่ผู้เสียภาษีได้เริ่มใช้บ้านเป็น Home Office จากตารางแล้ว อัตราร้อยละที่ได้จากตารางคือ 1.605 ดังนั้น ผู้เสียภาษีจึงต้องนำอัตราร้อยละ 1.605 มาคูณกับ 9,200 ผลลัพธ์ที่ได้คือค่าเสื่อมราคาของบ้านที่ผู้เสียภาษีสามารถหักได้ในปีนี้ คือ 14,766 เหรียญ

ส่วนการหาเปอร์เซ็นต์การใช้งานทางธุรกิจ (Business Percentage) นั้น ให้ผู้เสียภาษีเปรียบเทียบพื้นที่ของบ้านที่ผู้เสียภาษีใช้เป็น Home Office กับพื้นที่ของบ้านทั้งหมด ซึ่งมีวิธีอยู่ 2 วิธีดังต่อไปนี้

1. ให้ปันส่วนตามพื้นที่ของบ้านที่ใช้เป็น Home Office ออกจากพื้นที่ของบ้านทั้งหมด (ยาว x กว้าง)

ตัวอย่างเช่น

บ้านของผู้เสียภาษีมีพื้นที่ทั้งหมดเท่ากับ 1,200 ตารางฟุต แต่ผู้เสียภาษีนำมาใช้ทำเป็น Home Office เพียง 240 ตารางฟุต (12 ฟุต x 20 ฟุต)

ดังนั้น เปอร์เซ็นต์การใช้งานทางธุรกิจของบ้านหลังนี้ ผู้เสียภาษีสามารถที่จะหาได้จาก $[(240 \div 1,200) \times 100] = 20\%$ กล่าวคือ พื้นที่ของบ้านที่ผู้เสียภาษีใช้ทำเป็น Home Office คิดเป็น 20% ของพื้นที่บ้านทั้งหลัง

2. ถ้าห้องภายในบ้านมีขนาดที่เท่ากันทั้งหมด ให้ปันส่วนตามจำนวนห้องที่ใช้ทำเป็น Home Office ออกจากจำนวนห้องทั้งหมดภายในบ้าน

ตัวอย่างเช่น

บ้านของผู้เสียภาษีมียุทธกิจที่ขนาดเท่ากันทั้งหมด 10 ห้อง แต่ผู้เสียภาษีใช้ 1 ห้องทำเป็น Home Office

ดังนั้น เปอร์เซ็นต์การใช้งานทางธุรกิจของบ้านหลังนี้ ผู้เสียภาษีสามารถที่จะหาได้จาก $[(1 \div 10) \times 100] = 10\%$ กล่าวคือ พื้นที่ของบ้านที่ผู้เสียภาษีใช้ทำเป็น Home Office คิดเป็น 10% ของพื้นที่บ้านทั้งหลัง

แต่อย่างไรก็ตาม การหักค่าใช้จ่ายที่เกิดจากการใช้งาน Home Office เพื่อประกอบการค้าหรือธุรกิจก็มีข้อจำกัดการหักอยู่ กล่าวคือ ค่าใช้จ่ายที่หักจะต้องไม่เกินยอดรวมของรายรับทางธุรกิจที่เกิดขึ้นในปีภาษีนั้น³⁵ ถ้ายอดรวมของรายรับทางธุรกิจที่เกิดจากการใช้ Home Office เพื่อประกอบการค้าหรือธุรกิจมีจำนวนเท่ากับหรือมากกว่าค่าใช้จ่ายทั้งหมดที่เกิดจากการใช้งาน ผู้เสียภาษีสามารถที่จะนำค่าใช้จ่ายที่เกิดจากการใช้งานมาปันส่วนตามเปอร์เซ็นต์การใช้งานทางธุรกิจได้ทั้งหมด แต่ยอดรวมของรายรับทางธุรกิจที่เกิดจากการใช้ Home Office เพื่อประกอบการค้า

จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย
CHULALONGKORN UNIVERSITY

³⁵ 26 U.S. Code § 280 A (c) (5) (Exceptions for certain business or rental use; limitation on deductions for such use)

“(5) Limitation on deductions In the case of a use described in paragraph (1), (2), or (4), and in the case of a use described in paragraph (3) where the dwelling unit is used by the taxpayer during the taxable year as a residence, the deductions allowed under this chapter for the taxable year by reason of being attributed to such use shall not exceed the excess of—

(A) The gross income derived from such use for the taxable year, over

(B) The sum of—

(i) The deductions allocable to such use which are allowable under this chapter for the taxable year whether or not such unit (or portion thereof) was so used, and

(ii) The deductions allocable to the trade or business (or rental activity) in which such use occurs (but which are not allocable to such use) for such taxable year... ”

หรือธุรกิจมีจำนวนน้อยกว่าค่าใช้จ่ายทั้งหมดที่เกิดจากการใช้งาน ผู้เสียภาษีจะถูกจำกัดการหักค่าใช้จ่ายที่เกิดจากการใช้งานบางอย่าง³⁶

ส่วนข้อจำกัดการหักค่าใช้จ่ายที่เกิดจากการใช้งาน Home Office อื่นๆ เช่น ค่าประกันภัย ค่าสาธารณูปโภค ค่าเสื่อมราคา ผู้เสียภาษีสามารถที่จะหักได้เพียงยอดรายรับที่หักค่าดอกเบี้ยจำนอง ค่าภาษีทรัพย์สิน ค่าความเสียหายของทรัพย์สินที่ผู้เสียภาษีได้ใช้ประกอบการค้าหรือธุรกิจและค่าใช้จ่ายทางธุรกิจอื่นที่ไม่เกี่ยวข้องกับการใช้งาน Home Office ไปก่อนแล้วเท่านั้น และค่าใช้จ่ายที่เกิดจากการใช้งาน Home Office ที่หักเป็นค่าใช้จ่ายทางธุรกิจไม่หมดนั้น ถ้าผู้เสียภาษีเลือกใช้วิธีการหักรายจ่ายตามจริง ผู้เสียภาษีสามารถยกยอดไปหักในปีภาษีถัดไปได้

ตัวอย่างเช่น

ผู้เสียภาษีได้ใช้บ้านเป็น Home Office เพื่อประกอบธุรกิจ ซึ่งมีเปอร์เซ็นต์การใช้งานครุกิจเท่ากับ 20% มีค่าดอกเบี้ยจำนองและค่าภาษีทรัพย์สินจำนวน 15,000 เหรียญ ค่าใช้จ่ายทางธุรกิจอื่นที่ไม่เกี่ยวข้องกับการใช้ Home Office จำนวน 2,000 เหรียญ ค่าสาธารณูปโภค ค่าบำรุงรักษาและค่าประกันภัยจำนวน 4,000 เหรียญและค่าเสื่อมราคาของบ้านจำนวน 8,000 เหรียญ ซึ่งในการคำนวณค่าใช้จ่ายที่เกิดจากการใช้งาน Home Office ผู้เสียภาษีจะต้องคำนวณเฉพาะส่วนที่ใช้ประกอบการค้าหรือธุรกิจเท่านั้น

เนื่องด้วยข้อจำกัดการหักค่าใช้จ่ายตามที่ได้กล่าวถึงก่อนหน้านี้ ส่งผลให้เฉพาะค่าดอกเบี้ยจำนอง, ค่าภาษีทรัพย์สินและค่าใช้จ่ายทางธุรกิจอื่นที่ไม่เกี่ยวข้องกับการใช้งาน Home Office เท่านั้น ที่สามารถนำมาหักเป็นค่าใช้จ่ายได้ทั้งหมด ส่วนค่าใช้จ่ายที่เกิดจากการใช้งาน Home Office อื่นๆ จะนำมาหักเป็นค่าใช้จ่ายได้ไม่เกินยอดรวมของรายรับทางธุรกิจที่เกิดจากการใช้งาน Home Office ประกอบการค้าหรือธุรกิจในปีนั้น ดังนี้

ตารางที่ 7 ตารางแสดงข้อจำกัดในการหักค่าใช้จ่ายที่เกิดจากการใช้งาน Home Office

ยอดรายรับรวมจากการใช้ Home Office ประกอบการค้าหรือธุรกิจ	6,000 เหรียญ
หัก ค่าดอกเบี้ยจำนอง ค่าภาษีทรัพย์สิน (20%) ได้	3,000 เหรียญ
หัก ค่าใช้จ่ายทางธุรกิจอื่นที่ไม่เกี่ยวข้องๆ (100%) ได้	2,000 เหรียญ
ดังนั้น ข้อจำกัดการหักค่าใช้จ่าย (Deduction limit) เท่ากับ	1,000 เหรียญ
หัก ค่าสาธารณูปโภค ค่าบำรุงรักษา ค่าประกันภัย (20%) ได้	800 เหรียญ
หัก ค่าเสื่อมราคา (20% = 1,600 เหรียญ) ได้	200 เหรียญ

³⁶ Internal Revenue Service, "Business Use of Your Home." [Online] Available from: <https://www.irs.gov/pub/irs-pdf/p587.pdf>, p.10.

จะเห็นได้ว่า ค่าดอกเบี้ยจํานองและค่าภาษีทรัพย์สิน ผู้เสียภาษีสามารถนำมาหักได้ 20% ของ 15,000 เหรียญ คิดเป็นเงิน 3,000 เหรียญ ส่วนของค่าใช้จําจ่ายทางธุรกิจอื่น ๆ ที่ไม่เกี่ยวข้องกับการใช้งาน Home Office ผู้เสียภาษีสามารถนำมาหักได้ทั้งหมด 2,000 เหรียญ เนื่องจากไม่ใช่ค่าใช้จําจ่ายที่เกิดจากการใช้งาน Home Office จึงไม่ต้องปันส่วนแต่อย่างใด ในขณะที่ค่าสาธารณูปโภค ค่าบำรุงรักษาและค่าประกันภัย ผู้เสียภาษีสามารถนำมาหักได้ 20% ของ 4,000 เหรียญ คิดเป็นเงิน 800 เหรียญและเนื่องจากเป็นจำนวนที่น้อยกว่าข้อจำกัดการหักค่าใช้จําจ่าย ผู้เสียภาษีจึงสามารถนำมาหักได้ทั้งหมด 800 เหรียญ ส่วนค่าเสื่อมราคาของบ้าน (เฉพาะส่วนที่เป็น Home Office) ผู้เสียภาษีสามารถหักได้เพียง 20% ของ 8,000 เหรียญ คิดเป็นเงิน 1,600 เหรียญ

แม้ว่าเปอร์เซ็นต์การใช้งานทางธุรกิจจะทำให้ผู้เสียภาษีมียสิทธิหักค่าเสื่อมราคาของบ้าน (เฉพาะส่วนที่เป็น Home Office) ได้ 1,600 เหรียญ แต่เนื่องจากกฎหมายกำหนดให้หักเป็นค่าใช้จําจ่ายได้ไม่เกินยอดรวมของรายรับทางธุรกิจที่เกิดจากการใช้งาน Home Office ประกอบการค้ำหรือธุรกิจในปีนั้น ผู้เสียภาษีจึงสามารถหักค่าเสื่อมราคาได้เพียง 200 เหรียญ (1000 - 800) ส่วนที่เหลืออีก 1,400 เหรียญ (1,600 - 200) ผู้เสียภาษีสามารถยกยอดไปใช้ในปัดปีถัดไปได้ภายใต้ข้อจำกัดการหักค่าใช้จําจ่ายของปี 2018

(2) วิธีหักค่าใช้จําจ่ายอย่างง่าย (The Simplified Method)³⁷

การหักค่าใช้จําจ่ายอย่างง่าย เป็นอีกวิธีการหนึ่งที่ใช้ในการคำนวณเพื่อปันส่วนค่าใช้จําจ่ายที่เกิดจากการใช้งาน โดยนำพื้นที่ของบ้านที่ใช้เป็น Home Office มาคูณด้วย 5 เหรียญ แต่อย่างไรก็ตาม พื้นที่ของ Home Office ที่จะนำมาคำนวณนั้นจะต้องไม่เกิน 300 ตารางฟุต (Square Feet) และเฉพาะผู้เสียภาษีที่เป็นเจ้าของบ้านเท่านั้นที่จะสามารถใช้วิธีนี้ในการคำนวณเพื่อปันส่วนค่าใช้จําจ่ายที่เกิดจากการใช้งานได้ ถ้าบ้านที่ผู้เสียภาษีใช้เป็น Home Office เกิดจากการเช่า ผู้เสียภาษีจะต้องใช้วิธีหักค่าใช้จําจ่ายตามจริงแทน

ถ้าผู้เสียภาษีเลือกใช้วิธีการนี้ ในการคำนวณเพื่อปันส่วนค่าใช้จําจ่ายที่เกิดจากการใช้งาน Home Office ผู้เสียภาษีไม่สามารถหักค่าใช้จําจ่ายตามจริงได้ เว้นแต่ จะเป็นค่าใช้จําจ่ายทางธุรกิจอย่างอื่นที่ไม่เกี่ยวข้องกับการใช้งาน Home Office นอกจากนี้ ผู้เสียภาษียังไม่สามารถหักค่าเสื่อมราคาของบ้านและค่าใช้จําจ่ายตามมาตรา 179 ได้อีกด้วย³⁸ ซึ่งมาตรา 179 นี้เป็นมาตราที่กำหนดให้ผู้

³⁷ Ibid., p.11.

³⁸ 26 U.S. Code § 179 (Election to expense certain depreciable business assets)

เสียภาษีสามารถหักค่าเสื่อมราคาของทรัพย์สินที่จับต้องได้หรือทรัพย์สินส่วนตัวบางกรณี ได้เต็มจำนวนหรือบางส่วนในปีภาษีเดียว โดยไม่จำเป็นต้องนำมาทยอยหักเป็นระยะเวลาหลายปีภาษี³⁹

อย่างไรก็ดี ถ้าในปีภาษีก่อนหน้าผู้เสียภาษีได้ใช้วิธีหักค่าใช้จ่ายตามจริงในการคำนวณเพื่อปันส่วนค่าใช้จ่ายที่เกิดจากการใช้งาน Home Office แต่ยังไม่หักไม่หมดเพราะติดข้อจำกัดในการหักค่าใช้จ่าย (Deduction Limit) ถ้าในปีนี้ผู้เสียภาษีเลือกใช้วิธีหักค่าใช้จ่ายอย่างง่าย ผู้เสียภาษีจะไม่สามารถนำค่าใช้จ่ายที่เหลือมาหักได้ แต่ถ้าในปีภาษีถัดไปผู้เสียภาษีเลือกใช้วิธีหักค่าใช้จ่ายตามจริง ผู้เสียภาษีจึงจะสามารถนำค่าใช้จ่ายที่เหลือมาหักได้

ในกรณีที่ผู้เสียภาษีแชร์ Home Office ร่วมกับผู้อื่น ให้แต่ละคนเลือกวิธีที่จะใช้คำนวณเพื่อปันส่วนค่าใช้จ่ายที่เกิดจากการใช้งานของตนเองว่าจะเลือกใช้วิธีหักค่าใช้จ่ายอย่างง่ายหรือหักค่าใช้จ่ายตามจริง

ในกรณีที่ผู้เสียภาษีใช้ Home Office ประกอบการค้าหรือธุรกิจมากกว่า 1 ประเภท ถ้าผู้เสียภาษีเลือกใช้วิธีหักค่าใช้จ่ายอย่างง่าย ผู้เสียภาษีจะต้องใช้วิธีหักค่าใช้จ่ายอย่างง่ายนี้กับการค้าหรือธุรกิจทุกประเภทที่ได้ทำใน Home Office กล่าวคือ วิธีหักค่าใช้จ่ายอย่างง่ายจะส่งผลกับการค้าหรือธุรกิจทุกประเภท

ในกรณีที่ผู้เสียภาษีเปลี่ยน Home office ที่ใช้ประกอบการค้าหรือธุรกิจระหว่างปีภาษี ผู้เสียภาษีสามารถที่จะเลือกใช้วิธีหักค่าใช้จ่ายอย่างง่ายกับ Home office หลังแรกเท่านั้น ส่วน Home office หลังอื่นๆ ผู้เสียภาษีจะต้องใช้วิธีหักค่าใช้จ่ายตามจริง

เมื่อผู้เสียภาษีเลือกที่จะใช้วิธีหักค่าใช้จ่ายอย่างง่าย ผู้เสียภาษีก็นับความจำเป็นที่จะต้องทราบข้อมูลดังต่อไปนี้

1. ถ้าผู้เสียภาษีไม่ได้ใช้ Home Office ประกอบการค้าหรือธุรกิจตลอดทั้งปีหรือมีการเปลี่ยนแปลงพื้นที่ที่ใช้เป็น Home Office ผู้เสียภาษีจะต้องทราบจำนวนวันที่ผู้เสียภาษีใช้ Home office ประกอบการค้าหรือธุรกิจในแต่ละเดือน

2. ยอดรวมของรายรับที่เกิดจากการใช้ Home Office ประกอบการค้าหรือธุรกิจ

³⁹ Tax Information Center, "Tax Depreciation Section 179 Deduction and MACRS," [Online] Accessed: 23 June 2018 . Available from: <https://www.hrblock.com/tax-center/filing/adjustments-and-deductions/tax-depreciation/>

3. จำนวนค่าใช้จ่ายทางธุรกิจอื่นๆ ที่ไม่เกี่ยวข้องกับการใช้งาน Home Office

4. ถ้าผู้เสียภาษีใช้ Home Office เพื่อความสะดวกในการรับเลี้ยงหรือดูแลเด็ก อยู่เป็นปกติประจำ ผู้เสียภาษีจำเป็นต้องทราบสัดส่วนของระยะเวลาที่ผู้เสียภาษีได้ใช้เพื่อความสะดวกในการรับเลี้ยงหรือในการดูแลเด็กด้วย

ในการคำนวณเพื่อปันส่วนค่าใช้จ่ายที่เกิดจากการใช้งาน Home Office ด้วยวิธีหักค่าใช้จ่ายอย่างง่าย มีขั้นตอนดังต่อไปนี้

ก. นำพื้นที่ของบ้านที่ใช้เป็น Home Office มาคูณกับ 5 เหยี่ยว

ข. นำค่าใช้จ่ายทางธุรกิจอย่างอื่นที่ไม่เกี่ยวข้องกับการใช้งาน Home Office มาลบยอดรวมของรายรับที่เกิดจากการใช้ Home Office ประกอบการค้าหรือธุรกิจ หากค่าใช้จ่ายอย่างอื่นที่ไม่เกี่ยวข้องมีจำนวนมากกว่ายอดรวมของรายรับ ผู้เสียภาษีก็จะไม่สามารถหักค่าใช้จ่ายที่เกิดจากการใช้งาน Home Office ได้อีก

ค. ผลลัพธ์ที่ได้จาก ก. และ ข. ให้ผู้เสียเลือกผลลัพธ์ที่น้อยกว่ามาหักเป็นค่าใช้จ่ายทางธุรกิจที่เกิดจากการใช้ Home Office ประกอบการค้าหรือธุรกิจ

นอกจากนี้ ขนาดพื้นที่ของ Home Office ที่ผู้เสียภาษีสามารถนำมาคำนวณเพื่อปันส่วนค่าใช้จ่ายได้นั้นยังถูกจำกัดไว้ให้นามาใช้ได้ไม่เกิน 300 ตารางฟุต อีกด้วย กล่าวคือ ผู้เสียภาษีสามารถหักได้แค่ 5 เหยี่ยวต่อตารางฟุต สูงสุดไม่เกิน 300 ตารางฟุต เท่านั้น ผู้เสียภาษีจึงสามารถหักค่าใช้จ่ายที่เกิดจากการใช้ Home Office ประกอบการค้าหรือธุรกิจได้ไม่เกินปีละ 1,500 เหยี่ยว

ถ้าผู้เสียภาษีแชร์ Home Office กับผู้อื่น ผู้เสียภาษีจะต้องปันส่วนหรือจัดสรรพื้นที่ที่ได้ใช้ร่วมกันระหว่างผู้เสียภาษีและบุคคลอื่นอย่างเหมาะสมด้วย

ตัวอย่างเช่น

นาย ก และนาย ข ได้แชร์ Home Office ระหว่างกัน โดยนาย ก ใช้พื้นที่ 300 ตารางฟุต ส่วนนาย ข ใช้พื้นที่ 200 ตารางฟุต ส่วนพื้นที่ที่ทั้งสองคนได้ใช้ร่วมกัน คือ 100 ตารางฟุต ทั้งนาย ก และนาย ข สามารถที่จะแบ่งพื้นที่ 100 ตารางฟุต ระหว่างกันอย่างเหมาะสมและเท่าเทียมได้ ดังนี้ ให้นาย ก ใช้พื้นที่ในการคำนวณ 250 ตารางฟุต ส่วนนาย ข ใช้พื้นที่ในการคำนวณ 150 ตารางฟุต

ถ้าผู้เสียภาษีใช้ Home Office ประกอบการค้าหรือธุรกิจมากกว่า 1 ประเภท ให้ผู้เสียภาษีปันส่วนพื้นที่ของ Home Office ที่ใช้ประกอบการค้าหรือธุรกิจแต่ละประเภทอย่างเหมาะสมตามความเป็นจริง

ถ้าผู้เสียภาษีเริ่มใช้ Home Office ประกอบการค้าหรือธุรกิจระหว่างปี (ไม่ได้เริ่มใช้ตั้งแต่ต้นปี), ได้ย้าย Home Office หรือได้เปลี่ยนแปลงพื้นที่ที่ใช้เป็น Home Office ระหว่างปี ค่าใช้จ่ายที่เกิดจากการใช้งานจะถูกปันส่วนตามพื้นที่ที่เฉลี่ยต่อเดือน ซึ่งผู้เสียภาษีสามารถหาพื้นที่เฉลี่ยต่อเดือนได้จากการนำจำนวนรวมของพื้นที่ที่ผู้เสียภาษีใช้เป็น Home Office ในแต่ละเดือนหารด้วย 12 ซึ่งพื้นที่ที่ใช้เป็น Home Office ในแต่ละเดือนจะต้องไม่เกิน 300 ตารางฟุต และถ้าหากเดือนใดผู้เสียภาษีใช้พื้นที่ที่เป็น Home Office ประกอบการค้าหรือธุรกิจน้อยกว่า 15 วัน จำนวนพื้นที่ที่ผู้เสียภาษีใช้เป็น Home Office ในเดือนนั้นจะเท่ากับ 0

ตัวอย่างที่ 1

ในวันที่ 20 กรกฎาคม ผู้เสียภาษีเริ่มใช้พื้นที่ของบ้าน 420 ตารางฟุต เป็น Home Office ซึ่งผู้เสียภาษีใช้พื้นที่ดังกล่าวเป็น Home Office ไปจนถึงปลายปี ผู้เสียภาษีสามารถหาพื้นที่เฉลี่ยต่อเดือนได้ โดยใช้พื้นที่ 300 ตารางฟุตตั้งแต่เดือนสิงหาคมถึงธันวาคมหารด้วยจำนวนเดือนในปี คือ 12 เดือน ดังนี้ $[(0 + 0 + 0 + 0 + 0 + 0 + 0 + 300 + 300 + 300 + 300 + 300) \div 12]$ พื้นที่เฉลี่ยต่อเดือนจึงเท่ากับ 125 ตารางฟุต

จะเห็นได้ว่า แม้ผู้เสียภาษีจะเริ่มใช้พื้นที่ของบ้านเป็น Home Office ในเดือนกรกฎาคมก็ตาม แต่ในเดือนนั้นผู้เสียภาษีได้ใช้พื้นที่ของบ้านเป็น Home Office น้อยกว่า 15 วัน จำนวนพื้นที่ของบ้านที่ผู้เสียภาษีใช้เป็น Home Office ในเดือนนั้นจึงเท่ากับ 0 และแม้ว่าในความเป็นจริงผู้เสียภาษีจะได้ใช้พื้นที่ของบ้าน 420 ตารางฟุต เป็น Home Office แต่ด้วยข้อจำกัดในเรื่องของพื้นที่ทำให้ผู้เสียภาษีใช้พื้นที่ในการคำนวณในแต่ละเดือนได้ไม่เกิน 300 ตารางฟุต ส่งผลให้ตั้งแต่เดือนสิงหาคมถึงธันวาคมผู้เสียภาษีสามารถใช้พื้นที่ในการคำนวณได้เพียงเดือนละ 300 ตารางฟุต เท่านั้น

ตัวอย่างที่ 2

ในวันที่ 20 เมษายน ผู้เสียภาษีเริ่มใช้พื้นที่ของบ้าน 100 ตารางฟุต เป็น Home Office ต่อมาในวันที่ 5 สิงหาคม ผู้เสียภาษีได้ขยายพื้นที่ของ Home Office ไปเป็น 330 ตารางฟุต และใช้พื้นที่ 330 ตารางฟุตนั้นไปจนถึงปลายปี ผู้เสียภาษีสามารถหาพื้นที่เฉลี่ยต่อเดือนได้โดยใช้พื้นที่ 100 ตารางฟุตตั้งแต่เดือนพฤษภาคมถึงเดือนกรกฎาคมและใช้พื้นที่ 300 ตารางฟุตตั้งแต่เดือนสิงหาคมถึงเดือนธันวาคมหารด้วยจำนวนเดือนในปี คือ 12 เดือน ดังนี้ $[(0 + 0 + 0 + 0 + 100 + 100 + 100 + 300 + 300 + 300 + 300 + 300) \div 12]$ พื้นที่เฉลี่ยต่อเดือนจึงเท่ากับ 150 ตารางฟุต

จะเห็นได้ว่า แม้ผู้เสียภาษีจะเริ่มใช้พื้นที่ของบ้านเป็น Home Office ในเดือนเมษายนก็ตาม แต่ในเดือนนั้นผู้เสียภาษีได้ใช้พื้นที่ของบ้านเป็น Home Office น้อยกว่า 15 วัน จำนวนพื้นที่ของบ้านที่ผู้เสียภาษีใช้เป็น Home Office ในเดือนนั้นจึงเท่ากับ 0

ตัวอย่างที่ 3

ผู้เสียภาษีเริ่มใช้พื้นที่ของบ้าน 300 ตารางฟุต เป็น Home Office ตั้งแต่วันที่ 1 มกราคมจนถึงวันที่ 16 กรกฎาคม ต่อมาในวันที่ 17 กรกฎาคม ผู้เสียภาษีได้ย้ายไปอยู่บ้านหลังใหม่ และเริ่มใช้พื้นที่ของบ้านหลังใหม่ 200 ตารางฟุต เป็น Home Office ผู้เสียภาษีสามารถหาพื้นที่เฉลี่ยต่อเดือนได้โดยใช้พื้นที่ 300 ตารางฟุต ในเดือนมกราคมถึงกรกฎาคม (บ้านหลังแรก) หารด้วยจำนวนเดือนในปี คือ 12 เดือน ดังนี้ $[(300 + 300 + 300 + 300 + 300 + 300 + 0 + 0 + 0 + 0 + 0) \div 12]$ พื้นที่เฉลี่ยต่อเดือนจึงเท่ากับ 175 ตารางฟุต

จะเห็นได้ว่า ผู้เสียภาษีได้ย้าย Home Office ระหว่างปี ผู้เสียภาษีจึงสามารถใช้วิธีหักค่าใช้จ่ายอย่างง่ายได้เฉพาะบ้านหลังแรกเท่านั้น ส่วนบ้านหลังใหม่ที่ได้ย้ายไประหว่างปีนั้น ผู้เสียภาษีจะต้องใช้วิธีหักค่าใช้จ่ายตามจริง

3.1.2.2 การหักค่าใช้จ่ายในการเดินทาง

ค่าใช้จ่ายในการเดินทาง หมายถึง ค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นตามปกติและจำเป็นสำหรับการเดินทางจากบ้านเพื่อไปประกอบธุรกิจ วิชาชีพหรือการงานของผู้เสียภาษี⁴⁰

ตามมาตรา 162 (a) (2)⁴¹ ได้กำหนดไว้ว่า ค่าใช้จ่ายในการเดินทาง หมายถึง ค่าใช้จ่ายที่เกิดจากการเดินทางออกจากบ้านเพื่อไปประกอบการค้าหรือธุรกิจ ซึ่งค่าใช้จ่ายในการเดินทางนี้ยังรวมถึงค่าอาหารและค่าที่พักอาศัยในส่วนที่ไม่ฟุ่มเฟือยหรือสุรุ่ยสุร่ายอีกด้วย

คำว่า “ฟุ่มเฟือยหรือสุรุ่ยสุร่าย” เป็นข้อจำกัดของการหักค่าใช้จ่ายในการเดินทางและค่าความบันเทิงที่สภาครองเกรสได้บัญญัติขึ้นไว้ในประมวลรัษฎากรของสหรัฐอเมริกาเมื่อปี 1962 แต่อย่างไรก็ตาม บทบัญญัติไม่ได้เป็นบทบัญญัติที่ห้ามไม่ให้หักค่าใช้จ่าย เพียงแต่ค่าใช้จ่าย

⁴⁰ Internal Revenue Service, "Travel, Entertainment, Gift, and Car Expenses," [Online] Accessed: 24 June 2018. Available from: <https://www.irs.gov/pub/irs-pdf/p463.pdf>, p.3.

⁴¹ 26 U.S. Code § 162 (a) (2) (Trade or business expenses)

“(a) In general

There shall be allowed as a deduction all the ordinary and necessary expenses paid or incurred during the taxable year in carrying on any trade or business, including—

(2) Traveling expenses (including amounts expended for meals and lodging other than amounts which are lavish or extravagant under the circumstances) while away from home in the pursuit of a trade or business...”

ที่หักนั้นจะต้องเป็นจำนวนที่สมเหตุสมผลเท่านั้น นอกจากนี้สภากรงเกรสยังได้บัญญัติมาตรการที่เกี่ยวข้องกับค่าใช้จ่ายในการเดินทางไว้โดยเฉพาะอีกมาตราหนึ่งคือ มาตรา 274 (d)⁴² ซึ่งมาตรา 274 (d)⁴³ นี้เป็นบทบัญญัติที่ห้ามหักค่าใช้จ่ายในการเดินทางและค่าความบันเทิง เว้นแต่จะเป็นค่าใช้จ่ายที่เกิดจากการประกอบการค้าหรือธุรกิจตามมาตรา 162 หรือเป็นค่าใช้จ่ายที่เกิดจากการหารายได้ที่ไม่ใช้การประกอบการค้าหรือธุรกิจตามมาตรา 212

สำหรับการเดินทางที่จะได้รับการพิจารณาว่าเป็นการเดินทางออกจากบ้านเพื่อไปประกอบการค้าหรือธุรกิจจะต้องเป็นการเดินทางที่มีลักษณะดังต่อไปนี้⁴⁴

ก. เป็นหน้าที่ของผู้เสียภาษีที่จะต้องเดินทางออกจากบริเวณทั่วไปของบ้านทางภาษี (Tax Home) เป็นระยะเวลาที่นานกว่าวันทำงานตามปกติ และ

ข. เป็นการเดินทางที่ผู้เสียภาษีมีความจำเป็นต้องนอนพักนอกสถานที่ในขณะที่เดินทางออกจากบ้าน (Sleep or rest rule for meals)

คำว่า “บ้าน” ตามคำวินิจฉัยของศาลภาษีอากรในคดี Commissioner v. Flowers⁴⁵ และศาลสูงของสหรัฐอเมริกา หมายถึง “สถานที่ประกอบธุรกิจของผู้เสียภาษี” ดังนั้น ผู้เสียภาษีจึงไม่สามารถหักค่าใช้จ่ายในการเดินทางระหว่างบ้านที่ผู้เสียภาษีใช้เป็นที่อยู่อาศัยกับสถานที่ทำงานตามปกติประจำของผู้เสียภาษีเป็นค่าใช้จ่ายทางธุรกิจได้ เว้นแต่ ผู้เสียภาษีจะมีสถานที่ประกอบธุรกิจตามปกติประจำหลายแห่งหรือบ้านของผู้เสียภาษีเป็นสถานที่ที่ดำเนินการหลักของธุรกิจ (Principal place of business) ผู้เสียภาษีจึงจะสามารถหักค่าใช้จ่ายในการเดินทางระหว่างบ้านของผู้เสียภาษีกับสถานที่ประกอบธุรกิจแห่งอื่นที่เป็นการประกอบการค้าหรือธุรกิจเดียวกันนั้นได้⁴⁶

ด้วยเหตุนี้ บ้านทางภาษี จึงหมายถึง “สถานที่ประกอบธุรกิจตามปกติประจำ” ของผู้เสียภาษี โดยไม่ต้องคำนึงว่าบ้านสำหรับครอบครัว (Family Home) ของผู้เสียภาษีจะอยู่ที่ใด

⁴² Joshua D. Rosenberg and Dominic L. Daher, *The law of federal income taxation*, p.162.

⁴³ 26 U.S. Code § 274 (d) (Substantiation required)

“No deduction or credit shall be allowed—

(1) under section 162 or 212 for any traveling expense (including meals and lodging while away from home)”

⁴⁴ Internal Revenue Service, "Travel, Entertainment, Gift, and Car Expenses." [Online] Available from: <https://www.irs.gov/pub/irs-pdf/p463.pdf>, p.3.

⁴⁵ Commissioner v. Flowers, 326 U.S. 465 (1946)

⁴⁶ Joshua D. Rosenberg and Dominic L. Daher, *The law of federal income taxation*, p.162.

นอกจากนี้ บ้านทางภาษียังหมายความรวมถึงเมืองหรือบริเวณที่ธุรกิจของผู้เสียภาษีตั้งอยู่อีกด้วย ดังนั้น เฉพาะผู้เสียภาษีที่มีบ้านทางภาษีเท่านั้นที่จะสามารถมีการเดินทางออกจากบ้านเพื่อไปประกอบการค้าหรือธุรกิจและหักค่าใช้จ่ายในการเดินทางที่เกิดขึ้นได้⁴⁷

ถ้าผู้เสียภาษีมีสถานที่ประกอบธุรกิจตามปกติประจำหลายแห่ง บ้านทางภาษีของผู้เสียภาษีจะเป็น “สถานที่ประกอบธุรกิจหลัก” (Main place of business) ของผู้เสียภาษี แต่ถ้าหากผู้เสียภาษีไม่มีสถานที่ประกอบธุรกิจตามปกติประจำหรือสถานที่ประกอบธุรกิจหลัก อันเนื่องมาจากลักษณะงานของผู้เสียภาษีเอง บ้านทางภาษีของผู้เสียภาษีอาจจะเป็น “สถานที่อยู่อาศัยตามปกติประจำ” ของผู้เสียภาษีได้⁴⁸

แต่อย่างไรก็ตาม ถ้าผู้เสียภาษีไม่มีทั้งสถานที่ประกอบธุรกิจตามปกติประจำหรือสถานที่ประกอบธุรกิจหลักและก็ไม่มีสถานที่อยู่อาศัยตามปกติประจำ ผู้เสียภาษีจะได้รับการพิจารณาว่าเป็น “ผู้ที่มาอยู่ชั่วคราว” (A Transient) และจะถือว่าสถานที่ที่ผู้เสียภาษีใช้ทำงานทุกที่เป็นบ้านทางภาษีของผู้เสียภาษี เพียงแต่ผู้เสียภาษีไม่สามารถที่จะนำค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นมาหักค่าใช้จ่ายในการเดินทางได้⁴⁹

ในกรณีที่ผู้เสียภาษีมีสถานที่ประกอบธุรกิจหลายแห่ง ผู้เสียภาษีสามารถพิจารณาได้ว่าสถานที่ใดเป็นสถานที่ประกอบธุรกิจหลักจากปัจจัยดังต่อไปนี้⁵⁰

1. ระยะเวลาที่ผู้เสียภาษีใช้เป็นปกติประจำในแต่ละสถานที่
2. ระดับของกิจกรรมทางธุรกิจของผู้เสียภาษีในแต่ละสถานที่
3. ไม่ว่ารายได้ของผู้เสียภาษีในแต่ละสถานที่จะมีนัยสำคัญหรือไม่ก็ตาม

ตัวอย่างเช่น

ผู้เสียภาษีอาศัยอยู่ที่ Cincinnati ซึ่งในแต่ละปี ผู้เสียภาษีจะต้องทำงาน 2 ที่ เนื่องจากผู้เสียภาษีมียานเป็นช่วงเวลา (seasonal job) กล่าวคือ ผู้เสียภาษีจะต้องทำงานในเมืองที่ผู้เสียอาศัยอยู่เป็นระยะเวลา 8 เดือน ส่วนอีก 4 เดือนที่เหลือผู้เสียภาษีต้องเดินทางไปทำงานที่ Miami ผู้เสียภาษีมียาได้จากการทำงานที่ Cincinnati 40,000 เหรียญ และรายได้จากการทำงานที่ Miami

⁴⁷ Internal Revenue Service, "Travel, Entertainment, Gift, and Car Expenses." [Online] Available from: <https://www.irs.gov/pub/irs-pdf/p463.pdf>, p.3.

⁴⁸ Ibid.

⁴⁹ Ibid.

⁵⁰ Ibid.

15,000 เหรียญ ดังนั้น Cincinnati จึงถือเป็นสถานที่ประกอบธุรกิจหลักของผู้เสียภาษีเพราะผู้เสียใช้ เวลาทำงานส่วนใหญ่ที่นั่นและรายได้ส่วนใหญ่ของผู้เสียภาษีก็เกิดขึ้นที่นั่น

ในกรณีที่ผู้เสียภาษีไม่มีทั้งสถานที่ประกอบธุรกิจตามปกติประจำและสถานที่ประกอบธุรกิจหลัก ผู้เสียภาษีสามารถที่จะพิจารณาเพื่อกำหนดบ้านทางภาษีได้จากปัจจัย 3 ข้อ ดังต่อไปนี้⁵¹

1. ผู้เสียภาษีได้ใช้พื้นที่ของบ้านประกอบธุรกิจ (Main Home) และใช้บ้านหลังนั้นเป็นที่อยู่อาศัยระหว่างประกอบธุรกิจด้วย

2. ผู้เสียภาษีมียกจ่ายในการดำเนินชีวิตที่ซ้ำๆ ระหว่างอยู่ที่บ้านหลังนั้น เนื่องจากธุรกิจที่ผู้เสียภาษีได้ทำที่บ้านกำหนดให้ผู้เสียภาษีต้องเดินทางออกจากบ้าน

3. ผู้เสียภาษีไม่ได้ละทิ้งบ้านที่หลังนั้น

หากเป็นไปตามปัจจัยทั้ง 3 ข้อ บ้านที่ผู้เสียภาษีใช้อาศัยจะได้รับการพิจารณาว่าเป็นบ้านทางภาษี หากเป็นไปตามปัจจัย 2 ใน 3 ข้อ ผู้เสียภาษีอาจจะมีบ้านทางภาษีได้ ทั้งนี้ ขึ้นอยู่กับข้อเท็จจริงและพฤติการณ์ประกอบทั้งหมด แต่หากเป็นไปตามปัจจัยเพียง 1 ข้อ จะถือว่าผู้เสียภาษีไม่มีบ้านทางภาษีและไม่สามารถหักค่าใช้จ่ายในการเดินทางที่เกิดขึ้นได้

ตัวอย่างเช่น

ผู้เสียภาษีเช่าอพาร์ทเมนต์อยู่ใน Boston และได้ทำงานให้กับนายจ้างใน Boston เป็นระยะเวลาหลายปี นายจ้างของผู้เสียภาษีได้ให้ผู้เสียภาษีลงทะเบียนหลักสูตรการฝึกอบรมผู้บริหารเป็นระยะเวลา 12 เดือน ซึ่งผู้เสียภาษียกจ่ายได้ว่าผู้เสียภาษีจะไม่ได้กลับมาทำงานที่ Boston ภายหลังจากที่ผู้เสียภาษีฝึกอบรมตามหลักสูตรเสร็จสิ้น ในระหว่างที่ผู้เสียภาษีเข้ารับการฝึกอบรมตามหลักสูตรผู้เสียภาษีไม่ได้ทำงานใน Boston เลย แต่ผู้เสียภาษียังเดินทางไปอพาร์ทเมนต์ที่ได้เช่าไว้ใน Boston อยู่บ่อยๆ เพราะผู้เสียภาษีได้ใช้อพาร์ทเมนต์ที่เช่าประกอบธุรกิจส่วนตัวและใช้เป็นสถานที่ติดต่อเพื่อนหรือญาติของผู้เสียภาษีที่อาศัยอยู่ใน Boston และเมื่อเสร็จสิ้นการฝึกอบรมผู้เสียภาษียกย้ายไปทำงานที่ Los Angeles

ดังนั้น จะเห็นได้ว่าผู้เสียภาษีไม่เป็นไปตามปัจจัยข้อที่ 1 เพราะแม้ว่าผู้เสียภาษีจะมีอพาร์ทเมนต์อยู่ที่ Boston แต่ผู้เสียภาษียกจ่ายไม่ได้ทำงานที่ Boston แต่ผู้เสียภาษีเป็นไปตามปัจจัยข้อที่ 2 เพราะผู้เสียภาษียกจ่ายในการดำเนินชีวิตที่ซ้ำๆ เกิดขึ้น นอกจากนี้ผู้เสียภาษียังเป็นไปตามปัจจัยข้อที่ 3 เพราะผู้เสียภาษีไม่ได้ละทิ้งอพาร์ทเมนต์ที่ได้เช่าใน Boston ที่ถือเป็น Main Home

⁵¹ Ibid.

ของผู้เสียภาษี กล่าวคือ ผู้เสียภาษียังใช้พาร์ทเมนท์เป็นสถานที่ติดต่อเพื่อนหรือญาติของผู้เสียภาษีที่อาศัยอยู่ใน Boston และยังสามารถกลับมาอยู่บ่อยครั้ง จึงถือได้ว่า Boston เป็นบ้านทางภาษีของผู้เสียภาษี

ถ้าผู้เสียภาษีไม่ได้อาศัยอยู่ที่บ้านทางภาษี ผู้เสียภาษีก็นำค่าใช้จ่ายในการเดินทางระหว่างบ้านทางภาษีกับบ้านสำหรับครอบครัวได้ รวมไปถึงค่าอาหารและค่าที่พักในขณะที่อยู่บ้านทางภาษีอีกด้วย⁵²

ตัวอย่างเช่น

ผู้เสียภาษีเป็นพนักงานขับรถบรรทุกของบริษัทขนส่งสินค้าที่ Phoenix แต่ผู้เสียภาษีกับครอบครัวอาศัยอยู่ที่ Tucson หลังจากเสร็จงาน ผู้เสียภาษีได้กลับไปนอนบ้านของผู้เสียภาษีที่ Phoenix คืนหนึ่งก่อนที่จะเดินทางกลับ Tucson ผู้เสียภาษีไม่สามารถหักค่าอาหาร, ค่าที่พักที่ Phoenix และค่าใช้จ่ายในการเดินทางจาก Phoenix ไปยัง Tucson ได้ เนื่องจาก Phoenix เป็นบ้านทางภาษีของผู้เสียภาษี

แต่อย่างไรก็ตาม ถ้าหากผู้เสียภาษีได้รับมอบหมายเป็นการชั่วคราวให้ไปทำงานในเมืองเดียวกันกับเมืองที่ผู้เสียภาษีและครอบครัวอาศัยอยู่ ผู้เสียภาษีอาจได้รับพิจารณาว่าเป็นการเดินทางออกจากบ้านเพื่อไปประกอบการค้าหรือธุรกิจได้

ตัวอย่างเช่น

บ้านสำหรับครอบครัวของผู้เสียภาษีอยู่ที่ Pittsburgh ผู้เสียภาษีใช้เวลา 12 สัปดาห์ต่อปีทำงานที่ Pittsburgh ช่วงเวลาที่เหลือผู้เสียภาษีจะต้องเดินทางไปทำงานที่ Baltimore ให้กับนายจ้างคนเดียวกันและในระหว่างที่ผู้เสียภาษีทำงานอยู่ที่ Baltimore มีค่าอาหารและค่าที่พักเกิดขึ้น ส่วนเรื่องค่าตอบแทนผู้เสียภาษีได้เท่ากันทั้งสองที่ จะเห็นได้ว่าระยะเวลาในการทำงานและรายได้ส่วนใหญ่ของผู้เสียภาษีเกิดขึ้นที่ Baltimore ดังนั้น Baltimore จึงเป็นบ้านทางภาษีของผู้เสียภาษี ผู้เสียภาษียังไม่สามารถหักค่าอาหารและค่าที่พักใน Baltimore ได้

แต่อย่างไรก็ตาม เมื่อผู้เสียภาษีได้กลับไปทำงานที่ Pittsburgh ผู้เสียภาษีจะได้รับการพิจารณาว่าเป็นการเดินทางออกจากบ้านทางภาษี ผู้เสียภาษียังสามารถหักค่าใช้จ่ายในการเดินทางทั้งไปและกลับระหว่าง Baltimore กับ Pittsburgh ได้ รวมไปถึงค่าอาหารและค่าที่พักที่เกิดขึ้นที่ Pittsburgh ด้วย แม้ว่าในความเป็นจริงแล้วผู้เสียภาษีจะได้อาศัยอยู่ที่บ้านสำหรับครอบครัวของผู้เสียภาษีกก็ตาม

⁵² Ibid., p.4.

นอกจากผู้เสียภาษีจะมีสถานที่ทำงานตามปกติประจำแล้ว ผู้เสียภาษีอาจมีสถานที่ทำงานแห่งอื่นได้อีก ถ้าหากผู้เสียภาษีได้รับมอบหมายงานเป็นการชั่วคราว กล่าวคือ ผู้เสียภาษีได้รับมอบหมายงานให้ไปทำงานยังสถานที่อื่นและผู้เสียภาษีไม่สามารถที่จะเดินทางไปและกลับในวันเดียวได้ ซึ่งการได้รับมอบหมายงานเป็นการชั่วคราวนี้จะต้องมีระยะเวลา 1 ปีหรือน้อยกว่า ผู้เสียภาษีจึงจะสามารถหักค่าใช้จ่ายในการเดินทางที่เกิดขึ้นได้ แต่ถ้าหากการได้รับมอบหมายงานนั้น มีระยะเวลามากกว่า 1 ปี ผู้เสียภาษีจะไม่สามารถหักค่าใช้จ่ายในการเดินทางได้ เนื่องจากว่าการได้รับมอบหมายงานของผู้เสียภาษีจะกลายเป็นการได้รับมอบหมายงานที่ไม่มีกำหนดระยะเวลา ซึ่งจะส่งผลให้สถานที่ทำงานที่ผู้เสียภาษีได้รับมอบหมายกลายเป็นบ้านทางภาษีใหม่ของผู้เสียภาษี ผู้เสียภาษีจึงไม่สามารถหักค่าใช้จ่ายในการเดินทางที่เกิดขึ้นในขณะที่ผู้เสียภาษีอยู่ที่นั่นได้

เมื่อการเดินทางของผู้เสียภาษีได้รับการพิจารณาว่าเป็นการเดินทางออกจากบ้านทางภาษีเพื่อประกอบการค้าหรือธุรกิจแล้ว ผู้เสียภาษีก็สามารถที่จะกำหนดค่าใช้จ่ายในการเดินทางที่ผู้เสียภาษีสามารถนำมาหักได้ ซึ่งจะต้องเป็นค่าใช้จ่ายตามปกติและจำเป็นที่ผู้เสียภาษีมีขณะที่ผู้เสียภาษีเดินทางออกจากบ้านทางภาษีเพื่อประกอบการค้าหรือธุรกิจ โดยประเภทของค่าใช้จ่ายที่ผู้เสียภาษีสามารถที่จะนำมาหักได้นั้นขึ้นอยู่กับข้อเท็จจริงและพฤติการณ์ของผู้เสียภาษี

ตัวอย่างของค่าใช้จ่ายในการเดินทาง ที่ผู้เสียภาษีสามารถนำมาหักได้มีดังต่อไปนี้

1. ค่าใช้จ่ายในการขนส่ง (Transportation) เช่น ค่าขนส่งทางเครื่องบิน, รถไฟ รถโดยสารประจำทางหรือรถยนต์ส่วนตัวสำหรับการเดินทางระหว่างบ้านของผู้เสียภาษีกับที่หมายทางธุรกิจ (Business destination)
2. ค่ารถแท็กซี่ ค่ารถโดยสารประจำทางรวมถึงค่ารถลิμουซีนที่สนามบินหรือค่าธรรมเนียมการใช้บริการขนส่งอื่นๆ ในการเดินทางระหว่างสนามบินหรือสถานีกับที่พักหรือโรงแรมของผู้เสียภาษีและระหว่างที่พักหรือโรงแรมกับสถานที่ทำงานของลูกค้า สถานที่พบปะทางธุรกิจหรือสถานที่ทำงานชั่วคราวของผู้เสียภาษี
3. ค่าสัมภาระและค่าขนส่ง (Baggage and Shipping) ระหว่างสถานที่ทำงานตามปกติประจำกับสถานที่ทำงานชั่วคราว
4. ค่ารถยนต์ส่วนตัว (Car expenses) เช่น ค่าใช้จ่ายที่เกิดจากการใช้รถยนต์ส่วนตัวและค่าบำรุงรักษารถยนต์รวมไปถึงค่าผ่านทางและค่าจอดรถที่เกี่ยวข้องกับการประกอบการค้าหรือธุรกิจด้วย แต่ถ้ารถยนต์ที่ผู้เสียภาษีใช้นั้นเกิดจากการเช่า ผู้เสียภาษีสามารถหักค่าใช้จ่ายได้เฉพาะส่วนที่เกี่ยวข้องกับการประกอบการค้าหรือธุรกิจเท่านั้น

5. ค่าที่พักและค่าอาหาร (Lodging and Meals) ผู้เสียหายสามารถหักค่าที่พักและค่าอาหารได้ ถ้าการเดินทางที่เกิดขึ้นนั้นเป็นการเดินทางที่ผู้เสียหายมีความจำเป็นต้องนอนพักนอกสถานที่ในขณะที่เดินทางออกจากบ้าน

6. ค่าทำความสะอาด (Cleaning) เช่น ค่าบริการในการซักรีดเสื้อผ้า

7. ค่าโทรศัพท์ (Telephone) ผู้เสียหายสามารถหักค่าโทรศัพท์ทางธุรกิจในขณะที่ผู้เสียหายกำลังเดินทางเพื่อประกอบการค้าหรือธุรกิจได้ รวมไปถึงการสื่อสารทางธุรกิจโดยใช้เครื่องโทรสารหรืออุปกรณ์สื่อสารอื่นๆอีกด้วย

8. เงินรางวัลพิเศษ (Tips) ที่ผู้เสียหายได้จ่ายไป เช่น ให้เงินรางวัลพิเศษกับพนักงานช่วยยกกระเป๋าสัมภาระขณะที่ผู้เสียหายกำลังเดินทางไปพบลูกค้าหรือผู้รับบริการของผู้เสียหาย

9. ค่าใช้จ่ายอื่นๆ (Other) หมายถึง ค่าใช้จ่ายตามปกติจำเป็นอื่นๆที่เกี่ยวข้องกับการเดินทางเพื่อประกอบการค้าหรือธุรกิจ ค่าใช้จ่ายเหล่านี้รวมไปถึง ค่าส่งอาหาร, ค่าธรรมเนียม และค่าเช่าคอมพิวเตอร์ เป็นต้น

แต่อย่างไรก็ตาม ผู้เสียหายอาจมีค่าใช้จ่ายที่เกี่ยวข้องกับการเดินทางอื่นๆที่สามารถนำมาหักเป็นค่าใช้จ่ายในการเดินทางนอกเหนือไปจากค่าใช้จ่ายในการเดินทางที่ได้กล่าวไปข้างต้นได้ ขึ้นอยู่กับข้อเท็จจริงและพฤติการณ์ของผู้เสียหายเอง ทั้งนี้ ผู้เสียหายจะต้องจดบันทึกค่าใช้จ่ายในการเดินทางที่เกิดขึ้นของผู้เสียหายทั้งหมดรวมไปถึงเงินล่วงหน้า (เงินทอรองจ่าย) ที่ผู้เสียหายได้รับจากนายจ้างเอาไว้ด้วย

ถ้าผู้เสียหายมีค่าใช้จ่ายในการเดินทางที่รวมค่าอาหาร, ค่าบันเทิงและค่าบริการอื่นๆ ไว้ด้วยกัน เช่น ค่าที่พักโรงแรมที่รวมค่าอาหารหรือค่าบริการอื่นๆไว้ (ค่าอาหารรวมอยู่ในค่าที่พัก) ผู้เสียหายจะต้องป็นส่วนค่าใช้จ่ายระหว่างค่าอาหาร, ค่าบันเทิงและค่าใช้จ่ายของบริการอื่นๆ ในจำนวนที่เหมาะสมหรือในกรณีของผู้เสียหายมี คู่สมรส ผู้ที่อยู่ในอุปการะ บุคคลอื่นหรือลูกจ้างของผู้เสียหายได้เดินทางไปกับผู้เสียหายด้วย ไม่ว่าจะเป็นการเดินทางไปประกอบการค้าหรือธุรกิจหรือไปประชุมทางธุรกิจ ซึ่งปกติแล้วผู้เสียหายไม่สามารถที่จะหักค่าใช้จ่ายของบุคคลเหล่านั้นได้ เว้นแต่จะเป็นไปตามเงื่อนไขทั้ง 3 ข้อดังต่อไปนี้

ก. บุคคลนั้นเป็นลูกจ้างของผู้เสียหาย

ข. การเดินทางนั้นเป็นการเดินทางที่มีวัตถุประสงค์ทางธุรกิจที่สุจริต

ค. เป็นบุคคลที่ได้รับอนุญาตให้หักค่าใช้จ่ายในการเดินทาง

ในกรณีที่ผู้ที่มีความสัมพันธ์ทางธุรกิจรวมเดินทางไปกับผู้เสียภาษีและเป็นตามเงื่อนไขข้อ 2. และ 3. ข้างต้น ผู้เสียภาษีสามารถหักค่าใช้จ่ายในการเดินทางของผู้ที่มีความสัมพันธ์ทางธุรกิจกับผู้เสียภาษีได้

บุคคลที่มีความสัมพันธ์ทางธุรกิจ หมายถึง บุคคลที่ผู้เสียภาษีคาดหมายได้อย่างสมเหตุสมผลว่าได้เดินทางมากับผู้เสียภาษีเพื่อประกอบกิจกรรมทางธุรกิจ (วัตถุประสงค์ทางธุรกิจที่สุจริต) ซึ่งบุคคลที่มีความสัมพันธ์ทางธุรกิจอาจจะเป็น ลูกค้า ผู้รับบริการ ผู้ผลิตหรือผู้จัดจำหน่าย ลูกจ้าง ตัวแทน หุ้นส่วนหรือที่ปรึกษาที่มีความเชี่ยวชาญหรือเป็นบุคคลที่มีแนวโน้มว่าในอนาคตจะกลายมาเป็นลูกค้า ผู้รับบริการ ผู้ผลิตหรือผู้จัดจำหน่าย ลูกจ้าง ตัวแทน หุ้นส่วนหรือที่ปรึกษาที่มีความเชี่ยวชาญของผู้เสียภาษี

ตัวอย่างเช่น

ผู้เสียภาษีใช้รถยนต์ส่วนตัวเดินทางไป Chicago เพื่อประกอบธุรกิจ ในการเดินทางครั้งนี้ ผู้เสียภาษีได้พารภรรยาเดินทางมากับผู้เสียภาษีด้วย ซึ่งภรรยาของผู้เสียภาษีไม่ได้เป็นลูกจ้างของผู้เสียภาษี นอกจากนี้ ผู้เสียภาษียังไม่สามารถแสดงให้เห็นได้ว่าการที่ภรรยาเดินทางมาด้วยเป็นสิ่งจำเป็นต่อการประกอบธุรกิจ ผู้เสียภาษีจึงไม่สามารถหักค่าใช้จ่ายในการเดินทางส่วนของภรรยาได้ ดังนั้น ผู้เสียภาษีจึงไม่สามารถหักค่าที่พัก (ห้องเตียงคู่) จำนวน 199 เหรียญต่อวันได้ ผู้เสียภาษีจะต้องหักค่าที่พัก (ห้องเตียงเดี่ยว) จำนวน 149 เหรียญต่อวันแทน ส่วนค่าใช้จ่ายที่เกิดจากการใช้รถยนต์ส่วนตัว ผู้เสียภาษีสามารถหักได้ทั้งไปและกลับ

จากตัวอย่างข้างต้น ถ้าผู้เสียภาษีและภรรยาใช้บริการขนส่งสาธารณะแทนการใช้รถยนต์ส่วนตัว ผู้เสียภาษียังสามารถที่จะหักค่าบริการขนส่งสาธารณะได้เฉพาะส่วนของผู้เสียภาษีเท่านั้น ส่วนของภรรยาไม่สามารถนำมาหักได้

สำหรับค่าอาหาร (Meals Expenses)⁵³ ผู้เสียภาษีสามารถนำมาหักเป็นค่าใช้จ่ายในการเดินทางได้ ถ้าเป็นไปตามเงื่อนไขอย่างใดอย่างหนึ่งดังต่อไปนี้

1. ผู้เสียภาษีมีความจำเป็นต้องนอนพักนอกสถานที่ (Sleep or Rest) ในขณะที่เดินทางออกจากบ้านทางภาษีเพื่อไปประกอบการค้าหรือธุรกิจ
2. การรับประทานอาหารนั้นเป็นความบันเทิงที่เกี่ยวข้องกับการประกอบการค้าหรือธุรกิจของผู้เสียภาษี (The meal is business-related entertainment)

⁵³ Ibid., p.5 - 6.

แต่อย่างไรก็ตาม ผู้เสียภาษีไม่สามารถหักค่าอาหารที่ฟุ่มเฟือยหรือสุรุ่ยสุร่ายได้ เช่น การรับประทานอาหารในร้านอาหาร โรงแรม สถานเริงรมย์ยามค่ำคืนหรือสถานที่พักตากอากาศที่หรูหรา ดังนั้น ค่าอาหารที่ผู้เสียภาษีสามารถนำมาหักเป็นค่าใช้จ่ายในการเดินทางได้จะต้องมีจำนวนที่เหมาะสม ทั้งนี้ ขึ้นอยู่กับข้อเท็จจริงและพฤติการณ์ต่างๆของผู้เสียภาษีเอง

สำหรับวิธีการหักค่าอาหาร มี 2 วิธีดังต่อไปนี้

1. หักตามจริง (Actual Cost)
2. หักตามอัตรามาตรฐานของค่าอาหาร (Standard Meal Allowance)

ถ้าผู้เสียภาษีเลือกวิธีหักตามจริง ผู้เสียภาษีจำเป็นต้องบันทึกค่าอาหารที่เกิดขึ้นจริงเอาไว้ด้วย แต่ถ้าผู้เสียภาษีเลือกวิธีหักตามอัตรามาตรฐานของค่าอาหาร ที่ถือเป็นอีกวิธีการหนึ่งที่จะช่วยให้ผู้เสียภาษีกำหนดจำนวนของค่าอาหารและค่าใช้จ่ายเล็กน้อยต่อวันแทนการจดบันทึกค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นจริง ซึ่งอัตรามาตรฐานจะเป็นเท่าใดนั้น ขึ้นอยู่กับที่หมายทางธุรกิจและเวลาที่ผู้เสียภาษีใช้เดินทาง นอกจากนี้ ผู้เสียภาษียังต้องบันทึกเพื่อพิสูจน์ในเรื่องของเวลา สถานที่และวัตถุประสงค์ทางธุรกิจของการเดินทางอีกด้วย

แต่อย่างไรก็ตาม ไม่ว่าผู้เสียภาษีจะได้เลือกหักค่าอาหารด้วยวิธีการใดในสองวิธีนี้ ผู้เสียภาษีก็จะตกอยู่ภายใต้ข้อจำกัด 50% กล่าวคือ ผู้เสียภาษีสามารถหักค่าอาหารที่เกิดขึ้นได้เพียง 50% ของค่าอาหารที่ไม่ได้รับเงินชดเชยคืน

ค่าใช้จ่ายเล็กน้อย (Incidental expenses) เช่น ค่าพาหนะในการเดินทางหรือเงินรางวัลพิเศษ (Tips) ที่ผู้เสียภาษีให้กับพนักงานยกกระเป๋าหรือพนักงานต้อนรับในโรงแรม เป็นต้น แต่ไม่รวมไปถึงค่าใช้จ่ายในการซักรีดเสื้อผ้า ภาษีที่พัก (lodging Taxes) ค่าโทรศัพท์หรือโทรเลขหรือค่าใช้จ่ายในการขนส่งระหว่างที่พักหรือที่ทำงานกับสถานรับประทานอาหาร

สำหรับค่าที่พักกฎหมายไม่ได้กำหนดอัตรามาตรฐานของค่าที่พักไว้เหมือนค่าอาหาร ผู้เสียภาษีจึงหักค่าที่พักได้ตามที่เกิดขึ้นจริงเท่านั้น

การหักค่าอาหารตามอัตรามาตรฐานของค่าอาหาร จะเป็นไปตามอัตราที่กำหนดไว้ใน Meals and Incidental Expenses (M&IE) สำหรับปี 2016 อัตราสำหรับเมืองเล็กๆในสหรัฐอเมริกาจะอยู่ที่ 51 เหรียญต่อวัน กล่าวคือ ผู้เสียภาษีสามารถหักค่าอาหารและค่าใช้จ่ายเล็กน้อยได้สูงสุดไม่เกิน 51 เหรียญต่อวัน ส่วนเมืองใหญ่ในสหรัฐอเมริกามีอัตราค่าครองชีพสูง อัตราของค่าอาหารที่ได้รับอนุญาตก็จะสูงกว่าอัตราของเมืองเล็ก เช่น ผู้เสียภาษีได้เดินทางไปยังเมือง Los Angeles รัฐ California เพื่อประกอบการค้าหรือธุรกิจ ผู้เสียภาษีสามารถที่จะหักค่าที่พักได้สูงสุดไม่

เกิน 158 เหรียญต่อวันและหักค่าอาหารและค่าใช้จ่ายเล็กน้อยได้สูงสุดไม่เกิน 64 เหรียญต่อวัน⁵⁴ แต่ถ้าหากใน 1 วันผู้เสียภาษีได้เดินทางไปประกอบการค้าหรือธุรกิจหลายเมือง ให้ผู้เสียภาษีใช้อัตราของเมืองที่ผู้เสียภาษีหยุดเพื่อนอนพักค้างคืน

อย่างไรก็ตามอัตราค่าบริการต่อวันที่ได้กล่าวมาข้างต้นไม่สามารถที่จะใช้กับการเดินทางใน Alaska, Hawaii หรือสถานที่นอกทวีปอเมริกาอื่นๆได้ กระทรวงกลาโหมของสหรัฐอเมริกาจึงได้กำหนดอัตรามาตรฐานของค่าอาหารต่อวัน (a per diem rate) สำหรับการเดินทางในพื้นที่ของ Alaska , Hawaii, Puerto Rico, American Samoa, Guam, Midway, the Northern Mariana Islands, the U.S. Virgin Islands, Wake Island และในพื้นที่ที่อยู่ภายนอกทวีปอเมริกาอื่นๆ (Other non-foreign areas outside the continental United State) รวมไปถึงในต่างประเทศ (Other foreign areas) ไว้ต่างหาก ซึ่งจะมีอัตราสูงสุดของค่าที่พัก ค่าอาหารและค่าใช้จ่ายเล็กน้อยที่แตกต่างกันในแต่ละพื้นที่ เช่น ผู้เสียภาษีได้เดินทางมายังประเทศไทยเพื่อประกอบการค้าหรือธุรกิจ และได้เข้าพักที่โรงแรมในกรุงเทพมหานคร ผู้เสียภาษีสามารถที่จะหักค่าอาหารและค่าใช้จ่ายเล็กน้อยได้สูงสุด 241 เหรียญต่อวัน ส่วนค่าที่พักสูงสุด 146 เหรียญต่อวัน⁵⁵ เป็นต้น

สำหรับวันที่ผู้เสียภาษีใช้เดินทางไปประกอบการค้าหรือธุรกิจและวันที่ผู้เสียภาษีใช้เดินทางกลับ ทั้ง 2 วันนี้ (วันเดินทางไปและวันเดินทางกลับ) ผู้เสียภาษีจะต้องปันส่วนค่าอาหารในแต่ละวัน โดยใช้วิธีการใดวิธีการหนึ่งใน 2 วิธีนี้⁵⁶

วิธีการที่ 1 เลือกหักค่าอาหาร 3 ใน 4 ส่วนของอัตรามาตรฐานของค่าอาหารหรือ

วิธีการที่ 2 เลือกที่จะปันส่วนด้วยวิธีการที่ผู้เสียภาษีใช้อยู่ประจำ ซึ่งวิธีการที่ผู้เสียภาษีเลือกนั้นจะต้องสอดคล้องกับการประกอบการค้าหรือธุรกิจของผู้เสียภาษีอย่างสมเหตุสมผล

ตัวอย่างเช่น

⁵⁴ U.S. General Services Administration, "FY 2017 per Diem Rates for California," [Online] Accessed: 4 March 2018. Available from: https://www.gsa.gov/travel/plan-book/per-diem-rates/per-diem-rates-lookup/?action=perdiems_report&state=CA&fiscal_year=2017&zip=&city=

⁵⁵ U.S. Department of State, "Foreign per Diem Rates in U.S. Dollars DSSR 925," [Online] Accessed: 15 April 2018. Available from: https://aoprals.state.gov/web920/per_diem_action.asp?MenuHide=1&CountryCode=1143

⁵⁶ Internal Revenue Service, "Travel, Entertainment, Gift, and Car Expenses." [Online] Available from: <https://www.irs.gov/pub/irs-pdf/p463.pdf>, p.6.

ผู้เสียภาษีเป็นลูกจ้างใน New Orleans มีหน้าที่เป็นผู้วางแผนการประชุม ในเดือนมีนาคม นายจ้างได้ส่งผู้เสียภาษีไปเข้าร่วมฟังการสัมมนาวางแผน ที่ Washington DC เป็นเวลา 3 วัน ผู้เสียภาษีได้เดินทางออกจาก New Orleans ตอน 10.00 น ในวันที่พุธและถึง Washington DC ตอน 17.30 น หลังจาก 2 คืนที่ผู้เสียภาษีอยู่ที่นี่ ผู้เสียภาษีก็ได้เดินทางกลับ New Orleans โดยเครื่องบินในวันศุกร์และถึงบ้านในตอน 20.00 น นายจ้างของผู้เสียภาษีได้ให้เงินจำนวนหนึ่งเพื่อเป็นค่าใช้จ่ายรวมทั้งค่าแรงด้วย

วิธีการที่ 1

หักค่าอาหารในอัตรามาตรฐานของค่าอาหารได้ $2\frac{1}{2}$ วัน ใน Washington DC กล่าวคือ หักได้ 3 ส่วน 4 ของอัตรามาตรฐานของค่าอาหารต่อวัน ในวันที่พุธและวันศุกร์ (วันเดินทางไปและวันเดินทางกลับ) และหักค่าอาหารตามอัตรามาตรฐานของค่าอาหารต่อวันได้เต็มจำนวนในวันพฤหัสบดี

วิธีการที่ 2

หักค่าอาหารตามวิธีการที่ผู้เสียภาษีเลือกใช้อยู่เสมอได้ แต่วิธีการนั้นจะต้องสอดคล้องกับการประกอบการค้าหรือธุรกิจของผู้เสียภาษีอย่างสมเหตุสมผล เช่น ผู้เสียภาษีสามารถที่หักค่าอาหารในอัตรามาตรฐานของค่าอาหารต่อวัน ใน Washington DC ได้ทั้ง 3 วัน

การเดินทางออกจากบ้านทางภาษีเพื่อประกอบการค้าหรือธุรกิจของผู้เสียภาษี มีอยู่ 2 ลักษณะดังต่อไปนี้

- ก. การเดินทางภายในสหรัฐอเมริกา
- ข. การเดินทางภายนอกสหรัฐอเมริกาหรือส่วนหนึ่งของการเดินทางอยู่ภายนอกสหรัฐอเมริกา

ในกรณีที่เป็นการเดินทางภายในสหรัฐอเมริกา ถ้าการเดินทางของผู้เสียภาษีเกี่ยวข้องกับการประกอบธุรกิจทั้งหมด ผู้เสียภาษีสามารถที่จะหักค่าใช้จ่ายในการเดินทางได้ทั้งหมด แต่ถ้าการเดินทางของผู้เสียภาษีเริ่มต้นด้วยวัตถุประสงค์ทางธุรกิจและหลังจากที่ผู้เสียภาษีประกอบการค้าหรือธุรกิจเสร็จสิ้นแล้ว ผู้เสียภาษีไม่ได้เดินทางกลับในทันที ทั้งนี้ อาจเนื่องมาจากเป็นช่วงลาหยุดพัก (Vacation) ของผู้เสียภาษีเองหรือผู้เสียภาษีจะต้องเดินทางไปทำกิจกรรมส่วนตัวอื่นๆ ผู้เสียภาษีสามารถที่จะหักค่าใช้จ่ายในการเดินทางได้เฉพาะส่วนที่เกี่ยวข้องกับการประกอบการค้าหรือธุรกิจเท่านั้น ซึ่งค่าใช้จ่ายเฉพาะที่เกี่ยวข้องกับการประกอบธุรกิจนั้นรวมถึงค่าใช้จ่ายในการ

เดินทางทั้งไปและกลับจากที่หมายทางธุรกิจ (Business Destination) และค่าใช้จ่ายที่เกี่ยวข้องกับการประกอบธุรกิจอื่นๆที่เกิดขึ้นที่นั่นด้วย⁵⁷

ตัวอย่างเช่น

ผู้เสียภาษีทำงานอยู่ที่ Atlanta แต่ผู้เสียภาษีได้รับมอบหมายให้เดินทางไปทำงานที่ New Orleans ในเดือนพฤษภาคม ซึ่งระยะทางที่ผู้เสียภาษีใช้ในการเดินทางไปและกลับคือ 900 ไมล์ ภายหลังจากเสร็จงานที่ New Orleans แล้ว ในระหว่างที่ผู้เสียภาษีเดินทางกลับ Atlanta ผู้เสียภาษีได้หยุดแวะที่ Mobile เพื่อแวะเยี่ยมพ่อกับแม่ โดยในการเดินทางในครั้งนี้ผู้เสียภาษีได้ใช้เวลาในการเดินทางทั้งหมด 9 วันและมีค่าใช้จ่ายเกิดขึ้นทั้งหมด 2,165 เหรียญ ซึ่งเป็นค่าใช้จ่ายในการเดินทางที่รวมค่าอาหาร ค่าที่พักและค่าใช้จ่ายในการเดินทางอื่นๆเข้าไปด้วย

แต่อย่างไรก็ตาม ถ้าในระหว่างที่ผู้เสียภาษีเดินทางกลับ Atlanta ผู้เสียภาษีไม่ได้หยุดแวะที่ Mobile ผู้เสียภาษีจะใช้เวลาในการเดินทางทั้งหมด 6 วันและจะเสียค่าใช้จ่ายในการเดินทางทั้งหมดไปเพียง 1,602 เหรียญ

ดังนั้น การที่ผู้เสียภาษีแวะเยี่ยมพ่อกับแม่ของผู้เสียภาษีที่ Mobile นั้นถือเป็นเรื่องส่วนตัวของผู้เสียภาษีเอง ผู้เสียภาษีจึงหักค่าใช้จ่ายในการเดินทางครั้งนี้ได้เพียง 1,602 เหรียญ ซึ่งเป็นค่าใช้จ่ายในการขนส่งทั้งไปและกลับจาก New Orleans ส่วนค่าอาหารจะตกอยู่ภายใต้ข้อจำกัด 50%

ในกรณีที่ส่วนหนึ่งของการเดินทางไปประกอบการค้าหรือธุรกิจของผู้เสียภาษีอยู่นอกสหรัฐอเมริกา ผู้เสียภาษีจะต้องพิจารณาก่อนว่าการเดินทางส่วนใดถือเป็นการเดินทางภายในสหรัฐอเมริกาและการเดินทางส่วนใดถือเป็นการเดินทางภายนอกสหรัฐอเมริกา เนื่องจากว่า ถ้าส่วนหนึ่งของการเดินทางไปประกอบธุรกิจของผู้เสียภาษีอยู่นอกสหรัฐอเมริกา การหักค่าใช้จ่ายในการเดินทางทั้งไปและกลับจากที่หมายทางธุรกิจอาจมีข้อจำกัดในการหัก กล่าวคือ จำนวนของค่าใช้จ่ายในการเดินทางที่ผู้เสียภาษีสามารถหักได้นั้นจะขึ้นอยู่กับว่าการเดินทางภายนอกสหรัฐอเมริกาของผู้เสียภาษินั้นเกี่ยวข้องกับการประกอบธุรกิจเพียงใด ไม่ว่าผู้เสียภาษีจะเดินทางโดยใช้ระบบขนส่งสาธารณะหรือโดยรถยนต์ส่วนบุคคลก็ตาม⁵⁸

ตัวอย่างที่ 1

⁵⁷ Ibid., p.6.

⁵⁸ Ibid., p.7.

