



ปัญหาการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาจากห้างหุ้นส่วนสามัญหรือ  
คณะบุคคลที่มีใช่นิติบุคคล

กมลสิทธิ์ วงศ์วิลาวัลย์

วิทยานิพนธ์นี้เป็นส่วนหนึ่งของการศึกษาตามหลักสูตรนิติศาสตรมหาบัณฑิต  
สาขาวิชานิติศาสตร์ คณะนิติศาสตร์ปริธีดี พนมมงค์  
มหาวิทยาลัยธุรกิจบัณฑิตย์

พ.ศ. 2557

**Problems of Personal Income Tax Collection from  
Ordinary Partnership or Group of Person**

**Kamolsiri Wongwilawan**

**A Thesis Submitted in Partial Fulfillment of the Requirements  
for the Degree of Master of Laws**

**Department of Law**

**Pridi Banomyong Faculty of Law, Dhurakij Pundit University**

**2014**

เลขทะเบียน.....	<b>0231564</b>
วันลงทะเบียน.....	ร.ค.ค. 2557.....
เลขเรียกหนังสือ.....	๙๙๙.๐๕๒๖๙

๙๙๙๙๙



## ใบรับรองวิทยานิพนธ์

คณะนิติศาสตร์ปริทัศน์ พนมยงค์ มหาวิทยาลัยธุรกิจบัณฑิตย์

### ปริญญานิติศาสตรมหาบัณฑิต

หัวข้อวิทยานิพนธ์ ปัญหาการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาจากห้างหุ้นส่วนสามัญหรือ  
คณะบุคคลที่มีโชติบุคคล  
เสนอโดย ว่าที่ ร.ต.หญิง กมลสิริ วงศ์วิลาวัณย์  
สาขาวิชา นิติศาสตร์  
หมวดวิชา กฎหมายเอกชนและกฎหมายธุรกิจ  
อาจารย์ที่ปรึกษาวิทยานิพนธ์ ผู้ช่วยศาสตราจารย์ ดร.จิรศักดิ์ รอดจันทร์

ได้พิจารณาเห็นชอบ โดยคณะกรรมการสอบวิทยานิพนธ์แล้ว

..... ประธานกรรมการ

(ศาสตราจารย์ ดร.ธีระ ศรีธรรมรักษ์)

..... กรรมการและอาจารย์ที่ปรึกษาวิทยานิพนธ์

(ผู้ช่วยศาสตราจารย์ ดร.จิรศักดิ์ รอดจันทร์)

..... กรรมการ

(รองศาสตราจารย์ไพฑูรย์ คงสมบูรณ์)

..... กรรมการ

(รองศาสตราจารย์ภานิณี กิจพ่อคำ)

มหาวิทยาลัยธุรกิจบัณฑิตย์ รับรองแล้ว

..... รองอธิการบดีฝ่ายวิชาการ

(รองศาสตราจารย์ ดร.สมบูรณ์วัลย์ สัตยรักษ์วิทย์)

วันที่ 18 เดือน มิถุนายน พ.ศ. 2557

หัวข้อวิทยานิพนธ์	ปัญหาการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาจากห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่มีใช้นิติบุคคล
ชื่อผู้เขียน	กมลสิริ วงศ์วิลาวัณย์
อาจารย์ที่ปรึกษา	ผู้ช่วยศาสตราจารย์ ดร.จิรศักดิ์ รอดจันทร์
สาขาวิชา	นิติศาสตร์
ปีการศึกษา	2556

### บทคัดย่อ

การจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาเป็นการจัดเก็บภาษีทางตรงและเป็นการจัดเก็บจากรายได้ของประชาชนตามความสามารถในการเสียภาษี การเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา บทบัญญัติแห่งประมวลรัษฎากรได้กำหนดหน่วยภาษีที่มีหน้าที่ต้องเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาไว้จำนวน 4 หน่วยได้แก่ บุคคลธรรมดา ผู้ถึงแก่ความตายในระหว่างปีภาษี กองมรดกที่ยังไม่ได้แบ่ง และห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่มีใช้นิติบุคคล ซึ่งในการดำเนินธุรกิจในรูปแบบของห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่มีใช้นิติบุคคล จะช่วยให้กิจการมีเงินลงทุนมากขึ้น และในแง่ของการตัดสินใจจะรอบคอบมากกว่าการดำเนินธุรกิจในรูปแบบบุคคลธรรมดาคนเดียว เพราะมีการร่วมกันตัดสินใจในเรื่องต่าง ๆ ที่เกิดจากการดำเนินงานของผู้เป็นหุ้นส่วนทุกคน รวมทั้งจะต้องรับผิดชอบร่วมกันในหนี้สินทั้งหมดของกิจการ โดยไม่จำกัดจำนวนหนี้สินนั้นอีกด้วย

จากการศึกษา สืบเนื่องจากเกิดปัญหาจากการใช้ประโยชน์ในการจัดตั้งหน่วยภาษีที่ชื่อห้างหุ้นส่วนสามัญและคณะบุคคลที่มีใช้นิติบุคคลเป็นจำนวนมาก เพื่อวางแผนภาษี หรือหลบหลีกภาษี รัฐจึงได้มีการปรับปรุงการจัดเก็บภาษีจากห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่มีใช้นิติบุคคลใหม่ โดยคณะรัฐมนตรีมีมติเห็นชอบในหลักการเกี่ยวกับการปรับปรุงโครงสร้างภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาเพื่อส่งเสริมความเป็นธรรมและให้สอดคล้องกับภาวะเศรษฐกิจ ลงวันที่ 18 ธันวาคม 2555 กำหนดให้ห้างหุ้นส่วนสามัญต้องเสียภาษีจากเงินได้สุทธิในอัตราร้อยละ 20 ส่วนคณะบุคคลที่มีใช้นิติบุคคลเสียภาษีจากเงินได้พึงประเมินก่อนหักรายจ่ายในอัตราร้อยละ 20 โดยคณะบุคคลที่มีใช้นิติบุคคลจัดตั้งขึ้นมาโดยไม่มีวัตถุประสงค์ที่จะแบ่งปันกำไรอันจะพึงได้แต่กิจการที่ทำนั้น ไม่ว่าจะทำการกุศล หรือเพื่อการศึกษาเหล่านี้ล้วนทำเพื่อประโยชน์ของสังคม แต่กลับไม่ได้รับการบรรเทาภาระภาษี กล่าวคือ คณะบุคคลไม่สามารถหักค่าใช้จ่ายและค่าลดหย่อนได้อีก

จึงเห็นได้ว่า รัฐมิได้พิจารณาที่ตัวผู้มีความสามารถในการเสียภาษี รัฐเพียงแต่จะหาวิธีที่จะป้องกันการวางแผนภาษี หรือการหลบหลีกภาษีเท่านั้น ซึ่งการจัดเก็บภาษีดังกล่าวไม่สอดคล้อง

กับหลักความเป็นธรรมตามหลักความสามารถในการเสียภาษีอย่างแท้จริง และหลักความ มีประสิทธิภาพ เนื่องจากการประกอบกิจการของห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่มีโชินิติบุคคล ทุกกิจกรรมล้วนต้องมีค่าใช้จ่ายในการดำเนินกิจการต่าง ๆ ทั้งสิ้น เมื่อมีภาระภาษีที่เพิ่มขึ้นทำให้ ประชาชนไม่อยากจะรวมกลุ่มกันจัดตั้งองค์กรธุรกิจขนาดเล็กลงมา ซึ่งจะส่งผลเสียหายต่อ กลุ่มธุรกิจและภาครัฐ ทั้งยังมีผลกระทบต่อการขยายตัวทางเศรษฐกิจของประเทศโดยตรง เนื่องจาก ภาษีดังกล่าวเป็นภาษีทางตรงอย่างหนึ่งที่รัฐสามารถจัดเก็บจากรายได้ และกำไรของธุรกิจขนาดเล็ กนอกจากนี้ รัฐไม่มีมาตรการป้องกันการตรวจสอบคัดกรองการจัดตั้งห้างหุ้นส่วนสามัญสามัญหรือ คณะบุคคลที่มีโชินิติบุคคลอย่างเป็นระบบ ส่งผลให้บุคคลจำนวนมากจัดตั้งหน่วยภาษีดังกล่าวขึ้น เพื่อการวางแผนภาษี หรือหลบหลีกภาษี ซึ่งเป็นสาเหตุให้รัฐสูญเสียรายได้จากการจัดเก็บภาษีเป็น อย่างมาก

ดังนั้น ผู้วิจัยจึงใคร่ขอเสนอแนะให้ยกเลิกมติคณะรัฐมนตรีดังกล่าวในส่วนของการ จัดเก็บภาษีและอัตราภาษีของห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่มีโชินิติบุคคล แต่ให้คงไว้ ซึ่ง คำนิยามของห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่มีโชินิติบุคคลและควรให้จัดเก็บภาษีตามตาราง บัญชีอัตราภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาอันเป็นภาษีเงินได้แบบก้าวหน้า เพื่อสร้างเสริมความเป็นธรรม ให้เกิดขึ้นในระบบภาษีและกระตุ้นระบบเศรษฐกิจในประเทศให้ดียิ่งขึ้น เป็นการเปิดโอกาสให้แก่ กลุ่มบุคคลที่มีรายได้น้อยหรือรายได้ปานกลางที่ต้องกลางดำเนินธุรกิจ และให้อำนาจเจ้าหน้าที่ ผู้ปฏิบัติงานเป็นผู้มีอำนาจเพื่อตรวจสอบ ใ้สวน คัดกรองแก่ผู้มีชื่อในเอกสารขอเลขประจำตัว ผู้เสียภาษีก่อนการอนุมัติให้เลขประจำตัวผู้เสียภาษีแก่หน่วยภาษีดังกล่าว และอธิบดีกรมสรรพากร ควรกำหนดหลักเกณฑ์ เงื่อนไขในการกำหนดเลขประจำตัวผู้เสียภาษีของห้างหุ้นส่วนสามัญและ คณะบุคคลให้เป็นคนละประเภท เพื่อความสะดวกแก่เจ้าหน้าที่ผู้ปฏิบัติงานและเจ้าหน้าที่ประเมิน ในการตรวจสอบในขั้นตอนการขอมีเลขประจำตัวผู้เสียภาษีหรือในภายหลังการเสียภาษีอากร อันส่งผลต่อความมีประสิทธิภาพในการจัดเก็บภาษีของรัฐและยังช่วยลดค่าใช้จ่ายในการตรวจสอบ ภาษีอากร อีกทั้ง เป็นการสร้างความเป็นธรรมแก่ผู้เสียภาษีโดยสุจริตและสร้างความสมัครใจแก่ ผู้เสียภาษียิ่งขึ้น

Thesis Title	Problems of Personal Income Tax Collection from Ordinary Partnership or Group of Person
Author	Kamolsiri Wongwilawan
Thesis Advisor	Assistant Professor Dr.Jirasak Rodjan
Department	Law
Academic Year	2013

### ABSTRACT

The collection of personal income tax is a direct tax collection; it is collected based on the income of taxpayer in accordance with tax payable ability. Revenue Code classifies Tax Units, which has a duty to pay personal income tax, into 4 Units, namely, natural person, natural person dies during the tax year, undivided estate and ordinary partnerships or non-juristic group of persons. The business's conduction in form of ordinary partnerships or non-juristic group of persons allows the business to raise more investment. In case of a decision making, shareholders or business partners can participate to make a deliberate decision for such business, which is more secure than a single person business. Also, the liability of the business will be shared among shareholders or business partners.

According to the study, the problem has arisen from an abuse of ordinary partnerships or non-juristic group of person tax units as it is established to a purpose of tax planning or tax avoidance. As such, the government has improved a tax collection from ordinary partnerships or non-juristic group of person. The Cabinet approved in principle regarding an improvement of personal income tax structure in order to increase fairness and to be in line with economic status dated 18 December 2555 B.E. prescribed that an ordinary partnership is subject to tax in rate of 20% from net income, while non-juristic group of person is subject to tax from assessable income before expense's deduction in rate of 20%. In this sense, it affects to some of non-juristic group of persons establishing even without a purpose to share of profit such as charity or education purpose. The purpose of these non-juristic group of persons aims for social benefit but cannot relieve from tax burden; namely, the unit shall not be allowed to deduct expenses and allowances.

It can be seen that Government does not consider from tax payable ability of tax payer, Government merely finds the way to prevent tax planning or tax avoidance. Such tax

collections are not in conformity with fairness principle according to tax payable principle and effective principle because a business conduction of either ordinary partnership or non-juristic group of person has expenses. The increases of tax burdens demotivate businessmen to incorporate such small business entities, which spreads negative effect to both private and public sectors. Moreover, the economic expansion of the country shall be directly affected because such tax considers as a direct tax where the Government collects from income and profit of small business.

Therefore, the researcher suggested that; should repeal such Cabinet Resolution regarding tax collection and tax rate of ordinary partnership or non-juristic group of persons. However, the definition of ordinary partnership or non-juristic group of persons which provided in such Cabinet Resolution should be maintained. In this regard, a tax collection should refer to a rate prescribed in table of personal income tax which is a progressive income tax. Such improvement shall maintain fairness to a tax system and motivate economic of the country. It is an opportunity opening for those who has low and medium budget for business. Additionally, officials shall have full authority to examine and screen applicants for ordinary partnership and non-juristic group of person prior issue tax payer number. In this respect, Director General of Revenue Department should separate a type of tax payer number of ordinary partnership and non-juristic group of person and separate a regulation and condition to issue such tax payer number. This shall facilitate officials to examine applications for tax payer number and also brings fairness to honest tax payer and a tax payer is willing to be taxed.

## กิตติกรรมประกาศ

วิทยานิพนธ์ฉบับนี้สำเร็จลุล่วงลงได้ด้วยความกรุณาจากผู้มีพระคุณหลายท่านที่ได้กรุณาให้คำปรึกษา ชี้แนะแนวทางในการศึกษาหาข้อมูลรวมทั้งการให้การสนับสนุนในด้านต่าง ๆ แก่ผู้วิจัยในการจัดทำวิทยานิพนธ์มาโดยตลอดตั้งแต่แรกเริ่มจนกระทั่งสอบวิทยานิพนธ์ฉบับนี้เสร็จสมบูรณ์

ผู้วิจัยขอกราบขอบพระคุณ ศาสตราจารย์ ดร.ธีระ ศรีธรรมรักษ์ ที่ให้โอกาสแก่ผู้วิจัยในการจัดทำวิทยานิพนธ์ และกรุณาเป็นประธานกรรมการสอบวิทยานิพนธ์พร้อมทั้งให้คำแนะนำ ตลอดจนชี้แนะแนวทาง ในการแก้ไขเพิ่มเติมวิทยานิพนธ์ฉบับนี้ให้มีความสมบูรณ์มากขึ้น

ผู้วิจัยขอกราบขอบพระคุณ ผู้ช่วยศาสตราจารย์ ดร.จิรศักดิ์ รอดจันทร์ ที่ให้ความเมตตา รับเป็นอาจารย์ที่ปรึกษาวิทยานิพนธ์ให้แก่ผู้วิจัยโดยได้สละเวลามาให้ความรู้ คำปรึกษา คำแนะนำ ร่วมวิเคราะห์ปัญหา รวมถึงชี้แนะแนวทางในการจัดทำวิทยานิพนธ์ ตลอดจนคอยสนับสนุน ติดตามความคืบหน้าและให้กำลังใจแก่ผู้เขียนวิทยานิพนธ์ฉบับนี้จะเสร็จสมบูรณ์มิได้โดยหากไม่ได้รับความกรุณาและความเอาใจใส่จากท่านอาจารย์

ผู้วิจัยขอกราบขอบพระคุณ รองศาสตราจารย์ไพฑูรย์ คงสมบูรณ์ และรองศาสตราจารย์ ภาณินี กิจพ้อคำ ที่ได้กรุณาเป็นกรรมการสอบวิทยานิพนธ์ และได้สละเวลาอันมีค่าของท่าน มาให้คำแนะนำ เสนอแนวทางเพิ่มเติม เพื่อให้วิทยานิพนธ์เล่มนี้สมบูรณ์มากยิ่งขึ้น

นอกจากคณาจารย์ผู้มีพระคุณที่กล่าวมาแล้ว ผู้วิจัยขอกราบขอบพระคุณครอบครัวของผู้วิจัยที่ให้ความรักความเมตตาและให้การสนับสนุนในทุก ๆ ด้าน เป็นกำลังใจให้ผู้วิจัยเสมอในยามที่รู้สึกเหน็ดเหนื่อยจากการเรียน ตลอดจนขอขอบคุณนางสาวภัทรภร เปี่ยมทองคำ นายสถาพร นิภาวงศ์ นายกุลชัย ทองลงยา นายทวีศักดิ์ คำคลองตัน นายวรศิลป์ สะแมแล นางสาวกนกวรรณ จินา นางสาวจุงใจ แก้วก่อ และเพื่อน ๆ หลักสูตรนิเทศศาสตรมหาบัณฑิต สาขากฎหมายเอกชนและกฎหมายธุรกิจ รหัส 54 ที่รักทุกท่านที่ให้คำปรึกษา คอยเป็นกำลังใจ และไต่ถามถึงความคืบหน้าของวิทยานิพนธ์ตลอดมา

หากวิทยานิพนธ์ฉบับนี้สามารถก่อให้เกิดประโยชน์ทางการศึกษาหรือในทางปฏิบัติได้ ผู้วิจัยขอขอบพระคุณครั้งนี้แก่ครูปาอาจารย์ บิดามารดาที่ได้ประสิทธิ์ประสาทวิชาความรู้ให้แก่ผู้วิจัย ตั้งแต่อดีตจนถึงปัจจุบัน



สารบัญ

	หน้า
บทคัดย่อภาษาไทย .....	ฉ
บทคัดย่อภาษาอังกฤษ .....	จ
กิตติกรรมประกาศ.....	ช
สารบัญตาราง .....	ฅ
บทที่	
1. บทนำ.....	1
1.1 ความเป็นมาและความสำคัญของปัญหา.....	1
1.2 วัตถุประสงค์ของการศึกษา.....	9
1.3 สมมติฐานของการศึกษา.....	9
1.4 ขอบเขตของการศึกษา.....	10
1.5 วิธีดำเนินการศึกษา .....	10
1.6 ประโยชน์ที่คาดว่าจะได้รับ.....	11
2. ความเป็นมา ความหมาย หลักการและโครงสร้างเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีอากรและ การจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาจากห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่มีใช้ นิติบุคคล .....	12
2.1 ความเป็นมาการจัดเก็บภาษีอากรของไทย .....	12
2.1.1 ภาษีอากรสมัยกรุงสุโขทัยและกรุงศรีอยุธยา.....	12
2.1.2 ภาษีอากรสมัยกรุงรัตนโกสินทร์ตอนต้น.....	13
2.1.3 ภาษีอากรภายหลังการเปลี่ยนแปลงการปกครอง พ.ศ. 2475.....	15
2.2 ความหมายของภาษีอากร.....	15
2.3 หลักการจัดเก็บภาษีอากรที่ดี.....	18
2.3.1 หลักความเป็นธรรม.....	19
2.3.2 หลักความแน่นอนชัดเจน.....	23
2.3.3 หลักความสะดวก.....	24
2.3.4 หลักความประหยัด.....	24
2.3.5 หลักอำนาจรายได้.....	24
2.3.6 หลักความยืดหยุ่น .....	25