ผู้เสียภาษีบินจาก New York ไป Puerto Rico เพื่อประกอบธุรกิจ โดยมีกำหนดการว่าจะหยุดที่ Miami ก่อน ซึ่ง Puerto Rico ไม่ถือว่าเป็นส่วนหนึ่งของสหรัฐอเมริกา ส่วนขากลับมาจาก Puerto Rico ผู้เสียภาษีไม่ได้หยุดแวะที่ใดเลย ดังนั้น ถือว่าการเดินทางจาก New York ไป Miami เป็นการเดินทางในสหรัฐอเมริกา แต่การเดินทางจาก Miami ไป Puerto Rico ไม่ถือว่าเป็นการเดินทางในสหรัฐอเมริกาและส่วนของการเดินทางกลับจะถือว่าเป็นการเดินทางนอกสหรัฐอเมริกาทั้งหมดเพราะผู้เสียภาษีไม่ได้หยุดแวะที่ใดเลยในขณะเดินทางกลับ

ตัวอย่างที่ 2

ผู้เสียภาษีขับรถยนต์จาก Denver ไป Mexico City เพื่อประกอบธุรกิจทั้งไปและกลับ ซึ่ง Mexico City ไม่ถือว่าเป็นส่วนหนึ่งของสหรัฐอเมริกา ดังนั้น ถือว่าการเดินทางจาก Denver ไปยังเส้นแบ่งเขตแดน (The border) และจากเส้นแบ่งเขตแดนกลับมายัง Denver เป็นการเดินทางภายในสหรัฐอเมริกา ส่วนการเดินทางจากเส้นแบ่งเขตแดนไปยัง Mexico City และจาก Mexico City กลับมายังเส้นแบ่งเขตแดนถือเป็นการเดินทางภายนอกสหรัฐอเมริกา

แต่อย่างไรก็ตาม แม้ว่าการเดินทางของผู้เสียภาษีจะเป็นการเดินทางภายนอกสหรัฐอเมริกา ผู้เสียภาษีก็สามารถที่จะหักค่าใช้จ่ายในการเดินทางที่เกี่ยวข้องกับการประกอบธุรกิจได้ทั้งหมด ถ้าการเดินทางของผู้เสียภาษีเป็นการเดินทางเพื่อประกอบธุรกิจทั้งหมด กล่าวคือ ผู้เสียภาษีได้ใช้เวลาทั้งหมดเพื่อประกอบธุรกิจ หรือการเดินทางของผู้เสียภาษีได้รับการพิจารณาว่าเป็นการเดินทางเพื่อประกอบธุรกิจทั้งหมด กล่าวคือ การเดินทางของผู้เสียภาษีเข้าช้อยกเว้นข้อใดข้อหนึ่งดังต่อไปนี้⁵⁹

ข้อยกเว้นที่ 1 ไม่มีอำนาจควบคุมในส่วนที่สำคัญ

การเดินทางของผู้เสียภาษีจะได้รับการพิจารณาว่าเป็นการเดินทางเพื่อประกอบธุรกิจทั้งหมด ถ้าผู้เสียภาษีไม่มีอำนาจควบคุมในส่วนที่สำคัญของการเดินทาง กล่าวคือ ไม่มีอำนาจควบคุมในส่วนที่สำคัญของการจัดเตรียมการเดินทาง ทั้งนี้ แม้ผู้เสียภาษีจะควบคุมระยะเวลาในการเดินทางได้ ก็ไม่ได้หมายความว่าผู้เสียภาษีมีอำนาจควบคุมการเดินทางหรือมีอำนาจควบคุมในส่วนที่สำคัญของการจัดเตรียมการเดินทาง

กรณีดังต่อไปนี้ ไม่ถือว่าผู้เสียภาษีมีอำนาจควบคุมการเดินทางหรือมีอำนาจควบคุมในส่วนที่สำคัญของการจัดเตรียมการเดินทาง

⁵⁹ Ibid.

1. ผู้เสียภาษีเป็นลูกจ้างที่ได้รับชดเชยค่าใช้จ่ายในการเดินทางคืนจากนายจ้าง และ

2. ไม่มีความเกี่ยวข้องกับนายจ้าง กล่าวคือ นายจ้างของผู้เสียภาษีจะต้องไม่เป็น พี่ชาย น้องชาย พี่สาว น้องสาว พี่น้องร่วมบิดาหรือมารดาเดียวกัน คู่สมรส บรรพบุรุษ ทายาทผู้สืบสายโลหิต ผู้ถือหุ้นที่ถือหุ้นมากกว่า 10% ในมูลค่าของหุ้นที่ออกจำหน่ายทั้งหมดในบริษัทที่ผู้เสียภาษีเป็นเจ้าของหรือผู้มีความสัมพันธ์บางอย่างกับผู้เสียภาษี เช่น ผู้อุปถัมภ์ ผู้ที่ได้รับความไว้วางใจหรือผู้ที่ได้รับผลประโยชน์⁶⁰ หรือ

3. ไม่เป็นผู้บริหารระดับสูง (A managing executive) กล่าวคือ ต้องไม่เป็นผู้ลูกจ้างที่มีอำนาจและหน้าที่ในการตัดสินใจที่จะเดินทางเพื่อประกอบธุรกิจ

แต่อย่างไรก็ตาม สำหรับผู้เสียภาษีที่ประกอบวิชาชีพอิสระ (Self-employed) โดยส่วนมากมักจะถือว่าเป็นผู้ที่มีอำนาจควบคุมในส่วนที่สำคัญของการจัดเตรียมการเดินทาง

ข้อยกเว้นที่ 2 ผู้เสียภาษีอยู่นอกสหรัฐอเมริกาไม่เกิน 1 สัปดาห์

การเดินทางของผู้เสียภาษีจะได้รับการพิจารณาว่าเป็นการเดินทางเพื่อประกอบธุรกิจทั้งหมด ถ้าผู้เสียภาษีอยู่นอกสหรัฐอเมริกาไม่เกิน 1 สัปดาห์ ซึ่ง 1 สัปดาห์ในที่นี้ หมายถึง 7 วัน ติดต่อกันโดยไม่นับวันที่ผู้เสียภาษีเดินทางออกนอกสหรัฐอเมริกา แต่ให้นับวันที่ผู้เสียภาษีเดินทางกลับเข้ามาในสหรัฐอเมริกา

ตัวอย่างเช่น

ผู้เสียภาษีเดินทางไป Brussels เพื่อประกอบธุรกิจ โดยเดินทางจาก Denver ไป ถึง New York ในวันอังคารและเดินทางจาก New York ไป Brussels ในวันพุธเพื่อเข้าร่วมประชุมในวันพฤหัสบดีและวันศุกร์ ผู้เสียภาษีได้เดินทางมาถึง Brussels ตอนเช้าของวันพฤหัสบดีและตั้งแต่วันที่เสาร์ถึงวันอังคารผู้เสียภาษีได้อยู่ที่โรงแรมเมือง Brussels และได้เดินทางกลับ New York ในตอนบ่ายของวันพุธและเดินทางกลับไป Denver ในวันพฤหัสบดี จะเห็นได้ว่า แม้ว่าผู้เสียภาษีจะเดินทางออกจาก Denver มากกว่า 1 สัปดาห์ แต่ผู้เสียภาษีก็ไม่ได้อยู่ภายนอกสหรัฐเกินกว่า 1 สัปดาห์ เนื่องจากว่าไม่นับวันที่ผู้เสียภาษีได้เดินทางออกนอกสหรัฐอเมริกา กล่าวคือ ไม่นับวันพุธที่ผู้เสียภาษีเดินทางออกจาก New York เพื่อไป Brussels

ผู้เสียภาษีจึงสามารถหักค่าเครื่องบินทั้งไปและกลับระหว่าง Denver กับ Brussels ได้ รวมถึงค่าที่พักที่ Brussels ในวันพฤหัสบดีและวันศุกร์อีกด้วย แต่ผู้เสียภาษีไม่สามารถ

⁶⁰ Ibid., p.31.

หักค่าที่พักที่ Brussels ตั้งแต่วันเสาร์ถึงวันอังคารได้ เนื่องจากในวันดังกล่าวนั้นผู้เสียภาษีได้ใช้ทำกิจกรรมที่ไม่เกี่ยวข้องกับการประกอบธุรกิจ

ข้อยกเว้นที่ 3 ผู้เสียภาษีใช้เวลาทำกิจกรรมส่วนตัว น้อยกว่า 25%

การเดินทางของผู้เสียภาษีจะได้รับการพิจารณาว่าเป็นการเดินทางเพื่อประกอบธุรกิจทั้งหมด ถ้าผู้เสียภาษีใช้เวลาทำกิจกรรมที่ไม่เกี่ยวข้องกับการประกอบธุรกิจ (Nonbusiness activities) น้อยกว่า 25% ของระยะเวลาทั้งหมดที่ผู้เสียภาษีอยู่นอกสหรัฐอเมริกา แม้ว่าผู้เสียภาษีจะอยู่ภายนอกสหรัฐอเมริกามากกว่า 1 สัปดาห์ก็ตาม โดยให้นับวันเริ่มต้นและวันสุดท้ายของการเดินทางเข้าไปด้วย

ตัวอย่างเช่น

ผู้เสียภาษีบินจาก Seattle ไป Tokyo เพื่อประกอบธุรกิจ ผู้เสียภาษีใช้เวลา 14 วันเพื่อประกอบธุรกิจและใช้เวลา 5 วันเพื่อทำกิจกรรมส่วนตัว ซึ่งในการเดินทางครั้งนี้ผู้เสียภาษีใช้เวลาบินจาก Seattle ไป Tokyo 1 วันและบินจาก Tokyo กลับ Seattle อีก 1 วัน จะเห็นได้ว่าผู้เสียภาษีใช้เวลาทำกิจกรรมที่ไม่เกี่ยวข้องกับการประกอบธุรกิจเพียง 5 วัน จากทั้งหมด 21 วันที่ผู้เสียภาษีอยู่นอกสหรัฐอเมริกา ถือได้ว่าผู้เสียภาษีใช้เวลาทำกิจกรรมส่วนตัวน้อยกว่า 25% ดังนั้น ผู้เสียภาษีจึงสามารถที่จะหักค่าเครื่องบินทั้งไปและกลับ ค่าอาหาร (ภายใต้ข้อจำกัด 50%) ค่าที่พักและค่าใช้จ่ายอื่นๆที่เกี่ยวข้องกับการประกอบธุรกิจได้ 16 วัน

ข้อยกเว้นที่ 4 การหยุดพักส่วนตัว (Personal Vacation) ไม่ใช่สาระสำคัญของการเดินทาง

การเดินทางของผู้เสียภาษีจะได้รับการพิจารณาว่าเป็นการเดินทางเพื่อประกอบธุรกิจทั้งหมด ถ้าผู้เสียภาษีสามารถแสดงให้เห็นได้ว่า แม้ผู้เสียภาษีจะมีอำนาจควบคุมการเดินทางหรือมีอำนาจควบคุมในส่วนที่สำคัญของการจัดเตรียมการเดินทาง แต่การหยุดพักส่วนตัวก็ไม่ใช่สาระสำคัญที่ผู้เสียภาษีนำมาใช้พิจารณาเพื่อวางแผนการเดินทางครั้งนั้น

กล่าวโดยสรุป ในกรณีที่ผู้เสียภาษีเดินทางเพื่อประกอบการค้าหรือธุรกิจนอกสหรัฐอเมริกาหรือส่วนหนึ่งของการเดินทางอยู่นอกสหรัฐอเมริกา และผู้เสียภาษีใช้เวลาบางส่วนทำกิจกรรมอื่นที่ไม่เกี่ยวข้องกับการประกอบการค้าหรือธุรกิจของผู้เสียภาษีด้วย ผู้เสียภาษีไม่สามารถที่จะหักค่าใช้จ่ายในการเดินทางที่เกิดขึ้นทั้งหมดได้ เนื่องจากค่าใช้จ่ายในการเดินทางที่ผู้เสียภาษีสามารถหักได้นั้นจะต้องเป็นค่าใช้จ่ายในการเดินทางที่เกี่ยวข้องกับการประกอบการค้าหรือธุรกิจของผู้เสียภาษีนั่น ผู้เสียภาษีจึงจำเป็นต้องปันส่วนค่าใช้จ่ายค่าใช้จายในการเดินทางที่เกิดขึ้นว่าเป็นค่าใช้จ่ายในการเดินทางที่เกี่ยวข้องกับการประกอบการค้าหรือธุรกิจจำนวนเท่าใด เว้นแต่ จะเข้า

ข้อยกเว้นข้อใดข้อหนึ่งใน 4 ข้อข้างต้นที่จะทำให้ผู้เสียภาษีไม่จำเป็นต้องปันส่วนค่าใช้จ่ายในการเดินทางที่เกิดขึ้น

ถ้าผู้เสียภาษีจำเป็นที่จะต้องปันส่วนค่าใช้จ่ายในการเดินทาง (Travel allocation rules) เพราะผู้เสียภาษีได้ใช้เวลาบางส่วนทำกิจกรรมอื่นที่ไม่เกี่ยวข้องกับการประกอบการค้าหรือธุรกิจนอกสหรัฐอเมริกา และการเดินทางของผู้เสียภาษีไม่เป็นไปตามข้อยกเว้นข้อหนึ่งข้อใดใน 4 ข้อที่ได้กล่าวมาแล้วข้างต้น ให้ผู้เสียภาษีปันส่วนค่าใช้จ่ายในการเดินทางที่เกิดขึ้นบนพื้นฐานของสิ่งที่เกิดขึ้นในทุกๆวัน (A day-to-day basis) กล่าวคือ ระหว่างวันที่ผู้เสียภาษีใช้ประกอบธุรกิจกับวันที่ผู้เสียภาษีใช้ทำกิจกรรมส่วนตัว โดยนับวันที่ผู้เสียภาษีเดินทางออกนอกสหรัฐอเมริกาและวันที่ผู้เสียภาษีเดินทางกลับเข้ามาในสหรัฐอเมริกาเป็นวันที่ผู้เสียภาษีอยู่นอกสหรัฐอเมริกาด้วย

ดังนั้น การคำนวณหาจำนวนค่าใช้จ่ายในการเดินทางที่เกี่ยวข้องกับการประกอบการค้าหรือธุรกิจทั้งไปและกลับ ผู้เสียภาษีสามารถหาได้จาก การนำเอาจำนวนค่าใช้จ่ายในการเดินทางที่เกิดขึ้น \times [จำนวนวันที่ใช้ประกอบธุรกิจนอกสหรัฐอเมริกา \div (จำนวนวันที่ใช้ประกอบธุรกิจนอกสหรัฐอเมริกา + จำนวนวันที่ใช้ทำกิจกรรมส่วนตัวนอกสหรัฐอเมริกา)]

ทั้งนี้ จำนวนวันที่ใช้ประกอบธุรกิจนอกสหรัฐอเมริกา ให้รวมถึงวันดังต่อไปนี้ด้วย

1. วันที่ผู้เสียภาษีใช้เดินทาง (Transportation days) หมายถึง วันที่ที่ผู้เสียภาษีใช้ในการเดินทางไปและกลับจากที่หมายทางธุรกิจ แต่ทั้งนี้จะต้องเป็นการเดินทางไปและกลับจากที่หมายทางธุรกิจโดยตรง กล่าวคือ ผู้เสียภาษีจะต้องไม่ได้หยุดหรือแวะที่ใดเพื่อทำกิจกรรมส่วนตัวระหว่างที่เดินทางไปและกลับ

2. วันที่ผู้เสียภาษีจำเป็นที่จะต้องอยู่ในสถานที่หนึ่ง (Presence required) หมายถึง วันที่ผู้เสียภาษีจำเป็นที่จะต้องอยู่ในสถานที่หนึ่งเพื่อวัตถุประสงค์ทางธุรกิจที่เฉพาะเจาะจง แม้ว่าผู้เสียภาษีจะใช้เวลาส่วนใหญ่ในวันนั้นทำกิจกรรมที่ไม่เกี่ยวข้องกับการประกอบธุรกิจก็ตาม

3. วันที่ผู้เสียภาษีใช้ประกอบธุรกิจ (Day spent on business) รวมถึงวันที่ผู้เสียภาษีไม่ได้ประกอบธุรกิจเพราะเหตุการณ์ที่อยู่นอกเหนือการควบคุมของผู้เสียภาษีด้วย

4. วันหยุดประจำสัปดาห์และวันหยุดนักขัตฤกษ์ (Certain weekends and holidays) ถ้าวันหยุดเหล่านี้มีขึ้นระหว่างวันทำงาน แต่ถ้าวันหยุดเหล่านี้เกิดขึ้นภายหลังจากที่ผู้เสียภาษีเสร็จสิ้นกิจกรรมทางธุรกิจที่จะต้องทำ ณ ที่หมายทางธุรกิจแล้ว แต่ผู้เสียภาษียังอยู่ ณ ที่หมายทางธุรกิจต่อเพราะผู้เสียภาษีจะทำกิจกรรมที่ไม่เกี่ยวข้องกับการประกอบธุรกิจหรือมีเหตุส่วนตัว ผู้เสียภาษีไม่สามารถที่จะนับวันหยุดเหล่านี้รวมเข้าเป็นวันทำงานได้

ตัวอย่างเช่น

บ้านทางภาษีของผู้เสียภาษีคือ New York ผู้เสียภาษีได้รับคำสั่งให้เดินทางไปทำงานที่ Quebec ในวันศุกร์และวันจันทร์ของสัปดาห์ถัดไป จะเห็นได้ว่าผู้เสียภาษีจำเป็นต้องอยู่ที่ Quebec ทั้งวันศุกร์และวันจันทร์ ดังนั้นถือได้ว่าวันศุกร์และวันจันทร์เป็นวันที่ผู้เสียภาษีใช้ประกอบธุรกิจ นอกจากนี้วันหยุดประจำสัปดาห์ยังอยู่ระหว่างวันที่ผู้เสียภาษีใช้ประกอบธุรกิจด้วย ผู้เสียภาษีจึงสามารถนับวันเสาร์และวันอาทิตย์เป็นวันที่ผู้เสียภาษีใช้ประกอบธุรกิจได้ด้วย แม้ว่าในความเป็นจริงแล้วผู้เสียภาษีจะใช้วันเสาร์และวันอาทิตย์ไปเพื่อการท่องเที่ยว พบปะเพื่อนของผู้เสียภาษีหรือกิจกรรมอื่น ๆ ที่ไม่เกี่ยวข้องกับการประกอบธุรกิจก็ตาม

อย่างไรก็ตาม ถ้าข้อเท็จจริงเปลี่ยนไปว่า ผู้เสียภาษีไม่มีกิจกรรมทางธุรกิจที่ จะต้องทำภายหลังจากวันศุกร์แล้ว แต่ผู้เสียภาษีกลับอยู่ที่ Quebec ต่อจนถึงวันจันทร์ก่อนจะเดินทางกลับ เช่นนี้ผู้เสียภาษีไม่สามารถนับวันเสาร์และวันอาทิตย์เป็นวันที่ผู้เสียภาษีใช้ประกอบธุรกิจได้เนื่องจากว่าวันเสาร์และวันอาทิตย์เกิดขึ้นภายหลังจากที่ผู้เสียภาษีเสร็จสิ้นกิจกรรมทางธุรกิจที่ จะต้องทำที่ Quebec แล้ว

ถ้าในระหว่างการเดินทางออกจากสหรัฐอเมริกาไปยังที่หมายทางธุรกิจนอกสหรัฐอเมริกาหรือในระหว่างการเดินทางจากที่หมายทางธุรกิจนอกสหรัฐอเมริกากลับมายังสหรัฐอเมริกา ผู้เสียภาษีได้หยุดแวะระหว่างทางเพื่อหยุดพักผ่อนหรือเพื่อทำกิจกรรมที่ไม่เกี่ยวข้องกับการประกอบธุรกิจ ผู้เสียภาษีจะต้องปันส่วนค่าใช้จ่ายที่เกิดจากการเดินทางระหว่างสถานที่ที่เป็นจุดเริ่มต้นของการเดินทางนอกสหรัฐอเมริกากับสถานที่ที่ผู้เสียภาษีใช้ทำกิจกรรมที่ไม่เกี่ยวข้องกับการประกอบธุรกิจและการเดินทางระหว่างสถานที่ที่ผู้เสียภาษีใช้ทำกิจกรรมที่ไม่เกี่ยวข้องกับการประกอบธุรกิจกลับมายังสถานที่ที่เป็นจุดสิ้นสุดของการเดินทางภายนอกสหรัฐอเมริกา โดยผู้เสียภาษีจะต้องนำค่าใช้จ่ายที่เกิดจากการเดินทางไปทำกิจกรรมที่ไม่เกี่ยวข้องกับการประกอบธุรกิจนอกสหรัฐอเมริกามาคูณกับ (จำนวนวันที่ใช้ทำกิจกรรมที่ไม่เกี่ยวข้องกับการประกอบธุรกิจนอกสหรัฐอเมริกา ÷ จำนวนวันที่ใช้นอกสหรัฐอเมริกาทั้งหมด)⁶¹

ตัวอย่างเช่น

ผู้เสียภาษีอาศัยอยู่ใน New York และในวันที่ 4 พฤษภาคม ผู้เสียภาษีได้บินไป Paris เพื่อเข้าร่วมประชุมทางธุรกิจในวันที่ 5 พฤษภาคม ซึ่งการประชุมในครั้งนี้ได้สิ้นสุดลงในช่วงบ่ายของวันที่ 14 พฤษภาคม แต่ในช่วงเย็นของวันที่ 14 นั้นผู้เสียภาษีกลับบินไป Dublin เพื่อไปเที่ยวกับ

⁶¹ Ibid., p.8.

เพื่อนจนถึงช่วงบ่ายของวันที่ 21 พฤษภาคม ก่อนเดินทางกลับ New York โดยวัตถุประสงค์เริ่มต้นของการเดินทางในครั้งนี้ คือ การเข้าร่วมประชุมทางธุรกิจ หากผู้เสียภาษีไม่ได้หยุดแวะที่ Dublin ผู้เสียภาษีจะเดินทางกลับถึงบ้านในช่วงเย็นของวันที่ 14 พฤษภาคม นอกจากนี้ ผู้เสียภาษียังไม่เป็นไปตามข้อยกเว้นข้อใดเลยที่จะทำให้การเดินทางของผู้เสียภาษีได้รับพิจารณาว่าเป็นการเดินทางเพื่อประกอบธุรกิจทั้งหมด ดังนั้น วันที่ผู้เสียภาษีใช้ประกอบธุรกิจ คือ 11 วัน (4-14 พฤษภาคม) และวันที่ผู้เสียภาษีใช้ทำกิจกรรมที่ไม่เกี่ยวข้องกับการประกอบธุรกิจ คือ 7 วัน (15-21 พฤษภาคม)

ผู้เสียภาษีสามารถที่จะหักค่าอาหาร (ภายใต้ข้อจำกัด 50%), ค่าที่พักและค่าใช้จ่ายอื่นๆ เฉพาะที่เกี่ยวข้องกับการประกอบธุรกิจ ในขณะที่ผู้เสียภาษีอยู่ที่ Paris ได้ แต่ผู้เสียภาษีไม่สามารถที่จะหักค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นในขณะที่ผู้เสียภาษีอยู่ใน Dublin ได้ และผู้เสียภาษียังไม่สามารถหัก $\frac{7}{18}$ ของค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นจากการเดินทางระหว่าง New York กับ Dublin ทั้งไปและกลับ ได้อีกด้วย ($\frac{7}{18}$ คือ จำนวนวันที่ใช้ทำกิจกรรมที่ไม่เกี่ยวข้องกับการประกอบธุรกิจ ÷ จำนวนวันที่ใช้นอกสหรัฐอเมริกาทั้งหมด) ซึ่งผู้เสียภาษีเสียค่าใช้จ่ายไป 750 เหรียญสำหรับการบินจาก New York ไป Paris 400 เหรียญสำหรับการบินจาก Paris ไป Dublin และ 700 เหรียญสำหรับการบินจาก Dublin กลับมายัง New York ส่วนค่าตัวเครื่องบินไปและกลับระหว่าง New York กับ Dublin ผู้เสียภาษีจ่ายไป 1,250 เหรียญ

ดังนั้น ผู้เสียภาษีสามารถที่จะคำนวณหาค่าใช้จ่ายในการเดินทางโดยเครื่องบิน (Air travel expense) ที่ผู้เสียภาษีสามารถหักค่าใช้จ่ายทางธุรกิจได้ ด้วยการนำค่าใช้จ่ายทั้งหมดที่เกิดจากการเดินทางจาก New York ไป Paris จาก Paris ไป Dublin และจาก Dublin กลับมา New York ลบกับ $[\frac{7}{18}$ ของค่าตัวเครื่องบินทั้งไปและกลับ + ค่าใช้จ่ายอื่นๆ ที่เกิดขึ้นจากการเดินทางระหว่าง New York กับ Dublin โดยตรง] ดังนี้

$$= (750+400+700) - (\frac{7}{18} \times 1,250)$$

$$= 1,850 - 486$$

$$= 1,364 \text{ เหรียญ}$$

ดังนั้น ผู้เสียภาษีสามารถที่จะหักค่าใช้จ่ายในการเดินทางโดยเครื่องบินเป็นค่าใช้จ่ายทางธุรกิจได้ทั้งหมด 1,364 เหรียญ

ถ้าผู้เสียภาษีมีสถานที่ท่องเที่ยวในวันหยุดหรือกิจกรรมที่ไม่เกี่ยวข้องกับการประกอบธุรกิจอื่นๆ อยู่ที่ อยู่ใกล้หรืออยู่ไกลออกไปจากที่หมายทางธุรกิจ ผู้เสียภาษีจะต้องปันส่วนค่าใช้จ่ายที่เกิดจากการเดินทางระหว่างสถานที่ที่เป็นจุดเริ่มต้นของการเดินทางนอกรัฐอเมริกากับที่หมายทางธุรกิจและการเดินทางระหว่างที่หมายทางธุรกิจกลับมายังสถานที่ที่เป็นจุดสิ้นสุดของการ

เดินทางภายนอกสหรัฐอเมริกา โดยผู้เสียภาษีจะต้องนำค่าใช้จ่ายที่เกิดจากการเดินทางไปทำกิจกรรมที่ไม่เกี่ยวข้องกับการประกอบธุรกิจนอกสหรัฐอเมริกามาคูณกับ (จำนวนวันที่ใช้ทำกิจกรรมที่ไม่เกี่ยวข้องกับการประกอบธุรกิจนอกสหรัฐอเมริกา ÷ จำนวนวันที่ใช้นอกสหรัฐอเมริกาทั้งหมด)⁶²

ตัวอย่างเช่น

จากตัวอย่างที่แล้ว ให้ใช้ช่วงระยะเวลาเดียวกัน แต่เปลี่ยนสถานที่ที่ผู้เสียภาษีเดินทางไปท่องเที่ยวในวันหยุด จาก Dublin เป็น Venice ใน Italy แทน

ผู้เสียภาษีไม่สามารถหักค่าใช้จ่ายในการเดินทางไป-กลับ ระหว่าง Paris กับ Venice ได้ เนื่องจากเป็นค่าใช้จ่ายที่ไม่เกี่ยวข้องกับการประกอบธุรกิจ และไม่สามารถหัก $\frac{7}{18}$ ของค่าตัวเครื่องบินและค่าใช้จ่ายอื่นๆ ที่เกิดจากการเดินทางจาก New York ไป Paris และจาก Paris กลับมา New York ได้อีกด้วย แต่ผู้เสียภาษีสามารถหัก $[(\frac{11}{18})$ ของค่าตัวเครื่องบินทั้งไปและกลับและค่าใช้จ่ายในการเดินทางอื่นๆ จาก New York ไป Paris) + ค่าอาหาร (ภายใต้ข้อจำกัด 50%) ค่าที่พัก และค่าใช้จ่ายทางธุรกิจอื่น ๆ ที่เกิดขึ้นในขณะที่ผู้เสียภาษีอยู่ที่ Paris (สมมติว่าค่าใช้จ่ายเหล่านี้มีจำนวน 4,939 เหรียญ) ส่วนค่าตัวเครื่องบินทั้งไปและกลับและค่าใช้จ่ายในการเดินทางที่เกี่ยวข้องอื่นๆ (เช่น ค่าอาหารระหว่างทาง) มีจำนวน 1,750 เหรียญ

ดังนั้น ผู้เสียภาษีสามารถหักค่าใช้จ่ายในการเดินทางเป็นค่าใช้จ่ายทางธุรกิจได้ทั้งหมด $(\frac{11}{18} \times 1,750) + 4,939 = 6,008$ เหรียญ

สำหรับค่าใช้จ่ายในการขนส่ง⁶³ หมายถึง ค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นเป็นปกติและจำเป็นสำหรับการเดินทางที่มีลักษณะดังต่อไปนี้

1. การเดินทางจากสถานที่ทำงานแห่งหนึ่งไปยังสถานที่ทำงานอีกแห่งหนึ่งที่อยู่ในเมืองหรือในบริเวณที่ Tax Home ของผู้เสียภาษีตั้งอยู่
2. การเดินทางไปพบลูกค้าหรือผู้ว่าจ้าง
3. การเดินทางไปประชุมทางธุรกิจนอกสถานที่ทำงานตามปกติประจำ
4. การเดินทางจากบ้านไปยังสถานที่ทำงานชั่วคราว (temporary workplace) ในกรณีที่ผู้เสียภาษีมีสถานที่ทำงานตามปกติประจำหลายแห่ง ไม่ว่าสถานที่ทำงานชั่วคราวแห่งนั้นจะอยู่ในเมืองหรือนอกเมืองที่ Tax Home ของผู้เสียภาษีตั้งอยู่ก็ตาม

⁶² Ibid., p.8.

⁶³ Ibid., p.14.

ค่าใช้จ่ายในการขนส่งรายวัน (Daily transportation expenses) เช่น ค่าเครื่องบิน ค่ารถไฟ ค่ารถโดยสารประจำทาง ค่ารถแท็กซี่หรือค่าใช้จ่ายที่เกิดจากการใช้และดูแลรักษารถยนต์ส่วนตัวของผู้เสียภาษีอีกด้วย แต่ทั้งนี้ ไม่รวมถึงค่าใช้จ่ายในการเดินทางที่ต้องพักค้างคืนเพราะค่าใช้จ่ายในการเดินทางที่ต้องพักค้างคืนนั้น ผู้เสียภาษีสามารถหักเป็นค่าใช้จ่ายในการเดินทาง (Travel Expenses) ได้อยู่แล้ว

ตามปกติแล้ว ผู้เสียภาษีไม่สามารถหักค่าใช้จ่ายในการเดินทางจากบ้านไปสถานที่ทำงานตามปกติประจำของผู้เสียภาษีได้เพราะค่าใช้จ่ายในการเดินทางที่เกิดขึ้นจะถือเป็นค่าใช้จ่ายที่มีลักษณะเป็นการส่วนตัว เว้นแต่ ผู้เสียภาษีจะมีสถานที่ทำงานตามปกติประจำหลายแห่งหรือบ้านของผู้เสียภาษีเป็นสถานที่ดำเนินการหลักของธุรกิจ ผู้เสียภาษีจึงจะสามารถหักค่าใช้จ่ายในการเดินทางระหว่างบ้านของผู้เสียภาษีกับสถานที่ทำงานแห่งอื่นที่เป็นการประกอบการค้าหรือธุรกิจเดียวกันนั้นได้

ตัวอย่างที่ 1

ผู้เสียภาษีมีสถานที่ทำงานตามปกติประจำอยู่ในเมืองเดียวกันกับเมืองที่ผู้เสียภาษีอาศัยอยู่ นายจ้างของผู้เสียภาษีให้ผู้เสียภาษีไปฝึกอบรมที่สำนักงานอื่นในเมืองเดียวกันนั้น เป็นระยะเวลา 1 สัปดาห์ โดยในแต่ละวันผู้เสียภาษีต้องเดินทางไปและกลับระหว่างบ้านของผู้เสียภาษีกับสถานที่ฝึกอบรม ผู้เสียภาษีจึงสามารถหักค่าใช้จ่ายในการขนส่งรายวันทั้งขาไปและขากลับระหว่างบ้านของผู้เสียภาษีกับสถานที่ฝึกอบรมได้

ตัวอย่างที่ 2

บ้านของผู้เสียภาษีเป็นสถานที่ที่ดำเนินการหลักของธุรกิจ ผู้เสียภาษีสามารถที่จะหักค่าใช้จ่ายในการขนส่งทั้งขาไปและขากลับระหว่างบ้านของผู้เสียภาษีกับสถานที่ประกอบธุรกิจของลูกค้าหรือผู้ว่าจ้างของผู้เสียภาษีได้

3.1.2.3 การหักค่าความบันเทิงทางธุรกิจ

ผู้เสียภาษีสามารถหักค่าความบันเทิงที่เกิดขึ้นได้ ถ้าค่าความบันเทิงนั้นเกี่ยวข้องกับประกอบการค้าหรือธุรกิจของผู้เสียภาษีและผู้เสียภาษีเป็นผู้จัดหาความบันเทิงนั้นให้กับลูกค้า ผู้รับบริการหรือลูกจ้างของผู้เสียภาษี⁶⁴

⁶⁴ Ibid., p.10.

ความบันเทิง หมายถึง กิจกรรมใดๆ ที่จัดขึ้นเพื่อความบันเทิงหรือกิจกรรมที่เกี่ยวข้องกับการสนทนาการเพื่อความสนุกสนานรวมถึงสิ่งอำนวยความสะดวกหรือสถานที่สำหรับจัดกิจกรรมนั้นๆด้วย⁶⁵ นอกจากนี้ ยังหมายความรวมถึงอาหารและเครื่องดื่มที่ผู้เสียภาษีได้จัดไว้ให้ลูกค้าหรือผู้รับบริการของผู้เสียภาษีอีกด้วย⁶⁶

แต่อย่างไรก็ตาม เนื่องจากประมวลรัษฎากรของสหรัฐอเมริกาไม่มีบทบัญญัติของการหักค่าความบันเทิงทางธุรกิจไว้อย่างชัดเจน การหักค่าความบันเทิงทางธุรกิจจึงตกอยู่ภายใต้บทบัญญัติของมาตรา 162⁶⁷ กล่าวคือ ค่าความบันเทิงทางธุรกิจที่ผู้เสียภาษีสามารถนำมาหักได้นั้น จะต้องเป็นค่าใช้จ่ายตามปกติและจำเป็น⁶⁸ สำหรับสร้างความบันเทิงให้กับลูกค้า ผู้รับบริการหรือลูกจ้างของผู้เสียภาษีและต้องเป็นค่าใช้จ่ายที่มีความเกี่ยวข้องโดยตรง (Directly Related Test) หรือมีความความสัมพันธ์กัน (Associated Test) กับการประกอบการค้าหรือธุรกิจของผู้เสียภาษี อย่งใดอย่างหนึ่งอีกด้วย⁶⁹

ดังนั้น จะเห็นได้ว่าค่าความบันเทิงที่ผู้เสียภาษีสามารถนำมาหักเป็นรายจ่ายทางธุรกิจได้นอกจากจะต้องเป็นค่าความบันเทิงตามปกติและจำเป็นสำหรับสร้างความบันเทิงให้กับลูกค้า ผู้รับบริการหรือลูกจ้างของผู้เสียภาษีแล้ว ค่าความบันเทิงที่เกิดขึ้นนั้นยังต้องเป็นไปตามเงื่อนไขข้อหนึ่งข้อใดดังต่อไปนี้ด้วย

จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

CHULALONGKORN UNIVERSITY

⁶⁵ 26 U.S. Code § 274 (a) (1) (A) (B) (Disallowance of certain entertainment, etc., expenses)

(a) Entertainment, amusement, recreation, or qualified transportation fringes

(1) In general No deduction otherwise allowable under this chapter shall be allowed for any item—

(A) Activity

With respect to an activity which is of a type generally considered to constitute entertainment, amusement, or recreation, or

(B) Facility

With respect to a facility used in connection with an activity referred to in subparagraph (A).

⁶⁶ Internal Revenue Service, "Travel, Entertainment, Gift, and Car Expenses." [Online] Available from: <https://www.irs.gov/pub/irs-pdf/p463.pdf>, p.10.

⁶⁷ Joshua D. Rosenberg and Dominic L. Daher, *The law of federal income taxation*, p.174.

⁶⁸ 26 U.S. Code § 162 (Trade or business expenses)

⁶⁹ Internal Revenue Service, "Travel, Entertainment, Gift, and Car Expenses." [Online] Available from: <https://www.irs.gov/pub/irs-pdf/p463.pdf>, p.10.

(1) มีความเกี่ยวข้องโดยตรง (Directly Related Test)⁷⁰ กล่าวคือ ค่าความบังเอิญที่เกิดขึ้นนั้นจะได้รับพิจารณาว่ามีความเกี่ยวข้องโดยตรงกับการประกอบธุรกิจของผู้เสียหาย ต่อเมื่อเป็นไปตามเงื่อนไขดังต่อไปนี้

- ก. วัตถุประสงค์หลักของความบังเอิญนั้นเป็นไปเพื่อประกอบธุรกิจ
- ข. ผู้เสียหายมีส่วนร่วมในความบังเอิญทางธุรกิจนั้น
- ค. ผู้เสียหายคาดหมายได้ว่าความบังเอิญนั้นจะก่อให้เกิดรายได้หรือผลประโยชน์ทางธุรกิจต่อตัวผู้เสียหายในอนาคต

แต่อย่างไรก็ตาม ถ้าความบังเอิญทางธุรกิจนั้นเป็นกิจกรรมที่เกี่ยวกับการล่าสัตว์ ตกปลาหรือกิจกรรมบนเรือยอชท์หรือเรือสำราญใดๆ ผู้เสียหายไม่สามารถที่จะหักค่าความบังเอิญที่เกิดจากการทำกิจกรรมเหล่านี้ได้เพราะจะไม่ถือว่าความบังเอิญทางธุรกิจที่เกิดขึ้นนั้นมีวัตถุประสงค์หลักเพื่อประกอบธุรกิจ

ถ้าความบังเอิญเกิดขึ้น มีลักษณะของการประกอบธุรกิจที่ชัดเจน (Clear business setting) และเป็นความบังเอิญที่เกี่ยวข้องกับการประกอบธุรกิจของผู้เสียหาย ค่าความบังเอิญที่เกิดขึ้นจะได้รับการพิจารณาว่าเป็นค่าความบังเอิญที่เกี่ยวข้องโดยตรงกับการประกอบธุรกิจของผู้เสียหาย

ตัวอย่างเช่น

1. ความบังเอิญที่ถูกจัดขึ้นในห้องจัดเลี้ยงหรือห้องรับรองลูกค้าที่ผู้เสียหายใช้เป็นสถานที่ในการพูดคุยธุรกิจ
2. การให้ส่วนลดสำหรับการขายสินค้าของผู้เสียหาย เช่น ผู้เสียหายเป็นเจ้าของร้านอาหาร ได้ให้ส่วนลดหรือให้บริการโดยไม่เสียค่าใช้จ่ายแก่ลูกค้าที่มาใช้บริการอยู่เป็นประจำ
3. ความบังเอิญทางธุรกิจที่เกิดขึ้นภายใต้สถานการณ์ที่ไม่มีความสัมพันธ์ส่วนตัวหรือความสัมพันธ์ทางสังคมระหว่างผู้เสียหายกับบุคคลที่ได้รับความบังเอิญ เช่น ผู้เสียหายจัดความบังเอิญทางธุรกิจขึ้นในงานเปิดตัวโรงแรมแห่งใหม่ของผู้เสียหาย เพื่อวัตถุประสงค์ในการประชาสัมพันธ์ทางธุรกิจ ไม่ใช่เพื่อสร้างหรือรักษาความสัมพันธ์ส่วนตัวกับบุคคลที่ได้รับความบังเอิญ

⁷⁰ Ibid.

แต่อย่างไรก็ดี ถ้าผู้เสียหายไม่ได้มีส่วนร่วมในความบันเทิงทางธุรกิจที่ถูกจัดขึ้น หรืออยู่ในสถานที่ที่เป็นอุปสรรคต่อการประกอบธุรกิจของผู้เสียหาย ค่าความบันเทิงที่เกิดขึ้นจะได้รับการพิจารณาว่าไม่มีความเกี่ยวข้องโดยตรงกับการประกอบธุรกิจ เช่น จัดการประชุมที่ไนต์คลับ (Nightclub) โรงภาพยนตร์หรือโรงละคร (theater) สนามแข่งขันกีฬา (sporting event) งานเลี้ยงค็อกเทล (cocktail party) หรือการจัดประชุมที่มีกลุ่มบุคคลที่ไม่มีความสัมพันธ์ทางธุรกิจกับผู้เสียหายรวมอยู่ด้วยในค็อกเทลเลานจ์ (cocktail lounges) คันทรีคลับ (country clubs) กอล์ฟคลับ (golf clubs) สโมสรกีฬา (athletic clubs) หรือรีสอร์ทที่ใช้สำหรับพักผ่อน (vacation resorts) เป็นต้น

(2) มีความความสัมพันธ์กัน (Associated Test)⁷¹ กล่าวคือ ค่าความบันเทิงที่เกิดขึ้นนั้นจะได้รับการพิจารณาว่ามีความสัมพันธ์กับการประกอบธุรกิจต่อเมื่อเป็นไปตามเงื่อนไขดังต่อไปนี้

ก. ความบันเทิงที่เกิดขึ้นนั้นมีความสัมพันธ์กับการประกอบธุรกิจของผู้เสียหาย

ข. เกิดขึ้นก่อนหรือหลังการประชุมทางธุรกิจ (Business Discussion) ที่สำคัญ

โดยตรง

ถ้าผู้เสียหายแสดงให้เห็นได้ว่าค่าความบันเทิงนั้นเกิดจากวัตถุประสงค์ทางธุรกิจที่ชัดเจน (Clear business purpose) ค่าความบันเทิงที่เกิดขึ้นนั้นก็จะได้รับการพิจารณาว่าเป็นค่าความบันเทิงที่มีความสัมพันธ์กับการประกอบธุรกิจของผู้เสียหาย เช่น ค่าความบันเทิงที่มีวัตถุประสงค์เพื่อสร้างความสัมพันธ์ทางธุรกิจใหม่หรือเพื่อรักษาความสัมพันธ์ทางธุรกิจเดิมของผู้เสียหาย

ส่วนการประชุมทางธุรกิจนั้นจะได้รับการพิจารณาว่าเป็นการประชุมทางธุรกิจที่สำคัญโดยตรงต่อเมื่อผู้เสียหายแสดงให้เห็นได้ว่าผู้เสียหายมีส่วนร่วมในการประชุมและการประชุมนั้นยังก่อให้เกิดเงินได้หรือผลประโยชน์ทางธุรกิจที่เฉพาะเจาะจงอย่างอื่นกับผู้เสียหายอีกด้วย และถ้าหากว่าในระหว่างที่ได้ประชุมทางธุรกิจ ผู้เสียหายได้จัดหาอาหารและความบันเทิงให้กับผู้เข้าร่วมประชุมด้วย ผู้เสียหายก็สามารถนำค่าอาหารและค่าความบันเทิงที่เกิดขึ้นมาหักเป็นรายจ่ายทางธุรกิจได้เช่นเดียวกัน แต่ผู้เสียหายจะต้องแสดงให้เห็นได้ว่าการจัดหาอาหารและความบันเทิงนั้นเกี่ยวข้องกับการจัดประชุมทางธุรกิจ ทั้งนี้ แม้ว่าผู้เสียหายจะใช้เวลาส่วนใหญ่ไปกับความบันเทิงมากกว่าประชุมทางธุรกิจก็ตาม ผู้เสียหายก็ยังสามารถหักค่าอาหารและค่าความบันเทิงที่เกิดขึ้นได้

⁷¹ Ibid.

นอกจากนี้ ถ้าความบันเทิงถูกจัดขึ้นในวันเดียวกันกับวันที่มีการประชุมทางธุรกิจ ความบันเทิงนั้นก็จะได้รับพิจารณาว่าเป็นความบันเทิงที่ได้จัดขึ้นก่อนหรือหลังการประชุมทางธุรกิจที่สำคัญโดยตรง แต่ถ้าความบันเทิงนั้นไม่ได้ถูกจัดขึ้นในวันเดียวกันกับวันที่มีการประชุมทางธุรกิจ ผู้เสียภาษีจะต้องพิจารณาก่อนว่าความบันเทิงที่จัดขึ้นนั้นมีความสัมพันธ์กับการประกอบธุรกิจของผู้เสียภาษีหรือไม่ จากข้อเท็จจริงเป็นเรื่องๆไป กล่าวคือ สถานที่ วันที่และระยะเวลาจัดการประชุมทางธุรกิจหรือถ้าผู้เสียภาษีหรือผู้เข้าร่วมประชุมมีความจำเป็นที่จะต้องเดินทางมาจากนอกเมือง ผู้เสียภาษีจะต้องพิจารณาถึงวันที่เดินทางมาถึงและวันที่ออกเดินทางรวมไปถึงสาเหตุที่ความบันเทิงและการประชุมทางธุรกิจไม่ได้ถูกจัดขึ้นในวันเดียวกันอีกด้วย

ตัวอย่างเช่น

กลุ่มผู้ร่วมธุรกิจของผู้เสียภาษีได้เดินทางมาจากนอกเมืองเพื่อเข้าร่วมประชุมที่สำคัญทางธุรกิจกับผู้เสียภาษี ณ สถานที่ประกอบธุรกิจของผู้เสียภาษี ถ้าผู้เสียภาษีได้จัดหาความบันเทิงให้กับกลุ่มผู้ร่วมธุรกิจของผู้เสียภาษี ในช่วงเย็นก่อนที่จะเริ่มการประชุมทางธุรกิจหรือในช่วงเย็นหลังการประชุมทางธุรกิจเสร็จสิ้น ความบันเทิงที่จัดขึ้นนั้นจะได้รับการพิจารณาว่าเป็นความบันเทิงที่จัดขึ้นก่อนหรือหลังการประชุมทางธุรกิจที่สำคัญโดยตรงและค่าความบันเทิงที่เกิดขึ้นจะได้รับการพิจารณาว่ามีความสัมพันธ์กับการประกอบธุรกิจของผู้เสียภาษี

กล่าวโดยสรุป ถึงแม้ว่าค่าความบันเทิงทางธุรกิจที่เกิดขึ้นจะไม่ได้รับการพิจารณาว่ามีความเกี่ยวข้องโดยตรงกับการประกอบธุรกิจก็ตาม แต่ค่าความบันเทิงทางธุรกิจที่เกิดขึ้นก็อาจจะได้รับการพิจารณาว่าเป็นค่าความบันเทิงที่มีความสัมพันธ์กัน (Associated Test) กับการประกอบธุรกิจได้

ทั้งนี้ ค่าอาหารและค่าความบันเทิงที่เกี่ยวข้องกับการประกอบธุรกิจจะตกอยู่ภายใต้ข้อจำกัด 50% กล่าวคือ ผู้เสียภาษีสามารถที่จะหักค่าอาหารและค่าความบันเทิงได้เพียง 50% ของค่าอาหารและค่าบันเทิงที่เกี่ยวข้องกับการประกอบธุรกิจที่ไม่ได้รับขดเซยคืน ซึ่งข้อจำกัด 50% นี้ ให้นำไปใช้กับผู้เสียภาษีที่เป็นลูกจ้าง นายจ้าง ทั้งนี้ ยังรวมไปถึงผู้ประกอบการวิชาชีพอิสระด้วย⁷²

ตัวอย่างที่ 1

ผู้เสียภาษีมีค่าอาหารที่เกี่ยวข้องกับการประกอบธุรกิจของผู้เสียภาษีอยู่ 200 เหรียญ ถ้าในค่าอาหารจำนวน 200 เหรียญนั้น ได้รับการพิจารณาว่าเป็นค่าใช้จ่ายในจำนวนที่ฟุ่มเฟือย 110 เหรียญ ผู้เสียภาษีจึงไม่สามารถหักค่าใช้จ่ายในจำนวนที่ฟุ่มเฟือยดังกล่าวได้ ส่วน

⁷² Ibid., p.11.

ค่าใช้จ่ายที่เหลืออีก 90 เหรียญนั้น ผู้เสียภาษีสามารถหักได้ภายใต้ข้อจำกัด 50% กล่าวคือ ผู้เสียภาษีสามารถนำมาหักเป็นค่าความบันเทิงทางธุรกิจได้ 45 เหรียญ (หักได้ไม่เกิน 50% ของค่าอาหาร 90 เหรียญ)

ตัวอย่างที่ 2

ผู้เสียภาษีซื้อตั๋วคอนเสิร์ตผ่านตัวแทนจำหน่ายตั๋วมา 2 ใบ ในราคาใบละ 100 เหรียญ เพื่อนำมามอบให้กับลูกค้าของผู้เสียภาษี แต่ความจริงแล้วตั๋วคอนเสิร์ตทั้ง 2 ใบ มีมูลค่าที่ตราไว้หน้าตั๋ว ใบละ 80 เหรียญ ดังนั้น ผู้เสียภาษีสามารถหักค่าตั๋วคอนเสิร์ตเป็นค่าความบันเทิงทางธุรกิจได้เพียง 80 เหรียญเท่านั้น (หักได้ไม่เกิน 50% ของค่าตั๋วคอนเสิร์ต 160 เหรียญ) เนื่องจาก ค่าตั๋วคอนเสิร์ตที่ผู้เสียภาษีสามารถนำมาหักเป็นค่าความบันเทิงทางธุรกิจภายใต้ข้อจำกัด 50% ได้นั้นให้ถือตามมูลค่าที่ตราไว้หน้าตั๋ว

โดยปกติแล้ว ผู้เสียภาษีไม่สามารถที่จะหักค่าตั๋วความบันเทิง (Entertainment tickets) ในจำนวนที่มากกว่ามูลค่าที่ตราไว้หน้าตั๋วได้ แม้ว่าผู้เสียภาษีจะซื้อตั๋วมาในราคาที่สูงกว่ามูลค่าที่ตราไว้หน้าตั๋วก็ตาม เว้นแต่ตั๋วความบันเทิงนั้นจะเป็นตั๋วสำหรับเข้าชมการแข่งขันกีฬาที่เป็นประโยชน์ต่อองค์กรการกุศลและเป็นไปตามเงื่อนไขดังต่อไปนี้

1. วัตถุประสงค์หลักของกิจกรรมเป็นประโยชน์ต่อองค์กรการกุศล
2. รายได้จากกิจกรรมที่ได้รับทั้งหมดเป็นขององค์กรการกุศล
3. กิจกรรมที่เกิดขึ้นใช้อาสาสมัครในการดำเนินงานทั้งหมด

ตัวอย่างเช่น

ผู้เสียภาษีซื้อตั๋วสำหรับเข้าชมการแข่งขันกอล์ฟที่จัดขึ้นโดยกลุ่มอาสาสมัครดับเพลิงในท้องถิ่น โดยรายได้ทั้งหมดที่ได้รับจากการจัดแข่งขันกอล์ฟในครั้งนี้จะนำไปซื้ออุปกรณ์ที่ใช้ในการดับเพลิงใหม่ ผู้เสียภาษีจึงสามารถหักค่าตั๋วสำหรับการเข้าชมเป็นค่าใช้จ่ายทางธุรกิจได้ตามจำนวนที่ได้จ่ายไปจริง แม้ผู้เสียภาษีจะซื้อตั๋วนั้นมาในราคาที่สูงกว่ามูลค่าที่ตราไว้หน้าตั๋วก็ตาม

แต่อย่างไรก็ตาม การหักค่าอาหารหรือค่าความบันเทิงที่เกิดขึ้นอาจจะไม่ตกอยู่ภายใต้ข้อจำกัด 50% ถ้าเป็นไปตามข้อยกเว้นข้อใดข้อหนึ่งใน 5 ข้อ ดังต่อไปนี้

1. ผู้เสียภาษีเป็นลูกจ้างที่ได้รับชดเชยค่าอาหารหรือค่าบันเทิงคืนจากนายจ้าง

แล้ว

2. ผู้เสียภาษีประกอบวิชาชีพอิสระ (Self employed) หรือเป็นผู้รับเหมาอิสระ (independent contractor) ที่ได้รับชดเชยค่าอาหารและค่าความบันเทิงคืนจากลูกค้าหรือผู้รับบริการแล้ว

ตัวอย่างเช่น

ผู้เสียภาษีเป็นนายความ มีค่าอาหารและค่าความบันเทิงที่เกี่ยวข้องกับการให้บริการแก่ลูกค้าเกิดขึ้น แต่ผู้เสียภาษีได้รับชดเชยค่าอาหารและค่าความบันเทิงคืนจากลูกค้าแล้ว ผู้เสียจึงไม่ตกอยู่ภายใต้เงื่อนไขที่ต้องพิจารณาว่าค่าอาหารและค่าความบันเทิงที่เกิดขึ้นนั้นมีความเกี่ยวข้องโดยตรงหรือมีความความสัมพันธ์กับการประกอบธุรกิจของผู้เสียภาษีหรือไม่ นอกจากนี้ ยังไม่ตกอยู่ภายใต้ข้อจำกัด 50% อีกด้วย เพราะผู้เสียภาษีไม่สามารถนำค่าอาหารและค่าความบันเทิงทางธุรกิจนั้นมาหักเป็นรายจ่ายทางธุรกิจได้

แต่อย่างไรก็ตาม ถ้าลูกค้าของผู้เสียภาษีสามารถหักค่าอาหารและค่าความบันเทิงนี้ได้ ลูกค้าของผู้เสียภาษีจะต้องหักค่าใช้จ่ายเหล่านี้ภายใต้ข้อจำกัด 50%

3. ผู้เสียภาษีจัดหาอาหาร, ความบันเทิงหรือสิ่งอำนวยความสะดวกให้กับประชาชนทั่วไปเพื่อการโฆษณา (Advertising) หรือเพื่อสร้างความนิยม (goodwill) ในสังคม ค่าอาหารหรือค่าความบันเทิงที่เกิดขึ้นจะไม่ตกอยู่ภายใต้ข้อจำกัด 50% เช่น ค่าใช้จ่ายในการโฆษณา (Advertising expenses) ทางโทรทัศน์หรือทางวิทยุและค่าใช้จ่ายในการแจกจ่ายอาหารและเครื่องดื่มฟรีให้แก่ประชาชน เป็นต้น

4. ผู้เสียภาษีขายอาหาร, ความบันเทิง, สินค้าหรือให้บริการสิ่งอำนวยความสะดวกแก่ประชาชนโดยทั่วไป ค่าอาหารหรือค่าความบันเทิงที่เกิดขึ้นจะไม่ตกอยู่ภายใต้ข้อจำกัด 50% เช่น ผู้เสียภาษีประกอบกิจการไนต์คลับ ค่าความบันเทิงที่ผู้เสียภาษีได้จัดหาให้ลูกค้าหรือผู้รับบริการจะไม่ตกอยู่ภายใต้ข้อจำกัด 50%

5. ค่าอาหารและค่าความบันเทิงที่เป็นประโยชน์ต่อองค์กรการกุศลจะไม่ตกอยู่ภายใต้ข้อจำกัด 50% เช่น ค่าตัวเพื่อเข้าชมการแข่งขันกีฬาการกุศล

อย่างไรก็ตาม ถ้าผู้เสียภาษีใช้สิทธิหักค่าอาหารที่เกี่ยวข้องกับการประกอบธุรกิจเป็นค่าใช้จ่ายในการเดินทางไปแล้ว ผู้เสียภาษีจะไม่สามารถหักเป็นค่าความบันเทิงทางธุรกิจได้อีก กล่าวคือ ผู้เสียจะต้องเลือกว่าผู้เสียจะหักค่าอาหารที่เกิดขึ้นนั้นเป็นค่าใช้จ่ายในการเดินทางหรือเป็นค่าความบันเทิงทางธุรกิจ⁷³

⁷³ Ibid., p.12.

นอกจากนี้ การพิจารณาว่าผู้เสียหายสามารถที่จะหักค่าความบันเทิงทางธุรกิจได้หรือไม่นั้นอาจขึ้นอยู่กับประเภทธุรกิจของผู้เสียหายได้อีกด้วย กล่าวคือ ประเภทธุรกิจของผู้เสียหายอาจเป็นสิ่งที่กำหนดว่าผู้เสียหายสามารถที่จะหักค่าความบันเทิงทางธุรกิจที่เกิดขึ้นได้หรือไม่

ตัวอย่างเช่น

ผู้เสียหายเป็นนักร้องแบบเสื้อผ้า (Dress designer) ได้จัดแสดงแฟชั่นโชว์ให้กับลูกค้าของร้านเพื่อนำเสนอเสื้อผ้าที่ผู้เสียหายเป็นผู้ออกแบบ ค่าใช้จ่ายในการจัดแสดงจะไม่ได้รับการพิจารณาว่าเป็นค่าความบันเทิงทางธุรกิจ เนื่องจากการจัดแสดงแฟชั่นโชว์ถือเป็นเรื่องปกติ (หลักปฏิบัติซึ่งถือเป็นบรรทัดฐาน) ของการเป็นนักร้องแบบเสื้อผ้าอยู่แล้ว ผู้เสียหายจึงไม่สามารถหักค่าใช้จ่ายในการจัดแสดงแฟชั่นโชว์ได้

ในทางกลับกัน ถ้าผู้เสียหายเป็นผู้จัดจำหน่ายเครื่องใช้ไฟฟ้าและได้จัดการแสดงแฟชั่นโชว์ให้กับลูกค้า ค่าใช้จ่ายในการจัดแสดงแฟชั่นโชว์ที่เกิดขึ้นถึงจะได้รับการพิจารณาว่าเป็นค่าความบันเทิงทางธุรกิจ

ในกรณีที่ค่าความบันเทิงรวมอยู่กับค่าบริการอื่นๆ เช่น โรงแรมที่ผู้เสียหายเข้าพักได้ออกใบเสร็จรับเงินที่รวมเอาค่าความบันเทิงในห้องสังสรรค์ของโรงแรมกับค่าห้องพักไว้ด้วยกัน ผู้เสียหายจะต้องปันส่วนค่าความบันเทิงในห้องสังสรรค์ของโรงแรมออกจากค่าห้องพักด้วย แต่ถ้าค่าความบันเทิงนั้นเป็นค่าความบันเทิงในจำนวนที่สุรุ่ยสุร่ายหรือฟุ่มเฟือย (Lavish or extravagant expenses) ผู้เสียหายจะไม่สามารถหักค่าความบันเทิงในจำนวนที่สุรุ่ยสุร่ายหรือฟุ่มเฟือยนั้นได้

นอกจากนี้ ในกรณีที่บุคคลผู้รับความบันเทิงมีทั้งบุคคลที่เกี่ยวข้องและบุคคลที่ไม่เกี่ยวข้องกับการประกอบธุรกิจของผู้เสียหาย ผู้เสียหายจะต้องปันส่วนค่าความบันเทิงที่เกิดขึ้นด้วยว่าเป็นค่าความบันเทิงส่วนของบุคคลที่เกี่ยวข้องเท่าใดและส่วนของบุคคลที่ไม่เกี่ยวข้องเท่าใดเพราะค่าความบันเทิงที่ผู้เสียหายจะนำมาหักได้นั้นต้องเป็นค่าความบันเทิงเฉพาะส่วนของบุคคลที่เกี่ยวข้องกับการประกอบธุรกิจของผู้เสียหายเท่านั้น แต่ถ้าผู้เสียหายไม่สามารถที่จะกำหนดได้อย่างชัดเจนว่าค่าความบันเทิงส่วนของบุคคลที่เกี่ยวข้องและส่วนของบุคคลที่ไม่เกี่ยวข้องกับการประกอบธุรกิจมีจำนวนเท่าใด ให้ผู้เสียหายปันส่วนค่าความบันเทิงที่เกิดขึ้นตามหลัก A pro rata basis

ตัวอย่างเช่น

ผู้เสียหายได้จัดความบันเทิงให้กับบุคคลกลุ่มหนึ่ง ซึ่งมีทั้งบุคคลที่เกี่ยวข้องและไม่เกี่ยวข้องกับการประกอบธุรกิจของผู้เสียหาย ดังนี้

- บุคคลที่เกี่ยวข้อง 3 คน

- บุคคลที่ไม่เกี่ยวข้อง 7 คน
- ผู้เสียภาษี 1 คน
- รวม 11 คน

ดังนั้น ผู้เสียภาษีจึงหักค่าความบันเทิงทางธุรกิจได้ $\frac{4}{11}$ ของค่าความบันเทิงทั้งหมดที่เกิดขึ้น เนื่องจากผู้เสียภาษีไม่สามารถหักค่าความบันเทิงในส่วนของบุคคลที่ไม่เกี่ยวข้องกับการประกอบธุรกิจของผู้เสียภาษีได้

นอกจากนี้ การหักค่าความบันเทิงทางธุรกิจนั้นยังมีข้อจำกัดห้ามหักอยู่ในบางกรณี ซึ่งค่าความบันเทิงที่ผู้เสียภาษีไม่สามารถนำมาหักเป็นค่าความบันเทิงทางธุรกิจได้นั้นมีดังต่อไปนี้

1. ค่าธรรมเนียมการเป็นสมาชิกของสโมสร (Club dues and membership fees)

2. ค่าใช้จ่ายที่เกิดจากการใช้สิ่งอำนวยความสะดวกด้านความบันเทิง (Entertainment facilities) ซึ่งสิ่งอำนวยความสะดวกด้านความบันเทิงที่นี้อาจเป็นของผู้เสียภาษีเองหรือเกิดจากการเช่าก็ได้ เช่น เรือยอชท์, บ้านพักเวลาออกล่าสัตว์ แค้มป์ตกปลา สระว่ายน้ำ สนามเทนนิส รถยนต์ เครื่องบิน อพาร์ทเมนท์ ห้องชุดในโรงแรมหรือบ้านพักตากอากาศ เป็นต้น ส่วนค่าใช้จ่ายที่เกิดจากการใช้สิ่งอำนวยความสะดวกด้านความบันเทิงนี้อาจเป็นค่าเสื่อมราคาหรือค่าใช้จ่ายในการดำเนินงานก็ได้ เช่น ค่าเช่า ค่าน้ำค่าไฟหรือค่าบำรุงรักษา เป็นต้น ผู้เสียภาษีไม่สามารถที่จะหักค่าใช้จ่ายดังกล่าวได้ เว้นแต่ ค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นนั้นจะเป็นค่าอาหารและเครื่องดื่ม ค่าใช้จ่ายในการจัดเตรียมอาหาร ค่าแก๊สหรือค่าเหยื่อตกปลา ผู้เสียภาษีจึงสามารถนำมาหักเป็นค่าความบันเทิงทางธุรกิจได้เพราะค่าใช้จ่ายดังกล่าวไม่ถือเป็นค่าใช้จ่ายที่เกิดจากการใช้สิ่งอำนวยความสะดวกด้านความบันเทิง

3. ค่าความบันเทิงของคู่สมรส (Expenses for spouses) ไม่ว่าจะป็นคู่สมรสของผู้เสียภาษีเองหรือคู่สมรสของลูกค้ำก็ตาม ผู้เสียภาษีก็ไม่สามารถนำมาหักเป็นค่าความบันเทิงทางธุรกิจของผู้เสียภาษีได้ เว้นแต่ ผู้เสียภาษีจะพิสูจน์ให้เห็นได้อย่างชัดเจนว่าค่าความบันเทิงของคู่สมรสนั้นเกิดจากวัตถุประสงค์ทางธุรกิจและไม่ได้เกิดจากวัตถุประสงค์ส่วนตัวหรือวัตถุประสงค์ทางสังคม

3.1.2.4 ค่าใช้จ่ายสำหรับรถยนต์ส่วนตัวที่นำมาใช้ทางธุรกิจ

ถ้าผู้เสียภาษีใช้รถยนต์ส่วนตัวเพื่อวัตถุประสงค์ทางธุรกิจ ผู้เสียภาษีสามารถที่จะหักค่าใช้จ่ายที่เกิดจากการใช้รถยนต์ส่วนตัวของผู้เสียภาษีได้ ซึ่งคำว่า “รถยนต์” ในที่นี้ยังหมายความ

รวมถึง รถตู้ รถกระบะหรือรถบรรทุกขนาดเล็กอีกด้วย ส่วนวิธีในการคำนวณเพื่อหักค่าใช้จ่ายที่เกิดจากการใช้รถยนต์ส่วนตัวมีอยู่ 2 วิธี ดังต่อไปนี้⁷⁴

1. หักตามอัตราไมล์มาตรฐาน (Standard mileage rate) ซึ่งอัตรามาตรฐานตามไมล์ของปี 2016 คือ 54 cents ต่อ 1 ไมล์

2. หักตามจริง (Actual expenses)

ถ้าผู้เสียภาษีเลือกใช้วิธีหักตามอัตราไมล์มาตรฐาน ในปีแรกที่ผู้เสียภาษีนำรถยนต์เข้ามาใช้ประกอบธุรกิจ ผู้เสียภาษีไม่สามารถที่จะหักค่าเสื่อมราคา (Depreciation) ค่าเช่า (Lease payments) ค่าบำรุงรักษาและค่าซ่อมแซม (Maintenance and repairs) ค่าน้ำมัน (Gasoline) ภาษีน้ำมัน (Gasoline taxes) ค่าประกัน (insurance) หรือค่าธรรมเนียมการจดทะเบียน (Vehicle registration fees) ได้

นอกจากนี้ ถ้าผู้เสียภาษีต้องการที่จะใช้วิธีหักตามอัตราไมล์มาตรฐานกับรถยนต์ที่ผู้เสียภาษีเป็นเจ้าของ ผู้เสียภาษีจะต้องเลือกใช้ในปีแรกที่นำรถยนต์เข้ามาใช้ประกอบธุรกิจและในปีต่อมาผู้เสียภาษีจึงจะสามารถเลือกได้ว่าผู้เสียภาษีจะยังหักตามอัตราไมล์มาตรฐานเหมือนเดิมหรือเลือกที่จะหักตามจริง แต่ถ้าผู้เสียภาษีต้องการที่จะใช้วิธีหักตามอัตราไมล์มาตรฐานกับรถยนต์ที่ผู้เสียภาษีเช่ามา ผู้เสียภาษีจะต้องใช้วิธีหักตามอัตราไมล์มาตรฐานตลอดระยะเวลาการเช่าทั้งหมด

อย่างไรก็ตาม ผู้เสียภาษีไม่สามารถที่จะเลือกวิธีหักตามอัตราไมล์มาตรฐานได้ ถ้าผู้เสียภาษีเป็นไปตามเงื่อนไขข้อใดข้อหนึ่งดังต่อไปนี้⁷⁵

ก. ผู้เสียภาษีใช้รถยนต์ 5 คันหรือมากกว่า 5 คันในเวลาเดียวกัน

ตัวอย่างเช่น

ผู้เสียภาษีเป็นเจ้าของรถยนต์ 1 คัน และรถตู้ 5 คัน ซึ่งผู้เสียภาษีได้นำทั้ง 5 คันมาใช้ประกอบธุรกิจทำความสะอาดบ้าน โดยผู้เสียภาษีให้ลูกจ้างใช้รถตู้ ส่วนตัวผู้เสียภาษีใช้รถยนต์ในการเดินทางไปพบลูกค้าของผู้เสียภาษีแต่ละราย ผู้เสียภาษีจึงไม่สามารถใช้วิธีหักตามอัตราไมล์มาตรฐานได้ เนื่องจาก ผู้เสียภาษีได้ใช้ทั้งรถ 5 คันในเวลาเดียวกัน ผู้เสียภาษีจะต้องใช้วิธีหักตามจริงกับรถทั้ง 5 คันนั้นแทน

ข. ผู้เสียภาษีใช้สิทธิหักค่าเสื่อมราคาของรถยนต์โดยใช้วิธีการอื่นนอกจากวิธีการแบบเส้นตรง

⁷⁴ Ibid., p.15.

⁷⁵ Ibid., p.16.

- ค. ผู้เสียภาษีใช้สิทธิหักค่าใช้จ่ายตามมาตรา 179
- ง. ผู้เสียภาษีใช้สิทธิหักค่าเสื่อมราคาแบบพิเศษ (Special depreciation allowance)
- จ. ผู้เสียภาษีใช้วิธีหักค่าใช้จ่ายตามจริงกับรถยนต์ที่ผู้เสียภาษีเข้ามาภายหลังจากปี 1997

ฉ. ผู้เสียภาษีเป็นพนักงานไปรษณีย์ท้องถิ่นที่ได้รับชดเชยค่าใช้จ่ายคืนแล้ว

ถ้าผู้เสียภาษีเลือกใช้วิธีหักตามจริงและผู้เสียภาษีได้ใช้งานรถยนต์ทั้งในวัตถุประสงค์ส่วนตัวและวัตถุประสงค์ทางธุรกิจ ผู้เสียภาษีจะต้องปันส่วนค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นว่าเป็นค่าใช้จ่ายที่เกิดจากการใช้งานทางธุรกิจเท่าใด เนื่องจาก ผู้เสียภาษีสามารถหักได้เฉพาะค่าใช้จ่ายที่เกิดจากการใช้งานทางธุรกิจเท่านั้น โดยให้ผู้เสียภาษีปันส่วนตามไมล์ของรถยนต์ที่ได้ใช้ในวัตถุประสงค์ทางธุรกิจ

ตัวอย่างเช่น

ผู้เสียภาษีเป็นผู้รับเหมา ได้ใช้งานรถยนต์ไปทั้งหมด 20,000 ไมล์ระหว่างปี โดยที่จำนวนไมล์ทั้งหมดนั้นเป็นการใช้งานทางธุรกิจ 12,000 ไมล์และเป็นการใช้งานส่วนตัว 8,000 ไมล์ ผู้เสียภาษีสามารถหาเปอร์เซ็นต์การใช้งานทางธุรกิจได้โดยการนำจำนวนไมล์ที่เกิดจากการใช้งานทางธุรกิจหารจำนวนไมล์ทั้งหมดที่ผู้เสียภาษีได้ใช้ในปีนั้นแล้วนำมาคูณ 100

$$(12,000 \div 20,000) \times 100 = 60\%$$

ดังนั้น ผู้เสียภาษีจึงสามารถหักค่าใช้จ่ายที่เกิดจากการใช้งานรถยนต์ส่วนตัวได้ 60% ของค่าใช้จ่ายที่เกิดจากการใช้งานรถยนต์ทั้งหมด

ทั้งนี้ ค่าใช้จ่ายของรถยนต์ที่สามารถหักตามจริงได้ ยังรวมไปถึงค่าเสื่อมราคา ค่าเช่า ค่าจดทะเบียน ค่าใบอนุญาต ค่าตอบแทน ค่าธรรมเนียม ค่าซ่อมแซม ค่าน้ำมัน ค่าเช่าที่จอดรถ ค่าวางรถยนต์ ค่าผ่านทางและค่าที่จอดรถอีกด้วย ส่วนค่าใช้จ่ายของรถยนต์ที่รวมภาษีขาย (Sales tax) และค่าใช้จ่ายในการปรับปรุง (Improvements) เข้าไปด้วยนั้น จะถือเป็นค่าใช้จ่ายที่มีลักษณะเป็นการลงทุน (Capital expense) เนื่องจาก เป็นค่าใช้จ่ายที่ก่อให้เกิดประโยชน์แก่ผู้เสียภาษีมากกว่า 1 รอบระยะเวลาบัญชี (ปีภาษี) ซึ่งผู้เสียภาษีไม่สามารถหักค่าใช้จ่ายที่มีลักษณะเป็นการลงทุนได้แต่ผู้เสียภาษีจะได้รับค่าใช้จ่ายดังกล่าวคืนจากการหักค่าใช้จ่ายตามมาตรา 179 การหักค่าเสื่อมราคา และการหักค่าเสื่อมราคาแบบพิเศษแทน

ปกติแล้ว ทรยนต์ถือเป็นทรัพย์สินที่ก่อให้เกิดประโยชน์แก่ผู้เสียภาษีเกิน 1 รอบระยะเวลาบัญชี ดังนั้น ต้นทุนในการซื้อทรยนต์ (ราคา) จึงถือเป็นค่าใช้จ่ายที่มีลักษณะเป็นการลงทุน ผู้เสียภาษีจะต้องนำต้นทุนของทรยนต์ที่เกิดขึ้นมาทยอยหักในรูปของค่าเสื่อมราคาแทนการหักเต็มจำนวนในปีที่เกิดค่าใช้จ่ายขึ้น

แต่อย่างไรก็ตาม มาตรา 179 เป็นมาตราที่กำหนดให้ผู้เสียภาษีสามารถหักค่าเสื่อมราคาของทรัพย์สินที่จับต้องได้หรือทรัพย์สินส่วนตัวบางกรณีได้เต็มจำนวนหรือบางส่วนในปีภาษีเดียว โดยไม่จำเป็นต้องนำมาทยอยหักเป็นระยะเวลาหลายปีภาษี⁷⁶ หากผู้เสียภาษีเลือกหักค่าใช้จ่ายตามมาตรา 179 นี้ ผู้เสียภาษีจะต้องลดจำนวนค่าเสื่อมราคาของทรยนต์ลงตามจำนวนค่าใช้จ่ายที่ผู้เสียภาษีได้หักไปตามมาตรา 179 นี้ด้วย นอกจากนี้ ผู้เสียภาษีสามารถที่จะหักค่าใช้จ่ายตามมาตรา 179 นี้ได้ เฉพาะแต่ในปีที่ผู้เสียภาษีนำทรยนต์เข้ามาใช้ประกอบการค้าหรือธุรกิจเท่านั้นอีกด้วย

ผู้เสียภาษีสามารถที่จะหักค่าใช้จ่ายตามมาตรา 179 และหักค่าเสื่อมราคาด้วยวิธีอื่นนอกเหนือจากวิธีเส้นตรงได้ ถ้าผู้เสียภาษีไม่ได้เลือกใช้วิธีหักตามอัตราไมล์มาตรฐานในปีแรกที่ผู้เสียภาษีนำทรยนต์มาใช้ประกอบการธุรกิจ แต่ถ้าในปีแรกที่ผู้เสียภาษีได้ซื้อทรยนต์มานั้น ผู้เสียภาษีได้ซื้อมาเพื่อใช้สอยส่วนตัว แม้ในปีต่อมาผู้เสียภาษีจะได้เปลี่ยนมาใช้ประกอบการธุรกิจ ผู้เสียภาษีไม่สามารถหักค่าใช้จ่ายตามมาตรา 179 ได้

ตัวอย่างเช่น

ผู้เสียภาษีได้ซื้อทรยนต์คันใหม่มาในปี 2015 เพื่อใช้สอยส่วนตัว ต่อมาในปี 2016 ผู้เสียภาษีเริ่มนำทรยนต์คันดังกล่าวมาใช้ประกอบการธุรกิจ ผู้เสียภาษีไม่สามารถหักค่าใช้จ่ายตามมาตรา 179 นี้ได้ แม้ผู้เสียภาษีจะได้เปลี่ยนแปลงการใช้งานจากการใช้งานส่วนตัวมาเป็นการใช้งานทางธุรกิจในปี 2016 ก็ตาม

อย่างไรก็ตาม แม้ผู้เสียภาษีไม่สามารถที่จะหักค่าใช้จ่ายตามมาตรา 179 ได้ แต่ผู้เสียภาษีสามารถที่จะหักค่าเสื่อมราคาของทรยนต์คันนั้น สำหรับการเริ่มใช้งานทางธุรกิจในปี 2016 ได้

นอกจากนี้ ทรยนต์ที่ผู้เสียภาษีสามารถนำค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นมาหักตามมาตรา 179 นี้ได้ต้องเป็นทรยนต์ที่มีเปอร์เซ็นต์การใช้งานทางธุรกิจมากกว่า 50% อีกด้วย กล่าวคือ ผู้เสียภาษีจะต้องใช้ทรยนต์ประกอบธุรกิจมากกว่า 50% ส่วนวิธีการคำนวณเพื่อหักค่าใช้จ่ายตามมาตรา

⁷⁶ Tax Information Center, "Tax Depreciation Section 179 Deduction and MACRS." [Online] Available from: <https://www.hrblock.com/tax-center/filing/adjustments-and-deductions/tax-depreciation/>

179 นั้น ให้ผู้เสียภาษีนำค่าใช้จ่ายของรถยนต์มาคูณกับเปอร์เซ็นต์การใช้งานทางธุรกิจ ผลลัพธ์ที่ได้คือ จำนวนค่าใช้จ่ายของรถยนต์ที่ผู้เสียภาษีสามารถหักตามมาตรา 179 ได้ (เฉพาะในจำนวนที่ไม่เกินยอดรายรับรวมที่เกิดจากการประกอบธุรกิจของผู้เสียภาษีในปีนั้น)

ตัวอย่างเช่น

ในเดือนเมษายน 2016 ผู้เสียภาษีได้ซื้อรถยนต์มาเพื่อใช้ประกอบธุรกิจของผู้เสียภาษี ในราคา 24,500 เหรียญ ซึ่งผู้เสียภาษีได้ใช้รถยนต์ในวัตถุประสงค์ทางธุรกิจในปีนั้นไป 60% เท่ากับว่ารถยนต์คันนี้มีเปอร์เซ็นต์การใช้งานทางธุรกิจ 60%

ดังนั้น จำนวนค่าใช้จ่ายของรถยนต์ที่ผู้เสียภาษีสามารถหักตามมาตรา 179 นี้ได้คือ $24,500 \times 60\% = 14,700$ เหรียญ

สำหรับการหักค่าเสื่อมราคาแบบพิเศษนั้น ถือเป็น การหักค่าเสื่อมราคาเพิ่มเติมอีก 50% ของต้นทุนที่ลดลงของรถยนต์ (ภายหลังจากที่ผู้เสียภาษีได้หักค่าใช้จ่ายตามมาตรา 179 แล้ว แต่ก่อนที่ผู้เสียภาษีจะหักค่าเสื่อมราคาตามปกติภายใต้ MACRS⁷⁷) ซึ่งผู้เสียภาษีสามารถหักได้เฉพาะในปีแรกที่ผู้เสียภาษีนำรถยนต์เข้ามาใช้ประกอบธุรกิจปีเดียวเท่านั้น⁷⁸ ทั้งนี้ รถยนต์ที่ผู้เสียภาษีสามารถนำมาหักค่าเสื่อมราคาแบบพิเศษนี้ได้จะต้องเป็นรถยนต์ที่มีเปอร์เซ็นต์การใช้งานทางธุรกิจมากกว่า 50% เช่นเดียวกันกับการหักค่าใช้จ่ายตามมาตรา 179 อีกด้วย

ส่วนการหักค่าเสื่อมราคาของรถยนต์นั้น ปกติแล้วจะใช้วิธีหักค่าเสื่อมราคาในอัตราเร่ง (MACRS) เว้นแต่ ผู้เสียภาษีได้เลือกใช้วิธีหักตามอัตราไมล์มาตรฐานในปีแรกที่ผู้เสียภาษีนำรถยนต์เข้ามาใช้ประกอบธุรกิจ และในปีต่อมาผู้เสียภาษีเปลี่ยนมาใช้วิธีหักตามจริง ผู้เสียภาษีจะต้องหักค่าเสื่อมราคาด้วยวิธีแบบเส้นตรง (Straight Line Depreciation) แทนการหักค่าเสื่อมราคาในอัตราเร่ง นอกจากนี้ เฉพาะผู้เสียภาษีที่เป็นเจ้าของรถยนต์ที่ใช้ประกอบธุรกิจเท่านั้นที่สามารถหักค่าเสื่อมราคาได้

ถ้าผู้เสียภาษีใช้งานรถยนต์ทั้งในวัตถุประสงค์ทางธุรกิจและวัตถุประสงค์ส่วนตัวในปีภาษีเดียวกัน ผู้เสียภาษีจะต้องปันส่วนการใช้งานของรถยนต์ที่เกิดขึ้นตามจำนวนไมล์ที่ใช้ในปีภาษีนั้นก่อนเพื่อหาเปอร์เซ็นต์การใช้งานทางธุรกิจตามวิธีที่ผู้เขียนได้กล่าวไปแล้วก่อนหน้านี้ แต่ถ้าเป็นกรณีที่ผู้เสียภาษีเปลี่ยนวัตถุประสงค์การใช้งานรถยนต์จากการใช้งานส่วนตัวทั้ง 100% มาเป็นการใช้งานทางธุรกิจระหว่างปีภาษีเดียวกัน ผู้เสียภาษีไม่สามารถที่ใช้จำนวนไมล์ที่มีอยู่ก่อน

⁷⁷ การหักเสื่อมราคาในอัตราเร่ง (Modified Accelerated Cost Recovery System)

⁷⁸ Internal Revenue Service, "Travel, Entertainment, Gift, and Car Expenses." [Online] Available from: <https://www.irs.gov/pub/irs-pdf/p463.pdf>

เปลี่ยนแปลงวัตถุประสงค์การใช้งานได้ ผู้เสียภาษีสามารถที่จะหาเปอร์เซ็นต์การใช้งานทางธุรกิจได้จากวิธีการดังต่อไปนี้

$$1. (\text{จำนวนไมล์ที่ได้ใช้ทางธุรกิจ} \div \text{จำนวนไมล์ที่ได้ใช้ทั้งหมด}) \times 100$$

จำนวนไมล์ในที่นี้ หมายถึง จำนวนไมล์หลังจากที่ได้เปลี่ยนแปลงการใช้งานส่วนตัวมาเป็นเป็นการใช้งานทางธุรกิจ

$$2. [\text{เปอร์เซ็นต์จากข้อ 1} \times (\text{จำนวนเดือนที่ใช้ประกอบธุรกิจ} \div 12)]$$

ตัวอย่างเช่น

ในช่วง 6 เดือนแรกของปี ผู้เสียภาษีได้ใช้รถยนต์เพื่อวัตถุประสงค์ส่วนตัว 100% แต่ในช่วง 6 เดือนหลัง ผู้เสียภาษีได้เปลี่ยนวัตถุประสงค์การใช้งานมาเป็นวัตถุประสงค์ทางธุรกิจ ซึ่งช่วง 6 เดือนหลังนี้มีจำนวนไมล์เกิดขึ้นทั้งหมด 15,000 ไมล์ ซึ่งเป็นจำนวนไมล์ที่เกิดจากวัตถุประสงค์ทางธุรกิจ 12,000 ไมล์ ผู้เสียภาษีสามารถหาเปอร์เซ็นต์การใช้งานทางธุรกิจได้ ดังต่อไปนี้

$$1. (12,000 \div 15,000) \times 100 = 80\%$$

$$2. [80\% \times (6 \div 12)] = 40\%$$

ดังนั้น เปอร์เซ็นต์การใช้งานทางธุรกิจของผู้เสียภาษี คือ 40%

ในส่วนของการคำนวณค่าเสื่อมราคานั้น ผู้เสียภาษีจะต้องใช้ต้นทุนที่ยังไม่ได้ปรับปรุง (Unadjusted Basis) เป็นฐานในการคำนวณประกอบกับตารางการหักเสื่อมราคาในอัตราเร่ง ซึ่งต้นทุนที่ยังไม่ได้ปรับปรุงในที่นี้ คือ ต้นทุนเดิมของรถยนต์ที่เป็นค่าใช้จ่ายของรถยนต์ที่รวมภาษีขาย ค่าจัดส่งปลายทาง ค่าตัวแทนจำหน่ายและค่าใช้จ่ายในการปรับปรุงส่วนรถยนต์ในส่วนที่สำคัญเข้าไปด้วย เช่น ค่าใช้จ่ายในการเพิ่มเครื่องปรับอากาศหรือเครื่องยนต์ใหม่ เป็นต้น

แต่ทั้งนี้ ผู้เสียภาษีต้องนำต้นทุนที่ยังไม่ได้ปรับปรุงมาลบออกจากค่าใช้จ่ายที่ผู้เสียภาษีได้หักเป็นค่าใช้จ่ายตามมาตรา 179 ค่าเสื่อมราคาแบบพิเศษ ค่าภาษีสำหรับสิ่งที่ใช้น้ำมัน (Gas guzzler tax) ค่าใช้จ่ายของยานพาหนะที่ใช้เชื้อเพลิงสะอาด (Clean fuel vehicle deduction) และค่าเครดิตภาษีสำหรับยานพาหนะพลังงานทดแทน (Alternative motor vehicle credit) ด้วย

อย่างไรก็ตาม แม้ว่าต้นทุนของรถยนต์ที่นำไปเป็นฐานในการคิดค่าเสื่อมราคา คือ ต้นทุนของรถยนต์ที่ยังไม่ได้ปรับปรุง แต่ในบางกรณี ผู้เสียภาษีอาจจะต้องใช้ต้นทุนของรถยนต์ที่ปรับปรุงแล้ว (Adjusted basis) เป็นฐานในการคิดค่าเสื่อมราคา เนื่องจากต้นทุนของรถยนต์จะลดลง

ตามจำนวนค่าเสื่อมราคาของผู้เสียภาษีได้หักไปในปีก่อนหน้าหรือผู้เสียภาษีได้เปลี่ยนวัตถุประสงค์การใช้งานของรถยนต์จากการใช้งานที่มีวัตถุประสงค์ส่วนตัวมาเป็นการใช้งานที่มีวัตถุประสงค์ทางธุรกิจ ต้นทุนของรถยนต์ที่จะนำมาใช้เป็นฐานในการคิดค่าเสื่อมราคา คือ ราคาตลาดที่เป็นธรรม ทั้งนี้ขึ้นอยู่กับว่าต้นทุนของรถยนต์ที่ปรับปรุงแล้วหรือราคาตลาดที่เป็นธรรม จำนวนใดจะน้อยกว่ากันให้ใช้จำนวนนั้นเป็นฐานในการคิดค่าเสื่อมราคา

ภายใต้การหักค่าเสื่อมราคาในอัตราเร่งรถยนต์ถูกจัดเป็นทรัพย์สินที่มีอายุการใช้งาน 5 ปี แต่ในการหักค่าเสื่อมราคาผู้เสียภาษีสามารถหักค่าเสื่อมราคาได้ 6 ปี ซึ่งการคำนวณค่าเสื่อมราคาในอัตราเร่งมี 3 วิธีดังต่อไปนี้

1. วิธียอดลดลง 200% หรือ วิธียอดลดลง 2 เท่า
2. วิธียอดลดลง 150% หรือวิธียอดลดลง 1.5 เท่า
3. วิธีแบบเส้นตรง

ตารางที่ 8 ตารางการหักค่าเสื่อมราคาในอัตราเร่ง สำหรับปี 2016
(Modified Accelerated Cost Recovery System (MACRS))⁷⁹

วันที่นำเข้ามาใช้เพื่อ วัตถุประสงค์ทางธุรกิจ	วิธียอดลดลง 2 เท่า (200% DB)	วิธียอดลดลง 1.5 เท่า (150% DB)	วิธีแบบเส้นตรง (SL)
1 ตุลาคม – 31 ธันวาคม 2016	200 DB 5.0 %	150 DB 3.75 %	SL 2.5 %
1 มกราคม – 30 กันยายน 2016	200 DB 20.0 %	150 DB 15.0 %	SL 10.0 %
1 ตุลาคม – 31 ธันวาคม 2015	200 DB 38.0 %	50 DB 28.88 %	SL 20.0 %
1 มกราคม – 30 กันยายน 2015	200 DB 32.0 %	150 DB 25.5 %	SL 20.0 %
1 ตุลาคม – 31 ธันวาคม 2014	200 DB 22.8 %	150 DB 20.21 %	SL 20.0 %
1 มกราคม – 30 กันยายน 2014	200 DB 19.2 %	150 DB 17.85 %	SL 20.0 %
1 ตุลาคม – 31 ธันวาคม 2013	200 DB 13.68 %	150 DB 16.4 %	SL 20.0 %
1 มกราคม – 30 กันยายน 2013	200 DB 11.52 %	150 DB 16.66 %	SL 20.0 %
1 ตุลาคม – 31 ธันวาคม 2012	200 DB 10.94 %	150 DB 16.41 %	SL 20.0 %
1 มกราคม – 30 กันยายน 2012	200 DB 11.52 %	150 DB 16.66 %	SL 20.0 %
1 ตุลาคม – 31 ธันวาคม 2011	200 DB 9.58 %	150 DB 14.35 %	SL 17.5 %
1 มกราคม – 30 กันยายน 2011	200 DB 5.76 %	150 DB 8.35 %	SL 10.0 %
ก่อนปี 2011			

⁷⁹ Ibid., p.22.

ทั้งนี้ ผู้เสียภาษีสามารถที่จะเลือกหักค่าเสื่อมของรถยนต์ด้วยวิธียอดลดลง 2 เท่า หรือยอดลดลง 1.5 เท่าได้เฉพาะรถยนต์ที่ผู้เสียภาษีใช้รถยนต์ประกอบธุรกิจมากกว่า 50% เท่านั้น เพราะถ้าเป็นรถยนต์ที่ผู้เสียภาษีใช้ประกอบธุรกิจเพียง 50% หรือน้อยกว่านั้น ผู้เสียภาษีจะต้องหักค่าเสื่อมราคาด้วยวิธีแบบเส้นตรงแทน

ในกรณีที่ผู้เสียภาษีเลือกหักค่าใช้จ่ายด้วยวิธีหักตามจริง ให้ผู้เสียภาษีใช้ตารางนี้ ในการคำนวณค่าเสื่อมราคาของรถยนต์ที่ผู้เสียภาษีนำมาใช้ประกอบธุรกิจในปี 2016 ซึ่งในการคำนวณนั้น ผู้เสียภาษีจะต้องพิจารณาก่อนว่าผู้เสียภาษีได้นำรถยนต์เข้ามาใช้ประกอบธุรกิจเมื่อใด จากนั้นให้ผู้เสียภาษีเลือกวิธีที่จะใช้คำนวณเพื่อหาเปอร์เซ็นต์ที่ต้องนำมาใช้ในตาราง เมื่อผู้เสียภาษีทราบเปอร์เซ็นต์ที่ต้องนำมาใช้แล้ว ให้ผู้เสียภาษีคำนวณค่าเสื่อมราคาจากสูตร [(ต้นทุนที่ยังไม่ได้ปรับปรุง X เปอร์เซ็นต์การใช้งานทางธุรกิจ) X เปอร์เซ็นต์ที่หาได้จากตาราง] ผลลัพธ์ที่ได้ คือ ค่าเสื่อมราคาที่ผู้เสียภาษีสามารถหักได้

ตัวอย่างเช่น

ในเดือนมกราคม 2016 ผู้เสียภาษีได้ซื้อรถยนต์มาใช้ประกอบธุรกิจ ซึ่งรถยนต์คันนี้มีราคา 9,200 เหรียญ และในปีนั้นผู้เสียภาษีใช้รถยนต์ประกอบธุรกิจไป 90% เท่ากับว่ารถยนต์คันนี้มีเปอร์เซ็นต์การใช้งานทางธุรกิจ 90% ส่วนวิธีการคำนวณนั้น ผู้เสียภาษีเลือกวิธียอดลดลง 2 เท่า เพื่อให้ผู้เสียภาษีจะสามารถหักค่าเสื่อมราคาได้สูงในปีแรกและเมื่อพิจารณาวันที่ผู้เสียภาษีนำรถยนต์เข้ามาใช้ประกอบธุรกิจจากรายการหักค่าเสื่อมในอัตราเร่งของปี 2016 แล้ว พบว่าเปอร์เซ็นต์ที่ผู้เสียภาษีต้องนำมาใช้คือ 20% ส่วนต้นทุนที่ยังไม่ได้ปรับปรุงของรถยนต์ คือ ราคารถยนต์ที่ผู้เสียภาษีได้ซื้อเข้ามาเพื่อใช้ประกอบธุรกิจ ดังนั้น ค่าเสื่อมราคาที่ผู้เสียภาษีสามารถหักในปี 2016 ได้ คือ $(9,200 \times 90\%) \times 20\% = 1,656$ เหรียญ

แต่อย่างไรก็ตาม การหักค่าเสื่อมราคาในกรณีที่ผู้เสียภาษีเลือกหักตามจริงนั้น นอกจากผู้เสียภาษีจะต้องพิจารณาค่าเสื่อมราคาในเชิงปริมาณแล้ว ผู้เสียภาษียังต้องพิจารณาค่าเสื่อมราคาในเชิงระยะเวลาอีกด้วย กล่าวคือ นอกจากผู้เสียภาษีจะต้องพิจารณาว่าค่าเสื่อมราคาที่เกี่ยวข้องกับการประกอบธุรกิจมีจำนวนเท่าใดจากการปันส่วนแล้ว ผู้เสียภาษียังต้องพิจารณาอีกว่าในช่วงระยะเวลาคืนทุน 6 ปีนั้น ผู้เสียภาษีสามารถหักค่าเสื่อมราคาในแต่ละปีได้ในจำนวนเท่าใดอีกด้วย⁸⁰ แต่เนื่องจากว่าค่าเสื่อมราคาในเชิงระยะเวลานั้นอยู่นอกขอบเขตการศึกษาของวิทยานิพนธ์เล่มนี้ ผู้เขียนจึงขอลำถึงเฉพาะแต่ค่าเสื่อมราคาในเชิงปริมาณเท่านั้น

⁸⁰ ข้อจำกัดการหักค่าเสื่อมราคาในแต่ละปี (Depreciation Limits)

ส่วนกรณีที่ผู้เสียภาษีหักค่าใช้จ่ายด้วยวิธีหักตามอัตราไมล์มาตรฐาน ผู้เสียภาษีไม่สามารถที่จะหักค่าเสื่อมราคาของรถยนต์ได้ กล่าวคือ ถ้าผู้เสียภาษีเลือกหักค่าใช้จ่ายด้วยวิธีหักตามอัตราไมล์มาตรฐานในปีใด ปีนั้นผู้เสียภาษีไม่สามารถที่จะหักค่าเสื่อมราคาของรถยนต์ได้

3.1.2.5 การหักค่าใช้จ่ายของเสื้อผ้าเครื่องแต่งกาย

ในการหักรายจ่ายทางธุรกิจนั้น มีข้อจำกัดการหักรายจ่ายในชีวิตประจำวันหรือรายจ่ายของครอบครัวอยู่ในมาตรา 262⁸¹ ซึ่งเป็นบทบัญญัติห้ามหักค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นในชีวิตประจำวันหรือค่าใช้จ่ายภายในครอบครัวเพราะถือเป็นค่าใช้จ่ายที่ไม่ได้เกิดจากการประกอบการค้าหรือธุรกิจ

ทั้งนี้ หากค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นนั้นเป็นค่าใช้จ่ายที่มีลักษณะผสมระหว่างค่าใช้จ่ายทางธุรกิจกับค่าใช้จ่ายส่วนตัว ซึ่งเป็นเรื่องยากที่จะกำหนดขอบเขตได้ว่าส่วนใดถือเป็นค่าใช้จ่ายทางธุรกิจหรือส่วนใดถือเป็นค่าใช้จ่ายส่วนตัว เช่น ค่าใช้จ่ายของเสื้อผ้าเครื่องแต่งกาย โดยเฉพาะเสื้อผ้าเครื่องแต่งกายของผู้เสียภาษีที่เป็นดารานักแสดงเพราะเสื้อผ้าเครื่องแต่งกายบางชุดของผู้เสียภาษีที่เป็นดารานักแสดง นอกจากจะใช้ในการทำงานแล้วยังสามารถนำมาปรับใช้ในชีวิตประจำวันได้อีกด้วย ดังนั้น จึงต้องมีหลักเกณฑ์หรือเงื่อนไขที่ใช้ในการพิจารณาว่าค่าใช้จ่ายของเสื้อผ้าเครื่องแต่งกายในลักษณะใดที่จะถือว่าเป็นค่าใช้จ่ายที่เกิดจากการประกอบการค้าหรือธุรกิจ

ด้วยเหตุนี้ คำวินิจฉัยกรมสรรพากรของสหรัฐ⁸² จึงได้กำหนดหลักเกณฑ์หรือเงื่อนไขไว้ว่าค่าใช้จ่ายของเสื้อผ้าเครื่องแต่งกายที่ผู้เสียภาษีสามารถหักเป็นรายจ่ายทางธุรกิจได้จะต้องมีลักษณะดังต่อไปนี้⁸³

1. เสื้อผ้าเครื่องแต่งกายนั้นเป็นไปตามเงื่อนไขของการจ้าง และ
2. เสื้อผ้าเครื่องแต่งกายนั้นต้องไม่สามารถที่จะนำมาปรับใช้เป็นเสื้อผ้าปกติ

ธรรมดาทั่วไปได้

⁸¹ 26 .S. Code § 262 (Personal, living, and family expenses)

“(a) General rule

Except as otherwise expressly provided in this chapter, no deduction shall be allowed for personal, living, or family expenses”

⁸² In Revenue Ruling 70-474

⁸³ Internal Revenue Service, "Miscellaneous Deductions," [Online] Accessed: 14 April 2018. Available from: <https://www.irs.gov/pub/irs-pdf/p529.pdf>

ดังนั้น ค่าเสื้อผ้าเครื่องแต่งกายที่ผู้เสียภาษีสามารถนำมาหักเป็นรายจ่ายทางธุรกิจได้นั้น นอกจากจะต้องเป็นชนิดหรือประเภทที่กำหนดไว้เฉพาะในเงื่อนไขของการจ้างงานแล้ว ยังจะต้องไม่สามารถนำมาปรับใช้ในชีวิตรประจำวันดังเช่นเสื้อผ้าทั่วไป (Street wear) ได้อีกด้วย เช่น เสื้อผ้าเครื่องแต่งกายของพนักงานขนส่งสินค้า เจ้าหน้าที่ด้านสาธารณสุข เจ้าหน้าที่ผู้บังคับใช้กฎหมาย พยาบาล บุรุษไปรษณีย์ หัวหน้าพ่อครัว นักดับเพลิงหรือผู้ตรวจประจำท่าเรือ เป็นต้น

นอกจากนี้ เสื้อผ้าเครื่องแต่งกายที่ใช้สำหรับป้องกันอันตราย (Protective clothing) ที่จำเป็นในการทำงานก็สามารถหักเป็นรายจ่ายทางธุรกิจได้เช่นเดียวกัน เช่น รองเท้านิรภัย แวนตานิรภัย หมวกนิรภัยและถุงมือนิรภัยของกลุ่มบุคคลคนที่ประกอบวิชาชีพเป็นช่างตัดไม้ ช่างปูน ช่างไฟฟ้า นักเคมี ลูกเรือหาปลา ช่างเครื่องกลหรือคนงานในอุตสาหกรรมน้ำมัน เป็นต้น

กล่าวโดยสรุป ค่าใช้จ่ายของเสื้อผ้าเครื่องแต่งกายที่ผู้เสียภาษีสามารถนำมาหักได้ จะต้องพิจารณาหลักเกณฑ์สองประการ คือ 1. เสื้อผ้าเครื่องแต่งกายนั้นเป็นเงื่อนไขในการทำงานของนายจ้าง และ 2. เสื้อผ้าเครื่องแต่งกายนั้นไม่สามารถนำมาใช้อย่างเสื้อผ้าปกติธรรมดาได้กล่าวคือ ผู้เสียภาษีสามารถนำค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นมาหักออกจากรายได้รวม (gross income) ในฐานะที่เป็นค่าใช้จ่ายทางธุรกิจ (Business Expenses) ตามมาตรา 162 ได้เต็มจำนวน เสื้อผ้าเครื่องแต่งกายประเภทนี้ เช่น เครื่องแต่งกายของพนักงานขนส่งสินค้า เจ้าหน้าที่ด้านสาธารณสุข เจ้าหน้าที่ผู้บังคับใช้กฎหมาย พยาบาล บุรุษไปรษณีย์ หัวหน้าพ่อครัว นักดับเพลิง หรือนายตรวจประจำท่าเรือ เป็นต้น แต่หากเป็นค่าใช้จ่ายที่เกิดจากเสื้อผ้าเครื่องแต่งกายที่ไม่เป็นไปตามหลักเกณฑ์สองประการข้างต้น โดยหลักย่อมถือเป็นค่าใช้จ่ายส่วนตัว (personal expenses) ของผู้เสียภาษีที่ไม่สามารถนำมาหักเป็นรายจ่ายได้ทั้งจำนวน อย่างไรก็ตาม มีข้อยกเว้นที่กฎหมายยอมให้ผู้เสียภาษีนำค่าใช้จ่ายส่วนตัวบางประเภทหักเป็นค่าใช้จ่ายได้เนื่องด้วยกฎหมายเห็นว่าเป็นค่าใช้จ่ายที่จำเป็นต่อการอยู่รอดในการครองชีพ⁸⁴ ซึ่งส่วนใหญ่แล้วก็คือค่าใช้จ่ายที่มีลักษณะผสมระหว่างวัตถุประสงค์ส่วนตัวและการประกอบธุรกิจนั่นเอง โดยในกรณีของเสื้อผ้าเครื่องแต่งกายกฎหมายเปิดช่องให้ผู้เสียภาษีที่เลือกหักค่าใช้จ่ายด้วยวิธีหักตามรายการ (itemized deduction) สามารถนำค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นไปหักเป็นค่าใช้จ่ายได้บางส่วนในฐานะที่เป็นค่าใช้จ่ายประเภทเบ็ดเตล็ดทั่วไป (miscellaneous deductions) แต่มีข้อกำหนดว่าจะหักได้เฉพาะค่าใช้จ่ายส่วนที่เกิน 2% ของรายได้รวมที่ปรับปรุงแล้ว

ตัวอย่างเช่น

ผู้เสียภาษีมีค่ายูนิฟอร์ม 1,000 เหรียญ ซึ่งเป็นค่าใช้จ่ายที่ตกอยู่ใต้ข้อกำหนด 2% และมีรายได้ที่ปรับปรุงแล้ว (AGI) เท่ากับ 35,000 เหรียญ

⁸⁴ Joshua D. Rosenberg and Dominic L. Daher, *The law of federal income taxation*, p.142.

1. ต้องหา 2% ของ AGI ของผู้เสียภาษี

$$= (2\% \text{ ของ } 35,000) = 700$$

2. จากนั้นให้นำค่ายูนิฟอร์ม – 2% ของรายได้ที่ปรับปรุงแล้ว (AGI)

$$= 1,000 - 700 = 300$$

ดังนั้น ผู้เสียภาษีสามารถหักค่ายูนิฟอร์มเป็นรายจ่ายทางธุรกิจได้ 300 เหรียญเท่านั้น เพราะเป็นส่วนที่เกินกว่า (Exceeds) 2% ของรายได้ที่ปรับปรุงแล้ว AGI

3.2 การหักรายจ่ายและแนวทางการปันส่วนรายจ่ายที่มีลักษณะผสมระหว่างรายจ่ายที่มีลักษณะเป็นการส่วนตัวกับรายจ่ายทางธุรกิจของบุคคลธรรมดาที่มีเงินได้จากการประกอบธุรกิจในออสเตรเลีย

3.2.1 การหักรายจ่ายของบุคคลธรรมดาที่ประกอบธุรกิจ

ค่าใช้จ่ายทางธุรกิจ (Business Expenses) หมายถึง ค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นเป็นปกติประจำ (Ordinary recurring) ในการประกอบการค้าหรือธุรกิจ⁸⁵ ซึ่งผู้เสียภาษีสามารถนำมาหักออกจากเงินได้พึงประเมินที่เกิดจากการประกอบการค้าหรือธุรกิจของผู้เสียภาษีได้ ภายใต้หลักเกณฑ์การหักค่าใช้จ่ายทั่วไปตามมาตรา 8-1⁸⁶ ซึ่งมีหลักเกณฑ์ในการหักดังต่อไปนี้⁸⁷

ผู้เสียภาษีสามารถหักค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นออกจากเงินได้พึงประเมินได้ ถ้าค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นนั้นมีลักษณะดังต่อไปนี้

1. เป็นค่าใช้จ่ายที่เกิดจากการได้มาหรือก่อให้เกิดเงินได้พึงประเมินที่ต้องเสียภาษี หรือ
2. เป็นค่าใช้จ่ายที่จำเป็นต่อการประกอบธุรกิจที่ก่อให้เกิดเงินได้พึงประเมินที่ต้องเสีย

ภาษี

เนื่องจากมาตรา 8-1 เป็นบทบัญญัติสำหรับการหักค่าใช้จ่ายทั่วไป (General deductions) จึงได้กำหนดลักษณะของค่าใช้จ่ายที่ผู้เสียภาษีสามารถหักได้ไว้อย่างกว้างๆ กล่าวคือ

⁸⁵ CCH Australia Staff, *Australian Master Tax Guide 2012*, p.888.

⁸⁶ Income Tax Assessment 1997

⁸⁷ Section 8-1 (General deductions)

(1) You can deduct from your assessable income any loss or outgoing to the extent that:

(a) It is incurred in gaining or producing your assessable income; or

(b) It is necessarily incurred in carrying on a * business for the purpose of gaining or producing your assessable income.

ค่าใช้จ่ายที่ผู้เสียภาษีสามารถหักได้นอกจากจะเป็นค่าใช้จ่ายที่ก่อให้เกิดเงินได้พึงประเมินจากการประกอบธุรกิจแล้วยังรวมไปถึงค่าใช้จ่ายที่ก่อให้เกิดเงินได้พึงประเมินจากการทำกิจกรรมอย่างอื่น นอกเหนือจากการประกอบธุรกิจอีกด้วย เช่น ค่าใช้จ่ายที่ก่อให้เกิดเงินได้พึงประเมินจากการจ้างแรงงานหรือค่าใช้จ่ายที่ก่อให้เกิดเงินได้พึงประเมินจากการให้เช่าทรัพย์สิน เป็นต้น

อย่างไรก็ดี แนวคิดของการหักค่าใช้จ่ายทางธุรกิจเป็นแนวคิดที่อนุญาตให้ผู้เสียภาษีหักค่าใช้จ่ายได้เฉพาะค่าใช้จ่ายที่เกิดจากการประกอบธุรกิจหรือเกิดจากวัตถุประสงค์ทางธุรกิจเท่านั้น ดังนั้น ค่าใช้จ่ายอันมีลักษณะเป็นการลงทุน ค่าใช้จ่ายอันมีลักษณะเป็นการส่วนตัว ค่าใช้จ่ายภายในครอบครัวหรือค่าใช้จ่ายที่เกิดจากเงินได้พึงประเมินที่ได้รับยกเว้นภาษี จึงเป็นค่าใช้จ่ายที่ผู้เสียภาษีไม่สามารถนำมาหักเป็นค่าใช้จ่ายทางธุรกิจได้⁸⁸

ด้วยเหตุนี้ หากค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นเป็นค่าใช้จ่ายที่มีลักษณะผสมระหว่างค่าใช้จ่ายส่วนตัวกับค่าใช้จ่ายทางธุรกิจ ผู้เสียภาษีจำเป็นต้องปันส่วนค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นก่อนว่าเป็นค่าใช้จ่ายที่เกี่ยวข้องกับการประกอบธุรกิจจำนวนเท่าใดและเป็นค่าใช้จ่ายส่วนตัวจำนวนเท่าใดเพื่อนำค่าใช้จ่ายส่วนที่เกี่ยวข้องกับการประกอบธุรกิจไปหักเป็นค่าใช้จ่ายทางธุรกิจต่อไป

ค่าใช้จ่ายทางธุรกิจหรือค่าใช้จ่ายที่เกิดจากการประกอบธุรกิจจะมีลักษณะที่สำคัญ 2 ประการ ดังต่อไปนี้⁸⁹

ก. เป็นค่าใช้จ่ายที่เกิดจากการประกอบธุรกิจ

คำว่า “ธุรกิจ” ในที่นี้นอกจากจะหมายถึงการประกอบธุรกิจโดยทั่วไปแล้ว ยังหมายความรวมถึงการประกอบการค้า การประกอบวิชาชีพเฉพาะหรือการให้บริการส่วนบุคคลอื่นๆ อีกด้วย⁹⁰

ข. เป็นค่าใช้จ่ายที่จำเป็นต่อการประกอบธุรกิจเพื่อให้ได้มาหรือก่อให้เกิดเงินได้พึงประเมิน

คำว่า “จำเป็น” ในที่นี้ไม่ได้หมายความว่าจำเป็นต้องเป็นค่าใช้จ่ายที่หลีกเลี่ยงไม่ได้หรือเป็นค่าใช้จ่ายที่มีเหตุจำเป็น หากแต่หมายความว่าต้องเป็นค่าใช้จ่ายที่ผู้เสียภาษีสามารถปันส่วนได้ ค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นได้อย่างชัดเจนในจำนวนที่เหมาะสมสำหรับวัตถุประสงค์ทางธุรกิจของผู้เสียภาษี⁹¹

⁸⁸ Australian Taxation Office, "Claiming deductions 2017," [Online] Accessed: 15 April 2018. Available from: <https://www.ato.gov.au/Individuals/Tax-return/2017/Tax-return/Deduction-questions-D1-D10/Claiming-deductions-2017/>

⁸⁹ CCH Australia Staff, *Australian Master Tax Guide 2012*, p.868.

⁹⁰ Ibid.

3.2.2 การปันส่วนรายจ่ายที่มีลักษณะผสมระหว่างรายจ่ายอันมีลักษณะเป็นการส่วนตัวกับรายจ่ายทางธุรกิจ

ธรรมชาติของการประกอบธุรกิจของบุคคลธรรมดา มักจะก่อให้เกิดค่าใช้จ่ายที่มีลักษณะผสมระหว่างค่าใช้จ่ายทางธุรกิจกับค่าใช้จ่ายส่วนตัว เช่น ผู้เสียภาษีใช้พื้นที่บางส่วนของบ้านที่อยู่อาศัยทำเป็นสำนักงาน (Home Office) เพื่อประกอบการค้าหรือธุรกิจ ค่าใช้จ่ายที่เกิดจากการใช้งาน Home Office จึงเป็นค่าใช้จ่ายที่มีลักษณะผสมระหว่างค่าใช้จ่ายทางธุรกิจกับค่าใช้จ่ายส่วนตัว เพราะผู้เสียภาษีใช้พื้นที่ของบ้านแต่เพียงบางส่วนเท่านั้น ไม่ได้ใช้พื้นที่ของบ้านทั้งหลัง วัตถุประสงค์ของการใช้งาน Home Office ที่เกิดขึ้นจึงมี 2 วัตถุประสงค์ กล่าวคือ การใช้งานที่มีวัตถุประสงค์ทางธุรกิจ และการใช้งานที่มีวัตถุประสงค์ส่วนตัว

แต่อย่างไรก็ตาม การหักค่าใช้จ่ายทางธุรกิจนั้น ผู้เสียภาษีสามารถหักได้เฉพาะค่าใช้จ่ายในส่วนที่เกิดจากการประกอบการค้าหรือธุรกิจเท่านั้น ไม่สามารถหักค่าใช้จ่ายในส่วนที่เกิดจากการใช้งานส่วนตัวได้ ผู้เสียภาษีจึงไม่สามารถนำค่าใช้จ่ายที่เกิดจากการใช้ Home Office มาหักเป็นค่าใช้จ่ายทางธุรกิจได้ทั้งหมด ผู้เสียภาษีจะต้องปันส่วนค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นก่อนที่นำไปหัก กล่าวคือ ผู้เสียภาษีจะต้องปันส่วนเอาเฉพาะส่วนที่เกิดจากการประกอบการค้าหรือธุรกิจเท่านั้นไปหักเป็นค่าใช้จ่ายทางธุรกิจ ส่วนในเรื่องของหลักเกณฑ์ที่ใช้ในการปันส่วนนั้น ผู้เสียภาษีจะได้กล่าวถึงในลำดับต่อไป

3.2.2.1 การหักค่าใช้จ่ายของการใช้บ้านเป็นสำนักงาน

การที่ผู้เสียภาษีนำพื้นที่ภายในบ้านมาทำเป็นสำนักงาน (Home Office) เพื่อใช้ประกอบการค้าหรือธุรกิจนั้น ค่าใช้จ่ายที่เกิดจากการใช้งาน Home Office จะถือเป็นค่าใช้จ่ายที่มีลักษณะผสมระหว่างค่าใช้จ่ายทางธุรกิจกับค่าใช้จ่ายส่วนตัว เช่น ค่าสาธารณูปโภคและค่าใช้จ่ายในการซ่อมแซม เป็นต้น ซึ่งในการหักค่าใช้จ่ายที่มีลักษณะผสมดังกล่าวนี้ ผู้เสียภาษีสามารถที่จะหักได้เฉพาะส่วนที่เกิดจากการใช้งานทางธุรกิจเท่านั้น ไม่สามารถที่จะหักส่วนที่เกิดจากการใช้งานส่วนตัวได้ ดังนั้น ผู้เสียภาษีจึงต้องนำค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นมาปันส่วนก่อน เพื่อหาส่วนที่เกิดจากการใช้งานทางธุรกิจที่ผู้เสียภาษีสามารถนำไปหักเป็นรายจ่ายทางธุรกิจได้

แต่ก่อนที่ผู้เสียภาษีจะพิจารณาถึงหลักเกณฑ์การปันส่วนค่าใช้จ่ายที่เกิดจากการใช้งาน Home Office ผู้เสียภาษีจะต้องพิจารณาก่อนว่า Home Office ของผู้เสียภาษีมีคุณลักษณะเป็น “สถานที่ประกอบธุรกิจ” (Place of Business) หรือไม่ รวมไปถึงจำนวนพื้นที่ของบ้านที่ผู้เสีย

⁹¹ Ibid., p.869.

ภาษีใช้ทำเป็น Home Office ว่ามีพื้นที่เท่าใดเมื่อเทียบกับจำนวนพื้นที่ของบ้านทั้งหลัง ในกรณีที่ผู้เสียภาษีไม่ได้ใช้พื้นที่ของบ้านทั้งหลัง⁹² ทั้งนี้ เพื่อให้ผู้เสียภาษิตราบถึงประเภทและจำนวนของค่าใช้จ่ายที่เกิดจากการใช้งาน Home Office ที่ผู้เสียภาษีสามารถนำมาหักเป็นรายจ่ายทางธุรกิจได้

สำหรับพื้นที่ของบ้านที่ผู้เสียภาษีใช้เป็น Home Office เพื่อประกอบการค้าหรือธุรกิจจะได้รับการพิจารณาว่ามีคุณลักษณะเป็น “สถานที่ประกอบธุรกิจ” เมื่อเป็นไปตามเงื่อนไขข้อใดข้อหนึ่งดังต่อไปนี้⁹³

1. ผู้เสียภาษีสามารถระบุได้อย่างชัดเจนว่าพื้นที่บริเวณนั้นผู้เสียภาษีใช้เป็นสถานที่ประกอบธุรกิจ
2. พื้นที่บริเวณนั้นไม่เหมาะสมหรือไม่สามารถปรับให้เหมาะสมกับการใช้งานส่วนตัวหรือการใช้งานภายในครอบครัว
3. พื้นที่บริเวณนั้นถูกนำมาใช้งานเฉพาะหรือแทบจะเป็นการใช้งานเฉพาะวัตถุประสงค์ทางธุรกิจ
4. พื้นที่บริเวณนั้นถูกนำมาใช้เป็นสถานที่ติดต่อทางธุรกิจกับลูกค้าหรือผู้ว่าจ้างอยู่เป็นประจำ

ตัวอย่างเช่น ผู้เสียภาษีเป็นหมอที่ใช้ห้องภายในบ้านทำเป็นห้องผ่าตัด, ห้องรับรองหรือให้คำปรึกษาแก่คนไข้, ผู้เสียภาษีเป็นนักเขียนบทละคร (scriptwriter) ที่ใช้ห้องภายในห้องพักเพื่อเขียนบทละครหรือผู้เสียภาษีเป็นผู้ประกอบธุรกิจขนาดเล็กที่มีสำนักงานหลักอยู่ในบ้านของตนเอง เป็นต้น

สำหรับค่าใช้จ่ายที่เกิดจากการใช้ Home Office เพื่อประกอบการค้าหรือธุรกิจนั้นแบ่งออกเป็น 2 ประเภทใหญ่ๆ ดังต่อไปนี้⁹⁴

ก. ค่าใช้จ่ายในการครอบครอง (Occupancy expenses) หมายถึง ค่าใช้จ่ายที่เกี่ยวข้องกับการเป็นเจ้าของบ้านหรือค่าใช้จ่ายที่ไม่ได้เกิดจากกิจกรรมที่ก่อให้เกิดเงินได้พึงประเมินที่ต้องเสียภาษี เช่น ค่าเช่า ค่าดอกเบี้ยจำนอง ค่าน้ำ ค่าภาษีที่ดินและเบี้ยประกันบ้าน เป็นต้น

⁹² Ibid., p.939.

⁹³ Australian Taxation Office, "Taxation Ruling TR 93/30," [Online] Accessed: 20 May 2017. Available from: <https://www.ato.gov.au/law/view/document?Docid=TXR/TR9330/NAT/ATO/00001>

⁹⁴ Ibid.

ข. ค่าใช้จ่ายในการดำเนินงาน (Running expenses) เช่น ค่าใช้จ่ายที่เกิดจากการใช้สิ่งอำนวยความสะดวกภายใน Home Office เช่น ค่าไฟฟ้า (ที่เกิดจากการใช้หลอดไฟ เครื่องทำความร้อน เครื่องทำความเย็น) ค่าทำความสะอาด ค่าเสื่อมราคาของเครื่องมือเครื่องใช้ภายใน Home Office และค่าใช้จ่ายในการซ่อมแซมอุปกรณ์เครื่องมือเฟอร์นิเจอร์หรือของตกแต่งภายใน Home Office เป็นต้น

ถ้า Home Office ของผู้เสียภาษีได้รับการพิจารณาว่ามีคุณลักษณะเป็นสถานที่ประกอบธุรกิจ ผู้เสียภาษีสามารถที่จะหักได้ทั้งค่าใช้จ่ายในการครอบครองและค่าใช้จ่ายในการดำเนินงาน แต่ถ้า Home Office ของผู้เสียภาษีไม่ได้รับการพิจารณาว่ามีคุณลักษณะเป็นสถานที่ประกอบธุรกิจ ผู้เสียภาษีสามารถที่จะหักได้เฉพาะค่าใช้จ่ายในการดำเนินงานเท่านั้น กล่าวคือ ถ้าผู้เสียภาษีได้ใช้พื้นที่ของบ้านทำกิจกรรมที่ก่อให้เกิดเงินได้พึงประเมิน แต่เป็นการใช้งานที่ไม่มีคุณลักษณะเป็นสถานที่ประกอบธุรกิจ ผู้เสียภาษีจะหักได้เฉพาะค่าใช้จ่ายในการดำเนินงานที่เกิดจากกิจกรรมที่ก่อให้เกิดเงินได้พึงประเมินนั้น เท่านั้น⁹⁵

ปกติแล้วค่าใช้จ่ายในการครอบครองและค่าใช้จ่ายในการดำเนินงานจะถือเป็นค่าใช้จ่ายที่มีลักษณะเป็นการส่วนตัวหรือค่าใช้จ่ายภายในครอบครัวที่ผู้เสียภาษีไม่สามารถนำมาหักเป็นรายจ่ายทางธุรกิจได้ แต่ผู้เสียภาษีสามารถที่จะหักค่าใช้จ่ายดังกล่าวเป็นรายจ่ายทางธุรกิจได้ ถ้า Home Office ของผู้เสียภาษีได้รับการพิจารณาว่ามีคุณลักษณะเป็นสถานที่ประกอบธุรกิจ⁹⁶

เมื่อผู้เสียภาษีทราบประเภทของค่าใช้จ่ายที่สามารถนำมาหักได้แล้ว ผู้เสียภาษีจะต้องพิจารณาต่อไปว่า ผู้เสียภาษีสามารถที่จะหักค่าใช้จ่ายแต่ละประเภทเป็นรายจ่ายทางธุรกิจได้จำนวนเท่าใด กล่าวคือ ผู้เสียภาษีจะต้องพิจารณาว่าค่าใช้จ่ายแต่ละประเภทที่เกิดขึ้นถือเป็นค่าใช้จ่ายที่เกิดจากวัตถุประสงค์ทางธุรกิจจำนวนเท่าใด

สำหรับค่าใช้จ่ายในการครอบครอง ให้ผู้เสียภาษีป็นส่วนตามเกณฑ์พื้นที่ (Floor area Basis) ที่ผู้เสียภาษีได้ใช้ประกอบการค้าหรือธุรกิจในปีภาษีนั้น กล่าวคือ ให้ผู้เสียภาษีหาเปอร์เซ็นต์การใช้งานทางธุรกิจตามเกณฑ์พื้นที่จากสูตร [(พื้นที่ของบ้านที่ใช้ประกอบการค้าหรือธุรกิจ ÷ พื้นที่ของบ้านทั้งหมด) × 100]⁹⁷ ก่อน เมื่อได้เปอร์เซ็นต์การใช้งานทางธุรกิจจากการคำนวณตามสูตร

⁹⁵ Ibid.

⁹⁶ Ibid.

⁹⁷ Australian Taxation Office, "Home office expenses," [Online] Accessed: 20 September 2018. Available from: <https://www.ato.gov.au/Individuals/Income-and-deductions/Deductions-you-can-claim/Home-office-expenses/?anchor=recordsyoumustkeep#recordsyoumustkeep>

ดังกล่าวแล้ว ให้ผู้เสียภาษ้นำเปอร์เซ็นต์ทางธุรกิจที่ได้มาคูณกับค่าใช้จ่ายในการครอบครองที่เกิดขึ้น ผลลัพธ์ที่ได้จะเป็นค่าใช้จ่ายในการครอบครองที่ผู้เสียภาษีสามารถนำไปหักเป็นรายจ่ายทางธุรกิจได้

ตัวอย่างเช่น

ผู้เสียภาษีใช้พื้นที่ในบ้าน 50 ตารางฟุต ทำเป็น Home Office เพื่อประกอบธุรกิจ ซึ่งบ้านหลังนี้มีพื้นที่ทั้งหมด 100 ตารางฟุต ดังนั้น เปอร์เซ็นต์การใช้งานทางธุรกิจของผู้เสียภาษี เท่ากับ $(50 \div 100) \times 100 = 50\%$ ผู้เสียภาษีจึงสามารถหักค่าใช้จ่ายในการครอบครองที่เกิดขึ้นได้ 50% เช่น 50% ของค่าเช่า ค่าดอกเบี้ยจำนองหรือค่าเบี้ยประกันบ้านที่เกิดขึ้น

ส่วนค่าใช้จ่ายในการดำเนินงาน ผู้เสียภาษีสามารถหักค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นได้ 2 วิธีดังต่อไปนี้⁹⁸

1. หักตามอัตราที่แน่นอน (Fixed rate)

ถ้าผู้เสียภาษีเลือกหักตามอัตราที่แน่นอน ผู้เสียภาษีสามารถหักค่าใช้จ่ายในการดำเนินงานที่เกิดขึ้นเป็นรายจ่ายทางธุรกิจได้ 45 Cents ต่อชั่วโมงที่ผู้เสียภาษีใช้ประกอบธุรกิจในปีภาษีนั้น

2. หักตามจริง (actual expenses)

ถ้าผู้เสียเลือกหักตามจริง ผู้เสียภาษีจะต้องปันส่วนค่าใช้จ่ายในการดำเนินงานที่เกิดขึ้นตามเกณฑ์พื้นที่ (Floor area Basis) ที่ผู้เสียภาษีได้ใช้ประกอบธุรกิจในปีภาษีนั้น เช่นเดียวกับการปันส่วนค่าใช้จ่ายในการครอบครองข้างต้น⁹⁹

3.2.2.2 การหักค่าใช้จ่ายสำหรับรถยนต์ที่นำมาใช้ทางธุรกิจ

ถ้าผู้เสียภาษีนำรถยนต์ส่วนตัวของผู้เสียภาษีเข้ามาใช้ในการประกอบการค้าหรือธุรกิจหรือให้บริการส่วนบุคคล ผู้เสียภาษีสามารถหักค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นจากการใช้งานรถยนต์ดังกล่าวได้ ไม่ว่าผู้เสียภาษีจะเป็นเจ้าหรือได้เช่ามาก็ตาม¹⁰⁰

สำหรับการคำนวณเพื่อหักค่าใช้จ่ายที่เกิดจากการใช้งานรถยนต์เพื่อประกอบการค้าหรือธุรกิจ มีอยู่ 2 วิธีดังต่อไปนี้¹⁰¹

⁹⁸ Ibid.

⁹⁹ Australian Taxation Office, "Running expenses," [Online] Accessed: 20 September 2018. Available from: https://www.ato.gov.au/business/income-and-deductions-for-business/in-detail/home-based-business/?page=6#Running_expenses

¹⁰⁰ CCH Australia Staff, *Australian Master Tax Guide 2012*, p.917.

ก. หักตามเซ็นต์ต่อกิโลเมตร (Cents per kilometre)

ข. หักตามที่ได้บันทึกในสมุดสำหรับบันทึกเหตุการณ์และรายละเอียดต่างๆในการเดินทางตามลำดับเวลา (Logbook)

ผู้เสียภาษีสามารถที่จะเลือกใช้วิธีหนึ่งวิธีใดใน 2 วิธีนี้ได้ แต่ไม่ว่าผู้เสียภาษีจะเลือกใช้วิธีใด ผู้เสียภาษีจะต้องรู้หรือสามารถประมาณการจำนวนระยะทางที่ผู้เสียภาษีได้เพื่อวัตถุประสงค์ทางธุรกิจ (Business kilometres) ได้

ถ้าผู้เสียภาษีเลือกใช้วิธีหักตามเซ็นต์ต่อกิโลเมตร (Cents per kilometre) ค่าใช้จ่ายของรถยนต์ที่ผู้เสียภาษีสามารถหักได้จะขึ้นอยู่กับอัตราที่กฎหมายกำหนดไว้สำหรับรถยนต์ทุกคัน กล่าวคือ อัตราที่หักได้ต่อจำนวนไมล์ทางธุรกิจ ซึ่งอัตราที่ว่านี้ คือ 66 Cents ต่อกิโลเมตร ทั้งนี้ จำนวนไมล์ทางธุรกิจสำหรับรถยนต์หนึ่งคันจะต้องไม่เกิน 5,000 กิโลเมตรต่อปี ส่วนขั้นตอนในการหักมีดังต่อไปนี้¹⁰²

1. นำจำนวนไมล์ทางธุรกิจที่เกิดขึ้นในปีภาษีนั้นคูณกับ 66 Cents
2. นำผลลัพธ์ที่ได้จากขั้นตอนที่ 1 หารด้วย 100

ผลลัพธ์ที่ได้ คือ จำนวนค่าใช้จ่ายของรถยนต์ที่ผู้เสียภาษีสามารถหักเป็นรายจ่ายทางธุรกิจได้

ถ้าผู้เสียภาษีมียศที่หักค่าใช้จ่ายของรถยนต์ตามวิธีการนี้ ได้มากกว่า 1 คัน ให้ผู้เสียภาษีคำนวณค่าใช้จ่ายที่เกิดของรถยนต์แต่ละคันตามขั้นตอนข้างต้นแล้วรวมค่าใช้จ่ายที่คำนวณได้ทั้งหมด

ตัวอย่างเช่น

จำนวนไมล์ทางธุรกิจของผู้เสียภาษีในปี 2016 คือ 300 กิโลเมตร ดังนั้น ค่าใช้จ่ายของรถยนต์ที่ผู้เสียภาษีสามารถหักได้ในปีนั้น คือ $[(300 \times 66) \div 100] = 198$ Cents

¹⁰¹ Australian Taxation Office, "D1 Work-related car expenses 2017," [Online] Accessed: 19 December 2017. Available from: <https://www.ato.gov.au/Individuals/Tax-return/2017/Tax-return/Deduction-questions-D1-D10/D1-Work-related-car-expenses-2017/>

¹⁰² Australian Taxation Office, "Car expenses," [Online] Accessed: 15 October 2018. Available from: <https://www.ato.gov.au/individuals/income-and-deductions/deductions-you-can-claim/vehicle-and-travel-expenses/car-expenses/>

แต่ถ้าผู้เสียภาษีเลือกใช้วิธีหักตามที่ได้บันทึกในสมุดสำหรับบันทึกเหตุการณ์และรายละเอียดต่างๆในการเดินทางตามลำดับเวลา (Logbook) ค่าใช้จ่ายของรถยนต์ที่ผู้เสียภาษีสามารถหักได้จะขึ้นอยู่กับเปอร์เซ็นต์การใช้งานทางธุรกิจ ซึ่งค่าใช้จ่ายของรถยนต์ที่ว่านี้รวมถึงค่าใช้จ่ายที่เกิดจากการใช้งานและค่าเสื่อมราคาที่ไม่ใช่ค่าใช้จ่ายที่มีลักษณะเป็นการลงทุน (เช่น ราคา รถยนต์, ต้นเงินกู้ที่ผู้เสียภาษีได้กู้มาเพื่อใช้ซื้อรถยนต์และค่าใช้จ่ายในการซ่อมแซมรถยนต์) ด้วย ส่วนค่าเชื้อเพลิงและน้ำมัน ผู้เสียภาษีจะเลือกหักตามจริง (ตามใบเสร็จรับเงิน) หรือหักตามเปอร์เซ็นต์การใช้งานทางธุรกิจก็ได้

สำหรับขั้นตอนในการหักตามวิธี Logbook มีดังต่อไปนี้

1. หาเปอร์เซ็นต์การใช้งานทางธุรกิจ จากสูตร [(จำนวนไมล์ทางธุรกิจในปีนั้น ÷ จำนวนไมล์ทั้งหมดที่เกิดขึ้นในปีนั้น) X 100]

2. รวมค่าใช้จ่ายของรถยนต์ทั้งหมด

3. นำค่าใช้จ่ายของรถยนต์ทั้งหมดคูณกับเปอร์เซ็นต์การใช้งานทางธุรกิจ

ผลลัพธ์ที่ได้ คือ จำนวนค่าใช้จ่ายของรถยนต์ที่ผู้เสียภาษีสามารถหักเป็นรายจ่ายทางธุรกิจได้

ตัวอย่างเช่น

ผู้เสียภาษีเป็นผู้รับเหมาก่อสร้าง ผู้เสียภาษีได้ใช้งานรถยนต์ส่วนตัวของผู้เสียภาษีระหว่างปีภาษีไปทั้งหมด 10,000 ไมล์ ซึ่งในจำนวนนั้นเกิดจากวัตถุประสงค์ทางธุรกิจ 4,000 ไมล์ ดังนั้น เปอร์เซ็นต์การใช้งานทางธุรกิจของรถคันนี้จึงเท่ากับ $[(4,000 \div 10,000) \times 100] = 40\%$ ผู้เสียภาษีจึงสามารถหักค่าใช้จ่ายของรถยนต์ที่เกิดขึ้นได้ 40% จากทั้งหมด¹⁰³

3.2.2.3 การหักค่าใช้จ่ายในการเดินทาง

ผู้เสียภาษีสามารถหักค่าใช้จ่ายในการเดินทางที่มีวัตถุประสงค์ทางธุรกิจได้¹⁰⁴ ไม่ว่าจะเป็นการเดินทางโดยยานพาหนะส่วนบุคคลหรือบริการขนส่งสาธารณะ เช่น ค่าบริการขนส่งสาธารณะ ค่าน้ำมัน ค่าใช้จ่ายในการซ่อมแซมรถยนต์ส่วนบุคคล ค่าธรรมเนียมการใช้ถนนหรือสะพาน และค่าที่จอดรถ เป็นต้น นอกจากนี้ยังรวมไปถึงค่าอาหารและค่าที่พักในกรณีที่ผู้เสียภาษีมีความ

¹⁰³ Australian Taxation Office, "Motor vehicle expenses," [Online] Accessed: 10 November 2018. Available from: <https://www.ato.gov.au/business/income-and-deductions-for-business/deductions/motor-vehicle-expenses/>

¹⁰⁴ Australian Taxation Office, "Business travel expenses," [Online] Accessed: 15 June 2018. Available from: <https://www.ato.gov.au/Business/Income-and-deductions-for-business/Deductions/Business-travel-expenses/>

จำเป็นต้องนอนพักค้างคืนนอกสถานที่ในขณะที่เดินทางไปประกอบการค้าหรือธุรกิจอีกด้วย¹⁰⁵ เช่น การเดินทางไปประชุมระหว่างรัฐ เป็นต้น¹⁰⁶

ลักษณะของการเดินทางที่ผู้เสียภาษีสามารถหักค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นได้มีดังต่อไปนี้¹⁰⁷

1. การเดินทางระหว่างสถานที่ทำงาน 2 ที่ ในกรณีที่ผู้เสียภาษีมี second job แต่สถานที่ทำงานทั้ง 2 ที่นั้นจะต้องไม่ใช่บ้านของผู้เสียภาษี

2. การเดินทางจากสถานที่ทำงานตามปกติ (Normal workplace) ไปยังสถานที่ทำงานอีกแห่งหนึ่ง (alternative workplace) ที่ไม่ใช่สถานที่ทำงานตามปกติของผู้เสียภาษี เช่น ผู้เสียภาษีเดินทางออกจากสถานที่ทำงานตามปกติเพื่อไปประชุมทางธุรกิจตามที่ได้รับมอบหมาย

3. การเดินทางจากบ้านไปยังสถานที่ทำงานอื่น เช่น ผู้เสียภาษีเดินทางออกจากบ้านของผู้เสียภาษีเพื่อไปทำงานในสถานที่ของลูกค้า

ตามปกติแล้ว การเดินทางระหว่างบ้านกับสถานที่ทำงานของผู้เสียภาษีจะถือเป็นการเดินทางที่มีวัตถุประสงค์ส่วนตัว¹⁰⁸ ผู้เสียภาษีจึงไม่สามารถหักค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นได้ แต่อย่างไรก็ตาม ผู้เสียภาษีสามารถที่จะหักค่าใช้จ่ายในการเดินทางระหว่างบ้านกับสถานที่ทำงานของผู้เสียภาษีได้ ถ้าเป็นไปตามเงื่อนไขข้อใดข้อหนึ่งดังต่อไปนี้¹⁰⁹

ก. บ้านของผู้เสียภาษีเป็นฐานของการประกอบธุรกิจ (Base of employment) เช่น ผู้เสียภาษีใช้พื้นที่ภายในบ้านของผู้เสียภาษีทำเป็น Home Office เพื่อใช้ประกอบการค้าหรือธุรกิจ เป็นต้น

จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย
CHULALONGKORN UNIVERSITY

¹⁰⁵ Australian Taxation Office, "D2 Work-related travel expenses 2017," [Online] Accessed: 15 June 2018. Available from: <https://www.ato.gov.au/Individuals/Tax-return/2017/Tax-return/Deduction-questions-D1-D10/D2-Work-related-travel-expenses-2017/>

¹⁰⁶ Australian Taxation Office, "Other travel expenses," [Online] Accessed: 15 July 2018. Available from: <https://www.ato.gov.au/Individuals/Income-and-deductions/Deductions-you-can-claim/Vehicle-and-travel-expenses/Other-travel-expenses/>

¹⁰⁷ Australian Taxation Office, "myTax 2017 Work-related travel expenses," [Online] Accessed: 20 May 2018. Available from: <https://www.ato.gov.au/individuals/mytax/2017/deductions/work-related-travel-expenses/>

¹⁰⁸ Australian Taxation Office, "Travel between home and work and between workplaces," [Online] Accessed: 20 July 2018. Available from: <https://www.ato.gov.au/individuals/income-and-deductions/deductions-you-can-claim/vehicle-and-travel-expenses/travel-between-home-and-work-and-between-workplaces/>

¹⁰⁹ CCH Australia Staff, *Australian Master Tax Guide 2012*, p.911.

ข. ผู้เสียภาษีเป็นบุคคลที่ไม่มีสถานที่ทำงานตามปกติประจำ (Itierant) กล่าวคือ สถานที่ทำงานของผู้เสียภาษีจะเปลี่ยนแปลงไปตามการจ้างงาน เช่น ผู้เสียภาษีเป็นผู้รับเหมาก่อสร้างตามสถานที่ที่ผู้เสียภาษีได้รับการว่าจ้าง เป็นต้น

ค. ผู้เสียภาษีมีความจำเป็นที่จะต้องใช้รถยนต์ส่วนตัวบรรทุกอุปกรณ์หรือเครื่องมือขนาดใหญ่ที่ผู้เสียภาษีต้องใช้ในการทำงาน เช่น ผู้เสียภาษีเป็นนักดนตรีมืออาชีพ (Professional Musician) ที่ทำงานอยู่ตามไนต์คลับหลายที่ ผู้เสียภาษีมีความจำเป็นที่จะต้องบรรทุกเครื่องดนตรีขนาดใหญ่ใส่รถยนต์ส่วนตัวเพื่อเดินทางไปทำงานตามไนต์คลับแต่ละที่ตามการว่าจ้าง เป็นต้น

การเดินทางจากสถานที่ทำงานตามเป็นปกติหรือบ้านของผู้เสียภาษีไปยังสถานที่ทำงานอีกแห่งหนึ่งนั้น เป็นกรณีที่ผู้เสียภาษีมีสถานที่ทำงานร่วมกันอยู่หลายที่ (Co-existing work locations travel)¹¹⁰ ซึ่งผู้เสียภาษีสามารถที่จะหักค่าใช้จ่ายในเดินทางระหว่างสถานที่ดังกล่าวได้ ถ้าการเดินทางไปยังสถานที่ทำงานอีกที่หนึ่งนั้นเป็นการเดินทางไปทำงานที่ได้รับมอบหมายเป็นการชั่วคราว (Temporary) กล่าวคือ ต้องไม่ได้เป็นการย้ายสถานที่ทำงานถาวร

แต่อย่างไรก็ตาม ถ้าการเดินทางของผู้เสียภาษีเป็นการเดินทางที่มีทั้งวัตถุประสงค์ส่วนตัวและวัตถุประสงค์ทางธุรกิจ ผู้เสียภาษีสามารถที่จะหักค่าใช้จ่ายในการเดินทางได้เฉพาะส่วนที่เกิดจากวัตถุประสงค์ทางธุรกิจเท่านั้น¹¹¹

ตัวอย่างเช่น¹¹²

ผู้เสียภาษีเป็นพนักงานผู้เชี่ยวชาญด้านสุขภาพที่ทำงานอยู่ใน Albury นายจ้างของผู้เสียภาษีต้องการให้ผู้เสียภาษีเข้าร่วมการฝึกอบรมที่ the Gold Coast เป็นเวลา 5 วัน เพื่อเพิ่มทักษะเฉพาะในการทำงาน ซึ่งในการเดินทางครั้งนี้ ผู้เสียภาษีพาสามีของผู้เสียภาษีรวมเดินทางไปกับผู้เสียภาษีด้วยและผู้เสียภาษีได้วางแผนไว้ว่าภายหลังจากเสร็จสิ้นการฝึกอบรมผู้เสียภาษีและสามีจะอยู่ต่ออีก 2 วันเพื่อพักผ่อนส่วนตัว โดยค่าที่พักโรงแรมสำหรับ 7 คืนอยู่ที่ 1,680 เหรียญ

¹¹⁰ Australian Taxation Office, "Draft Taxation Ruling TR 2017/D6," [Online] Accessed: 20 June 2018. Available from: <https://www.ato.gov.au/law/view/document?DocID=DTR/TR2017D6/NAT/ATO/00001&PIT=99991231235958>

¹¹¹ Australian Taxation Office, "Car and travel expenses 2017," [Online] Accessed: 15 June 2018. Available from: <https://www.ato.gov.au/Individuals/Tax-return/2017/Tax-return/Deduction-questions-D1-D10/Car-and-travel-expenses-2017/>

¹¹² Australian Taxation Office, "Draft Taxation Ruling TR 2017/D6." [Online] Available from: <https://www.ato.gov.au/law/view/document?DocID=DTR/TR2017D6/NAT/ATO/00001&PIT=99991231235958>

ผู้เสียภาษีสามารถหักค่าตัวเครื่องบินเฉพาะในส่วนของผู้เสียภาษีได้ทั้งหมด ส่วนค่าที่พักผู้เสียภาษีสามารถหักได้ 5 คืนแรกเท่านั้น ส่วนอีก 2 คืนที่เหลือถือเป็นค่าใช้จ่ายส่วนตัว ผู้เสียภาษีจึงต้องนำค่าที่พักโรงแรมที่เกิดขึ้นมาปันส่วนเพื่อนำส่วนที่ไม่เกี่ยวข้องกับการทำงานออกก่อน ได้ดังนี้ $[(1,680 \times (5 \div 7))] = 1,200$ เท่ากับว่าผู้เสียภาษีสามารถหักค่าที่พักโรงแรมได้ 1,200 เหรียญ คิดเป็น 74.1% ของค่าที่พักโรงแรมทั้งหมด นอกจากนี้ ผู้เสียภาษียังสามารถหักค่าอาหารและค่าใช้จ่ายเล็กน้อยในส่วนของผู้เสียภาษีที่เกิดขึ้นใน 5 วันแรกได้อีกด้วย

จากตัวอย่างข้างต้น เห็นได้ว่าผู้เสียภาษีสามารถปันส่วนค่าใช้จ่ายในการเดินทางได้ตามจำนวนวันที่ผู้เสียภาษีใช้เพื่อวัตถุประสงค์ในการทำงาน กล่าวคือ ปันส่วนได้จากสูตร $[(ค่าใช้จ่ายที่เกี่ยวข้อง \times (จำนวนวันที่ใช้ทำงาน \div จำนวนวันทั้งหมด))]$ ทั้งนี้ ไม่ว่าผู้เสียภาษีจะเป็นลูกจ้าง, ผู้ประกอบธุรกิจส่วนตัว, ผู้ประกอบวิชาชีพเฉพาะหรือให้บริการส่วนบุคคลก็ให้ใช้วิธีการปันส่วนค่าใช้จ่ายในการเดินทางในลักษณะเดียวกัน¹¹³

ส่วนการหักค่าใช้จ่ายของการเดินทางภายนอกประเทศ (Overseas travel expenses) นั้น ก็ใช้หลักการเดียวกันกับการหักค่าใช้จ่ายในการเดินทางในประเทศทั้งวัตถุประสงค์ในการเดินทางและการปันส่วนค่าใช้จ่ายในการเดินทางที่เกิดขึ้น¹¹⁴

แต่อย่างไรก็ตาม การหักค่าอาหาร, ค่าที่พักและค่าใช้จ่ายเล็กน้อยนั้นยังมีข้อจำกัดในการหักอยู่และข้อจำกัดที่ว่านี้ คือ จำนวนค่าอาหาร ค่าที่พักและค่าใช้จ่ายเล็กน้อยที่ผู้เสียภาษีสามารถหักต่อวัน ซึ่งจะขึ้นอยู่กับจำนวนเงินได้ต่อปีของผู้เสียภาษีและจุดหมายทางธุรกิจ¹¹⁵

ตัวอย่างที่ 1

ผู้เสียภาษีเป็นนักบัญชี มีเงินได้ต่อปี 123,000 เหรียญต่อปี ผู้เสียภาษีจะต้องเดินทางไปทำงานที่เมือง Bendigo ในออสเตรเลียเป็นเวลา 4 วันต่อเดือน ผู้เสียภาษีสามารถที่จะหักค่าอาหารได้ไม่เกิน 110 เหรียญต่อวัน ค่าที่พักได้ไม่เกิน 152 เหรียญต่อวันและค่าใช้จ่ายเล็กน้อยได้ไม่เกิน 28.20 เหรียญต่อวัน¹¹⁶

¹¹³ Australian Taxation Office, "Other travel expenses." [Online] Available from: <https://www.ato.gov.au/Individuals/Income-and-deductions/Deductions-you-can-claim/Vehicle-and-travel-expenses/Other-travel-expenses/>

¹¹⁴ CCH Australia Staff, *Australian Master Tax Guide 2012*, p.913.

¹¹⁵ Australian Taxation Office, "Taxation Determination TD 2018/11," [Online] Accessed: 20 November 2018. Available from: <https://www.ato.gov.au/law/view/document?DocID=TXD/TD201811/NAT/ATO/00001&PIT=99991231235958>

¹¹⁶ Ibid.

ตัวอย่างที่ 2

ผู้เสียภาษีประกอบธุรกิจส่วนตัวอยู่ในประเทศออสเตรเลียมีเงินได้ต่อปี 191,000 เหรียญต่อปี ผู้เสียภาษีมีความจำเป็นที่จะต้องเดินทางไปติดต่อธุรกิจกับลูกค้าของผู้เสียภาษีที่ประเทศจีน 2 สัปดาห์ ผู้เสียภาษีสามารถที่จะหักค่าอาหารได้ไม่เกิน 240 เหรียญต่อวันและค่าใช้จ่ายเล็กน้อยได้ไม่เกิน 50 เหรียญต่อวัน ส่วนค่าที่พักผู้เสียภาษีสามารถหักตามที่จ่ายไปจริงได้ แต่ผู้เสียภาษีจะต้องมีหลักฐานการจ่ายมาพิสูจน์เพื่อยืนยันค่าที่พักของตน¹¹⁷

3.2.2.4 การหักค่าความบันเทิงทางธุรกิจ

ผู้เสียภาษีสามารถหักค่าความบันเทิงที่เกิดขึ้นได้ ถ้าค่าความบันเทิงนั้นเกิดจากวัตถุประสงค์ทางธุรกิจของผู้เสียภาษี เช่น ค่าใช้จ่ายในการจัดหาอาหารและเครื่องดื่มให้กับลูกจ้างในสถานที่รับประทานอาหารภายในสำนักงาน (In-house dining facility) เป็นต้น¹¹⁸ ซึ่งสถานที่รับประทานอาหารภายในสำนักงานที่ว่านี้รวมถึงโรงอาหาร ห้องรับประทานอาหารหรือสิ่งอำนวยความสะดวกทำนองเดียวกันด้วย เช่น เรือหรือสิ่งก่อสร้างที่ลอยน้ำได้ (แท่นขุดเจาะน้ำมัน) แต่ทั้งนี้ ไม่รวมถึงห้องประชุมที่มีอุปกรณ์สำหรับทำครัว¹¹⁹

แต่อย่างไรก็ตาม ถ้าค่าใช้จ่ายในการจัดหาอาหารและเครื่องดื่มนั้นเกิดจากงานเลี้ยงสังสรรค์, งานเลี้ยงต้อนรับหรืองานทางสังคมอื่นๆ ผู้เสียภาษีจะไม่สามารถหักค่าใช้จ่ายในการจัดหาอาหารและเครื่องดื่มที่เกิดขึ้นได้ เช่น ค่าใช้จ่ายในการจัดหาอาหารและเครื่องดื่มในงานเลี้ยงวันคริสต์มาส เป็นต้น¹²⁰

นอกจากผู้เสียภาษีสามารถที่จะหักค่าใช้จ่ายในการจัดเตรียมอาหารและเครื่องดื่มให้กับลูกจ้างของผู้เสียภาษีได้แล้ว ผู้เสียภาษียังสามารถหักค่าใช้จ่ายในการจัดหาอาหารและเครื่องดื่มให้กับบุคคลอื่นที่ไม่ใช่ลูกจ้างของผู้เสียภาษีได้อีกด้วย เช่น ลูกค้าของผู้เสียภาษี แต่การหักนั้นจะตกอยู่ภายใต้เงื่อนไขที่ว่า ในแต่ละครั้งที่ผู้เสียภาษีได้จัดหาอาหารและเครื่องดื่มให้กับลูกค้าหรือผู้รับบริการ ค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นในแต่ละครั้งผู้เสียภาษีไม่สามารถหัก 30 เหรียญแรกเป็นรายจ่ายทางธุรกิจได้¹²¹

¹¹⁷ Ibid.

¹¹⁸ CCH Australia Staff, *Australian Master Tax Guide 2012*, p.927.

¹¹⁹ Ibid.; Australian Taxation Office, "Taxation Ruling IT 2675," [Online] Accessed: 20 June 2018. Available from: <https://www.ato.gov.au/law/view/document?docid=ITR/IT2675/NAT/ATO/00001>

¹²⁰ CCH Australia Staff, *Australian Master Tax Guide 2012*, p.927.

¹²¹ Ibid., p.928.