## สารบัญ (ต่อ)

บทที่	หน้า
2.3.7 หลักความมีประสิทธิภาพหรือหลักความเป็นกลาง .....	25
2.3.8 หลักความพร้อมที่จะชำระภาษี .....	27
2.3.9 หลักความชอบด้วยกฎหมาย .....	28
2.3.10 หลักการยับยั้งสิ่งที่เป็นอันตรายต่อสังคม .....	28
2.3.11 หลักความร่วมมือระหว่างนานาชาติ .....	28
2.3.12 หลักความพอเพียง .....	28
2.4 โครงสร้างของกฎหมายภาษีอากร .....	28
2.4.1 ส่วนที่ว่าด้วย “ผู้เสียภาษี” .....	29
2.4.2 ส่วนที่ว่าด้วย “ฐานภาษี” .....	32
2.4.3 ส่วนที่ว่าด้วย “อัตราภาษี” .....	32
2.4.4 ส่วนที่ว่าด้วย “วิธีเสียภาษี” .....	33
2.4.5 ส่วนที่ว่าด้วย “วิธีหาข้อมูลในปัญหาภาษีที่เกิดขึ้น” .....	36
2.4.6 ส่วนที่ว่าด้วย “การบังคับให้เป็นไปตามบทบัญญัติของกฎหมายภาษี อากร” .....	37
2.5 การจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาจากห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่ มิใช่นิติบุคคล .....	37
2.5.1 หลักพื้นฐานในการกำหนดผู้มีเงินได้ .....	39
2.5.2 ความหมายของเงินได้ .....	40
2.5.3 หน่วยภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา .....	42
3. การจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาจากห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่มิใช่ นิติบุคคลตามกฎหมายไทยและกฎหมายต่างประเทศ .....	50
3.1 การจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาจากห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่ มิใช่นิติบุคคลตามกฎหมายไทย .....	51
3.1.1 สถานะทางกฎหมายของห้างหุ้นส่วนสามัญและคณะบุคคลที่มิใช่ นิติบุคคล .....	51
3.1.2 ความแตกต่างระหว่างห้างหุ้นส่วนสามัญกับคณะบุคคลที่มิใช่นิติบุคคล .....	54
3.1.3 กฎหมายที่เกี่ยวข้องกับห้างหุ้นส่วนสามัญที่มิใช่นิติบุคคล .....	56

สารบัญ (ต่อ)

บทที่	หน้า
3.1.4 กฎหมายที่เกี่ยวข้องกับคณะบุคคลที่มีโชนิติบุคคล .....	57
3.1.5 แหล่งเงินได้ .....	59
3.1.6 ความหมายของเงิน ได้พึงประเมิน .....	63
3.1.7 การจำแนกประเภทเงิน ได้พึงประเมินที่เกี่ยวข้องกับห้างหุ้นส่วนสามัญ หรือคณะบุคคลที่มีโชนิติบุคคล .....	65
3.1.8 การยกเว้นภาษีของห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่มีโชนิติบุคคล .....	68
3.1.9 การหักค่าใช้จ่ายและหักค่าลดหย่อนของห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะ บุคคลที่มีโชนิติบุคคล .....	68
3.1.10 อัตราภาษีและวิธีการคำนวณภาษีเงิน ได้ของห้างหุ้นส่วนสามัญหรือ คณะบุคคลที่มีโชนิติบุคคลที่มีผลใช้บังคับก่อนปี พ.ศ. 2557 .....	71
3.1.11 อัตราภาษีและวิธีการคำนวณภาษีเงิน ได้ของห้างหุ้นส่วนสามัญหรือ คณะบุคคลที่มีโชนิติบุคคลตามกฎหมายที่น่าจะมีผลใช้บังคับตั้งแต่ปี พ.ศ. 2557 เป็นต้นไป .....	72
3.1.12 วิธีการเสียภาษี .....	73
3.1.13 แนวทางปฏิบัติของกรมสรรพากรตามหนังสือตอบข้อหารือภาษีอากร ที่เกี่ยวกับห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่มีโชนิติบุคคล .....	75
3.1.14 การทำสัญญาหรือการวางแผนภาษีโดยจัดตั้งห้างหุ้นส่วนสามัญหรือ คณะบุคคลที่มีโชนิติบุคคลตามแนวบรรทัดฐานคำพิพากษาของศาล .....	76
3.2 การจัดเก็บภาษีเงิน ได้จากห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่มีโชนิติบุคคลตาม กฎหมายต่างประเทศ.....	79
3.2.1 การจัดเก็บภาษีห้างหุ้นส่วนตามกฎหมายภาษีประเทศญี่ปุ่น.....	79
3.2.2 การจัดเก็บภาษีห้างหุ้นส่วนตามกฎหมายภาษีในประเทศอังกฤษ .....	89
3.2.3 การจัดเก็บภาษีห้างหุ้นส่วนตามกฎหมายภาษีประเทศสหรัฐอเมริกา.....	95
3.3 เปรียบเทียบการจัดเก็บภาษีห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่มีโชนิติบุคคล ตามกฎหมายไทยและกฎหมายต่างประเทศ .....	108

## สารบัญ (ต่อ)

บทที่	หน้า
3.3.1	109
<p>3.3.1 ห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่มีใช้นิติบุคคลที่มีผลใช้บังคับก่อนปี พ.ศ. 2557 เปรียบเทียบกับห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่มีใช้นิติบุคคลตามกฎหมายที่น่าจะมีผลใช้บังคับตั้งแต่ปี พ.ศ. 2557 เป็นต้นไป .....</p>	
3.3.2	112
<p>3.3.2 ห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่มีใช้นิติบุคคลตามกฎหมายที่น่าจะมีผลใช้บังคับตั้งแต่ปี พ.ศ. 2557 เป็นต้นไป เปรียบเทียบกับห้างหุ้นส่วนตามกฎหมายภาษีประเทศญี่ปุ่น .....</p>	
3.3.3	114
<p>3.3.3 ห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่มีใช้นิติบุคคลตามกฎหมายที่น่าจะมีผลใช้บังคับตั้งแต่ปี พ.ศ. 2557 เป็นต้นไป เปรียบเทียบกับห้างหุ้นส่วนตามกฎหมายภาษีประเทศอังกฤษ .....</p>	
3.3.4	117
<p>3.3.4 ห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่มีใช้นิติบุคคลตามกฎหมายที่น่าจะมีผลใช้บังคับตั้งแต่ปี พ.ศ. 2557 เป็นต้นไป เปรียบเทียบกับห้างหุ้นส่วนตามกฎหมายภาษีประเทศสหรัฐอเมริกา.....</p>	
4.	120
<p>4. ปัญหาและวิเคราะห์ปัญหาการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาจากห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่มีใช้นิติบุคคลตามกฎหมายที่มีผลใช้บังคับก่อนปี พ.ศ.2557 กฎหมายที่น่าจะมีผลใช้บังคับตั้งแต่ปี พ.ศ. 2557 เป็นต้นไป และกฎหมายต่างประเทศ .....</p>	
4.1	120
<p>4.1 ปัญหาและวิเคราะห์ปัญหาการจัดเก็บภาษีเงินได้จากห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่มีใช้นิติบุคคลตามกฎหมายที่มีผลใช้บังคับก่อนปี พ.ศ. 2557 .....</p>	
4.1.1	121
<p>4.1.1 ปัญหาการจัดเก็บภาษีเงินได้จากห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่มีใช้นิติบุคคลตามกฎหมายที่มีผลใช้บังคับก่อนปี พ.ศ. 2557 ต่อหลักความเป็นธรรมในการจัดเก็บภาษี .....</p>	
4.1.2	126
<p>4.1.2 ปัญหาการจัดเก็บภาษีเงินได้จากห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่มีใช้นิติบุคคลตามกฎหมายที่มีผลใช้บังคับก่อนปี พ.ศ. 2557 ต่อหลักความมีประสิทธิภาพ .....</p>	
4.2	135
<p>4.2 ปัญหาและวิเคราะห์การจัดเก็บภาษีเงินได้จากห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่มีใช้นิติบุคคลตามกฎหมายที่น่าจะมีผลใช้บังคับตั้งแต่ปี พ.ศ. 2557 เป็นต้นไป ....</p>	

## สารบัญ (ต่อ)

บทที่	หน้า
4.2.1 ปัญหาการจัดเก็บภาษีเงินได้จากห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่มี มิใช่นิติบุคคลตามกฎหมายที่น่าจะมีผลใช้บังคับตั้งแต่ปี พ.ศ. 2557 เป็นต้นไป ต่อหลักความเป็นธรรมในการจัดเก็บภาษี.....	136
4.2.2 ปัญหาการจัดเก็บภาษีเงินได้จากห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่มี มิใช่นิติบุคคลตามกฎหมายที่น่าจะมีผลใช้บังคับตั้งแต่ปี พ.ศ. 2557 เป็นต้นไป ต่อหลักความมีประสิทธิภาพ.....	144
4.3 ปัญหาและวิเคราะห์ปัญหาการจัดเก็บภาษีห้างหุ้นส่วนตามกฎหมายภาษี ต่างประเทศ.....	153
4.3.1 ปัญหาการจัดเก็บภาษีห้างหุ้นส่วนจากผู้เป็นหุ้นส่วนต่อหลักความ เป็นธรรมในการจัดเก็บภาษี.....	154
4.3.2 ปัญหาการจัดเก็บภาษีห้างหุ้นส่วนจากผู้เป็นหุ้นส่วนต่อหลักความมี ประสิทธิภาพ.....	158
4.4 วิเคราะห์เพิ่มเติมความจำเป็นที่ควรคงหน่วยภาษีที่ซื้อห้างหุ้นส่วนสามัญและ คณะบุคคลที่มีมิใช่นิติบุคคล .....	166
4.5 วิเคราะห์เพิ่มเติมในกรณีการตรวจสอบและไต่สวนการขอจัดตั้งห้างหุ้นส่วน สามัญหรือคณะบุคคลที่มีมิใช่นิติบุคคลและการอนุมัติเลขประจำตัวผู้เสียภาษี อากร .....	168
5. บทสรุปและข้อเสนอแนะ.....	170
5.1 บทสรุป.....	170
5.2 ข้อเสนอแนะ .....	179
บรรณานุกรม .....	182
ภาคผนวก .....	188
ก มติคณะรัฐมนตรีเรื่องมาตรการปรับปรุงโครงสร้างภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา เพื่อส่งเสริมความเป็นธรรมและให้สอดคล้องกับภาวะเศรษฐกิจ ลงวันที่ 18 ธันวาคม พ.ศ. 2555.....	189
ร่างพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 10) พ.ศ. 2496.....	191
พระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติม ฉบับที่ 10 พ.ศ. 2496.....	192

## สารบัญ (ต่อ)

	หน้า
ข หนังสือตอบข้อหารือภาษีอากรที่ 0702/5637.....	201
หนังสือตอบข้อหารือภาษีอากรที่ 0811/04248.....	203
หนังสือตอบข้อหารือภาษีอากรที่ 0811/2227.....	204
หนังสือตอบข้อหารือภาษีอากรที่ 0702/4608.....	205
ค คำพิพากษาฎีกาที่ 580/2506.....	206
คำพิพากษาฎีกาที่ 5133/2533.....	209
คำพิพากษาฎีกาที่ 1765/2549.....	211
คำพิพากษาฎีกาที่ 6276/2549.....	214
ประวัติผู้เขียน.....	217

## สารบัญตาราง

ตารางที่	หน้า
3.1 ความแตกต่างระหว่างห้างหุ้นส่วนสามัญกับคณะบุคคลที่มีใช้นิติบุคคล .....	55
3.2 บัญชีอัตราภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาปีก่อนปี พ.ศ. 2557 .....	71
3.3 อัตราภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาของประเทศญี่ปุ่น (Personal Income Tax).....	88
3.4 อัตราภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาของประเทศไทยปี ค.ศ. 2012-2013 .....	94
3.5 อัตราภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาของสหรัฐอเมริกา สำหรับปีภาษี 2556 .....	106

# บทที่ 1

## บทนำ

### 1.1 ความเป็นมาและความสำคัญของปัญหา

การจัดเก็บภาษีอากรเป็นการจัดเก็บจากรายได้ของประชาชน นอกจากจะมีผลกระทบต่อทรัพย์สินของประชาชนผู้มีหน้าที่เสียภาษีแล้ว ยังมีผลกระทบต่อสถานะทางเศรษฐกิจและสังคมโดยรวมเป็นอย่างมาก รัฐผู้มีหน้าที่จัดเก็บควรจะพิจารณากำหนดหลักเกณฑ์การจัดเก็บภาษีอากรไว้ให้เหมาะสมเพื่อสร้างประสิทธิภาพและความเป็นธรรมในการจัดเก็บภาษีระหว่างผู้เสียภาษีด้วยกัน หากรัฐมีหลักเกณฑ์ หรือวิธีการจัดเก็บภาษีอากรที่ดีแล้ว ย่อมจะสามารถอำนวยผลในด้านการพัฒนาเศรษฐกิจให้สำเร็จลุล่วงไปด้วยดี อันเป็นเป้าหมายสำคัญของประเทศได้อย่างมาก เนื่องจากการจัดเก็บภาษีเป็นแหล่งรายได้ที่สำคัญของรัฐ รัฐสามารถหารายได้ตามที่รัฐต้องการขึ้นอยู่กับข้อกำหนดโครงสร้างภาษีเงินได้ของภาษี ซึ่งโครงสร้างดังกล่าวแบ่งออกเป็น 6 ส่วน ดังนี้<sup>1</sup>

โครงสร้างที่ 1 ส่วนที่ว่าด้วยหน่วยภาษี

โครงสร้างที่ 2 ส่วนที่ว่าด้วยฐานภาษี

โครงสร้างที่ 3 ส่วนที่ว่าด้วยอัตราภาษี

โครงสร้างที่ 4 ส่วนที่ว่าด้วยวิธีการเสียภาษี

โครงสร้างที่ 5 ส่วนที่ว่าด้วยวิธีหาข้อยุติในปัญหาภาษีที่เกิดขึ้น

โครงสร้างที่ 6 ส่วนที่ว่าด้วยการบังคับให้เป็นไปตามบทบัญญัติของกฎหมายภาษีอากร

ผู้วิจัยขอทำการศึกษาโครงสร้างที่ 1 ส่วนที่ว่าด้วยหน่วยภาษีเพราะหน่วยภาษีถือเป็นโครงสร้างที่สำคัญที่สุด ซึ่งหน่วยภาษี (Tax Unit) คือ ผู้ที่กฎหมายกำหนดให้เป็นผู้เสียภาษี หน่วยภาษีถือเป็น 1 ใน 6 องค์ประกอบของกฎหมายภาษีและระบบ OECD<sup>3</sup> (1986:41) กล่าวว่า

<sup>1</sup> จาก เศรษฐศาสตร์การภาษีอากร (น. 28), โดย ปรีดา นาคเนาวทิม, 2526, กรุงเทพฯ: คณะเศรษฐศาสตร์ มหาวิทยาลัยรามคำแหง.

<sup>2</sup> จาก คำอธิบายกฎหมายภาษีอากร (น. 3), โดย ชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม, 2536, กรุงเทพฯ: ที.เทรนนิ่ง เซ็นเตอร์.

<sup>3</sup> ย่อมาจากคำว่า Organisation for Economic Co-operation and Development คือ องค์กรเพื่อความร่วมมือทางเศรษฐกิจและการพัฒนา.



หน่วยภาษี อาจเป็นบุคคลแต่ละคน (The Individual) คู่สมรส (The Couple) หรือครอบครัว (The Family)<sup>4</sup> โดยทั่วไปแล้วอาจจะกล่าวได้ว่า หน่วยภาษีที่มีสถานะเชิงบุคคล แบ่งได้เป็น 2 ประเภทสำคัญคือ

(1) หน่วยบุคคล กฎหมายกำหนดหน่วยภาษีนี้นับขึ้นมาเพื่อให้มีหน้าที่ในการเสียภาษีอากร โดยนำรายได้ของแต่ละบุคคล (Individual) ไม่ว่าจะป็นรายได้ประเภทใด จะต้องนำมาคำนวณเสียภาษีในนามของบุคคลนั้น<sup>5</sup>

(2) หน่วยครอบครัว เป็นหน่วยภาษีที่อิงกับประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ กล่าวคือ การเป็นสามีภริยาจะต้องเป็นคู่สมรสที่ถูกต้องตามกฎหมาย โดยกฎหมายกำหนดมิให้เงินได้พึงประเมินของภริยาเป็นเงินได้พึงประเมินของสามี สามีและภริยาต่างฝ่ายต่างมีหน้าที่ยื่นรายการและเสียภาษีในนามตนเอง หรืออาจเลือกยื่นรายการและเสียภาษีโดยเลือกเอาเงินได้ทุกรายการไปรวมกันและยื่นเสียภาษีในนามของฝ่ายใดฝ่ายหนึ่งก็ได้<sup>6</sup>

นอกจากนี้ประมวลรัษฎากรของประเทศไทยยังได้กำหนดหน่วยภาษีที่ไม่มีสถานะเชิงบุคคลไว้ด้วย ความหมายของหน่วยภาษีที่ไม่มีสถานะเชิงบุคคล คือ หน่วยภาษีที่ไม่มีสภาพบุคคลตามมาตรา 15<sup>7</sup> แห่งประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ แต่ก่อให้เกิดเงินได้ขึ้นมาเป็นผู้มีหน้าที่ในการเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ได้แก่

(1) ผู้ถึงแก่ความตายในระหว่างปีภาษี หากบุคคลธรรมดาที่มีเงินได้ถึงเกณฑ์ต้องเสียภาษีถึงแก่ความตายในระหว่างปีภาษี ประมวลรัษฎากรถือว่าผู้ที่ถึงแก่ความตายนั้นยังคงมีหน้าที่เสียภาษีเงินได้จากกองมรดกของผู้ตายที่ยังมิได้แบ่งให้ทายาท ซึ่งเกิดขึ้นในปีภาษีที่ถึงแก่ความตาย<sup>8</sup>

(2) กองมรดกที่ยังไม่ได้แบ่ง จะเริ่มเสียภาษีในปีภาษีถัดจากปีที่เจ้ามรดกถึงแก่ความตาย เพราะกองมรดกของผู้ตายยังมีได้แบ่งให้ทายาท และสิ้นสุดในปีภาษีก่อนที่มีการแบ่งมรดกให้แก่ทายาท<sup>9</sup>

<sup>4</sup> จาก ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา: หลักการและบทวิเคราะห์ (น. 186), โดย จิรศักดิ์ รอดจันทร์, 2555, กรุงเทพฯ: จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย.

<sup>5</sup> จาก ความรู้ทั่วไปเกี่ยวกับภาษีอากร (เอกสารการสอนชุดวิชากฎหมายภาษีอากร 1 หน่วยที่ 1-7) (น. 182), โดย ประเสริฐ ลือพันธุ์, 2538, นนทบุรี: มหาวิทยาลัยสุโขทัยธรรมาธิราช.

<sup>6</sup> พระราชกำหนดแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 18) พ.ศ. 2555.

<sup>7</sup> มาตรา 15 บัญญัติว่า สภาพบุคคลย่อมเริ่มแต่เมื่อคลอดแล้วอยู่รอดเป็นทารกและสิ้นสุดลงเมื่อตาย

<sup>8</sup> ความรู้ทั่วไปเกี่ยวกับภาษีอากร (เอกสารการสอนชุดวิชากฎหมายภาษีอากร 1 หน่วยที่ 1-7) (น. 182). (เล่มเดิม.

<sup>9</sup> แหล่งเดิม.