สำหรับค่าใช้จ่ายในการจัดหาอาหารและเครื่องดื่ม, ค่าที่พักและค่าใช้จ่ายในการเดินทางของผู้เข้าร่วมการสัมมนา (Seminar) นั้น ผู้เสียภาษีสามารถหักเป็นค่าความบันเทิงทางธุรกิจได้ทั้งหมด ถ้าเป็นการสัมมนาที่มีระยะเวลาในการสัมมนาอย่างน้อย 4 ชั่วโมง¹²² ซึ่งการสัมมนาที่ว่านี้หมายถึง การประชุม การบรรยาย การพบปะหรือการฝึกอบรม เป็นต้น เช่น งานสัมมนาที่นายจ้างได้จัดขึ้นเพื่อฝึกอบรมลูกจ้าง (Training Employees) เกี่ยวกับธุรกิจขององค์กรหรือเพื่อปรึกษาหารือแลกเปลี่ยนความคิดเห็นเกี่ยวกับการบริหารงานภายในองค์กรของนายจ้าง¹²³

แต่อย่างไรก็ดี การสัมมนาที่ว่านี้ไม่รวมถึงการสัมมนาที่มีวัตถุประสงค์หลักเพื่อปรึกษาหารือเกี่ยวกับการดำเนินธุรกิจระหว่างกลุ่มธุรกิจที่เกี่ยวข้องด้วยเพราะการสัมมนาที่มีวัตถุประสงค์ดังกล่าวนี้ถือเป็นการพบปะทางธุรกิจ (Business Meeting) ที่ผู้เสียภาษีไม่สามารถหักค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นเป็นค่าความบันเทิงทางธุรกิจได้ เช่น การสัมมนาที่มีวัตถุประสงค์หลักเพื่อการส่งเสริมหรือโฆษณาธุรกิจ สินค้าหรือการบริการของผู้เสียภาษี เป็นต้น¹²⁴

ส่วนค่าโฆษณาที่เกิดจากการโฆษณาธุรกิจ สินค้าหรือการบริการของผู้เสียภาษีให้กับประชาชนทั่วไปนั้น ผู้เสียภาษีสามารถนำมาหักเป็นค่าความบันเทิงทางธุรกิจได้ เช่น ผู้เสียภาษีให้ส่วนลด (โปรโมชั่นส่งเสริมการขาย) แก่ลูกค้าเพื่อจูงใจให้ลูกค้าซื้อสินค้าหรือบริการหรือผู้เสียภาษีได้จัดแสดงนิทรรศการเพื่อโชว์สินค้าหรือบริการของผู้เสียภาษีให้กับประชาชนทั่วไป เป็นต้น¹²⁵

นอกจากนี้ ถ้าผู้เสียภาษีได้จัดความบันเทิงให้กับผู้ป่วย, ยากจน, พิกัดหรือมีความบกพร่องอื่นๆ ในงานการกุศล ผู้เสียภาษีสามารถนำค่าใช้จ่ายความบันเทิงที่เกิดขึ้นมาหักเป็นค่าความบันเทิงทางธุรกิจได้อีกด้วย เช่น ผู้เสียภาษีได้จัดหาอาหารและเครื่องดื่มให้กับผู้ป่วยเด็กในโรงพยาบาลแห่งหนึ่ง เป็นต้น¹²⁶

3.2.2.5 การหักค่าใช้จ่ายของเสื้อผ้าเครื่องแต่งกาย

โดยทั่วไปแล้ว ค่าใช้จ่ายของเสื้อผ้าเครื่องแต่งกายถือเป็นค่าใช้จ่ายส่วนตัวของผู้เสียภาษี ผู้เสียภาษีจึงไม่สามารถนำมาหักเป็นค่าใช้จ่ายได้ แต่อย่างไรก็ตาม ถ้าเสื้อผ้าเครื่องแต่งกาย

¹²² Ibid.; Australian Taxation Office, "Taxation Determination TD 93/195," [Online] Accessed: 20 June 2018. Available from: <https://www.ato.gov.au/law/view/document?locid=%27TXD/TD93195/NAT/ATO%27&PIT=99991231235958>

¹²³ CCH Australia Staff, *Australian Master Tax Guide 2012*, p.928.

¹²⁴ Ibid.

¹²⁵ Ibid.

¹²⁶ Ibid.

นั้นมีลักษณะเฉพาะและเป็นเสื้อผ้าเครื่องแต่งกายอย่างหนึ่งอย่างใดดังต่อไปนี้ ผู้เสียภาษีสามารถที่จะนำมาหักเป็นค่าใช้จ่ายได้¹²⁷

ก. เสื้อผ้าเครื่องแต่งกายที่เป็นเครื่องแบบบังคับ

เสื้อผ้าเครื่องแต่งกายที่เป็นเครื่องแบบบังคับ หมายถึง เครื่องแบบที่มีการบังคับใช้อย่างเคร่งครัดและสม่ำเสมอ ซึ่งรวมไปถึงรองเท้า ถุงเท้าสั้น ถุงเท้ายาวและเครื่องประดับต่างๆ ที่นายจ้างได้กำหนดให้เป็นส่วนหนึ่งของเครื่องแบบที่ต้องใช้ในการทำงานอีกด้วย¹²⁸

ตัวอย่างเช่น

ผู้เสียภาษีเป็นพนักงานบริการในสถานี่แห่งหนึ่ง ซึ่งผู้เสียภาษีจะต้องสวมเสื้อเชิ้ตสีขาวที่มีชื่อย่อสถานีตามที่นายจ้างเป็นผู้จัดหาให้ ผู้เสียภาษีสามารถที่จะหักค่าใช้จ่ายของเสื้อเชิ้ตสีขาวนั้นได้เพราะถือเป็นเครื่องแบบบังคับที่นายจ้างให้ผู้เสียภาษีสวมใส่ขณะทำงาน นอกจากนี้ ยังเป็นเครื่องแบบที่ไม่สามารถนำไปปรับใช้ในชีวิตประจำวันของผู้เสียภาษีได้อีกด้วย กล่าวคือ ไม่สามารถนำไปปรับใช้เป็นเสื้อผ้าธรรมดาได้¹²⁹

ข. เสื้อผ้าเครื่องแต่งกายที่ไม่ใช่เครื่องแบบบังคับ

เสื้อผ้าเครื่องแต่งกายที่ไม่ใช่เครื่องแบบบังคับ หมายถึง เครื่องแบบที่คล้ายกับเครื่องแบบบังคับและเป็นเครื่องแบบที่นายจ้างได้กำหนด แต่ไม่ได้บังคับว่าผู้เสียภาษีจะต้องสวมใส่ขณะทำงานและเป็นเครื่องแบบที่นายจ้างได้จดทะเบียนไว้กับ AusIndustry¹³⁰

ค. เสื้อผ้าเครื่องแต่งกายที่ใช้เฉพาะวิชาชีพ

เสื้อผ้าเครื่องแต่งกายที่ใช้เฉพาะวิชาชีพ หมายถึง เสื้อผ้าเครื่องแต่งกายที่สามารถระบุได้อย่างชัดเจนว่าผู้สวมใส่ประกอบวิชาชีพใดและจะต้องไม่ใช่เสื้อผ้าเครื่องแต่งกายที่สามารถสวมใส่ได้หลายอาชีพ¹³¹ หรือเสื้อผ้าเครื่องแต่งกายที่ผู้เสียภาษีสามารถนำมาปรับใช้ในชีวิตประจำวันได้¹³²

¹²⁷ Australian Taxation Office, "D3 Work-related clothing, laundry and dry-cleaning expenses 2017," [Online] Accessed: 15 June 2018. Available from: <https://www.ato.gov.au/Individuals/Tax-return/2017/Tax-return/Deduction-questions-D1-D10/D3-Work-related-clothing,-laundry-and-dry-cleaning-expenses-2017/>, p.928; CCH Australia Staff, Australian Master Tax Guide 2012.

¹²⁸ Ibid.

¹²⁹ Australian Taxation Office, "Taxation Ruling TR 97/12," [Online] Accessed: 15 June 2018. Available from: <https://www.ato.gov.au/law/view/document?DocID=TXR/TR9712/NAT/ATO/00001>

¹³⁰ Ibid.

¹³¹ Ibid.

ตัวอย่างเช่น

ผู้เสียภาษีเป็นหัวหน้าพ่อครัว (Chef) ที่สวมเสื้อผ้าเครื่องแต่งกายตามธรรมเนียมของคนประกอบวิชาชีพนี้ เช่น หมวก กางเกงลายตาราง แจ็กเก็ตสีขาว ผู้เสียภาษีสามารถที่จะหักค่าใช้จ่ายของเสื้อผ้าเครื่องแต่งกายเหล่านี้ได้เพราะถือเป็นเสื้อผ้าเครื่องแต่งกายที่ใช้เฉพาะวิชาชีพนี้เท่านั้น¹³³

ง. เสื้อผ้าเครื่องแต่งกายที่ใช้สำหรับป้องกันอันตราย

เสื้อผ้าเครื่องแต่งกายที่ใช้สำหรับป้องกันอันตราย หมายถึง เสื้อผ้าเครื่องแต่งกายที่ใช้สวมใส่ขณะทำงานเพื่อปกป้องผู้เสียภาษีหรือผู้อื่นจากอันตรายที่อาจเกิดขึ้นจากการทำงาน¹³⁴

ตัวอย่างเช่น

ค่าใช้จ่ายของแจ็กเก็ตกันน้ำ, เสื้อถักด้วยขนสัตว์อย่างหนาและถุงเท้าหนาที่ผู้เสียภาษีได้สวมใส่ขณะทำงานบนเทือกเขาสโนว์ ซึ่งเป็นที่ที่มีอากาศหนาวจัด ผู้เสียภาษีสามารถที่จะหักค่าใช้จ่ายของเสื้อผ้าเครื่องแต่งกายเหล่านั้นได้เพราะถือเป็นเสื้อผ้าเครื่องแต่งกายที่ผู้เสียภาษีมีไว้ใช้สำหรับป้องกันอันตรายจากสภาพอากาศที่หนาวจัดและยังเป็นเสื้อผ้าเครื่องแต่งกายที่มีไว้ใช้ในการทำงานเท่านั้นอีกด้วย¹³⁵

3.3 ความเหมือนและความแตกต่างของการปันส่วนรายจ่ายที่มีลักษณะผสมระหว่างรายจ่ายที่มีลักษณะเป็นการส่วนตัวกับรายจ่ายทางธุรกิจของสหรัฐอเมริกาและออสเตรเลีย

สำหรับความเหมือนและความแตกต่างของการปันส่วนรายจ่ายที่มีลักษณะผสมระหว่างรายจ่ายที่มีลักษณะเป็นการส่วนตัวกับรายจ่ายทางธุรกิจของสหรัฐอเมริกาและออสเตรเลียนั้น มีดังต่อไปนี้

¹³² Australian Taxation Office, "D3 Work-related clothing, laundry and dry-cleaning expenses 2017." [Online] Available from: <https://www.ato.gov.au/Individuals/Tax-return/2017/Tax-return/Deduction-questions-D1-D10/D3-Work-related-clothing,-laundry-and-dry-cleaning-expenses-2017/>

¹³³ Australian Taxation Office, "Taxation Ruling TR 97/12." [Online] Available from: <https://www.ato.gov.au/law/view/document?DocID=TXR/TR9712/NAT/ATO/00001>

¹³⁴ Australian Taxation Office, "Taxation Ruling TR 2003/16," [Online] Accessed: 15 June 2018. Available from: <https://www.ato.gov.au/law/view/document?DocID=TXR/TR200316/NAT/ATO/00001>

¹³⁵ Ibid.

3.3.1 หลักเกณฑ์ในการหักค่าใช้จ่ายที่เกิดจากการประกอบการค้าหรือธุรกิจของผู้เสียภาษีที่เป็นบุคคลธรรมดา

ค่าใช้จ่ายที่เกิดจากการประกอบการค้าหรือธุรกิจของผู้เสียภาษี กฎหมายภาษีของสหรัฐอเมริกาและออสเตรเลียอนุญาตให้ผู้เสียภาษีหักค่าใช้จ่ายที่เกิดจากการประกอบการค้าหรือธุรกิจได้ตามความจำเป็นและสมควรหรือที่เรียกว่าหักค่าใช้จ่ายตามความจริงเท่านั้น กล่าวคือกฎหมายภาษีของสหรัฐอเมริกากำหนดให้ผู้เสียภาษีหักค่าใช้จ่ายที่เกิดจากการประกอบการค้าหรือธุรกิจของผู้เสียภาษีได้ ถ้าค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นนั้นเป็นค่าใช้จ่ายตามปกติและจำเป็นต่อการประกอบการค้าหรือธุรกิจของผู้เสียภาษีในจำนวนที่เหมาะสม ส่วนกฎหมายภาษีของออสเตรเลียก็กำหนดให้ผู้เสียภาษีสามารถหักค่าใช้จ่ายที่เกิดจากการประกอบการค้าหรือธุรกิจของผู้เสียภาษีได้ ถ้าค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นนั้นเป็นค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นเป็นปกติประจำในการประกอบการค้าหรือธุรกิจในจำนวนที่เหมาะสม ซึ่งทั้ง 2 หลักเกณฑ์นี้มีลักษณะที่เหมือนกัน คือ อนุญาตให้ผู้เสียภาษีหักค่าใช้จ่ายที่เกิดจากการประกอบการค้าหรือธุรกิจได้ตามความจำเป็นและสมควรเท่านั้น ไม่อนุญาตให้หักค่าใช้จ่ายแบบเหมาหรือหักตามอัตราร้อยละที่กฎหมายกำหนดไว้เหมือนดังเช่นกฎหมายภาษีของไทย

นอกจากนี้ ลักษณะของหลักเกณฑ์ในการหักค่าใช้จ่ายที่เกิดจากการประกอบการค้าหรือธุรกิจที่เหมือนกันอีกอย่างหนึ่ง คือ ค่าใช้จ่ายที่ผู้เสียภาษีสามารถหักเป็นรายจ่ายทางธุรกิจได้นั้น จะต้องไม่เป็นค่าใช้จ่ายที่มีลักษณะเป็นการส่วนตัวและต้องไม่เป็นค่าใช้จ่ายที่มีลักษณะเป็นการลงทุน เนื่องจากค่าใช้จ่ายที่มีลักษณะเป็นการลงทุนนั้น ผู้เสียภาษีไม่สามารถหักเป็นค่าใช้จ่ายได้ในทันทีที่เกิดค่าใช้จ่ายนั้น ผู้เสียภาษีจะต้องทยอยหักในรูปของค่าเสื่อมราคาตามระยะเวลาที่กฎหมายกำหนดแทน

3.3.2 การปันส่วนค่าใช้จ่ายที่เกิดจากการใช้บ้านเป็นสำนักงาน

ในกรณีที่มีค่าใช้จ่ายที่เกิดจากการใช้บ้านเป็นสำนักงานเพื่อประกอบการค้าหรือธุรกิจ ผู้เสียภาษีจะต้องปันส่วนค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นก่อนที่จะนำไปหักเป็นรายจ่ายทางธุรกิจ หากผู้เสียภาษีไม่ได้ใช้พื้นที่ของบ้านทั้งหลังทำเป็นสำนักงาน เนื่องจากค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นจะถือเป็นค่าใช้จ่ายที่มีลักษณะผสมระหว่างค่าใช้จ่ายทางธุรกิจกับค่าใช้จ่ายส่วนตัว ซึ่งการปันส่วนค่าใช้จ่ายที่เกิดจากการใช้บ้านเป็นสำนักงานนี้ กฎหมายภาษีอากรของสหรัฐอเมริกาและออสเตรเลียได้กำหนดหลักเกณฑ์ในการปันส่วนไว้เหมือนกัน คือ กำหนดให้ผู้เสียภาษีปันส่วนค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นตามสัดส่วนของพื้นที่ของบ้านที่ผู้เสียภาษีใช้เป็นสำนักงานเพื่อประกอบการค้าหรือธุรกิจเทียบกับพื้นที่ของบ้านทั้งหลัง เพื่อหาสัดส่วนหรือเปอร์เซ็นต์การใช้งานทางธุรกิจ

การปันส่วนตามสัดส่วนของพื้นที่ที่วานี้เรียกว่าการปันส่วนตามเกณฑ์พื้นที่ (Floor area basis) กล่าวคือ ผู้เสียภาษีจะต้องหาสัดส่วนหรือเปอร์เซ็นต์การใช้งานทางธุรกิจก่อนแล้วจึงนำเอาสัดส่วนหรือเปอร์เซ็นต์ที่หาได้มาคูณกับค่าใช้จ่ายที่เกิดจากการใช้งาน โดยสัดส่วนหรือเปอร์เซ็นต์การใช้งานทางธุรกิจหาได้จากการนำจำนวนพื้นที่ของบ้านที่ผู้เสียภาษีได้ใช้เป็นสำนักงานเพื่อประกอบการค้าหรือธุรกิจมาหารกับจำนวนพื้นที่ของบ้านทั้งหมดแล้วนำผลลัพธ์ที่ได้มาคูณ 100 เพื่อคิดเป็นเปอร์เซ็นต์

สำหรับวิธีในการปันส่วนค่าใช้จ่ายที่เกิดจากการใช้งานนี้ ทั้งสหรัฐอเมริกาและออสเตรเลียกำหนดให้ผู้เสียภาษีเลือกวิธีในการปันส่วนได้ 2 วิธีเหมือนกัน คือ ปันส่วนตามจริงและปันส่วนตามอัตราคงที่ แต่วิธีในการปันส่วนทั้งสองวิธีนี้มีลักษณะเหมือนกันเฉพาะวิธีปันส่วนตามจริงเท่านั้น คือ นำค่าใช้จ่ายที่เกิดจากการใช้งานมาคูณกับสัดส่วนหรือเปอร์เซ็นต์การใช้งานทางธุรกิจ ส่วนวิธีการปันส่วนตามอัตราคงที่นั้นมีความแตกต่างกัน คือ กฎหมายภาษีของสหรัฐอเมริกา กำหนดให้ผู้เสียภาษีปันส่วนค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นด้วยวิธีการอย่างง่าย (the simplified method) ซึ่งเป็นวิธีที่กำหนดให้ผู้เสียภาษีนำจำนวนพื้นที่ของบ้านที่ผู้เสียภาษีได้ใช้เป็นสำนักงานมาคูณกับค่าใช้จ่ายในอัตราคงที่ คือ 5 เหรียญ ผลลัพธ์ที่ได้คือจำนวนค่าใช้จ่ายที่ผู้เสียภาษีสามารถนำมาหักเป็นรายจ่ายทางธุรกิจได้ แต่จำนวนพื้นที่ของบ้านที่ผู้เสียภาษีได้ใช้เป็นสำนักงานเพื่อประกอบการค้าหรือธุรกิจนี้จะต้องไม่เกิน 300 ตารางฟุตต่อปี ในขณะที่กฎหมายภาษีของออสเตรเลียนั้น กำหนดให้ผู้เสียภาษีปันส่วนค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นตามอัตราที่แน่นอน (Fixed rate) ที่เป็นวิธีที่กำหนดให้ผู้เสียภาษีหักค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นเป็นรายจ่ายทางธุรกิจได้ 45 Cents ต่อจำนวนชั่วโมงที่ผู้เสียภาษีใช้สำนักงานประกอบการค้าหรือธุรกิจในปีภาษีนั้น จะเห็นได้ว่าอัตราคงที่ที่กำหนดให้ใช้นั้นมีลักษณะที่แตกต่างกัน

ส่วนในเรื่องของการปันส่วนค่าเสื่อมราคาของบ้านนั้น กฎหมายภาษีของสหรัฐอเมริกาและออสเตรเลียได้กำหนดให้ปันส่วนเหมือนกัน คือ ปันส่วนตามสัดส่วนหรือเปอร์เซ็นต์การใช้งานทางธุรกิจ แต่ในส่วนรายละเอียดของวิธีการปันส่วนที่แน่นอนนั้น มีเฉพาะแต่ในกฎหมายภาษีของสหรัฐอเมริกา กล่าวคือ กฎหมายภาษีของสหรัฐอเมริกาคำหนดให้ผู้เสียภาษีนำราคาบ้านหรือราคาตลาดที่เป็นธรรมของบ้านในขณะที่ผู้เสียภาษีเริ่มใช้บ้านเป็นสำนักงานเพื่อประกอบการค้าหรือธุรกิจ (ขึ้นอยู่กับว่าจำนวนใดจะน้อยกว่ากัน) มาคูณกับสัดส่วนหรือเปอร์เซ็นต์การใช้งานทางธุรกิจที่หาได้ผลลัพธ์ที่ได้ คือ ราคาของบ้านเฉพาะส่วนที่ผู้เสียภาษีได้ใช้เป็นสำนักงานเพื่อประกอบการค้าหรือธุรกิจแล้วจึงนำผลลัพธ์ที่ได้ไปคูณกับอัตราที่หาได้จากตารางการหักค่าเสื่อมราคาในอัตราเร่งสำหรับทรัพย์สินที่ไม่ได้ใช้อยู่อาศัย ซึ่งอัตราที่ได้จากตารางนี้จะพิจารณาตามเดือนที่ผู้เสียภาษีเริ่มใช้บ้านเป็นสำนักงานเพื่อประกอบการค้าหรือธุรกิจ

นอกจากหลักเกณฑ์ในการปันส่วนที่เหมือนกันแล้ว กฎหมายภาษีของสหรัฐอเมริกาและออสเตรเลียยังกำหนดให้เฉพาะผู้เสียที่ใช้บ้านของตนเองทำเป็นสำนักงานเท่านั้น ที่จะสามารถหักค่าสึกหรอหรือค่าเสื่อมราคาได้เหมือนกันอีกด้วย

3.3.3 การปันส่วนค่าใช้จ่ายที่เกิดจากการเดินทาง

ในกรณีที่ผู้เสียภาษีมีความจำเป็นที่จะต้องเดินทางไปประกอบธุรกิจของตน โดยที่การเดินทางนั้นเป็นการเดินทางที่มีทั้งวัตถุประสงค์ทางธุรกิจและวัตถุประสงค์ส่วนตัวปะปนกัน กล่าวคือ นอกจากผู้เสียภาษีจะได้เดินทางไปประกอบธุรกิจแล้ว ผู้เสียภาษียังได้ใช้เวลาบางส่วนทำกิจกรรมที่ไม่เกี่ยวข้องกับการประกอบธุรกิจด้วย เช่น การขยายระยะเวลาอยู่ต่อเพื่อการพักผ่อน การแวะท่องเที่ยวในสถานที่อื่น หรือทำกิจกรรมส่วนตัว เป็นต้น ซึ่งจะทำให้เกิดประเด็นปัญหาว่า ค่าใช้จ่ายรวมทั้งหมดที่เกิดขึ้นนั้นจะสามารถหักเป็นค่าใช้จ่ายได้มากน้อยเพียงใด

กรณีดังกล่าวกฎหมายภาษีของสหรัฐอเมริกาและกฎหมายภาษีของออสเตรเลียได้กำหนดหลักเกณฑ์การปันส่วนค่าใช้จ่ายที่มีลักษณะผสมที่เกี่ยวกับการเดินทางไว้เป็นการเฉพาะ เพื่อแก้ไขปัญหาการปะปนกันระหว่างค่าใช้จ่ายที่เกิดจากวัตถุประสงค์ทางธุรกิจและค่าใช้จ่ายที่เกิดจากวัตถุประสงค์ส่วนตัวเอาไว้ ซึ่งหลักเกณฑ์ในการปันส่วนที่ว่านี้ กฎหมายภาษีของสหรัฐอเมริกาและกฎหมายภาษีของออสเตรเลียจะมีความแตกต่างกันอยู่บางประการ กล่าวคือ ในขณะที่กฎหมายภาษีของออสเตรเลีย หากมีปัญหาเรื่องค่าใช้จ่ายลักษณะผสมจะปันส่วนโดยใช้สูตร [(ค่าใช้จ่ายที่เกี่ยวข้อง X (จำนวนวันที่ใช้ทำงาน ÷ จำนวนวันทั้งหมด))] ไม่ว่าจะเป็นการเดินทางในประเทศหรือนอกประเทศ

ในขณะที่กฎหมายภาษีของสหรัฐอเมริกา การหักค่าใช้จ่ายจากการเดินทางจะแบ่งเป็นกรณีการเดินทางในประเทศและนอกประเทศ มีรายละเอียดดังนี้

กรณีการเดินทางภายในประเทศสหรัฐอเมริกา ถ้าการเดินทางนั้นมีวัตถุประสงค์หลักเพื่อการประกอบธุรกิจ (travel primarily for business) แต่มีบางส่วนเพื่อวัตถุประสงค์ส่วนตัว ผู้เสียภาษีจะหักค่าใช้จ่ายได้เฉพาะที่เกี่ยวข้องกับการประกอบธุรกิจเท่านั้น แต่ไม่สามารถนำค่าใช้จ่ายที่มีลักษณะผสมหรือค่าใช้จ่ายที่ไม่เกี่ยวข้องมาหักออกได้ ผู้เขียนจึงเห็นว่าในกรณีการเดินทางภายในประเทศ กฎหมายภาษีของสหรัฐอเมริกาไม่อนุญาตให้มีการปันส่วนค่าใช้จ่าย

สำหรับกรณีการเดินทางนอกประเทศสหรัฐอเมริกา หากการเดินทางทั้งหมดเป็นไปเพื่อวัตถุประสงค์ทางธุรกิจ หรือที่ถือว่าเพื่อการประกอบธุรกิจทั้งหมด (travel considered entirely for business) ผู้เสียภาษียอมหักค่าใช้จ่ายที่เกี่ยวข้องกับการเดินทางได้ทั้งหมด แต่ถ้าการเดินทางนั้นมีวัตถุประสงค์หลักเพื่อการประกอบธุรกิจ และมีบางส่วนเพื่อวัตถุประสงค์ส่วนตัว ผู้เสียภาษีจะหักค่าใช้จ่ายจากการเดินทางทั้งหมดไม่ได้ แต่จะหักได้เฉพาะส่วนที่เกี่ยวข้องกับการประกอบธุรกิจโดย

พิจารณาตามกฎการปันส่วนการเดินทาง (travel allocation rules) ซึ่งวางอยู่บนพื้นฐานของสิ่งที่เกิดขึ้นในทุกๆ วัน (A day-to-day basis) คือ การปันส่วนค่าใช้จ่ายระหว่างวันที่มีการประกอบธุรกิจ กับวันที่ไม่มีการประกอบธุรกิจ ทั้งนี้ โดยให้ถือว่าวันที่เดินทางออกไปจากสหรัฐอเมริกาและวันที่เดินทางกลับมาสหรัฐอเมริกาเป็นวันเดินทางนอกสหรัฐอเมริกาด้วย

ตามกฎการปันส่วนการเดินทาง กรณีที่ผู้เสียภาษีได้ประกอบกิจกรรมที่มีวัตถุประสงค์ส่วนตัวระหว่างทางที่เดินทางไปยังที่หมายทางธุรกิจ (on the way to business destination) หรือระหว่างทางที่เดินทางกลับจากที่หมายทางธุรกิจ (on the way from business destination) ผู้เสียภาษีจะต้องนำค่าใช้จ่ายในการเดินทางเฉพาะส่วนที่ใช้เพื่อกิจกรรมที่มีวัตถุประสงค์ส่วนตัวแยกออกไปก่อนเพราะถือเป็นส่วนที่หักค่าใช้จ่ายไม่ได้ แล้วจึงนำไปลดด้วยค่าใช้จ่ายรวมทั้งหมดในการเดินทางนอกสหรัฐอเมริกา ค่าใช้จ่ายที่เหลือจึงเป็นค่าใช้จ่ายส่วนที่ใช้ประกอบธุรกิจ จึงสามารถนำไปหักเป็นรายจ่ายทางธุรกิจได้ โดยกรมสรรพากรสหรัฐอเมริกาได้กำหนดวิธีการคำนวณเอาไว้โดยเฉพาะ ซึ่งผู้เขียนเห็นว่าสามารถแบ่งออกได้เป็นสามขั้นตอน ดังนี้

ก. ให้นำค่าเดินทางไปกลับ (Round-trip) ระหว่างสหรัฐอเมริกากับที่หมายซึ่งไม่ได้เกี่ยวข้องกับการประกอบธุรกิจคูณด้วยเศษส่วนของจำนวนวันที่ไม่ได้ใช้ประกอบธุรกิจหารด้วยจำนวนวันเดินทางนอกสหรัฐอเมริกาทั้งหมด ผลลัพธ์ที่ได้คือจำนวนค่าใช้จ่ายส่วนที่ไม่ได้ใช้เพื่อประกอบธุรกิจ (โดยหลักค่าใช้จ่ายส่วนนี้ไม่สามารถหักเป็นรายจ่ายทางธุรกิจได้)

ข. คำนวณหาค่าใช้จ่ายทั้งหมดของการเดินทางนอกสหรัฐอเมริกา (ผลลัพธ์ที่ได้คือค่าใช้จ่ายรวมที่มีลักษณะผสม)

ค. ให้นำผลลัพธ์ในขั้นตอนที่สองลบด้วยผลลัพธ์ในขั้นตอนแรก ผลลัพธ์ที่ได้จะเป็นจำนวนค่าใช้จ่ายที่สามารถหักเป็นรายจ่ายทางธุรกิจได้ (เมื่อนำค่าใช้จ่ายรวมที่มีลักษณะผสมลบด้วยค่าใช้จ่ายส่วนที่ไม่ได้ใช้เพื่อประกอบธุรกิจ ค่าใช้จ่ายส่วนที่เหลือจึงเป็นค่าใช้จ่ายที่ผู้เสียภาษีได้ใช้เพื่อประกอบธุรกิจ)

สำหรับกฎการปันส่วนการเดินทาง ในกรณีที่ผู้เสียภาษีได้ประกอบกิจกรรมที่มีวัตถุประสงค์ส่วนตัวใน (At) หรือใกล้เคียง (Near) กับที่หมายทางธุรกิจ หรือนอกเส้นทาง (Beyond) ไปจากที่หมายทางธุรกิจ ก็จะต้องมีการปันส่วนการเดินทางเช่นกัน แต่แทนที่จะคำนวณเพื่อค้นหาค่าใช้จ่ายส่วนที่ไม่ได้ใช้เพื่อประกอบธุรกิจดังในกรณีก่อน กรมสรรพากรของสหรัฐอเมริกาใช้วิธีการคำนวณเพื่อค้นหาค่าใช้จ่ายส่วนที่ได้ใช้เพื่อการประกอบธุรกิจแทน

สำหรับค่าอาหาร ค่าที่พัก และค่าใช้จ่ายเล็กๆ น้อยๆ ที่เกี่ยวข้องกับการเดินทาง เช่น เงินรางวัลพิเศษ (ทิป) ที่ผู้เสียภาษีได้มอบให้กับพนักงานยกกระเป๋าหรือพนักงานต้อนรับในโรงแรม

กฎหมายภาษีของสหรัฐอเมริกาและกฎหมายภาษีของออสเตรเลียได้กำหนดหลักเกณฑ์ในการหักเป็นรายจ่ายทางธุรกิจไว้ทั้งในส่วนที่เหมือนและในส่วนที่แตกต่างกัน ดังต่อไปนี้

ในกรณีของประเทศสหรัฐอเมริกา กฎหมายภาษีของสหรัฐอเมริกาได้กำหนดให้ผู้เลือกภาษีเลือกหักเป็นค่าใช้จ่ายทางธุรกิจได้ 2 วิธี คือ เลือกหักค่าอาหารตามจริง (actual expenses) หรือเลือกหักตามอัตรามาตรฐานของค่าอาหาร (standard meal allowance) ซึ่งการหักตามอัตรามาตรฐานของค่าอาหาร คือ การหักค่าอาหารและค่าใช้จ่ายเล็กๆ น้อยๆ ตามอัตราสูงสุดที่ได้กำหนดต่อหนึ่งวัน โดยอัตราสูงสุดจะเป็นจำนวนเท่าใดนั้นขึ้นอยู่กับเมืองหรือที่หมายที่ผู้เสียภาษีได้เดินทางไปเพื่อการประกอบธุรกิจ อย่างไรก็ตาม ไม่ว่าผู้เสียภาษีจะเลือกหักด้วยวิธีการใดในสองวิธีการนี้ ค่าอาหารที่ผู้เสียภาษีสามารถนำมาป็นส่วนเป็นรายจ่ายทางธุรกิจได้จะตกอยู่ภายใต้ข้อจำกัด 50% กล่าวคือ ผู้เสียภาษีสามารถที่จะหักค่าอาหารได้เพียงส่วนที่ไม่เกิน 50% ของค่าอาหารที่เกิดขึ้นหรือค่าอาหารที่ไม่ได้รับชดเชยคืน (แม้ว่าจะยังไม่เกินอัตราสูงสุดตามอัตรามาตรฐานก็ตาม)

ในส่วนของค่าที่พักก็เช่นเดียวกัน คือ มีอัตราสูงสุดของค่าที่พักที่ผู้เสียภาษีสามารถหักได้โดยอัตราสูงสุดของค่าที่พักที่ผู้เสียภาษีสามารถนำมาหักเป็นรายจ่ายทางธุรกิจได้จะขึ้นอยู่กับเมืองหรือที่หมายที่ผู้เสียภาษีเดินทางไปประกอบธุรกิจ

ในกรณีของประเทศออสเตรเลีย หากเป็นค่าอาหาร และค่าใช้จ่ายเล็กๆ น้อยๆ กฎหมายภาษีของออสเตรเลียได้กำหนดให้ผู้เสียภาษีหักได้ตามที่เกิดขึ้นจริง แต่ต้องไม่เกินข้อจำกัดที่กฎหมายได้กำหนดไว้ต่อวัน กล่าวคือ มีการกำหนดเพดานของค่าอาหารและค่าใช้จ่ายเล็กๆ น้อยๆ ที่ผู้เสียภาษีสามารถหักเป็นรายจ่ายทางธุรกิจได้ต่อหนึ่งวัน ซึ่งการกำหนดเพดานเช่นนี้ นอกจากจะขึ้นอยู่กับเมืองหรือที่หมายที่ผู้เสียภาษีเดินทางไปประกอบธุรกิจแล้ว ยังขึ้นอยู่กับจำนวนเงินได้ต่อปีของผู้เสียภาษี อีกด้วย

ในส่วนของค่าที่พักนั้น ถ้าเป็นการเดินทางภายในประเทศก็จะมีข้อจำกัดการหักไว้เช่นเดียวกันกับค่าอาหารและค่าใช้จ่ายเล็กๆ น้อยๆ แต่ถ้าเป็นการเดินทางภายนอกประเทศได้กำหนดให้ผู้เสียภาษีสามารถหักค่าที่พักได้ตามที่ผู้เสียภาษีได้จ่ายไปจริงโดยไม่มีข้อจำกัดเหมือนดังเช่นกรณีที่เป็นการเดินทางภายในประเทศ เพียงแต่ผู้เสียภาษีจะต้องมีเอกสารหลักฐานพิสูจน์ถึงค่าที่พักที่ผู้เสียภาษีได้จ่ายไปจริงเท่านั้น

3.3.4 การปันส่วนค่าใช้จ่ายที่เกิดจากการใช้รถยนต์ส่วนตัวประกอบการค้าหรือธุรกิจ

ในกรณีที่ผู้เสียภาษีใช้รถยนต์เพื่อการประกอบธุรกิจเพียงอย่างเดียว โดยหลักแล้วค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นจากการใช้งานรถยนต์ดังกล่าวย่อมจะนำมาหักเป็นรายจ่ายในทางธุรกิจได้ทั้งหมด หรือถ้าผู้เสียภาษีใช้รถยนต์ทำกิจกรรมส่วนตัวเพียงอย่างเดียว ค่าใช้จ่ายที่เกิดจากการใช้งานจะถือเป็น

ค่าใช้จ่ายที่ไม่เกี่ยวข้องกับการประกอบธุรกิจ จึงไม่สามารถนำค่าใช้จ่ายที่เกิดจากการใช้งานมาหักเป็นรายจ่ายทางธุรกิจได้เลย แต่ถ้าหากผู้เสียภาษีใช้รถยนต์ทั้งในเรื่องส่วนตัวและการประกอบธุรกิจ ค่าใช้จ่ายที่เกิดจากการใช้งานรถยนต์จะถือเป็นค่าใช้จ่ายทางอ้อมหรือค่าใช้จ่ายที่มีลักษณะผสม ซึ่งไม่สามารถหักเป็นรายจ่ายได้ทั้งหมด ผู้เสียภาษีควรจะต้องปันส่วนค่าใช้จ่ายและนำเฉพาะส่วนที่เกี่ยวข้องกับการประกอบธุรกิจไปหักเป็นรายจ่ายทางธุรกิจ

กฎหมายภาษีของสหรัฐอเมริกาและออสเตรเลียจึงได้กำหนดวิธีการหักค่าใช้จ่ายของรถยนต์ไว้เป็น 2 วิธี ซึ่งมีความคล้ายคลึงกันอย่างยิ่ง ได้แก่ วิธีการหักตามจริงและวิธีการหักตามอัตราคงที่ที่กฎหมายกำหนด

วิธีที่หนึ่ง วิธีการหักตามจริง (Actual expenses) ซึ่งเป็นวิธีการหักตามค่าใช้จ่ายตามที่ผู้เสียภาษีได้จ่ายไปจริง โดยผู้เสียภาษีมีหน้าที่ต้องแสดงเอกสารหลักฐานเกี่ยวกับค่าใช้จ่ายที่อ้างอิงต่อกรมสรรพากรเพื่อดำเนินการตรวจสอบ ซึ่งค่าใช้จ่ายตามจริงนี้หมายถึง ค่าน้ำมัน ค่าแก๊ส ค่าประกันภัย ค่าล้างรถยนต์ ค่าธรรมเนียม ค่าซ่อมแซม ค่าเสื่อมราคา และอื่นๆ

หากผู้เสียภาษีใช้งานรถยนต์เพื่อประกอบธุรกิจเพียงอย่างเดียว ค่าใช้จ่ายทั้งหมดที่เกิดขึ้นย่อมนำมาหักเป็นรายจ่ายได้ ภายใต้ข้อจำกัดตามที่กฎหมายกำหนด แต่ถ้าผู้เสียภาษีใช้งานรถยนต์ทั้งเพื่อการประกอบธุรกิจและการเล่นส่วนตัว ผู้เสียภาษีมีหน้าที่ต้องหาสัดส่วนหรือเปอร์เซ็นต์การใช้งานทางธุรกิจของรถยนต์ก่อน ซึ่งทำได้โดยการนำระยะทาง (ไมล์หรือกิโลเมตร) ที่ใช้รถยนต์เพื่อการประกอบธุรกิจหารด้วยระยะทาง (ไมล์หรือกิโลเมตร) ทั้งหมดที่ใช้งานรถยนต์ ในปีภาษีและคูณด้วย 100 จากนั้นค่อยนำเปอร์เซ็นต์การใช้งานที่ได้ไปคูณด้วยค่าใช้จ่ายทั้งหมดเกี่ยวกับการใช้งานรถยนต์ในปีภาษีนั้น ผลลัพธ์สุดท้าย คือ จำนวนค่าใช้จ่ายที่สามารถหักเป็นรายจ่ายทางธุรกิจได้

นอกจากนี้ กฎหมายภาษีของสหรัฐอเมริกายังได้กำหนดวิธีการหาสัดส่วนหรือเปอร์เซ็นต์การใช้งานทางธุรกิจ ในกรณีที่ผู้เสียภาษีเปลี่ยนแปลงวัตถุประสงค์การใช้งานรถยนต์จากเดิมที่ใช้เพื่อวัตถุประสงค์ส่วนตัวทั้งหมดมาเป็นการใช้งานทางธุรกิจในระหว่างปีภาษีเดียวกันไว้อีกด้วย

วิธีที่สอง วิธีการหักตามอัตราคงที่ที่กฎหมายกำหนด ในสหรัฐอเมริกาเรียกว่า วิธีการหักตามอัตราไมล์มาตรฐาน (Standard mileage rate) ในขณะที่ออสเตรเลียเรียกว่า การวิธีการหักเซ็นต์ต่อกิโลเมตร (cents per kilometer) ซึ่งกำหนดอัตราที่สามารถหักได้ตามระยะทางที่มีการใช้งานรถยนต์ โดยสหรัฐอเมริกาคำหนดอัตราค่าใช้จ่ายไว้ 54 Cents ต่อไมล์ ในขณะที่ออสเตรเลียกำหนดไว้ 66 Cents ต่อกิโลเมตร และยังมีข้อจำกัดว่าผู้เสียภาษีจะหักค่าใช้จ่ายจากระยะทางที่ใช้ประกอบธุรกิจได้ไม่เกิน 5,000 กิโลเมตรต่อรถยนต์หนึ่งคันต่อหนึ่งปีภาษี

สำหรับการหักค่าเสื่อมราคารถยนต์นั้น กฎหมายภาษีของสหรัฐอเมริกาและกฎหมายภาษีของออสเตรเลียก็บัญญัติไว้ในทำนองเดียวกัน กล่าวคือ สำหรับผู้เสียภาษีที่เลือกการหักค่าใช้จ่ายรถยนต์ด้วยวิธีการหักตามจริง จะสามารถหักค่าเสื่อมราคาได้โดยหลักเกณฑ์และวิธีการที่กฎหมายกำหนด แต่ต้องคำนวณหาสัดส่วนหรือเปอร์เซ็นต์การใช้งานทางธุรกิจก่อน เพื่อปันส่วนให้มีการหักค่าเสื่อมราคารถยนต์เฉพาะเท่าที่ได้ใช้เพื่อการประกอบธุรกิจ แต่หากผู้เสียภาษีที่เลือกวิธีการหักตามอัตราคงที่ที่กฎหมายกำหนด จะใช้สิทธิหักค่าเสื่อมราคาอีกไม่ได้ เพราะค่าเสื่อมราคาถูกรวมอยู่ในอัตราค่าใช้จ่ายที่กฎหมายกำหนดแล้ว

อย่างไรก็ดี การหักค่าเสื่อมราคาตามกฎหมายภาษีของสหรัฐอเมริกา ในกรณีที่ผู้เสียภาษีผู้เสียภาษีที่เลือกการหักค่าใช้จ่ายรถยนต์ด้วยวิธีการหักตามจริงนั้น นอกจากผู้เสียภาษีจะต้องนำต้นทุนหรือราคาของรถยนต์มาคูณกับสัดส่วนหรือเปอร์เซ็นต์การใช้งานทางธุรกิจในปีภาษีนั้นแล้ว ผู้เสียภาษียังต้องนำมาคูณเปอร์เซ็นต์ที่หาได้จากตารางการหักค่าเสื่อมในอัตราเร่งอีกด้วย ซึ่งเปอร์เซ็นต์ที่ผู้เสียภาษีจะนำมาใช้นี้จะขึ้นอยู่กับวันที่ผู้เสียภาษีได้นำรถยนต์เข้ามาใช้ประกอบการค้าหรือธุรกิจ และวิธีการหักค่าเสื่อมที่ผู้เสียภาษีเลือก โดยวิธีการหักค่าเสื่อมที่ว่ามี 3 วิธี คือ วิธียอดลดลง 200% หรือ วิธียอดลดลง 2 เท่า, วิธียอดลดลง 150% หรือวิธียอดลดลง 1.5 เท่าและวิธีแบบเส้นตรง ผลลัพธ์ที่ได้ คือ ค่าเสื่อมราคาที่ผู้เสียภาษีสามารถหักได้

3.3.5 การปันส่วนค่าความบันเทิงทางธุรกิจ

ในกรณีที่ผู้เสียภาษีมียุทธศาสตร์ความบันเทิงทางธุรกิจ เช่น ค่าใช้จ่ายในการจัดหาอาหารและเครื่องดื่มให้กับลูกจ้าง ค่าใช้จ่ายในการจัดหาอาหารและเครื่องดื่มให้กับลูกค้าหรือผู้รับบริการ หรือ ค่าใช้จ่ายที่เกิดจากการโฆษณาทางธุรกิจ กฎหมายภาษีของสหรัฐอเมริกาและออสเตรเลีย ได้กำหนดให้ผู้เสียภาษีสามารถนำมาหักเป็นรายจ่ายทางธุรกิจได้เหมือนกัน แต่ในส่วนหลักเกณฑ์การหักนั้นมีทั้งส่วนที่เหมือนกันและแตกต่างกันในบางกรณี

หลักเกณฑ์ที่ใช้พิจารณาความสัมพันธ์ระหว่างค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นกับการประกอบธุรกิจของผู้เสียภาษี สำหรับค่าใช้จ่ายที่เกิดจากการจัดหาอาหารและเครื่องดื่มให้กับลูกจ้าง ลูกค้าหรือผู้รับบริการของผู้เสียภาษีในสหรัฐอเมริกา คือ ค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้น ต้องเป็นค่าใช้จ่ายที่เกี่ยวข้องโดยตรง (Directly Related Test) กับการประกอบธุรกิจ หรือต้องเป็นค่าใช้จ่ายที่มีความสัมพันธ์ (Associated Test) กับการประกอบธุรกิจ อย่างไรก็ตามหนึ่ง ผู้เสียภาษีจึงจะสามารถนำค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้น มาหักเป็นรายจ่ายทางธุรกิจได้ เพราะเมื่อได้รับพิจารณาว่าเป็นค่าใช้จ่ายที่เกี่ยวข้องโดยตรงกับการประกอบธุรกิจ หรือเป็นค่าใช้จ่ายที่มีความสัมพันธ์กับการประกอบธุรกิจ ก็จะถือว่าเป็น

ค่าใช้จ่ายตามปกติและจำเป็นสำหรับสร้างความบันเทิงให้กับลูกจ้าง ลูกค้า หรือผู้รับบริการของผู้เสียภาษีด้วย

หลักเกณฑ์ที่กำหนดว่า ค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นจะต้องเป็นค่าใช้จ่ายที่เกี่ยวข้องโดยตรงกับการประกอบธุรกิจนั้น สามารถพิจารณาได้จากข้อเท็จจริงดังต่อไปนี้

- ก. วัตถุประสงค์หลักของการจัดหาอาหารและเครื่องดื่ม เป็นไปเพื่อการประกอบธุรกิจ
- ข. ผู้เสียภาษีต้องมีส่วนร่วม
- ค. ผู้เสียภาษีต้องคาดหมายได้ว่าการจัดหาอาหารและเครื่องดื่มนั้น จะก่อให้เกิดรายได้หรือผลประโยชน์ทางธุรกิจต่อตัวผู้เสียภาษีในอนาคต

ถ้าการจัดหาอาหารและเครื่องดื่ม มีลักษณะของการประกอบธุรกิจที่ชัดเจน (Clear business setting) เช่น ผู้เสียภาษีได้จัดหาอาหารและเครื่องดื่มในห้องจัดเลี้ยงหรือห้องรับรองลูกค้า ในขณะที่มีการเสนอขายสินค้าหรือบริการ หรือการจัดหาอาหารและเครื่องดื่ม ไม่ได้เกิดขึ้นภายใต้สถานการณ์ที่มีความสัมพันธ์ส่วนตัวหรือความสัมพันธ์ทางสังคม ระหว่างผู้เสียภาษีกับบุคคลที่ได้ความบันเทิง กล่าวคือ ไม่ได้มีวัตถุประสงค์เพื่อสร้างความสัมพันธ์ส่วนตัวระหว่างผู้เสียภาษีกับผู้ที่ได้รับความบันเทิง ค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้น จะได้รับพิจารณาว่าเป็นค่าใช้จ่ายที่เกี่ยวข้องโดยตรงกับการประกอบธุรกิจของผู้เสียภาษี

นอกจากนี้ ถ้าผู้เสียภาษีไม่มีส่วนร่วมในการความบันเทิงทางธุรกิจที่ถูกจัดขึ้น หรือสถานที่ที่จัดความบันเทิง เป็นสถานที่ที่เป็นอุปสรรคต่อการประกอบธุรกิจของผู้เสียภาษี เช่น ไนท์คลับ โรงหนัง สนามกีฬา เป็นต้น ค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นจะไม่ได้รับการพิจารณาว่าเป็นค่าใช้จ่ายที่เกี่ยวข้องโดยตรงกับการประกอบธุรกิจของผู้เสียภาษี ผู้เสียภาษีจะไม่จะสามารถนำค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นมาหักเป็นรายจ่ายทางธุรกิจได้

ส่วนหลักเกณฑ์ที่ว่า ค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้น ต้องเป็นค่าใช้จ่ายที่มีความสัมพันธ์กับการประกอบธุรกิจของผู้เสียภาษี สามารถพิจารณาได้จากข้อเท็จจริงดังต่อไปนี้

- ก. การจัดหาอาหารและเครื่องดื่มต้องมีความสัมพันธ์กับการประกอบธุรกิจของผู้เสียภาษี
- ข. การจัดหาอาหารและเครื่องดื่ม เกิดขึ้นก่อนหรือหลังการประชุมทางธุรกิจที่สำคัญโดยตรง

ถ้าผู้เสียภาษีสามารถแสดงให้เห็นได้ว่า การจัดหาอาหารและเครื่องดื่มเกิดจากวัตถุประสงค์ทางธุรกิจที่ชัดเจน (Clear business purpose) เช่น การจัดหาอาหารและเครื่องดื่ม มี

วัตถุประสงค์เพื่อสร้างความสัมพันธ์ทางธุรกิจใหม่ หรือมีวัตถุประสงค์เพื่อรักษาความสัมพันธ์ทางธุรกิจเดิม ค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้น จะได้รับพิจารณาว่าเป็นค่าใช้จ่ายที่มีความสัมพันธ์กับการประกอบธุรกิจของผู้เสียภาษี

การประชุมทางธุรกิจที่สำคัญ สามารถพิจารณาได้จากข้อเท็จจริงที่ว่า การประชุมนั้น ก่อให้เกิดเงินได้หรือผลประโยชน์ทางธุรกิจที่เฉพาะเจาะจงต่อตัวผู้เสียภาษีหรือไม่ และผู้เสียภาษีสมีส่วนร่วมในการประชุมครั้งนั้นหรือไม่ กล่าวคือ ถ้าการประชุมนั้น ก่อให้เกิดเงินได้หรือผลประโยชน์ทางธุรกิจที่เฉพาะเจาะจงต่อตัวผู้เสียภาษี และผู้เสียภาษีสมีส่วนร่วมในการประชุมครั้งนั้นด้วย การจัดประชุมในครั้งนั้น จะได้รับการพิจารณาว่าเป็นการประชุมทางธุรกิจที่สำคัญ

หลักเกณฑ์ที่ใช้พิจารณาความสัมพันธ์ระหว่างค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นกับการประกอบธุรกิจของผู้เสียภาษี สำหรับค่าใช้จ่ายที่เกิดจากการจัดหาอาหารและเครื่องดื่มให้กับลูกจ้าง ลูกค้าหรือผู้รับบริการของผู้เสียภาษีในออสเตรเลีย คือ ค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้น จะต้องเป็นค่าใช้จ่ายที่เกิดจากวัตถุประสงค์ทางธุรกิจ เช่น ค่าใช้จ่ายในการจัดหาอาหารและเครื่องดื่มให้กับลูกจ้างหรือลูกค้าของผู้เสียภาษี ในสถานที่รับประทานอาหารภายในสำนักงาน (In-house dining facility) เช่น โรงอาหาร ห้องอาหาร หรือสิ่งอำนวยความสะดวกในทำนองเดียวกัน ทั้งนี้ คำว่า สถานที่รับประทานอาหารภายในสำนักงาน ยังรวมถึง เรือหรือสิ่งก่อสร้างที่ลอยน้ำได้ (แทนชุดเจาะน้ำมันกลางทะเล) ที่เป็นทรัพย์สินของผู้เสียภาษีอีกด้วย

แต่อย่างไรก็ตาม ถ้าเป็นค่าใช้จ่ายที่เกิดจากการจัดหาอาหารและเครื่องดื่ม ในงานเลี้ยงสังสรรค์ งานเลี้ยงต้อนรับ หรืองานทางสังคมอื่นๆ เช่น งานเลี้ยงวันคริสต์มาส เป็นต้น ผู้เสียภาษีจะไม่สามารถนำค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นมาหักเป็นรายจ่ายทางธุรกิจได้

กล่าวโดยสรุป การหักค่าใช้จ่ายที่เกิดจากการจัดหาอาหารและเครื่องดื่มให้กับลูกจ้าง ลูกค้า หรือผู้รับบริการของผู้เสียภาษี ในสหรัฐอเมริกาและออสเตรเลียนั้น ก่อนที่ผู้เสียภาษีจะนำค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นมาหักเป็นรายจ่ายทางธุรกิจได้ ผู้เสียภาษีต้องแสดงให้เห็นก่อนว่าค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นเป็นค่าใช้จ่ายที่เกิดจากวัตถุประสงค์ทางธุรกิจ ตามหลักเกณฑ์ที่ผู้เขียนได้กล่าวไปข้างต้น

สำหรับเรื่องข้อจำกัดในการหักค่าใช้จ่ายที่เกิดจากการจัดหาอาหารและเครื่องดื่มให้กับลูกจ้าง ลูกค้า หรือผู้รับบริการนั้น กฎหมายภาษีของสหรัฐอเมริกากำหนดให้ผู้เสียภาษีหักได้ไม่เกิน 50% ของค่าใช้จ่ายที่เกิดจากการจัดหาอาหารและเครื่องดื่มให้กับลูกจ้าง ลูกค้า หรือผู้รับบริการ ที่ไม่ได้รับชดเชยคืน แต่ในส่วนของกฎหมายภาษีของออสเตรเลียนั้น ไม่ได้มีการกำหนดข้อจำกัดการหักค่าใช้จ่ายที่เกิดจากการจัดหาอาหารและเครื่องดื่มให้กับลูกจ้างไว้ เว้นแต่ ค่าใช้จ่ายที่เกิดจากการจัดหาอาหารและเครื่องดื่มให้กับลูกค้าหรือผู้รับบริการ กฎหมายภาษีของออสเตรเลียนกำหนดไว้ว่า ใน

แต่ละครั้งที่ผู้เสียภาษีได้จัดหาอาหารและเครื่องดื่มให้กับลูกค้าหรือผู้รับบริการ ค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นในแต่ละครั้งที่ผู้เสียภาษีไม่สามารถหัก 30 เหรียญแรกเป็นรายจ่ายทางธุรกิจได้

นอกจากนี้ กฎหมายภาษีของสหรัฐอเมริกายังได้กำหนดหลักเกณฑ์ในการปันส่วนค่าความบันเทิงทางธุรกิจ ในกรณีที่บุคคลผู้รับความบันเทิงมีทั้งบุคคลที่เกี่ยวข้องและบุคคลที่ไม่เกี่ยวข้องกับการประกอบการค้าหรือธุรกิจของผู้เสียภาษีอีกด้วย เนื่องจากต้องการให้ผู้เสียภาษีปันส่วนค่าความบันเทิงที่เกิดขึ้นว่าเป็นค่าความบันเทิงส่วนบุคคลที่เกี่ยวข้องเท่าใดและส่วนของบุคคลที่ไม่เกี่ยวข้องเท่าใดเพราะค่าความบันเทิงที่ผู้เสียภาษีจะนำมาหักได้นั้นต้องเป็นค่าความบันเทิงเฉพาะส่วนของบุคคลที่เกี่ยวข้องกับการประกอบธุรกิจของผู้เสียภาษีเท่านั้น แต่ถ้าผู้เสียภาษีไม่สามารถที่จะกำหนดได้อย่างชัดเจนว่าค่าความบันเทิงส่วนบุคคลที่เกี่ยวข้องและส่วนของบุคคลที่ไม่เกี่ยวข้องกับการประกอบธุรกิจมีจำนวนเท่าใด ให้ผู้เสียภาษีปันส่วนค่าความบันเทิงที่เกิดขึ้นตามหลัก A pro rata basis กล่าวคือ ให้นำค่าความบันเทิงทางธุรกิจที่เกิดขึ้นมาคูณกับผลลัพธ์ของจำนวนบุคคลที่เกี่ยวข้องกับการประกอบการค้าหรือธุรกิจหารกับจำนวนบุคคลทั้งหมด (บุคคลที่เกี่ยวข้อง + บุคคลที่ไม่เกี่ยวข้อง) ผลลัพธ์ที่ได้ คือ จำนวนค่าความบันเทิงทางธุรกิจที่ผู้เสียภาษีสามารถนำมาหักเป็นรายจ่ายทางธุรกิจได้

3.3.6 การปันส่วนค่าใช้จ่ายของเสื้อผ้าเครื่องแต่งกาย

สำหรับการหักค่าใช้จ่ายของเสื้อผ้าเครื่องแต่งกายของผู้เสียภาษีที่มีเงินได้จากการประกอบธุรกิจนั้น แม้ประมวลรัษฎากรของไทยจะได้กำหนดให้นำวิธีการคำนวณกำไรสุทธิของนิติบุคคลตามมาตรา 65 ทวิและมาตรา 65 ตรี มาบังคับใช้กับบุคคลธรรมดาที่ประกอบธุรกิจโดยอนุโลม ก็เป็นเพียงการบัญญัติในเชิงอนุญาติให้ผู้เสียภาษีหักสามารถหักค่าใช้จ่ายที่เกี่ยวข้องกับการประกอบธุรกิจ และการบัญญัติในเชิงห้ามหักค่าใช้จ่ายที่มีลักษณะเป็นการส่วนตัวเท่านั้น ไม่ได้มีการกำหนดหลักเกณฑ์ที่ใช้พิจารณาว่าเสื้อผ้าเครื่องแต่งกายลักษณะใดที่ผู้เสียภาษีสามารถหักเป็นรายจ่ายทางธุรกิจ

ในขณะที่กฎหมายภาษีของสหรัฐอเมริกาและออสเตรเลีย ได้กำหนดหลักเกณฑ์การพิจารณาเสื้อผ้าเครื่องแต่งกายที่ผู้เสียภาษีสามารถหักค่าใช้จ่ายได้ไว้ดังนี้

ประเทศสหรัฐอเมริกา

เสื้อผ้าเครื่องแต่งกายที่ผู้เสียภาษีสามารถนำค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นมาหักได้ต้องมีลักษณะดังต่อไปนี้

ก. เสื้อผ้าเครื่องแต่งกายนั้นเป็นไปตามเงื่อนไขในการทำงาน และ

ข. เสื้อผ้าเครื่องแต่งกายนั้นไม่สามารถนำมาปรับใช้เป็นเสื้อผ้าปกติธรรมดาทั่วไปได้

จะเห็นได้ว่า ลักษณะของเสื้อผ้าเครื่องแต่งกายที่ผู้เสียภาษีสามารถนำค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นมาหักเป็นรายจ่ายทางธุรกิจได้นั้น ต้องเป็นเสื้อผ้าเครื่องแต่งกายที่เป็นไปตามเงื่อนไขในการทำงาน และต้องเป็นเสื้อผ้าเครื่องแต่งกายที่ไม่สามารถนำมาปรับใช้เป็นเสื้อผ้าปกติทั่วไปได้ (Street wear) เช่น เสื้อผ้าเครื่องแต่งกายของพนักงานขนส่งสินค้า เจ้าหน้าที่ด้านสาธารณสุข เจ้าหน้าที่ผู้บังคับใช้กฎหมาย พยาบาล บุรุษไปรษณีย์ หัวหน้าพ่อครัว นักดับเพลิง หรือผู้ตรวจสอบท่าเรือ เป็นต้น

ประเทศออสเตรเลีย

ลักษณะของเสื้อผ้าเครื่องแต่งกายที่ผู้เสียภาษีสามารถนำค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นมาหักได้ มี 4 ประเภท ดังต่อไปนี้

ก. เสื้อผ้าเครื่องแต่งกายที่เป็นเครื่องแบบบังคับ

เสื้อผ้าเครื่องแต่งกายที่เป็นเครื่องแบบบังคับ หมายถึง เครื่องแบบที่มีการบังคับใช้อย่างเคร่งครัดและสม่ำเสมอ ซึ่งรวมไปถึงรองเท้า ถุงเท้าสั้น ถุงเท้ายาวและเครื่องประดับต่างๆ ที่นายจ้างได้กำหนดให้เป็นส่วนหนึ่งของเครื่องแบบที่ต้องใช้ในการทำงานด้วย

ข. เสื้อผ้าเครื่องแต่งกายที่ไม่ใช่เครื่องแบบบังคับ

เสื้อผ้าเครื่องแต่งกายที่ไม่ใช่เครื่องแบบบังคับ หมายถึง เครื่องแบบที่คล้ายกับเครื่องแบบบังคับ เพียงแต่เป็นเครื่องแบบที่นายจ้างไม่ได้บังคับว่าผู้เสียภาษีจะต้องใส่ขณะทำงาน ซึ่งเสื้อผ้าเครื่องแต่งกายที่ไม่ใช่เครื่องแบบบังคับนี้ ต้องเป็นเครื่องแบบที่นายจ้างได้จดทะเบียนไว้กับ AusIndustry ด้วย

ค. เสื้อผ้าเครื่องแต่งกายที่ใช้เฉพาะวิชาชีพ

เสื้อผ้าเครื่องแต่งกายที่ใช้เฉพาะวิชาชีพ หมายถึง เสื้อผ้าเครื่องแต่งกายที่สามารถระบุได้อย่างชัดเจนว่าผู้สวมใส่ประกอบวิชาชีพใด และต้องไม่ใช่เสื้อผ้าเครื่องแต่งกายที่สามารถสวมใส่ได้หลายวิชาชีพหรือเสื้อผ้าเครื่องแต่งกายที่ผู้เสียภาษีสามารถนำมาปรับใช้ในชีวิตประจำวันได้

ง. เสื้อผ้าเครื่องแต่งกายที่ใช้สำหรับป้องกันอันตราย

เสื้อผ้าเครื่องแต่งกายที่ใช้สำหรับป้องกันอันตราย หมายถึง เสื้อผ้าเครื่องแต่งกายที่ผู้สวมใส่ขณะทำงานเพื่อปกป้องผู้เสียภาษีหรือผู้อื่นจากอันตรายที่อาจเกิดขึ้นจากการทำงาน

จากกฎหมายภาษีของประเทศสหรัฐอเมริกาและออสเตรเลียข้างต้น จะเห็นว่าในส่วนหลักเกณฑ์ที่ใช้พิจารณาลักษณะของเสื้อผ้าเครื่องแต่งกายที่ผู้เสียภาษีสามารถหักค่าใช้จ่ายได้มี

ความใกล้เคียงกันมาก กล่าวคือ เสื้อผ้าเครื่องแต่งกายที่ผู้เสียภาษีสามารถหักค่าใช้จ่ายได้ ต้องเป็นเสื้อผ้าเครื่องแต่งกายที่เป็นไปตามเงื่อนไขของการทำงานและต้องเป็นเสื้อผ้าเครื่องแต่งกายที่ไม่สามารถนำมาปรับใช้เป็นเสื้อผ้าปกติทั่วไปได้ เพียงแต่ในส่วนของประเทศออสเตรเลีย เสื้อผ้าเครื่องแต่งกายที่สามารถหักค่าใช้จ่ายได้มีการแบ่งแยกประเภทไว้อย่างชัดเจนเท่านั้น

สำหรับเรื่องข้อจำกัดในการหักนั้น กฎหมายภาษีของสหรัฐอเมริกาได้กำหนดให้ผู้เสียภาษีนำค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นมาหักได้เฉพาะส่วนที่เกิน 2% ของรายได้ที่ปรับปรุงแล้ว (Adjusted Gross Income: AGI) ส่วนกฎหมายภาษีของออสเตรเลียไม่ได้กำหนดข้อจำกัดเหมือนกับกฎหมายภาษีของสหรัฐอเมริกา กล่าวคือ ให้หักเป็นรายจ่ายได้ตามที่จ่ายไปจริง เพียงแต่ผู้เสียภาษีจะต้องมีหลักฐานประกอบการหักค่าใช้จ่ายเท่านั้น

ตารางที่ 9 ตารางเปรียบเทียบการปันส่วนรายจ่ายที่มีลักษณะผสมระหว่างรายจ่ายที่มีลักษณะเป็นการส่วนตัวกับรายจ่ายทางธุรกิจระหว่างสหรัฐอเมริกาและออสเตรเลีย

	ความเหมือน	ความแตกต่าง
1. การปันส่วนค่าใช้จ่ายที่เกิดจากการใช้บ้านเป็นสำนักงาน (Home Office Expenses)	<ol style="list-style-type: none"> หลักเกณฑ์ที่ใช้ในการปันส่วนค่าใช้จ่ายที่เกิดจากการใช้พื้นที่ของบ้านเพียงบางส่วนเป็นสำนักงานนั้น มีหลักเกณฑ์การปันส่วนที่เหมือนกัน คือ ให้ผู้เสียภาษีปันส่วนตามเกณฑ์พื้นที่ (Floor area basis) กล่าวคือ เป็นการปันส่วนค่าใช้จ่ายที่เกิดจากการใช้งานตามสัดส่วนพื้นที่ของบ้านที่ผู้เสียภาษีใช้ทำเป็นสำนักงานเทียบกับสัดส่วนพื้นที่ของบ้านทั้งหมด วิธีในการปันส่วนมี 2 วิธี คือ ปันส่วนตามจริงและปันส่วนตามอัตราคงที่ แต่เฉพาะวิธีปันส่วนตามจริงเท่านั้นที่มีหลักเกณฑ์ในการปันส่วนเหมือนกัน คือ นำค่าใช้จ่ายที่เกิดจากการใช้งานมาคูณกับสัดส่วนหรือเปอร์เซ็นต์การใช้งานทางธุรกิจ วิธีการหาสัดส่วนหรือเปอร์เซ็นต์การใช้งานทางธุรกิจเหมือนกัน คือ การนำจำนวนพื้นที่ของบ้านที่ผู้เสียภาษีได้ใช้เป็นสำนักงานเพื่อประกอบการค้าหรือธุรกิจมาหารกับจำนวนพื้นที่ของบ้านทั้งหมดแล้วนำผลลัพธ์ที่ได้มาคูณ 100 หลักเกณฑ์การปันส่วนค่าเสื่อมราคา กำหนดให้ผู้เสียภาษีปันส่วนตามสัดส่วนพื้นที่ของบ้านที่ผู้เสียภาษีใช้ทำเป็นสำนักงานเทียบกับสัดส่วนพื้นที่ของ 	<ol style="list-style-type: none"> วิธีการปันส่วนตามอัตราคงที่มีหลักเกณฑ์ในการปันส่วนแตกต่างกัน กล่าวคือ กฎหมายภาษีของสหรัฐอเมริกาคำหนดให้ผู้เสียภาษีนำจำนวนพื้นที่ของบ้านที่ผู้เสียภาษีได้ใช้เป็นสำนักงานมาคูณกับค่าใช้จ่ายในอัตราคงที่ คือ 5 เปอร์เซ็นต์ของกฎหมายภาษีของออสเตรเลียกำหนดให้ผู้เสียภาษีนำ 45 Cents มาคูณกับจำนวนชั่วโมงที่ผู้เสียภาษีใช้สำนักงานประกอบการค้าหรือธุรกิจในปีภาษีนั้น กฎหมายภาษีของสหรัฐอเมริกาอธิบายรายละเอียดการปันส่วนค่าเสื่อมราคาไว้ละเอียดกว่ากฎหมายภาษีของออสเตรเลีย

	ความเหมือน	ความแตกต่าง
	<p>บ้านทั้งหลังเช่นเดียวกัน</p> <p>5. เฉพาะผู้เสียภาษีที่เป็นเจ้าของบ้านเท่านั้นที่สามารถหักค่าเสื่อมราคาของบ้านได้</p>	
<p>2. การปันส่วนค่าใช้จ่ายที่เกิดจากการเดินทาง (Travel Expenses)</p>	<p>1. หลักเกณฑ์ที่ใช้ในการปันส่วนค่าใช้จ่ายในการเดินทางกรณีที่เกิดจากผู้เสียภาษีไม่ได้เกิดจากวัตถุประสงค์ทางธุรกิจเพียงอย่างเดียวยังเกิดจากวัตถุประสงค์ส่วนตัวด้วยนั้น มีหลักเกณฑ์การปันส่วนที่เหมือนกัน คือ ให้ผู้เสียภาษีปันส่วนค่าใช้จ่ายในการเดินทางที่เกิดขึ้นบนพื้นฐานของสิ่งที่เกิดขึ้นในทุกๆวัน (A day-to-day basis) กล่าวคือ เป็นการปันส่วนค่าใช้จ่ายในการเดินทางที่เกิดขึ้นตามสัดส่วนของวันที่ผู้เสียภาษีใช้ประกอบการค้าหรือธุรกิจเทียบกับจำนวนวันทั้งหมดที่ใช้ในการเดินทาง</p> <p>2. ค่าใช้จ่ายเล็กน้อยๆที่เกี่ยวข้องกับการเดินทาง ผู้เสียภาษีสามารถหักเป็นรายจ่ายทางธุรกิจได้ตามที่เกิดขึ้นจริง แต่ไม่เกินจำนวนสูงสุดตามที่กฎหมายกำหนดไว้ต่อวันเหมือนกัน</p> <p>3. ค่าที่พัก ผู้เสียภาษีสามารถหักเป็นรายจ่ายทางธุรกิจได้ตามที่เกิดขึ้นจริง แต่ไม่เกินจำนวนสูงสุดตามที่กฎหมายกำหนดไว้ต่อวันเหมือนกัน</p>	<p>1. กฎหมายภาษีของสหรัฐอเมริกามีรายละเอียดวิธีในการปันส่วนค่าใช้จ่ายในการเดินทางมากกว่า</p> <p>2. หลักเกณฑ์ในการหักค่าอาหาร มีลักษณะที่แตกต่างกัน เนื่องจากกฎหมายภาษีของสหรัฐอเมริกาได้กำหนดให้ผู้เสียภาษีเลือกหักค่าอาหารตามจริงก็ได้หรือเลือกหักตามอัตรามาตรฐานของค่าอาหารที่ได้รับอนุญาตก็ได้ ซึ่งไม่ว่าผู้เสียภาษีจะเลือกวิธีใดค่าอาหารที่ผู้เสียภาษีสามารถหักเป็นรายจ่ายทางธุรกิจได้ก็ตกอยู่ภายใต้ข้อจำกัด 50% ในขณะที่กฎหมายภาษีของออสเตรเลียกำหนดให้ผู้เสียภาษีหักได้ตามจริงแต่ไม่เกิดอัตราสูงสุดที่กฎหมายกำหนดต่อวัน</p> <p>3. หลักเกณฑ์ที่ใช้พิจารณาข้อจำกัดจำนวนค่าอาหาร ค่าที่พักและค่าใช้จ่ายเล็กน้อยๆที่เกี่ยวข้องกับการเดินทางมีลักษณะที่แตกต่างกัน กล่าวคือ ข้อจำกัดจำนวนค่าอาหาร ค่าที่พักและค่าใช้จ่ายเล็กน้อยๆที่เกี่ยวข้องกับการเดินทางที่ผู้เสียภาษีสามารถหักเป็นรายจ่ายทางธุรกิจได้ต่อวันจะขึ้นอยู่กับเมืองที่ผู้เสียภาษีได้เดินทางไปประกอบการค้าหรือธุรกิจหรือที่หมายทางธุรกิจ ในขณะที่ข้อจำกัดจำนวนค่าอาหาร ค่าที่พักและค่าใช้จ่ายเล็กน้อยๆที่เกี่ยวข้องกับการเดินทางที่ผู้เสียภาษีสามารถหักเป็นรายจ่ายทางธุรกิจได้ต่อวันนอกจากจะขึ้นอยู่กับเมืองที่ผู้เสียภาษีได้เดินทางไปประกอบการค้าหรือธุรกิจหรือที่หมายทางธุรกิจทั้งในและนอกประเทศออสเตรเลียแล้ว ยังขึ้นอยู่กับจำนวนเงินได้ต่อปีของผู้เสียภาษีอีกด้วย</p>
<p>3. การปันส่วนค่าใช้จ่ายที่เกิดจากการใช้รถยนต์ส่วนตัวประกอบการค้าหรือธุรกิจ (Car</p>	<p>1. หลักเกณฑ์ที่ใช้ในการปันส่วนค่าใช้จ่ายที่เกิดจากการใช้รถยนต์ส่วนตัวประกอบการค้าหรือธุรกิจ ในกรณีที่ผู้เสียภาษีใช้รถยนต์ทั้งวัตถุประสงค์ทางธุรกิจและวัตถุประสงค์ส่วนตัวนั้น มีหลักเกณฑ์การปันส่วนที่เหมือนกัน คือ กำหนดให้ผู้เสียภาษีปันส่วนค่าใช้จ่ายที่เกิดจากการใช้รถยนต์ส่วนตัวประกอบการค้าหรือธุรกิจตามสัดส่วนการใช้งานทางธุรกิจ โดยสัดส่วนที่วานี้ให้ผู้เสียภาษีพิจารณา</p>	<p>1. จำนวนอัตราราคาของค่าใช้จ่ายที่ถูกกำหนดไว้ มีจำนวนที่แตกต่างกัน คือ กฎหมายภาษีของสหรัฐอเมริกาคำหนดไว้ที่ 54 Cents ในขณะที่กฎหมายภาษีของออสเตรเลียกำหนดไว้ที่ 66 Cents</p>

	ความเหมือน	ความแตกต่าง
Expenses)	<p>จากจำนวนไมล์ของรถยนต์ที่เกิดจากวัตถุประสงค์ทางธุรกิจในปีภาษีนั้นเทียบกับจำนวนไมล์ทั้งหมดของรถยนต์ที่เกิดในปีภาษีเดียวกัน</p> <p>2. มีวิธีการปันส่วนค่าใช้จ่าย 2 วิธีเหมือนกัน คือ ปันส่วนตามอัตราคงที่ที่ถูกกำหนดไว้กับปันส่วนตามจริง แต่มีเพียงวิธีการปันส่วนตามจริงเท่านั้นที่มีวิธีการปันส่วนเหมือนกัน กล่าวคือ ให้ผู้เสียภานำค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นมาคูณกับสัดส่วนหรือเปอร์เซ็นต์การใช้งานทางธุรกิจ</p> <p>3. วิธีการหาสัดส่วนหรือเปอร์เซ็นต์การใช้งานทางธุรกิจเหมือนกัน คือ นำจำนวนไมล์ของรถยนต์ที่เกิดจากวัตถุประสงค์ทางธุรกิจหารด้วยจำนวนไมล์ของรถยนต์ทั้งหมดที่เกิดขึ้นในปีภาษีนั้น แล้วจึงนำผลลัพธ์ที่ได้มาคูณด้วย 100</p> <p>4. เฉพาะผู้เสียภาษีที่เป็นเจ้าของรถยนต์เท่านั้นที่จะสามารถหักค่าเสื่อมราคาของรถยนต์ได้</p> <p>5. เงื่อนไขที่ใช้ในการพิจารณาว่าผู้เสียภาษีสามารถที่จะหักค่าเสื่อมราคา</p>	
4. การปันส่วนค่าความบันเทิงทางธุรกิจ (Business Entertainment Expenses)	<p>1. กฎหมายภาษีของสหรัฐอเมริกาและออสเตรเลียกำหนดให้ผู้เสียภาษีสามารถหักค่าใช้จ่ายที่เกิดจากการจัดหาอาหารให้กับลูกจ้างหรือลูกค้าของผู้เสียภาษีและค่าโฆษณาทางธุรกิจเป็นรายจ่ายทางธุรกิจได้เหมือนกัน</p>	<p>1. ข้อจำกัดในการหักค่าความบันเทิงทางธุรกิจนั้น มีความแตกต่างกันเพราะกฎหมายภาษีของสหรัฐอเมริกาคำหนดให้ผู้เสียภานำค่าความบันเทิงทางธุรกิจที่เกิดขึ้นในแต่ละประเภทมาหักเป็นรายจ่ายทางธุรกิจได้ไม่เกิน 50% ของค่าใช้จ่ายที่ไม่ได้ขดเซยคืน ในขณะที่กฎหมายภาษีของออสเตรเลียไม่ได้กำหนดข้อจำกัดในการหักไว้เหมือนของสหรัฐอเมริกา กล่าวคือ กำหนดให้ผู้เสียภานำค่าความบันเทิงทางธุรกิจที่เกิดขึ้นมาหักเป็นรายจ่ายทางธุรกิจได้ทั้งหมด เพียงแต่ต้องมีพยานหลักฐานมาพิสูจน์ค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นด้วย</p> <p>2. กฎหมายภาษีของสหรัฐอเมริกาได้กำหนดหลักเกณฑ์ในการปันส่วนค่าความบันเทิงทางธุรกิจ ในกรณีที่บุคคลผู้รับความบันเทิงมีทั้งบุคคลที่เกี่ยวข้องและบุคคลที่ไม่เกี่ยวข้องกับการประกอบการค้าหรือธุรกิจของผู้เสียภาษีด้วย ในขณะที่กฎหมายภาษีของออสเตรเลียไม่มีกำหนดไว้</p>

	ความเหมือน	ความแตกต่าง
5. การปันส่วน ค่าใช้จ่ายของ เสื้อผ้าเครื่อง แต่งกาย (Clothing Expenses)	<p>1. กฎหมายภาษีของสหรัฐอเมริกาและออสเตรเลียได้กำหนดหลักเกณฑ์การพิจารณาลักษณะของเสื้อผ้าเครื่องแต่งกายที่ผู้เสียภาษีสามารถนำค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นมาหักเป็นรายจ่ายทางธุรกิจได้ไว้ในทำนองเดียวกัน ดังนี้</p> <p>ก. เสื้อผ้าเครื่องแต่งกายนั้นจะต้องเป็นไปตามเงื่อนไขการจ้างงานหรือเป็นเสื้อผ้าที่ผู้เสียภาษีต้องใช้ในการทำงานตามหน้าที่</p> <p>ข. เสื้อผ้าเครื่องแต่งกายนั้นจะต้องไม่สามารถที่จะนำมาปรับใช้เป็นเสื้อผ้าปกตินิตธรรมดาทั่วไปได้</p>	<p>1. กฎหมายภาษีของออสเตรเลียมีการกำหนดประเภทของเสื้อผ้าเครื่องแต่งกายที่ผู้เสียภาษีสามารถนำค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นมาหักเป็นรายจ่ายทางธุรกิจไว้อย่างชัดเจน ในขณะที่ กฎหมายภาษีของสหรัฐอเมริกาไม่ได้กำหนดประเภทไว้อย่างชัดเจน เพียงแต่นำมาเป็นตัวอย่างประกอบการพิจารณาเท่านั้น</p> <p>2. ข้อจำกัดของการหักค่าใช้จ่ายของเสื้อผ้าเครื่องแต่งกายมีความแตกต่างกัน กล่าวคือ กฎหมายของสหรัฐอเมริกาได้กำหนดให้ผู้เสียภาษีสามารถนำค่าใช้จ่ายของเสื้อผ้าเครื่องแต่งกายที่เป็นไปตามเงื่อนไขที่กฎหมายกำหนด มาหักเป็นรายจ่ายทางธุรกิจได้ทั้งหมด เว้นแต่ เป็นเสื้อผ้าเครื่องแต่งกายที่ไม่ตามเงื่อนไขที่กฎหมายกำหนด ผู้เสียภาษีจะสามารถนำค่าใช้จ่ายของเสื้อผ้าเครื่องแต่งกายที่เกิดขึ้นมาหักเป็นรายจ่ายทางธุรกิจได้เฉพาะส่วนที่เกิน 2% ของรายได้ที่ปรับปรุงแล้ว (Adjusted Gross Income) แต่กฎหมายภาษีของออสเตรเลีย ไม่ได้กำหนดข้อจำกัดไว้</p>

บทที่ 4

วิเคราะห์ปัญหาของรายจ่ายที่มีลักษณะผสมระหว่างรายจ่ายที่มีลักษณะเป็นการส่วนตัวกับรายจ่ายทางธุรกิจและแนวทางในการแก้ไขปัญหาของประเทศไทยและต่างประเทศ

ในบทนี้ผู้เขียนจะได้วิเคราะห์ถึงปัญหาในการปันส่วนค่าใช้จ่ายที่มีลักษณะผสมระหว่างค่าใช้จ่ายอันมีลักษณะเป็นการส่วนตัวกับค่าใช้จ่ายทางธุรกิจ ที่เกิดจากผู้เสียภาษีที่เป็นบุคคลธรรมดา มีเงินได้จากการประกอบธุรกิจและเลือกหักค่าใช้จ่ายตามความจำเป็นและสมควร ได้ใช้พื้นที่ของบ้านทำเป็นสำนักงานหรือมีความจำเป็นที่จะต้องเดินทางไปประกอบการค้าหรือธุรกิจ ทั้งโดยการใช้บริการขนส่งสาธารณะหรือใช้รถยนต์ส่วนตัวที่จะถือเป็นการนำรถยนต์ส่วนตัวเข้ามาใช้ในการประกอบการค้าหรือธุรกิจ ทั้งนี้ ยังรวมไปถึงค่าความบันเทิงทางธุรกิจและค่าใช้จ่ายสำหรับเสื้อผ้าเครื่องแต่งกายที่มีลักษณะผสมระหว่างค่าใช้จ่ายอันมีลักษณะส่วนตัวกับค่าใช้จ่ายทางธุรกิจอีกด้วย

ภายหลังจากที่ผู้เขียนได้วิเคราะห์ถึงปัญหาการปันส่วนค่าใช้จ่ายที่มีลักษณะผสมระหว่างค่าใช้จ่ายอันมีลักษณะเป็นการส่วนตัวกับค่าใช้จ่ายทางธุรกิจดังกล่าวแล้ว ผู้เขียนก็จะได้วิเคราะห์ถึงการนำหลักเกณฑ์การปันส่วนค่าใช้จ่ายในกฎหมายไทยมาปรับใช้กับปัญหาที่เกิดขึ้นว่าจะสามารถนำมาปรับใช้ได้หรือไม่ หากสามารถนำมาปรับใช้ได้จะสามารถนำมาปรับใช้ได้มากน้อยเพียงใดหรือมีข้อจำกัดในการนำมาปรับใช้อย่างไร

นอกจากนี้ ผู้เขียนยังจะได้วิเคราะห์ถึงการนำหลักเกณฑ์การปันส่วนค่าใช้จ่ายที่มีลักษณะผสมระหว่างค่าใช้จ่ายอันมีลักษณะเป็นการส่วนตัวกับค่าใช้จ่ายทางธุรกิจของสหรัฐอเมริกาและออสเตรเลียมาปรับใช้กับปัญหาที่เกิดขึ้นอีกด้ว่าจะสามารถนำมาปรับใช้ได้หรือไม่ หากสามารถนำมาปรับใช้ได้จะสามารถนำมาปรับใช้ได้มากน้อยเพียงใดหรือมีข้อจำกัดในการนำมาปรับใช้อย่างไร ทั้งนี้ รวมไปถึงวิเคราะห์ผลกระทบของการหักค่าใช้จ่ายตามความจำเป็นและสมควรต่อการบริหารจัดการเก็บภาษีอีกด้วย

4.1 วิเคราะห์ปัญหาของรายจ่ายที่มีลักษณะผสมระหว่างรายจ่ายที่มีลักษณะเป็นการส่วนตัวกับรายจ่ายทางธุรกิจของบุคคลธรรมดาที่ประกอบธุรกิจในประเทศไทย

ผู้เสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาตามประมวลรัษฎากรของไทยที่มีเงินได้ในรอบปีภาษีที่ผ่านมาถึงเกณฑ์ที่ต้องเสียภาษี มีหน้าที่ต้องยื่นแบบแสดงรายการภาษีเงินได้ตามระยะเวลาที่กฎหมายกำหนดไม่ว่าผู้เสียภาษีจะมีภาษีที่ต้องชำระหรือไม่ กรณีที่ผู้เสียภาษีมีเงินได้จากการประกอบวิชาชีพอิสระตามมาตรา 40 (6) การรับเหมาตามมาตรา 40 (7) และการประกอบธุรกิจตามมาตรา 40 (8) ซึ่งถือเป็น

เงินได้พึงประเมินจากการประกอบธุรกิจตามประมวลรัษฎากรของไทย มีหน้าที่ต้องยื่นแบบแสดงรายการภาษีเงินได้ครึ่งปีภายในเดือนกันยายนและภาษีเงินได้ประจำปีภายในเดือนมีนาคมของปีถัดไป

ส่วนการหักค่าใช้จ่ายที่เกิดจากการประกอบธุรกิจนั้น ผู้เสียภาษีที่มีเงินได้จากการประกอบวิชาชีพอิสระ การรับเหมาและการประกอบธุรกิจมีสิทธิเลือกที่จะหักค่าใช้จ่ายแบบเหมาหรือหักค่าใช้จ่ายตามจำเป็นและสมควรก็ได้ ซึ่งประเด็นที่ผู้เขียนมุ่งจะศึกษาเป็นกรณีกับผู้เสียภาษีที่มีเงินได้จากการประกอบวิชาชีพอิสระ การรับเหมาและการประกอบธุรกิจเลือกที่จะหักค่าใช้จ่ายตามความจำเป็นและสมควรเพราะถ้าเป็นกรณีกับผู้เสียภาษีเลือกหักค่าใช้จ่ายแบบเหมา ผู้เสียภาษีไม่มีความจำเป็นที่จะต้องปันส่วนค่าใช้จ่ายที่มีลักษณะผสมระหว่างค่าใช้จ่ายส่วนตัวกับค่าใช้จ่ายทางธุรกิจ เพราะเป็นการหักตามอัตราที่กฎหมายกำหนด

ในกรณีที่ผู้เสียภาษีที่มีเงินได้จากการประกอบธุรกิจเลือกหักค่าใช้จ่ายตามจำเป็นและสมควรนั้น บทบัญญัติในพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยการกำหนดค่าใช้จ่ายที่ยอมให้หักจากเงินได้พึงประเมิน (ฉบับที่ 11) พ.ศ. 2502 ได้กำหนดให้นำมาตรา 65 ทวิแห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งแก้ไขเพิ่มเติมโดยพระราชกำหนดแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 16) พ.ศ. 2534 และมาตรา 65 ตรี แห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งแก้ไขเพิ่มเติมโดยพระราชกำหนดแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 17) พ.ศ. 2540 มาใช้บังคับโดยอนุโลม ส่งผลให้ค่าใช้จ่ายที่ผู้เสียภาษีสามารถนำมาหักได้จะต้องเป็นค่าใช้จ่ายที่เกี่ยวข้องกับการประกอบธุรกิจหรือเป็นค่าใช้จ่ายเพื่อหากำไรหรือเพื่อกิจการโดยเฉพาะและต้องไม่เป็นรายจ่ายต้องห้ามตามมาตรา 65 ตรีอีกด้วย เช่น ต้องไม่เป็นค่าใช้จ่ายที่มีลักษณะเป็นการส่วนตัว ตามมาตรา 65 ตรี (3) หรือค่าใช้จ่ายที่มีลักษณะเป็นการลงทุน ตามมาตรา 65 ตรี (5) เป็นต้น

แต่อย่างไรก็ตาม การประกอบธุรกิจของผู้เสียภาษีที่เป็นบุคคลธรรมดา มักจะก่อให้เกิดค่าใช้จ่ายที่มีลักษณะผสมระหว่างค่าใช้จ่ายส่วนตัวกับค่าใช้จ่ายทางธุรกิจขึ้น แต่ในการหักค่าใช้จ่ายตามความจำเป็นและสมควรนี้ผู้เสียภาษีไม่สามารถหักค่าใช้จ่ายส่วนตัวเป็นรายจ่ายทางธุรกิจได้ จึงก่อให้เกิดปัญหาขึ้นเพราะไม่มีหลักเกณฑ์ที่ชัดเจนในการปันส่วนค่าใช้จ่ายที่มีลักษณะผสมดังกล่าว ผู้เสียภาษีจึงไม่สามารถปันส่วนค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นได้ว่าค่าใช้จ่ายส่วนใดถือเป็นค่าใช้จ่ายทางธุรกิจและค่าใช้จ่ายส่วนใดถือเป็นค่าใช้จ่ายส่วนตัว¹

ถึงแม้ว่าในปัจจุบันนี้ ปัญหาในเรื่องของการปันส่วนยังไม่ค่อยเกิดขึ้นมากนัก ซึ่งอาจเนื่องมาจากผู้เสียภาษีที่มีเงินได้จากการประกอบธุรกิจเลือกที่จะหักค่าใช้จ่ายแบบเหมาแทนการหักค่าใช้จ่ายตามความจำเป็นและสมควรเพราะเป็นวิธีที่ง่ายและสะดวก แถมยังเป็นการปิดโอกาสให้

¹ ไพจิตร โรจนวานิช, คำอธิบายประมวลรัษฎากร, หน้า 2-203.

สรรพากรประเมินรายจ่ายที่เกิดขึ้นจริงได้ นอกจากนี้ ถ้าผู้เสียภาษีเลือกหักค่าใช้จ่ายแบบเหมา ผู้เสียภาษีก็ไม่จำเป็นต้องแสดงพยานหลักฐานเพื่อพิสูจน์ค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นจริงอีกด้วย ยิ่งเป็นการจูงใจให้บุคคลธรรมดาที่มีเงินได้พึงประเมินจากการประกอบธุรกิจเลือกที่จะหักค่าใช้จ่ายแบบเหมามากกว่าหักค่าใช้จ่ายตามความจำเป็นและสมควร

ด้วยเหตุนี้ ประเทศไทยในช่วงที่ผ่านมาจึงแทบจะไม่พบแนวทางการตอบข้อหารือของกรมสรรพากรในกรณีที่บุคคลธรรมดาที่มีเงินได้พึงประเมินจากการประกอบธุรกิจเลือกหักค่าใช้จ่ายตามจำเป็นและสมควร ส่วนที่พบและพอที่จะใช้เทียบเคียงได้ก็ยังไม่มีความชัดเจนว่าจะต้องปันส่วนค่าใช้จ่ายที่มีลักษณะผสมระหว่างค่าใช้จ่ายส่วนตัวกับค่าใช้จ่ายทางธุรกิจอย่างไร

ตัวอย่างของค่าใช้จ่ายที่มีลักษณะผสมระหว่างค่าใช้จ่ายส่วนตัวกับค่าใช้จ่ายทางธุรกิจที่เกิดจากการประกอบการค้าหรือธุรกิจของบุคคลธรรมดาที่ผู้เขียนมุ่งจะศึกษา มีดังต่อไปนี้

4.1.1 ค่าใช้จ่ายที่เกิดจากการใช้บ้านเป็นสำนักงาน

ในปัจจุบันนี้มีผู้เสียภาษีจำนวนมากที่ใช้บ้านเป็นสำนักงาน (Home Office) เพื่อประกอบการค้าหรือธุรกิจ เนื่องจากระบบการสื่อสารและเทคโนโลยีที่พัฒนาขึ้น ทำให้ประชาชนสามารถที่จะนั่งทำงานอยู่กับบ้านได้สะดวกสบายมากยิ่งขึ้น แต่ในทางกฎหมายภาษีการที่ผู้เสียภาษีใช้บ้านทำเป็น Home Office เพื่อประกอบการค้าหรือธุรกิจนั้นเป็นเรื่องยากที่จะแยกค่าใช้จ่ายที่เกิดจากการใช้งาน Home Office ระหว่างส่วนที่เกิดจากการประกอบธุรกิจกับส่วนที่เกิดจากการใช้งานส่วนตัวได้อย่างชัดเจน แม้การบังคับใช้ประมวลรัษฎากรของไทย ในกรณีของผู้เสียภาษีที่เป็นบุคคลธรรมดาที่มีเงินได้จากการประกอบธุรกิจเลือกที่จะหักค่าใช้จ่ายตามความจำเป็นและสมควรนั้น จะได้กำหนดให้นำมาตรา 65 ทวิและมาตรา 65 ตริมาบังคับใช้โดยอนุโลมก็ตาม กล่าวคือ มีบทบัญญัติที่เกี่ยวข้องกับการใช้บ้านเป็นสำนักงานอยู่หลายกรณี เช่น การหักค่าเสื่อมราคา การหักค่าเช่า การหักค่าสาธารณูปโภคและการหักค่าใช้จ่ายอื่นๆตามความจำเป็นและสมควร

แต่อย่างไรก็ดี เนื่องจากค่าใช้จ่ายที่เกิดจากการใช้งาน Home Office เพื่อประกอบการค้าหรือธุรกิจเป็นค่าใช้จ่ายที่มีลักษณะผสมระหว่างค่าใช้จ่ายทางธุรกิจและค่าใช้จ่ายส่วนตัว แต่หลักเกณฑ์ที่กำหนดไว้ในมาตรา 65 ทวิและมาตรา 65 ตริ มีเพียงบทบัญญัติในเชิงการห้ามหักค่าใช้จ่ายที่มีลักษณะเป็นการส่วนตัวตามมาตรา 65 ตริ (3) เท่านั้น ไม่มีบทบัญญัติที่รับรองการปันส่วนค่าใช้จ่ายที่มีลักษณะผสมระหว่างค่าใช้จ่ายส่วนตัวกับค่าใช้จ่ายทางธุรกิจไว้แต่อย่างใด กล่าวคือ การใช้บ้านเป็นสำนักงานตามประมวลรัษฎากรไทย ไม่มีบทบัญญัติการปันส่วนพื้นที่ที่ใช้ประกอบธุรกิจไว้ว่าต้องปฏิบัติและคิดคำนวณอย่างไรในกรณีที่ผู้เสียภาษีไม่ได้ใช้บ้านทั้งหลังเป็นสำนักงาน รวม

ไปถึงข้อจำกัดจำนวนของค่าใช้จ่ายที่สามารถหักได้อีกด้วย จึงทำให้การหักค่าใช้จ่ายของการใช้บ้านเป็นสำนักงานเกิดความไม่ชัดเจนและก่อให้เกิดปัญหาในการบังคับใช้บทบัญญัติดังกล่าว

ส่วนการหักค่าเสื่อมราคาหรือค่าเช่า ในกรณีที่ผู้เสียภาษีได้ใช้บ้านทั้งหลังเป็นสำนักงานหรือได้เช่าบ้านมาทำเป็นสำนักงาน ประมวลรัษฎากรประมวลรัษฎากรได้มีบทบัญญัติรองรับอยู่แล้ว จึงไม่ก่อให้เกิดปัญหาในการบังคับใช้บทบัญญัติดังกล่าว แต่ในกรณีที่ผู้เสียภาษีใช้พื้นที่เพียงบางส่วนของบ้านทำเป็นสำนักงานเพื่อประกอบการค้าหรือธุรกิจ การปันส่วนพื้นที่ที่ผู้เสียภาษีได้ใช้เป็นสำนักงานจึงเป็นเรื่องที่มีความสำคัญมากเพราะประมวลรัษฎากรของไทยกำหนดให้ผู้เสียภาษีหักค่าใช้จ่ายได้เฉพาะส่วนที่ที่เกี่ยวข้องกับการประกอบธุรกิจหรือเป็นค่าใช้จ่ายเพื่อหากำไรหรือเพื่อกิจการโดยเฉพาะเท่านั้น ไม่สามารถหักค่าใช้จ่ายในส่วนที่เกิดจากการใช้งานส่วนตัวได้ ซึ่งบทบัญญัติในการหักค่าเสื่อมราคาเองก็ไม่ได้บัญญัติรับรองการปันส่วนพื้นที่ของบ้านที่ผู้เสียภาษีใช้เป็นสำนักงานไว้เช่นเดียวกัน

จะเห็นได้ว่าประมวลรัษฎากรของไทยไม่ได้มีการวางหลักเกณฑ์ของการหักค่าใช้จ่ายที่เกิดจากการใช้งาน Home Office เพื่อประกอบการค้าหรือธุรกิจไว้อย่างชัดเจน ส่งผลให้บุคคลธรรมดาที่มีเงินได้จากการประกอบการค้าหรือธุรกิจที่เลือกหักค่าใช้จ่ายตามความจำเป็นและสมควรสำหรับค่าใช้จ่ายที่เกิดจากการใช้ Home Office เพื่อประกอบการค้าหรือธุรกิจของตนไม่กล้าที่จะหักค่าใช้จ่ายที่เกิดจากการใช้งานดังกล่าว เนื่องจากไม่มีกฎหมายที่รับรองการหักค่าใช้จ่ายดังกล่าวไว้ โดยเฉพาะหรือหักค่าใช้จ่ายที่เกิดจากการใช้งานดังกล่าวทั้งจำนวนโดยไม่ปันส่วนค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นก่อน กล่าวคือ หักค่าใช้จ่ายทั้งในส่วนที่เกิดจากการใช้งานทางธุรกิจและในส่วนที่เกิดจากการใช้งานส่วนตัว

4.1.2 ค่าใช้จ่ายในการเดินทาง

ในกรณีที่ผู้เสียภาษีมีความจำเป็นที่จะต้องเดินทางไปประกอบธุรกิจหรือไปพบลูกค้าหรือผู้ว่าจ้างในสถานที่ต่างๆตามที่ได้นัดหมายไว้ ไม่ว่าจะเป็นการเดินทางภายในประเทศหรือภายนอกประเทศและไม่ว่าจะเป็นการเดินทางโดยระบบขนส่งสาธารณะหรือใช้รถยนต์ส่วนบุคคลในการเดินทาง ย่อมมีค่าใช้จ่ายในการเดินทางเกิดขึ้น เช่น ค่าเครื่องบิน ค่ารถ Taxi ค่ารถโดยสารสาธารณะ หรือค่าน้ำมันในกรณีที่ผู้เสียภาษีเดินทางด้วยรถยนต์ส่วนตัว ทั้งนี้ ยังรวมไปถึง ค่าอาหาร ค่าที่พักและค่าใช้จ่ายเล็กน้อยที่เกิดขึ้นในการเดินทางที่ผู้เสียภาษีมีความจำเป็นที่จะต้องพักค้างคืนนอกบ้านอีกด้วย

ตามปกติแล้ว ถ้าการเดินทางของผู้เสียภาษีเป็นการเดินทางที่มีวัตถุประสงค์ทางธุรกิจทั้งหมด ผู้เสียภาษีก็สามารถที่จะหักค่าใช้จ่ายในการเดินทางที่เกิดขึ้นได้ทั้งหมด แต่ถ้าการเดินทางของ

ผู้เสียหายไม่ได้มีแต่วัตถุประสงคทางธุรกิจเท่านั้น ยังมีวัตถุประสงค์ส่วนตัวรวมอยู่ด้วย ผู้เสียหายจะต้องปันส่วนค่าใช้จ่ายที่เกิดจากการเดินทางก่อนเพื่อนำค่าใช้จ่ายในการเดินทางเฉพาะส่วนที่เกิดจากวัตถุประสงค์ทางธุรกิจเท่านั้นมาหักเป็นรายจ่ายทางธุรกิจ

ดังนั้น ถ้าการเดินทางของผู้เสียหายเป็นการเดินทางที่มีทั้งวัตถุประสงค์ทางธุรกิจและวัตถุประสงค์ส่วนตัว ผู้เสียหายจะต้องปันส่วนค่าใช้จ่ายในการเดินทางที่เกิดขึ้นก่อน แต่การปันส่วนที่ว่านี้ก็ยังเป็นการยากที่จะแยกระหว่างส่วนที่เกิดจากวัตถุประสงค์ทางธุรกิจกับส่วนที่เกิดจากวัตถุประสงค์ส่วนตัว แม้ว่าการบังคับใช้ประมวลรัษฎากรของไทย ในกรณีของผู้เสียหายที่เป็นบุคคลธรรมดาที่มีเงินได้จากการประกอบธุรกิจเลือกที่จะหักค่าใช้จ่ายตามความจำเป็นและสมควรนั้น จะได้กำหนดให้นำมาตรา 65 ทวิและมาตรา 65 ตรีมาบังคับใช้โดยอนุโลมก็ตาม ก็เป็นเพียงบทบัญญัติที่อนุญาตให้ผู้เสียหายหักค่าใช้จ่ายในการเดินทาง ค่าอาหารและค่าที่พักที่เกี่ยวข้องโดยตรงกับการประกอบธุรกิจตามมาตรา 65 ตรี (13) และบทบัญญัติในเชิงการห้ามหักค่าใช้จ่ายที่มีลักษณะเป็นการส่วนตัวตามมาตรา 65 ตรี (3) เท่านั้น ไม่มีบทบัญญัติที่รับรองการปันส่วนค่าใช้จ่ายที่มีลักษณะผสมระหว่างค่าใช้จ่ายส่วนตัวกับค่าใช้จ่ายทางธุรกิจไว้แต่อย่างใด กล่าวคือ ประมวลรัษฎากรของไทยไม่มีบทบัญญัติการปันส่วนค่าใช้จ่ายในการเดินทางตามจำนวนวันที่ผู้เสียหายได้ใช้ประกอบธุรกิจไว้ว่าต้องปฏิบัติและคำนวณอย่างไร รวมไปถึงข้อจำกัดจำนวนของค่าใช้จ่ายที่สามารถหักได้อีกด้วย จึงทำให้การหักค่าใช้จ่ายในการเดินทางเกิดความไม่ชัดเจนและก่อให้เกิดปัญหาในการบังคับใช้บทบัญญัตินี้ดังกล่าว

4.1.3 ค่าใช้จ่ายที่เกิดจากการใช้รถยนต์ส่วนบุคคลประกอบการค้าหรือธุรกิจ

ส่วนกรณีที่ผู้เสียหายนำรถยนต์ส่วนตัวเข้ามาใช้ประกอบการค้าหรือธุรกิจ เช่น ผู้เสียหายได้ใช้รถยนต์ส่วนตัวของผู้เสียหายในการเดินทางไปประกอบการค้าหรือธุรกิจ ย่อมก่อให้เกิดค่าใช้จ่ายที่เกิดจากการใช้งานขึ้น เช่น ค่าน้ำมันเชื้อเพลิง ค่าใช้จ่ายในการบำรุงรักษาหรือค่าน้ำมันเครื่อง เป็นต้น ผู้เสียหายสามารถที่จะหักค่าใช้จ่ายดังกล่าวได้ทั้งหมด ถ้าผู้เสียหายได้นำรถยนต์มาใช้เฉพาะในวัตถุประสงค์ทางธุรกิจเท่านั้น แต่ถ้าผู้เสียหายได้ใช้รถยนต์ทั้งในวัตถุประสงค์ทางธุรกิจและในวัตถุประสงค์ส่วนตัว ผู้เสียหายจะต้องปันส่วนค่าใช้จ่ายที่เกิดจากการใช้งานก่อน เนื่องจากว่าค่าใช้จ่ายที่เกิดจากการใช้งานรถยนต์ที่ผู้เสียหายสามารถหักเป็นรายจ่ายทางธุรกิจได้จะต้องเป็นค่าใช้จ่ายที่เกิดจากวัตถุประสงค์ทางธุรกิจเท่านั้นไม่สามารถหักค่าใช้จ่ายที่เกิดจากวัตถุประสงค์ส่วนตัวได้

แต่อย่างไรก็ตาม การปันส่วนที่ว่านี้ก็ยังเป็นการยากที่จะแยกระหว่างส่วนที่เกิดจากวัตถุประสงค์ทางธุรกิจกับส่วนที่เกิดจากวัตถุประสงค์ส่วนตัวได้ แม้ว่าการบังคับใช้ประมวลรัษฎากร

ของไทยกรณีของผู้เสียหายที่เป็นบุคคลธรรมดาที่มีเงินได้จากการประกอบธุรกิจเลือกที่จะหักค่าใช้จ่ายตามความจำเป็นและสมควรนั้นจะได้กำหนดให้นำมาตรา 65 ทวิและมาตรา 65 ตริมาบังคับใช้โดยอนุโลมก็ตาม ก็เป็นเพียงบทบัญญัติที่อนุญาตให้ผู้เสียหายหักค่าใช้จ่ายของรถยนต์ที่เกี่ยวข้องกับการประกอบธุรกิจได้ตามมาตรา 65 ตริ (13) และบทบัญญัติในเชิงการห้ามหักค่าใช้จ่ายที่มีลักษณะเป็นการส่วนตัวตามมาตรา 65 ตริ (3) เท่านั้น ไม่มีบทบัญญัติที่รับรองการปันส่วนค่าใช้จ่ายที่มีลักษณะผสมระหว่างค่าใช้จ่ายส่วนตัวกับค่าใช้จ่ายทางธุรกิจไว้แต่อย่างใด กล่าวคือ ประมวลรัษฎากรของไทยไม่มีบทบัญญัติการปันส่วนค่าใช้จ่ายของรถยนต์ตามโมเดลของรถยนต์ที่เกิดจากวัตถุประสงค์ทางธุรกิจไว้ว่าต้องปฏิบัติและคำนวณอย่างไร รวมไปถึงข้อจำกัดจำนวนของค่าใช้จ่ายที่สามารถหักได้อีกด้วย จึงทำให้การหักค่าใช้จ่ายของรถยนต์เกิดความไม่ชัดเจนและก่อให้เกิดปัญหาในการบังคับใช้บทบัญญัติ

ตัวอย่างเช่น²

คณะบุคคล ศ. จัดตั้งขึ้น เมื่อวันที่ 1 มกราคม 2548 ดำเนินกิจการให้บริการรับทำบัญชีวางระบบบัญชีและรับจดทะเบียนธุรกิจทุกชนิด โดยนางสาว น. และนาย พ. ทั้งนี้ นางสาว น. ได้รับแต่งตั้งให้เป็นผู้แทนคณะบุคคลในการดำเนินธุรกิจ โดยบุคคลทั้งสองตกลงร่วมลงทุนกันด้วยเงินสด โดยสัญญาจัดตั้งคณะบุคคลฯ นางสาว น. ลงทุนจำนวน 400,000 บาท และนาย พ. ลงทุนจำนวน 100,000 บาท ต่อมาวันที่ 1 กุมภาพันธ์ 2548 ที่ประชุมคณะบุคคลได้มีมติให้นางสาว น. นำรถยนต์มาใช้ในกิจการแทนการลงทุนด้วยเงินสด เนื่องจากการดำเนินกิจการที่ผ่านมาจำเป็นต้องใช้ยานพาหนะในการติดต่อรับงาน และรับส่งเอกสารจำนวนมาก โดยในขณะนั้นรถยนต์คันดังกล่าวมีราคาตลาด 400,000 บาท (ประเมินโดยผู้ประกอบการรถยนต์มือสอง) มีชื่อของนางสาว น. เป็นเจ้าของกรรมสิทธิ์ ได้จดทะเบียนรถยนต์นั่งไม่เกิน 7 คน เมื่อวันที่ 27 กันยายน 2543 ต่อมาเดือน พฤษภาคม 2549 นางสาว น. โดยความเห็นชอบของนาย พ. ได้นำรถยนต์คันดังกล่าวไปติดตั้งถังเชื้อเพลิงระบบเชื้อเพลิงธรรมชาติ (NGV) เพื่อประหยัดค่าใช้จ่ายในการดำเนินงานเนื่องจากค่าน้ำมันเชื้อเพลิงได้เพิ่มสูงขึ้นอย่างมาก

จากข้อเท็จจริงที่เกิดขึ้นได้มีการนำรถยนต์ส่วนตัวเข้ามาใช้ในการประกอบกิจการของคณะบุคคล ศ. ซึ่งในการยื่นแสดงรายได้เพื่อเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา คณะบุคคลฯ มีสิทธิที่จะเลือกหักค่าใช้จ่ายแบบเหมาหรือหักค่าใช้จ่ายตามความจำเป็นและสมควรก็ได้ ถ้าคณะบุคคลฯ เลือกที่จะหักค่าใช้จ่ายตามความจำเป็นและสมควร พระราชกฤษฎีกาที่ออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยเรื่องของการกำหนดค่าใช้จ่ายที่ยอมให้หักจากเงินได้พึงประเมิน (ฉบับที่ 11) พ.ศ. 2502 กำหนดให้นำมาตรา 65 ทวิและมาตรา 65 ตริ ซึ่งเป็นบทบัญญัติที่ใช้ในการคำนวณกำไรสุทธิของผู้

² หนังสือตอบข้อหารือ เลขที่ กค 0706/47

เสียภาษีที่เป็นนิติบุคคลมาบังคับใช้กับกรณีของบุคคลธรรมดาที่มีเงินได้จากการประกอบธุรกิจตาม มาตรา 40 (6), (7) และ (8) โดยอนุโลม ดังนั้น ผู้เสียภาษีจึงสามารถหักค่าใช้จ่ายของรถยนต์ เช่น ค่า น้ำมันเชื้อเพลิง ค่าใช้จ่ายในการบำรุงรักษา ค่าน้ำมันเครื่อง ค่าแรงและค่าอะไหล่ เป็นต้น ซึ่งเป็น ค่าใช้จ่ายของรถยนต์ที่เกี่ยวข้องกับการประกอบกิจการของคณะบุคคลได้ ไม่ต้องห้ามตามมาตรา 65 ตรี (13) แต่ค่าใช้จ่ายที่ของรถยนต์ที่ผู้เสียภาษีสามารถนำมาหักได้นั้นจะต้องไม่ใช่ค่าใช้จ่ายส่วนตัว ตามมาตรา 65 ตรี (3) และต้องไม่ใช่ค่าใช้จ่ายที่มีลักษณะเป็นการลงทุนตามมาตรา 65 ตรี (5) เนื่องจากว่าถ้าผู้เสียภาษีต้องการที่จะหักค่าใช้จ่ายที่มีลักษณะเป็นการลงทุน ผู้เสียภาษีจะนำมาถือเป็น ค่าใช้จ่ายขาดทั้งหมดในรอบระยะเวลาบัญชีปีที่ถือจ่ายไม่ได้ ผู้เสียภาษีจะต้องบันทึกรายการเป็น ทรัพย์สิน (Unexpired Cost) ไว้ก่อนแล้วจึงคำนวณเป็นค่าใช้จ่ายในรูปค่าสึกหรอหรือค่าเสื่อมราคา ทรัพย์สินตามอัตราที่กำหนดไว้ในพระราชกฤษฎีกาว่าด้วยการหักค่าสึกหรอหรือค่าเสื่อมราคาของ ทรัพย์สิน³

จะเห็นได้ว่าตามหนังสือตอบข้อหารือฉบับนี้ บอกแต่เพียงว่าผู้เสียภาษีสามารถหัก ค่าใช้จ่ายของรถยนต์ที่เกี่ยวข้องกับการประกอบกิจการของผู้เสียภาษีที่ไม่ใช่ค่าใช้จ่ายที่มีลักษณะเป็น การส่วนตัวหรือค่าใช้จ่ายที่มีลักษณะเป็นการลงทุนไว้เพียงเท่านั้น ส่วนในกรณีที่ผู้เสียภาษีใช้รถยนต์ คันนั้นทั้งในวัตถุประสงค์ทางธุรกิจและในวัตถุประสงค์ส่วนตัว จากการเทียบเคียงคำพิพากษาฎีกาที่ 3119/2552 ก็บอกแต่เพียงว่า ถ้าผู้เสียภาษีใช้รถยนต์ในกิจการส่วนตัวด้วย นอกเหนือจากกิจการของ บริษัท ไม่ให้ถือว่าค่าใช้จ่ายของรถยนต์ที่เกิดขึ้นเป็นค่าใช้จ่ายอันเป็นปกติธุระทางการค้าของบริษัท เพราะจะถือเป็นค่าใช้จ่ายส่วนตัวตามมาตรา 65 ตรี (3)⁴ ดังนั้น ผู้เสียภาษีจึงไม่สามารถที่จะหัก ค่าใช้จ่ายของรถยนต์ที่เกิดขึ้นได้เลย แม้ส่วนหนึ่งของค่าใช้จ่ายทั้งหมดที่เกิดขึ้นนั้นจะมีส่วนที่เกิดจาก การประกอบกิจการอยู่ด้วย เนื่องจากประมวลรัษฎากรไม่มีบทบัญญัติรับรองการปันส่วนค่าใช้จ่าย ของรถยนต์ในกรณีที่ผู้เสียภาษีใช้รถยนต์คันนั้นทั้งในวัตถุประสงค์ทางธุรกิจและในวัตถุประสงค์ ส่วนตัวว่าต้องปฏิบัติและคำนวณอย่างไรไว้อย่างชัดเจน

ส่วนค่าสึกหรอหรือค่าเสื่อมราคาของรถยนต์รวมทั้งอุปกรณ์ติดตั้งระบบเชื้อเพลิง ธรรมดาตินั้น ถ้ารถยนต์เป็นกรรมสิทธิ์ของคณะบุคคลฯ คณะบุคคลฯ ก็สามารถที่จะหักค่าสึกหรอ หรือค่าเสื่อมราคาได้ตามมาตรา 5 ของพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยหัก ค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาของทรัพย์สิน (ฉบับที่ 145) พ.ศ. 2527 กล่าวคือ ให้หักค่าสึกหรอและค่า เสื่อมราคาจากมูลค่าต้นทุนเฉพาะส่วนที่ไม่เกิน 1 ล้านบาท ซึ่งหมายความว่า คณะบุคคลผู้เสียภาษี สามารถหักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาจากราคารถยนต์รวมทั้งอุปกรณ์ติดตั้งระบบเชื้อเพลิง

³ ไพจิตร โรจนวานิช, คำอธิบายประมวลรัษฎากร, หน้า 2-229.

⁴ เรื่องเดียวกัน, หน้า 2-204.

ธรรมชาติได้เฉพาะในส่วนที่ไม่เกิน 1 ล้านบาทเท่านั้น เว้นแต่ รถยนต์คันนั้นจะมีไว้ใช้ในกิจการให้เช่า รถยนต์คันนั้นไม่นำไปใช้กับกิจการอื่นไม่ว่าทั้งหมดหรือบางส่วนหรือรถยนต์คันนั้นเป็นรถยนต์ต้นแบบที่ใช้เพื่อการวิจัย พัฒนาหรือทดสอบสมรรถนะที่ได้รับการยกเว้นภาษีสรรพสามิตตามกฎหมายว่าด้วย ภาษีสรรพสามิต คณะบุคคลฯ ผู้เสียภาษีจึงจะสามารถหักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาจากราคาของ รถยนต์รวมทั้งอุปกรณ์ติดตั้งระบบเชื้อเพลิงธรรมชาติได้ทั้งหมด แต่เนื่องจากข้อเท็จจริงบอกว่ารถยนต์ เป็นกรรมสิทธิ์ของนางสาว น คณะบุคคลฯ ผู้เสียภาษีจึงไม่สามารถหักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคา ของรถยนต์และอุปกรณ์ติดตั้งระบบเชื้อเพลิงธรรมชาติ

แต่อย่างไรก็ตาม แม้ว่าในการหักค่าสึกหรอหรือค่าเสื่อมราคาของรถยนต์จะมีหลักเกณฑ์ ในการหักไว้แล้วตามที่ผู้เขียนได้กล่าวไปข้างต้นก็ตาม แต่กลับไม่พบบทบัญญัติที่รับรองการปันส่วนค่า สึกหรอหรือค่าเสื่อมราคาในกรณีที่ผู้เสียภาษีใช้รถยนต์คันนั้นทั้งในวัตถุประสงค์ทางธุรกิจและใน วัตถุประสงค์ส่วนตัวไว้ว่าต้องปฏิบัติและคำนวณอย่างไรไว้อย่างชัดเจนเช่นเดียวกัน ส่งผลให้การหัก ค่าสึกหรอหรือค่าเสื่อมราคาของรถยนต์เกิดความไม่ชัดเจนและก่อให้เกิดปัญหาในการบังคับใช้ บทบัญญัติ

ทั้งนี้ นอกจากจะมีประเด็นปัญหาการปันส่วนค่าใช้จ่ายที่มีลักษณะผสมระหว่าง ค่าใช้จ่ายส่วนตัวกับค่าใช้จ่ายทางธุรกิจแล้ว ยังมีประเด็นปัญหาในการแยกระหว่างส่วนที่เป็น ประโยชน์ส่วนตัวกับส่วนที่เป็นประโยชน์ทางธุรกิจอยู่ด้วย เพียงแต่ไม่ใช่ประเด็นประเด็นปัญหาที่ เกี่ยวข้องกับการปันส่วนค่าใช้จ่ายที่มีลักษณะผสมระหว่างค่าใช้จ่ายส่วนตัวกับค่าใช้จ่ายทางธุรกิจที่ผู้ เสียภาษีกำลังศึกษาโดยตรง

ตัวอย่างเช่น

โจทก์เป็นข้าราชการฝ่ายอัยการ ตำแหน่งรองอธิบดีอัยการฝ่ายคดีแพ่งธนบุรี สังกัด สำนักงานอัยการสูงสุด ได้รับเงินเดือน เงินประจำตำแหน่งและเงินค่าตอบแทนเหมาจ่ายแทนการ จัดหารถประจำตำแหน่งสำหรับข้าราชการผู้มีสิทธิได้รับรถยนต์ประจำตำแหน่ง ในปี 2551 โจทก์ได้ยื่น แบบแสดงรายการภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาแสดงเงินได้ที่ได้รับเป็นเงินเดือน เงินประจำตำแหน่งและ เงินค่าตอบแทนเหมาจ่ายแทนการ จัดหารถประจำตำแหน่งหักด้วยเงินสะสม กบข.ที่ได้รับยกเว้นและ เงินค่าตอบแทนเหมาจ่ายแทนการ จัดหารถประจำตำแหน่งซึ่งโจทก์ก็ไม่ถือเป็นเงินได้พึงประเมิน รวมทั้งค่าลดหย่อนและค่าใช้จ่ายคำนวณภาษีแล้วมีภาษีที่ชำระเงินเกินจำนวน 59,203.20 บาท ต่อมาโจทก์ได้รับหนังสือแจ้งการประเมินภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาซึ่งเจ้าพนักงานประเมินของจำเลย นำเงินค่าตอบแทนเหมาจ่ายแทนการ จัดหารถประจำตำแหน่ง 492,000 บาท มารวมคำนวณเป็นเงิน ได้พึงประเมินและให้โจทก์ชำระภาษีและเงินเพิ่ม รวม 92,374 บาท

ในส่วน of เงินค่าตอบแทนเหมาะสมแก่การจ้างแทนการจ้างประจำตำแหน่งที่โจทก์ได้รับนั้น จะถือเป็นเงินได้พึงประเมินที่ต้องนำมารวมคำนวณเพื่อเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาหรือไม่นั้น ศาลฎีกาแผนกคดีอาญาได้มีความเห็นว่าการที่โจทก์ได้รับค่าพาหนะเหมาะสมแก่การจ้างแทนการจ้างประจำตำแหน่งเป็นรายเดือนเท่ากันทุกเดือนนั้นถือเป็นประโยชน์เพิ่มขึ้นจากการทำงานนอกเหนือไปจากเงินเดือนและเงินประจำตำแหน่งซึ่งคิดคำนวณได้เป็นเงินจึงถือว่าเป็นเงินได้พึงประเมินตามประมวลรัษฎากรมาตรา 39

ถึงแม้ว่าเงินค่าตอบแทนเหมาะสมแก่การจ้างแทนการจ้างประจำตำแหน่งที่โจทก์ได้รับนั้นจะเป็นการจ้างแทนการจ้างประจำตำแหน่งให้แก่โจทก์ซึ่งเป็นกรณีที่โจทก์ไม่ต้องเสียภาษีเงินได้สำหรับประโยชน์ที่ได้จากการใช้รถประจำตำแหน่งก็ตาม แต่เงินค่าตอบแทนเหมาะสมแก่การจ้างที่โจทก์ได้รับมาแล้ว ย่อมตกเป็นของโจทก์โดยไม่มีข้อบังคับหรือข้อจำกัดการใช้จ่ายเงินนี้ ทำให้โจทก์สามารถนำเงินที่ได้รับไปใช้จ่ายได้อย่างอิสระ ซึ่งโจทก์อาจนำไปซื้อหรือเช่าซื้อรถยนต์ประเภทใดหรือราคาเท่าใดก็ได้ นอกจากนี้ยังอาจเหลือเงินเป็นประโยชน์อย่างอื่นแก่โจทก์เองได้

กรณีนี้แตกต่างไปจากรถประจำตำแหน่งซึ่งถือเป็นการอำนวยความสะดวกให้เฉพาะข้าราชการระดับสูงระดับรองอธิบดีและตามระเบียบสำนักนายกรัฐมนตรีว่าด้วยรถข้าราชการ พ.ศ. 2523 ข้อ 13 ที่แก้ไขเพิ่มเติมโดยระเบียบสำนักนายกรัฐมนตรีว่าด้วยรถข้าราชการ (ฉบับที่ 3) พ.ศ. 2535 ข้อ 8 ได้กำหนดไว้ว่า

“รถประจำตำแหน่งให้ใช้ในการปฏิบัติราชการในตำแหน่งหน้าที่หรือฐานที่ดำรงตำแหน่งนั้น รวมตลอดถึงการใช้เพื่อเดินทางไปกลับระหว่างที่พักและสำนักงานและเพื่อการอื่นที่จำเป็นและเหมาะสมแก่การดำรงตำแหน่งหน้าที่ในหมู่ราชการและสังคม”

ดังนั้น การได้รับรถประจำตำแหน่งจึงไม่ถือว่าเป็นประโยชน์ส่วนตัวอันจะถือเป็นเงินได้พึงประเมิน เมื่อสิทธิได้รับเงินค่าตอบแทนเหมาะสมแก่การจ้างแทนการจ้างประจำตำแหน่งกับสิทธิได้รับรถประจำตำแหน่งมีความแตกต่างกันอย่างมีนัยสำคัญ ที่เป็นเหตุให้เกิดผลทางกฎหมายในอันที่จะถือเป็นเงินได้พึงประเมินหรือไม่แตกต่างกัน

แต่อย่างไรก็ตาม จะเห็นได้ว่าถ้าหากเป็นกรณีของทางข้าราชการที่ได้รับรถประจำตำแหน่งเพื่อให้ข้าราชการจะได้รับยกเว้นตามประมวลรัษฎากรมาตรา 42 ไม่ต้องถือว่าเป็นเงินได้พึงประเมินของข้าราชการ แต่ในทางกลับกัน ถ้าหากเป็นกรณีของเอกชน เช่น บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลให้กรรมการหรือพนักงานใช้รถประจำตำแหน่งหากไม่ได้ใช้เพียงเพื่อกิจการเท่านั้น การใช้รถประจำตำแหน่งของกรรมการหรือพนักงานดังกล่าวกลับถือเป็นประโยชน์เพิ่มเติม ที่ถือเป็นเงินได้พึง

ประเมินตามประมวลรัษฎากร มาตรา 40 (1) ต้องนำมารวมคำนวณเพื่อเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ซึ่งก็เป็นที่น่าสงสัยว่าเพราะเหตุใดเงินค่าตอบแทนหมาจ่ายแทนการจัดการรถประจำตำแหน่งสำหรับข้าราชการถึงไม่ถือว่าเป็นเงินได้ที่ต้องนำมารวมคำนวณเพื่อเสียภาษี แต่เงินค่าตอบแทนหมาจ่ายแทนการจัดการรถประจำตำแหน่งสำหรับเอกชนกลับถือว่าเป็นเงินได้ที่ต้องนำมารวมคำนวณเพื่อเสียภาษี ทั้งๆที่มีประโยชน์ในเชิงเศรษฐศาสตร์ (Economic benefit) เหมือนกัน

4.1.4 ค่าความบันเทิงทางธุรกิจ

สำหรับการหักค่าความบันเทิงที่เกิดจากการประกอบการค้าหรือธุรกิจของผู้เสียภาษี เช่น ค่าใช้จ่ายที่เกิดการจัดหาอาหารและเครื่องดื่มให้แก่ลูกจ้าง ค่าใช้จ่ายที่เกิดจากการจัดหาอาหารและเครื่องดื่มลูกค้าหรือผู้รับบริการที่มีลักษณะเป็นค่าบริการหรือค่าบริการ และค่าใช้จ่ายที่เกิดจากการโฆษณาทางธุรกิจนั้น พระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยเรื่องของการกำหนดค่าใช้จ่ายที่ยอมให้หักจากเงินได้พึงประเมิน (ฉบับที่ 11) พ.ศ. 2502 ก็ได้กำหนดให้นำมาตรา 65 ทวิและมาตรา 65 ตรีมาบังคับใช้โดยอนุโลมเช่นเดียวกัน แต่อย่างไรก็ดี ในทางปฏิบัติก็ยังคงเกิดปัญหาในการบังคับใช้บทบัญญัติดังกล่าวอยู่ ดังต่อไปนี้

(1) กรณีของค่าใช้จ่ายที่เกิดจากการจัดหาอาหารและเครื่องดื่มให้กับลูกจ้างหรือพนักงานของผู้เสียภาษี

(ก) หลักเกณฑ์ในการพิจารณาความสัมพันธ์ระหว่างค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นกับการประกอบธุรกิจของผู้เสียภาษี

ไม่พบหลักเกณฑ์ในการพิจารณาความสัมพันธ์ระหว่างค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นกับการประกอบการค้าหรือธุรกิจของผู้เสียภาษีที่ชัดเจน เนื่องจากในทางปฏิบัติ ประเด็นปัญหาของค่าใช้จ่ายที่เกิดจากการจัดหาอาหารและเครื่องดื่มให้กับลูกจ้างหรือพนักงานที่เกิดขึ้นในประเทศไทย เป็นประเด็นปัญหาเกี่ยวกับการพิจารณาว่าค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นนั้น ถือเป็นประโยชน์เพิ่มในทางทรัพย์สินของลูกจ้างหรือไม่ ไม่ใช่ประเด็นปัญหาที่เกี่ยวข้องกับการปันส่วนค่าใช้จ่ายที่มีลักษณะผสมระหว่างค่าใช้จ่ายทางธุรกิจกับค่าใช้จ่ายส่วนตัวโดยตรง เช่น คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 123/2540 เป็นกรณีของผู้เสียภาษีที่เป็นนิติบุคคลประเภทบริษัทจำกัดประกอบกิจการชุดแต่งแร่ ได้จัดบริการเลี้ยงอาหารฟรีให้กับพนักงานของผู้เสียภาษีบนเรือ ซึ่งผู้พิพากษาศาลฎีกาในคดีนี้มีคำวินิจฉัยว่า การที่ผู้เสียภาษีได้จัดบริการเลี้ยงอาหารฟรีแก่พนักงานของผู้เสียภาษีบนเรือ ถือว่าพนักงานได้รับประโยชน์ในทางทรัพย์สินเพิ่มพูนขึ้น อันเนื่องจากการจ้างแรงงาน ตามมาตรา 40 (1) จึงถือเป็นเงินได้พึงประเมินของพนักงาน ตามมาตรา 39 แห่งประมวลรัษฎากร ผู้เสียภาษีจึงต้องนำค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นมาคำนวณภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาหัก ณ ที่จ่าย

ด้วยความเคารพต่อผู้พิพากษาศาลฎีกาในคดีนี้ ผู้เขียนเห็นว่ากรณีที่นิติบุคคลผู้เสียภาษีได้จัดบริการอาหารฟรีให้กับพนักงานบนเรือนี้ ควรถือเป็นประโยชน์เพิ่มของกิจการของนิติบุคคลผู้เสียภาษีมากกว่าจะถือว่าเป็นประโยชน์เพิ่มของพนักงาน แม้วพนักงานเองจะได้ประโยชน์เพิ่มส่วนตัวไปด้วยก็ตาม เพราะการที่ผู้เสียภาษีได้จัดหาอาหารให้กับพนักงานถือเป็นความจำเป็นโดยสุจริตและเป็นไปเพื่อประโยชน์ของนิติบุคคลผู้เสียภาษี เช่นเดียวกันกับกรณีที่โรงพยาบาลจัดหาที่นอนให้กับแพทย์ที่เข้าเวรในโรงพยาบาล ไม่ใช่เพื่อให้ที่อยู่อาศัยแต่เพื่อให้แพทย์ทำหน้าที่ในการเข้าเวร ซึ่งถือเป็นประโยชน์ของโรงพยาบาล (นายจ้าง) ในทางการที่จ้าง

จากตัวอย่างคำพิพากษาศาลฎีกาข้างต้น จะเห็นได้ว่าประเด็นที่ศาลฎีกาตัดสินเป็นประเด็นที่ว่ากรณีที่นายจ้างได้จัดบริการเลี้ยงอาหารฟรีให้กับลูกจ้างนั้น ถือเป็นประโยชน์ในทางทรัพย์สินเพิ่มพูนขึ้นแก่ตัวลูกจ้าง อันถือเป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 39 แห่งประมวลรัษฎากรหรือไม่ ไม่ได้เป็นการตัดสินในประเด็นเรื่องของการหักรายจ่ายของนายจ้าง กล่าวคือ ไม่ได้ตัดสินในประเด็นที่ว่าค่าใช้จ่ายที่เกิดจากการที่นายจ้างได้จัดเลี้ยงอาหารฟรีให้กับลูกจ้างนั้น มีความสัมพันธ์กับการประกอบธุรกิจของนายจ้างอย่างไร ด้วยเหตุนี้จึงไม่พบหลักเกณฑ์ในการพิจารณาความสัมพันธ์ระหว่างค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นกับการประกอบการค้าหรือธุรกิจในการจัดการอาหารและเครื่องดื่มให้กับลูกจ้าง

(ข) ข้อจำกัดในการหักค่าใช้จ่ายที่เกิดจากการจัดหาอาหารและเครื่องดื่มให้กับลูกจ้างหรือพนักงานของผู้เสียภาษี

เมื่อนายจ้างสามารถนำค่าใช้จ่ายที่เกิดจากการจัดหาอาหารและเครื่องดื่มให้กับลูกจ้างมาหักเป็นรายจ่ายทางธุรกิจได้ ไม่ต้องห้ามตามประมวลรัษฎากรมาตรา 65 ตรี (13) แล้วประเด็นปัญหาที่พบต่อมา คือ การหักค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นจะตกอยู่ภายใต้ข้อจำกัดให้ผู้เสียภาษีสามารถหักเป็นค่าใช้จ่ายทางธุรกิจได้ไม่เกินร้อยละ 2 ของกำไรสุทธิที่เกิดจากการประกอบการค้าหรือธุรกิจหรือไม่ ก็ได้กล่าวไว้ให้ชัดเจน

(2) กรณีของค่าใช้จ่ายที่เกิดจากการจัดหาอาหารและเครื่องดื่มให้กับลูกจ้างหรือผู้รับบริการของผู้เสียภาษี

สำหรับในเรื่องของหลักเกณฑ์การพิจารณาถึงความสัมพันธ์ระหว่างค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นกับการประกอบธุรกิจของผู้เสียภาษีนั้น ประมวลรัษฎากร มาตรา 65 ตรี (4) และกฎกระทรวง ฉบับที่ 143 (พ.ศ. 2522) ออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยเรื่องภาษีเงินได้ ได้กำหนดหลักเกณฑ์ที่ใช้พิจารณาไว้ว่า ผู้เสียภาษีสามารถหักค่าใช้จ่ายที่เกิดจากการจัดหาอาหารและเครื่องดื่มให้กับลูกจ้างหรือผู้รับบริการของผู้เสียภาษีเป็นค่าบริการหรือค่าบริการได้ ถ้าเป็นการรับรองหรือการ

บริการอันจำเป็นตามธรรมเนียมประเพณีทางธุรกิจทั่วไป และเป็นค่าใช้จ่ายอันเกี่ยวเนื่องโดยตรงกับการรับรองหรือการบริการที่จะอำนวยความสะดวกแก่กิจการ

สำหรับหลักเกณฑ์ที่ว่า ต้องเป็นการรับรองหรือการบริการอันจำเป็นตามธรรมเนียมประเพณีทางธุรกิจทั่วไปนี้ เป็นหลักเกณฑ์อัตโนมัติที่ไม่จำเป็นต้องพิจารณา เพราะการรับรองเป็นปกติประเพณี อันถือเป็นธรรมเนียมประเพณีที่นิยมถือปฏิบัติกันโดยทั่วไปอยู่แล้ว แต่ถ้าหากการรับรองหรือการบริการนั้น ผิดไปจากหลักเกณฑ์ดังกล่าว เช่น รับรองเพื่อให้เกิดสิทธิหรือประโยชน์ต่อผู้เลี้ยงรับรองหรือผู้ให้บริการที่มากกว่าสิทธิหรือประโยชน์ทั่วไปที่พึงได้ ก็จะไม่ถือเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิตามหลักเกณฑ์ข้อนี้

ส่วนหลักเกณฑ์ที่ว่า ต้องเป็นค่าใช้จ่ายอันเกี่ยวเนื่องโดยตรงกับการรับรองหรือการบริการที่จะอำนวยความสะดวกแก่กิจการนี้ เป็นหลักเกณฑ์ที่ต้องพิจารณาว่า ค่ารับรองหรือค่าบริการที่เกิดขึ้นนั้นต้องเป็นค่าใช้จ่ายอันเกี่ยวเนื่องโดยตรงกับการรับรองหรือการบริการ เช่น ค่าที่พัก ค่าอาหาร ค่าเครื่องดื่ม ค่าคูปองรถเช่า ค่าใช้จ่ายเกี่ยวกับการกีฬา และต้องเป็นค่าใช้จ่ายในการรับรองหรือบริการที่จะอำนวยความสะดวกแก่กิจการของผู้เสียภาษีด้วย แต่ไม่ผูกพันว่าหากผู้เสียภาษีได้จ่ายค่ารับรองหรือบริการนั้นแล้ว กิจการต้องได้รับประโยชน์โดยตรง เช่น การรับรองหรือบริการเพื่อมิตรภาพหรือไม่ตรีจิตอันดีงาม การรับรองเนื่องในธุรกิจการค้า หรือการรับรองเพื่อแสดงความยินดีในความสำเร็จในการทำสัญญาทางธุรกิจ เป็นต้น

เมื่อค่าใช้จ่ายที่เกิดจากการจัดหาอาหารและเครื่องดื่มให้กับลูกค้าหรือผู้รับบริการของผู้เสียภาษี เป็นไปตามหลักเกณฑ์ของการเป็นค่ารับรองหรือค่าบริการข้างต้นแล้ว ผู้เสียภาษีสามารถที่จะนำค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้น มาหักเป็นรายจ่ายทางธุรกิจได้ ไม่ต้องห้ามตามมาตรา 65 ตรี (4) แห่งประมวลรัษฎากร และกฎกระทรวง ฉบับที่ 143 (พ.ศ. 2522) ออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยเรื่องภาษีเงินได้ แต่ประเด็นปัญหาที่พบ คือ การหักค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นจะตกอยู่ภายใต้ข้อจำกัดให้ผู้เสียภาษีสามารถหักเป็นค่าใช้จ่ายทางธุรกิจได้เท่ากับจำนวนที่ต้องจ่าย แต่รวมกันต้องไม่เกินร้อยละ 0.3 ของจำนวนเงินยอดรายได้หรือยอดขายที่ต้องนำมารวมคำนวณกำไรสุทธิก่อนหักรายจ่ายใดๆในรอบระยะเวลาบัญชีหรือของจำนวนเงินทุนที่ได้ชำระแล้วถึงวันสุดท้ายของรอบระยะเวลาบัญชีแล้วแต่จำนวนใดจะมากกว่าหรือไม่ ก็ได้กล่าวไว้ให้ชัดเจน

(3) กรณีของค่าใช้จ่ายที่เกิดจากการโฆษณาทางธุรกิจ

ค่าใช้จ่ายที่เกิดจากการโฆษณาทางธุรกิจ คือ ค่าใช้จ่ายที่เกี่ยวกับการส่งเสริมการขาย เช่น การลด แลก แจก แถมหรือให้สินค้าเป็นรางวัลให้กับลูกค้าหรือทำยอดได้ ที่ถือเป็นค่าใช้จ่ายตามประเพณีทางธุรกิจการค้าและเกี่ยวข้องกับการประกอบกิจการของผู้เสียภาษีโดยตรง เป็นค่าใช้จ่ายที่ผู้

เสียภาษีสามารถนำมาหักเป็นรายจ่ายทางธุรกิจได้ ไม่ต้องห้ามหักเป็นค่าใช้จ่ายทางธุรกิจตามมาตรา 65 ตรี (13) นั้น ประเด็นปัญหาที่พบ คือ ผู้เสียภาษีสามารถที่จะนำค่าใช้จ่ายจากการโฆษณาทางธุรกิจที่เกิดขึ้น มาหักเป็นรายจ่ายทางธุรกิจได้ทั้งหมดเหมือนกรณีของผู้เสียภาษีที่เป็นนิติบุคคลหรือไม่ ก็ได้กล่าวไว้ชัดเจน

4.1.5 ค่าใช้จ่ายของเสื้อผ้าเครื่องแต่งกาย

สำหรับการหักค่าใช้จ่ายของเสื้อผ้าเครื่องแต่งกายของผู้เสียภาษีที่มีเงินได้จากการประกอบธุรกิจหรือผู้ที่เป็นเจ้าของกิจการมีค่าใช้จ่ายของเสื้อผ้าเครื่องแต่งกายเพื่อประโยชน์ในการประกอบธุรกิจของตนเองนั้น ประมวลรัษฎากรของไทยได้กำหนดให้นำมาตรา 65 ทวิและมาตรา 65 ตรี ซึ่งเป็นบทบัญญัติในการคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีของนิติบุคคลมาบังคับใช้โดยอนุโลม แต่ในทางปฏิบัติ ก็ยังเกิดปัญหาความไม่ชัดเจนในการบังคับใช้บทบัญญัตินี้ดังกล่าวอยู่ เนื่องจากบทบัญญัติมาตรา 65 ตรี เป็นเพียงบทบัญญัติที่อนุญาตให้หักค่าใช้จ่ายที่เกี่ยวข้องกับการประกอบการค้าหรือธุรกิจและบทบัญญัติในเชิงห้ามหักค่าใช้จ่ายที่มีลักษณะเป็นการส่วนตัวตามมาตรา 65 ตรี (3) เท่านั้น ไม่ได้มีการกำหนดหลักเกณฑ์ที่ใช้พิจารณาว่าเสื้อผ้าเครื่องแต่งกายลักษณะใดที่ผู้เสียภาษีสามารถที่จะนำค่าเสื้อผ้าเครื่องแต่งกายนั้นมาหักเป็นรายจ่ายทางธุรกิจได้ไว้แต่อย่างใด จึงเป็นเรื่องยากที่จะแยกได้ว่าเสื้อผ้าเครื่องแต่งกายที่ผู้เสียภาษีใช้นั้นเป็นการใช้เพื่อประโยชน์ส่วนตัวหรือเพื่อประโยชน์ทางธุรกิจ เช่น ผู้เสียภาษีที่เป็นดารานักแสดงที่มีเสื้อผ้าเครื่องแต่งกายบางชุดที่นอกจากจะใช้ในการทำงานแล้วยังสามารถที่จะนำมาปรับใช้ในชีวิตประจำวันได้อีกด้วย

นอกจากนี้ ถ้าหากเสื้อผ้าเครื่องแต่งกายนั้นเป็นเสื้อผ้าเครื่องแต่งกายที่ผู้เสียภาษีสามารถนำค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นมาหักเป็นรายจ่ายทางธุรกิจได้ บทบัญญัติมาตรา 65 ทวิและมาตรา 65 ตรี ก็ไม่ได้บอกไว้ว่าผู้เสียภาษีจะต้องหักอย่างไรหรือด้วยวิธีใดไว้เช่นเดียวกัน

4.2 วิเคราะห์การนำหลักเกณฑ์การปันส่วนรายจ่ายตามกฎหมายไทยมาปรับใช้

จากการวิเคราะห์ถึงปัญหาของการปันส่วนรายจ่ายที่มีลักษณะผสมระหว่างรายจ่ายที่มีลักษณะเป็นการส่วนตัวกับรายจ่ายทางธุรกิจของบุคคลธรรมดาที่มีเงินได้พึงประเมินจากการประกอบการค้าหรือธุรกิจที่เลือกหักค่าใช้จ่ายตามความจำเป็นและสมควรที่เกิดขึ้นในประเทศไทยในหัวข้อ 4.1 ที่ผู้เขียนได้กล่าวไปข้างต้นนั้น ก็เพื่อที่จะหาแนวทางหรือหลักเกณฑ์ในการปันส่วนรายจ่ายมาแก้ไขปัญหาค่าใช้จ่ายที่มีลักษณะผสมดังกล่าว ผู้เขียนจึงได้ศึกษาแนวทางและหลักเกณฑ์การปันส่วนรายจ่ายตามกฎหมายภาษีของไทย คือ การปันส่วนภาษีซื้อของภาษีมูลค่าเพิ่ม, การปันส่วนรายจ่ายของภาษีเงินได้ปิโตรเลียม การปันส่วนรายจ่ายของกิจการที่ได้รับส่งเสริมการลงทุนและการปันส่วนรายจ่ายของภาษีศุลกากรว่าจะสามารถนำแนวทางและหลักเกณฑ์การปันส่วนรายจ่ายตามกฎหมาย

ภาษีของไทยมาปรับใช้เพื่อแก้ไขปัญหารายจ่ายที่มีลักษณะผสมระหว่างรายจ่ายที่มีลักษณะเป็นการส่วนตัวกับรายจ่ายทางธุรกิจของบุคคลธรรมดาที่มีเงินได้พึงประเมินจากการประกอบการค้าหรือธุรกิจที่เลือกหักค่าใช้จ่ายตามความจำเป็นและสมควรที่เกิดขึ้นในประเทศไทยได้หรือไม่

ดังนั้น ในลำดับต่อไปผู้เขียนจึงจะได้วิเคราะห์ถึงการนำหลักเกณฑ์การปันส่วนรายจ่ายตามกฎหมายไทยตามที่ผู้เขียนได้กล่าวไปแล้วในบทที่ 2 มาปรับใช้เพื่อแก้ไขปัญหารายจ่ายที่มีลักษณะผสมระหว่างรายจ่ายที่มีลักษณะเป็นการส่วนตัวกับรายจ่ายทางธุรกิจของบุคคลธรรมดาที่มีเงินได้พึงประเมินจากการประกอบการค้าหรือธุรกิจที่เลือกหักค่าใช้จ่ายตามความจำเป็นและสมควรที่เกิดขึ้นในประเทศไทยว่าจะสามารถนำมาปรับใช้ได้มากน้อยเพียงใดหรือมีข้อจำกัดในการนำมาปรับใช้อย่างไร

4.2.1 วิเคราะห์การนำหลักเกณฑ์การปันส่วนภาษีซื้อมาปรับใช้

การปันส่วนภาษีซื้อของภาษีมูลค่าเพิ่มเป็นการปันส่วนภาษีซื้อสำหรับผู้ประกอบการที่ประกอบธุรกิจหลายประเภท ซึ่งบางธุรกิจต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มและบางธุรกิจก็ไม่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มและผู้ประกอบการไม่สามารถที่จะแยกได้อย่างชัดเจนว่าสินค้าหรือบริการที่นำมาใช้นั้นเป็นการนำมาใช้ในกิจการประเภทที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มหรือเป็นการนำมาใช้ในกิจการประเภทที่ไม่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม ผู้ประกอบการจึงไม่สามารถที่จะแยกได้ว่าภาษีซื้อที่เกิดจากสินค้าหรือบริการนั้นเป็นภาษีซื้อของกิจการประเภทใดแน่ชัด ดังนั้น ประมวลรัษฎากรจึงได้กำหนดให้ผู้ประกอบการนำภาษีซื้อที่เกิดขึ้นมาปันส่วนตามประมาณการรายได้ของทั้งกิจการที่ได้รับส่งเสริมฯและกิจการที่ไม่ได้รับส่งเสริมหรือปันส่วนตามพื้นที่การใช้อาคาร

แต่อย่างก็ตาม ก็ไม่สามารถที่จะนำหลักเกณฑ์การปันส่วนภาษีซื้อมาปรับใช้กับการปันส่วนรายจ่ายที่มีลักษณะผสมระหว่างรายจ่ายส่วนตัวกับรายจ่ายทางธุรกิจของผู้เสียภาษีที่เป็นบุคคลธรรมดาที่มีเงินได้จากการประกอบธุรกิจได้ ทั้งวิธีการปันส่วนภาษีซื้อตามประมาณการรายได้และวิธีการปันส่วนภาษีซื้อตามพื้นที่การใช้อาคาร เนื่องมาจากสาเหตุดังต่อไปนี้

ก. การปันส่วนภาษีซื้อตามประมาณการรายได้เป็นการเปรียบเทียบระหว่างมูลค่าของสินค้าหรือบริการที่ต้องเสียภาษีกับมูลค่าทั้งหมดของสินค้าหรือบริการที่ต้องเสียภาษีและไม่ต้องเสียภาษี กล่าวคือ เป็นการปันส่วนภาษีซื้อตามประมาณการรายได้ของกิจการที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มและกิจการที่ไม่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มว่ามีสัดส่วนรายได้ของแต่ละกิจการเท่าใด เช่น ผู้ประกอบกิจการมีสัดส่วนรายได้ของกิจการที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มและกิจการที่ไม่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มเท่ากับ 40:60 ผู้ประกอบกิจการก็ต้องนำมาภาษีซื้อที่เกิดขึ้นมาปันส่วนตามสัดส่วนของรายได้ดังกล่าว

ทั้งนี้ จะเห็นได้ว่าการปันส่วนภาษีซื้อตามประมาณการรายได้นี้ ทั้งสองกิจการจะต้องมีรายได้เกิดขึ้นด้วยถึงจะสามารถใช้วิธีการนี้ได้ กล่าวคือ ทั้งกิจการที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มและกิจการ

ที่ไม่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มจะต้องมีรายได้ของแต่ละกิจการเกิดขึ้นด้วย ผู้ประกอบกิจการจึงจะสามารถปันส่วนภาษีซื้อตามประมาณการรายได้ที่เกิดขึ้นของทั้งสองกิจการได้

แต่ในขณะที่การปันส่วนรายจ่ายที่มีลักษณะผสมระหว่างรายจ่ายส่วนตัวกับรายจ่ายทางธุรกิจนั้น เป็นการปันส่วนเพื่อแยกค่าใช้จ่ายที่เกิดจากวัตถุประสงค์ส่วนตัวกับค่าใช้จ่ายที่เกิดจากวัตถุประสงค์ทางธุรกิจออกจากกัน ซึ่งจะมีรายได้เกิดขึ้นเฉพาะส่วนที่เกิดจากวัตถุประสงค์ทางธุรกิจเท่านั้นส่วนที่เกิดจากวัตถุประสงค์ส่วนตัวไม่ได้ก่อให้เกิดรายได้ด้วย จึงไม่สามารถใช้หลักเกณฑ์การปันส่วนตามประมาณการรายได้ของแต่ละกิจการเหมือนผู้ประกอบการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มได้

ข. การปันส่วนภาษีซื้อตามพื้นที่การใช้อาคารเป็นการเปรียบเทียบสัดส่วนของพื้นที่ที่ใช้ในกิจกรรมที่ต้องเสียภาษีกับพื้นที่ทั้งหมดของกิจการ กล่าวคือ เป็นการนำพื้นที่ของอาคารที่ผู้ประกอบการใช้ประกอบกิจการที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มมาหารกับพื้นที่ของอาคารทั้งหมด ซึ่งวิธีการนี้หากพิจารณาตามหลักเกณฑ์ที่ใช้ในการปันส่วนแล้วเป็นหลักเกณฑ์ที่สามารถที่นำมาปรับใช้กับกรณีของการปันส่วนรายจ่ายที่มีลักษณะผสมระหว่างรายจ่ายส่วนตัวกับรายจ่ายทางธุรกิจเฉพาะที่เกิดจากการใช้บ้านเป็นสำนักงาน (Home Office) ได้ เนื่องจากการปันส่วนรายจ่ายที่เกิดจากการใช้บ้านเป็นสำนักงานก็ใช้หลักเกณฑ์การปันส่วนตามเกณฑ์ของพื้นที่การใช้งานทางธุรกิจเช่นเดียวกัน กล่าวคือ ให้ปันส่วนรายจ่ายที่เกิดจากการใช้ Home Office ตามพื้นที่ของบ้านที่ผู้เสียภาษีใช้ประกอบกิจการจริงกับพื้นที่ของบ้านทั้งหมด จะเห็นได้ว่าในส่วนหลักเกณฑ์การปันส่วนนั้นมีความคล้ายคลึงกัน

แต่อย่างไรก็ตาม การปันส่วนภาษีซื้อตามพื้นที่การใช้อาคารนั้น ผู้ประกอบการจะต้องมีความรู้ความเข้าใจในหลักการเฉลี่ยภาษีซื้อก่อน กล่าวคือ เมื่อผู้ประกอบการเริ่มก่อสร้างอาคารและมีภาษีซื้อที่เกี่ยวข้องกับการก่อสร้างอาคารที่ไม่สามารถแยกได้ว่าเกี่ยวข้องกับกิจการใด ผู้ประกอบการมีหน้าที่ต้องแจ้งประมาณการใช้พื้นที่เป็นตารางเมตรในแต่ละชั้นหรือการก่อสร้างอาคารที่เสร็จสมบูรณ์ต่ออธิบดีกรมสรรพากรตามแบบ ภ.พ.05.1 และตามแบบ ภ.พ.05.2 ตามลำดับด้วย แต่สำหรับผู้เสียภาษีที่เป็นบุคคลธรรมดาที่มีเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (6), (7) และ (8) ประมวลรัษฎากรไม่ได้กำหนดให้มีหน้าที่ที่จะต้องแจ้งประมาณการใช้พื้นที่เป็นตารางเมตรต่อกรมสรรพากรเหมือนดังเช่นผู้ประกอบการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม จึงเป็นเรื่องยากที่จะพิสูจน์ส่วนของพื้นที่ที่ได้ใช้ประกอบกิจการจริง

นอกจากสาเหตุที่ผู้เขียนได้กล่าวไปแล้วข้างต้นแล้ว ยังมีสาเหตุอีกประการหนึ่งที่ไม่สามารถนำวิธีการปันส่วนภาษีซื้อมาปรับใช้กับการปันส่วนรายจ่ายที่มีลักษณะผสมระหว่างรายจ่ายส่วนตัวกับรายจ่ายทางธุรกิจได้ คือ ผู้ประกอบการที่จะปันส่วนภาษีซื้อของภาษีมูลค่าเพิ่มได้นั้นจะต้องเป็นผู้ประกอบการที่ได้จดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา 85 หรือมาตรา 85/1 หรือที่ได้จด

ทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มชั่วคราวตามมาตรา 85/3 ตามประมวลรัษฎากรด้วย อีกทั้ง ผู้ประกอบการเอง ยังต้องจัดทำใบกำกับภาษีและสำเนาใบกำกับภาษีสำหรับการขายสินค้าหรือการให้บริการทุกครั้ง โดย จะต้องจัดทำในทันทีที่ความรับผิดในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มเกิดขึ้นพร้อมทั้งส่งมอบใบกำกับภาษีนั้นแก่ ผู้ซื้อสินค้าหรือผู้รับบริการส่วนสำเนาใบกำกับภาษีให้ผู้ประกอบการเก็บรักษาไว้ตามมาตรา 86 ประมวลรัษฎากร เนื่องจากผู้ประกอบการจะต้องนำใบกำกับภาษีที่ออกมาใช้เป็นพยานหลักฐานในการปันส่วนภาษีซื้อที่เกิดขึ้นด้วย ซึ่งใบกำกับภาษีเป็นพยานหลักฐานที่สรรพากรสามารถที่จะ ตรวจสอบได้ว่ามีภาษีซื้อและภาษีขายของผู้ซื้อและผู้ขายเกิดขึ้นเท่าใด จึงเป็นเรื่องยากที่ผู้ซื้อและผู้ขายจะเลี่ยงภาษีซื้อและภาษีขายที่เกิดขึ้นได้

ในขณะที่ผู้เสียภาษีที่เป็นบุคคลธรรมดาที่มีเงินได้จากการประกอบธุรกิจนั้น ปกติแล้วจะ ไม่มีการออกใบเสร็จรับเงินที่จะนำมาใช้เป็นพยานหลักฐานในการหักรายจ่ายเพราะผู้เสียภาษีที่เป็น บุคคลธรรมดาที่มีเงินได้จากการประกอบธุรกิจมักเลือกที่จะหักรายจ่ายแบบเหมามากกว่าที่จะหัก รายจ่ายตามความจำเป็นและสมควร เนื่องจากถ้าผู้เสียภาษีเลือกที่จะหักรายจ่ายแบบเหมาผู้เสีย ภาษีไม่จำเป็นต้องมีพยานหลักฐานมาพิสูจน์รายจ่ายเพียงแต่หักตามอัตราร้อยละที่ประมวล รัษฎากรกำหนดเท่านั้น

และถึงแม้ว่าผู้เสียภาษีเลือกที่จะหักรายจ่ายตามความจำเป็นและสมควร ซึ่งคำสั่งของ กรมสรรพากรที่ ป. 149/2558 และประกาศอธิบดีกรมสรรพากรเกี่ยวกับเงินได้ฉบับที่ 161 จะได้ กำหนดให้ผู้เสียภาษีเงินได้ของห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่ไม่ใช่นิติบุคคลหรือบุคคลธรรมดาที่ ไม่ได้ประกอบการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มแต่มีเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (5) (6) (7) และ (8) จะต้องจัดทำบัญชีหรือรายงานเงินสตรับจ่าย เพื่อนำมาใช้เป็นพยานหลักฐานในการหักรายจ่ายตาม ความจำเป็นและสมควรก็ตาม การจัดทำบัญชีหรือรายงานเงินสตรับจ่ายที่ว่านี้ก็ไม่ใช้การจัดทำบัญชีที่ ถูกจัดทำขึ้นโดยผู้ทำบัญชีตามนิยามความหมายของในมาตรา 4 ของพระราชบัญญัติการบัญชี พ.ศ. 2543 เนื่องจากว่าการจัดทำบัญชีหรือรายงานเงินสตรับจ่ายนี้ ผู้เสียภาษีอาจเป็นผู้จัดทำบัญชีด้วย ตัวเองโดยไม่ได้มอบหมายให้ “ผู้ทำบัญชี” ที่มีคุณสมบัติตามที่อธิบดีกำหนดตามพระราชบัญญัติการ บัญชี พ.ศ. 2543 เป็นผู้จัดทำ ซึ่งอาจส่งผลให้บัญชีที่ผู้เสียภาษีเป็นผู้จัดทำด้วยตัวเองนั้นอาจมี รายละเอียดที่ไม่ถูกต้องและครบถ้วนตรงตามพระราชบัญญัติฉบับนี้ จึงไม่ถือว่าเป็นการทำบัญชีตาม หลักการทางบัญชีและวิธีปฏิบัติทางการบัญชีที่รับรองทั่วไปหรือตามมาตรฐานการบัญชี⁵ ด้วยเหตุนี้เอง ความละเอียดและความถูกต้องของการจัดทำรายงานเงินสตรับจ่ายจึงน้อยกว่าการจัดทำบัญชี ตามหลักการทางบัญชีและวิธีปฏิบัติทางการบัญชีที่รับรองทั่วไป

⁵ สมเดช โจนศรีเสถียร, *Accounting Knowledge*, พิมพ์ครั้งที่ 8 (กรุงเทพมหานคร: ธรรมนิติ, 2553), หน้า 17.