(3) ห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่มีชื่อนิติบุคคล ห้างหุ้นส่วนสามัญในที่นี้ ต้องเป็นห้างหุ้นส่วนสามัญที่มีได้จดทะเบียนเป็นนิติบุคคลอิงกับประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์

ส่วนคณะบุคคลต้องตกลงร่วมกันดำเนินกิจการในลักษณะที่ไม่ใช่นิติบุคคลซึ่งในการดำเนินธุรกิจในรูปแบบของห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่มีชื่อนิติบุคคล จะช่วยให้กิจการมีเงินลงทุนมากขึ้น และในแง่ของการตัดสินใจจะรอบคอบมากกว่าการดำเนินธุรกิจในรูปแบบบุคคลธรรมดาคนเดียว เพราะมีการร่วมกันตั้งแต่ 2 คนขึ้นไปมีความประสงค์ร่วมกันทำกิจการอย่างใดอย่างหนึ่งและตัดสินใจในเรื่องต่าง ๆ ที่เกิดจากการดำเนินงานของผู้เป็นหุ้นส่วนหรือบุคคลในคณะบุคคลทุกคน รวมทั้งจะต้องรับผิดชอบในหนี้สินทั้งหมดของกิจการโดยไม่จำกัดจำนวนหนี้สินนั้นอีกด้วย<sup>10</sup>

คำว่า “คณะบุคคล” เมื่อพิจารณาในทางกฎหมายแล้ว ไม่มีปรากฏอยู่ในประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์เหมือนเช่นห้างหุ้นส่วนสามัญ แต่มีปรากฏอยู่เฉพาะในประมวลรัษฎากร ซึ่งได้กำหนดให้ห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่มีชื่อนิติบุคคลให้ถือเป็นหน่วยภาษีประเภทหนึ่ง โดยผู้อำนวยการหรือผู้จัดการมีหน้าที่ต้องยื่นรายการเกี่ยวกับเงินได้พึงประเมินในชื่อของห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่มีชื่อนิติบุคคลเพื่อเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา<sup>11</sup> โดยการประกอบกิจการในฐานะห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลนั้นจะต้องร่วมกันประกอบกิจการตามความเป็นจริงและร่วมกันรับผิดชอบในกิจการที่ทำนั้น และเงินที่ได้รับจากการประกอบกิจการจะต้องเป็นของห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลด้วย

จากที่กล่าวมาสรุปได้ว่า ห้างหุ้นส่วนสามัญและคณะบุคคลที่มีชื่อนิติบุคคลเป็นหน่วยภาษีประเภทหนึ่งในการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาซึ่งแต่ละห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลต้องเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาในอัตราก้าวหน้าตามตารางท้ายประมวลรัษฎากร รวมถึงการหักค่าใช่จ่าย หักค่าลดหย่อนด้วย อีกทั้งห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลมีสิทธิประกอบกิจการใดก็ได้ เว้นแต่โดยสภาพของหน้าที่งานหรือกิจการที่ทำนั้นห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลไม่อาจกระทำได้ เช่น การรับจ้างแรงงานตามมาตรา 40(1) แห่งประมวลรัษฎากร<sup>12</sup> เป็นต้น

<sup>10</sup> แหล่งเดิม.

<sup>11</sup> พระราชบัญญัติให้ใช้บทบัญญัติแห่งประมวลรัษฎากร พ.ศ. 2481.

<sup>12</sup> เงินได้เนื่องจากการจ้างแรงงานไม่ว่าจะเป็นเงินเดือน ค่าจ้าง เบี้ยเลี้ยง โบนัส เบี้ยหวัด บำเหน็จ บำนาญ เงินค่าเช่าบ้าน เงินที่คำนวณได้จากมูลค่าของการได้อยู่บ้านที่นายจ้างให้อยู่โดยไม่เสียค่าเช่า เงินที่นายจ้างชำระหนี้ใด ๆ ซึ่งลูกจ้างมีหน้าที่ต้องชำระและเงิน ทศพัสสิน หรือประโยชน์ใด ๆ บรรดาที่ได้เนื่องจากการจ้างแรงงาน.

ความหมายของห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่มีใช้นิติบุคคลมีท่านผู้ทรงคุณวุฒิได้ให้นิยามความหมายไว้หลายท่าน ดังนี้

ศาสตราจารย์พิเศษชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม ได้ให้คำนิยามของห้างหุ้นส่วนสามัญที่มีใช้นิติบุคคลไว้ดังนี้ “ห้างหุ้นส่วนสามัญได้จดทะเบียนเป็นนิติบุคคลตกลงเข้ากันเพื่อกระทำการใดกิจการหนึ่งหรือหลายกิจการร่วมกัน โดยมีวัตถุประสงค์ที่จะหากำไรมาแบ่งกัน<sup>13</sup>”

นอกจากนี้ ท่านได้ให้คำนิยามของคำว่าคณะบุคคลที่มีใช้นิติบุคคลว่า “คณะบุคคลที่ตกลงเข้ากันเพื่อกระทำการใดกิจการหนึ่งหรือหลายกิจการร่วมกัน โดยไม่มีวัตถุประสงค์ที่จะหากำไรมาแบ่งกัน อาจจะเป็นการทำเพื่อการกุศล การศาสนา การศึกษา การกีฬา หรือเพื่อสาธารณประโยชน์อย่างอื่นก็ได้<sup>14</sup>”

ท่านอาจารย์ประเสริฐ ลือพันธุ์ ได้ให้คำนิยามของห้างหุ้นส่วนสามัญที่มีใช้นิติบุคคลไว้ดังนี้ “การที่บุคคลสองคนขึ้นไปเข้าหุ้นทำกิจการอย่างใดอย่างหนึ่งเพื่อประสงค์ที่จะแบ่งกำไรกัน ห้างหุ้นส่วนสามัญนี้จะจดทะเบียนต่อทางราชการก็ได้หรือไม่จดทะเบียนก็ได้ ถ้าไม่จดทะเบียนต่อทางราชการก็เป็นห้างหุ้นส่วนสามัญธรรมดา มีหน้าที่เสียภาษีอย่างบุคคลธรรมดา<sup>15</sup>”

นอกจากนี้ ท่านได้ให้คำนิยามของคำว่าคณะบุคคลที่มีใช้นิติบุคคลว่า “บุคคลธรรมดาตั้งแต่สองคนขึ้นไปตกลงร่วมกันเพื่อกระทำการอย่างใดอย่างหนึ่ง แต่ไม่มีวัตถุประสงค์จะแบ่งปันผลกำไรอันจะพึงได้จากกิจการที่ทำนั้น<sup>16</sup>”

ตามแนวคำวินิจฉัยของกรมสรรพากร ห้างหุ้นส่วนสามัญที่มีใช้นิติบุคคล หมายถึง “บุคคลตั้งแต่สองคนขึ้นไปตกลงเข้ากันเพื่อกระทำการร่วมกัน ด้วยประสงค์จะแบ่งปันผลกำไรอันจะพึงได้แก่กิจการที่ทำนั้น<sup>17</sup>”

นอกจากนี้ ตามแนวคำวินิจฉัยของกรมสรรพากร คณะบุคคลที่มีใช้นิติบุคคล หมายถึง “บุคคลธรรมดาตั้งแต่สองคนขึ้นไปตกลงเข้ากันเพื่อกระทำการร่วมกัน แต่ไม่มีวัตถุประสงค์จะแบ่งปันผลกำไรที่ได้จากกิจการที่ทำ โดยในการประกอบกิจการในฐานะคณะบุคคลจะต้อง

<sup>13</sup> คำอธิบายกฎหมายภาษีอากร (น. 70-71). เล่มเดิม.

<sup>14</sup> แหล่งเดิม.

<sup>15</sup> ความรู้ทั่วไปเกี่ยวกับภาษีอากร (เอกสารการสอนชุดวิชากฎหมายภาษีอากร 1 หน่วยที่ 1-7) (น. 225). เล่มเดิม.

<sup>16</sup> แหล่งเดิม.

<sup>17</sup> หนังสือตอบข้อหารือภาษีอากรที่ กค 0706/5637 ลงวันที่ 11 กรกฎาคม 2548.

ร่วมกันประกอบกิจการตามความเป็นจริงและร่วมกันรับผิดชอบในกิจการของคณะบุคคลนั้น และเงินได้ที่ได้รับจากการประกอบกิจการจะต้องเป็นของคณะบุคคล<sup>18</sup>”

จากที่กล่าวมาข้างต้น จะเห็นได้ว่าความหมายของห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่มีโชตินิติบุคคล เป็นการนิยามความหมายโดยใช้หลักกฎหมายเทียบเคียงมาจากประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 1012 ประกอบมาตรา 1025 และ 1026 ซึ่งหลาย ๆ ท่านได้ให้คำนิยามไว้คล้าย ๆ กัน แต่ก็มีข้อแตกต่างกันบางประการ กล่าวคือ กรมสรรพากรเคยวินิจฉัยถึงความแตกต่างของห้างหุ้นส่วนสามัญที่มีโชตินิติบุคคลกับคณะบุคคลที่มีโชตินิติบุคคลในส่วนที่เป็นองค์ประกอบสำคัญ คือ การมีวัตถุประสงค์ที่จะหากำไรและแบ่งปันผลกำไรที่ได้จากการประกอบกิจการอันเป็นเงื่อนไขสำคัญของห้างหุ้นส่วนสามัญที่คณะบุคคลนั้นไม่มี

จากความหมายที่กล่าวมาทั้งหมดข้างต้นผู้วิจัยขอสรุปนิยามคำว่า “ห้างหุ้นส่วนสามัญที่มีโชตินิติบุคคล” หมายถึง “บุคคลตั้งแต่สองคนขึ้นไปตกลงเข้ากันเพื่อกระทำการร่วมกันด้วยวัตถุประสงค์จะแบ่งปันผลกำไรต่อกัน” และนิยามของคำว่า “คณะบุคคลที่มีโชตินิติบุคคล” หมายความว่า “บุคคลตั้งแต่สองคนขึ้นไปตกลงเข้ากันเพื่อกระทำการร่วมกันด้วยโดยไม่มีวัตถุประสงค์จะแบ่งปันผลกำไรต่อกัน”

ประมวลรัษฎากรกำหนดให้ห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่มีโชตินิติบุคคลมีหน้าที่เสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาเช่นเดียวกับบุคคลธรรมดาทั่วไป โดยถือเป็นหน่วยภาษีอีกหน่วยหนึ่งแยกต่างหากจากบุคคลที่อยู่ในห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลนั้น ๆ ตามมาตรา 56 วรรคสอง<sup>19</sup> แห่งประมวลรัษฎากร การคำนวณหักค่าใช้จ่ายห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลมีสิทธิหักค่าใช้จ่ายสำหรับเงินได้พึงประเมินประเภทต่าง ๆ ที่ได้รับเช่นเดียวกับบุคคลธรรมดา แต่สำหรับการหักค่าลดหย่อนห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลสามารถหักค่าลดหย่อนตามจำนวนบุคคลที่เป็นบุคคลธรรมดาในห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลแต่ละห้างหรือแต่ละคณะ ซึ่งเป็นผู้อยู่ในประเทศไทยได้คนละ 30,000 บาทแต่รวมกันต้องไม่เกิน 60,000 บาท เท่านั้น ห้างหุ้นส่วนสามัญ

<sup>18</sup> แหล่งเดิม.

<sup>19</sup> มาตรา 56 วรรคสอง ในกรณีที่ห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่มีโชตินิติบุคคลมีเงินได้พึงประเมินในปีภาษีที่ล่วงมาแล้วเกินจำนวน 30,000 บาท ให้ผู้อำนวยการหรือผู้จัดการยื่นรายการเกี่ยวกับเงินได้พึงประเมินในชื่อของห้างหุ้นส่วน หรือคณะบุคคลนั้นที่ได้รับในระหว่างปีภาษีที่ล่วงมาแล้วภายในกำหนดเวลาและตามแบบเช่นเดียวกับบรรดาก่อน การเสียภาษีในกรณีเช่นนี้ ให้ผู้อำนวยการหรือผู้จัดการรับผิดชอบเสียภาษีในชื่อของห้างหุ้นส่วนหรือคณะบุคคลนั้นจากยอดเงินได้พึงประเมินทั้งสิ้นเสมือนเป็นบุคคลคนเดียวไม่มีการแบ่งแยก ทั้งนี้ผู้เป็นหุ้นส่วนหรือบุคคลในคณะบุคคลแต่ละคน ไม่จำเป็นต้องยื่นรายการเงินได้สำหรับจำนวนเงินได้พึงประเมินดังกล่าวเพื่อเสียภาษีอีก แต่ถ้าห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลนั้นมีภาษีค้างชำระให้ผู้เป็นหุ้นส่วนหรือบุคคลในคณะบุคคลทุกคนร่วมรับผิดชอบในเงินภาษีที่ค้างชำระนั้นด้วย.

หรือคณะบุคคลจะหักค่าลดหย่อนประเภทอื่น ๆ เช่น การหักค่าลดหย่อนคู่สมรส การหักค่าลดหย่อนบุตร การหักค่าลดหย่อนเบี้ยประกันชีวิต การหักค่าลดหย่อนเงินที่จ่ายเป็นดอกเบี้ยเงินกู้ยืมเพื่อซื้อ เช่าซื้อ หรือสร้างที่อยู่อาศัย ดังเช่นที่บุคคลธรรมดาไม่มีสิทธิไม่ได้ ภายหลังจากการหักค่าใช้จ่ายและค่าลดหย่อนแล้วโดยในการเสียภาษีนั้นผู้จัดการหรือผู้อำนวยการ มีหน้าที่ยื่นรายการเกี่ยวกับเงินได้พึงประเมินในชื่อของห้างหุ้นส่วนสามัญ หรือคณะบุคคลที่มีใช้นิติบุคคลจากยอดเงินได้พึงประเมินทั้งสิ้น เสมือนเป็นบุคคลเดียวไม่มีการแบ่งแยก ทั้งนี้ผู้เป็นหุ้นส่วนหรือบุคคลแต่ละคนในห้างหรือคณะบุคคลไม่ต้องยื่นรายการเงินได้สำหรับจำนวนเงินได้พึงประเมินดังกล่าวเพื่อเสียภาษีอีก ตามมาตรา 56 วรรคสอง แห่งประมวลรัษฎากร นอกจากนี้ เงินส่วนแบ่งที่ผู้เป็นหุ้นส่วนหรือบุคคลในคณะบุคคลได้รับจากห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่มีใช้นิติบุคคล เฉพาะส่วนที่เกิดจากเงินได้ที่เสียภาษีเงินได้ไว้ดังกล่าวให้ผู้มีเงินได้รับยกเว้นภาษี ตามมาตรา 42(14)<sup>20</sup> แห่งประมวลรัษฎากร ห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่มีใช้นิติบุคคลจะต้องนำเงินได้สุทธิไปคำนวณภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาตามตารางบัญชีอัตราภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ดังนี้

ตารางที่ 1.1 บัญชีอัตราภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ก่อนปี พ.ศ. 2557

เงินได้สุทธิ	เงินได้แต่ละชั้นสุทธิ	อัตราภาษีร้อยละ	ภาษีแต่ละชั้นเงินได้สุทธิ
0 – 150,000	150,000	ได้รับยกเว้น	-
150,001 – 500,000	350,000	10%	35,000
500,001 – 1,000,000	500,000	20%	100,000
1,000,001 – 4,000,000	3,000,000	30%	900,000
4,000,001 บาทขึ้นไป	-	37%	-

<sup>20</sup> เงินส่วนแบ่งกำไรจากห้างหุ้นส่วนสามัญ หรือคณะบุคคลที่มีใช้นิติบุคคลซึ่งต้องเสียภาษีตามบทบัญญัติในส่วนนี้ แต่ไม่รวมถึงเงินส่วนแบ่งของกำไรจากกองทุนรวม.

ตารางที่ 1.2 บัญชีอัตราภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาที่มีผลใช้บังคับตั้งแต่ปี พ.ศ. 2557 เป็นต้นไป

เงินได้สุทธิ	เงินได้แต่ละชั้นสุทธิ	อัตราภาษีร้อยละ	ภาษีแต่ละชั้นเงินได้สุทธิ
0 – 150,000	150,000	ได้รับยกเว้น	-
150,001 – 300,000	150,000	5 %	7,500
300,001 – 500,000	200,000	10%	20,000
500,001 – 750,000	250,000	15%	37,500
750,001 – 1,000,000	250,000	20%	50,000
1,000,001 – 2,000,000	1,000,000	25%	250,000
2,000,001 – 4,000,000	2,000,000	30%	600,000
4,000,001 บาทขึ้นไป	-	35%	ลดลงตามเงินได้สุทธิ

ตัวอย่างเช่น นายศักดิ์และนายชายออกเงินคนละ 5,000,000 บาท ซื้อที่ดินมาแปลงหนึ่งแล้วให้นายคำเช่า ค่าเช่าที่ได้รับจะถือเป็นเงินได้ของห้างหุ้นส่วนสามัญศักดิ์และชาย หรือถือเป็นเงินได้ของคณะบุคคลศักดิ์และชาย ย่อมขึ้นอยู่กับว่าค่าเช่าที่ได้รับนั้น นายศักดิ์และนายชายนำไปแบ่งกัน หรือนำไปบริจาคเป็นการกุศล กรณีนำค่าเช่าไปแบ่งกันก็ถือเป็นเงินได้ของห้างหุ้นส่วนสามัญ แต่ถ้าเป็นกรณีนำค่าเช่าไปบริจาคเป็นการกุศลถือเป็นเงินได้ของคณะบุคคลที่มีโชตินิบุคคล ค่าเช่าดังกล่าวต้องยื่นแบบแสดงรายการเสียภาษีในนามของห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่มีโชตินิบุคคลแล้วแต่กรณี และต้องนำเงินได้สุทธิไปคำนวณภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาตามตารางบัญชีอัตราภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ตามมาตรา 56 วรรคสอง แห่งประมวลรัษฎากร

เมื่อปลายปี พ.ศ. 2555 คณะรัฐมนตรีมีมติเห็นชอบในเรื่องมาตรการปรับปรุงโครงสร้างภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาเพื่อส่งเสริมความเป็นธรรมและให้สอดคล้องกับภาวะเศรษฐกิจลงวันที่ 18 ธันวาคม 2555 ตามที่กระทรวงการคลังเสนอ ดังนี้

1) อนุมัติหลักการร่างพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่...) พ.ศ. .... ตามที่กระทรวงการคลังเสนอและสั่งให้สำนักงานคณะกรรมการกฤษฎีกาตรวจพิจารณาแล้วส่งให้คณะกรรมการประสานงานสภาผู้แทนราษฎรพิจารณาปรับปรุงโครงสร้างภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาเพื่อส่งเสริมความเป็นธรรมและให้สอดคล้องกับภาวะเศรษฐกิจ โดย

(1) ปรับปรุงบัญชีอัตราภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาสำหรับการคำนวณเงินได้สุทธิ จากเดิม 5 ชั้นอัตรา เป็น 7 ชั้นอัตรา และลดอัตราภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาจากอัตราสูงสุดร้อยละ 37 คงเหลือร้อยละ 35

(2) กำหนดค่านิยมของคณะบุคคลที่มีโชตินิบุคคล ให้หมายความว่า “บุคคลตั้งแต่สองคนขึ้นไปตกลงเข้ากันเพื่อกระทำการร่วมกัน โดยไม่มีวัตถุประสงค์จะแบ่งปันกำไรอันพึงได้แต่กิจการที่ทำนั้น” ทั้งนี้ให้เสียภาษีจากเงินได้พึงประเมินก่อนหักรายจ่ายในอัตราร้อยละ 20

(3) กำหนดค่านิยมของห้างหุ้นส่วนสามัญที่มีโชตินิบุคคล ให้หมายความว่า “ห้างหุ้นส่วนสามัญที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายไทย หรือที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศ และหมายความรวมถึงห้างหุ้นส่วนสามัญที่อธิบดีกำหนด โดยอนุมัติรัฐมนตรีและประกาศในราชกิจจานุเบกษา” ทั้งนี้ให้เสียภาษีจากเงินได้สุทธิในอัตราร้อยละ 20

(4) ให้ใช้บังคับสำหรับเงินได้พึงประเมินในปีภาษี 2556 ที่จะต้องยื่นรายการในปี พ.ศ. 2557 เป็นต้นไป

2) สำหรับเงินได้สุทธิตั้งแต่ 0 – 300,000 บาท ซึ่งกำหนดอัตราภาษีไว้ในอัตราร้อยละ 5 ให้กระทรวงการคลังดำเนินการตราพระราชกฤษฎีกายกเว้นภาษีเงินได้สุทธิ 150,000 บาทแรกต่อไป<sup>21</sup>

จากมติคณะรัฐมนตรีที่ได้กล่าวไว้ข้างต้น ในเรื่องมาตรการปรับปรุงโครงสร้างภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ได้มีการเสนอร่างพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากรคงมีวัตถุประสงค์เพื่อส่งเสริมความเป็นธรรมและให้สอดคล้องกับภาวะเศรษฐกิจโดยกระทรวงการคลังเสนอให้กำหนดค่านิยมของห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่มีโชตินิบุคคล และกำหนดให้คณะบุคคลที่มีโชตินิบุคคลเสียภาษีจากเงินได้พึงประเมินก่อนหักค่าใช้จ่าย หรืออีกนัยหนึ่ง คือ คณะบุคคลที่มีโชตินิบุคคลไม่สามารถหักค่าใช้จ่ายและค่าลดหย่อนตามหลักเกณฑ์เดิมได้อีกต่อไป ส่วนห้างหุ้นส่วนสามัญที่มีโชตินิบุคคลเสียภาษีจากเงินได้สุทธิ หรืออีกนัยหนึ่ง คือ ห้างหุ้นส่วนสามัญสามารถหักค่าใช้จ่ายและค่าลดหย่อนได้คงเดิม อีกทั้ง ห้างหุ้นส่วนสามัญและคณะบุคคลที่มีโชตินิบุคคลไม่สามารถนำเงินได้ดังกล่าวไปคำนวณภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาในอัตราตามที่กำหนดไว้ในตารางบัญชีอัตราภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ตามตารางที่ 1.2 ได้อีกต่อไป เพราะมติคณะรัฐมนตรีกำหนดให้คณะบุคคลที่มีโชตินิบุคคลและห้างหุ้นส่วนสามัญที่มีโชตินิบุคคลเสียภาษีในอัตราร้อยละ 20 เพียงอัตราเดียวเท่านั้น

<sup>21</sup> คณะรัฐมนตรีมีมติเห็นชอบมาตรการปรับปรุงโครงสร้างภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาเพื่อส่งเสริมความเป็นธรรมและให้สอดคล้องกับภาวะเศรษฐกิจ ลงวันที่ 18 ธันวาคม พ.ศ. 2555 อยู่ในภาคผนวก ก.