กล่าวโดยสรุป ไม่สามารถนำหลักเกณฑ์การปันส่วนภาษีซื้อของภาษีมูลค่าเพิ่มมาปรับใช้กับการปันส่วนรายจ่ายที่มีลักษณะผสมระหว่างรายจ่ายส่วนตัวกับรายจ่ายทางธุรกิจของผู้เสียภาษีที่เป็นบุคคลธรรมดาที่มีเงินได้จากการประกอบธุรกิจได้

4.2.2 วิเคราะห์การนำหลักเกณฑ์การปันส่วนรายจ่ายของภาษีเงินได้ปิโตรเลียมมาปรับใช้

การปันส่วนรายจ่ายของภาษีเงินได้ปิโตรเลียมเป็นการปันส่วนรายจ่ายในกรณีที่ได้รับสัมปทานมีแปลงสำรวจหลายแปลงและมีรายจ่ายปิโตรเลียมที่เป็นทุนหรือรายจ่ายปิโตรเลียมตามปกติและจำเป็นที่เกี่ยวข้องกับแปลงสำรวจหลายแปลงที่ผู้รับสัมปทานไม่สามารถแยกได้อย่างชัดเจนว่าเป็นรายจ่ายของแปลงสำรวจแปลงใด กฎหมายจึงได้กำหนดให้ผู้รับสัมปทานปันส่วนรายจ่ายที่เป็นทุนในส่วนของเงินเดือนและค่าแรงที่ในทางปฏิบัติไม่สามารถหรือไม่เหมาะสมที่ทำตารางเวลาการทำงาน (Time Sheet) เพื่อที่จะแยกงานของแปลงสำรวจแต่ละแปลง ตามสัดส่วนของงานที่เกี่ยวข้องหรือเทียบเคียงกันได้ตามที่ได้จัดทำตารางเวลาทำงานสำหรับแปลงสำรวจนั้นๆ ส่วนที่เป็นรายจ่ายอื่นๆ นอกเหนือจากเงินเดือนและค่าแรง ให้ผู้รับสัมปทานปันส่วนรายจ่ายดังกล่าวนั้นเท่าๆกันสำหรับแปลงสำรวจแต่ละแปลง ตามจำนวนรวมของแปลงสำรวจที่ผู้รับสัมปทานมีหรือเคยมีอยู่ทุกแปลงในระหว่งรอบระยะเวลาบัญชีนั้น ส่วนรายจ่ายปิโตรเลียมตามปกติและจำเป็น ให้ผู้รับสัมปทานปันส่วนรายจ่ายตามหลักเกณฑ์เดียวกันกับรายจ่ายปิโตรเลียมที่เป็นทุน

ส่วนในกรณีที่ผู้รับสัมปทานมีแปลงสำรวจหลายแปลงและแปลงสำรวจบางแปลงอยู่ภายใต้พระราชบัญญัติภาษีปิโตรเลียมคนละฉบับกัน ซึ่งผู้รับสัมปทานไม่สามารถที่จะแยกรายจ่ายที่เกิดขึ้นได้อย่างชัดเจนว่าเป็นของแปลงสำรวจใด กฎหมายจึงกำหนดให้ปันส่วนรายจ่ายที่เป็นเงินเดือนและค่าแรงที่ในทางปฏิบัติไม่สามารถหรือไม่เหมาะสมที่ทำตารางเวลาการทำงาน เพื่อที่จะแยกว่าเป็นของแปลงสำรวจภายใต้พระราชบัญญัติฉบับใด ตามสัดส่วนของเงินเดือนและค่าแรงที่เทียบเคียงกันได้ตามที่ได้มีการจัดทำตารางเวลาการทำงานของแปลงสำรวจที่อยู่ภายใต้พระราชบัญญัติแต่ละฉบับ ส่วนรายจ่ายอื่นๆ นอกเหนือไปจากเงินเดือนและค่าแรงให้ผู้รับสัมปทานปันส่วนตามสัดส่วนของรายจ่ายทั้งหมดที่ผู้รับสัมปทานสามารถแยกได้ของแปลงสำรวจที่อยู่ภายใต้บังคับพระราชบัญญัติแต่ละฉบับ

แต่อย่างไรก็ตาม ก็ไม่สามารถที่จะนำหลักเกณฑ์ในการปันส่วนรายจ่ายของภาษีเงินได้ปิโตรเลียมที่ให้ปันส่วนตามสัดส่วนของงานที่เกี่ยวข้องหรือเทียบเคียงกันได้ตามที่ได้จัดทำตารางเวลาทำงานมาปรับใช้กับการปันส่วนรายจ่ายที่มีลักษณะผสมระหว่างรายจ่ายส่วนตัวกับรายจ่ายทางธุรกิจของผู้เสียภาษีที่เป็นบุคคลธรรมดาที่มีเงินได้จากการประกอบธุรกิจได้ เนื่องจากการปันส่วนรายจ่ายตามวิธีการนี้เป็นการปันส่วนรายจ่ายที่เป็นเงินเดือนและค่าแรงเพื่อหาต้นทุนที่แท้จริงของแปลงสำรวจ

แต่ละแปลงว่ามีจำนวนเท่าใด โดยพิจารณาจากเงินเดือนและค่าแรงที่ผู้รับสัมปทานจ่ายให้กับลูกจ้างหรือพนักงานที่ได้ทำงานในแปลงสำรวจแต่ละแปลง กล่าวคือ เพื่อหาว่าลูกจ้างหรือพนักงานแต่ละคนทำงานในแปลงสำรวจแต่ละแปลงใช้ระยะเวลาเท่าใด เนื่องจากผู้รับสัมปทานจะพิจารณาการจ่ายเงินเดือนและค่าแรงตามระยะเวลาในการทำงานของลูกจ้างหรือพนักงานแต่ละคนบนแปลงสำรวจแต่ละแปลงผ่านตารางตารางเวลาการทำงาน (Time Sheet) ทำให้ผู้รับสัมปทานทราบว่าแปลงสำรวจแต่ละแปลงมีต้นทุนที่แท้จริงที่เป็นเงินเดือนและค่าแรงของลูกจ้างหรือพนักงานแต่ละคนจำนวนเท่าใด เพื่อที่จะนำไปรวมเป็นต้นทุนที่แท้จริงของแปลงสำรวจแต่ละแปลง

กล่าวโดยสรุปคือ การปันส่วนรายจ่ายที่เป็นเงินเดือนและค่าแรงนี้เป็นการหาต้นทุนที่แท้จริงของแปลงสำรวจแต่ละแปลงโดยพิจารณาจากการจ่ายเงินเดือนและค่าแรงของผู้รับสัมปทานให้กับลูกจ้างหรือพนักงาน จึงเท่ากับว่าการปันส่วนวิธีนี้เป็น การปันส่วนรายจ่ายที่เกี่ยวข้องกับหรือมีวัตถุประสงค์ในการทำงานทั้งสิ้นไม่มีเรื่องของรายจ่ายที่เกิดจากวัตถุประสงค์ส่วนตัวเข้ามาเกี่ยวข้องด้วย แต่การปันส่วนรายจ่ายที่มีลักษณะผสมระหว่างรายจ่ายส่วนตัวกับรายจ่ายทางธุรกิจนั้น เป็นการปันส่วนเพื่อแยกค่าใช้จ่ายที่เกิดจากวัตถุประสงค์ส่วนตัวกับค่าใช้จ่ายที่เกิดจากวัตถุประสงค์ทางธุรกิจออกจากกัน กล่าวคือ เป็นการหาว่ารายจ่ายที่มีลักษณะผสมก่อนหนึ่งเป็นรายจ่ายจ่ายที่เกิดจากวัตถุประสงค์ทางธุรกิจจำนวนเท่าใดและเป็นรายจ่ายที่เกิดจากวัตถุประสงค์ส่วนตัวจำนวนเท่าใด

ดังนั้น จึงไม่สามารถนำหลักเกณฑ์การปันส่วนตามงานที่เกี่ยวข้องหรือเทียบเคียงกันได้ตามที่ได้จัดทำตารางเวลาทำงานมาปรับใช้กับการปันส่วนรายจ่ายที่มีลักษณะผสมระหว่างรายจ่ายส่วนตัวกับรายจ่ายทางธุรกิจและส่งผลให้ไม่สามารถนำการปันส่วนรายจ่ายที่เป็นเงินเดือนและค่าแรงในกรณีที่ผู้รับสัมปทานมีแปลงสำรวจหลายแปลงและแปลงสำรวจบางแปลงอยู่ภายใต้พระราชบัญญัติภาษีปิโตรเลียมคนละฉบับกันมาปรับใช้ได้ด้วยเช่นกันเพราะเป็นการปันส่วนตามสัดส่วนของเงินเดือนและค่าแรงที่เทียบเคียงกันได้ตามที่ได้จัดทำตารางเวลาทำงาน

ส่วนที่เป็นรายจ่ายอื่นๆนอกเหนือจากเงินเดือนและค่าแรงที่ให้ผู้รับสัมปทานปันส่วนรายจ่ายดังกล่าวนี้เท่าๆ กันสำหรับแปลงสำรวจแต่ละแปลงหรือปันส่วนตามสัดส่วนของรายจ่ายทั้งหมดที่ผู้รับสัมปทานสามารถแยกได้ของแปลงสำรวจที่อยู่ภายใต้บังคับพระราชบัญญัติแต่ละฉบับ ก็ล้วนแล้วแต่เป็นการปันส่วนรายจ่ายที่เกี่ยวข้องกับหรือมีวัตถุประสงค์ในการทำงานทั้งสิ้นไม่มีเรื่องของรายจ่ายที่เกิดจากวัตถุประสงค์ส่วนตัวเข้ามาเกี่ยวข้องด้วย กล่าวคือ เป็นการปันส่วนรายจ่ายที่เกี่ยวข้องกับหรือมีวัตถุประสงค์ในการทำงานให้กับแปลงสำรวจแต่ละแปลงเพื่อหาต้นทุนที่แท้จริงของแปลงสำรวจแต่ละแปลง ด้วยเหตุนี้เอง จึงไม่สามารถนำวิธีการปันส่วนดังกล่าวมาปรับใช้กับการปันส่วนรายจ่ายที่มีลักษณะผสมระหว่างรายจ่ายส่วนตัวกับรายจ่ายทางธุรกิจได้เช่นเดียวกัน

นอกจากนี้ การปันส่วนรายจ่ายปีโตรเลียมยังต้องมีพยานหลักฐานในการพิสูจน์การหัก รายจ่ายปีโตรเลียมอีกด้วย คือ งบบัญชีค่าใช้จ่ายในการประกอบกิจการปีโตรเลียมเป็นรายแปลง สำรอง เนื่องจากว่าในการประกอบกิจการปีโตรเลียม กรมเชื้อเพลิงธรรมชาติได้กำหนดให้ผู้รับ สัมปทานทุกรายจะต้องจัดทำและเสนองบบัญชีค่าใช้จ่ายในการประกอบกิจการปีโตรเลียมเป็นราย แปลงสำรองตามแบบ ชธ/ป9 ให้กับอธิบดีกรมเชื้อเพลิงธรรมชาติทราบทุกปีละ 4 ครั้ง โดยให้จัดทำ บัญชีค่าใช้จ่ายเป็นรอบระยะเวลาสามเดือนปฏิทิน เริ่มตั้งแต่เดือนมกราคม เมษายน กรกฎาคมและ ตุลาคมตามลำดับและให้นำส่งงบบัญชีค่าใช้จ่ายในการประกอบกิจการปีโตรเลียมที่สำนักกำกับและ บริหารสัมปทานปีโตรเลียม กรมเชื้อเพลิงธรรมชาติ ภายในกำหนดเวลาไม่เกินหนึ่งเดือนนับแต่วัน สิ้นสุดรอบระยะเวลาสามเดือน เพื่อใช้เป็นพยานหลักฐานในการหักค่าใช้จ่ายในการประกอบกิจการ ปีโตรเลียม⁶

ในขณะที่การจัดทำบัญชีของผู้เสียภาษีที่เป็นบุคคลธรรมดาที่มีเงินได้จากการประกอบ ธุรกิจตามคำสั่งของกรมสรรพากรที่ ป. 149/2558 และประกาศอธิบดีกรมสรรพากรเกี่ยวกับเงินได้ ฉบับที่ 161 ได้กำหนดให้ผู้เสียภาษีเงินได้ของห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่ไม่ใช่นิติบุคคลหรือ บุคคลธรรมดาที่ไม่ได้ประกอบการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มแต่มีเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (5) (6) (7) และ (8) จะต้องจัดทำบัญชีหรือรายงานเงินสตรับจ่าย ก็เป็นเพียงการจัดทำบัญชีที่ผู้เสียภาษี อาจเป็นผู้จัดทำด้วยตัวเองโดยไม่ได้มอบหมายให้ “ผู้ทำบัญชี” ที่มีคุณสมบัติตามที่อธิบดีกำหนดตาม พระราชบัญญัติการบัญชี พ.ศ. 2543 เป็นผู้จัดทำ ซึ่งอาจส่งผลให้บัญชีที่ผู้เสียภาษีเป็นผู้จัดทำด้วย ตัวเองนั้นอาจมีรายละเอียดที่ไม่ถูกต้องและครบถ้วนตรงตามพระราชบัญญัติฉบับนี้ จึงไม่ถือว่าเป็น การทำบัญชีตามหลักการทางบัญชีและวิธีปฏิบัติทางการบัญชีที่รับรองทั่วไปหรือตามมาตรฐานการ บัญชี ด้วยเหตุนี้เองความละเอียดและความถูกต้องของการจัดทำรายงานเงินสตรับจ่ายจึงน้อยกว่า การจัดทำบัญชีตามหลักการทางบัญชีและวิธีปฏิบัติทางการบัญชีที่รับรองทั่วไป

กล่าวโดยสรุป ไม่สามารถนำหลักเกณฑ์การปันส่วนรายจ่ายของภาษีเงินได้ปีโตรเลียมมา ปรับใช้กับการปันส่วนรายจ่ายที่มีลักษณะผสมระหว่างรายจ่ายส่วนตัวกับรายจ่ายทางธุรกิจของผู้เสีย ภาษีที่เป็นบุคคลธรรมดาที่มีเงินได้จากการประกอบธุรกิจได้

4.2.3 วิเคราะห์การนำหลักเกณฑ์การปันส่วนรายจ่ายของกิจการที่ได้รับส่งเสริมการลงทุน มาปรับใช้

การปันส่วนรายจ่ายของผู้ประกอบการที่ได้รับส่งเสริมการลงทุนเป็นการปันส่วนรายจ่าย กรณีที่ผู้ได้รับส่งเสริมการลงทุนประกอบกิจการทั้งที่ได้รับส่งเสริมและไม่ได้รับส่งเสริมการลงทุน

⁶ ประกาศกรมเชื้อเพลิงธรรมชาติ เรื่องหลักเกณฑ์และวิธีการเสนองบบัญชีค่าใช้จ่ายในการประกอบกิจการปีโตรเลียม

กล่าวคือ ผู้ที่ได้รับส่งเสริมการลงทุนได้ประกอบกิจการทั้งกิจการที่ได้รับยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคล และกิจการที่ไม่ได้รับยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคล มีรายจ่ายที่ผู้ได้รับส่งเสริมการลงทุนไม่สามารถที่จะแยกได้อย่างชัดเจนว่าเป็นรายจ่ายของกิจการที่ได้รับยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลหรือเป็นรายจ่ายของกิจการที่ไม่ได้รับยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคล ซึ่งผู้ได้รับส่งเสริมการลงทุนเองก็ไม่มีเกณฑ์อื่นในการเฉลี่ยหรือปันส่วนที่เหมาะสม ให้ผู้ที่ได้รับส่งเสริมการลงทุนปันส่วนรายจ่ายที่เกิดขึ้นตามส่วนของรายได้จากกิจการที่ได้รับยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลและกิจการที่ไม่ได้รับยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคล

จะเห็นได้ว่าหลักเกณฑ์การปันส่วนรายจ่ายของกิจการที่ได้รับส่งเสริมการลงทุนมีลักษณะที่คล้ายคลึงกันกับหลักเกณฑ์การปันส่วนภาษีซื้อตามประมวลการรายได้ของภาษีมูลค่าเพิ่ม เนื่องจากการปันส่วนรายจ่ายตามรายได้ของแต่ละกิจการเช่นเดียวกัน กล่าวคือ เป็นการปันส่วนรายจ่ายที่ไม่สามารถแยกได้อย่างชัดเจนว่าเป็นรายจ่ายของกิจการที่ได้รับส่งเสริมการลงทุนหรือเป็นรายจ่ายของกิจการที่ไม่ได้รับส่งเสริมการลงทุนตามสัดส่วนรายได้ของทั้งสองกิจการส่วนการปันส่วนภาษีซื้อก็เป็นการปันส่วนภาษีซื้อที่ไม่สามารถแยกได้อย่างชัดเจนว่าเป็นภาษีซื้อของกิจการที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มหรือเป็นภาษีซื้อของกิจการที่ไม่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มตามประมวลการรายได้ของทั้งสองกิจการเช่นเดียวกัน

ดังนั้น จึงไม่สามารถนำหลักเกณฑ์การปันส่วนรายจ่ายของกิจการที่ได้รับส่งเสริมการลงทุนมาปรับใช้กับการปันส่วนรายจ่ายที่มีลักษณะผสมระหว่างรายจ่ายส่วนตัวกับรายจ่ายทางธุรกิจของผู้เสียภาษีที่เป็นบุคคลธรรมดาที่มีเงินได้จากการประกอบธุรกิจได้ด้วยเหตุผลที่เหมือนกันกับการที่ไม่สามารถนำหลักเกณฑ์การปันส่วนภาษีซื้อของภาษีมูลค่าเพิ่มมาปรับใช้ได้ กล่าวคือ การปันส่วนตามรายได้ของกิจการนี้เป็นการปันส่วนให้กับกิจการที่มีรายได้เกิดขึ้นสองกิจการแต่การปันส่วนรายจ่ายที่มีลักษณะผสมนี้ระหว่างรายจ่ายทางธุรกิจและรายจ่ายส่วนตัวนี้เป็นการปันส่วนรายจ่ายที่เกิดขึ้นว่าเกิดขึ้นจากวัตถุประสงค์ทางธุรกิจเท่าใดและเกิดขึ้นจากวัตถุประสงค์ส่วนตัวเท่าใด ซึ่งส่วนที่จะก่อให้เกิดเงินได้ก็มีแต่เฉพาะส่วนที่เกิดจากวัตถุประสงค์ทางธุรกิจเท่านั้น ส่วนที่เกิดจากวัตถุประสงค์ส่วนตัวไม่ได้ก่อให้เกิดรายได้ขึ้นด้วย รวมไปถึงการปันส่วนตามรายได้ของกิจการนี้เป็นการปันส่วนรายจ่ายที่เกิดจากการประกอบกิจการทั้งหมด เพียงแต่ปันส่วนว่าเป็นของกิจการใดในจำนวนเท่าใดเท่านั้น ไม่มีรายจ่ายที่มีวัตถุประสงค์ส่วนตัวเข้ามาเกี่ยวข้องแต่อย่างใด เช่น สัดส่วนรายได้ของกิจการที่ได้รับส่งเสริมการลงทุนกับกิจการที่ไม่ได้รับส่งเสริมการลงทุน คือ 80:20 ผู้ประกอบการที่ได้รับส่งเสริมการลงทุนก็ต้องนำรายจ่ายที่ไม่สามารถแยกได้อย่างชัดเจนว่าเป็นรายจ่ายของกิจการใดมาปันส่วนตามสัดส่วนรายได้ข้างต้น

นอกจากนี้ พระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุน พ.ศ. 2520 มาตรา 31 ยังได้กำหนดให้ผู้ที่ได้รับส่งเสริมการลงทุนจัดทำบัญชีรายรับรายจ่ายสำหรับโครงการที่ได้รับส่งเสริมแยกต่างหากจาก

กิจการส่วนอื่นไม่ว่าจะได้รับส่งเสริมหรือไม่ก็ตามอีกด้วย เพื่อเป็นประโยชน์ต่อการคำนวณกำไรสุทธิที่จะได้รับยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลตามมาตรา ๖๖ นี้ จะเห็นได้ว่าการปันส่วนรายจ่ายของผู้ได้รับการส่งเสริมการลงทุนต้องใช้จ่ายหรือรับรายจ่ายมาเป็นพยานหลักฐานในการปันส่วนรายจ่ายที่ไม่ผู้ได้รับส่งเสริมไม่สามารถแยกได้อย่างชัดเจนว่าเป็นของกิจการใดด้วย ซึ่งการทำบัญชีที่ว่าเป็นการทำบัญชีตามพระราชบัญญัติการบัญชี พ.ศ. 2543

ในขณะที่การจัดทำบัญชีของผู้เสียภาษีที่เป็นบุคคลธรรมดาที่มีเงินได้จากการประกอบธุรกิจตามคำสั่งของกรมสรรพากรที่ ป. 149/2558 และประกาศอธิบดีกรมสรรพากรเกี่ยวกับเงินได้ฉบับที่ 161 ได้กำหนดให้ผู้เสียภาษีเงินได้ของห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่ไม่ใช่นิติบุคคลหรือบุคคลธรรมดาที่ไม่ได้ประกอบการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มแต่มีเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (5) (6) (7) และ (8) จะต้องจัดทำบัญชีหรือรายงานเงินสตรับจ่าย ก็เป็นเพียงการจัดทำบัญชีที่ผู้เสียภาษีอาจเป็นผู้จัดทำด้วยตัวเองโดยไม่ได้มอบหมายให้ “ผู้ทำบัญชี” ที่มีคุณสมบัติตามที่อธิบดีกำหนดตามพระราชบัญญัติการบัญชี พ.ศ. 2543 เป็นผู้จัดทำ ซึ่งอาจส่งผลให้บัญชีที่ผู้เสียภาษีเป็นผู้จัดทำด้วยตัวเองนั้นอาจมีรายละเอียดที่ไม่ถูกต้องและครบถ้วนตรงตามพระราชบัญญัติฉบับนี้ จึงไม่ถือว่าเป็นการทำบัญชีตามหลักการทางบัญชีและวิธีปฏิบัติทางการบัญชีที่รับรองทั่วไปหรือตามมาตรฐานการบัญชี ด้วยเหตุนี้เองความละเอียดและความถูกต้องของการจัดทำรายงานเงินสตรับจ่ายจึงน้อยกว่าการจัดทำบัญชีตามหลักการทางบัญชีและวิธีปฏิบัติทางการบัญชีที่รับรองทั่วไป

กล่าวโดยสรุป ไม่สามารถนำหลักเกณฑ์การปันส่วนรายจ่ายของกิจการที่ได้รับส่งเสริมการลงทุนมาปรับใช้กับการปันส่วนรายจ่ายที่มีลักษณะผสมระหว่างรายจ่ายส่วนตัวกับรายจ่ายทางธุรกิจของผู้เสียภาษีที่เป็นบุคคลธรรมดาที่มีเงินได้จากการประกอบธุรกิจได้

4.2.4 วิเคราะห์การนำหลักเกณฑ์การประเมินราคาสุทธการมาปรับใช้

การประเมินราคาสุทธการเป็นการประเมินเพื่อหาราคาแห่งของที่นำเข้ามาในประเทศไทยเพื่อความมุ่งหมายในการจัดเก็บภาษีสุทธการ โดยใช้ระบบราคาแถมตัดที่มีอยู่ด้วยกัน 6 วิธี คือ ราคาซื้อขายของที่นำเข้า ราคาซื้อขายของที่เหมือนกัน ราคาซื้อขายของที่คล้ายกัน ราคาหักทอน ราคาคำนวณและราคาย้อนกลับ กล่าวคือ การประเมินราคาสุทธการเป็นการประเมินเพื่อต้องการทราบต้นทุนแห่งของหรือสินค้าที่ผู้เสียภาษีได้นำเข้ามาในประเทศไทยเพื่อนำราคาสุทธการที่ประเมินได้มาคูณกับอัตราภาษีสุทธการตามพิกัดอัตราสุทธการแห่งของหรือสินค้านั้น ทำให้ผู้เสียภาษีทราบถึงจำนวนภาษีสุทธการที่ต้องเสีย

แต่อย่างไรก็ตาม ก็ไม่สามารถที่จะนำหลักเกณฑ์การประเมินราคาสุทธการมาปรับใช้กับการปันส่วนรายจ่ายที่มีลักษณะผสมระหว่างรายจ่ายส่วนตัวกับรายจ่ายทางธุรกิจของผู้เสียภาษีที่เป็น

บุคคลธรรมดาที่มีเงินได้จากการประกอบธุรกิจได้เพราะโดยลักษณะของการจัดเก็บภาษีศุลกากรเป็นการจัดเก็บภาษีจากฐานการบริโภค กล่าวคือ เป็นการจัดเก็บจากการที่ผู้เสียภาษีได้บริโภคสินค้าหรือบริการ ซึ่งในที่นี้ คือ การนำเข้าสินค้ามาในราชอาณาจักร จึงต้องมีการคำนวณหาราคาของสินค้าที่ผู้เสียภาษีได้นำเข้ามา โดยพิจารณาจากต้นทุนแห่งของหรือสินค้านั้น เพื่อนำราคาแห่งของหรือสินค้าที่ได้มาคูณกับอัตราภาษีตามพิกัดแห่งของหรือสินค้านั้น เพื่อที่จะทำให้ทราบจำนวนภาษีที่ผู้นำเข้าของหรือสินค้านั้นมีหน้าที่ต้องเสีย ซึ่งการจัดเก็บภาษีในลักษณะนี้เป็นการจัดเก็บภาษีที่พิจารณาจากรายจ่ายที่ผู้นำเข้าได้จ่ายออกไปหรือได้จ่ายให้กับผู้ขายในต่างประเทศหรือรายจ่ายที่ผู้ขายในต่างประเทศได้จ่ายออกไปด้วยว่ามีรายจ่ายอะไรบ้างที่เกี่ยวข้องกับหรือที่ถือเป็นต้นทุนแห่งของหรือสินค้าที่ผู้เสียภาษีได้นำเข้ามาในราชอาณาจักร

ในขณะที่การปันส่วนรายจ่ายที่มีลักษณะผสมระหว่างรายจ่ายส่วนตัวกับรายจ่ายทางธุรกิจของผู้เสียภาษีที่เป็นบุคคลธรรมดาที่มีเงินได้จากการประกอบธุรกิจที่เลือกหักค่าใช้จ่ายตามความจำเป็นและสมควรนั้น เป็นการปันส่วนเพื่อหาว่ามีรายจ่ายที่เกี่ยวข้องกับการประกอบการค้าหรือธุรกิจหรือเกิดจากวัตถุประสงค์ทางธุรกิจเท่าใด เพื่อที่นำรายจ่ายดังกล่าวไปคำนวณเพื่อเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาโดยการหักรายจ่ายดังกล่าวออกจากเงินได้หรือรายได้ที่เกิดจากการประกอบการค้าหรือธุรกิจ ซึ่งการจัดเก็บภาษีลักษณะนี้เป็นการจัดเก็บภาษีจากฐานรายได้ กล่าวคือ เป็นการจัดเก็บภาษีที่วัดจากความสามารถในการเสียภาษีของผู้เสียภาษีเอง

จะเห็นได้ว่าวัตถุประสงค์ของการประเมินราคาศุลกากรมีความแตกต่างจากวัตถุประสงค์ของการปันส่วนรายจ่ายที่มีลักษณะผสมระหว่างรายจ่ายส่วนตัวกับรายจ่ายทางธุรกิจ เนื่องจากวัตถุประสงค์ของการประเมินราคาศุลกากร คือ การหาต้นทุนหรือรายจ่ายที่เกี่ยวข้องกับของหรือสินค้านำเข้านั้น เพื่อที่จะนำราคาศุลกากรมาคูณกับอัตราตามพิกัดอัตราศุลกากรแห่งของหรือสินค้าประเภทและชนิดนั้นได้เลย ในขณะที่วัตถุประสงค์ของการปันส่วนรายจ่ายที่มีลักษณะผสมระหว่างรายจ่ายส่วนตัวกับรายจ่ายทางธุรกิจ คือ การปันส่วนเพื่อหาส่วนของค่าใช้จ่ายที่เกิดจากวัตถุประสงค์ทางธุรกิจว่ามีจำนวนเท่าใดและส่วนที่เกิดจากวัตถุประสงค์ส่วนตัวมีจำนวนเท่าใด เมื่อทราบจำนวนของค่าใช้จ่ายที่เกิดจากวัตถุประสงค์ทางธุรกิจแล้ว ผู้เสียภาษียังไม่สามารถที่จะนำค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นมาคูณกับอัตราภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาได้เพราะผู้เสียภาษีจะต้องนำค่าใช้จ่ายจำนวนดังกล่าวไปลบออกจากเงินได้หรือรายได้ที่เกิดจากการทำมาหาได้ของผู้เสียภาษีก่อน ถึงจะนำผลลัพธ์ที่ได้มาคูณกับอัตราภาษี

กล่าวโดยสรุป ไม่สามารถนำหลักเกณฑ์การประเมินราคาศุลกากรมาปรับใช้กับการปันส่วนรายจ่ายที่มีลักษณะผสมระหว่างรายจ่ายส่วนตัวกับรายจ่ายทางธุรกิจของผู้เสียภาษีที่เป็นบุคคลธรรมดาที่มีเงินได้จากการประกอบธุรกิจได้

4.3 วิเคราะห์การนำหลักเกณฑ์การปันส่วนรายจ่ายตามกฎหมายต่างประเทศมาปรับใช้

จากที่ผู้เขียนได้วิเคราะห์ถึงการนำหลักเกณฑ์การปันส่วนค่าใช้จ่ายในกฎหมายไทยมาปรับใช้เพื่อแก้ไขปัญหาการปันส่วนค่าใช้จ่ายที่มีลักษณะผสมระหว่างค่าใช้จ่ายอันมีลักษณะเป็นการส่วนตัว และค่าใช้จ่ายทางธุรกิจในหัวข้อที่ 4.2 นั้น ทำให้ทราบว่าหลักเกณฑ์การปันส่วนค่าใช้จ่ายในกฎหมายไทยบางกรณีสามารถนำมาปรับใช้เพื่อแก้ไขปัญหาการปันส่วนค่าใช้จ่ายที่มีลักษณะผสมได้ แต่มีข้อจำกัดในการนำมาปรับใช้เพื่อแก้ไขปัญหาอยู่บ้างบางประการ ในขณะที่หลักเกณฑ์การปันส่วนค่าใช้จ่ายในกฎหมายไทยบางกรณี ก็ไม่สามารถนำมาปรับใช้เพื่อแก้ไขปัญหาการปันส่วนค่าใช้จ่ายที่มีลักษณะผสมดังกล่าวได้เลย

ในส่วนต่อไป ผู้เขียนจะได้วิเคราะห์ถึงการนำหลักเกณฑ์การปันส่วนค่าใช้จ่ายที่มีลักษณะผสมระหว่างค่าใช้จ่ายอันมีลักษณะเป็นการส่วนตัวกับค่าใช้จ่ายทางธุรกิจของสหรัฐอเมริกาและออสเตรเลียมาปรับใช้เพื่อแก้ไขปัญหาค่าใช้จ่ายที่มีลักษณะผสมระหว่างค่าใช้จ่ายอันมีลักษณะเป็นการส่วนตัวกับรายจ่ายทางธุรกิจที่เกิดขึ้นในประเทศไทยว่าจะสามารถนำหลักเกณฑ์การปันส่วนดังกล่าวมาปรับใช้เพื่อแก้ไขปัญหาได้มากน้อยเพียงใดหรือมีข้อจำกัดในการนำมาปรับใช้อย่างไร

4.3.1 หลักเกณฑ์การปันส่วนค่าใช้จ่ายที่เกิดจากการใช้บ้านเป็นสำนักงาน

ในกรณีที่ผู้เสียภาษีเป็นบุคคลธรรมดาที่มีเงินได้จากการประกอบธุรกิจโดยใช้บ้านเป็นสำนักงาน (Home Office) กล่าวคือ ผู้เสียภาษีได้นำพื้นที่บางส่วนของบ้านไปใช้สำหรับการประกอบธุรกิจของผู้เสียภาษี ในกรณีดังกล่าว ค่าใช้จ่ายที่เกิดจากการใช้งาน Home Office จึงมีทั้งค่าใช้จ่ายทางตรง ค่าใช้จ่ายทางอ้อม และค่าใช้จ่ายที่ไม่เกี่ยวข้องเกิดขึ้น สำหรับค่าใช้จ่ายทางตรง โดยหลักเป็นค่าใช้จ่ายที่ผู้เสียภาษีสามารถนำมาหักเป็นค่าใช้จ่ายทางธุรกิจได้เต็มจำนวน เช่น ค่าใช้จ่ายที่เกิดจากการทาสี หรือซ่อมแซมเฉพาะในส่วนของบ้านที่ผู้เสียภาษีใช้เป็น Home Office เนื่องจากเป็นค่าใช้จ่ายที่เกี่ยวข้องกับการใช้งาน Home Office เพื่อประกอบธุรกิจโดยตรง ในขณะที่ค่าใช้จ่ายทางอ้อมนั้น ผู้เสียภาษีจะนำมาหักเป็นรายจ่ายทั้งหมดไม่ได้ ต้องนำมาปันส่วนก่อนว่าส่วนใดเป็นค่าใช้จ่ายเพื่อประกอบธุรกิจและส่วนใดเป็นค่าใช้จ่ายในเรื่องส่วนตัว เนื่องจากค่าใช้จ่ายทางอ้อมเป็นค่าใช้จ่ายที่เกิดจากการดูแลรักษาบ้านทั้งหลัง ไม่จำกัดเฉพาะส่วนที่ใช้เป็น Home Office เช่น ค่าสาธารณูปโภค ค่าประกันภัย ค่าภาษีสังหาริมทรัพย์ ดอกเบี้ยจำนอง เป็นต้น ส่วนค่าใช้จ่ายที่ไม่เกี่ยวข้องนั้น ผู้เสียภาษีไม่สามารถนำมาหักเป็นค่าใช้จ่ายทางธุรกิจได้เลย เนื่องจากเป็นค่าใช้จ่ายที่เกิดจากส่วนของบ้านที่ผู้เสียภาษีไม่ได้ใช้เป็น Home Office เช่น ค่าใช้จ่ายที่เกิดจากการดูแลรักษาสนามหญ้า หรือค่าใช้จ่ายที่เกิดจากการทาสีห้องที่ผู้เสียภาษีไม่ได้ใช้เป็น Home Office เป็นต้น

กรณีดังกล่าวจะเห็นได้ว่าค่าใช้จ่ายทางอ้อมก็คือค่าใช้จ่ายที่มีลักษณะผสมระหว่างค่าใช้จ่ายที่มีวัตถุประสงค์ในทางธุรกิจกับค่าใช้จ่ายที่มีวัตถุประสงค์ในส่วนตัว ผู้เสียภาษีจึงจำเป็นต้องนำค่าใช้จ่ายทางอ้อมที่เกิดขึ้นมาปันส่วนเพื่อหาส่วนที่เกิดจากการใช้งานทางธุรกิจก่อน เพราะค่าใช้จ่ายที่เกิดจากการใช้งาน Home Office ที่ผู้เสียภาษีสามารถนำมาหักเป็นรายจ่ายทางธุรกิจได้จะต้องเป็นค่าใช้จ่ายที่เกิดจากการใช้ประกอบธุรกิจ ไม่สามารถหักค่าใช้จ่ายที่เกิดจากวัตถุประสงค์ส่วนตัวของผู้เสียภาษีได้ ด้วยเหตุนี้เอง กฎหมายภาษีของสหรัฐอเมริกาและออสเตรเลียจึงได้กำหนดหลักเกณฑ์ในการปันส่วนค่าใช้จ่ายทางอ้อมที่เกิดจากการใช้งาน Home Office ไว้ โดยกรณีของประเทศสหรัฐอเมริกาได้กำหนดวิธีการปันส่วนค่าใช้จ่าย Home Office ไว้ด้วยกัน 2 วิธี คือ วิธีการปกติ (regular method) หรือวิธีหักตามจริง และวิธีการอย่างง่าย (simplified method) ในขณะที่ประเทศออสเตรเลียได้กำหนดให้ใช้วิธีหักตามจริง (actual expenses) และวิธีอัตราคงที่ (fixed rate) ซึ่งการปันส่วนตามวิธีการของทั้งสองประเทศดังกล่าวมีความคล้ายคลึงกันอย่างยิ่ง กล่าวคือ ในกรณีแรก วิธีการปกติและวิธีการหักตามจริงของประเทศสหรัฐอเมริกาและออสเตรเลียนั้นเป็นการปันส่วนโดยอาศัยเกณฑ์พื้นที่ (floor area basis) โดยการนำค่าใช้จ่ายทางอ้อมที่เกิดขึ้นจริงมาคูณกับสัดส่วนหรือเปอร์เซ็นต์ของพื้นที่ที่มีการใช้งานทางธุรกิจ ผลลัพธ์ที่ได้ คือ ค่าใช้จ่ายที่ผู้เสียภาษีสามารถหักเป็นรายจ่ายทางธุรกิจได้ ซึ่งสัดส่วนหรือเปอร์เซ็นต์ของพื้นที่ที่มีการใช้งานทางธุรกิจนี้หาได้จากการนำพื้นที่เฉพาะส่วนที่ผู้เสียภาษีใช้เป็น Home Office มาหารกับพื้นที่ของบ้านทั้งหลังแล้วคูณด้วย 100

ตัวอย่างเช่น

บ้านของผู้เสียภาษีมียุทธศาสตร์พื้นที่ทั้งหมดเท่ากับ 1,200 ตารางฟุต แต่ผู้เสียภาษีนำมาใช้ทำเป็น Home Office เพียง 240 ตารางฟุต (12 ฟุต x 20 ฟุต) สัดส่วนหรือเปอร์เซ็นต์การใช้งานทางธุรกิจของบ้านหลังนี้ ผู้เสียภาษีสามารถที่จะหาได้จาก $[(240 \div 1,200) \times 100] = 20\%$ จึงเท่ากับว่าพื้นที่ของบ้านที่ผู้เสียภาษีใช้ทำเป็น Home Office คิดเป็น 20% ของพื้นที่บ้านทั้งหลัง

ดังนั้น ถ้าหากผู้เสียภาษีมียุทธศาสตร์ค่าใช้จ่ายทางอ้อมที่เกิดจากการใช้งาน Home Office ทั้งหมด 4,600 เหรียญ ผู้เสียภาษีจะสามารถนำมาหักเป็นรายจ่ายจากการประกอบธุรกิจได้เป็นจำนวน $4,600 \times 20\%$ หรือเท่ากับ 920 เหรียญเท่านั้น

จากตัวอย่างข้างต้น เป็นการปันส่วนค่าใช้จ่ายทางอ้อม ในกรณีที่พื้นที่ห้องภายในบ้านของผู้เสียภาษีมียุทธศาสตร์ไม่เท่ากัน ถ้าหากพื้นที่ของห้องภายในบ้านของผู้เสียภาษีมียุทธศาสตร์เท่ากัน ผู้เสียภาษีสามารถปันส่วนค่าใช้จ่ายทางอ้อมที่เกิดขึ้นตามจำนวนห้องแทนจำนวนพื้นที่ของบ้านที่ใช้เป็น Home Office ได้

ตัวอย่างเช่น

บ้านของผู้เสียภาษีมีห้องที่ขนาดเท่ากันทั้งหมด 10 ห้อง แต่ผู้เสียภาษีใช้ 1 ห้องทำเป็น Home Office สัดส่วนหรือเปอร์เซ็นต์การใช้งานทางธุรกิจของบ้านหลังนี้ ผู้เสียภาษีสามารถที่จะหาได้จาก $[(1 \div 10) \times 100] = 10\%$ จึงเท่ากับว่าพื้นที่ของบ้านที่ผู้เสียภาษีใช้ทำเป็น Home Office คิดเป็น 10% ของพื้นที่บ้านทั้งหมด

ดังนั้น ถ้าหากผู้เสียภาษีมีค่าใช้จ่ายทางอ้อมที่เกิดจากการใช้งาน Home Office เป็นจำนวน 4,600 เหรียญ ผู้เสียภาษีสามารถนำมาหักเป็นรายจ่ายทางธุรกิจได้โดยนำ $4,600 \times 10\%$ หรือเท่ากับ 460 เหรียญ

การปันส่วนค่าใช้จ่ายตามจริงนี้ เป็นวิธีการปันส่วนที่สอดคล้องกับหลักความเป็นธรรมตามหลักการภาษีอากรที่ดี เนื่องจากการปันส่วนค่าใช้จ่ายที่สะท้อนให้เห็นถึงต้นทุนที่แท้จริงที่เกิดจากการประกอบธุรกิจของผู้เสียภาษี เพราะเป็นการนำค่าใช้จ่ายทางอ้อมหรือค่าใช้จ่ายที่มีลักษณะผสมที่เกิดขึ้นจริงมาปันส่วนตามสัดส่วนของพื้นที่บ้านที่ผู้เสียภาษีได้ใช้เพื่อประกอบธุรกิจ

ทั้งนี้ ในกรณีของประเทศสหรัฐอเมริกา หากผู้เสียภาษีเลือกปันส่วน Home Office ด้วย วิธีการปกติ กฎหมายภาษีของสหรัฐอเมริกาอนุญาตให้ผู้เสียภาษีสามารถนำค่าเสื่อมราคาของบ้านมาหักเป็นค่าใช้จ่ายได้ด้วย โดยกำหนดให้ผู้เสียภาษีนำราคาของบ้านเฉพาะส่วนที่ผู้เสียภาษีใช้เป็น Home Office มาคูณกับอัตราที่กำหนดในตารางการหักค่าเสื่อมราคาในอัตราเร่งสำหรับทรัพย์สินที่ไม่ได้ใช้อยู่อาศัย ผลลัพธ์ที่ได้คือ จำนวนค่าเสื่อมราคาของบ้านที่ผู้เสียภาษีสามารถนำมาหักเป็นรายจ่ายได้

สำหรับราคาของบ้านที่จะนำมาใช้ในการคำนวณเพื่อหาค่าเสื่อมราคาที่จะหักเป็นค่าใช้จ่าย จะต้องเปรียบเทียบระหว่างราคาบ้านที่ปรับปรุงแล้ว (Adjusted basis) กับราคาตลาดที่เป็นธรรม (Fair market value) ของบ้านในเวลาที่ใช้บ้านเป็น Home Office ขึ้นอยู่กับว่าราคาไหนจะต่ำกว่า ก็ให้ใช้ราคานั้น มาคูณกับสัดส่วนหรือเปอร์เซ็นต์พื้นที่ที่มีการใช้งานทางธุรกิจ จากนั้นนำผลลัพธ์ที่ได้มาคูณกับอัตราที่กำหนดในตารางค่าเสื่อมราคาอัตราเร่งสำหรับทรัพย์สินที่ไม่ได้อยู่อาศัย ซึ่งอัตราจะแตกต่างกันไปตามเดือนที่ผู้เสียภาษีเริ่มใช้บ้านเป็น Home Office

ตัวอย่างเช่น

ในปี 2006 ผู้เสียภาษีได้ซื้อบ้านมาในราคา 125,000 เหรียญ และได้ใช้บ้านเป็น Home Office คิดเป็น 8% ของพื้นที่บ้านทั้งหมด ต่อมาในเดือนพฤษภาคม ผู้เสียภาษีได้มีการคิดราคาบ้านที่ปรับปรุงแล้วคิดเป็น 115,000 เหรียญ ส่วนราคาตลาดที่เป็นธรรมของบ้านคือ 165,000 เหรียญ

กรณีข้างต้น ผู้เสียภาษีต้องใช้ราคาบ้านที่ปรับปรุงแล้ว 115,000 เหรียญ (เพราะเป็นจำนวนที่น้อยกว่า) มาคูณกับสัดส่วนหรือเปอร์เซ็นต์พื้นที่ที่มีการใช้งานทางธุรกิจ 8% จะได้เป็นราคาบ้านเฉพาะส่วนที่ใช้เป็น Home Office เท่ากับ 9,200 เหรียญ และนำมาคูณกับ 1.605 ซึ่งเป็นอัตราของเดือนพฤษภาคมตามตารางการหักค่าเสื่อมราคาในอัตราเร่งสำหรับทรัพย์สินที่ไม่ได้ใช้อยู่อาศัย $9,200 \times 1.605$ ผลลัพธ์ที่ได้ คือ 14,766 เหรียญ ซึ่งเป็นจำนวนค่าเสื่อมราคาที่คุณเสียภาษีสามารถหักเป็นรายจ่ายทางธุรกิจได้

ประเด็นที่ต้องพิจารณาอีกประการหนึ่งสำหรับการปันส่วนด้วยวิธีการปกติ คือ ปัญหาการดึงกลับมูลค่าของค่าเสื่อมราคา (Depreciation recapture) ที่ได้หักเป็นค่าใช้จ่ายไปแล้วก่อนมีการขายเกิดขึ้น กล่าวคือ หากขณะใช้บ้านเป็น Home Office ผู้เสียภาษีได้เลือกปันส่วนด้วยวิธีการปกติ (ไม่ว่าจะได้ใช้สิทธิหักค่าเสื่อมราคาจริงหรือไม่) ต่อมาเมื่อมีการขายบ้าน ผู้เสียภาษีจะต้องดึงกลับมูลค่าของค่าเสื่อมราคาทั้งหมดที่ได้หักเป็นค่าใช้จ่ายไปในปีก่อนหน้าทั้งหมดมาคูณกับอัตราภาษีดึงกลับ 25% แทนการคูณด้วยอัตราภาษีผลได้จากส่วนทุนปกติที่มีอัตรา 20%

ตัวอย่างเช่น

ผู้เสียภาษีซื้อบ้านมาในราคา 200,000 เหรียญ และใช้พื้นที่ของบ้านบางส่วนเป็น Home Office โดยเลือกปันส่วนด้วยวิธีการปกติตลอดเวลาสิบปี โดยตลอดระยะเวลาดังกล่าวได้หักค่าเสื่อมราคาบ้านปีละ 5,000 เหรียญ รวมค่าเสื่อมราคาบ้านทั้งหมดเป็นจำนวน 50,000 เหรียญ ต่อมาผู้เสียภาษีขายบ้านไปในราคา 500,000 เหรียญ

กรณีข้างต้น ตามหลักการเสียภาษีจากการขายทรัพย์สิน ผู้เสียภาษีจะต้องปรับปรุงราคาต้นทุนของบ้านโดยนำราคาที่ซื้อบ้านมา 200,000 เหรียญ หักด้วยค่าเสื่อมราคาบ้านทั้งหมดทุกปีรวมกันคิดเป็น 50,000 เหรียญ ($5,000 \times 10$) เหลือราคาต้นทุนของบ้านที่ปรับปรุงแล้ว 150,000 เหรียญ เมื่อขายไปในราคา 500,000 เหรียญ เท่ากับมีกำไรจากการขายบ้าน 350,000 เหรียญ ($500,000 - 150,000$) ซึ่งกำไรจากการขายบ้านดังกล่าวจะต้องมีการดึงกลับมูลค่าค่าเสื่อมราคาบ้านก่อน กล่าวคือ กำไร 50,000 เหรียญแรกจะต้องนำมาเสียภาษีในอัตรา 25% คิดเป็นเงินภาษี 12,500 เหรียญ สำหรับเงินได้ในส่วนที่เหลืออีก 300,000 เหรียญ ให้เสียภาษีผลได้จากทุนในอัตรา 20% คิดเป็นเงินภาษี 60,000 เหรียญ จึงมีภาระภาษีรวมที่ต้องเสียเป็นจำนวน 72,500 เหรียญ อย่างไรก็ตาม กำไรจากการขายบ้านที่ต้องมีการดึงกลับเพื่อเสียภาษีในอัตรา 25% นั้น ต้องเป็นจำนวนที่ไม่เกินกำไรที่ได้จากการขายบ้านด้วย

ตัวอย่างเช่น

ในกรณีตามตัวอย่างเดิม หากผู้เสียภาษีขายบ้านไปได้ในราคา 180,000 เหรียญ จะมีกำไรจากการขายบ้านเพียง 180,000 – 150,000 เท่ากับ 30,000 เหรียญ กำไรจากการขายบ้านที่จะต้องมีการดิ่งกลับมูลค่าค่าเสื่อมราคาจะเหลือเพียง 30,000 เหรียญ (เนื่องจากกำไรน้อยกว่ามูลค่าค่าเสื่อมราคา) ต้องเสียภาษีเป็นจำนวน $30,000 \times 25\%$ เท่ากับมีภาระภาษีเพียง 7,500 เหรียญ

สำหรับผู้เสียภาษีที่เลือกการปันส่วน Home Office ด้วยวิธีการอย่างง่าย กฎหมายไม่อนุญาตให้ผู้เสียภาษีหักค่าใช้จ่ายจากค่าเสื่อมราคาของบ้านเพิ่มเติมอีก เนื่องจากได้เลือกที่จะหักค่าใช้จ่ายด้วยอัตราคงที่ไปแล้ว ดังนั้นในเวลาที่มีการขายบ้าน จึงไม่มีดิ่งกลับมูลค่าของค่าเสื่อมดังในกรณีของการปันส่วนด้วยวิธีการปกติ

แต่อย่างไรก็ตาม แม้ว่าการปันส่วนตามจริงของทั้งสองประเทศจะสอดคล้องกับหลักความเป็นธรรมตามหลักการภาษีอากรที่ดีก็ตาม แต่การปันส่วนตามจริงก็ไม่สอดคล้องกับหลักความสะดวกและหลักความประหยัดตามหลักการภาษีอากรที่ดีตามไปด้วย เนื่องจากวิธีการปันส่วนตามจริงมีความซับซ้อนและยุ่งยาก⁷ กล่าวคือ ผู้เสียภาษีไม่เพียงต้องคำนวณหาสัดส่วนหรือเปอร์เซ็นต์ของพื้นที่ที่มีการใช้งานทางธุรกิจเท่านั้น ผู้เสียภาษียังมีภาระหน้าที่ในการจัดทำและเก็บเอกสารหลักฐานที่ต้องใช้ในการพิสูจน์ค่าใช้จ่าย ในขณะที่เจ้าหน้าที่สรรพากรก็มีภาระในการตรวจสอบเอกสารหลักฐานที่ผู้เสียภาษีนำส่งเป็นจำนวนมากเช่นเดียวกัน⁸ เพราะนอกจากผู้เสียภาษีจะต้องนำส่งบันทึกจำนวนพื้นที่ของบ้านที่ผู้เสียภาษีใช้ทำเป็น Home Office และพื้นที่ของบ้านทั้งหมดแล้ว ผู้เสียภาษียังต้องนำส่งเอกสารหลักฐานในส่วนที่เป็นค่าใช้จ่ายทางอ้อมต่างๆ ที่เกิดขึ้นอีกด้วย เช่น ใบเสร็จรับเงินต่างๆ เป็นต้น ดังนั้น ทั้งกรมสรรพากรของสหรัฐอเมริกาและกรมสรรพากรของออสเตรเลีย จึงได้กำหนดให้มีการปันส่วนในกรณีที่สองขึ้น ได้แก่ วิธีการอย่างง่าย และวิธีอัตราคงที่

สำหรับวิธีการอย่างง่ายของสหรัฐอเมริกานั้น กำหนดให้ผู้เสียภาษีปันส่วนค่าใช้จ่ายที่เกิดจากการใช้งาน Home Office เป็นรายจ่ายทางธุรกิจได้ 5 เหรียญต่อพื้นที่ใช้งาน 1 ตารางฟุต และสูงสุดไม่เกิน 300 ตารางฟุตต่อปี หรือก็คือผู้เสียภาษีสามารถหักค่าใช้จ่ายที่เกิดจากการใช้งาน Home Office ตามวิธีการปันส่วนอย่างง่ายได้ไม่เกิน 1,500 เหรียญต่อปี

ตัวอย่างเช่น

ผู้เสียภาษีเริ่มใช้พื้นที่ของบ้าน 420 ตารางฟุต เป็น Home Office เพื่อประกอบธุรกิจ ในวันที่ 1 สิงหาคม ซึ่งผู้เสียภาษีใช้พื้นที่ดังกล่าวเป็น Home Office ไปจนถึงปลายปี ผู้เสียภาษี

⁷ Stephen Fishman, "The Simplified Home Office Deduction," [Online] Accessed: 20 June 2018. Available from: <https://www.nolo.com/legal-encyclopedia/irs-creates-simplified-home-office-deduction.html>

⁸ Ibid.

สามารถหาพื้นที่เฉลี่ยต่อเดือนได้ โดยใช้พื้นที่ 300 ตารางฟุต ตั้งแต่เดือนสิงหาคมถึงธันวาคม หาร ด้วยจำนวนเดือนใน 1 ปี คือ 12 เดือน ดังนี้ $[(0 + 0 + 0 + 0 + 0 + 0 + 0 + 300 + 300 + 300 + 300 + 300) \div 12]$ พื้นที่เฉลี่ยต่อเดือนจึงเท่ากับ 125 ตารางฟุต

ดังนั้น ผู้เสียภาษีสามารถหักค่าใช้จ่ายที่เกิดจากการใช้งาน Home Office เพื่อ ประกอบการค้าหรือธุรกิจได้ 125×5 เท่ากับ 625 เหรียญ

แต่ถ้าหากเดือนใดผู้เสียภาษีใช้พื้นที่ที่เป็น Home Office ประกอบธุรกิจน้อยกว่า 15 วัน จำนวนพื้นที่ที่ผู้เสียภาษีใช้เป็น Home Office ในเดือนนั้นจะเท่ากับ 0

ตัวอย่างเช่น

ผู้เสียภาษีเริ่มใช้พื้นที่ของบ้าน 240 ตารางฟุต เป็น Home Office เพื่อประกอบธุรกิจ ในวันที่ 20 กรกฎาคม ซึ่งผู้เสียภาษีใช้พื้นที่ดังกล่าวเป็น Home Office ไปจนถึงปลายปี ผู้เสียภาษี สามารถหาพื้นที่เฉลี่ยต่อเดือนได้ โดยใช้พื้นที่ 300 ตารางฟุตตั้งแต่เดือนสิงหาคมถึงธันวาคม หาร ด้วยจำนวนเดือนใน 1 ปี คือ 12 เดือน ดังนี้ $[(0 + 0 + 0 + 0 + 0 + 0 + 0 + 240 + 240 + 240 + 240 + 240) \div 12]$ พื้นที่เฉลี่ยต่อเดือนจึงเท่ากับ 100 ตารางฟุต

จะเห็นได้ว่า แม้ผู้เสียภาษีจะเริ่มใช้พื้นที่ของบ้านเป็น Home Office เพื่อประกอบธุรกิจ ในเดือนกรกฎาคมก็ตาม แต่ในเดือนนั้นผู้เสียภาษีได้ใช้พื้นที่ของบ้านเป็น Home Office น้อยกว่า 15 วัน จำนวนพื้นที่ของบ้านที่ผู้เสียภาษีใช้เป็น Home Office ในเดือนนั้นจึงเท่ากับ 0

ในขณะที่ประเทศออสเตรเลีย แม้จะได้กำหนดจำนวนค่าใช้จ่ายในอัตราคงที่ (Fixed Rate) ผู้เสียภาษีจะต้องใช้ในการปันส่วนเหมือนของสหรัฐอเมริกา แต่แตกต่างจากสหรัฐอเมริกาตรงที่ กรมสรรพากรของออสเตรเลียใช้เกณฑ์ระยะเวลา (ชั่วโมง) แทนเกณฑ์พื้นที่ กล่าวคือ กรมสรรพากร ของออสเตรเลียได้กำหนดให้ผู้เสียภาษีปันส่วนค่าใช้จ่ายที่เกิดจากการใช้งาน Home Office เป็น รายจ่ายทางธุรกิจได้ 45 Cents ต่อชั่วโมง ตามจำนวนชั่วโมงที่ผู้เสียภาษีได้ใช้งาน Home Office แทนการวัดขนาดพื้นที่อย่างในกรณีขอการหักตามจริง

ตัวอย่างเช่น

ในปี 2016 ผู้เสียภาษีได้ใช้ Home Office เพื่อประกอบธุรกิจไปทั้งสิ้น 900 ชั่วโมง ผู้เสียภาษีสามารถที่จะหักค่าใช้จ่ายที่เกิดจากการใช้ Home Office ได้ดังนี้ 900×45 เท่ากับ 40,500 Cents หรือประมาณ 405 เหรียญ

ผู้เขียนเห็นว่าทั้งสองวิธี คือ วิธีการปันส่วนอย่างง่ายของสหรัฐอเมริกาและวิธีอัตราคงที่ ของประเทศออสเตรเลีย ล้วนเป็นวิธีการปันส่วนค่าใช้จ่ายตามอัตราคงที่ที่กฎหมายกำหนดแทน

การปันส่วนค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นจริงเพื่อความสะดวกของผู้เสียภาษีนั่นเอง โดยจะเห็นได้ว่าหลักเกณฑ์การปันส่วนอย่างง่ายตามกฎหมายภาษีของทั้งสองประเทศนี้ นอกจากจะช่วยให้ผู้เสียภาษีประหยัดเวลาในการกรอกข้อมูลเพื่อปันส่วนค่าใช้จ่ายที่เกิดจากการใช้งาน Home Office เนื่องจากผู้เสียภาษีไม่ต้องหาสัดส่วนหรือเปอร์เซ็นต์การใช้งานทางธุรกิจตามเกณฑ์พื้นที่ก่อนการปันส่วน และยังช่วยลดภาระของผู้เสียภาษีในการจัดเก็บเอกสารหลักฐานที่เกี่ยวข้อง ผู้เสียภาษีสามารถหักค่าใช้จ่ายในอัตราคงที่ตามจำนวนพื้นที่ที่ผู้เสียภาษีใช้งานเป็น Home Office หรือตามจำนวนชั่วโมงที่ใช้งานเป็น Home Office แล้วแต่กรณี ส่วนเอกสารหลักฐานที่ต้องนำส่งกรมสรรพากรก็มีเพียงแต่เอกสารหลักฐานที่เป็นบันทึกจำนวนพื้นที่ของบ้านที่ผู้เสียภาษีใช้เป็น Home Office บันทึกจำนวนชั่วโมงที่ใช้ Home Office เพียงเท่านั้น ผู้เสียภาษีไม่จำเป็นต้องนำส่งเอกสารหลักฐานในส่วนนี้ ค่าใช้จ่ายอีกเพราะกฎหมายได้กำหนดจำนวนค่าใช้จ่ายในอัตราคงที่ที่ผู้เสียภาษีสามารถนำมาปันส่วนเป็นรายจ่ายทางธุรกิจไว้แล้ว ทั้งนี้ กล่าวโดยเฉพาะในประเทศสหรัฐอเมริกา การปันส่วนค่าใช้จ่ายตามจริง เป็นภาระอย่างยิ่งต่อผู้เสียภาษีที่เป็นผู้ประกอบการธุรกิจขนาดเล็ก (Small Business Owner)⁹ ถึงขนาดที่ทำให้ผู้เสียภาษีที่เป็นผู้ประกอบการธุรกิจขนาดเล็กจำนวนมากเลือกที่จะไม่ปันส่วนค่าใช้จ่ายจากการใช้งาน Home Office เพราะผู้ประกอบการขนาดเล็กเห็นว่าไม่คุ้มค่ากับปัญหาที่จะตามมาจากการปันส่วนตามวิธีการดังกล่าว¹⁰ และเป็นที่มาว่าเหตุใดกรมสรรพากรของสหรัฐอเมริกาจึงได้กำหนดหลักเกณฑ์การปันส่วนอย่างง่ายขึ้น ก็เพื่อเป็นทางเลือกให้ผู้เสียภาษีที่ประกอบธุรกิจขนาดเล็กมีภาระต่างๆ ลดน้อยลงนั่นเอง¹¹

กล่าวโดยสรุป วัตถุประสงค์ของการปันส่วนด้วยวิธีการกำหนดค่าใช้จ่ายในอัตราคงที่นั้น เป็นไปเพื่อให้การจัดเก็บภาษีมีความสอดคล้องกับหลักความสะดวกและหลักความประหยัดตามหลักการภาษีอากรที่ดี ดังนี้

(1) ก่อให้เกิดความสะดวกต่อตัวผู้เสียภาษี เนื่องจากผู้เสียภาษีไม่จำเป็นต้องกรอกเอกสารเพื่อปันส่วนค่าใช้จ่ายเยอะเท่ากับการปันส่วนค่าใช้จ่ายตามจริง ทำให้ผู้เสียภาษีประหยัดเวลาในการ

⁹ Internal Revenue Service, "FAQs - Simplified Method for Home Office Deduction," [Online] Accessed: 15 June 2018 . Available from: <https://www.irs.gov/businesses/small-businesses-self-employed/faqs-simplified-method-for-home-office-deduction>

¹⁰ Lauren Marini, "Simplification is not enough: An Analysis of the Home Office Tax Deduction and the Home Office Simplification Act of 2009," *University of Baltimore Law Review* 40, 1 (Fall 2010): 120.