ตามมติของรัฐมนตรีดังกล่าว ผู้วิจัยมีความเห็นควรจะทำการศึกษาถึงแนวคิดและเหตุผลของการร่างพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากรในส่วนของการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาจากห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่มีใช้นิติบุคคลในการกำหนดให้ห้างหุ้นส่วนสามัญที่มีใช้นิติบุคคลเสียภาษีจากเงินได้สุทธิในอัตราร้อยละ 20 และคณะบุคคลที่มีใช้นิติบุคคลเสียภาษีจากเงินได้พึงประเมินก่อนหักรายจ่ายในอัตราร้อยละ 20 อันเป็นภาษีเงินได้แบบอัตราเดียวว่ามีความเหมาะสมในการบังคับใช้ในประเทศไทยหรือไม่ เพียงใด นอกจากนี้ ผู้วิจัยจะทำการศึกษาและวิเคราะห์ว่าการกำหนดให้ห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่มีใช้นิติบุคคลเสียภาษีในอัตราร้อยละ 20 ดังกล่าวสอดคล้องกับหลักความเป็นธรรมในการจัดเก็บภาษีในแนวตั้งหรือแนวนอนหรือไม่ โดยเปรียบเทียบกับกฎหมายที่มีผลใช้บังคับก่อนปี พ.ศ. 2557 ที่กำหนดให้ห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่มีใช้นิติบุคคลเสียภาษีตามตารางบัญชีอัตราภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาอันมีอัตราส่วนเพิ่มหลายอัตราในอัตราร้อยละ 5 ถึงอัตราร้อยละ 37 เช่นเดียวกับหน่วยภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาทุกหน่วย โดยวิเคราะห์ว่ามีปัญหาอย่างไร

## 1.2 วัตถุประสงค์ของการศึกษา

1. เพื่อศึกษาถึงความเป็นมา ความหมาย หลักการและโครงสร้างเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีอากรและการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาจากห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่มีใช้นิติบุคคล
2. เพื่อศึกษาถึงการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาจากห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่มีใช้บุคคลตามกฎหมายไทยเปรียบเทียบกับกฎหมายต่างประเทศ
3. เพื่อศึกษาถึงปัญหาและวิเคราะห์ปัญหาการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาจากห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่มีใช้นิติบุคคลตามกฎหมายที่มีผลใช้บังคับก่อนปี พ.ศ. 2557 กฎหมายที่นำจะมีผลใช้บังคับตั้งแต่ปี พ.ศ. 2557 เป็นต้นไป และกฎหมายต่างประเทศ
4. เพื่อเสนอแนะแนวทางในการกำหนดหลักเกณฑ์การจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาจากห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่มีใช้นิติบุคคล

## 1.3 สมมติฐานของการศึกษา

คณะรัฐมนตรีได้มีมติเมื่อวันที่ 18 ธันวาคม พ.ศ. 2555 เห็นชอบในหลักการเกี่ยวกับมาตรการปรับปรุงโครงสร้างภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาเพื่อส่งเสริมความเป็นธรรมและให้สอดคล้องกับภาวะเศรษฐกิจ<sup>22</sup> โดยให้ห้างหุ้นส่วนสามัญที่มีใช้นิติบุคคลต้องเสียภาษีจากเงินได้

<sup>22</sup> คณะรัฐมนตรีมีมติเห็นชอบมาตรการปรับปรุงโครงสร้างภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาเพื่อส่งเสริมความเป็นธรรมและให้สอดคล้องกับภาวะเศรษฐกิจ ลงวันที่ 18 ธันวาคม พ.ศ. 2555 อยู่ในภาคผนวก ก.



สุทธิในอัตราร้อยละ 20 ส่วนคณะบุคคลที่มีโชตินิติบุคคลต้องเสียภาษีจากเงินได้พึงประเมินก่อนหัก รายจ่ายในอัตราร้อยละ 20 การกำหนดหลักเกณฑ์นี้ขึ้นเพื่อป้องกันการวางแผนภาษีหรือการหลบ หลีกภาษี อย่างไรก็ตาม หลักเกณฑ์ดังกล่าวก่อให้เกิดผลกระทบต่อประชาชนในการรวมกลุ่มกัน จัดตั้งองค์กรธุรกิจขนาดเล็กขึ้น ซึ่งจะส่งผลเสียต่อกลุ่มธุรกิจและภาครัฐ ทั้งมีผลกระทบต่อ การขยายตัวทางเศรษฐกิจของประเทศ นอกจากนี้ การจัดเก็บภาษีจากห้างหุ้นส่วนสามัญและคณะบุคคล ที่มีโชตินิติบุคคล ไม่สอดคล้องกับหลักความสามารถในการเสียภาษีและหลักความมีประสิทธิ ภาพอย่างมาก ดังนั้น ควรที่จะมีการยกเลิกมติคณะรัฐมนตรีดังกล่าวในส่วนที่เกี่ยวข้องกับอัตราภาษี เพื่อให้การจัดเก็บภาษีมีความสอดคล้องกับหลักความเป็นธรรมและความมีประสิทธิ ภาพ และจัดให้ มีเจ้าหน้าที่ตรวจสอบคัดกรองผู้มีชื่อในเอกสารขอเลขประจำตัวผู้เสียภาษี และควรกำหนดเลข ประจำตัวผู้เสียภาษีของห้างหุ้นส่วนสามัญและคณะบุคคลที่มีโชตินิติบุคคลเป็นคนละประเภท

#### 1.4 ขอบเขตของการศึกษา

วิทยานิพนธ์นี้มุ่งศึกษาและวิเคราะห์กฎหมายภาษีอากรตามประมวลรัษฎากรในเรื่อง การจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาจากห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่มีโชตินิติบุคคล โดยเริ่ม ศึกษาจากความเป็นมา ความหมาย หลักการและ โครงสร้างเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคล ธรรมดาจากห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่มีโชตินิติบุคคล และศึกษาถึงการจัดเก็บภาษีเงินได้ บุคคลธรรมดาจากห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่มีโชตินิติบุคคลตามกฎหมายไทยและกฎหมาย ต่างประเทศโดยเปรียบเทียบกับต่างประเทศ จากนั้นจึงวิเคราะห์ปัญหาการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคล ธรรมดาจากห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่มีโชตินิติบุคคลตามกฎหมายที่มีผลใช้บังคับก่อนปี พ.ศ. 2557, กฎหมายที่มีผลบังคับตั้งแต่ปี พ.ศ. 2557 เป็นต้นไป และกฎหมายต่างประเทศ รวมทั้ง ศึกษาแนวทางในการกำหนดหลักเกณฑ์การจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาจากห้างหุ้นส่วนสามัญ หรือคณะบุคคลที่มีโชตินิติบุคคล

#### 1.5 วิธีดำเนินการศึกษา

วิทยานิพนธ์ฉบับนี้ได้ทำการศึกษาข้อมูลโดยวิธีการในลักษณะวิจัยเชิงเอกสาร (Documentary Research) กล่าวคือ เป็นการศึกษาโดยการค้นคว้าและวิเคราะห์ข้อมูลจากหนังสือ บทบัญญัติของกฎหมาย วิทยานิพนธ์ บทความ วารสาร หนังสือตอบข้อหารือภาษีอากร คำพิพากษา ของศาล เอกสารต่าง ๆ รวมถึงสื่ออิเล็กทรอนิกส์ทั้งที่เป็นภาษาไทยและภาษาต่างประเทศ เพื่อนำมา ศึกษาวิเคราะห์หาข้อสรุปเป็นแนวทางในการแก้ปัญหาและข้อเสนอแนะ

## 1.6 ประโยชน์ที่คาดว่าจะได้รับจากการศึกษาวิจัย

1. ทำให้ทราบถึงความเป็นมา ความหมาย หลักการและโครงสร้างเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีอากรและการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาจากห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่มีใช้นิติบุคคล
2. ทำให้ทราบถึงการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาจากห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่มีใช้บุคคลตามกฎหมายไทยและเปรียบเทียบกับกฎหมายต่างประเทศ
3. ทำให้ทราบถึงปัญหาและวิเคราะห์ปัญหาการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาจากห้างหุ้นส่วนสามัญและคณะบุคคลที่มีใช้นิติบุคคลตามกฎหมายที่มีผลใช้บังคับก่อนปี พ.ศ. 2557 กฎหมายที่น่าจะมีผลใช้บังคับตั้งแต่ปี พ.ศ. 2557 เป็นต้นไป และกฎหมายต่างประเทศ
4. ทำให้ทราบถึงแนวทางในการกำหนดหลักเกณฑ์การจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาจากห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่มีใช้นิติบุคคล

## บทที่ 2

# ความเป็นมา ความหมาย หลักการและโครงสร้างเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีอากร และการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาจากห้างหุ้นส่วนสามัญหรือ คณะบุคคลที่มีใช้นิติบุคคล

การจัดเก็บภาษีอากรนอกจากมีวัตถุประสงค์ประการสำคัญเพื่อเป็นการหารายได้  
สำหรับใช้จ่ายในการบริหารประเทศของรัฐบาลแล้วยังมีวัตถุประสงค์อื่น ๆ อาทิเช่น เพื่อส่งเสริม  
พฤติกรรมทางเศรษฐกิจ เพื่อการกระจายรายได้ที่เป็นธรรมและเพื่อรักษาเสถียรภาพทางเศรษฐกิจ  
เป็นต้น<sup>1</sup> จากวัตถุประสงค์ต่าง ๆ ดังกล่าว ทำให้เกิดแนวคิดที่ว่าภาษีเป็นหน้าที่ของประชาชน ซึ่งใน  
บทนี้ผู้วิจัยขอกล่าวถึงแนวคิด ทฤษฎี หลักการเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีอากรและการจัดเก็บภาษี  
เงินได้บุคคลธรรมดาจากห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่มีใช้นิติบุคคล

### 2.1 ความเป็นมาการจัดเก็บภาษีอากรของไทย

#### 2.1.1 ภาษีอากรสมัยกรุงสุโขทัยและกรุงศรีอยุธยา

ภาษีอากรในสมัยกรุงสุโขทัยปรากฏหลักฐานการจัดเก็บภาษีในศิลาจารึก ต่อมาในสมัย  
กรุงศรีอยุธยาที่พบคำว่าจังกอบหรือจังกอบอยู่หลายแห่ง เช่น ในกฎหมายเก่าลักษณะพระธรรมนูญ  
และในลักษณะอาญาหลวง เป็นต้น ในรัชสมัยสมเด็จพระนารายณ์มหาราชนั้นรัฐเริ่มหารายได้โดย  
ทำการเก็บภาษีจากราชฎานนอกเหนือจากการแต่งสำเภาไปค้าขายต่างประเทศ นอกจากจังกอบหรือ  
จังกอบแล้วในรัชสมัยสมเด็จพระเอกาทศรถทรงโปรดให้ตั้งส่วนสกัดพัฒนากรขนอนตลาด ซึ่ง  
กรมพระยาดำรงราชานุภาพทรงจำแนกเป็น 3 อย่าง คือ

---

<sup>1</sup> จาก ความรู้ทั่วไปเกี่ยวกับภาษีอากร (เอกสารการสอนชุดวิชากฎหมายภาษีอากร 1 หน่วยที่ 1-7)  
(น. 54), โดย สุภรัตน์ คิวณันกุล, 2544, นนทบุรี: สาขาวิชานิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยสุโขทัยธรรมมาธิราช  
มหาวิทยาลัย สุโขทัยธรรมมาธิราช.

1) ส่วย หมายถึง เครื่องราชบรรณาการหรือสิ่งของที่บุคคลส่งให้แก่รัฐตามที่ได้ตกลงกัน ส่วยถูกจัดเก็บเป็นรายได้เข้าคลังสืบทอดมาจนถึงสมัยกรุงรัตนโกสินทร์ โดยเปลี่ยนชื่อ มาเป็นเงินรัชชูปการ<sup>2</sup> (Poll Tax) และได้ยกเลิกไปเมื่อปี พ.ศ. 2482<sup>3</sup>

2) อากรขนอน เป็นภาษีที่จัดเก็บแก่ราษฎรที่เข้ามาไม่ว่าจะเป็นบุคคลทั่วไป เรือ หรือ เกวียนก็ตามในจังหวัดราชธานีเพื่อค้าขาย<sup>4</sup>

3) อากรตลาด คือ จังกอบหรือจังกอบที่จัดเก็บจากราษฎรที่ประชุมตั้งตลาดเพื่อค้าขาย ในจังหวัดราชธานีโดยจะมีตัวแทนในการเก็บภาษี คือ กำนันตลาด

นอกจากนี้ ค่ารักษาหรือฤชา คือ ค่าธรรมเนียมโรงศาลที่ประชาชนส่งให้แก่หลวงในการสะสางคดีความให้เพื่อเป็นการตอบแทนหลวงในการสะสางคดีให้

### 2.1.2 ภาษีอากรสมัยกรุงรัตนโกสินทร์ตอนต้น

การภาษีอากรในสมัยกรุงรัตนโกสินทร์สามารถแบ่งออกได้เป็น 3 ระยะ คือ (1) สมัยกรุงรัตนโกสินทร์ตอนต้น (2) ระยะหลังเปลี่ยนการปกครอง และ (3) สมัยปัจจุบัน

สำหรับภาษีอากรสมัยกรุงรัตนโกสินทร์ตอนต้นได้มีการแก้ไขเปลี่ยนแปลงวิธีการบริหารจัดการเก็บภาษีอากรจากเดิมอย่างมากมาย ซึ่งเป็นสมัยหัวเลี้ยวหัวต่อในการบริหารภาษีอากร สมัยเก่ากับสมัยใหม่ โดยมีแนวความคิดมาจากสมัยกรุงรัตนโกสินทร์ตอนต้น มีการจัดเก็บภาษี อากรจาก อากรสุรา อากรบ่อนเบี้ย อากรขนอน อากรตลาด อากรค่าน้ำ (คืออากรการประมงในปัจจุบัน) อากรสมภักศร อากรสวน และเก็บส่วยสินค้านี้ต่าง ๆ

รัฐบาลมีรายได้จากการจัดเก็บส่วยจากเจ็ดเมืองเหนือ<sup>5</sup> เพราะท้องที่เจ็ดเมืองเหนือเป็นที่อุดมด้วยทรัพยากรธรรมชาติ จึงได้รับประโยชน์จากการเก็บอากรและเรียกเก็บส่วยจากราษฎรในภูมิภาคนี้ได้จำนวนมาก เช่น ส่วยไม้ขนอสัก ส่วยผึ้ง ส่วยทองคำ เป็นต้น แต่ภาษีอากรดังกล่าวก็ยังมี

<sup>2</sup> ภาษีรัชชูปการนี้เป็นภาษีที่เรียกเก็บตามพระราชบัญญัติลักษณะการเก็บเงินรัชชูปการ พ.ศ. 2468 ในรัชการที่ 6 โดยเรียกเก็บจากชายฉกรรจ์ทุกคน อย่างสูงคนละ 6 บาทต่อปี และคำว่า “ชายฉกรรจ์” หมายถึง บุคคลที่บุคคลนิติภาวะแล้วจนถึงอายุ 60 ปี เป็นการเก็บเงินแทนแรงงาน ซึ่งรัฐจะต้องเกณฑ์ประชาชนพลเมือง มาช่วยในกิจการต่าง ๆ เช่น การทำถนน เป็นต้น การเก็บเงินประเภทนี้จึงเป็นการخذใช้แรงงานที่ประชาชนจะต้อง เสียเวลามาจัดทำ และด้วยเหตุนี้ถ้าผู้ใดไม่เสียเงินรัชชูปการ จึงต้องถูกเอาตัวมาทำงานโยธาของรัฐแทนมีกำหนด 15 วัน.

<sup>3</sup> จาก เศรษฐศาสตร์การภาษีอากร (น. 1), โดย อนเนก เขียวถาวร, 2521, กรุงเทพฯ: มหาวิทยาลัยรามคำแหง.

<sup>4</sup> จาก บทความทางวิชาการ มหาลัยศรีนครินทรวิโรฒ พิชญ โลก (น. 131), โดย สมคิด ศรีสิงห์, 2517, พิชญ โลก: มหาวิทยาลัยศรีนครินทรวิโรฒ.

<sup>5</sup> พิชญ โลก พิจิตร พิชัย สุโขทัย สวรรคโลก ตาก และกำแพงเพชร.