¹¹ Internal Revenue Service, "Tax Time Guide: Many Home-Based Businesses Can Use Simplified Method for Claiming Home Office Deduction; Taxpayers May Deduct up to \$1,500 a Year," [Online] Accessed: 18 June 2016 . Available from: <https://www.irs.gov/newsroom/tax-time-guide-many-home-based-businesses-can-use-simplified-method-for-claiming-home-office-deduction-taxpayers-may-deduct-up-to-1500-a-year>

กรอกข้อมูลที่ต้องยื่นเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา นอกจากนี้ การปันส่วนอย่างง่ายยังมีขั้นตอนที่ง่ายและไม่ยุ่งยากซับซ้อนเท่าการปันส่วนตามจริงอีกด้วย

(2) ก่อให้เกิดความประหยัดต่อตัวผู้เสียภาษี เนื่องจากผู้เสียภาษีไม่จำเป็นต้องจัดเก็บและนำส่งเอกสารหรือเอกสารหลักฐานในส่วนของคุณค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นจริงเหมือนการปันส่วนตามจริงเพราะกฎหมายภาษีได้กำหนดจำนวนค่าใช้จ่ายในอัตราคงที่ที่ผู้เสียภาษีสามารถใช้ในการปันส่วนไว้แล้ว จึงเท่ากับเป็นการลดต้นทุนในการจัดเก็บเอกสารหลักฐานของผู้เสียภาษีด้วย

(3) ก่อให้เกิดความสะดวกต่อเจ้าหน้าที่กรมสรรพากร เนื่องจากเอกสารหลักฐานที่ผู้เสียภาษีต้องยื่นต่อเจ้าหน้าที่กรมสรรพากรเพื่อตรวจสอบมีจำนวนน้อยกว่าเอกสารหลักฐานที่ต้องยื่นในวิธีการปันส่วนตามจริง โดยผู้เสียภาษีต้องนำส่งแต่เพียงบันทึกจำนวนพื้นที่ของบ้านที่ผู้เสียภาษีใช้เป็น Home Office หรือบันทึกจำนวนชั่วโมงที่ใช้ Home Office ประกอบการคำหรือธุรกิจอย่างใดอย่างหนึ่งเท่านั้น

(4) ก่อให้เกิดความประหยัดต่อกรมสรรพากร เนื่องลดต้นทุนการเงินและเวลาที่ต้องใช้ในการตรวจสอบ และเป็นการประหยัดต้นทุนของเอกสารที่กรมสรรพากรมีหน้าที่ต้องจัดทำให้ผู้เสียภาษีกรอกอีกด้วย เพราะเอกสารที่ผู้เสียภาษีต้องกรอกสำหรับการปันส่วนค่าใช้จ่ายอย่างง่ายมีจำนวนน้อยกว่าเอกสารที่ผู้เสียภาษีต้องกรอกสำหรับการปันส่วนตามจริงจึงเท่ากับว่าเป็นการลดต้นทุนในการบริหารจัดการเก็บภาษีของกรมสรรพากรด้วย

เมื่อพิจารณาจากหลักเกณฑ์และวิธีการที่กฎหมายภาษีของสหรัฐอเมริกาและออสเตรเลียกำหนดไว้ จะเห็นได้ว่ากฎหมายภาษีของทั้งสองประเทศได้กำหนดหลักเกณฑ์ในการปันส่วนค่าใช้จ่ายที่มีลักษณะผสมของบุคคลธรรมดาที่เกิดจากการใช้งาน Home Office ไว้อย่างชัดเจนว่าจะต้องใช้วิธีใด ในการปันส่วนค่าใช้จ่ายประเภทดังกล่าว ในขณะที่ประมวลรัษฎากรของไทยนั้นไม่มีบทบัญญัติเกี่ยวกับการปันส่วนของค่าใช้จ่ายลักษณะผสมของบุคคลธรรมดาไว้โดยเฉพาะ มีเพียงการนำหลักเกณฑ์การคำนวณกำไรสุทธิของนิติบุคคลเพื่อเสียภาษีมาใช้โดยอนุโลมเท่านั้น ซึ่งเมื่อพิจารณาแล้วก็พบว่ามีเพียงบทบัญญัติในมาตรา 65 ตรี (3) ซึ่งบัญญัติในเชิงการห้ามหักค่าใช้จ่ายที่มีลักษณะเป็นการส่วนตัว แต่ไม่มีบทบัญญัติที่รับรองการปันส่วนค่าใช้จ่ายที่มีลักษณะผสมระหว่างค่าใช้จ่ายส่วนตัวกับค่าใช้จ่ายทางธุรกิจไว้อย่างชัดเจนเหมือนดังเช่นกฎหมายภาษีของสหรัฐอเมริกาและกฎหมายภาษีของออสเตรเลีย ทั้งในส่วนของคุณค่าใช้จ่ายที่เกิดจากการใช้งาน Home Office และการหักค่าเสื่อมราคาของบ้าน

ด้วยเหตุนี้ ผู้เขียนเห็นว่า ประเทศไทยควรนำหลักเกณฑ์การปันส่วนค่าใช้จ่ายลักษณะผสมที่เกิดจากการใช้งาน Home Office มาปรับใช้กับประเทศไทย โดยควรให้มีทั้งวิธีการปันส่วน

ค่าใช้จ่ายตามจริงและวิธีปันส่วนค่าใช้จ่ายตามอัตราคงที่ที่กฎหมายกำหนด เพื่อเป็นทางเลือกให้กับผู้เสียภาษี สำหรับวิธีการหักตามจริงนั้น ผู้เขียนเห็นว่าควรใช้หลักเกณฑ์การปันส่วนตามพื้นที่ (floor area basis) เช่นเดียวกับประเทศสหรัฐอเมริกาและออสเตรเลีย

สำหรับการปันส่วนค่าใช้จ่ายตามอัตราคงที่ที่กฎหมายกำหนดนั้น ผู้เขียนเห็นว่าควรนำหลักเกณฑ์การปันส่วนของสหรัฐอเมริกามาปรับใช้ เนื่องจากจะทำให้การปันส่วนค่าใช้จ่ายตามจริงและการปันส่วนด้วยวิธีอัตราคงที่เป็นไปในแนวทางเดียวกัน เพราะทั้งสองวิธี ผู้เสียภาษีต้องนำส่งบันทึกจำนวนพื้นที่ของบ้านที่ผู้เสียภาษีใช้ทำเป็นสำนักงาน (Home Office) ต่อกรมสรรพากรเช่นเดียวกัน และการตรวจสอบการใช้พื้นที่บ้านเป็น Home Office จริงหรือไม่ นั้น ก็สามารถตรวจสอบได้ง่ายกว่า แต่หากนำหลักเกณฑ์ของออสเตรเลียมาปรับใช้ ซึ่งเป็นการปันส่วนตามเกณฑ์ระยะเวลา (ชั่วโมง) ที่ผู้เสียภาษีใช้ประกอบธุรกิจ ผู้เสียภาษีต้องนำส่งบันทึกจำนวนชั่วโมงที่ผู้เสียภาษีได้ใช้งาน Home Office แทน ทำให้แตกต่างจากผู้เสียภาษีที่เลือกใช้วิธีหักตามจริงและการตรวจสอบระยะเวลาการใช้งานก็อาจทำได้ยากกว่าการตรวจสอบการใช้พื้นที่ สำหรับอัตราค่าใช้จ่ายที่จะกำหนดขึ้นนั้น กรมสรรพากรต้องพิจารณากำหนดอัตราค่าใช้จ่ายตามที่จำเป็นและสมควร โดยมีการศึกษาและปรับปรุงอัตราค่าใช้จ่ายที่เหมาะสมในทุกๆ ปี

4.3.2 หลักเกณฑ์การปันส่วนค่าใช้จ่ายในการเดินทาง

ในกรณีที่ผู้เสียภาษีมีความจำเป็นที่จะต้องเดินทางเพื่อไปประกอบธุรกิจของตน โดยที่การเดินทางนั้นเป็นการเดินทางที่มีทั้งวัตถุประสงค์ทางธุรกิจและวัตถุประสงค์ส่วนตัวปะปนกัน กล่าวคือ นอกจากผู้เสียภาษีจะได้เดินทางเพื่อไปประกอบธุรกิจแล้ว ผู้เสียภาษียังได้ใช้เวลาบางส่วนทำกิจกรรมที่ไม่เกี่ยวข้องกับการประกอบธุรกิจด้วย เช่น การขยายระยะเวลาอยู่ต่อเพื่อการพักผ่อน การแวะท่องเที่ยวในสถานที่อื่น หรือทำกิจกรรมส่วนตัว เป็นต้น ซึ่งจะทำให้เกิดประเด็นปัญหาว่าค่าใช้จ่ายรวมทั้งหมดที่เกิดขึ้นนั้นจะสามารถหักเป็นค่าใช้จ่ายได้มากน้อยเพียงใด

กรณีดังกล่าวกฎหมายภาษีของสหรัฐอเมริกาและกฎหมายภาษีของออสเตรเลียได้กำหนดหลักเกณฑ์การปันส่วนค่าใช้จ่ายที่มีลักษณะผสมที่เกี่ยวกับการเดินทางไว้เป็นการเฉพาะ เพื่อแก้ไขปัญหาการปะปนกันระหว่างค่าใช้จ่ายที่เกิดจากวัตถุประสงค์ทางธุรกิจและค่าใช้จ่ายที่เกิดจากวัตถุประสงค์ส่วนตัวเอาไว้ ซึ่งหลักเกณฑ์ในการปันส่วนที่ว่านี้ กฎหมายภาษีของสหรัฐอเมริกาและกฎหมายภาษีของออสเตรเลียจะมีความแตกต่างกันอยู่บางประการ กล่าวคือ ในขณะที่กฎหมายภาษีของออสเตรเลีย หากมีปัญหาเรื่องค่าใช้จ่ายลักษณะผสมจะปันส่วนโดยใช้สูตร [(ค่าใช้จ่ายที่เกี่ยวข้อง X (จำนวนวันที่ใช้ทำงาน ÷ จำนวนวันทั้งหมด))] หมายความว่า จะเป็นการเดินทางในประเทศหรือนอกประเทศ

ตัวอย่างเช่น

ผู้เสียภาษีเป็นพนักงานผู้เชี่ยวชาญด้านสุขภาพที่ทำงานอยู่ใน Albany นายจ้างของผู้เสียภาษีต้องการให้ผู้เสียภาษีเข้าร่วมการฝึกอบรมที่ The Gold Coast เป็นเวลา 5 วัน เพื่อเพิ่มทักษะเฉพาะในการทำงาน ซึ่งในการเดินทางครั้งนี้ ผู้เสียภาษีพาสามีของผู้เสียภาษีรวมเดินทางไปกับผู้เสียภาษีด้วยและผู้เสียภาษีได้วางแผนไว้ว่าภายหลังจากเสร็จสิ้นการฝึกอบรมผู้เสียภาษีและสามีจะอยู่อีก 2 วันเพื่อพักผ่อนส่วนตัว โดยค่าที่พักโรงแรมสำหรับ 7 คืนอยู่ที่ 1,680 เหรียญ

ผู้เสียภาษีจะสามารถหักค่าตัวเครื่องบินเฉพาะในส่วนที่เป็นค่าเดินทางของผู้เสียภาษีเท่านั้น ส่วนค่าที่พักผู้เสียภาษีสามารถหักได้เพียง 5 คืนแรก ส่วนอีก 2 คืนที่เหลือถือเป็นค่าใช้จ่ายส่วนตัว ผู้เสียภาษีจึงต้องนำค่าที่พักโรงแรมที่เกิดขึ้นมาปันส่วนเพื่อนำส่วนที่ไม่เกี่ยวข้องกับการทำงานออกก่อน ดังนี้ $[(1,680 \times (5 \div 7))] = 1,200$ เท่ากับว่าผู้เสียภาษีสามารถหักค่าที่พักโรงแรมได้ 1,200 เหรียญ คิดเป็น 74.1% ของค่าที่พักโรงแรมทั้งหมด และผู้เสียภาษียังสามารถหักค่าอาหารและค่าใช้จ่ายเล็กน้อยในส่วนของผู้เสียภาษีที่เกิดขึ้นใน 5 วันแรกได้อีกด้วย

ในขณะที่กฎหมายภาษีของสหรัฐอเมริกา การหักค่าใช้จ่ายจากการเดินทางจะแบ่งเป็นกรณีการเดินทางในประเทศและนอกประเทศ มีรายละเอียดดังนี้

กรณีการเดินทางภายในประเทศสหรัฐอเมริกา ถ้าการเดินทางนั้นมีวัตถุประสงค์หลักเพื่อการประกอบธุรกิจ (travel primarily for business) แต่มีบางส่วนเพื่อวัตถุประสงค์ส่วนตัว ผู้เสียภาษีจะหักค่าใช้จ่ายได้เฉพาะที่เกี่ยวข้องกับการประกอบธุรกิจเท่านั้น แต่ไม่สามารถนำค่าใช้จ่ายที่มีลักษณะผสมหรือค่าใช้จ่ายที่ไม่เกี่ยวข้องมาหักออกได้ ผู้เขียนจึงเห็นว่าในกรณีการเดินทางภายในประเทศ กฎหมายภาษีของสหรัฐอเมริกาไม่อนุญาตให้มีการปันส่วนค่าใช้จ่าย

ตัวอย่างเช่น

ผู้เสียภาษีทำงานอยู่ที่ Atlanta แต่ผู้เสียภาษีได้รับมอบหมายให้เดินทางไปทำงานที่ New Orleans ในเดือนพฤษภาคม ซึ่งระยะทางที่ผู้เสียภาษีใช้ในการเดินทางไปและกลับ คือ 900 ไมล์ ภายหลังจากเสร็จงานที่ New Orleans แล้ว ในระหว่างที่ผู้เสียภาษีเดินทางกลับ Atlanta ผู้เสียภาษีได้หยุดแวะที่ Mobile เพื่อแวะเยี่ยมพ่อกับแม่ ทำให้การเดินทางในครั้งนี้ผู้เสียภาษีใช้เวลาในการเดินทางทั้งหมด 9 วัน และมีค่าใช้จ่ายเกิดขึ้นทั้งหมด 2,165 เหรียญ ซึ่งเป็นค่าใช้จ่ายในการเดินทางที่รวมค่าอาหาร ค่าที่พัก และค่าใช้จ่ายในการเดินทางอื่นๆ เข้าไปด้วยแล้ว

อย่างไรก็ตาม ถ้าในระหว่างที่ผู้เสียภาษีเดินทางกลับ Atlanta ผู้เสียภาษีไม่ได้หยุดแวะที่ Mobile ผู้เสียภาษีจะใช้เวลาในการเดินทางทั้งหมดเพียง 6 วัน และจะเสียค่าใช้จ่ายในการเดินทางทั้งหมดเพียง 1,602 เหรียญ

ตามตัวอย่าง การที่ผู้เสียภาษีแวะเยี่ยมพ่อกับแม่ของผู้เสียภาษีที่ Mobile นั้นถือเป็นเรื่องส่วนตัวของผู้เสียภาษีเอง ผู้เสียภาษีจึงหักค่าใช้จ่ายในการเดินทางครั้งนี้ได้เพียง 1,602 เหรียญ ซึ่งรวมค่าเดินทางไปและกลับแล้ว ส่วนการหักค่าใช้จ่ายค่าอาหารจะตกอยู่ภายใต้ข้อจำกัด 50%

สำหรับกรณีการเดินทางนอกประเทศสหรัฐอเมริกา หากการเดินทางทั้งหมดเป็นไปเพื่อวัตถุประสงค์ทางธุรกิจ (travel entirely for business) หรือที่ถือว่าเพื่อการประกอบธุรกิจทั้งหมด (travel considered entirely for business) ผู้เสียภาษีย่อมหักค่าใช้จ่ายที่เกี่ยวข้องกับการเดินทางได้ทั้งหมด แต่ถ้าการเดินทางนั้นมีวัตถุประสงค์หลักเพื่อการประกอบธุรกิจ (travel primarily for business) และมีบางส่วนเพื่อวัตถุประสงค์ส่วนตัว ผู้เสียภาษีจะหักค่าใช้จ่ายจากการเดินทางทั้งหมดไม่ได้ แต่จะหักได้เฉพาะส่วนที่เกี่ยวข้องกับการประกอบธุรกิจโดยพิจารณาตามกฎการปันส่วนการเดินทาง (travel allocation rules) ซึ่งวางอยู่บนพื้นฐานของสิ่งที่เกิดขึ้นในทุกๆ วัน (A day-to-day basis) คือ การปันส่วนค่าใช้จ่ายระหว่างวันที่มีการประกอบธุรกิจกับวันที่ไม่มีการประกอบธุรกิจ ทั้งนี้ โดยให้ถือว่าวันที่เดินทางออกไปจากสหรัฐอเมริกาและวันที่เดินทางกลับมาสหรัฐอเมริกาเป็นวันเดินทางนอกสหรัฐอเมริกาด้วย

ตามกฎการปันส่วนการเดินทาง กรณีที่ผู้เสียภาษีได้ประกอบกิจกรรมที่มีวัตถุประสงค์ส่วนตัวระหว่างทางที่เดินทางไปยังที่หมายทางธุรกิจ (on the way to business destination) หรือระหว่างทางที่เดินทางกลับจากที่หมายทางธุรกิจ (on the way from business destination) ผู้เสียภาษีจะต้องนำค่าใช้จ่ายในการเดินทางเฉพาะส่วนที่ใช้เพื่อกิจกรรมที่มีวัตถุประสงค์ส่วนตัวแยกออกไปก่อนเพราะถือเป็นส่วนที่หักค่าใช้จ่ายไม่ได้ แล้วจึงนำไปลดด้วยค่าใช้จ่ายรวมทั้งหมดในการเดินทางนอกสหรัฐอเมริกา ค่าใช้จ่ายที่เหลือจึงเป็นค่าใช้จ่ายส่วนที่ใช้ประกอบธุรกิจที่ผู้เสียภาษีสามารถนำมาหักเป็นรายจ่ายทางธุรกิจได้ โดยกรมสรรพากรสหรัฐอเมริกาได้กำหนดวิธีการคำนวณเอาไว้โดยเฉพาะซึ่งผู้เขียนเห็นว่าสามารถแบ่งออกได้เป็นสามขั้นตอน ดังนี้

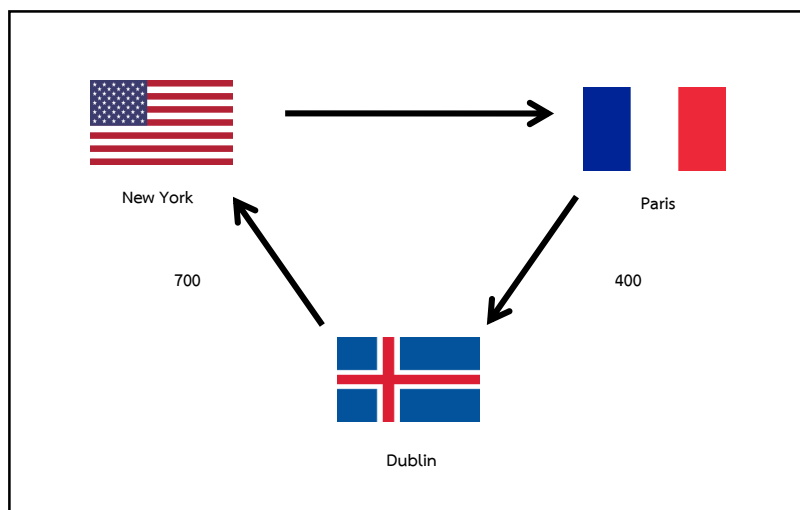
(1) ให้นำค่าเดินทางไปกลับ (Round-trip) ระหว่างสหรัฐอเมริกากับที่หมายซึ่งไม่ได้เกี่ยวข้องกับการประกอบธุรกิจคูณด้วยเศษส่วนของจำนวนวันที่ไม่ได้ใช้ประกอบธุรกิจหารด้วยจำนวนวันเดินทางนอกสหรัฐอเมริกาทั้งหมด ผลลัพธ์ที่ได้คือจำนวนค่าใช้จ่ายส่วนที่ไม่ได้ใช้เพื่อประกอบธุรกิจ (โดยหลักค่าใช้จ่ายส่วนนี้ไม่สามารถหักเป็นรายจ่ายทางธุรกิจได้)

(2) คำนวณหาค่าใช้จ่ายทั้งหมดของการเดินทางนอกสหรัฐอเมริกา (ผลลัพธ์ที่ได้คือค่าใช้จ่ายรวมที่มีลักษณะผสม)

(3) ให้นำผลลัพธ์ในขั้นตอนที่ 2 ลบด้วยผลลัพธ์ในขั้นตอนที่ 1 ผลลัพธ์ที่ได้จะเป็นจำนวนค่าใช้จ่ายที่สามารถหักเป็นรายจ่ายทางธุรกิจได้ (เมื่อนำค่าใช้จ่ายรวมที่มีลักษณะผสมลบด้วย

ค่าใช้จ่ายส่วนที่ไม่ได้ใช้เพื่อประกอบธุรกิจ ค่าใช้จ่ายส่วนที่เหลือจึงเป็นค่าใช้จ่ายที่ผู้เสียภาษีได้ใช้เพื่อประกอบธุรกิจ)

รูปที่ 1 รูปแสดงตัวอย่างของกรณีที่ผู้เสียภาษีได้ประกอบกิจกรรมที่มีวัตถุประสงค์ส่วนตัวระหว่างทางที่เดินทางกลับจากที่หมายทางธุรกิจ



ผู้เสียภาษีอาศัยอยู่ใน New York และในวันที่ 4 พฤษภาคม ผู้เสียภาษีได้บินไป Paris โดยมีวัตถุประสงค์หลักเพื่อเข้าร่วมประชุมทางธุรกิจในวันที่ 5 พฤษภาคม ซึ่งการประชุมในครั้งนี้ได้สิ้นสุดลงในช่วงบ่ายของวันที่ 14 พฤษภาคม แต่ในช่วงเย็นของวันที่ 14 นั้น ผู้เสียภาษีเดินทางด้วยเครื่องบินไป Dublin เพื่อไปเที่ยวกับเพื่อนจนถึงช่วงบ่ายของวันที่ 21 พฤษภาคม แล้วจึงเดินทางกลับ New York ทั้งนี้ หากผู้เสียภาษีไม่ได้หยุดแวะที่ Dublin ผู้เสียภาษีจะเดินทางกลับถึงบ้านในช่วงเย็นของวันที่ 14 พฤษภาคม (และการเดินทางของผู้เสียภาษีก็ไม่เข้าข่ายยกเว้นใดที่จะถือได้ว่าการเดินทางเป็นไปเพื่อวัตถุประสงค์ในทางธุรกิจทั้งหมด)

หากพิจารณาจะเห็นว่า การเดินทางของผู้เสียภาษีถือว่ามีวัตถุประสงค์หลักทางธุรกิจโดยมีวันที่ผู้เสียภาษีใช้ประกอบธุรกิจคือ 11 วัน (วันที่ 4-14 พฤษภาคม) และมีวันที่ผู้เสียภาษีใช้ทำกิจกรรมที่ไม่เกี่ยวข้องกับการประกอบธุรกิจ คือ 7 วัน (วันที่ 15-21 พฤษภาคม) ทั้งนี้ ถ้าค่าเดินทางจาก New York ไป Paris เป็นเงิน 750 เหรียญ ค่าเดินทางจาก Paris ไป Dublin เป็นเงิน 400 เหรียญ และจาก Dublin กลับไป New York เป็นเงิน 700 เหรียญ และมีข้อเท็จจริงอีกว่าค่าเครื่องบินไปกลับ (round-trip) ระหว่าง New York และ Dublin มีราคา 1,250 เหรียญ

วิธีการคำนวณ

(1) นำค่าใช้จ่ายในการเดินทางไป-กลับ ระหว่างสหรัฐอเมริกากับที่หมายที่มี วัตถุประสงค์เพื่อการส่วนตัว (1,250 เหรียญ) คูณด้วยเศษส่วนของจำนวนวันที่ไม่ได้ใช้ประกอบธุรกิจ หารด้วยจำนวนวันเดินทางนอกสหรัฐอเมริกาทั้งหมด ($\frac{7}{18}$)

ดังนั้น $1,250 \times \frac{7}{18} = 486$ เหรียญ (เป็นจำนวนค่าใช้จ่ายที่ไม่ได้ใช้เพื่อประกอบธุรกิจ)

(2) คำนวณค่าใช้จ่ายในการเดินทางทั้งหมดของการเดินทางนอกสหรัฐอเมริกา

ดังนั้น $750 + 400 + 700 = 1,850$ เหรียญ (เป็นจำนวนค่าใช้จ่ายที่มีลักษณะผสม)

(3) นำผลลัพธ์ในขั้นตอนที่สองลบด้วยผลลัพธ์ในขั้นตอนแรก ผลลัพธ์ที่ได้จะเป็นจำนวน ค่าใช้จ่ายที่สามารถหักเป็นรายจ่ายทางธุรกิจได้

ดังนั้น $1,850 - 486 = 1,364$ เหรียญ (เหลือค่าใช้จ่ายเฉพาะส่วนที่ใช้เพื่อประกอบ ธุรกิจ)

กล่าวโดยสรุป กรณีตามตัวอย่างผู้เสียภาษีจะสามารถหักค่าใช้จ่ายในการโดยทางได้ ทั้งหมด 1,364 เหรียญ

อย่างไรก็ตาม อาจมีปัญหว่าทำไมกรมสรรพากรของสหรัฐอเมริกาจึงต้องนำค่าใช้จ่าย ฆาไป (ค่าใช้จ่ายในการขึ้นเครื่องบินจาก New York ไป Paris ซึ่งเป็นที่หมายทางธุรกิจ) มารวม คำนวณด้วย เนื่องจากค่าใช้จ่ายในส่วนดังกล่าว น่าจะเป็นค่าใช้จ่ายโดยตรงเพื่อการประกอบธุรกิจ ไม่ใช่ค่าใช้จ่ายอันมีลักษณะผสมที่จะต้องมีการปันส่วนก่อนอย่างในขากลับ (ค่าใช้จ่ายในการขึ้น เครื่องบินจาก Paris ไป Dublin และจาก Dublin กลับไป New York) ซึ่งผู้เสียภาษีได้แวะไปทำ กิจกรรมส่วนตัวระหว่างทางก่อนกลับไปยังสหรัฐอเมริกา ผู้เขียนเห็นว่า ที่ต้องมีการนำค่าใช้จ่าย ทั้งหมดตั้งแต่ขาไปและขากลับมารวมคำนวณนั้น เป็นเพราะวิธีการคำนวณของกรมสรรพากรของ สหรัฐอเมริกามุ่งที่จะปันส่วนด้วยการคำนวณหาค่าใช้จ่ายส่วนที่ไม่ได้ใช้เพื่อประกอบธุรกิจก่อน (ขั้นตอนแรก) แล้วนำค่าใช้จ่ายรวม (จากขั้นตอนที่สอง) มาหักออกเพื่อหาจำนวนค่าใช้จ่ายที่ใช้ ประกอบธุรกิจ (ขั้นตอนที่สาม) ผลลัพธ์สุดท้ายที่ได้จึงเป็นส่วนที่สามารถนำมาหักเป็นรายจ่ายได้ นั้นเอง กล่าวโดยสรุป วิธีการคำนวณดังกล่าวนี้ยังคงเป็นไปตามหลักการหักค่าใช้จ่ายทั่วไปคือ หาก เป็นค่าใช้จ่ายเพื่อประกอบธุรกิจโดยตรงก็สามารถนำมาหักค่าใช้จ่ายได้ทันที แต่ถ้าค่าใช้จ่ายส่วนใดมี ลักษณะผสมก็ต้องปันส่วนก่อน ดังกรณีตามตัวอย่างนั้น หากผู้เสียภาษีพิจารณาให้ค่าใช้จ่ายขาไป จำนวน 750 เหรียญ เป็นค่าใช้จ่ายทางตรงที่สามารถหักได้ทั้งหมด และปันส่วนเฉพาะค่าใช้จ่ายขา กลับที่มีลักษณะผสมก็สามารถทำได้ ดังตัวอย่างต่อไปนี้

ตัวอย่างเช่น

จากตัวอย่างเดิม ผู้เสียภาษีสามารถถือว่าค่าใช้จ่ายขาไปในการเดินทางจาก New York ไป Paris เป็นค่าใช้จ่ายโดยตรงที่หักเป็นรายจ่ายทางธุรกิจได้ทันที 750 เหรียญ แต่ในขากลับ ผู้เสียภาษีต้องปันส่วนค่าใช้จ่ายให้เหลือเฉพาะส่วนที่ได้ใช้เพื่อประกอบธุรกิจเสียก่อน ดังนั้น ต้องนำค่าเดินทางทั้งหมดจาก Paris ไป Dublin และจาก Dublin กลับไป New York มารวมคำนวณ และลบด้วยค่าเดินทางไปกลับระหว่าง New York กับ Dublin คูณด้วยเศษส่วนของจำนวนวันที่ไม่ได้ใช้ประกอบธุรกิจหารด้วยจำนวนวันเดินทางนอกสหรัฐอเมริกาทั้งหมด ได้เป็น

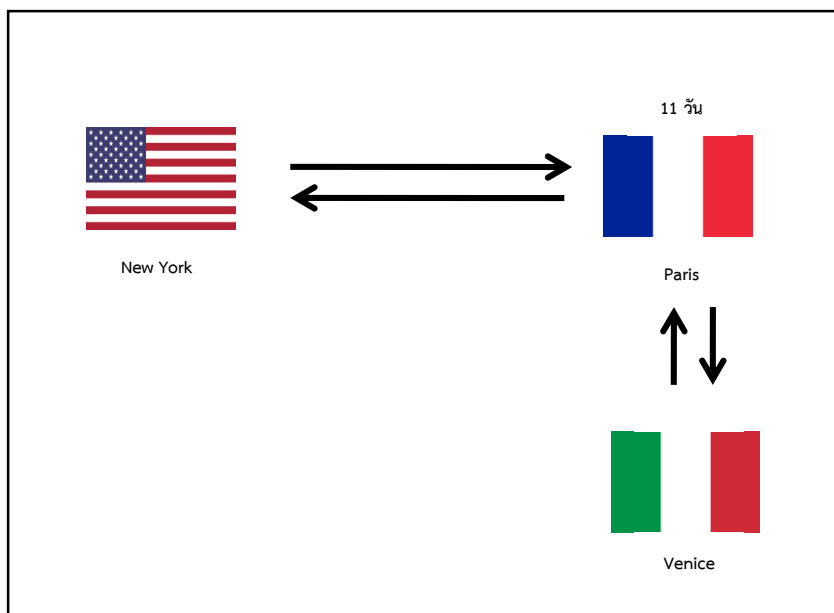
$$(400 + 700) - (1,250 \times \frac{7}{18}) = 614 \text{ เหรียญ}$$

กรณีนี้ผู้เสียภาษีปันส่วนค่าเดินทางทั้งหมดออกมาเป็นค่าใช้จ่ายเฉพาะส่วนที่ใช้เดินทางไปเพื่อการประกอบธุรกิจได้จำนวน 614 เหรียญ ซึ่งเป็นค่าใช้จ่ายส่วนที่สามารถหักเป็นรายจ่ายทางธุรกิจได้ ดังนั้น ค่าใช้จ่ายจากการเดินทางทั้งหมดที่สามารถหักได้ในการเดินทางคือ 750 + 614 เท่ากับ 1,364 เหรียญ ซึ่งเป็นจำนวนเดียวกับที่คำนวณสามขั้นตอนตามกรมสรรพากรของสหรัฐอเมริกา

ในส่วนของค่าอาหาร (ภายใต้ข้อจำกัด 50%) ค่าที่พัก และค่าใช้จ่ายอื่นๆ เฉพาะที่เกี่ยวข้องกับการประกอบธุรกิจในขณะที่ผู้เสียภาษีอยู่ที่ Paris ได้ แต่ผู้เสียภาษีไม่สามารถที่จะหักค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นในขณะที่อยู่ใน Dublin ได้เลย

สำหรับกฎการปันส่วนการเดินทาง ในกรณีที่ผู้เสียภาษีได้ประกอบกิจกรรมที่มีวัตถุประสงค์ส่วนตัวใน (At) หรือใกล้เคียง (Near) กับที่หมายทางธุรกิจ หรือนอกเส้นทาง (Beyond) ไปจากที่หมายทางธุรกิจ ก็จะต้องมีการปันส่วนการเดินทางเช่นกัน แต่แทนที่จะคำนวณเพื่อค้นหาค่าใช้จ่ายส่วนที่ไม่ได้ใช้เพื่อประกอบธุรกิจตั้งในกรณีก่อน กรมสรรพากรของสหรัฐอเมริกาใช้วิธีการคำนวณเพื่อค้นหาค่าใช้จ่ายส่วนที่ได้ใช้เพื่อการประกอบธุรกิจแทน

รูปที่ 2 รูปภาพแสดงตัวอย่างของในกรณีที่ผู้เสียภาษีได้ประกอบกิจกรรมที่มีวัตถุประสงค์ส่วนตัวนอกเส้นทางจากที่หมายทางธุรกิจ



จากตัวอย่างที่แล้ว โดยกำหนดให้ใช้ระยะเวลาเท่ากัน แต่เปลี่ยนสถานที่ที่ผู้เสียภาษีเดินทางไปท่องเที่ยวจาก Dublin เป็น Venice ประเทศอิตาลีแทน จะได้ข้อเท็จจริงใหม่ว่า ผู้เสียภาษีทำธุรกิจใน Paris เป็นเวลา 11 วัน แล้วจึงเดินทางด้วยเครื่องบินไปท่องเที่ยวใน Venice เป็นเวลา 7 วัน จึงเดินทางกลับไป Paris และเดินทางจาก Paris กลับไป New York รวมระยะเวลาที่เดินทางนอกสหรัฐอเมริกาคือ 18 วัน และมีข้อเท็จจริงว่าค่าใช้จ่ายในการเดินทางไปกลับ (round-trip) ระหว่าง New York และ Paris คือ 1,750 เหรียญ

ในกรณีนี้ผู้เสียภาษีไม่สามารถหักค่าเดินทางจาก Paris ไป Venice และจาก Venice กลับมา Paris ได้เลย (เนื่องจากเป็นค่าใช้จ่ายที่ไม่เกี่ยวข้องกับการประกอบธุรกิจอย่างชัดเจน) สำหรับค่าเดินทางไปกลับระหว่าง New York กับ Paris ผู้เสียภาษีสามารถหักเป็นรายจ่ายทางธุรกิจได้ แต่ต้องมีการปันส่วนที่ไม่เกี่ยวข้องกับการประกอบธุรกิจออกเสียก่อน เพราะค่าเดินทางในส่วนที่ถือว่าเป็นค่าใช้จ่ายในลักษณะผสม กล่าวคือ ค่าใช้จ่ายในการเดินทางมาประกอบธุรกิจที่ Paris นั้นปะปนอยู่กับค่าใช้จ่ายในการเดินทางไปท่องเที่ยวที่ Venice ด้วย ซึ่งการปันส่วนก็จะใช้ระยะเวลาที่ประกอบกิจกรรมเป็นหลัก โดยผู้เสียภาษีสามารถนำค่าเดินทางไปกลับระหว่าง New York กับ Paris จำนวน 1,750 เหรียญ มาคูณด้วยเศษส่วนของระยะเวลาที่ใช้ประกอบธุรกิจหารด้วยระยะเวลาที่เดินทางนอกสหรัฐอเมริกาทั้งหมดคือ $\frac{11}{18}$ จากข้อเท็จจริงดังกล่าวจะสามารถคำนวณได้ดังนี้ $1,750 \times \frac{11}{18} = 1,069$ เหรียญ ซึ่งเป็นจำนวนค่าใช้จ่ายที่สามารถหักเป็นรายจ่ายทางธุรกิจได้

ส่วนค่าอาหาร ค่าที่พัก และค่าใช้จ่ายอื่นๆ ย่อมสามารถหักได้เช่นเดียวกับตัวอย่างแรก เฉพาะที่เกี่ยวข้องกับการประกอบธุรกิจในขณะที่ผู้เสียภาษีอยู่ที่ Paris แต่ผู้เสียภาษีไม่สามารถที่จะหัก ค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นในขณะที่อยู่ใน Venice ได้เลย

สำหรับค่าอาหาร ค่าที่พัก และค่าใช้จ่ายเล็กๆ น้อยๆ ที่เกี่ยวข้องกับการเดินทาง เช่น กฎหมายภาษีของสหรัฐอเมริกาและกฎหมายภาษีของออสเตรเลียได้กำหนดหลักเกณฑ์ในการหักเป็น รายจ่ายทางธุรกิจไว้ทั้งในส่วนที่เหมือนและในส่วนที่แตกต่างกัน ดังต่อไปนี้

ในกรณีของประเทศสหรัฐอเมริกา กฎหมายภาษีของสหรัฐอเมริกาได้กำหนดให้ผู้เลือก ภาษีเลือกหักเป็นค่าใช้จ่ายทางธุรกิจได้ 2 วิธี คือ เลือกหักค่าอาหารตามจริง (actual expenses) หรือเลือกหักตามอัตรามาตรฐานของค่าอาหาร (standard meal allowance) ซึ่งการหักตามอัตรา มาตรฐานของค่าอาหาร คือ การหักค่าอาหารและค่าใช้จ่ายเล็กๆ น้อยๆ ตามอัตราสูงสุดที่ได้กำหนด ต่อหนึ่งวัน โดยอัตราสูงสุดจะเป็นจำนวนเท่าใดนั้นขึ้นอยู่กับเมืองหรือที่หมายที่ผู้เสียภาษีได้เดินทางไป เพื่อการประกอบธุรกิจ อย่างไรก็ตาม ไม่ว่าผู้เสียภาษีจะเลือกหักด้วยวิธีการใดในสองวิธีการนี้ ค่าอาหารที่ผู้เสียภาษีสามารถนำมาป็นส่วนเป็นรายจ่ายทางธุรกิจได้จะตกอยู่ภายใต้ข้อจำกัด 50% กล่าวคือ ผู้เสียภาษีสามารถที่จะหักค่าอาหารได้เพียงส่วนที่ไม่เกิน 50% ของค่าอาหารที่เกิดขึ้นหรือ ค่าอาหารที่ไม่ได้รับชดเชยคืน (แม้ว่าจะยังไม่เกินอัตราสูงสุดตามอัตรามาตรฐานก็ตาม)

ในส่วนของค่าที่พักก็เช่นเดียวกัน คือ มีอัตราสูงสุดของค่าที่พักที่ผู้เสียภาษีสามารถหักได้ โดยอัตราสูงสุดของค่าที่พักที่ผู้เสียภาษีสามารถนำมาหักเป็นรายจ่ายทางธุรกิจได้จะขึ้นอยู่กับเมืองหรือ ที่หมายที่ผู้เสียภาษีเดินทางไปประกอบธุรกิจ

ในกรณีของประเทศออสเตรเลีย หากเป็นค่าอาหาร และค่าใช้จ่ายเล็กๆ น้อยๆ กฎหมายภาษีของออสเตรเลียได้กำหนดให้ผู้เสียภาษีหักได้ตามที่เกิดขึ้นจริง แต่ต้องไม่เกินข้อจำกัดที่ กฎหมายได้กำหนดไว้ต่อวัน กล่าวคือ มีการกำหนดเพดานของค่าอาหารและค่าใช้จ่ายเล็กๆ น้อยๆ ที่ ผู้เสียภาษีสามารถหักเป็นรายจ่ายทางธุรกิจได้ต่อหนึ่งวัน ซึ่งการกำหนดเพดานเช่นนี้ นอกจากจะ ขึ้นอยู่กับเมืองหรือที่หมายที่ผู้เสียภาษีเดินทางไปประกอบธุรกิจแล้ว ยังขึ้นอยู่กับจำนวนเงินได้ต่อปี ของผู้เสียภาษี อีกด้วย

ในส่วนของค่าที่พักนั้น ถ้าเป็นการเดินทางภายในประเทศก็จะมีข้อจำกัดการหักไว้ เช่นเดียวกับกับค่าอาหารและค่าใช้จ่ายเล็กๆ น้อยๆ แต่ถ้าเป็นการเดินทางภายนอกประเทศได้ กำหนดให้ผู้เสียภาษีสามารถหักค่าที่พักได้ตามที่ผู้เสียภาษีได้จ่ายไปจริงโดยไม่มีข้อจำกัดเหมือนดังเช่น กรณีที่เป็นการเดินทางภายในประเทศ เพียงแต่ผู้เสียภาษีจะต้องมีเอกสารหลักฐานพิสูจน์ถึงค่าที่พักที่ ผู้เสียภาษีได้จ่ายไปจริงเท่านั้น

กล่าวโดยสรุป ตามที่ผู้เขียนได้อธิบายไปข้างต้นนั้นจะเห็นว่าทั้งประเทศสหรัฐอเมริกาและออสเตรเลียต่างมีหลักเกณฑ์ที่ใช้ปันส่วนค่าใช้จ่ายในการเดินทางไว้อย่างชัดเจน โดยปันส่วนตามระยะเวลา (วัน) ที่ใช้ประกอบกิจกรรมเป็นหลัก ในขณะที่ประมวลรัษฎากรของไทยมีเพียงบทบัญญัติที่อนุญาตให้ผู้เสียภาษีหักค่าใช้จ่ายในการเดินทาง ค่าอาหาร และค่าที่พักที่เกี่ยวข้องโดยตรงกับการประกอบธุรกิจ ดังที่บัญญัติไว้ในมาตรา 65 ตรี (13) และบทบัญญัติในเชิงการห้ามหักค่าใช้จ่ายที่มีลักษณะเป็นการส่วนตัวตามมาตรา 65 ตรี (3) เท่านั้น ไม่มีบทบัญญัติที่รับรองการปันส่วนค่าใช้จ่ายที่มีลักษณะผสมไว้โดยตรงแต่ประการใด

ด้วยเหตุนี้เอง ผู้เขียนเห็นว่าควรมีการหลักเกณฑ์การปันส่วนค่าใช้จ่ายในการเดินทางไว้เป็นการเฉพาะ โดยใช้การปันส่วนตามระยะเวลาที่ใช้ประกอบกิจกรรมเช่นเดียวกับที่ปรากฏในกฎหมายภาษีของสหรัฐอเมริกาและออสเตรเลีย และควรกำหนดให้สามารถปันส่วนได้ทั้งการเดินทางในประเทศและนอกประเทศ

สำหรับการปันส่วนค่าอาหาร ค่าที่พัก และค่าใช้จ่ายเล็กๆ น้อยๆ ที่เกี่ยวข้องกับการเดินทางเพื่อประกอบธุรกิจนั้นก็ควรดำเนินการในลักษณะเดียวกัน คือ สามารถปันส่วนค่าใช้จ่ายดังกล่าวได้ โดยกรมสรรพากรต้องจัดทำอัตรามาตรฐานค่าอาหารและที่พักเพื่อรองรับการใช้สิทธิของผู้เสียภาษี แต่ควรกำหนดไว้มิให้หักเกิน 50% ของค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นจริงเพื่อไม่เป็นการจูงใจให้ผู้เสียภาษีใช้ประโยชน์จากการหักรายจ่ายทางธุรกิจจนก่อให้เกิดค่าใช้จ่ายที่เกินจำเป็นและไม่สมควร ทั้งนี้ ในขณะที่ประเทศไทยยังไม่มีกำหนดอัตราค่าใช้จ่ายมาตรฐานในส่วน of ค่าอาหารหรือที่พักไว้เป็นการเฉพาะ ในทางปฏิบัติ การพิจารณาค่าใช้จ่ายในเรื่องดังกล่าวก็มักมีการเทียบเคียงกับการกำหนดค่าใช้จ่ายตามพระราชกฤษฎีกาค่าใช้จ่ายในการเดินทางไปราชการ พ.ศ. 2526 ซึ่งได้กำหนดค่าใช้จ่ายไว้ 4 ประเภท คือ ค่าเบี้ยเลี้ยงเดินทาง ค่าเช่าที่พัก ค่าพาหนะ ค่าใช้จ่ายอื่นที่จำเป็นต่อการไปราชการ โดยมีการกำหนดให้ใช้ทั้งอัตราเหมาและการเบิกจ่ายตามจริง ซึ่งแม้ว่าหลักการในการกำหนดค่าใช้จ่ายตามพระราชกฤษฎีกาฉบับดังกล่าวจะไม่ได้จัดทำขึ้นเพื่อวัตถุประสงค์ตามกฎหมายภาษีก็ตาม แต่ผู้เขียนเห็นว่า กรมสรรพากรสามารถนำมาปรับใช้กับการหักค่าใช้จ่ายตามประมวลรัษฎากรได้ ในช่วงเวลาที่ประเทศไทยยังไม่มีการจัดทำอัตราค่าใช้จ่ายมาตรฐานไว้โดยเฉพาะ ทั้งนี้ ก็เพื่อความสะดวกและเป็นเกณฑ์มาตรฐานทั่วไปที่หน่วยงานของรัฐมีความเข้าใจดีอยู่แล้ว

4.3.3 หลักเกณฑ์การปันส่วนค่าใช้จ่ายที่เกิดจากการใช้รถยนต์ส่วนบุคคลประกอบการค้าหรือธุรกิจ

ในกรณีที่ผู้เสียภาษีใช้รถยนต์เพื่อการประกอบธุรกิจเพียงอย่างเดียว โดยหลักแล้วค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นจากการใช้งานรถยนต์ดังกล่าวย่อมจะนำมาหักเป็นรายจ่ายในทางธุรกิจได้ทั้งหมด

หรือถ้าผู้เสียภาษีใช้รถยนต์ทำกิจกรรมส่วนตัวเพียงอย่างเดียว ค่าใช้จ่ายที่เกิดจากการใช้งานจะถือเป็นค่าใช้จ่ายที่ไม่เกี่ยวข้องกับการประกอบธุรกิจ จึงไม่สามารถนำค่าใช้จ่ายที่เกิดจากการใช้งานมาหักเป็นรายจ่ายทางธุรกิจได้เลย แต่ถ้าหากผู้เสียภาษีใช้รถยนต์ทั้งในเรื่องส่วนตัวและการประกอบธุรกิจ ค่าใช้จ่ายที่เกิดจากการใช้งานรถยนต์จะถือเป็นค่าใช้จ่ายทางอ้อมหรือค่าใช้จ่ายที่มีลักษณะผสมซึ่งไม่สามารถหักเป็นรายจ่ายได้ทั้งหมด ผู้เสียภาษีควรจะต้องปันส่วนค่าใช้จ่ายและนำเฉพาะส่วนที่เกี่ยวข้องกับการประกอบธุรกิจไปหักเป็นรายจ่ายทางธุรกิจ

กฎหมายภาษีของสหรัฐอเมริกาและออสเตรเลียจึงได้กำหนดวิธีการหักค่าใช้จ่ายของรถยนต์ไว้เป็น 2 วิธี ซึ่งมีความคล้ายคลึงกันอย่างยิ่ง ได้แก่ วิธีการหักตามจริงและวิธีการหักตามอัตราคงที่ที่กฎหมายกำหนด

วิธีที่หนึ่ง วิธีการหักตามจริง (Actual expenses) ซึ่งเป็นวิธีการหักตามค่าใช้จ่ายตามที่ผู้เสียภาษีได้จ่ายไปจริง โดยผู้เสียภาษีมีหน้าที่ต้องแสดงเอกสารหลักฐานเกี่ยวกับค่าใช้จ่ายที่อ้างอิงต่อกรมสรรพากรเพื่อดำเนินการตรวจสอบ ซึ่งค่าใช้จ่ายตามจริงนี้หมายถึง ค่าน้ำมัน ค่าแก๊ส ค่าประกันภัย ค่าล้างรถยนต์ ค่าธรรมเนียม ค่าซ่อมแซม ค่าเสื่อมราคา และอื่นๆ

หากผู้เสียภาษีใช้งานรถยนต์เพื่อประกอบธุรกิจเพียงอย่างเดียว ค่าใช้จ่ายทั้งหมดที่เกิดขึ้นย่อมนำมาหักเป็นรายจ่ายได้ ภายใต้ข้อจำกัดตามที่กฎหมายกำหนด แต่ถ้าผู้เสียภาษีใช้งานรถยนต์ ทั้งเพื่อการประกอบธุรกิจและการอันมีวัตถุประสงค์ส่วนตัว ผู้เสียภาษีมีหน้าที่ต้องหาสัดส่วนหรือเปอร์เซ็นต์การใช้งานทางธุรกิจของรถยนต์ก่อน ซึ่งทำได้โดยการนำระยะทาง (ไมล์หรือกิโลเมตร) ที่ใช้รถยนต์เพื่อการประกอบธุรกิจหารด้วยระยะทาง (ไมล์หรือกิโลเมตร) ทั้งหมดที่ใช้งานรถยนต์ในปีภาษี และคูณด้วย 100 จากนั้นค่อยนำเปอร์เซ็นต์การใช้งานที่ได้ไปคูณด้วยค่าใช้จ่ายทั้งหมดเกี่ยวกับการใช้งานรถยนต์ในปีภาษีนั้น ผลลัพธ์สุดท้าย คือ จำนวนค่าใช้จ่ายที่สามารถหักเป็นรายจ่ายทางธุรกิจได้

ตัวอย่างเช่น

ผู้เสียภาษีเป็นผู้รับเหมา ได้ใช้งานรถยนต์ตลอดปีภาษีเป็นระยะทางทั้งหมด 20,000 ไมล์ ซึ่งจำนวนระยะทางทั้งหมดนี้ เป็นระยะทางที่เกิดจากการใช้งานในธุรกิจรับเหมา 12,000 ไมล์ และเป็นระยะทางที่เกิดจากการใช้ทำกิจกรรมส่วนตัว 8,000 ไมล์ โดยผู้เสียภาษีมีค่าใช้จ่ายจากการใช้งานรถยนต์ตลอดปีภาษีจำนวน 30,000 เหรียญ

กรณีตามตัวอย่าง หากผู้เสียภาษีเลือกหักค่าใช้จ่ายด้วยวิธีหักตามจริง ผู้เสียภาษีจะต้องคำนวณหาเปอร์เซ็นต์การใช้งานทางธุรกิจก่อน โดยนำ 12,000 หารด้วย 20,000 และคูณด้วย 100 ดังนั้น รถยนต์มีเปอร์เซ็นต์การใช้งานทางธุรกิจ 60% $[(12,000 \div 20,000) \times 100]$ จากนั้นนำไปคูณ

ด้วยค่าใช้จ่ายทั้งหมดในปีภาษีคือ 30,000 เหรียญ ผลลัพธ์คือจำนวนค่าใช้จ่ายที่ผู้เสียภาษีนำไปหักเป็นรายจ่ายทางธุรกิจได้ 18,000 เหรียญ

นอกจากนี้ กฎหมายภาษีของสหรัฐอเมริกายังได้กำหนดวิธีการหาสัดส่วนหรือเปอร์เซ็นต์การใช้งานทางธุรกิจ ในกรณีที่ผู้เสียภาษีเปลี่ยนแปลงวัตถุประสงค์การใช้งานรถยนต์จากเดิมที่ใช้เพื่อวัตถุประสงค์ส่วนตัวทั้งหมดมาเป็นการใช้งานทางธุรกิจในระหว่างปีภาษีเดียวกันไว้อีกด้วย ดังนี้

(ก) (จำนวนระยะทางที่เกิดจากวัตถุประสงค์ทางธุรกิจ ÷ จำนวนระยะทางทั้งหมด) X 100

จำนวนระยะทางที่เกิดจากวัตถุประสงค์ทางธุรกิจในที่นี้ หมายถึง จำนวนระยะทางภายหลังจากที่ได้เปลี่ยนแปลงการใช้งานส่วนตัวมาเป็นการใช้งานที่มีวัตถุประสงค์ทางธุรกิจ

(ข) [เปอร์เซ็นต์จากข้อ 1 X (จำนวนเดือนที่ใช้ประกอบธุรกิจ ÷ 12)]

ตัวอย่างเช่น

ในระยะเวลา 6 เดือนแรกของปี ผู้เสียภาษีได้ใช้รถยนต์เพื่อวัตถุประสงค์ส่วนตัว 100% แต่ระยะเวลา 6 เดือนหลัง ผู้เสียภาษีได้เปลี่ยนวัตถุประสงค์การใช้งานรถยนต์มาเป็นการใช้เพื่อประกอบธุรกิจ โดยในระยะเวลา 6 เดือนหลังนี้ มีระยะทางเกิดขึ้นทั้งหมด 15,000 ไมล์ ซึ่งเป็นระยะทางที่เกิดจากการใช้ประกอบธุรกิจ 12,000 ไมล์ และผู้เสียภาษีมีค่าใช้จ่ายเกิดขึ้นทั้งหมด 40,000 เหรียญ

จากตัวอย่างข้างต้น ผู้เสียภาษีสามารถหาเปอร์เซ็นต์การใช้งานทางธุรกิจได้ ดังต่อไปนี้

ก. $(12,000 \div 15,000) \times 100 = 80\%$

ข. $[80\% \times (6 \div 12)] = 40\%$

ดังนั้น เปอร์เซ็นต์การใช้งานทางธุรกิจของผู้เสียภาษี คือ 40% จากนั้นนำ 40% ไปคูณกับค่าใช้จ่ายทั้งหมด 40,000 เหรียญ ผลลัพธ์คือจำนวนค่าใช้จ่ายที่ผู้เสียภาษีนำไปหักเป็นรายจ่ายทางธุรกิจได้ 16,000 เหรียญ

วิธีที่สอง วิธีการหักตามอัตราคงที่ที่กฎหมายกำหนด ในสหรัฐอเมริกาเรียกว่า วิธีการหักตามอัตราไมล์มาตรฐาน (standard mileage rate) ในขณะที่ออสเตรเลียเรียกว่า การวิธีการหักเซ็นต์ต่อกิโลเมตร (cents per kilometer) ซึ่งกำหนดอัตราที่สามารถหักได้ตามระยะทางที่มีการใช้งานรถยนต์ โดยสหรัฐอเมริกาคำหนดอัตราค่าใช้จ่ายไว้ 54 Cents ต่อไมล์ ในขณะที่ออสเตรเลียกำหนดไว้

66 Cents ต่อกิโลเมตร และยังมีข้อจำกัดว่าผู้เสียภาษีจะหักค่าใช้จ่ายจากระยะทางที่ใช้ประกอบธุรกิจได้ไม่เกิน 5,000 กิโลเมตรต่อรถยนต์หนึ่งคันต่อหนึ่งปีภาษี โดยที่มาของการกำหนดอัตราค่าใช้จ่ายนี้มาจากการศึกษาต้นทุนคงที่และต้นทุนผันแปรของการใช้งานรถยนต์ประจำปี¹² (an annual study of the fixed and variable costs of operating an automobile) เหมือนกันทั้งในกฎหมายภาษีของสหรัฐอเมริกาและกฎหมายภาษีของออสเตรเลีย¹³

ตัวอย่างเช่น

จากตัวอย่างเดิม หากผู้เสียภาษีเลือกวิธีหักค่าใช้จ่ายด้วยวิธีอัตราคงที่ เช่น ผู้เสียภาษีเป็นชาวอเมริกัน และเลือกวิธีหักตามอัตราไมล์มาตรฐาน ผู้เสียภาษีต้องนำระยะทางที่ใช้ในการประกอบธุรกิจ 8,000 ไมล์มาคูณด้วย 54 cents ผลลัพธ์คือสามารถหักค่าใช้จ่ายได้ 4,320 เหรียญ (1 เหรียญ = 100 cents)

สำหรับการหักค่าเสื่อมราคารถยนต์นั้น กฎหมายภาษีของสหรัฐอเมริกาและกฎหมายภาษีของออสเตรเลียก็บัญญัติไว้ในทำนองเดียวกัน กล่าวคือ สำหรับผู้เสียภาษีที่เลือกการหักค่าใช้จ่ายรถยนต์ด้วยวิธีการหักตามจริง จะสามารถหักค่าเสื่อมราคาได้โดยหลักเกณฑ์และวิธีการที่กฎหมายกำหนด แต่ต้องคำนวณหาสัดส่วนหรือเปอร์เซ็นต์การใช้งานทางธุรกิจก่อน เพื่อปันส่วนให้มีการหักค่าเสื่อมราคารถยนต์เฉพาะเท่าที่ได้ใช้เพื่อการประกอบธุรกิจ แต่หากผู้เสียภาษีที่เลือกวิธีการหักตามอัตราคงที่ที่กฎหมายกำหนด จะใช้สิทธิหักค่าเสื่อมราคาอีกไม่ได้ เพราะค่าเสื่อมราคาถูกรวมอยู่ในอัตราค่าใช้จ่ายที่กฎหมายกำหนดแล้ว

อย่างไรก็ดี การหักค่าเสื่อมราคาตามกฎหมายภาษีของสหรัฐอเมริกา ในกรณีที่ผู้เสียภาษีผู้เสียภาษีที่เลือกการหักค่าใช้จ่ายรถยนต์ด้วยวิธีการหักตามจริงนั้น นอกจากผู้เสียภาษีจะต้องนำต้นทุนหรือราคาของรถยนต์มาคูณกับสัดส่วนหรือเปอร์เซ็นต์การใช้งานทางธุรกิจในปีภาษีนั้นแล้ว ผู้เสียภาษียังต้องนำมาคูณเปอร์เซ็นต์ที่หาได้จากตารางการหักค่าเสื่อมในอัตราเร่งอีกด้วย ซึ่งเปอร์เซ็นต์ที่ผู้เสียภาษีจะนำมาใช้นี้จะขึ้นอยู่กับวันที่ผู้เสียภาษีได้นำรถยนต์เข้ามาใช้ประกอบการค้าหรือธุรกิจ และวิธีการหักค่าเสื่อมที่ผู้เสียภาษีเลือก โดยวิธีการหักค่าเสื่อมที่ว่ามี 3 วิธี คือ วิธียอดลดลง 200% หรือ วิธียอดลดลง 2 เท่า, วิธียอดลดลง 150% หรือวิธียอดลดลง 1.5 เท่าและวิธีแบบเส้นตรง ผลลัพธ์ที่ได้ คือ ค่าเสื่อมราคาที่ผู้เสียภาษีสามารถหักได้

¹² Internal Revenue Service, "2016 Standard Mileage Rates for Business, Medical and Moving Announced," [Online] Accessed: 18 June 2018. Available from: <https://www.irs.gov/newsroom/2016-standard-mileage-rates-for-business-medical-and-moving-announced>

¹³ Dale Pinto, Keith Kendall, and Kerrie Sadiq, *Fundamental Tax Legislation 2017*, 25th ed. (Sydney: Thomson Reuters, 2017), p.195.

ตัวอย่างเช่น

ในเดือนมกราคม 2016 ผู้เสียภาษีได้ซื้อรถยนต์มาใช้ประกอบธุรกิจ ซึ่งรถยนต์คันนี้มีราคา 9,200 เหรียญ และในปีนั้นผู้เสียภาษีใช้รถยนต์ประกอบธุรกิจไป 90% เท่ากับว่ารถยนต์คันนี้มีเปอร์เซ็นต์การใช้งานทางธุรกิจ 90% ส่วนวิธีการคำนวณนั้น ผู้เสียภาษีเลือกวิธียอดลดลง 2 เท่าเพื่อที่ผู้เสียภาษีจะสามารถหักค่าเสื่อมราคาได้สูงในปีแรกและเมื่อพิจารณาวันที่ผู้เสียภาษีนำรถยนต์เข้ามาใช้ประกอบธุรกิจจากรายการหักค่าเสื่อมในอัตราเร่งของปี 2016 แล้ว พบว่าเปอร์เซ็นต์ที่ผู้เสียภาษีต้องนำมาใช้คือ 20% ส่วนต้นทุนที่ยังไม่ได้ปรับปรุงของรถยนต์ คือ ราคาของรถยนต์ที่ผู้เสียภาษีได้ซื้อมาเพื่อใช้ประกอบธุรกิจ ดังนั้น ค่าเสื่อมราคาที่ผู้เสียภาษีสามารถหักในปี 2016 ได้ คือ $(9,200 \times 90\%) \times 20\% = 1,656$ เหรียญ

ทั้งนี้ ต้นทุนที่นำมาใช้เป็นฐานในการหักค่าเสื่อมนั้น โดยหลักจะใช้ราคาต้นทุนที่ซื้อรถยนต์มา แต่ในกฎหมายภาษีของสหรัฐอเมริกาที่กำหนดต่อไปด้วยว่า หากในปีภาษีหนึ่งผู้เสียภาษีได้เปลี่ยนวัตถุประสงค์การใช้งานของรถยนต์จากการใช้งานที่มีวัตถุประสงค์ส่วนตัว 100% มาเป็นการใช้เพื่อประกอบธุรกิจ ต้นทุนของรถยนต์ที่จะนำมาใช้เป็นฐานในการคิดค่าเสื่อมราคา คือ ราคาตลาดที่เป็นธรรมของรถยนต์ (fair market value) ในวันที่ผู้เสียภาษีเริ่มนำรถยนต์มาใช้เพื่อประกอบธุรกิจ¹⁴

ตัวอย่างเช่น¹⁵

ในปีแรกที่ผู้เสียภาษีได้ซื้อรถยนต์มานั้น ผู้เสียภาษีได้ใช้รถยนต์เพื่อวัตถุประสงค์ส่วนตัว ต่อมาในปีที่ 4 ผู้เสียภาษีได้เปลี่ยนแปลงวัตถุประสงค์การใช้งานมาเป็นการใช้เพื่อประกอบธุรกิจ ดังนั้น ต้นทุนของรถยนต์ที่ผู้เสียภาษีจะนำมาเป็นฐานในการคิดค่าเสื่อมราคา คือ ราคาตลาดที่เป็นธรรมของรถยนต์ในวันที่ผู้เสียภาษีเริ่มต้นนำรถยนต์เข้ามาใช้เพื่อประกอบธุรกิจ

กล่าวโดยสรุป จะเห็นได้ว่ากฎหมายภาษีของสหรัฐอเมริกาและกฎหมายภาษีของออสเตรเลียได้กำหนดหลักเกณฑ์การปันส่วนค่าใช้จ่ายและค่าเสื่อมราคาที่มีลักษณะผสมสำหรับการใช้งานรถยนต์ไว้อย่างชัดเจน ในขณะที่กฎหมายภาษีของไทยในส่วนที่เกี่ยวกับค่าใช้จ่ายของบุคคลธรรมดาสำหรับการใช้งานรถยนต์เพื่อประกอบธุรกิจ ยังคงอาศัยบทบัญญัติทั่วไปในการคำนวณกำไรสุทธิของนิติบุคคลมาใช้โดยอนุโลม ซึ่งหากผู้เสียภาษีได้ใช้รถยนต์เพื่อการประกอบธุรกิจเพียงอย่างเดียวก็จะมีปัญหาเกิดขึ้น แต่หากผู้เสียภาษีได้ใช้รถยนต์ทั้งในเรื่องส่วนตัวและการประกอบธุรกิจก็อาจเกิดปัญหาในการหักค่าใช้จ่ายได้ ผู้เขียนจึงเห็นว่า ควรมีกฎหมายกำหนดรองรับให้ผู้เสียภาษี

¹⁴ Internal Revenue Service, "Travel, Entertainment, Gift, and Car Expenses." [Online] Available from: <https://www.irs.gov/pub/irs-pdf/p463.pdf>, p.18.

¹⁵ Ibid.

สามารถปันส่วนค่าใช้จ่ายลักษณะผสมได้ โดยการคำนวณหาสัดส่วนหรือเปอร์เซ็นต์การใช้งานรถยนต์ แล้วจึงนำเฉพาะส่วนที่เกี่ยวกับการประกอบธุรกิจไปหักค่าใช้จ่ายเช่นเดียวกับในกฎหมายภาษีของสหรัฐอเมริกาและออสเตรเลีย

สำหรับค่าเสื่อมราคานั้น ควรกำหนดให้ผู้เสียภาษีปันส่วนค่าเสื่อมราคาของรถยนต์ ที่ผู้เสียภาษีนำมาใช้ประกอบธุรกิจตามสัดส่วนหรือเปอร์เซ็นต์การใช้งานทางธุรกิจเช่นเดียวกับค่าใช้จ่ายที่เกิดจากการใช้งาน

4.3.4 หลักเกณฑ์การปันส่วนค่าความบันเทิงทางธุรกิจ

หลักเกณฑ์ที่ใช้พิจารณาความสัมพันธ์ระหว่างค่าความบันเทิงที่เกิดขึ้นกับการประกอบธุรกิจของผู้เสียภาษี ซึ่งเป็นค่าใช้จ่ายที่เกิดจากการจัดความบันเทิงให้กับลูกจ้าง ลูกค้า หรือผู้รับบริการของผู้เสียภาษี ตามกฎหมายภาษีของสหรัฐอเมริกา มีอยู่ 2 หลักเกณฑ์ ดังต่อไปนี้

1. หลักความเกี่ยวข้องโดยตรง (Directly related test)
2. หลักความสัมพันธ์ (Associated test)

ดังนั้น ค่าความบันเทิงที่เกิดขึ้นจะต้องเป็นไปตามหลักเกณฑ์ใดหลักเกณฑ์หนึ่งใน 2 หลักนี้ก่อน ค่าความบันเทิงที่เกิดขึ้นจึงจะได้รับพิจารณาว่าเป็นค่าใช้จ่ายตามปกติและจำเป็น (Ordinary and necessary) สำหรับสร้างความบันเทิงให้กับลูกจ้าง ลูกค้า หรือผู้รับบริการของผู้เสียภาษี ผู้เสียภาษีจึงจะสามารถนำค่าความบันเทิงทางธุรกิจที่เกิดขึ้นมาหักเป็นรายจ่ายทางธุรกิจได้

หลักเกณฑ์แรก การพิจารณาว่าค่าความบันเทิงที่เกิดขึ้นถือเป็นค่าความบันเทิงที่เกี่ยวข้องโดยตรงกับการประกอบธุรกิจ (Directly related test) หรือไม่นั้น ให้พิจารณาจากเงื่อนไขดังต่อไปนี้

- ก. วัตถุประสงค์หลักของการจัดให้มีความบันเทิงเป็นไปเพื่อการประกอบธุรกิจ
- ข. ผู้เสียภาษีต้องมีการดำเนินการทางธุรกิจในช่วงที่มีการจัดให้มีความบันเทิง
- ค. ผู้เสียภาษีต้องคาดหมายได้ว่าการจัดให้มีความบันเทิงนั้นจะก่อให้เกิดรายได้หรือผลประโยชน์ทางธุรกิจต่อตัวผู้เสียภาษีในอนาคต

สำหรับประเด็นที่ว่า การจัดให้มีความบันเทิงมีวัตถุประสงค์หลักเพื่อการประกอบธุรกิจหรือไม่นั้น ต้องพิจารณาหลายเงื่อนไขประกอบกัน โดยไม่คำนึงว่าเวลาที่ใช้ประกอบธุรกิจจะต้องมากกว่าเวลาที่มีการให้ความบันเทิงหรือไม่

นอกจากนี้ หากการจัดให้มีการจัดตั้งขึ้นมีลักษณะของการประกอบธุรกิจที่ชัดเจน (clear business setting) ก็จะถือได้ว่าค่าความบังเหียงที่เกิดขึ้นเป็นค่าใช้จ่ายที่เกี่ยวข้องโดยตรง เช่น ผู้เสียภาษีได้จัดหาอาหารและเครื่องดื่มในห้องจัดเลี้ยงหรือห้องรับรองลูกค้าในขณะที่มีการเสนอขายสินค้าหรือบริการ หรือกรณีที่เจ้าของภัตตาคารจัดให้มีการมีอาหารพิเศษฟรีสำหรับลูกค้าประจำของร้าน ซึ่งโดยปกติแล้วการจัดให้มีการบังเหียงที่จะถือว่ามีลักษณะของการประกอบธุรกิจที่ชัดเจนนั้นต้องไม่เป็นการจัดหาให้สำหรับบุคคลที่มีสนิทสนมหรือมีความสัมพันธ์ส่วนตัวกับผู้เสียภาษี

แต่อย่างไรก็ตาม หากผู้เสียภาษีไม่ได้อยู่ในสถานที่ที่มีการให้ความบังเหียงหรือผู้เสียภาษีอยู่ในสถานที่ดังกล่าว แต่การจัดให้มีการบังเหียงในสถานที่เช่นว่านั้นเป็นอุปสรรคต่อการประกอบธุรกิจของผู้เสียภาษีอย่างชัดเจน เช่น กรณีการจัดประชุมในไนต์คลับ โรงภาพยนตร์ หรือในงานกีฬา หรือการจัดประชุมโดยมีผู้ที่ไม่เกี่ยวข้องอยู่ด้วยในสถานที่เช่น สโมสรกอล์ฟ สโมสรกีฬา รีสอร์ท ค่าความบังเหียงที่เกิดขึ้นจะไม่ถือเป็นค่าความบังเหียงที่เกี่ยวข้องโดยตรงกับการประกอบธุรกิจของผู้เสียภาษี ผู้เสียภาษีไม่สามารถนำมาหักเป็นรายจ่ายทางธุรกิจได้

หลักเกณฑ์ที่สอง การพิจารณาว่าค่าความบังเหียงที่เกิดขึ้นเป็นค่าความบังเหียงที่มีความสัมพันธ์กับการประกอบธุรกิจของผู้เสียภาษี (Associated test) หรือไม่นั้น ให้พิจารณาได้จากเงื่อนไขดังต่อไปนี้

ก. การจัดให้มีการบังเหียงต้องมีความสัมพันธ์กับการประกอบธุรกิจของผู้เสียภาษี

ข. การจัดให้มีการบังเหียงเกิดขึ้นก่อนหรือหลังการประชุมทางธุรกิจที่สำคัญโดยตรง

โดยทั่วไปแล้ว การจัดให้มีการบังเหียงที่มีวัตถุประสงค์ทางธุรกิจที่ชัดเจน (clear business purpose) จะถือเป็นการจัดให้มีการบังเหียงที่สัมพันธ์กับธุรกิจของผู้เสียภาษี เช่น มีวัตถุประสงค์เพื่อสร้างความสัมพันธ์ทางธุรกิจใหม่ หรือมีวัตถุประสงค์เพื่อรักษาความสัมพันธ์ทางธุรกิจเดิม ค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นจะได้รับพิจารณาว่าเป็นค่าใช้จ่ายที่มีความสัมพันธ์กับการประกอบธุรกิจของผู้เสียภาษี

คำว่า “การประชุมทางธุรกิจที่สำคัญ” (substantial business discussion) การพิจารณาจะขึ้นอยู่กับข้อเท็จจริงเป็นกรณีๆ ไป แต่การประชุมนั้น ผู้เสียภาษีควรมีการดำเนินการทางธุรกิจอย่างจริงจัง ไม่ว่าจะโดยการประชุม การสนทนา เจรจาต่อรอง หรือการทำธุรกรรมอื่น ๆ เพื่อก่อให้เกิดเงินได้หรือผลประโยชน์ทางธุรกิจต่อผู้เสียภาษี ทั้งนี้ หากเป็นการพบปะกันในงานประชุมหรืองานที่มีลักษณะอย่างเดียวกัน เช่น ในงานประชุมทางธุรกิจที่ได้รับการสนับสนุนหรือจัดตั้งโดย

องค์กรธุรกิจหรือสภาวิชาชีพ โดยหลักย่อมถือว่าเป็นการประชุมทางธุรกิจที่สำคัญหากเป็นการมาพบปะเพื่อหารือทางธุรกิจ

ในส่วนของการจัดให้มีความบันเทิงก่อนหรือหลังการประชุม ถ้าการให้ความบันเทิงและการประชุมเกิดขึ้นในวันเดียวกัน ก็เพียงพอที่จะถือว่าความบันเทิงนั้นได้จัดขึ้นก่อนหรือหลังการประชุมสำคัญในทางธุรกิจ เว้นแต่ สถานที่ที่จะใช้ประชุมทางธุรกิจนั้นต้องมีการเดินทางไปจากเมืองหนึ่งไปยังอีกเมืองหนึ่ง กรณีนี้จะต้องนับพิจารณารวมถึงวันที่เดินทางไปและเดินทางกลับด้วย เช่น ผู้เสียภาษีจัดการประชุมสัมมนาทางธุรกิจนอกตัวเมืองโดยเดินทางและจัดการสัมมนาในวันแรกจากนั้นจึงมีการจัดให้มีความบันเทิงในวันที่สองแล้วเดินทางกลับ ค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นสามารถนำไปหักเป็นรายจ่ายทางธุรกิจได้

อย่างไรก็ตาม มีประเด็นที่ต้องพิจารณาอีกประเด็นหนึ่ง คือ หากเป็นการจัดหาอาหารและเครื่องดื่ม (Business meals) ให้กับลูกค้าในระหว่างที่มีการประชุมทางธุรกิจอย่างจริงจังในห้องประชุม ค่าใช้จ่ายที่เกิดจากการจัดหาอาหารและเครื่องดื่มในลักษณะดังกล่าว จะถือว่าเป็นค่าความบันเทิงทางธุรกิจ ตามมาตรา 274 หรือจะถือว่าเป็นค่าใช้จ่ายที่เกิดจากการประกอบธุรกิจโดยตรงตามมาตรา 162 เพราะถ้าหากให้ถือว่าเป็นค่าความบันเทิงทางธุรกิจ นอกจากผู้เสียภาษีจะต้องนำค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นมาพิจารณาตามมาตรา 162 แล้ว ผู้เสียภาษียังต้องนำมาพิจารณาตามมาตรา 274 ด้วย กล่าวคือ นอกจากจะต้องพิจารณาว่าเป็นค่าใช้จ่ายตามปกติและจำเป็นสำหรับการประกอบธุรกิจของผู้เสียภาษีหรือไม่แล้ว ยังต้องพิจารณาต่อไปอีกว่าเป็นค่าใช้จ่ายที่เกี่ยวข้องโดยตรงหรือสัมพันธ์กับการประกอบธุรกิจของผู้เสียภาษีอย่างใดอย่างหนึ่งหรือไม่อีกด้วย แต่ถ้าหากพิจารณาว่าค่าใช้จ่ายที่เกิดจากการจัดหาอาหารและเครื่องดื่มในลักษณะดังกล่าวเป็นค่าใช้จ่ายที่เกิดจากการประกอบธุรกิจโดยตรง ผู้เสียภาษีสามารถที่จะนำค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นมาพิจารณาตามมาตรา 162 เพียงมาตราเดียว กล่าวคือ พิจารณาแต่เพียงว่าค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้น ถือเป็นค่าใช้จ่ายตามปกติและจำเป็นสำหรับการประกอบธุรกิจของผู้เสียภาษีหรือไม่

เมื่อลองพิจารณานิยามของคำว่า “ความบันเทิง” แล้ว พบว่าค่าใช้จ่ายที่เกิดจากการจัดหาอาหารและเครื่องดื่มให้กับลูกค้าในระหว่างที่มีการประชุมทางธุรกิจอย่างจริงจัง ในห้องประชุม นั้น ไม่เป็นไปตามนิยามของความบันเทิงตามมาตรา 274 เนื่องจากนิยามของคำว่า “ความบันเทิง” หมายถึง กิจกรรมใด ๆ ที่โดยทั่วไปถือเป็นความบันเทิงหรือการนันทนาการ เช่น ความบันเทิงที่ถูกจัดขึ้นใน ไนท์คลับ ค็อกเทลเลานจ์ โรงภาพยนตร์ คันทรีคลับ กอล์ฟและสปอร์ตคลับหรือการแข่งขันกีฬา และการล่าสัตว์ การตกปลา วันหยุดและการเดินทางที่คล้ายมีลักษณะกัน รวมไปถึงกิจกรรมที่เกี่ยวข้องกับผู้เสียภาษีหรือครอบครัวของผู้เสียภาษีโดยเฉพาะ ทั้งนี้ คำว่า “ความบันเทิง” ยังอาจรวมไปถึง กิจกรรมใด ๆ ซึ่งผู้เสียภาษีอ้างว่าเป็นรายจ่ายทางธุรกิจที่มีลักษณะเป็นการสนองความพึงพอใจ

ส่วนตัวเพื่อการดำรงชีพหรือครอบครัวของบุคคลธรรมดา เช่น ค่าใช้จ่ายในการจัดเลี้ยงอาหารและเครื่องดื่ม ค่าห้องสูทโรงแรม หรือค่าธรรมเนียมสำหรับลูกค้าหรือครอบครัวของลูกค้าอีกด้วย

จะเห็นได้ว่าจากนิยามของคำว่า “ความบันเทิง” ข้างต้น ไม่มีส่วนใดที่กล่าวถึงกรณีการจัดหาอาหารและเครื่องดื่มให้กับลูกค้าในระหว่างที่มีการประชุมทางธุรกิจอย่างจริงจัง ไว้อย่างชัดเจนเลย จึงไม่สามารถถือได้ว่าค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นเป็นค่าความบันเทิงทางธุรกิจ ตามมาตรา 247

นอกจากนี้ เมื่อลองพิจารณาตัวบทบัญญัติในมาตรา 162 ซึ่งเป็นหลักทั่วไปที่ใช้พิจารณารายจ่ายทางธุรกิจ ก็ไม่พบส่วนใดที่กล่าวไว้หรือกำหนดไว้เลยว่าค่าใช้จ่ายในการจัดหาอาหารทางธุรกิจ (Business meals) ที่เกิดขึ้นในทุกกรณี ให้ถือว่าเป็นค่าความบันเทิงทางธุรกิจทั้งหมด

ด้วยเหตุนี้เอง ผู้เขียนจึงเห็นว่าค่าใช้จ่ายที่เกิดจากการจัดหาอาหารและเครื่องดื่มให้กับลูกค้าในระหว่างที่มีการประชุมทางธุรกิจอย่างจริงจังในห้องประชุมนั้น เป็นค่าใช้จ่ายที่เกิดจากการประกอบธุรกิจโดยตรง ตามมาตรา 162 มากกว่าที่จะถือว่าเป็นค่าความบันเทิงทางธุรกิจ ตามมาตรา 274

ดังนั้น ในการนำค่าใช้จ่ายที่เกิดจากการจัดหาอาหารและเครื่องดื่มให้กับลูกค้าในระหว่างที่มีการประชุมทางธุรกิจอย่างจริงจังในห้องประชุมมาหักเป็นรายจ่ายทางธุรกิจ ผู้เสียภาษีจึงควรพิจารณาแต่เพียงบทบัญญัติในมาตรา 162 เท่านั้น ไม่ควรนำบทบัญญัติในมาตรา 274 มาพิจารณาประกอบด้วย กล่าวคือ ให้พิจารณาแต่เพียงว่าค่าใช้จ่ายในการจัดหาอาหารและเครื่องดื่มให้กับลูกค้าในระหว่างที่มีการประชุมทางธุรกิจอย่างจริงจังในห้องประชุมนั้น เป็นค่าใช้จ่ายตามปกติและจำเป็นสำหรับการประกอบธุรกิจของผู้เสียภาษีหรือไม่ หากพิจารณาแล้วพบว่าเป็นค่าใช้จ่ายตามปกติและจำเป็นสำหรับการประกอบธุรกิจของผู้เสียภาษี ผู้เสียภาษีก็สามารถนำค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นมาหักเป็นรายจ่ายทางธุรกิจได้ ตามมาตรา 162