รายได้น้อยกว่าภาษีอากรจากรัฐพาณิชย์ เพราะรายได้ส่วนใหญ่ของรัฐบาลได้จากรัฐพาณิชย์โดยการ  
แต่งสำเนาออกไปค้าขายยังต่างประเทศ<sup>6</sup>

การจัดเก็บภาษีอากรในสมัยกรุงรัตนโกสินทร์ตอนต้นอาจจำแนกได้ ดังนี้

1) หน่วยงานที่จัดเก็บ การจัดเก็บภาษีอากรตลอดจนส่วนต่าง ๆ มีหน่วยงานบริหาร  
จัดเก็บอยู่ 4 กรม คือ กรมมหาดไทย กรมกลาโหม กรมนาและกรมเจ้าท่า ซึ่งมีอำนาจที่จะออกคำสั่ง  
แต่งตั้ง บังคับบัญชาและลงโทษเจ้าภาษี นายอากร ในหัวเมืองที่อยู่ในเขตบังคับบัญชา

2) ลักษณะของภาษีที่จัดเก็บ ลักษณะการจัดเก็บภาษีมีอยู่ 2 ลักษณะ คือ รัฐบาลจัดเก็บ  
ภาษีโดยตรง เช่น อากรค่านา เงินรัชชูปการ ส่วนต่าง ๆ ภาษีปากเรือ เป็นต้น และภาษีที่รัฐบาลไม่ได้  
จัดเก็บภาษีโดยตรงแต่รัฐบาลจะจัดให้ผู้ที่ประสงค์จะเป็นเจ้าภาษีนายอากรต้องไปประมูลกับ  
เจ้าหน้าที่ของรัฐโดยตรง ซึ่งเจ้าภาษีนายอากรจะทำหน้าที่เป็นตัวแทนในการจัดเก็บภาษีแทนรัฐบาล  
เมื่อทางการอนุญาตก็จะได้รับแต่งตั้งบรรดาศักดิ์ซึ่งมีชื่อเรียกต่าง ๆ กัน เช่น หมื่นพรหมอากร  
ขุนเทพอากร เป็นต้น เพื่อทำหน้าที่ผูกขาดจัดเก็บภาษีอากรแทนรัฐบาลและนำส่งเงินภาษีให้แก่  
รัฐบาลตามจำนวนที่ประมูลได้ ส่วนมากเจ้าภาษีนายอากรจะเป็นคนจีนมากกว่าคนไทยและมักจะ  
ดำเนินการเอารัดเอาเปรียบทำให้ราษฎรเดือดร้อน ในสมัยรัชกาลที่ 5 จึงได้ทรงยกเลิกการผูกขาดมา  
ให้รัฐบาลจัดเก็บเอง โดยจัดตั้งกรมสรรพากรในให้สังกัดกระทรวงนครบาล กับตั้งกรมสรรพากร  
นอกขึ้น ให้สังกัดกระทรวงมหาดไทย เพื่อให้มีหน้าที่ควบคุมดูแลจัดเก็บภาษีอากรและในที่สุด  
ได้รวมกันเป็นกรมสรรพากร สังกัดกระทรวงการคลังอยู่ในปัจจุบัน

3) ประเภทของการภาษีอากร ส่วนใหญ่เป็นภาษีที่เก็บจากทรัพย์สิน (Tax on  
Properties) โดยเฉพาะอสังหาริมทรัพย์และผลผลิตที่ได้จากที่ดิน เช่น อากรค่าน้ำ อากรรังนก อากร  
ค่าน้ำ อากรการฆ่าสัตว์ ภาษีโรงเรือนและที่ดิน ฯลฯ<sup>7</sup>

อาจสรุปได้ว่า โดยส่วนมากเพิ่งเล็งถึงตัวทรัพย์สินเกี่ยวกับที่ดินหรือสิ่งติดกับที่ดินของ  
บุคคลมากกว่าสิ่งอื่น ซึ่งมีลักษณะเป็นภาษีทรัพย์สิน (Property Tax) ที่เก็บจากอสังหาริมทรัพย์  
ส่วนภาษีที่เก็บจากบุคคลโดยตรงก็ได้แก่เงินรัชชูปการ ซึ่งในปี พ.ศ. 2475 ได้เริ่มจัดเก็บในรูปของ  
ภาษีเงินเดือนตามพระราชบัญญัติภาษีเงินเดือน พ.ศ. 2475 แทนและนับเป็นส่วนหนึ่งของภาษีเงินได้  
ในปัจจุบัน

ส่วนการจัดเก็บภาษีอากรในช่วงก่อนรัชกาลที่ 5 ใช้ระบบเจ้าภาษีผูกขาดการจัดเก็บภาษี  
ซึ่งส่วนมากมีชาวจีนเป็นนายอากรเก็บภาษี อาทิเช่น บ่อนการพนัน โรงกลั่นสุรา โรงฝิ่น ฯลฯ ระบบนี้

<sup>6</sup> เศรษฐศาสตร์การภาษีอากร (น. 2-3). เล่มเดิม.

<sup>7</sup> แหล่งเดิม. (น. 4-5).

ได้ยกเลิกไปในสมัยรัชกาลที่ 5 โดยเปลี่ยนมาเป็นการจัดตั้งหน่วยงานให้ข้าราชการรับผิดชอบในการจัดเก็บภาษีอากรโดยตรง

### 2.1.3 ภาษีอากรภายหลังการเปลี่ยนแปลงการปกครอง พ.ศ. 2475

เมื่อประเทศไทยเข้าสู่การปกครองระบอบประชาธิปไตย ในปี พ.ศ. 2475 ได้มีการปฏิรูประบบภาษีอากรให้มีรูปแบบตามอย่างนานาประเทศ คือ มีการจัดเก็บภาษีเงินได้ ภาษีโรงเรือนและที่ดิน ภาษีการค้า ภาษีการธนาคารและการประกันภัย อากรแสตมป์ ภาษีมรดก โดยเริ่มประกาศใช้ประมวลรัษฎากร เมื่อปี พ.ศ. 2481 และยกเลิกภาษีอากรประเภทต่าง ๆ ที่เก็บอยู่

เมื่อสงครามโลกครั้งที่ 2 ยุติลงแล้ว ได้มีการปรับปรุงภาษีเหล่านี้ใหม่ เช่น เงินช่วยชาติ การซื้อข้าวได้กลายเป็นภาษีการซื้อข้าว พระราชบัญญัติการซื้อน้ำตาล กลายเป็นภาษีการซื้อน้ำตาล เป็นต้น โดยนำไปผนวกเข้าอยู่ในประมวลรัษฎากร ส่วนภาษีศุลกากรและภาษีสรรพสามิตได้มีการปรับปรุงเรื่อยมาจนเป็นภาษีอากรที่กรมศุลกากรและกรมสรรพสามิตจัดเก็บในปัจจุบัน<sup>8</sup>

## 2.2 ความหมายของภาษีอากร

นักเศรษฐศาสตร์และนักภาษีอากรหลายท่านได้พยายามให้คำจำกัดความของคำว่า “ภาษีอากร” อย่างไรก็ดี ยังไม่มีคำนิยามที่สามารถถือเป็นข้อยุติได้ ผู้วิจัยจึงขอก้าวถึงคำนิยามของท่านผู้ทรงคุณวุฒิบางท่าน ดังนี้

“ภาษีอากร คือ สิ่งที่รัฐบาลบังคับเก็บจากรายการ โดยมีได้มีสิ่งตอบแทนแก่ผู้เสียภาษีอากรโดยตรง<sup>9</sup>”

“ภาษีอากร คือ รายได้หรือทรัพยากรที่ได้มีการเคลื่อนย้ายจากภาคเอกชนไปสู่ภาครัฐบาลและไม่ก่อให้เกิดภาระในการชำระคืนของรัฐบาล<sup>10</sup>”

“ภาษีอากร คือ การแบ่งสรรภาระสาธารณะระหว่างประชาชนในรัฐ ดังนั้น ภาษีอากรจึงเกี่ยวกับทุกคนในลักษณะกระทบต่อทรัพย์สินของประชาชน<sup>11</sup>”

“ภาษีอากร คือ สิ่งที่เรียกเก็บจากบุคคล ทรัพย์สินหรือธุรกิจเพื่อการสนับสนุนรัฐบาลกลางหรือรัฐบาลท้องถิ่น<sup>12</sup>”

<sup>8</sup> แหล่งเดิม. (น. 6-7).

<sup>9</sup> จาก การคลัง (น. 18), โดย อรรถ ธรรมโม, 2513, กรุงเทพฯ: อมรินทร์.

<sup>10</sup> จาก การเงินธุรกิจและการภาษีอากร (เอกสารการสอนชุดวิชาการเงินธุรกิจและการภาษีอากรหน่วยที่ 9) (น. 17), โดย สมชัย ฤชุพันธ์, 2525, นนทบุรี: มหาวิทยาลัยสุโขทัยธรรมราชา.

<sup>11</sup> จาก คำอธิบายทฤษฎีและหลักกฎหมายภาษีอากร (น. 25), โดย สุกัลย์กมล พินิจภูวดล, 2547, กรุงเทพฯ: วิทยุชน.

“ภาษีอากร คือ การเก็บเงินจากประชาชนในลักษณะเป็นการบังคับโดยเจ้าหน้าที่ของรัฐ โดยที่ประชาชนผู้ถูกเก็บเงิน ไม่ได้รับสิ่งตอบแทนโดยตรง<sup>13</sup>”

“ภาษีอากร คือ ส่วนที่รัฐไหลจากกระแสการหมุนเวียนของรายได้เข้าไปสู่ภาครัฐบาล ยกเว้นรายการกู้ยืม และรายจ่ายโดยตรงสำหรับสินค้าและบริการสาธารณะเท่าจำนวนที่จ่ายเต็ม ตามต้นทุนการผลิตสินค้าและบริการ<sup>14</sup>”

“ภาษีอากร คือ สิ่งที่เราจ่ายเพื่อได้มาซึ่งสังคมที่เจริญรุ่งเรือง<sup>15</sup>”

“ภาษีอากร คือ การโอนทรัพยากรใด ๆ อันมีลักษณะบังคับแต่มิได้เป็นการลงโทษจากภาคเอกชนไปสู่ภาครัฐบาล โดยเป็นไปตามหลักเกณฑ์ที่ถูกกำหนดไว้แล้วล่วงหน้า และไม่โยงถึงผลประโยชน์ที่ได้รับ โดยเฉพาะ ทั้งนี้เพื่อให้บรรลุวัตถุประสงค์ทางเศรษฐกิจและสังคมแห่งชาติ บางประการ<sup>16</sup>”

จากคำนิยามข้างต้นทำให้สรุปลักษณะสำคัญของคำว่า ภาษีอากรได้หลายประการ ดังนี้ ประการแรก ภาษีอากรแตกต่างกับการซื้อสินค้าหรือบริการ เพราะภาษีอากรจะมีลักษณะบังคับเก็บ (Obligation) โดยผลของกฎหมายไม่ว่าผู้เสียภาษีอากรจะสมัครใจหรือไม่ก็ตามหน้าที่ต้องเสียภาษีอากร แต่การซื้อสินค้าหรือบริการซึ่งผู้ซื้อผู้ขายมีทางเลือก (Optional) ในการซื้อขายสินค้าหรือบริการ ถ้าผู้บริโภคไม่เลือกสินค้าที่ถูกเก็บภาษีก็จะเลี่ยงการเสียภาษีนี้ได้ อย่างไรก็ตามถ้าพิจารณาให้ลึกซึ้งแล้วจะพบว่าลักษณะบังคับเก็บนั้นยังคงมีอยู่โดยบังคับเก็บจากผู้ซื้อสินค้าประเภทที่ถูกเก็บภาษีนี้เท่านั้น ไม่ได้บังคับเก็บจากผู้บริโภคทั่วไป<sup>17</sup>

<sup>12</sup> From The Concise Oxford Dictionary, 1983, Oxford University Press. อ้างถึงใน คำอธิบายทฤษฎีและหลักกฎหมายภาษีอากร (น. 25). เล่มเดิม.

<sup>13</sup> From The Economic of Taxation (p. 304), by Simon James and Christopher Nobes, 2000, จากภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา: หลักการและบทวิเคราะห์ (น. 3), โดย จิรศักดิ์ รอดจันทร์, 2555, กรุงเทพฯ: จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย.

<sup>14</sup> From The Theory of Taxation, by Charles M.Allan, 1971, อ้างถึงใน ความรู้ทั่วไปเกี่ยวกับภาษีอากร (เอกสารการสอนชุดวิชากฎหมายภาษีอากร 1 หน่วยที่ 1-7) (น. 63). เล่มเดิม.

<sup>15</sup> From Olive Wendel Holmes, by Jr., 1904, อ้างถึงใน ความรู้ทั่วไปเกี่ยวกับภาษีอากร (เอกสารการสอนชุดวิชากฎหมายภาษีอากร 1 หน่วยที่ 1-7) (น. 63). เล่มเดิม.

<sup>16</sup> From Aerson&Brock. An Introduction to Taxation, by Sommerfeld, 1978, อ้างถึงใน ความรู้ทั่วไปเกี่ยวกับภาษีอากร (เอกสารการสอนชุดวิชากฎหมายภาษีอากร 1 หน่วยที่ 1-7) (น. 63). เล่มเดิม.

<sup>17</sup> ความรู้ทั่วไปเกี่ยวกับภาษีอากร (เอกสารการสอนชุดวิชากฎหมายภาษีอากร 1 หน่วยที่ 1-7) (น. 65-66). เล่มเดิม.

ประการที่สอง ภาษีอากรมีลักษณะเป็นการเคลื่อนย้ายเม็ดเงินจากผู้เสียภาษีมาสู่รัฐบาล โดยไม่มีทรัพยากรใด ๆ จากรัฐบาลกลับไปให้ผู้เสียภาษีโดยตรง จึงเห็นได้ว่าภาษีอากรมีลักษณะเป็นเงินโอน (Transfer Payments) ชนิดหนึ่ง ซึ่งมีได้ก่อให้เกิดรายได้หรือผลผลิตในสังคมเลย<sup>18</sup>

มีข้อน่าสังเกตว่า หากภาษีอากรคือเงินโอนจากภาคเอกชนมาสู่ภาครัฐบาลแล้ว เงินโอนจากภาครัฐบาลไปสู่ภาคเอกชนก็น่าที่จะถือได้ว่าเป็นภาษีชนิดหนึ่ง เพราะเป็นเงินสวัสดิการประเภทต่าง ๆ ที่รัฐบาลบางประเทศจ่ายให้กับประชาชน โดยคำนึงถึงระดับรายได้เป็นเกณฑ์ จึงจัดเป็นภาษีเงินได้ในทางลบ (Negative Income Taxes)<sup>19</sup>

ประการที่สาม ผู้เสียภาษีมักมีหน้าที่ต้องชำระภาษีอากรให้แก่รัฐ ในทางตรงกันข้ามฝ่ายรัฐผู้จัดเก็บภาษีอากรอาจจะให้หรือไม่ให้สิ่งตอบแทนแก่ผู้เสียภาษีโดยตรงก็ได้ อย่างไรก็ตาม ไรก็ดีผู้เสียภาษีอาจได้รับประโยชน์ทางอ้อมจากรัฐได้โดยประโยชน์ที่ได้รับไม่จำเป็นต้องสอดคล้องกับจำนวนภาษีที่ผู้เสียภาษีได้เสียไป<sup>20</sup>

ประการที่สี่ เมื่อภาษีอากรเป็นการเคลื่อนย้ายทรัพยากรจากภาคเอกชนมาสู่ภาครัฐบาลเพียงอย่างเดียว จึงไม่ก่อให้เกิดภาระในการชำระคืนของรัฐบาล หากรัฐบาลมีความผูกพันที่จะต้องชดใช้คืนแล้วสิ่งนั้นก็มิใช่ภาษีอากร เช่น การกู้ยืม ซึ่งเป็นเพียงการยืมทรัพยากรมาใช้เป็นการชั่วคราว รัฐบาลต้องชดใช้คืนในภายหลังจึงมีผลเสมือนว่ามีได้มีการเคลื่อนย้ายทรัพยากรจากภาคเอกชนมาสู่ภาครัฐบาลแต่อย่างใด<sup>21</sup>

ประการที่ห้า ภาษีอากรไม่จำเป็นต้องเรียกเก็บเป็นเงินเสมอไป อาจเรียกเก็บในรูปของสินค้าหรือบริการก็ได้ (Taxes in Kind) ดังนั้น เมื่อรัฐต้องการสินค้าและบริการชนิดใด รัฐก็จะใช้วิธีการเก็บภาษีอากรในรูปตัวเงินเพิ่มขึ้น หรือโดยวิธีอาศัยอำนาจตามกฎหมายบังคับซื้อสินค้าและบริการในราคาที่ต่ำกว่าราคาตลาด ซึ่งความแตกต่างระหว่างราคาตลาดของสินค้าและบริการดังกล่าวกับราคาที่รัฐบังคับซื้อเป็นรูปหนึ่งของภาษีอากร<sup>22</sup>

จากคำนิยามของท่านผู้ทรงคุณวุฒิที่กล่าวมาทั้งหมด ผู้วิจัยมีความเห็นตรงกับไซมอน เจมส์ และคริส โดเฟอร์นอบส์ (Simon James and Christopher Nobes) ที่ว่าภาษีอากร คือ “การเก็บเงินจากประชาชนในลักษณะเป็นการบังคับโดยเจ้าหน้าที่ของรัฐ โดยที่ประชาชนผู้ถูกเก็บเงินไม่ได้รับสิ่งตอบแทนโดยตรง” จะเห็นได้จากรัฐบาลเป็นผู้กำหนดอัตราภาษีให้ประชาชนผู้ที่มีเงินได้

<sup>18</sup> แหล่งเดิม. (น. 66).

<sup>19</sup> แหล่งเดิม.

<sup>20</sup> แหล่งเดิม.

<sup>21</sup> แหล่งเดิม.

<sup>22</sup> แหล่งเดิม.



เกินกว่าที่รัฐกำหนดไว้ มีหน้าที่ต้องเสียภาษีทุกคน หากผู้ใดฝ่าฝืนไม่เสียภาษีตามที่กฎหมายกำหนด หรือทำการหลบหลีกหรือหนีภาษี บุคคลนั้นจะต้องถูกบทลงโทษตามกฎหมายที่ได้กำหนดไว้ เป็นราย ๆ ไป ส่วนเงินที่รัฐเก็บภาษีจากประชาชนนั้น รัฐจะนำไปพัฒนาประเทศต่อไป ไม่ว่าจะเป็นสิ่งอำนวยความสะดวก ทั้งทางด้านอุปโภคหรือบริโภคก็ตาม แต่ละคนอาจจะได้รับประโยชน์ไม่มากนักน้อย

### 2.3 หลักการจัดเก็บภาษีอากรที่ดี

การที่รัฐจะออกกฎหมายเพื่อการจัดเก็บภาษีอากรนั้น จำเป็นอย่างยิ่งที่รัฐจะต้องพิจารณาว่า รัฐควรจะเก็บภาษีอากรอะไร ควรจะให้ประชาชนรับภาระภาษีอากรนั้นแค่ไหนเพียงไร ภาษีอากรใดจะเหมาะสมแก่ภาวะทางเศรษฐกิจ สังคมและการเมืองอย่างไร เรื่องนี้ยากแก่การที่จะกำหนดหลักเกณฑ์หรือวางสูตรว่าภาษีอากรอะไรดีที่สุดที่สุด เพราะต้องขึ้นอยู่กับภาวะทางการเมือง เศรษฐกิจและสังคมอย่างไรก็ตาม ได้มีนักเศรษฐศาสตร์หลายท่านได้ให้กฎเกณฑ์และแนวคิด หลักการจัดเก็บภาษีอากรที่ดีไว้ ที่เห็นควรยกมาอ้างอิงในที่นี้คือ อัดัม สมิท (Adam Smith)<sup>23</sup> ซึ่งปี ค.ศ. 1776 อัดัม สมิท ได้เสนอหลักการจัดเก็บภาษีอากรที่ดี 4 ประการ (Four Canons of Taxation) ไว้ในหนังสือ An Inquiry into the Nature and Causes of the Wealth of Nations<sup>24</sup> ซึ่งในการบัญญัติกฎหมายภาษีอากรที่ดีนั้น มีหลักการบางประการที่ควรคำนึงเพื่อให้ประชาชนมีความสนใจในการเสียภาษีอากรและให้กฎหมายดังกล่าวใช้บังคับได้อย่างมีประสิทธิภาพ ภาษีอากรที่ดีควรมีลักษณะ<sup>25</sup> ดังนี้

<sup>23</sup> จาก วิชาภาษีอากรว่าด้วยเงินได้บุคคลธรรมดา (น. 4), โดย พร้ม มั่นกลาง ปรีดี บุญยัง และ โทเมนต์ สืบวิเศษ, 2535, กรุงเทพฯ: อักษรสาส์น.

<sup>24</sup> ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา: หลักการและบทวิเคราะห์ (น. 6). เล่มเดิม.

<sup>25</sup> จาก ภาษีอากรตามประมวลกฎหมายรัชฎาการ 2544 (น. 1-2), โดย กลุ่มนักวิชาการภาษีอากร, 2544, กรุงเทพฯ: เรือนแก้วการพิมพ์.

### 2.3.1 หลักความเป็นธรรม (Equity)

ประชาชนทุกคนที่อยู่ในประเทศหรือรัฐเดียวกันไม่ว่าจะแตกต่างกันในเชื้อชาติ ศาสนา ชั้นวรรณะ ฐานะดีหรือฐานะจน หรือตำแหน่งหน้าที่การงานก็ตาม ควรจะต้องเสียภาษีอากร เพื่อบำรุงประเทศชาติตามกำลังความสามารถของตนโดยทัดเทียมกัน คนมีความสามารถมากควรเสียภาษีอากรมาก คนที่มีความสามารถน้อยควรเสียภาษีน้อยตามส่วน<sup>26</sup>

ระบบภาษีอากรที่ดีต้องเป็นระบบที่มีความเป็นธรรมทั้งในระหว่างผู้เสียภาษีด้วยกันเอง และระหว่างรัฐผู้จัดเก็บภาษีกับประชาชนผู้เสียภาษีอากรทั้งหลาย หลักความเป็นธรรมนี้นับเป็นหัวใจของระบบภาษีอากรที่ดี ถ้าหากระบบภาษีอากรใดปราศจากความเป็นธรรมแล้วยินยอมเสียภาษีโดยสมัครใจ (Voluntary Compliance) ก็คงจะเกิดขึ้นได้ยาก<sup>27</sup>

แนวความคิดเกี่ยวกับความเป็นธรรมทางภาษีอากรมีรากฐานในทางทฤษฎีมาจากหลักความเป็นธรรมสัมบูรณ์ (Principle of Absolute Equity) และหลักความเป็นธรรมสัมพัทธ์ (Principle of Relative Equity)

#### 1) หลักความเป็นธรรมสัมบูรณ์ (Principle of Absolute Equity)

ระบบภาษีอากรที่ดีที่ถือว่าเป็นธรรม ตามหลักความเป็นธรรมสัมบูรณ์จะต้องเป็นระบบภาษีอากรที่ผู้เสียภาษีอากรทุกคนจะต้องเสียภาษีคนละเท่า ๆ กัน โดยมีรากฐานมาจากแนวคิดที่ว่าภาระค่าใช้จ่ายของรัฐบาลนั้นควรจะกระจายไปยังประชาชนหรือผู้เสียภาษีทุกคนในจำนวนที่เท่ากัน หากรัฐบาลของประเทศใดจัดเก็บภาษีตามหลักนี้ ก็จะพบว่าจำนวนภาษีที่ผู้เสียภาษีแต่ละรายจะต้องเสีย จะมีค่าเท่ากับรายจ่ายทั้งหมดของรัฐบาลหารด้วยจำนวนผู้เสียภาษีอากร ตัวอย่างของภาษีอากรที่เก็บตามหลักความเป็นธรรมสัมบูรณ์ ซึ่งในประเทศไทยเคยจัดเก็บในอดีต คือ ภาษีรัชชูปการ

ความเป็นธรรมตามหลักนี้ สามารถนำไปใช้ได้เมื่อผู้เสียภาษีทุกคนในประเทศมีฐานะทางเศรษฐกิจเท่าเทียมกัน แต่ในความเป็นจริงฐานะทางเศรษฐกิจของผู้เสียภาษีแต่ละคนไม่ได้เท่าเทียมกัน ดังนั้น การจัดเก็บภาษีตามหลักนี้ จึงก่อให้เกิดข้อบกพร่องหลายประการ โดยเฉพาะอย่างยิ่งในประเด็นที่ว่า การจัดเก็บภาษีตามหลักความเป็นธรรมสัมบูรณ์ไม่ได้คำนึงถึงความสามารถในการเสียภาษีที่แตกต่างกัน การกำหนดให้ผู้เสียภาษีทุกคนต้องเสียภาษีอากรเท่ากันเช่นนี้ ย่อมทำให้ภาระภาษีของผู้มีเงินได้ต่ำสูงกว่าภาระภาษีของผู้มีเงินได้สูง นอกจากนี้ยังอาจพบว่าผู้เสียภาษีบางรายที่มีรายได้น้อย อาจไม่มีเงินเพียงพอที่จะเสียภาษีก็ได้ จากข้อบกพร่องดังกล่าวหลักความ

<sup>26</sup> วิชาภาษีอากรว่าด้วยเงินได้บุคคลธรรมดา (น. 4). เล่มเดิม.

<sup>27</sup> ความรู้ทั่วไปเกี่ยวกับภาษีอากร (เอกสารการสอนชุดวิชากฎหมายภาษีอากร 1 หน่วยที่ 1-7) (น. 47). เล่มเดิม.

เป็นธรรมสัมบูรณ์ไม่อาจใช้ได้ในทางปฏิบัติ เพราะจะก่อให้เกิดความไม่เป็นธรรมขึ้นในสังคม จึงเสื่อมความนิยมไปและจึงก่อให้เกิดหลักความเป็นธรรมสัมพัทธ์ขึ้น<sup>28</sup>

## 2) หลักความเป็นธรรมสัมพัทธ์ (Principle of Relation Equity)

ความเป็นธรรมทางภาษีอากรตามหลักนี้ไม่ได้พิจารณาที่ผู้เสียภาษีอากรแต่ละรายว่า จะต้องเสียภาษีให้กับรัฐเท่ากันหรือไม่ แต่พิจารณาที่จำนวนภาษีที่ได้เสียไปเปรียบเทียบกับประโยชน์ที่ได้รับจากรัฐหรือเปรียบเทียบกับความสามารถในการเสียภาษีของผู้เสียภาษีแต่ละราย<sup>29</sup>

มาตรการในการใช้เป็นเครื่องวัดความสามารถของบุคคล ประกอบกับการพิจารณาถึงผลประโยชน์ที่ประชาชนแต่ละคนได้รับเนื่องจากการดูแลคุ้มครองของรัฐบาล ซึ่งมีหลักการอยู่ 2 ประการที่พอจะถือเป็นหลักในพิจารณาได้<sup>30</sup> คือ

(1) หลักผลประโยชน์การจัดเก็บภาษี ตามหลักผลประโยชน์นี้มีรากฐานจากแนวคิดที่ว่า ผู้ที่ได้รับผลประโยชน์จากสินค้าหรือบริการใด ๆ ของรัฐ จะต้องเป็นผู้เสียภาษีเพื่อเป็นค่าใช้จ่ายในการผลิตสินค้าหรือบริการเหล่านั้นตามสัดส่วนหรือขนาดของประโยชน์ที่ตนได้รับ กล่าวอีกนัยหนึ่งก็คือ ในการจัดเก็บภาษีตามหลักผลประโยชน์ รัฐบาลกำลังวางตนเสมือนหนึ่งเป็นเอกชนที่ดำเนินกิจการต่าง ๆ ดังนั้น ผู้ใดได้รับประโยชน์จากสินค้าหรือบริการของรัฐมากก็ต้องเสียภาษีให้กับรัฐมากเช่นเดียวกับในกรณีที่ผู้หนึ่งได้รับประโยชน์จากสินค้าหรือบริการของภาคเอกชน เช่น ภาษีอากรที่จัดเก็บตามหลักผลประโยชน์ ได้แก่ ภาษีการใช้ถนนหรือทางบางสาย ค่าธรรมเนียมผ่านทางไม่ว่าจะเป็นสายเอเชีย หรือทางด่วนก็ตาม หรือค่าใบอนุญาตทำการต่าง ๆ เป็นต้น

อย่างไรก็ดี แม้การจัดเก็บภาษีตามหลักผลประโยชน์จะมีข้อดีที่ว่า จำนวนภาษีที่จัดเก็บสอดคล้องกับการใช้จ่ายในการผลิตสินค้าและบริการของรัฐก็ตาม แต่ก็มีข้อยุ่งยากในทางปฏิบัติหลายประการที่สำคัญคือ สินค้าและบริการสาธารณะหลายอย่างที่รัฐจัดสรรให้กับประชาชนนั้น ไม่อาจกำหนดมูลค่าของประโยชน์ที่แต่ละคนได้รับ เช่น การป้องกันประเทศ กระบวนการยุติธรรม เป็นต้น นอกจากนี้ แม้สินค้าหรือบริการสาธารณะบางอย่างอาจวัดมูลค่าของประโยชน์ที่แต่ละคนได้รับได้ แต่ก็มีปัญหาว่าควรจะเก็บภาษีตามหลักผลประโยชน์หรือไม่ เพราะประโยชน์ดังกล่าวเป็นประโยชน์ทางสังคม เช่น การเก็บค่าบำรุงการศึกษาที่รัฐจัดสรรให้เต็มตามค่าใช้จ่ายของรัฐ อาจทำให้คนยากจนไม่มีโอกาสได้รับการศึกษาได้ ซึ่งจะก่อให้เกิดผลเสียในท้ายที่สุดกับสังคมนั้น<sup>31</sup>

<sup>28</sup> แหล่งเดิม. หน้าเดิม.

<sup>29</sup> แหล่งเดิม.

<sup>30</sup> วิชาภาษีอากรว่าด้วยเงินได้บุคคลธรรมดา (น. 4-5). เล่มเดิม.

<sup>31</sup> ความรู้ทั่วไปเกี่ยวกับภาษีอากร (เอกสารการสอนชุดวิชากฎหมายภาษีอากร 1 หน้าที่ 1-7) (น. 48). เล่มเดิม.

## (2) หลักความสามารถในการเสียภาษี (Ability to Pay Principle)

การจัดเก็บภาษีตามหลักความสามารถในการเสียภาษีจะวัดความสามารถในการเสียภาษีของบุคคลได้จากทรัพย์สิน รายได้ หรือการใช้จ่ายของแต่ละบุคคลเป็นเกณฑ์กำหนดจำนวนภาษีที่ต้องเสียภาษี กล่าวคือ ผู้ที่มีความสามารถในการเสียภาษีมากก็ต้องเสียภาษีให้กับรัฐมาก ผู้ที่มีความสามารถในการเสียภาษีให้กับรัฐน้อยก็ควรเสียภาษีให้กับรัฐน้อยตามขนาดความสามารถในการเสียภาษีของตน<sup>32</sup>

อดัม สมิธ ได้ให้การสนับสนุนหลักความสามารถโดยได้กล่าวไว้ว่า “พลเมืองของทุกรัฐควรบริการเพื่อบำรุงรัฐบาลในส่วนสัดส่วนที่ใกล้เคียงที่สุดกับความสามารถของแต่ละคน หรือนัยหนึ่งตามสัดส่วนแห่งรายได้ที่เขาแต่ละคนมีขึ้น ภายใต้ความคุ้มครองของรัฐการจัดเก็บภาษีจะมีลักษณะเป็นการเสมอภาคหรือไม่ ย่อมแล้วแต่ว่าได้ยึดหลักนี้หรือไม่<sup>33</sup>”

การจัดเก็บภาษีตามหลักความสามารถในการเสียภาษีจะเกี่ยวข้องกับทฤษฎีการเสียสละเท่ากัน (Equal Sacrifice Theory) เป็นสำคัญ ทั้งนี้เพราะว่าการเสียภาษีอากร คือ การเสียสละความพึงพอใจหรืออรรถประโยชน์ (Utility) ของเงินที่มีอยู่ให้กับรัฐนั่นเอง ทฤษฎีการเสียสละเท่ากันแบ่งออกเป็น 3 ทฤษฎีดังนี้

## 1) ทฤษฎีการเสียสละสัมบูรณ์เท่ากัน (Equal Absolute Sacrifice Theory)

ตามทฤษฎีนี้ผู้เสียภาษีทุกคนควรเสียอรรถประโยชน์ในจำนวนที่เท่ากันเนื่องจากความพึงพอใจของเงินแต่ละหน่วยจะมีค่าลดลงเมื่อมีเงินมากขึ้น ดังนั้นการจัดเก็บภาษีที่จะทำให้ผู้เสียภาษีแต่ละรายเสียสละอรรถประโยชน์ในจำนวนเท่า ๆ กัน จึงต้องเก็บจากผู้มีรายได้สูงเป็นจำนวนเงินมากกว่าที่เก็บจากผู้ที่มีรายได้ต่ำกว่า<sup>34</sup>

## 2) ทฤษฎีการเสียสละตามสัดส่วนเท่ากัน (Equal Proportional Sacrifice Theory)

ทฤษฎีนี้ผู้เสียภาษีทุกคนควรเสียอรรถประโยชน์ที่ตนมีอยู่ในสัดส่วนเดียวกันทั้งหมด ซึ่งหมายความว่าผู้ที่มีอรรถประโยชน์อยู่มากต้องเสียสละอรรถประโยชน์คิดเป็นจำนวนหน่วยมากกว่าผู้ที่มีอรรถประโยชน์อยู่น้อย ดังนั้นการจัดเก็บภาษีตามทฤษฎีนี้จึงต้องเก็บจากผู้มีรายได้สูงเป็นจำนวนเงินมากกว่าที่เก็บจากผู้ที่มีรายได้ต่ำกว่าและจะต้องเก็บมากกว่ากรณีตามทฤษฎีการเสียสละสัมบูรณ์เท่ากันด้วย<sup>35</sup>

<sup>32</sup> แหล่งเดิม.

<sup>33</sup> จาก “หลักความเป็นธรรมแห่งสังคม,” โดย สุเกตุ อภิชาตบุตร, 2501, *สรรพทศวรรษ*, (5)(9), น. 30-41.

<sup>34</sup> *ความรู้ทั่วไปเกี่ยวกับภาษีอากร* (เอกสารการสอนชุดวิชากฎหมายภาษีอากร 1 หน่วยที่ 1-7) (น. 49).  
แหล่งเดิม.

<sup>35</sup> แหล่งเดิม.

### 3) ทฤษฎีการเสียสละส่วนเพิ่มเท่ากัน (Equal Marginal Sacrifice Theory)

ตามทฤษฎีนี้ผู้เสียภาษีทุกคนควรเสียสละอรรถประโยชน์ที่ตนมีอยู่จนกระทั่งอรรถประโยชน์ส่วนเพิ่มหรืออรรถประโยชน์หน่วยท้ายของผู้เสียภาษีแต่ละรายเท่ากัน การเก็บภาษีตามทฤษฎีนี้จะเป็นการเก็บภาษีที่มีอัตราก้าวหน้ามากที่สุด เมื่อเทียบกับสองทฤษฎีแรก นอกจากนี้การจัดเก็บภาษีตามทฤษฎีนี้จะทำให้ผู้เสียภาษีเสียสละอรรถประโยชน์รวมกันทั้งสิ้นน้อยที่สุด<sup>36</sup>

การจัดเก็บภาษีตามหลักความสามารถในการเสียภาษีโดยอาศัยทฤษฎีการเสียสละตามที่กล่าวข้างต้น จะก่อให้เกิดความเป็นธรรมสองด้านด้วยกันคือ ความเป็นธรรมในแนวนอน (Horizontal Equity) และความเป็นธรรมในแนวตั้ง (Vertical Equity)

(1) ความเป็นธรรมในแนวนอน (Horizontal Equity) จะเกิดขึ้นเมื่อผู้เสียภาษีมีฐานะเท่าเทียมกันในภาวะแวดล้อมเหมือนกันได้รับการปฏิบัติอย่างเท่าเทียมกัน ดังนั้นคนที่มีความสามารถในการเสียภาษีอากรเท่าเทียมกัน จะต้องเสียภาษีอากรเท่าเทียมกัน เช่น ถ้าใช้รายได้เป็นเครื่องมือวัดความสามารถในการเสียภาษี ก็หมายความว่า บุคคลที่อยู่ในฐานะเดียวกัน เมื่อมีรายได้จำนวนที่เท่ากันต้องเสียภาษีในจำนวนที่เท่ากัน จึงก่อให้เกิดความเป็นธรรมตามแนวนอน<sup>37</sup>

(2) ความเป็นธรรมในแนวตั้ง (Vertical Equity) จะเกิดขึ้นเมื่อผู้เสียภาษีในฐานะระดับไม่เท่าเทียมกันควรได้รับการปฏิบัติที่แตกต่างกัน ดังนั้นคนที่กำลังความสามารถในการชำระภาษีต่างกันควรจะเสียภาษีอากรต่างกัน โดยจำนวนภาษีอากรที่เสียต่างกันนั้น จะต้องเป็นความแตกต่างที่เหมาะสม ซึ่งความเป็นธรรมในแนวตั้งนี้แม้จะมีข้อดีในการสร้างความเป็นธรรมมากที่สุดก็ตาม แต่อาจจะเกิดปัญหาในทางปฏิบัติได้ เพราะเป็นการยากที่จะกำหนดหลักเกณฑ์ว่าคนที่กำลังความสามารถในการชำระภาษีต่างกัน ควรจะเสียภาษีอากรต่างกันเท่าใดจึงจะเป็นธรรม<sup>38</sup>

นอกจากนี้ รัฐต้องมีการจัดเก็บภาษีอากรตามหลักความเป็นธรรมในการกระจายรายได้ครั้งใหม่ เพื่อให้ความเหลื่อมล้ำด้านรายได้ระหว่างประชาชนลดลง เพราะเมื่อประชาชนเข้าไปเกี่ยวข้องกับกิจกรรมทางเศรษฐกิจ กล่าวคือ เงินได้จากการทำงาน เงินได้ที่เกิดจากน้ำพักน้ำแรง หรือเงินได้ที่ขอยางจากทรัพย์สินล้วนแล้วแต่เป็นเงินที่แต่ละคนได้มาอันนำไปสู่ความเหลื่อมล้ำหรือความไม่เสมอภาคด้านรายได้ ก่อให้เกิดปัญหาในด้านเศรษฐกิจและสังคม ซึ่งมีสาเหตุดังนี้

(ก) สิ่งที่ดีตัวปัจเจกชนมาแต่กำเนิด ไม่ว่าจะเป็นฐานะทางทรัพย์สิน ทางการเงิน ทางแรงงาน หรือความสามารถพิเศษเฉพาะตัว หรือพรสวรรค์ เป็นต้น ย่อมทำให้มีโอกาสในการสร้างรายได้มากกว่าคนทั่ว ๆ ไปที่ไม่มีเลยจึงเป็นสาเหตุหนึ่งที่ทำให้เกิดความไม่เสมอภาคกันขึ้น

<sup>36</sup> แหล่งเดิม.

<sup>37</sup> แหล่งเดิม. (น. 50).

<sup>38</sup> แหล่งเดิม.