สำหรับกฎหมายภาษีของประเทศออสเตรเลีย หลักเกณฑ์ที่ใช้พิจารณาความสัมพันธ์ระหว่างค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นกับการประกอบธุรกิจของผู้เสียภาษี สำหรับค่าใช้จ่ายที่เกิดจากการจัดหาอาหารและเครื่องดื่มให้กับลูกค้า หรือผู้รับบริการของผู้เสียภาษี คือ ค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้น จะต้องเป็นค่าใช้จ่ายที่เกิดจากวัตถุประสงค์ทางธุรกิจ เช่น ค่าใช้จ่ายในการจัดหาอาหารและเครื่องดื่มให้กับลูกค้าหรือลูกค้าของผู้เสียภาษี ในสถานที่รับประทานอาหารภายในสำนักงาน (In-house dining facility) เช่น โรงอาหาร ห้องอาหาร หรือสิ่งอำนวยความสะดวกในตนเองเดียวกัน ทั้งนี้ คำว่าสถานที่รับประทานอาหารภายในสำนักงาน ยังรวมไปถึง เรือหรือสิ่งก่อสร้างที่ลอยน้ำได้ (ແ່ນขุดเจาะน้ำมันกลางทะเล) ที่เป็นทรัพย์สินของผู้เสียภาษีอีกด้วย

แต่อย่างไรก็ตาม ถ้าเป็นค่าใช้จ่ายที่เกิดจากการจัดหาอาหารและเครื่องดื่มในงานเลี้ยงสังสรรค์ งานเลี้ยงต้อนรับ หรืองานสังคมอื่น ๆ เช่น งานเลี้ยงวันคริสต์มาส ผู้เสียภาษีจะไม่สามารถนำค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นหักเป็นรายจ่ายทางธุรกิจได้

กล่าวโดยสรุป การหักค่าใช้จ่ายที่เกิดจากการจัดหาอาหารและเครื่องดื่มให้กับลูกจ้าง ลูกค้า หรือผู้รับบริการของผู้เสียภาษีตามกฎหมายภาษีของประเทศสหรัฐอเมริกาและออสเตรเลียนั้น ก่อนที่ผู้เสียภาษีจะนำค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นมาหักเป็นรายจ่ายทางธุรกิจได้ ผู้เสียภาษีต้องแสดงให้เห็นก่อนว่าค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นเป็นค่าใช้จ่ายที่เกิดจากวัตถุประสงค์ทางธุรกิจตามหลักเกณฑ์ที่ผู้เขียนได้กล่าวไปข้างต้น

สำหรับเรื่องข้อจำกัดในการหักค่าใช้จ่ายที่เกิดจากการจัดหาอาหารและเครื่องดื่มให้กับลูกจ้าง ลูกค้า หรือผู้รับบริการนั้น กฎหมายภาษีของสหรัฐอเมริกากำหนดให้ผู้เสียภาษีหักได้ไม่เกิน 50% ของค่าใช้จ่ายที่เกิดจากการจัดหาอาหารและเครื่องดื่มให้กับลูกจ้าง ลูกค้า หรือผู้รับบริการ เฉพาะส่วนที่ไม่ได้รับชดเชยคืน ตามมาตรา 274 (n) (1) แต่ในกฎหมายภาษีของออสเตรเลียไม่ได้กำหนดข้อจำกัดการหักค่าใช้จ่ายที่เกิดจากการจัดหาอาหารและเครื่องดื่มให้กับลูกจ้างไว้ แต่ถ้าเป็นการจัดหาให้กับลูกค้าหรือผู้รับบริการ มีข้อจำกัดว่าในแต่ละครั้งที่ผู้เสียภาษีได้จัดหาอาหารและเครื่องดื่มให้กับลูกค้าหรือผู้รับบริการ ผู้เสียภาษีไม่สามารถหักค่าใช้จ่าย 30 เหรียญแรกเป็นรายจ่ายทางธุรกิจได้

ในขณะที่ค่าใช้จ่ายที่เกิดจากการจัดหาอาหารและเครื่องดื่มให้กับลูกจ้างในประเทศไทย ประเด็นปัญหาที่เกิดขึ้น กลับไม่ใช่ประเด็นปัญหาที่ว่าค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นเป็นค่าใช้จ่ายที่เกิดจากวัตถุประสงค์ทางธุรกิจหรือไม่ แต่กลับเป็นปัญหาที่ว่าค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นถือเป็นประโยชน์ในทางทรัพย์สินที่เพิ่มพูนขึ้นแก่ลูกจ้างหรือไม่แทน ถ้าหากให้ถือว่าค่าใช้จ่ายที่เกิดจากการจัดหาอาหารและเครื่องดื่มให้กับลูกจ้าง เป็นประโยชน์ในทางทรัพย์สินที่เพิ่มพูนขึ้นแก่ลูกจ้าง นายจ้างผู้จ่ายก็มีหน้าที่ในการหักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่ายเท่านั้น จึงส่งผลให้ประมวลรัษฎากรของไทย ไม่มีหลักเกณฑ์ที่ใช้พิจารณาความสัมพันธ์ระหว่างค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นกับการประกอบธุรกิจในกรณีของลูกจ้าง เหมือนกฎหมายภาษีของสหรัฐอเมริกาและออสเตรเลีย จะมีก็แต่ในกรณีของลูกค้าหรือผู้รับบริการ ซึ่งมีลักษณะเป็นค่าบริการหรือค่าบริการตามที่ได้บัญญัติไว้ในมาตรา 65 ตรี (4) ประกอบกับกฎกระทรวง ฉบับที่ 143 (พ.ศ. 2522) พบว่ามีหลักเกณฑ์การพิจารณาที่สำคัญคือต้องเป็นการรับรองหรือบริการอันอำนวยความสะดวกแก่กิจการ และค่าใช้จ่ายต้องเป็นค่าใช้จ่ายโดยตรงและจำเป็นตามประเพณีทางธุรกิจทั่วไป ซึ่งพอจะเทียบเคียงได้กับหลักเกณฑ์ของกฎหมายต่างประเทศ

แต่อย่างไรก็ตาม เนื่องจากการเป็นการกำหนดหลักเกณฑ์ไว้เพียงกว้าง ๆ ดังนั้น ในทางปฏิบัติจึงไม่มีเกณฑ์การพิจารณาที่ชัดเจนเพียงพอ ดังนั้น ผู้เขียนเห็นว่าควรกำหนดรายละเอียดเพิ่มเติมเพื่อประกอบการพิจารณา เช่น การกำหนดให้สถานที่ที่ใช้รับรองหรือบริการควร เป็นในสถานประกอบการของผู้เสียภาษีเองหรือในสถานที่ที่ไม่เป็นอุปสรรคต่อการดำเนินการทางธุรกิจ หรือกำหนดว่าผู้เสียภาษีจะต้องมีส่วนร่วมในการรับรองหรือบริการนั้นด้วย หรือกำหนดว่าผู้เสียภาษีต้องบอกได้ว่าการจัดหาอาหารและเครื่องดื่มนั้นก่อให้เกิดประโยชน์แก่การประกอบธุรกิจของผู้เสียภาษีอย่างไร เป็นต้น เพื่อให้หลักเกณฑ์ที่กำหนดมีขอบเขตที่ชัดเจนมากยิ่งขึ้น และให้นำหลักเกณฑ์ที่ปรับใช้กับกรณีของลูกค้าหรือผู้รับบริการมาปรับใช้กับกรณีของลูกค้าด้วย

สำหรับในเรื่องของข้อจำกัดการหักเป็นรายจ่ายทางธุรกิจ ผู้เขียนเห็นว่าเมื่อประมวลกฎหมายของไทยได้กำหนดไว้แล้ว ตามที่ผู้เขียนได้กล่าวไว้ในข้อหัวที่ 4.1 ก็ควรนำมาปรับใช้กับการประกอบธุรกิจในรูปแบบของบุคคลธรรมดาด้วย ส่วนค่าใช้จ่ายที่เกิดจากการโฆษณาทางธุรกิจ เช่น การลด แลก แจก แถม หรือให้สินค้าเป็นรางวัลให้กับลูกค้าหรือทำยอดได้ เพื่อส่งเสริมการขายหรือบริการ ที่ถือเป็นค่าใช้จ่ายตามประเพณีทางธุรกิจการค้าและเกี่ยวข้องกับการประกอบกิจการของผู้เสียภาษีโดยตรงนั้น ก็นำหลักเกณฑ์ของนิติบุคคลมาปรับใช้กับการประกอบธุรกิจในรูปแบบของบุคคลธรรมดาด้วยเช่นเดียวกัน กล่าวคือ ผู้เสียภาษีสามารถที่จะนำค่าใช้จ่ายจากการโฆษณาทางธุรกิจที่เกิดขึ้นมาหักเป็นรายจ่ายทางธุรกิจได้ทั้งหมด

4.3.5 หลักเกณฑ์การปันส่วนค่าใช้จ่ายของเสื้อผ้าเครื่องแต่งกาย

สำหรับการหักค่าใช้จ่ายของเสื้อผ้าเครื่องแต่งกายของผู้เสียภาษีที่มีเงินได้จากการประกอบธุรกิจนั้น แม้ประมวลกฎหมายของไทยจะกำหนดให้นำวิธีการคำนวณกำไรสุทธิของนิติบุคคลตามมาตรา 65 ทวิและมาตรา 65 ตรี มาบังคับใช้กับบุคคลธรรมดาที่ประกอบธุรกิจโดยอนุโลม ก็เป็นเพียงการบัญญัติในเชิงอนุญาติให้ผู้เสียภาษีหักสามารถหักค่าใช้จ่ายที่เกี่ยวข้องกับการประกอบธุรกิจ และการบัญญัติในเชิงห้ามหักค่าใช้จ่ายที่มีลักษณะเป็นการส่วนตัวเท่านั้น ไม่ได้มีการกำหนดหลักเกณฑ์ที่ใช้พิจารณาว่าเสื้อผ้าเครื่องแต่งกายลักษณะใดที่ผู้เสียภาษีสามารถหักเป็นรายจ่ายทางธุรกิจ ในขณะที่กฎหมายภาษีของสหรัฐอเมริกาและออสเตรเลียมีกฎเกณฑ์ที่น่าสนใจเกี่ยวกับการหักค่าใช้จ่ายเสื้อผ้าเครื่องแต่งกาย ดังนี้

กรณีของประเทศสหรัฐอเมริกา ค่าใช้จ่ายเกี่ยวกับเสื้อผ้าเครื่องแต่งกายที่ผู้เสียภาษีสามารถนำมาหักได้จะต้องพิจารณาหลักเกณฑ์สองประการ คือ 1) เสื้อผ้าเครื่องแต่งกายนั้นเป็นเงื่อนไขในการทำงานของนายจ้าง และ 2) เสื้อผ้าเครื่องแต่งกายนั้นไม่สามารถนำมาใช้อย่างเสื้อผ้าปกติธรรมดาได้กล่าวคือ ผู้เสียภาษีสามารถนำค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นมาหักออกจากรายได้รวม (gross

income) ตามมาตรา 62¹⁶ ในฐานะที่เป็นค่าใช้จ่ายทางธุรกิจ (Business Expenses) ตามมาตรา 162¹⁷ ได้เต็มจำนวน เสื้อผ้าเครื่องแต่งกายประเภทนี้ เช่น เครื่องแต่งกายของพนักงานขนส่งสินค้า เจ้าหน้าที่ด้านสาธารณสุข เจ้าหน้าที่ผู้บังคับใช้กฎหมาย พยาบาล บุรุษไปรษณีย์ หัวหน้าพ่อครัว นักดับเพลิง หรือนายตรวจประจำท่าเรือ เป็นต้น แต่หากเป็นค่าใช้จ่ายที่เกิดจากเสื้อผ้าเครื่องแต่งกายที่ไม่เป็นไปตามหลักเกณฑ์สองประการข้างต้น โดยหลักย่อมถือเป็นค่าใช้จ่ายส่วนตัว (personal expenses) ของผู้เสียภาษีที่ไม่สามารถนำมาหักเป็นรายจ่ายได้ทั้งจำนวน อย่างไรก็ตาม มีข้อยกเว้นที่กฎหมายยอมให้ผู้เสียภาษีนำค่าใช้จ่ายส่วนตัวบางประเภทหักเป็นค่าใช้จ่ายได้เนื่องจากกฎหมายเห็นว่า เป็นค่าใช้จ่ายที่จำเป็นต่อการอยู่รอดในการครองชีพ¹⁸ ซึ่งส่วนใหญ่แล้วก็คือค่าใช้จ่ายที่มีลักษณะผสมระหว่างวัตถุประสงค์ส่วนตัวและการประกอบธุรกิจนั่นเอง โดยในกรณีของเสื้อผ้าเครื่องแต่งกาย กฎหมายเปิดช่องให้ผู้เสียภาษีที่เลือกหักค่าใช้จ่ายด้วยวิธีหักตามรายการ (itemized deduction) สามารถนำค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นไปหักเป็นค่าใช้จ่ายได้บางส่วนในฐานะที่เป็นค่าใช้จ่ายประเภทเบ็ดเตล็ดทั่วไป (miscellaneous deductions) แต่มีข้อจำกัดว่าจะหักได้เฉพาะค่าใช้จ่ายส่วนที่เกิน 2% ของรายได้รวมที่ปรับปรุงแล้ว¹⁹ ตามมาตรา 67²⁰ สาเหตุที่กฎหมายภาษีของสหรัฐอเมริกากำหนดให้หักค่าใช้จ่ายได้เฉพาะส่วนที่เกิน 2% ของรายได้รวมที่ปรับปรุงแล้ว ก็เนื่องมาจากว่าไม่ต้องการให้เกิดภาระแก่ผู้เสียภาษีในการจัดเก็บเอกสารหลักฐานสำหรับการหักค่าใช้จ่ายที่มีจำนวนเพียงเล็กน้อย และเป็นภาระลดภาระของกรมสรรพากรในการตรวจสอบรายการหักค่าใช้จ่ายเหล่านี้²¹ กล่าวคือ เป็นการบัญญัติกฎหมายตามหลักความสะดวกและลดความยุ่งยากของกฎหมายภาษีนั่นเอง

สำหรับกรณีของประเทศออสเตรเลีย ลักษณะของเสื้อผ้าเครื่องแต่งกายที่ผู้เสียภาษีสามารถนำค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นมาหักได้มี 4 ประเภท ดังต่อไปนี้

ก. เสื้อผ้าเครื่องแต่งกายที่เป็นเครื่องแบบบังคับ

¹⁶ 26 U.S. Code § 62 - Adjusted gross income defined

¹⁷ 26 U.S. Code § 162 - Trade or business expenses

¹⁸ Joshua D. Rosenberg and Dominic L. Daher, *The law of federal income taxation*, p.142.

¹⁹ การหารายได้ที่ปรับปรุงแล้ว (Adjusted Gross Income: AGI) ทำได้โดยการเงินได้พึงประเมินที่เกิดจากการประกอบการค้าหรือธุรกิจทั้งหมด (ADD Income from all Taxable Source) มาหักออกจากค่าใช้จ่ายที่เกี่ยวข้องกับการประกอบการค้าหรือธุรกิจ (SUBTRACT Above-the-linededuction) ก่อน เช่น ค่าใช้จ่ายในการเดินทางไปประกอบธุรกิจหรือค่าความบันเทิงทางธุรกิจ ผลลัพธ์ที่ได้คือรายได้ที่ปรับปรุงแล้ว จากนั้นจึงจะนำรายได้ที่ปรับปรุงแล้วมาหักค่าใช้จ่ายตามรายการเพื่อหาเงินได้สุทธิที่ต้องเสียภาษีต่อไป โปรดดู James J. Freeland, *et al.*, *Fundamentals of Federal Income Taxation*, p.595.

²⁰ 26 U.S. Code § 67 - 2-percent floor on miscellaneous itemized deductions

²¹ Laurie L. Malman, *et al.*, *The individual tax base cases, problems and policies in federal taxation*, p.174.

เสื้อผ้าเครื่องแต่งกายที่เป็นเครื่องแบบบังคับ หมายถึง เครื่องแบบที่มีการบังคับใช้อย่างเคร่งครัดและสม่ำเสมอ ซึ่งรวมไปถึงรองเท้า ถุงเท้าสั้น ถุงเท้ายาวและเครื่องประดับต่างๆ ที่นายจ้างได้กำหนดให้เป็นส่วนหนึ่งของเครื่องแบบที่ต้องใช้ในการทำงานด้วย

ข. เสื้อผ้าเครื่องแต่งกายที่ไม่ใช่เครื่องแบบบังคับ

เสื้อผ้าเครื่องแต่งกายที่ไม่ใช่เครื่องแบบบังคับ หมายถึง เครื่องแบบที่คล้ายกับเครื่องแบบบังคับ เพียงแต่เป็นเครื่องแบบที่นายจ้างไม่ได้บังคับว่าผู้เสียหายจะต้องใส่ขณะทำงาน ซึ่งเสื้อผ้าเครื่องแต่งกายที่ไม่ใช่เครื่องแบบบังคับนี้ ต้องเป็นเครื่องแบบที่นายจ้างได้จดทะเบียนไว้กับ AusIndustry ด้วย

ค. เสื้อผ้าเครื่องแต่งกายที่ใช้เฉพาะวิชาชีพ

เสื้อผ้าเครื่องแต่งกายที่ใช้เฉพาะวิชาชีพ หมายถึง เสื้อผ้าเครื่องแต่งกายที่สามารถระบุได้อย่างชัดเจนว่าผู้สวมใส่ประกอบวิชาชีพใด และต้องไม่ใช่เสื้อผ้าเครื่องแต่งกายที่สามารถสวมใส่ได้หลายวิชาชีพหรือเสื้อผ้าเครื่องแต่งกายที่ผู้เสียหายสามารถนำมาปรับใช้ในชีวิตประจำวันได้

ง. เสื้อผ้าเครื่องแต่งกายที่ใช้สำหรับป้องกันอันตราย

เสื้อผ้าเครื่องแต่งกายที่ใช้สำหรับป้องกันอันตราย หมายถึง เสื้อผ้าเครื่องแต่งกายที่ผู้สวมใส่ขณะทำงานเพื่อปกป้องผู้เสียหายหรือผู้อื่นจากอันตรายที่อาจจะเกิดขึ้นจากการทำงาน

สำหรับจำนวนค่าใช้จ่ายที่จะหักได้นั้น ออสเตรเลียไม่มีกำหนดข้อจำกัดเอาไว้ จึงหักได้ตามความเป็นจริงเพียงแต่ต้องมีเอกสารหลักฐานมาพิสูจน์เท่านั้น

จากกฎหมายของประเทศสหรัฐอเมริกาและออสเตรเลียข้างต้น จะเห็นว่าในส่วนหลักเกณฑ์ที่ใช้พิจารณาลักษณะของเสื้อผ้าเครื่องแต่งกายที่ผู้เสียหายสามารถหักเป็นค่าใช้จ่ายในการประกอบธุรกิจจะมีความใกล้เคียงกันมาก กล่าวคือ ต้องเป็นเสื้อผ้าเครื่องแต่งกายที่เป็นไปตามเงื่อนไขของการทำงานของนายจ้างและไม่สามารถนำมาปรับใช้เป็นเสื้อผ้าปกติทั่วไปได้ ความแตกต่างคือในส่วนของกฎหมายภาษีสหรัฐอเมริกาเสื้อผ้าเครื่องแต่งกายที่มีการใช้งานในลักษณะผสมทั้งส่วนตัวและธุรกิจยังสามารถนำมาหักเป็นรายจ่ายได้บ้างในส่วนที่เกิน 2% ของรายได้รวม เนื่องจากเป็นรายจ่ายที่จำเป็นในการครองชีพ แต่กฎหมายภาษีของออสเตรเลียไม่ยินยอมให้นำค่าใช้จ่ายสำหรับเสื้อผ้าที่มีลักษณะผสมดังกล่าวมาหักเป็นรายจ่ายเลย

ในส่วนของประเทศไทย ไม่มีกฎหมายที่เกี่ยวข้องกับการหักค่าใช้จ่ายเสื้อผ้าเครื่องแต่งกาย แต่มีกฎหมายที่ยินยอมให้ยกเว้นไม่ต้องนำเสื้อผ้าเครื่องแต่งกายที่ได้รับมารวมคำนวณเป็นเงินได้ คือ กฎกระทรวง ฉบับที่ 126 (พ.ศ. 2509) ซึ่งระบุให้ลูกจ้างที่ได้รับเครื่องแบบจากนายจ้างไม่ต้องนำ

เงินได้ที่คำนวณได้จากมูลค่าของเครื่องแบบมารวมคำนวณเพื่อเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาแต่ไม่เกิน 2 ชุดต่อปี ส่วนเสื้อนอกต้องไม่เกิน 1 ตัวต่อปี แต่ไม่มีการกำหนดไว้ว่าเสื้อผ้าเครื่องแต่งกายอย่างไรบ้างที่จะได้รับประโยชน์ตามกฎหมายกระทรวงฉบับดังกล่าว นอกจากนี้การให้ประโยชน์ทางภาษีโดยกำหนดตามจำนวนเสื้อผ้าเครื่องแต่งกายที่ได้รับแทนการกำหนดตามมูลค่ายังอาจไม่สะท้อนถึงหลักความเป็นธรรมทางภาษี เพราะลูกจ้างที่ได้รับเสื้อผ้าจำนวนมากกว่าอาจมีมูลค่ารวมแล้วน้อยกว่าลูกจ้างที่ได้รับเสื้อผ้าจำนวนน้อยก็เป็นได้

ผู้เขียนเห็นว่า กฎกระทรวง ฉบับที่ 126 (พ.ศ. 2509) นั้น นอกจากจะไม่ใช้การหักค่าใช้จ่ายเสื้อผ้าเครื่องแต่งกายแล้ว ยังให้ประโยชน์เฉพาะลูกจ้างที่ได้รับเสื้อผ้าจากนายจ้างเท่านั้น หากเป็นบุคคลธรรมดาที่ประกอบธุรกิจของตนเอง หรือลูกจ้างที่ซื้อเสื้อผ้าเครื่องแต่งกายด้วยตนเองก็ จะไม่ได้รับประโยชน์จากกฎกระทรวงฉบับดังกล่าว ดังนั้น ประเทศไทยควรการกำหนดหลักเกณฑ์ที่ใช้พิจารณาลักษณะของเสื้อผ้าเครื่องแต่งกายที่สามารถหักค่าใช้จ่ายทางธุรกิจได้ เพื่อให้เกิดความชัดเจน และแน่นอนในการบังคับใช้กฎหมาย เช่นเดียวกับประเทศสหรัฐอเมริกาและออสเตรเลีย ส่วนในเรื่องของข้อจำกัดการหักนั้น ผู้เขียนเห็นว่าควรกำหนดให้หักได้ตามที่จ่ายจริง แต่ไม่เกินเพดานที่กฎหมายกำหนด กล่าวคือ ควรมีการกำหนดจำนวนค่าใช้จ่ายสูงสุดที่สามารถหักได้เอาไว้ด้วย

4.4 วิเคราะห์ถึงผลกระทบของการหักรายจ่ายตามความจำเป็นและสมควรกับการบริหารจัดการเก็บภาษี

อย่างไรก็ดี แม้ว่ากฎหมายภาษีของสหรัฐอเมริกาและกฎหมายภาษีของออสเตรเลียจะมีหลักเกณฑ์การปันส่วนค่าใช้จ่ายที่มีลักษณะผสมกันระหว่างค่าใช้จ่ายทางธุรกิจกับค่าใช้จ่ายส่วนตัวที่สามารถนำมาปรับใช้เพื่อแก้ไขปัญหาการจ่ายที่มีลักษณะผสมๆ ของไทยได้ แต่การนำหลักเกณฑ์การปันส่วนค่าใช้จ่ายดังกล่าวมาใช้กับประเทศไทยนั้นก็ยิ่งพบข้อจำกัดในเรื่องของพยานหลักฐานที่ผู้เสียภาษีจะต้องยื่นต่อสรรพากรเพื่อพิสูจน์ค่าใช้จ่ายที่ผู้เสียภาษีอ้างสิทธิหักค่าใช้จ่ายตามความจำเป็นและสมควรอยู่ ทั้งในเรื่องของรายละเอียดในการจัดทำและความถูกต้องแม่นยำของพยานหลักฐานที่ผู้เสียภาษียื่นต่อกรมสรรพากร

เนื่องจากการหักค่าใช้จ่ายของผู้เสียภาษีที่มีพึงประเมินจากการประกอบวิชาชีพอิสระตามมาตรา 40 (6) เงินได้พึงประเมินจากการรับเหมาตามมาตรา 40 (7) หรือเงินได้พึงประเมินจากธุรกิจตามมาตรา 40 (8) ที่เลือกหักค่าใช้จ่ายตามความจำเป็นและสมควรนั้น ประกาศอธิบดีกรมสรรพากรเกี่ยวกับเงินได้ (ฉบับที่ 161) ได้กำหนดให้ผู้เสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาที่ไม่ได้จดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มและมีเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (5) (6) (7) และ (8) จัดทำบัญชีหรือรายงาน

แสดงรายได้และรายจ่ายเป็นประจำวันเพื่อยื่นมาพร้อมกับแบบแสดงรายการภาษีเงินได้ โดยให้มีรายการและข้อความอย่างน้อยตามแบบที่แนบท้ายประกาศฉบับนี้

ผู้เขียนเห็นว่ากรจัดทำเพียงบัญชีหรือรายงานแสดงรายได้และรายจ่ายเป็นประจำวันที่มีรายการและข้อความอย่างน้อยตามแบบที่แนบท้ายประกาศฉบับนี้ไม่เพียงพอต่อการพิสูจน์ หากจะนำหลักเกณฑ์การปันส่วนค่าใช้จ่ายที่มีลักษณะผสมระหว่างค่าใช้จ่ายทางธุรกิจกับค่าใช้จ่ายส่วนตัวของสหรัฐอเมริกาและออสเตรเลียมาปรับใช้กับประเทศไทย เนื่องจากการจัดทำบัญชีหรือรายงานแสดงรายได้และรายจ่ายตามประกาศอธิบดีกรมสรรพากรเกี่ยวกับเงินได้ ฉบับที่ 161 นี้ กำหนดให้บันทึกเพียงแค่ว่ามีรายรับและรายจ่ายอะไรเกิดขึ้นบ้าง, จำนวนเท่าใดและเกิดขึ้นเมื่อใดเท่านั้น แต่หากจะนำหลักเกณฑ์การปันส่วนค่าใช้จ่ายที่มีลักษณะผสมระหว่างค่าใช้จ่ายทางธุรกิจกับค่าใช้จ่ายส่วนตัวของสหรัฐอเมริกาและออสเตรเลียมาปรับใช้ ผู้เสียภาษีควรจะต้องยื่นพยานหลักฐานเพิ่มเติม ดังต่อไปนี้ด้วย

ก. การปันส่วนค่าใช้จ่ายที่เกิดจากการใช้บ้านเป็นสำนักงาน

บันทึกจำนวนพื้นที่ของบ้านที่ผู้เสียภาษีใช้ทำเป็นสำนักงาน (Home Office) ในปีภาษีนั้น

ข. การปันส่วนค่าใช้จ่ายในการเดินทาง

บันทึกวันที่ผู้เสียภาษีใช้เดินทางไปและกลับและจำนวนวันที่ผู้เสียภาษีใช้ประกอบการค้าหรือธุรกิจทั้งหมด, ชื่อสถานที่ที่ผู้เสียเดินทางไปประกอบการค้าหรือธุรกิจและวัตถุประสงค์ของการเดินทางไป

ค. การปันส่วนค่าใช้จ่ายที่เกิดจากการใช้รถยนต์ส่วนบุคคลประกอบการค้าหรือธุรกิจ

บันทึกจำนวนไมล์สะสมของรถยนต์ที่เกิดจากวัตถุประสงค์ทางธุรกิจและจำนวนไมล์สะสมทั้งหมดที่เกิดขึ้นในปีภาษีนั้น

นอกจากนี้ ในการจัดทำบัญชีหรือรายงานเงินสตรับจ่ายที่ว่านี้ก็ไม่ใช้การจัดทำบัญชีที่ถูกจัดทำขึ้นโดยผู้ทำบัญชีตามนิยามความหมายของในมาตรา 4 ของพระราชบัญญัติการบัญชี พ.ศ. 2543 เนื่องจากว่าการจัดทำบัญชีหรือรายงานเงินสตรับจ่ายนี้ ผู้เสียภาษีอาจเป็นผู้จัดทำบัญชีด้วยตัวเองโดยไม่ได้มอบหมายให้ “ผู้ทำบัญชี” ที่มีคุณสมบัติตามที่อธิบดีกำหนดตามพระราชบัญญัติการบัญชี พ.ศ. 2543 เป็นผู้จัดทำ ซึ่งอาจส่งผลให้บัญชีที่ผู้เสียภาษีเป็นผู้จัดทำด้วยตัวเองนั้นอาจมีรายละเอียดที่ไม่

ถูกต้องและครบถ้วนตรงตามพระราชบัญญัติฉบับนี้ จึงไม่ถือว่าเป็นการทำบัญชีตามหลักการทางบัญชี และวิธีปฏิบัติทางการบัญชีที่รับรองทั่วไปหรือตามมาตรฐานการบัญชี²²

ด้วยเหตุนี้เอง ความละเอียดและความถูกต้องของการจัดทำรายงานเงินสตรับจ่ายจึงน้อยกว่า การจัดทำบัญชีตามหลักการทางบัญชีและวิธีปฏิบัติทางการบัญชีที่รับรองทั่วไป ผู้เขียนจึงเห็นว่าควร กำหนดให้ “ผู้ทำบัญชี” ที่มีคุณสมบัติตามที่อธิบดีกำหนดตามพระราชบัญญัติการบัญชี พ.ศ. 2543 เป็นผู้จัดทำบัญชีหรือรายงานเงินสตรับจ่ายของผู้เสียภาษีที่มีพึงประเมินจากการประกอบวิชาชีพอิสระ ตามมาตรา 40 (6) เงินได้พึงประเมินจากการรับเหมาตามมาตรา 40 (7) หรือเงินได้พึงประเมินจาก ธุรกิจ ตามมาตรา 40 (8) ที่เลือกหักค่าใช้จ่ายตามความจำเป็นและสมควรเพราะการจัดทำบัญชีโดย ผู้ทำบัญชีที่มีคุณสมบัติตามที่อธิบดีกำหนดตามพระราชบัญญัติการบัญชี พ.ศ. 2543 นั้น ย่อมมีความ ละเอียดและถูกต้องแม่นยำมากกว่าบุคคลธรรมดาที่ไม่มีความรู้ทางด้านบัญชีเป็นผู้จัดทำ เช่นเดียวกัน กับการจัดทำบัญชีของผู้เสียภาษีที่มีเงินได้จากการรับจ้างอิสระ (Self-employed) ของสหรัฐอเมริกา ก็เป็นหน้าที่ของผู้ทำภาษี (Tax preparer) ซึ่งเป็นบุคคลที่มีความรู้ความสามารถในการจัดทำบัญชี โดยเฉพาะ ผู้ทำภาษีมียหลายแบบ กล่าวคือ ผู้ทำภาษีที่มี License ทำได้เฉพาะกิจการแบบปีต่อปีหรือ แบบผู้ทำภาษีที่ทำภาษีได้ทุกรัฐเป็นการทั่วไป เช่น กลุ่ม Enrolled agent, CPA และ Attorney สาม กลุ่มนี้ทำที่รัฐใดก็ได้และยังเป็นตัวแทนเจรจาต่อรองกับกรมสรรพากรอเมริกาได้อีกด้วย รวมไปถึงกลุ่ม ผู้ทำบัญชีในรูปแบบของอาสาสมัคร เช่น Volunteer Income Tax Assistance กลุ่มนี้จะเป็นกลุ่มที่ อยู่ตามวิทยาลัยและมหาวิทยาลัยต่างๆ ที่จัดตั้งขึ้นมาเพื่อบริการจัดทำภาษีให้กับประชาชนทั่วไปฟรี โดยเฉพาะกับกลุ่มบุคคลที่มีรายได้ต่ำกว่า 55,000 เหรียญหรือ Tax Counseling for the Elderly เป็นกลุ่มที่ให้คำปรึกษาแก่คนชราที่เกษียณอายุแล้ว กล่าวคือ บุคคลที่มีอายุมากกว่า 60 ปี

การจัดทำบัญชีจากกลุ่มบุคคลที่มีความรู้เฉพาะทางด้านบัญชี ไม่เพียงแต่จะทำให้บัญชีที่ทำ ขึ้นมานั้นมีความถูกต้องแม่นยำแล้ว ยังเป็นการถ่วงดุลจากผู้มีความรู้เฉพาะทางด้านบัญชีก่อนที่ผู้ เสียภาษีจะนำส่งต่อกรมสรรพากรอีกด้วย ซึ่งถือเป็นการลดภาระการตรวจสอบของกรมสรรพากรไป ในตัวอีกด้วย

นอกจากนี้ การหักค่าใช้จ่ายตามความจำเป็นและสมควรนั้น ใบเสร็จรับเงินถือเป็นสิ่งที่มี ความสำคัญอีกอย่างหนึ่ง เนื่องจากผู้เสียภาษีต้องนำมาใช้เป็นพยานหลักฐานในการหักค่าใช้จ่ายที่ เกิดขึ้น แต่ในการหักค่าใช้จ่ายของผู้เสียภาษีที่มีเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (6) (7) และ (8) มักจะเลือกหักค่าใช้จ่ายแบบเหมาแทนการหักค่าใช้จ่ายตามความจำเป็นและสมควรเพราะการหัก

²² สมเดช โรจน์ศรีเสถียร, *Accounting Knowledge*, หน้า 17.

ค่าใช้จ่ายแบบเหมาเป็นการหักค่าใช้จ่ายตามอัตราที่กฎหมายกำหนดไม่จำเป็นต้องใช้ใบเสร็จรับเงินมาพิสูจน์รายจ่ายที่เกิดขึ้นเพียงแต่ผู้เสียภาษีหักค่าใช้จ่ายตามอัตราที่กฎหมายกำหนดเท่านั้น เมื่อผู้เสียภาษีไม่ต้องเก็บใบเสร็จก็เท่ากับเป็นการสนับสนุนให้ร้านค้าร้านอาหารไม่ออกใบเสร็จตามไปด้วย

กล่าวโดยสรุป ในอนาคตหากประเทศไทยจำเป็นต้องพึ่งพาการหักค่าใช้จ่ายตามความจำเป็นและสมควรของผู้เสียภาษีที่เป็นบุคคลธรรมดาที่มีเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (6) (7) และ (8) จึงต้องนำหลักเกณฑ์ในการปันส่วนค่าใช้จ่ายที่มีลักษณะผสมระหว่างค่าใช้จ่ายทางธุรกิจกับค่าใช้จ่ายส่วนตัวของสหรัฐอเมริกาและออสเตรเลียมาปรับใช้ ผู้เห็นว่าควรมีการกำหนดให้กิจการค้าขายหรือบริการออกใบเสร็จรับเงินแบบเต็มรูปแบบเหมือนดังเช่นกรณีของผู้ประกอบการที่จดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มที่ต้องออกใบกำกับภาษีแบบเต็มรูปแบบเมื่อจุดความรับผิดชอบทางภาษี (Tax point) เกิดขึ้นเนื่องจากการออกใบเสร็จรับเงินแบบเต็มรูปแบบจะใช้เป็นพยานหลักฐานเพื่อพิสูจน์ค่าใช้จ่ายที่ผู้เสียภาษีอ้างสิทธิหักแล้ว ยังเป็นสิ่งที่ใช้ตรวจสอบธุรกรรมการค้าขายของผู้ประกอบการได้อีกด้วยเพราะใบเสร็จรับเงินแบบเต็มรูปแบบจะบอกว่าคุณซื้อผู้ขายคือใครและที่ตั้งของธุรกิจ รวมถึงรายละเอียดของสินค้าหรือบริการที่เกิดขึ้นอีกด้วย

บทที่ 5

บทสรุปและข้อเสนอแนะ

5.1 บทสรุป

จากการศึกษาพบว่าในปัจจุบันมีผู้เสียภาษีที่เป็นบุคคลธรรมดาจำนวนมากที่มีเงินได้พึงประเมินตามประมวลรัษฎากรมาตรา 40 (6) (7) และ (8) โดยในการหักค่าใช้จ่ายที่เกี่ยวข้องนั้น ผู้เสียภาษีสามารถเลือกที่จะหักค่าใช้จ่ายแบบเหมา กล่าวคือ หักเป็นค่าใช้จ่ายได้ตามอัตราที่กฎหมายกำหนดไว้ หรือเลือกที่จะหักค่าใช้จ่ายตามความเป็นและสมควรก็ได้ ซึ่งถ้าผู้เสียภาษีเลือกที่จะหักค่าใช้จ่ายตามความเป็นและสมควร พระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยการกำหนดค่าใช้จ่ายที่ยอมให้หักจากเงินได้พึงประเมิน (ฉบับที่ 11) พ.ศ. 2502 ได้กำหนดให้ผู้เสียภาษีนำมาตรา 65 ทวิแห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งแก้ไขเพิ่มเติมโดยพระราชกำหนดแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 16) พ.ศ. 2534 และมาตรา 65 ตรี แห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งแก้ไขเพิ่มเติมโดยพระราชกำหนดแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 17) พ.ศ. 2540 มาใช้บังคับโดยอนุโลม

แต่อย่างไรก็ดี ในกรณีที่บุคคลธรรมดาประกอบการค้าหรือธุรกิจมักจะก่อให้เกิดค่าใช้จ่ายที่มีลักษณะผสมระหว่างค่าใช้จ่ายที่มีลักษณะส่วนตัวกับค่าใช้จ่ายทางธุรกิจขึ้น เช่น ค่าใช้จ่ายที่เกิดจากการใช้บ้านทำเป็นสำนักงาน (Home Office) ค่าใช้จ่ายที่เกิดจากการเดินทางไปประกอบการค้าหรือธุรกิจ ค่าใช้จ่ายที่เกิดจากการนำรถยนต์ส่วนตัวเข้ามาใช้ประกอบการค้าหรือธุรกิจ ค่าความบันเทิงทางธุรกิจและค่าใช้จ่ายของเสื้อผ้าเครื่องแต่งกาย เป็นต้น แต่บทบัญญัติตามประมวลรัษฎากรมาตรา 65 ทวิและมาตรา 65 ตรี เป็นบทบัญญัติที่กำหนดวิธีการคำนวณกำไรสุทธิของผู้เสียภาษีที่เป็นนิติบุคคลและรายจ่ายต้องห้ามที่ผู้เสียภาษีไม่สามารถที่จะนำมารวมคำนวณภาษีเงินได้นิติบุคคลเท่านั้น ไม่มีบทบัญญัติที่รองรับการปันส่วนค่าใช้จ่ายที่มีลักษณะผสมระหว่างค่าใช้จ่ายที่มีลักษณะส่วนตัวกับค่าใช้จ่ายทางธุรกิจไว้แต่อย่างใด จึงก่อให้เกิดปัญหาการปันส่วนค่าใช้จ่ายที่มีลักษณะผสมดังกล่าวขึ้น

จากการที่ผู้เขียนได้ศึกษาแนวทางและหลักเกณฑ์การปันส่วนรายจ่ายตามกฎหมายภาษีของไทย คือ การปันส่วนภาษีซื้อของภาษีมูลค่าเพิ่ม การปันส่วนรายจ่ายของภาษีเงินได้ปิโตรเลียม การปันส่วนรายจ่ายของกิจการที่ได้รับส่งเสริมการลงทุนและการประเมินราคาศุลกากรแล้วพบว่า แนวทางและหลักเกณฑ์การปันส่วนรายจ่ายตามกฎหมายภาษีของไทยส่วนใหญ่ไม่สามารถที่จะนำมาปรับใช้เพื่อแก้ไขปัญหาการปันส่วนค่าใช้จ่ายที่มีลักษณะผสมระหว่างค่าใช้จ่ายที่มีลักษณะส่วนตัวกับค่าใช้จ่ายทางธุรกิจได้ เว้นแต่ หลักเกณฑ์การปันส่วนภาษีซื้อตามพื้นที่การใช้อาคารของผู้ประกอบการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มเพราะการปันส่วนตามวิธีกรณนี้เป็นกรปันส่วนภาษีที่เกิดขึ้นว่าเป็นภาษีซื้อ

ของกิจการที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มหรือเป็นภาษีซื้อของกิจการที่ไม่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มตามสัดส่วนของพื้นที่ที่ใช้ในกิจกรรมที่ต้องเสียภาษีกับพื้นที่ทั้งหมดของกิจการ กล่าวคือ เป็นการนำพื้นที่ของอาคารที่ผู้ประกอบการใช้ประกอบกิจการที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มมาหารกับพื้นที่ของอาคารทั้งหมดในกรณีที่ผู้ประกอบการจดทะเบียนประกอบกิจการทั้งที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มและกิจการที่ไม่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม ซึ่งผู้เขียนเห็นว่าสามารถนำหลักการนี้มาปรับใช้กับการปันส่วนค่าใช้จ่ายที่เกิดจากการใช้บ้านเป็นสำนักงาน (Home Office) ได้

ผู้เขียนจึงได้ทำการศึกษาหลักเกณฑ์ในการปันส่วนค่าใช้จ่ายที่มีลักษณะผสมระหว่างค่าใช้จ่ายที่มีลักษณะส่วนตัวกับค่าใช้จ่ายทางธุรกิจของสหรัฐอเมริกาและออสเตรเลีย พบว่าสามารถที่จะนำหลักเกณฑ์การปันส่วนค่าใช้จ่ายที่มีลักษณะผสมระหว่างค่าใช้จ่ายที่มีลักษณะส่วนตัวกับค่าใช้จ่ายทางธุรกิจของสหรัฐอเมริกาและออสเตรเลียมาปรับใช้เพื่อแก้ไขปัญหาค่าใช้จ่ายที่มีลักษณะผสมระหว่างค่าใช้จ่ายที่มีลักษณะส่วนตัวกับค่าใช้จ่ายทางธุรกิจของไทยได้ ดังนี้

ก. สำหรับการปันส่วนค่าใช้จ่ายที่เกิดจากการใช้บ้านเป็นสำนักงาน ผู้เขียนเห็นว่าประเทศไทยควรนำหลักเกณฑ์การปันส่วนค่าใช้จ่ายลักษณะผสมที่เกิดจากการใช้งาน Home Office มาปรับใช้กับประเทศไทย โดยควรให้มีทั้งวิธีการปันส่วนค่าใช้จ่ายตามจริงและวิธีปันส่วนค่าใช้จ่ายตามอัตราคงที่ที่กฎหมายกำหนด เพื่อเป็นทางเลือกให้กับผู้เสียภาษี สำหรับวิธีการหักตามจริงนั้น ผู้เขียนเห็นว่าควรใช้หลักเกณฑ์การปันส่วนตามพื้นที่ (floor area basis) เช่นเดียวกับประเทศสหรัฐอเมริกาและออสเตรเลีย

สำหรับการปันส่วนค่าใช้จ่ายตามอัตราคงที่ที่กฎหมายกำหนดนั้น ผู้เขียนเห็นว่าควรนำหลักเกณฑ์การปันส่วนของสหรัฐอเมริกามาปรับใช้ เนื่องจากจะทำให้การปันส่วนค่าใช้จ่ายตามจริงและการปันส่วนด้วยวิธีอัตราคงที่เป็นไปในแนวทางเดียวกัน เพราะทั้งสองวิธี ผู้เสียภาษีต้องนำส่งบันทึกจำนวนพื้นที่ของบ้านที่ผู้เสียภาษีใช้ทำเป็นสำนักงาน (Home Office) ต่อกรมสรรพากรเช่นเดียวกัน และการตรวจสอบการใช้พื้นที่บ้านเป็น Home Office จริงหรือไม่ นั้น ก็สามารถตรวจสอบได้ง่ายกว่า แต่หากนำหลักเกณฑ์ของออสเตรเลียมาปรับใช้ ซึ่งเป็นการปันส่วนตามเกณฑ์ระยะเวลา (ชั่วโมง) ที่ผู้เสียภาษีใช้ประกอบธุรกิจ ผู้เสียภาษีต้องนำส่งบันทึกจำนวนชั่วโมงที่ผู้เสียภาษีได้ใช้งาน Home Office แทน ทำให้แตกต่างจากผู้เสียภาษีที่เลือกใช้วิธีหักตามจริงและการตรวจสอบระยะเวลาการใช้งานก็อาจทำยากกว่าการตรวจสอบการใช้พื้นที่ สำหรับอัตราค่าใช้จ่ายที่จะกำหนดขึ้นนั้น กรมสรรพากรต้องพิจารณากำหนดอัตราค่าใช้จ่ายตามที่จำเป็นและสมควร โดยมีการศึกษาและปรับปรุงอัตราค่าใช้จ่ายที่เหมาะสมในทุกๆ ปี

ข. สำหรับการปันส่วนค่าใช้จ่ายในการเดินทาง ผู้เขียนเห็นว่าควรมีการหลักเกณฑ์การปันส่วนค่าใช้จ่ายในการเดินทางไว้เป็นการเฉพาะ โดยใช้การปันส่วนตามระยะเวลาที่ใช้ประกอบกิจกรรม เช่นเดียวกับที่ปรากฏในกฎหมายภาษีของสหรัฐอเมริกาและออสเตรเลีย และควรกำหนดให้สามารถปันส่วนได้ทั้งการเดินทางในประเทศและนอกประเทศ

สำหรับการปันส่วนค่าอาหาร ค่าที่พัก และค่าใช้จ่ายเล็กน้อยที่เกี่ยวข้องกับการเดินทางเพื่อประกอบธุรกิจนั้น ในทางปฏิบัติของไทย การพิจารณาค่าใช้จ่ายในเรื่องดังกล่าวมักมีการเทียบเคียงกับการกำหนดค่าใช้จ่ายตามพระราชกฤษฎีกาค่าใช้จ่ายในการเดินทางไปราชการ พ.ศ. 2526 ซึ่งได้กำหนดค่าใช้จ่ายไว้ 4 ประเภท คือ ค่าเบี้ยเลี้ยงเดินทาง ค่าเช่าที่พัก ค่าพาหนะ ค่าใช้จ่ายอื่นที่จำเป็นต่อการไปราชการ โดยมีการกำหนดให้ใช้ทั้งอัตราเหมาและการเบิกจ่ายตามจริง ซึ่งแม้ว่าหลักการในการกำหนดค่าใช้จ่ายตามพระราชกฤษฎีกาดังกล่าวจะไม่ได้จัดทำขึ้นเพื่อวัตถุประสงค์ตามกฎหมายภาษีก็ตาม แต่ผู้เขียนก็เห็นด้วยกับการที่กรมสรรพากรนำการกำหนดค่าใช้จ่ายตามพระราชกฤษฎีกาค่าใช้จ่ายในการเดินทางไปราชการมาเทียบเคียงเพื่อปรับใช้กับการหักค่าใช้จ่ายตามประมวลรัษฎากร เนื่องจากเป็นเกณฑ์มาตรฐานทั่วไปที่หน่วยงานของรัฐเข้าใจกันดีอยู่แล้ว และการกำหนดให้ใช้อัตราแบบเหมา นั้น ยังสอดคล้องกับหลักความประหยัด (economy) ตามหลักการภาษีอากรที่ดีของ Adam Smith อีกด้วย เพราะการกำหนดให้ใช้อัตราเหมาก่อให้เกิดภาระต่อตัวผู้เสียภาษีอากรน้อยกว่าการกำหนดให้หักตามจริง เพราะผู้เสียภาษีไม่จำเป็นต้องแสดงพยานหลักฐานค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นจริง จึงเท่ากับเป็นการลดความยุ่งยากในการเสียภาษี อีกทั้ง ยังเป็นการลดต้นทุนในการบริหารจัดการเก็บภาษีของรัฐอีกด้วย เพราะเอกสารหรือพยานหลักฐานที่ผู้เสียภาษีต้องนำเสนอส่งกรมสรรพากรก็มีจำนวนน้อยลง จึงทำให้ง่ายต่อการบริหารจัดการเก็บภาษีของรัฐ

นอกจากนี้ ยังเป็นการลดข้อพิพาทระหว่างประชาชนผู้เสียภาษีกับเจ้าหน้าที่รัฐที่จะขึ้นสู่ศาลอีกทางหนึ่งอีกด้วย

ค. สำหรับการปันส่วนค่าใช้จ่ายที่เกิดจากการนำรถยนต์ส่วนตัวเข้ามาใช้ประกอบการค้าหรือธุรกิจ ผู้เขียนจึงเห็นว่า ควรมีกฎหมายกำหนดรองรับให้ผู้เสียภาษีสามารถปันส่วนค่าใช้จ่ายลักษณะผสมได้ โดยการคำนวณหาสัดส่วนหรือเปอร์เซ็นต์การใช้งานรถยนต์แล้วจึงนำเฉพาะส่วนที่เกี่ยวกับการประกอบธุรกิจไปหักค่าใช้จ่ายเช่นเดียวกับในกฎหมายภาษีของสหรัฐอเมริกาและออสเตรเลีย

สำหรับค่าเสื่อมราคานั้น ควรกำหนดให้ผู้เสียภาษีปันส่วนค่าเสื่อมราคาของรถยนต์ ที่ผู้เสียภาษีนำมาใช้ประกอบธุรกิจตามสัดส่วนหรือเปอร์เซ็นต์การใช้งานทางธุรกิจเช่นเดียวกับค่าใช้จ่ายที่เกิดจากการใช้งาน

ง. สำหรับการปันส่วนค่าความบันเทิงทางธุรกิจ ผู้เขียนเห็นว่าควรกำหนดรายละเอียดเพิ่มเติมเพื่อประกอบการพิจารณา เช่น การกำหนดให้สถานที่ที่ใช้รับรองหรือบริการควร เป็นในสถานประกอบการของผู้เสียภาษีเองหรือในสถานที่ที่ไม่เป็นอุปสรรคต่อการดำเนินการทางธุรกิจ หรือกำหนดว่าผู้เสียภาษีจะต้องมีส่วนร่วมในการรับรองหรือบริการนั้นด้วย หรือกำหนดว่าผู้เสียภาษีต้องบอกได้ว่าการจัดหาอาหารและเครื่องดื่มนั้นก่อให้เกิดประโยชน์แก่การประกอบธุรกิจของผู้เสียภาษีอย่างไร เป็นต้น เพื่อให้หลักเกณฑ์ที่กำหนดมีขอบเขตที่ชัดเจนมากยิ่งขึ้น และให้นำหลักเกณฑ์ที่ปรับใช้กับกรณีของลูกค้าหรือผู้รับบริการมาปรับใช้กับกรณีของลูกค้าด้วย

สำหรับในเรื่องของข้อจำกัดการหักเป็นรายจ่ายทางธุรกิจ กฎหมายภาษีของสหรัฐอเมริกา กำหนดให้หักเป็นรายจ่ายทางธุรกิจได้ไม่เกิน 50% ของค่าความบันเทิงทางธุรกิจที่เกิดขึ้นจริงและไม่ได้รับชดเชยคืน แต่อย่างไรก็ดี ผู้เขียนเห็นว่าเมื่อประมวลรัษฎากรของไทยได้กำหนดไว้แล้ว ตามที่ผู้เขียนได้กล่าวไว้ในข้อหัวที่ 4.1 ก็ควรนำมาปรับใช้กับการประกอบธุรกิจในรูปแบบของบุคคลธรรมดาด้วย ส่วนค่าใช้จ่ายที่เกิดจากการโฆษณาทางธุรกิจ เช่น การลด แลก แจก แถม หรือให้สินค้าเป็นรางวัลให้กับลูกค้าหรือทำยอดได้ เพื่อส่งเสริมการขายหรือบริการ ที่ถือเป็นค่าใช้จ่ายตามประเพณีทางธุรกิจการค้าและเกี่ยวข้องกับการประกอบกิจการของผู้เสียภาษีโดยตรงนั้น ก็นำหลักเกณฑ์ของนิติบุคคลมาปรับใช้กับการประกอบธุรกิจในรูปแบบของบุคคลธรรมดาด้วยเช่นเดียวกัน กล่าวคือ ผู้เสียภาษีสามารถที่จะนำค่าใช้จ่ายจากการโฆษณาทางธุรกิจที่เกิดขึ้น มาหักเป็นรายจ่ายทางธุรกิจได้ทั้งหมด

จ. สำหรับการปันส่วนค่าใช้จ่ายสำหรับเสื้อผ้าเครื่องแต่งกาย ผู้เขียนเห็นว่าควรกำหนดหลักเกณฑ์ ที่ใช้พิจารณาลักษณะของเสื้อผ้าเครื่องแต่งกายที่สามารถหักค่าใช้จ่ายทางธุรกิจได้ เพื่อให้เกิดความชัดเจนและแน่นอนในการบังคับใช้กฎหมาย เช่นเดียวกับประเทศสหรัฐอเมริกาและออสเตรเลีย ส่วนในเรื่องของข้อจำกัดการหักนั้น ผู้เขียนเห็นว่าควรกำหนดให้หักได้ตามที่จ่ายจริง แต่ไม่เกินเพดานที่กฎหมายกำหนด กล่าวคือ ควรมีการกำหนดจำนวนค่าใช้จ่ายสูงสุดที่สามารถหักได้เอาไว้ด้วย

5.2 ข้อเสนอแนะ

ผู้เขียนเห็นว่าควรมีการบัญญัติหลักเกณฑ์ในการปันส่วนตามเกณฑ์พื้นที่ (floor area basis) สำหรับค่าใช้จ่ายที่เกิดจากการใช้บ้านเป็นสำนักงาน หลักเกณฑ์ในการปันส่วนบนพื้นฐานของสิ่งที่เกิดขึ้นในทุกๆ วัน (A day-to-day basis) สำหรับค่าใช้จ่ายที่เกิดจากการเดินทางไปประกอบการค้าหรือธุรกิจ หลักเกณฑ์ในการปันส่วนตามสัดส่วนหรือเปอร์เซ็นต์การใช้งานทางธุรกิจโดยพิจารณาจากรยะทางตามไมล์ของรถยนต์ที่เกิดจากวัตถุประสงค์ทางธุรกิจ สำหรับค่าใช้จ่ายที่เกิดจากการนำ

รถยนต์ส่วนตัวเข้ามาใช้ประกอบการค้าหรือธุรกิจ หลักเกณฑ์ที่ใช้พิจารณาความสัมพันธ์และข้อจำกัดในการหักค่าความบันเทิงทางธุรกิจ หลักเกณฑ์ที่ใช้พิจารณาลักษณะของเสื้อผ้าหรือประเภทของเสื้อผ้า ที่ผู้เสียภาษีสามารถที่จะนำค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นมาหักเป็นรายจ่ายทางธุรกิจได้ รวมไปถึงข้อจำกัดในการหักค่าใช้จ่ายสำหรับเสื้อผ้าเครื่องแต่งกายอีกด้วย โดยให้แก้ไขเพิ่มเติมลงไปในพระราชกฤษฎีกา ฉบับที่ 11 โดยอาศัยอำนาจของมาตรา 44 มาตรา 45 และมาตรา 46 ตามประมวลรัษฎากร



บรรณานุกรม

เอกสารอ้างอิงภาษาอังกฤษ

- Australian Taxation Office. Business travel expenses [Online]. May 2018. Available from: <https://www.ato.gov.au/Business/Income-and-deductions-for-business/Deductions/Business-travel-expenses/> [15 June 2018.]
- . Car and travel expenses 2017 [Online]. May 2017. Available from: <https://www.ato.gov.au/Individuals/Tax-return/2017/Tax-return/Deduction-questions-D1-D10/Car-and-travel-expenses-2017/> [15 June 2018.]
- . Car expenses [Online]. October 2018. Available from: <https://www.ato.gov.au/individuals/income-and-deductions/deductions-you-can-claim/vehicle-and-travel-expenses/car-expenses/> [15 October 2018.]
- . Claiming deductions 2017 [Online]. 2017. Available from: <https://www.ato.gov.au/Individuals/Tax-return/2017/Tax-return/Deduction-questions-D1-D10/Claiming-deductions-2017/> [15 April 2018.]
- . D1 Work-related car expenses 2017 [Online]. September 2017. Available from: <https://www.ato.gov.au/Individuals/Tax-return/2017/Tax-return/Deduction-questions-D1-D10/D1-Work-related-car-expenses-2017/> [19 December 2017.]
- . D2 Work-related travel expenses 2017 [Online]. September 2017. Available from: <https://www.ato.gov.au/Individuals/Tax-return/2017/Tax-return/Deduction-questions-D1-D10/D2-Work-related-travel-expenses-2017/> [15 June 2018.]
- . D3 Work-related clothing, laundry and dry-cleaning expenses 2017 [Online]. May 2017. Available from: <https://www.ato.gov.au/Individuals/Tax-return/2017/Tax-return/Deduction-questions-D1-D10/D3-Work-related-clothing,-laundry-and-dry-cleaning-expenses-2017/> [15 June 2018.]
- . Draft Taxation Ruling TR 2017/D6 [Online]. 2017. Available from: <https://www.ato.gov.au/law/view/document?DocID=DTR/TR2017D6/NAT/ATO/00001&PIT=99991231235958> [20 June 2018.]
- . Home office expenses [Online]. August 2018. Available from: <https://www.ato.gov.au/Individuals/Income-and-deductions/Deductions-you-can-claim/Ho>

- me-office-expenses/?anchor=recordsyoumustkeep#recordsyoumustkeep [20 September 2018.]
- . Motor vehicle expenses [Online]. November 2018. Available from: <https://www.ato.gov.au/business/income-and-deductions-for-business/deductions/motor-vehicle-expenses/> [10 November 2018.]
- . myTax 2017 Work-related travel expenses [Online]. June 2017. Available from: <https://www.ato.gov.au/individuals/mytax/2017/deductions/work-related-travel-expenses/> [20 May 2018.]
- . Other travel expenses [Online]. June 2018. Available from: <https://www.ato.gov.au/Individuals/Income-and-deductions/Deductions-you-can-claim/Vehicle-and-travel-expenses/Other-travel-expenses/> [15 July 2018.]
- . Running expenses [Online]. September 2018. Available from: https://www.ato.gov.au/business/income-and-deductions-for-business/in-detail/home-based-business/?page=6#Running_expenses [20 September 2018.]
- . Taxation Determination TD 93/195 [Online]. October 1993. Available from: <https://www.ato.gov.au/law/view/document?locid=%27TXD/TD93195/NAT/ATO%27&PIT=99991231235958> [20 June 2018.]
- . Taxation Determination TD 2018/11 [Online]. 2018. Available from: <https://www.ato.gov.au/law/view/document?DocID=TXD/TD201811/NAT/ATO/00001&PIT=99991231235958> [20 November 2018.]
- . Taxation Ruling IT 2675 [Online]. April 1992. Available from: <https://www.ato.gov.au/law/view/document?docid=ITR/IT2675/NAT/ATO/00001> [20 June 2018.]
- . Taxation Ruling TR 93/30 [Online]. April 2011. Available from: <https://www.ato.gov.au/law/view/document?Docid=TXR/TR9330/NAT/ATO/00001> [20 May 2017.]
- . Taxation Ruling TR 97/12 [Online]. June 1997. Available from: <https://www.ato.gov.au/law/view/document?DocID=TXR/TR9712/NAT/ATO/00001> [15 June 2018.]
- . Taxation Ruling TR 2003/16 [Online]. December 2009. Available from: <https://www.ato.gov.au/law/view/document?DocID=TXR/TR200316/NAT/ATO/00>

001 [15 June 2018.]

- . Travel between home and work and between workplaces [Online]. June 2018. Available from: <https://www.ato.gov.au/individuals/income-and-deductions/deductions-you-can-claim/vehicle-and-travel-expenses/travel-between-home-and-work-and-between-workplaces/> [20 July 2018.]
- Burns, L., and Krever, R. Taxation of Income from Business and Investment. In Edited by Thuronyi, V., International Monetary Fund. Washington D.C.: International Monetary Fund, 1998.
- CCH Australia Staff. Australian Master Tax Guide 2012. Sydney: CCH Australia, 2012.
- Denton, R. C. The Home Office Deduction. St. Louis University Law Journal 25, 3 (1981): 607 - 628.
- F., G. Business Expenses in Income Tax Deductions. Temple University Law Quarterly 13, 4 (July 1939): 511 - 518.
- Fishman, S. The Simplified Home Office Deduction [Online]. Available from: <https://www.nolo.com/legal-encyclopedia/irs-creates-simplified-home-office-deduction.html> [20 June 2018.]
- Freeland, J. J., Lathrope, D. J., Lind, S. A., and Stephens, R. B. Fundamentals of Federal Income Taxation. 16th ed. New York: Foundation Press, 2011.
- Greene, S. J. Distinguishing between capital expenditures and ordinary business expenses: A proposal for a universal standard. University Of Michigan Journal of Law Reform 19, 3 (Spring 1986): 711 - 742.
- Griffith, T. D. Efficient Taxation of Mixed Personal and Business Expenses UCLA Law Review 41, 7 (September 1994).
- Hugh, A. J., and Brian, A. J. Comparative Income Taxation: A Structural Analysis. Hague: Kluwer Law International, 2004.
- Internal Revenue Service. 2016 Standard Mileage Rates for Business, Medical and Moving Announced [Online]. December 2015. Available from: <https://www.irs.gov/newsroom/2016-standard-mileage-rates-for-business-medical-and-moving-announced> [18 June 2018.]
- . Business Use of Your Home [Online]. 2017. Available from: <https://www.irs.gov/pub/irs-pdf/p587.pdf> [20 June 2018.]

- . Deducting Business Expenses [Online]. 2017. Available from: <https://www.irs.gov/businesses/small-businesses-self-employed/deducting-business-expenses> [6 June 2018.]
- . FAQs - Simplified Method for Home Office Deduction [Online]. Available from: <https://www.irs.gov/businesses/small-businesses-self-employed/faqs-simplified-method-for-home-office-deduction> [15 June 2018.]
- . Home Office Deduction [Online]. Available from: <https://www.irs.gov/businesses/small-businesses-self-employed/home-office-deduction> [21 June 2018]
- . Miscellaneous Deductions [Online]. 2017. Available from: <https://www.irs.gov/pub/irs-pdf/p529.pdf> [14 April 2018.]
- . Publication 535 (2017), Business Expenses [Online]. 2017. Available from: <https://www.irs.gov/publications/p535> [9 June 2018.]
- . Tax Time Guide: Many Home-Based Businesses Can Use Simplified Method for Claiming Home Office Deduction; Taxpayers May Deduct up to \$1,500 a Year [Online]. March 2016. Available from: <https://www.irs.gov/newsroom/tax-time-guide-many-home-based-businesses-can-use-simplified-method-for-claiming-home-office-deduction-taxpayers-may-deduct-up-to-1500-a-year> [18 June 2016.]
- . Topic 501 – Should I Itemize? [Online]. 2017. Available from: <https://www.irs.gov/taxtopics/tc501> [4 June 2018.]
- . Topic Number 502 - Medical and Dental Expenses [Online]. 2017. Available from: <https://www.irs.gov/taxtopics/tc502> [5 June 2018.]
- . Topic Number 551 - Standard Deduction [Online]. 2017. Available from: <https://www.irs.gov/taxtopics/tc551> [3 June 2018.]
- . Travel, Entertainment, Gift, and Car Expenses [Online]. 2017. Available from: <https://www.irs.gov/pub/irs-pdf/p463.pdf> [24 June 2018.]
- Izzo, K. L. Federal Income Taxation – Legal Expenses - Deductibility as Ordinary and Necessary Business Expenses. Boston University Law Review 40, 1 (Winter 1960): 136 - 139.
- Kagen, J. Business Expenses [Online]. May 2018. Available from: <https://www.investopedia.com/terms/b/businessexpenses.asp> [7 June 2018.]

- Knight, R. A., and Knight, L. G. Legal Kickback Payments: Are They Deductible as Ordinary and Necessary Business Expenses. Tax Executive 39, 3 (Spring 1987): 267 - 278.
- Libson, A. Taxing Status: Tax Treatment of Mixed Business and Personal Expenses University of Pennsylvania Journal of Business Law 17, 4 (Summer 2015).
- Lowry, S. Tax Deductions for Individuals: A Summary [Online]. March 2017. Available from: <https://fas.org/sgp/crs/misc/R42872.pdf> [4 June 2018.]
- Malman, L. L., Sugin, L. F., Solomon, L. D., and Hesch, J. M. The individual tax base cases, problems and policies in federal taxation. Minnesota: West Group, 2002.
- Marini, L. Simplification is not enough: An Analysis of the Home Office Tax Deduction and the Home Office Simplification Act of 2009. University of Baltimore Law Review 40, 1 (Fall 2010): 107 - 138.
- Martini, A. The Home Office Deduction [Online]. Available from: <http://www.amcpa.com/homeofficededuction.htm> [16 June 2017.]
- Murphy, K. E., and Higgins, M. Concepts in Federal Taxation. South Western College 2011.
- Newman, J. S. the Deductibility of Nondiscretionary Personal Expenses American Journal of Tax Policy 6, 2 (Fall 1987).
- Pinto, D., Kendall, K., and Sadiq, K. Fundamental Tax Legislation 2017. 25th ed. Sydney: Thomson Reuters, 2017.
- Reiling, H. T. Business Expenses in the Computation of Taxable Income. The National Income Tax Magazine 1, 11 (December 1923): 14 - 16.
- Rosenberg, J. D., and Daher, D. L. The law of federal income taxation. Minnesota: Thomson/West, 2008.
- Samansky, A. J. Nonstandard Thoughts about the Standard Deduction. Utah Law Review 1991, 3 (1991): 531 - 556.
- Schmalbeck, R., and Zelenak, L. Federal Income taxation. 2nd ed. New York: Wolters Kluwer Law & Business, 2007.
- Slemrod, J., and Yitzhaki, S. Analyzing the Standard Deduction as a Presumptive Tax [Online]. February 1994. Available from: <https://link.springer.com/article/10.1007/BF00874087> [2 June 2015.]

- Tax Information Center. Tax Depreciation Section 179 Deduction and MACRS [Online]. Available from: <https://www.hrblock.com/tax-center/filing/adjustments-and-deductions/tax-depreciation/> [23 June 2018].
- Troiano, G. J. Deduction of Legal Fees as Ordinary and Necessary Business Expenses. Brooklyn Law Review 23, 2 (Winter 1967).
- U.S. Department of State. Foreign per Diem Rates in U.S. Dollars DSSR 925 [Online]. January 2018. Available from: https://aoprals.state.gov/web920/per_diem_action.asp?MenuHide=1&CountryCode=1143 [15 April 2018].
- U.S. General Services Administration. FY 2017 per Diem Rates for California [Online]. 2017. Available from: https://www.gsa.gov/travel/plan-book/per-diem-rates/per-diem-rates-lookup/?action=perdiems_report&state=CA&fiscal_year=2017&zip=&city= [4 March 2018].

เอกสารอ้างอิงภาษาไทย

- กรมศุลกากร. ราคาตามความตกลงแกตต์ [ออนไลน์]. 2561. แหล่งที่มา: http://www.customs.go.th/content.php?ini_content=customs_valuation_01&ini_menu=menu_customs_value&lang=th&top_menu=menu_homepage&left_menu=menu_customs_value_01 [เข้าถึงเมื่อ 12 มิถุนายน 2561]
- กรมสรรพากร. ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา กรณีการหักค่าใช้จ่ายตามความจำเป็นและสมควร [ออนไลน์]. 3 มกราคม 2551. แหล่งที่มา: <http://www.rd.go.th/publish/37409.0.html> [เข้าถึงเมื่อ 18 เมษายน 2560]
- . เงินได้พึงประเมินแต่ละกรณีจะคำนวณหักค่าใช้จ่ายได้เท่าใด [ออนไลน์]. 2552. แหล่งที่มา: <http://www.rd.go.th/m/556.0.html> [เข้าถึงเมื่อ 1 มิถุนายน 2560]
- . ภาษีซื้อต้องห้ามในระบบภาษีมูลค่าเพิ่ม [ออนไลน์]. 2555. แหล่งที่มา: http://download.rd.go.th/fileadmin/download/insight_pasi/PasiBan.pdf [เข้าถึงเมื่อ 13 มิถุนายน 2561]
- กลุ่มนักวิชาการภาษีอากร. ภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร 2556. กรุงเทพมหานคร: โรงพิมพ์แก้วการพิมพ์, 2556.
- โกเมนทร์ สืบวิเศษ. คำบรรยายวิชาภาษีอากรว่าด้วยภาษีเงินได้นิติบุคคล. พิมพ์ครั้งที่ 7. กรุงเทพมหานคร: บริษัท ชวนพิมพ์ จำกัด, 2550.
- จิรศักดิ์ รอดจันทร์. ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาหลักการและบทวิเคราะห์. กรุงเทพมหานคร: สำนักพิมพ์

- แห่งจุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, 2556.
- ชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม. คำสอนวิชากฎหมายภาษีอากร. พิมพ์ครั้งที่ 10. กรุงเทพมหานคร: สำนักอบรม
ศึกษากฎหมายแห่งเนติบัณฑิตยสภาไทย, 2558.
- ชูชาติ อิศวโรจน์. คำอธิบายกฎหมายราคาศุลกากร (ราคาแถม). กรุงเทพมหานคร: โรงพิมพ์เดือนตุลา,
2543.
- ดุยลักษณ์ ตราชูธรรม. หลักกฎหมายภาษีอากร. พิมพ์ครั้งที่ 4. กรุงเทพมหานคร: สถาบัน T.Training
Center, 2555.
- ธนชัย ยมจินดา. เอกสารการสอนชุดวิชาหลักการบัญชี. กรุงเทพมหานคร: มหาวิทยาลัย
สุโขทัยธรรมมาธิราช, 2547.
- บริษัท ไอ เอ็ม บুকส์ จำกัด. บริหารภาษีเงินได้โดยผู้รู้ด้วยตัวเอง Quality Tax Planning.
กรุงเทพมหานคร: สำนักพิมพ์เจริญการพิมพ์, 2550.
- ปรีดา นาคเนาวิท. เศรษฐศาสตร์การภาษีอากร 1. พิมพ์ครั้งที่ 7. กรุงเทพมหานคร: มหาวิทยาลัย
รามคำแหง, 2535.
- ไพจิตร โรจนวานิช. คำอธิบายประมวลรัษฎากร. กรุงเทพมหานคร: ห้างหุ้นส่วนสามัญนิติบุคคล สาม
เจริญพาณิชย์, 2541.
- มหาวิทยาลัยสุโขทัยธรรมมาธิราช. เอกสารประกอบการสอนชุดวิชากฎหมายภาษีอากร 1.
กรุงเทพมหานคร: ห้างหุ้นส่วนจำกัด อรุณการพิมพ์, 1984.
- มานิต นิธิประทีป และคณะ. กฎหมายภาษีอากร 1 หน่วยที่ 1-7. พิมพ์ครั้งที่ 4. กรุงเทพมหานคร:
มหาวิทยาลัยสุโขทัยธรรมมาธิราช, 2551.
- มานิต วิทยาเต็ม. ภาษีและกฎหมายศุลกากร. กรุงเทพมหานคร: โรงพิมพ์บูรณาศิลป์, 2532.
- ลินดา พัฒนวิทยากุล. เรื่องน่ารู้เกี่ยวกับการเฉลี่ยภาษีซื้อ [ออนไลน์]. 2550. แหล่งที่มา:
http://www.sanpakornsarn.com/page_article_detail.php?aID=66 [เข้าถึงเมื่อ 10
มิถุนายน 2560]
- วิโรจน์ เลาะพันธุ์. การป้องกันการหลีกเลี่ยงภาษีและหลบเลี่ยงภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา.
กรุงเทพมหานคร: โรงพิมพ์รัฐราษฎร์, 2525.
- ศุภลักษณ์ พินิจภูวดล. คำอธิบายทฤษฎีและหลักกฎหมายภาษีอากร. พิมพ์ครั้งที่ 3. กรุงเทพมหานคร:
วิญญูชน, 2547.
- สมชาย ศรีสันติสุข. เอกสารการสอนชุดวิชาทฤษฎีบัญชีและการบัญชีภาษีอากร. กรุงเทพมหานคร:
มหาวิทยาลัยสุโขทัยธรรมมาธิราช, 2542.
- สมเดช โรจน์ศรีเสถียร. Accounting Knowledge. พิมพ์ครั้งที่ 8. กรุงเทพมหานคร: ธรรมนิติ, 2553.
- สรรพากรสาส์น. สารพันปัญหาภาษีสรรพากร [ออนไลน์]. 2549. แหล่งที่มา: <http://>

www.sanpakornsarn.com/page_article_detail_03.php?alD=23 [เข้าถึงเมื่อ 11 มิถุนายน 2561]

สรายุทธ์ วุฒยาภรณ์. ความรู้ทั่วไปเกี่ยวกับกฎหมายภาษีอากร. คูลพาท 52, 3 (2548): 31 - 75.

สุพัฒน์ อุปนิภิต. กลยุทธ์การทำบัญชีให้มีประสิทธิภาพ. พิมพ์ครั้งที่ 2. กรุงเทพมหานคร: ธรรมนิติ, 2533.

อเนก เขียรถาวร. เศรษฐศาสตร์การภาษีอากร 2. พิมพ์ครั้งที่ 5. กรุงเทพมหานคร: โรงพิมพ์มหาวิทยาลัยรามคำแหง, 2531.





จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย
CHULALONGKORN UNIVERSITY

ประวัติผู้เขียน

ชื่อ-สกุล	นาย จักรพันธ์ ต้นทะรา
วัน เดือน ปี เกิด	23 มิถุนายน พ.ศ. 2535
สถานที่เกิด	จังหวัดเชียงใหม่
วุฒิการศึกษา	สำเร็จการศึกษาระดับมัธยมศึกษาจากโรงเรียนวาริชเชียงใหม่ในปี พ.ศ. 2553 สำเร็จการศึกษานิติศาสตร์บัณฑิตจากมหาวิทยาลัยนเรศวรในปี พ.ศ. 2556 เข้าศึกษาหลักสูตรนิติศาสตรมหาบัณฑิต สาขากฎหมายการเงินและภาษี อากร จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย ในปีการศึกษา 2558



จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย
CHULALONGKORN UNIVERSITY