(ข) การศึกษา บุคคลใดมีโอกาสศึกษาในระดับที่สูงย่อมที่จะมีความรู้ หรือโอกาสในการหารายได้มากกว่า หรือมีทางเลือกมากกว่าผู้มีความรู้การศึกษาที่ต่ำ

(ค) ความมุ่งมั่นในการทำงานและการออมเงิน บุคคลที่ทำงานหนักกว่าและสามารถเก็บเงิน หรือมัธยัสถ์กว่าบุคคลที่ทำงาน ได้เงินมาก แต่กลับฟุ่มเฟือย ย่อมมีเงินเหลือเก็บมากกว่า จึงสามารถนำเงินออมไปลงทุนในรูปแบบต่าง ๆ เพื่อสร้างรายได้ให้มากขึ้นอีก

(ง) ลักษณะเฉพาะตัวของแต่ละคน ไม่ว่าจะมีความแตกต่างกันทางเพศ ศาสนา เชื้อชาติ อายุ วุฒิภาวะ เป็นต้น

จากที่ได้กล่าวมาข้างต้น เป็นสาเหตุความเหลื่อมล้ำหรือความไม่เสมอภาคระหว่างประชาชนแต่ละคนควรจะนำแนวความคิดหรือนโยบายการกระจายรายได้ครั้งใหม่มาปฏิบัติให้เกิดประโยชน์ เพื่อนำมาซึ่งการกระจายรายได้ที่เป็นธรรมหรือเสมอภาคมากขึ้นเพื่อลดความเหลื่อมล้ำรายได้ในสังคม โดยเข้าไปแทรกแซงระบบตลาด หรือโดยการจัดสรรทรัพยากรในระบบเศรษฐกิจอีกครั้ง ด้วยวิธีที่รัฐดึงเงินออกจากกระเป๋าของคนรวยไปสู่คนจน เพื่อที่จะนำมาซึ่งการกระจายรายได้ที่เป็นธรรมหรือเสมอภาคแก่ในสังคมมากขึ้น<sup>39</sup>

### 2.3.2 หลักความแน่นอนชัดเจน (Certainty)

ภาษีอากรที่คืบนั้น รัฐจะต้องมีนโยบายกำหนดหลักเกณฑ์ วิธีการ เวลา สถานที่เสียภาษี จำนวนภาษีอากรที่จะต้องเสียไว้โดยชัดเจน แน่นอนแก่ผู้เสียภาษี รัฐไม่ควรเปลี่ยนแปลงนโยบายในการจัดเก็บภาษีบ่อย ๆ เพราะจะทำให้เกิดความไม่แน่นอน กลุ่มเครือข่าย ย่อมทำให้ธุรกิจเอกชนได้รับความกระทบกระเทือน เบื่อหน่าย ไม่มั่นใจในการลงทุน และอาจจะเป็นช่องทางที่นำไปสู่การทุจริตของเจ้าหน้าที่ เพราะเจ้าหน้าที่บางรายอาจอาศัยความกำกวมของกฎหมายตีความช่วยเหลือผู้เสียภาษี โดยเรียกร้องเอาผลประโยชน์ส่วนตัวและก่อให้เกิดความไม่เป็นธรรมระหว่างผู้เสียภาษีอากรได้ นอกจากนี้ด้วยทฤษฎีความที่ใช่เป็นหลักในการจัดเก็บภาษีอากรต้องมีความชัดเจน ไม่กำกวม รู้ว่าผู้ใดบ้างมีหน้าที่ต้องเสียภาษี เสียเมื่อไร เสียจากฐานอะไร ในอัตราเท่าใด วิธีเสียเป็นอย่างไร อีกทั้งมีความชัดเจนในการตีความกฎหมาย<sup>40</sup> ย่อมจะสร้างความสมัครใจในการเสียภาษีอากรได้ดีขึ้น เพราะทางผู้เสียภาษีเองก็จะได้รับประโยชน์จากการตัดสินใจและการวางแผนล่วงหน้าได้อย่างถูกต้อง<sup>41</sup>

<sup>39</sup> ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา: หลักการและบทวิเคราะห์ (น. 12-14). เล่มเดิม.

<sup>40</sup> คำอธิบายกฎหมายภาษีอากร (น. 24). เล่มเดิม.

<sup>41</sup> ความรู้ทั่วไปเกี่ยวกับภาษีอากร (เอกสารการสอนชุดวิชากฎหมายภาษีอากร 1 หน่วยที่ 1-7) (น. 51). เล่มเดิม.

### 2.3.3 หลักความสะดวก (Convenience)

ภาษีอากรที่คืนนั้น ควรจะให้เจ้าหน้าที่ของรัฐจัดเก็บและผู้เสียภาษีสามารถเสียภาษีได้โดยสะดวก ทั้งสถานที่รับชำระ มีวิธีการที่ง่ายไม่ยุ่งยากซับซ้อน มีบรรยากาศเหมาะสมชวนให้อยากเสียภาษี ความจริงผู้เสียภาษีอากรส่วนใหญ่จะไม่สะดวกใจในการเสียภาษีอากรเลย ฉะนั้นภาษีอากรที่คืนนั้นจะต้องมีลักษณะที่ลดความไม่สะดวกของผู้เสียภาษีอากรให้มากที่สุดเท่าที่จะทำได้ กฎหมายและระเบียบข้อบังคับตลอดจนแบบพิมพ์รายการต่าง ๆ ต้องง่ายแก่การทำความเข้าใจในการกรอกรายการ ตัวอย่าง การเก็บภาษีบำรุงท้องที่จากชวานาก็ควรกำหนดเวลาชำระภาษี หลังจากที่เขาชวานาได้เก็บเกี่ยวข้าวหรือพืชผลในนาแล้ว ให้ผู้เสียภาษีการค้าเล็ก ๆ น้อย ๆ ได้เสียภาษีการค้าเป็นการเหมาปีละ 1 ครั้งแทนที่จะต้องไปยื่นแบบแสดงรายการชำระภาษีการค้าทุกเดือน หรือให้ผู้เสียภาษีเงินได้ที่มีเงินภาษีที่ต้องเสียจำนวนมากได้ผ่อนชำระเป็นงวด ๆ ได้ดังนี้ เป็นต้น<sup>42</sup>

### 2.3.4 หลักความประหยัด (Economy)

ภาษีอากรที่คืนนั้น ควรจะมีค่าใช้จ่ายในการจัดเก็บภาษีต่ำที่สุด แต่เก็บภาษีได้มาก เพราะถ้าเสียค่าใช้จ่ายมากก็หมายความว่า รายได้ที่รัฐบาลจะนำไปใช้จ่ายในการบริหารประเทศต้องลดน้อยลงตามส่วน อีกทั้งควรเป็นภาระแก่ผู้เสียภาษีน้อยที่สุด เพราะในการเสียภาษีนอกจากค่าภาษีที่ผู้เสียภาษีต้องเสียแล้ว ผู้เสียภาษียังอาจต้องเสียค่าใช้จ่ายอื่น ๆ อีก เช่น ค่าเก็บเอกสาร ค่าทำบัญชี ตรวจสอบบัญชี ค่าคำปรึกษากฎหมายภาษีอากร ฯลฯ

กรูฟ (Groves) ได้ให้ทัศนะในเรื่องนี้ว่า “ภาษีใดที่มีหลักเกณฑ์วิธีการสับสนยุ่งยากหรือซับซ้อนทำให้เสียค่าใช้จ่ายสูงไม่คุ้มกับจำนวนภาษีที่เก็บได้ หรือผู้เสียภาษีต้องเสียค่าใช้จ่ายในการเสียภาษีมากก็ไม่ควรจัดเก็บภาษีประเภทนั้น เพราะอาจทำให้ผู้เสียภาษีอยากหลบเลี่ยงภาษีหรือหนีภาษีได้”<sup>43</sup>

นอกจากหลัก 4 ประการของอดัม สมิทแล้ว คณะกรรมการภาษีอากรและเศรษฐศาสตร์รุ่นต่อมา (The Commission on Taxation and Citizenship) ได้เพิ่มเติมหลักเกณฑ์ ดังนี้

### 2.3.5 หลักอำนาจรายได้ (Productivity)

วัตถุประสงค์อันสำคัญในการที่รัฐเก็บภาษีอากรนั้น ก็เพื่อนำมาซึ่งรายได้ ฉะนั้น ถ้าภาษีอากรใดสามารถทำรายได้ดี ก็น่าจะได้รับเลือกพิจารณาจัดเก็บภาษีก่อน เช่น ภาษีการค้าของไทยในปัจจุบัน ยังรัฐบาลจำเป็นต้องใช้เงินเพิ่มขึ้นตลอดเวลา ความสำคัญของหลักอำนาจรายได้ยิ่งมีมากขึ้น<sup>44</sup>

<sup>42</sup> วิชาภาษีอากรว่าด้วยเงินได้บุคคลธรรมดา (น. 6). เล่มเดิม.

<sup>43</sup> แหล่งเดิม.

<sup>44</sup> แหล่งเดิม. (น. 6).

### 2.3.6 หลักความยืดหยุ่น (Flexibility)

ภาษีอากรที่ดีต้องมีความยืดหยุ่นสามารถปรับตัวเข้ากับการเปลี่ยนแปลงของภาวะเศรษฐกิจได้และควรจะใช้เป็นเครื่องมือในการควบคุมภาวะเศรษฐกิจได้ด้วย คือเป็นภาษีที่มีฐานภาษียืดหยุ่นภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาซึ่งจัดเก็บในอัตราที่ก้าวหน้านับเป็นภาษีที่ดี สามารถเก็บภาษีได้เพิ่มขึ้นเมื่อเศรษฐกิจรุ่งเรืองหรือสามารถลดรายได้ทางภาษีอากรลงเมื่อเศรษฐกิจต่ำ ทำให้มีเงินเหลือในภาคเอกชนมาก ความเดือดร้อนของประชาชนจะบรรเทาเบาบางลงและเศรษฐกิจจะฟื้นตัวได้เร็ว<sup>45</sup>

### 2.3.7 หลักความมีประสิทธิภาพหรือหลักความเป็นกลาง (Efficiency or Neutrality)

ก) หลักความมีประสิทธิภาพในการจัดเก็บภาษีและ การให้ความร่วมมือในการเสียภาษี หลักความมีประสิทธิภาพในการจัดเก็บภาษีและ การให้ความร่วมมือในการเสียภาษี มีหลักว่า ค่าใช้จ่ายในการบริหารจัดการเก็บภาษีของเจ้าหน้าที่และค่าใช้จ่ายในการให้ความร่วมมือในการปฏิบัติตามกฎหมายของผู้เสียภาษีควรต้องต่ำที่สุด<sup>46</sup> เนื่องจากเหตุผลดังต่อไปนี้

ค่าใช้จ่ายในการบริหารจัดการเก็บภาษีมีผลกระทบต่อรายได้ของรัฐบาลที่เกิดจากการจัดเก็บภาษี หากรัฐต้องเสียค่าใช้จ่ายจำนวนมากในการบริหารจัดการเก็บให้กับเจ้าหน้าที่ของรัฐ รัฐก็จะไม่มีเงินเพียงพอที่จะใช้จ่ายสาธารณะ ดังนั้น รัฐต้องสามารถจัดเก็บภาษีได้อย่างมีประสิทธิภาพ จึงทำให้จัดเก็บภาษีอากรได้มาก โดยมีค่าใช้จ่ายในการจัดเก็บภาษีน้อยที่สุด<sup>47</sup>

ส่วนค่าใช้จ่ายในการให้ความร่วมมือในการปฏิบัติตามกฎหมายภาษีของผู้เสียภาษีถือเป็นภาระที่เพิ่มขึ้นแก่ผู้เสียภาษีเพราะนอกจากผู้เสียภาษีต้องเสียเงินเป็นค่าภาษีแล้ว ยังต้องเสียค่าใช้จ่ายที่เกี่ยวกับการดำเนินการในการจ่ายภาษีให้แก่รัฐอีก หากค่าใช้จ่ายในการให้ความร่วมมือในการปฏิบัติตามกฎหมายภาษีสูงแล้ว อาจนำไปสู่การลดลงอย่างมากของรายได้ที่ใช้จ่ายได้ (Disposable Income)<sup>48</sup> และความไม่เต็มใจในการเสียภาษีของผู้เสียภาษี<sup>49</sup>

<sup>45</sup> แหล่งเดิม.

<sup>46</sup> ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา: หลักการและบทวิเคราะห์ (น. 34). เล่มเดิม.

<sup>47</sup> แหล่งเดิม.

<sup>48</sup> รายได้ที่ใช้จ่ายได้ หมายถึง “รายได้ทั้งหมดที่ครัวเรือนได้รับมา (เรียกว่าเงินได้ส่วนบุคคล - Personal Income) หักด้วยภาษีเงินได้ส่วนบุคคล รายได้ส่วนนี้แสดงถึงอำนาจซื้อที่แท้จริงและความสามารถในการออมของประชาชน.” จาก พจนานุกรมศัพท์เศรษฐศาสตร์, โดย วันรักษ์ มิ่งมณีนากิน, 2542, อ้างถึงใน ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา: หลักการและบทวิเคราะห์ (น. 34). เล่มเดิม.

<sup>49</sup> ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา: หลักการและบทวิเคราะห์ (น. 34). เล่มเดิม.



ส่วนในกรณีที่รายได้ของรัฐจากการจัดเก็บภาษีจะน้อยลง เนื่องจากผู้เสียภาษีไม่เต็มใจที่จะจ่ายภาษีเพราะมีค่าใช้จ่ายในการปฏิบัติตามกฎหมายภาษีที่สูงและนำไปสู่ปัญหาการหลบหลีกหรือหนีภาษี<sup>50</sup> หากค่าใช้จ่ายหรือต้นทุนในการบริหารจัดการเก็บภาษีของเจ้าหน้าที่สูงและค่าใช้จ่ายในการให้ความร่วมมือในการปฏิบัติตามกฎหมายภาษีของผู้เสียภาษีที่สูงแล้ว จะทำให้รัฐสูญเสียรายได้จากการจัดเก็บภาษีจำนวนมาก ดังนั้น การจัดเก็บภาษีตามหลักความมีประสิทธิภาพในการจัดเก็บภาษีและการให้ความร่วมมือในการเสียภาษี รัฐจะต้องถือหลักจัดเก็บภาษีในอัตราที่ต่ำ แต่เก็บภาษีได้มากและทั่วถึง

ข) หลักความมีประสิทธิภาพในทางเศรษฐกิจ

นอกเหนือจากค่าใช้จ่ายในการให้ความร่วมมือในการปฏิบัติตามกฎหมายภาษีของผู้เสียภาษีที่ต่ำแล้ว ภาษีต้องก่อให้เกิดผลกระทบที่ไม่ตั้งใจให้เกิดแก่ผู้เสียภาษีน้อยที่สุด (Minimum Unintended Effect) หรือก่อให้เกิดการบิดเบือนการตัดสินใจในการทำกิจกรรมทางเศรษฐกิจ อันนำมาซึ่งผลไม่พึงใจให้ผู้เสียภาษีทำกิจกรรมทางเศรษฐกิจน้อยที่สุด (The Disincentive Effect)<sup>51</sup>

เนื่องจากภาษีมักมีอิทธิพลต่อการตัดสินใจทางเศรษฐกิจของผู้เสียภาษี กล่าวคือ ผู้เสียภาษีอาจเลือกที่จะไม่ประกอบกิจกรรมทางเศรษฐกิจที่ตนชอบและที่ตนถนัด หรือผู้เสียภาษีอาจเลือกที่จะทำกิจกรรมทางเศรษฐกิจที่ไม่ถูกจัดเก็บภาษี หรืออาจจะเลือกกิจกรรมทางเศรษฐกิจที่ถูกจัดเก็บภาษีไม่สูงแทนกิจกรรมที่ถูกจัดเก็บภาษีที่สูง อันเป็นการกระทบกระเทือนต่อผลการตัดสินใจของผู้เสียภาษี<sup>52</sup> การบิดเบือนของภาษีที่ก่อให้เกิดผลไม่พึงใจให้ทำกิจกรรมทางเศรษฐกิจนี้ เรียกว่า “ภาระส่วนเกิน” (Excess Burden) หรือ “ความสูญเปล่าทางเศรษฐกิจ” (Deadweight Loss)<sup>53</sup> ผลคือรัฐบาลอาจได้รับรายได้จากการจัดเก็บภาษีที่น้อยลง ดังนั้น ภาษีที่ดีเมื่อรัฐทำการจัดเก็บภาษีแล้วจะต้องไม่มีผลทำให้ประชาชน ไม่อยากทำงานหรือทำงานน้อยลง หรือทำให้บรรดาธุรกิจต่าง ๆ หมดความต้องการที่จะลงทุนเพราะเกรงว่าผลกำไรที่ได้รับภายหลังที่หักภาษีแล้วจะไม่คุ้มกับการเสี่ยงในการลงทุน<sup>54</sup>

<sup>50</sup> แหล่งเดิม.

<sup>51</sup> แหล่งเดิม. (น. 40).

<sup>52</sup> แหล่งเดิม.

<sup>53</sup> แหล่งเดิม. (น. 42).

<sup>54</sup> จาก เศรษฐศาสตร์ การภาษีอากร 1 โดย ปรีดา นาคเนาทิม, 2531, อ้างใน ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา: หลักการและบทวิเคราะห์ (น. 42). เล่มเดิม.

จะเห็นได้ว่าความสูญเปล่าทางเศรษฐกิจที่เกิดจากการบิดเบือนของภาษีที่ก่อให้เกิดผลไม่จูงใจให้ทำกิจกรรมทางเศรษฐกิจสามารถก่อความสูญเสียด้านรายได้จากการจัดเก็บภาษีของรัฐบาล<sup>55</sup>

ค) หลักความเป็นกลางในทางเศรษฐกิจ (Economic Neutrality)

ภาษีที่ดินนั้น จะต้องมีลักษณะเป็นกลางในทางเศรษฐกิจให้มากที่สุด กล่าวคือ จะต้องกระทบกระเทือนการทำงานของกลไกในทางเศรษฐกิจน้อยที่สุด<sup>56</sup> เช่น ถ้ารัฐบาลเก็บภาษีจากสินค้าโดยทั่วไปไม่มีการยกเว้น การเก็บภาษีในลักษณะนี้จะไม่มีผลกระทบกระเทือนต่อผลการตัดสินใจบริโภคของผู้เสียภาษี หรือกระทบการเทือนน้อยที่สุด การเก็บภาษีในลักษณะนี้จึงมีความเป็นกลางแต่ในกรณีรัฐบาลเก็บภาษีจากสินค้าประเภทใดประเภทหนึ่งเพียงประเภทเดียวโดยเฉพาะ การเก็บภาษีในลักษณะนี้จะมีผลกระทบกระเทือนต่อผลการตัดสินใจบริโภคของผู้เสียภาษี การเก็บภาษีในลักษณะนี้จึงไม่มีความเป็นกลาง อย่างไรก็ตาม ในกรณีสินค้าและบริการที่เป็นโทษ เช่น บุหรี่ สุรายาเสพติด เป็นต้น รัฐบาลอาจใช้ความไม่เป็นกลางของภาษีอากรเป็นเครื่องมือจำกัดการบริโภคหรือบังคับการเลือกบริโภคให้เหมาะสมได้<sup>57</sup>

2.3.8 หลักความพร้อมที่จะชำระภาษี

หมายถึง การจัดเก็บภาษีของรัฐควรจะดำเนินการจัดเก็บขณะที่ผู้เสียภาษีมีความพร้อมที่จะชำระภาษี กล่าวคือ ในกรณีที่ผู้เสียภาษีมียาได้ที่ยังไม่รับรู้ว่าเป็นรายได้ แต่ต้องนำมาคำนวณเพื่อเสียภาษีในปีที่รับจ้าง เช่น ผู้ให้เช่าได้รับค่าเช่าที่ได้จ่ายล่วงหน้ามาเป็นปี ๆ ผู้ให้เช่าจะต้องนำค่าเช่าที่ได้รับล่วงหน้ามาคำนวณภาษีในปีที่ได้รับค่าเช่ามาไม่ใช่รอจนกระทั่งครบกำหนดค่าเช่าในแต่ละงวดหรือแต่ละเดือนแล้วจึงนำมาคำนวณภาษี ทั้งนี้ หลักการดังกล่าวให้ประโยชน์แก่รัฐทางด้านการจัดเก็บภาษีในกรณีที่ผู้เสียภาษีมียาเงินเพียงพอที่จะจ่ายภาษีให้แก่รัฐ โดยไม่ต้องรอจนกระทั่งครบกำหนดระยะเวลาชำระค่าเช่าตามสัญญาแต่ละงวดแล้วจึงค่อยจัดเก็บภาษี ซึ่งถ้าหากรอจนกระทั่งครบกำหนดอาจเป็นไปได้ว่า เมื่อถึงเวลานั้นผู้เสียภาษีอาจจะไม่มีเงินสดเหลือเพียงพอที่จะจ่ายภาษีให้แก่รัฐ หรืออาจจะเสียดอกเบี้ยเงินไปหมดและไม่สามารถชำระภาษีให้แก่รัฐได้ โดยแนวคิดดังกล่าวจะเป็นประโยชน์ต่อรัฐในแง่การจัดเก็บภาษีและต่อผู้เสียภาษีเอง เพราะเหตุว่าในบางกรณีผู้เสียภาษีสามารถเลื่อนการรับรู้รายได้เพื่อนำมาคำนวณภาษีจากกำไรบางส่วนหรือทั้งหมดจากการขายผ่อนชำระ จนกระทั่งผู้เสียภาษีดังกล่าวจะได้รับเงินสดนั้นมาก่อน ซึ่งทำให้

<sup>55</sup> ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา: หลักการและบทวิเคราะห์ (น. 42). เล่มเดิม.

<sup>56</sup> แหล่งเดิม.

<sup>57</sup> คำอธิบายกฎหมายภาษีอากร (น. 24-25). เล่มเดิม.

ผู้เสียภาษีสามารถใช้แนวทางนี้ในการเลื่อนการรับรู้อยู่ได้ที่จะต้องนำมาคำนวณภาษีเพื่อเสียภาษีให้แก่รัฐ<sup>58</sup>

### 2.3.9 หลักความชอบด้วยกฎหมาย (Legitimacy)

ภาษีที่คิดนั้นเมื่อได้นำมาปรับใช้แล้วจะต้องสามารถจัดเก็บได้ มิใช่ว่าเป็นภาษีที่ดีในทางทฤษฎีแต่นำมาใช้บังคับจริงไม่ได้เพราะยากแก่การปฏิบัติและจะต้องมีความชอบด้วยกฎหมายในสายตาประชาชนผู้เสียภาษี อีกทั้งเป้าหมายและการทำงานของระบบภาษีจะต้องมีความถูกต้องตามกฎหมาย<sup>59</sup>

### 2.3.10 หลักการยับยั้งสิ่งที่เป็นอันตรายต่อสังคม (Discouragement of Social Harm)

ระบบภาษีควรที่จะสร้างแรงจูงใจให้มีการลดพฤติกรรมที่เป็นอันตรายต่อสังคม เช่น เมื่อมีการจัดเก็บภาษีจากสุรา บุหรี่ จะทำให้สุรา บุหรี่มีราคาสูงขึ้น และอาจทำให้บุคคลเลิกสุราและบุหรี่ได้<sup>60</sup>

### 2.3.11 หลักความร่วมมือระหว่างนานาชาติ (International Cooperation)

ในแต่ละประเทศควรจะตกลงร่วมมือกันที่จะสร้างความปรองดองในการจัดเก็บภาษี ไม่ให้มีการแข่งขันทางการจัดเก็บภาษีในระหว่างประเทศต่าง ๆ อย่างรุนแรง ซึ่งเป็นไปตามหลักการจัดเก็บภาษีที่ดี<sup>61</sup>

### 2.3.12 หลักความพอเพียง (Sufficiency)

ภาษีที่ดีควรที่จะหารายได้จากการจัดเก็บภาษีจากประชาชนให้เข้าสู่รัฐบาลอย่างพอเพียงเพื่อที่จะสามารถอุดหนุนรายจ่ายสาธารณะได้<sup>62</sup>

## 2.4 โครงสร้างของกฎหมายภาษีอากร

กฎหมายภาษีอากรทุกประเภทจะมีโครงสร้างภาษีอากร 6 ส่วนด้วยกัน ดังนี้

- 1) ส่วนที่ว่าด้วยผู้เสียภาษี (Tax Payer)
- 2) ส่วนที่ว่าด้วยฐานภาษี (Tax Base)
- 3) ส่วนที่ว่าด้วยอัตราภาษี (Tax Rate)

<sup>58</sup> From *An Introduction to Taxation* (pp. 3-10), by Ray M. Sommerfield, 1981, อ้างถึงใน *ความรู้ทั่วไปเกี่ยวกับภาษีอากร* (เอกสารการสอนชุดวิชากฎหมายภาษีอากร 1 หน่วยที่ 1-7) (น. 67). เล่มเดิม.

<sup>59</sup> *ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา: หลักการและบทวิเคราะห์* (น. 8). เล่มเดิม.

<sup>60</sup> แหล่งเดิม.

<sup>61</sup> แหล่งเดิม.

<sup>62</sup> แหล่งเดิม.

- 4) ส่วนที่ว่าด้วยวิธีเสียภาษี (Tax Payment)
- 5) ส่วนที่ว่าด้วยวิธีหาข้อยุติในปัญหาภาษีที่เกิดขึ้น (Tax Settlement)
- 6) ส่วนที่ว่าด้วยการบังคับให้เป็นไปตามบทบัญญัติของกฎหมายภาษีอากร (Tax Sanction)

เพื่อการศึกษาและให้เข้าใจกฎหมายภาษีอากรให้ชัดเจน ผู้วิจัยขออธิบายโครงสร้างแต่ละส่วนโดยแยกอธิบายได้ ดังนี้

#### 2.4.1 ส่วนที่ว่าด้วย “ผู้เสียภาษี” (Tax Payer)

##### 2.4.1.1 ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา

เมื่อพิจารณาประมวลรัษฎากร มาตรา 56<sup>63</sup> และมาตรา 57<sup>64</sup> ผู้ที่มีหน้าที่เสียภาษีมียู่ 4 ประเภท ดังนี้

<sup>63</sup> ให้บุคคลทุกคน เว้นแต่ ผู้เยาว์ หรือผู้ที่ศาลสั่งให้เป็นคนไร้ความสามารถ หรือเสมือนไร้ความสามารถ ขึ้นรายการเกี่ยวกับเงินได้พึงประเมินที่ตนได้รับในระหว่างปีภาษีที่ล่วงมาแล้ว พร้อมทั้งข้อความอื่น ๆ ภายในเดือนมีนาคมทุก ๆ ปี ตามแบบที่อธิบดีกำหนดต่อเจ้าพนักงานซึ่งรัฐมนตรีแต่งตั้ง ถ้าบุคคลนั้น

- (1) ไม่มีสามีหรือภริยา และมีเงินได้พึงประเมินในปีภาษีที่ล่วงมาแล้วเกิน 30,000 บาท
- (2) ไม่มีสามีหรือภริยา และมีเงินได้พึงประเมินในปีภาษีที่ล่วงมาแล้วเฉพาะตามมาตรา 40(1) ประเภทเดียวเกิน 50,000 บาท
- (3) มีสามีหรือภริยา และมีเงินได้พึงประเมินในปีภาษีที่ล่วงมาแล้วเกิน 60,000 บาท หรือ
- (4) มีสามีหรือภริยา และมีเงินได้พึงประเมินในปีภาษีที่ล่วงมาแล้วเฉพาะ ตามมาตรา 40(1) ประเภทเดียวเกิน 100,000 บาท

ในกรณีข้างหุ้นส่วนสามัญ หรือคณะบุคคลที่มีชื่อนิติบุคคลมีเงินได้พึงประเมินในปีภาษีที่ล่วงมาแล้วเกินจำนวนตาม (1) ให้ผู้อำนวยการหรือผู้จัดการขึ้นรายการเกี่ยวกับเงินได้พึงประเมินในชื่อของหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่มีชื่อนิติบุคคลนั้นที่ได้รับในระหว่างปีภาษีที่ล่วงมาแล้วภายในกำหนดเวลาตามแบบ เช่นเดียวกับวรรคก่อน การเสียภาษีในกรณีเช่นนี้ ให้ผู้อำนวยการ หรือผู้จัดการรับผิดชอบเสียภาษีในชื่อของหุ้นส่วนสามัญ หรือคณะบุคคลนั้นจากยอดเงินได้พึงประเมินทั้งสิ้น เสมือนเป็นบุคคลธรรมดาคนเดียวไม่มีการแบ่งแยก ทั้งนี้ ผู้เป็นหุ้นส่วนหรือบุคคลในคณะบุคคลแต่ละคนไม่จำเป็นต้องขึ้นรายการเงินได้ สำหรับจำนวนเงินได้พึงประเมินดังกล่าวเพื่อเสียภาษีอีก แต่ถ้าหุ้นส่วนสามัญ หรือคณะบุคคลนั้นมีภาษีค้างชำระ ให้ผู้เป็นหุ้นส่วนหรือบุคคลในคณะบุคคลทุกคนร่วมรับผิดชอบในเงินภาษีที่ค้างชำระนั้นด้วย.

<sup>64</sup> ถ้าผู้มีเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 56 วรรคหนึ่ง หรือก่อนที่ผู้แทน โดยธรรม ผู้อนุบาล หรือผู้พิทักษ์ ได้ปฏิบัติตามมาตรา 57 ให้เป็นหน้าที่ของผู้จัดการมรดก หรือทายาท หรือผู้ครอบครองทรัพย์สินมรดก แล้วแต่กรณี ปฏิบัติแทน และ โดยเฉพาะในการขึ้นรายการเงินได้พึงประเมินของผู้ตายนั้น ให้รวมเงินได้พึงประเมินของผู้ตาย และของกองมรดกที่ได้รับตลอดปีภาษีที่ผู้นั้นถึงแก่ความตายเป็นยอดเงินได้พึงประเมินที่จะต้องขึ้นทั้งสิ้น.

## (1) บุคคลธรรมดา

คือ ผู้ที่มีสภาพเป็นบุคคลซึ่งตามประมวลแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 15 ได้บัญญัติว่า “สภาพบุคคลเริ่มแต่เมื่อคลอดอยู่รอดเป็นทารก และสิ้นสุดลงเมื่อตาย” สำหรับผู้มีเงินได้ซึ่งเป็นบุคคลธรรมดาไม่จำกัดอายุ ความสามารถ สัญชาติ เชื้อชาติ หากมีเงินได้พึงประเมินอันอยู่ในเกณฑ์ต้องเสียภาษีแล้วก็จะต้องเสียภาษีเงินได้ทั้งสิ้นเป็นผู้มีสิทธิและหน้าที่ตามกฎหมาย<sup>65</sup> จะไม่ต้องเสียก็ต่อเมื่อมีกฎหมายบัญญัติยกเว้นให้ไม่ต้องเสียภาษี<sup>66</sup>

## (2) ผู้ถึงแก่ความตายในระหว่างปีภาษี

ผู้ถึงแก่ความตายในระหว่างปีภาษีนี้นี้เป็นไปตามบทบัญญัติในประมวลรัษฎากร มาตรา 57 ทวิ หากมีเงินได้พึงประเมิน แต่ถึงแก่ความตายก่อนที่จะยื่นรายการเสียภาษีเกี่ยวกับเงินได้พึงประเมินที่ได้รับระหว่างปีภาษีที่ล่วงมาแล้วก็ยังคงมีหน้าที่ต้องเสียภาษีเงินได้อยู่ กล่าวคือมีหน้าที่เสียภาษีเฉพาะในปีที่ถึงแก่ความตายเพียงปีเดียวเท่านั้น และการเสียภาษีเงินได้ของผู้ที่ถึงแก่ความตายนี้จะต้องนำเอาเงินได้ของผู้ตายและของกองมรดกที่ได้รับตลอดปีภาษีที่ผู้นั้นถึงแก่ความตาย มาเป็นยอดเงินได้พึงประเมินที่จะต้องยื่นเสียภาษีทั้งสิ้น<sup>67</sup>

## (3) กองมรดกที่ยังมิได้แบ่ง

หมายถึง ทรัพย์สินของผู้มีเงินได้ที่ถึงแก่ความตายไปแล้วในปีถัดไปจากปีที่ถึงแก่ความตาย แต่ทายาทยังมีได้นำมรดกนั้นมาแบ่งกัน มรดกนั้นจึงเรียกว่ากองมรดกที่ยังมิได้แบ่ง หากมีเงินได้ขึ้นมาก็เป็นเงินได้ของกองมรดกที่ยังมิได้แบ่ง มิใช่เงินได้ของทายาทคนใดคนหนึ่ง โดยเฉพาะ<sup>68</sup> กองมรดกไม่มีสภาพบุคคลตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ เป็นกองทรัพย์สินซึ่งประมวลรัษฎากรถือเป็นหน่วยภาษีหน่วยหนึ่ง กองมรดกนี้มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้ต่างหากจากผู้ตายเฉพาะปีภาษีถัดจากปีที่เจ้ามรดกถึงแก่ความตายจนถึงปีที่กองมรดกได้แบ่งแยกแล้วเท่านั้น<sup>69</sup>

## (4) ห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่มีโชันติบุคคล

ห้างหุ้นส่วนสามัญที่มีโชันติบุคคล หมายถึง บุคคลสองคนขึ้นไปตกลงร่วมทุนเข้ากันเพื่อทำกิจการอย่างใดอย่างหนึ่งเพื่อนำเอาผลกำไรมาแบ่งกันและการเข้ามากระทำการร่วมกันนั้นมิได้ไปจดทะเบียนให้มีฐานะเป็นนิติบุคคล

<sup>65</sup> วิชาภาษีอากรว่าด้วยเงินได้บุคคลธรรมดา (น. 19). เล่มเดิม.

<sup>66</sup> คำอธิบายกฎหมายภาษีอากร (น. 64). เล่มเดิม.

<sup>67</sup> วิชาภาษีอากรว่าด้วยเงินได้บุคคลธรรมดา (น. 20). เล่มเดิม.

<sup>68</sup> แหล่งเดิม.

<sup>69</sup> จาก ภาษีอากรชั้นสูง (เอกสารประกอบคำบรรยาย ระดับชั้นปริญญาโท คณะนิติศาสตร์) (น. 14), โดย อรรถพร พจนานุกรณ์ และเพ็ญญู แก้วเขียว, ม.ป.ป., กรุงเทพฯ: มหาวิทยาลัยรามคำแหง.

คณะบุคคลที่มีโชคนิติบุคคล หมายถึง บุคคลตั้งแต่สองคนขึ้นไปตกลงเข้ากัน เพื่อกระทำการกิจบางอย่างใดอย่างหนึ่งเหมือนห้างหุ้นส่วนสามัญ แต่ไม่มีวัตถุประสงค์ที่จะแบ่งกำไรอันจะพึงได้จากกิจการที่ทำนั้น ต้องเสียภาษีในนามคณะบุคคล<sup>70</sup>

#### 2.4.1.2 ภาษีเงินได้นิติบุคคล<sup>71</sup>

ภาษีเงินได้นิติบุคคลนั้นเมื่อพิจารณาประมวลรัษฎากร มาตรา 39 ประกอบมาตรา 68 และมาตรา 69 ผู้มีหน้าที่เสียภาษีคือ “บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล” บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลนั้นมิได้มีความหมายจำกัดเฉพาะบริษัทจำกัดตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ หรือห้างหุ้นส่วนสามัญนิติบุคคลหรือห้างหุ้นส่วนจำกัดตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ หรือบริษัทมหาชนจำกัดตามพระราชบัญญัติมหาชนจำกัด พ.ศ. 2535 เท่านั้น แต่ยังมีความหมายพิเศษเพิ่มเติมจากความหมายดังกล่าว ฉะนั้น คำว่า “บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล” จึงมีความหมายกว้างกว่าความหมายตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์และพระราชบัญญัติมหาชนจำกัด พ.ศ. 2535 คือหมายถึงวิสาหกิจ 8 ประเภท ดังนี้

- (1) ห้างหุ้นส่วนสามัญนิติบุคคล
- (2) ห้างหุ้นส่วนจำกัด
- (3) บริษัทจำกัดตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์
- ทั้ง 3 ความหมายนี้เป็นความหมายตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์
- (4) บริษัทมหาชนจำกัดตามพระราชบัญญัติบริษัทมหาชนจำกัด พ.ศ. 2535
- (5) กิจการซึ่งดำเนินเป็นทางการค้าหรือหากำไร โดยรัฐบาลต่างประเทศ องค์การของรัฐต่างประเทศ หรือนิติบุคคลอื่นที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศ
- ความหมายในข้อนี้เป็นความหมายพิเศษที่แตกต่างไปจากความหมายตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ และพระราชบัญญัติบริษัทมหาชน พ.ศ. 2535
- (6) กิจการเข้าร่วม
- (7) มูลนิธิหรือสมาคมที่มีโช้องค์การหรือสถานสาธารณกุศลตามประกาศของรัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลัง

<sup>70</sup> วิชาภาษีอากรว่าด้วยเงินได้บุคคลธรรมดา (น. 19). เล่มเดิม.

<sup>71</sup> ผู้วิจัยได้กล่าวถึงภาษีเงินได้นิติบุคคลขึ้นมาเพียงเพื่อจะให้เห็นว่าการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลโดยจัดเก็บภาษีจากฐานเงินได้มีลักษณะเช่นเดียวกับห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่ไม่ใช่นิติบุคคล อีกทั้งนิติบุคคลยังมีลักษณะคล้ายคลึงกับห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่ไม่ใช่นิติบุคคลด้วย แต่มีความแตกต่างกันคือรูปแบบที่มีการจดทะเบียนและไม่จดทะเบียนอันเป็นไปตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์.

(8) นิติบุคคลอื่นที่อธิบดีกรมสรรพากรประกาศกำหนดให้เป็นบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล โดยได้รับอนุมัติจากรัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลัง

ความหมายที่ 8 นี้ในปัจจุบันยังไม่มี เพราะยังไม่มีประกาศของอธิบดีกรมสรรพากรกำหนดให้นิติบุคคลอื่นเป็นบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ฉะนั้น นิติบุคคลหรือองค์กรธุรกิจที่จะถือเป็นบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลตามประมวลรัษฎากรในปัจจุบันจึงมีเพียง 7 ประการเท่านั้น และบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลดังกล่าวมิได้จำกัดเฉพาะบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายไทยเท่านั้น แต่ยังรวมถึงบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายต่างประเทศด้วย เช่น ยูเคินไคณะ (ไคณะ จำกัด) ตามกฎหมายญี่ปุ่น<sup>72</sup>

#### 2.4.2 ส่วนที่วัดด้วย “ฐานภาษี” (Tax Base)

ฐานภาษี คือ สิ่งที่เป็นมูลเหตุให้บุคคลต้องเสียภาษีนั้นมีอยู่ 4 ประเภท คือ รายได้ (Income), การบริโภค (Consumption) ความมั่งคั่ง (Wealth) และฐานอื่น ๆ

ฐานภาษีจะเป็นประเภทใดย่อมแล้วแต่ว่าภาษีที่จัดเก็บนั้นจัดเก็บจากอะไร เช่น ภาษีเงินได้จัดเก็บจากรายได้ ฐานภาษีก็คือ รายได้

ฐานภาษีดังกล่าวเป็นฐานภาษีในความหมายอย่างกว้าง ฐานภาษีในความหมายอย่างแคบ หมายถึง สิ่งที่รองรับอัตราภาษี กรณีของภาษีเงินได้นั้น ถ้าเป็นภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ฐานภาษีในความหมายอย่างแคบ คือ เงินได้สุทธิ ซึ่งมีที่มาจากเงินได้พึงประเมินหักด้วยค่าใช้จ่ายและค่าลดหย่อน<sup>73</sup>

#### 2.4.3 ส่วนที่วัดด้วย “อัตราภาษี” (Tax Rate)

ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาใช้นั้นใช้ทั้งอัตราก้าวหน้าและอัตรากงที่ อัตราภาษีหลายอัตรา (Multiple Rates) หมายถึง กรณีที่ภาษีชนิดหนึ่งถูกจัดเก็บจากฐานภาษีในจำนวนหลายอัตรา (ใช้อัตรากงหลายอัตราในการจัดเก็บภาษีจากฐานภาษีเดียวกัน หรือใช้อัตรากงหลายอัตราในการจัดเก็บภาษีจากฐานที่แตกต่างกัน) ภาษีที่ถูกจัดเก็บจากฐานภาษีในจำนวนหลายอัตราและทำให้อัตรากงเฉลี่ยหรือจำนวนสัดส่วนของภาษีที่ต้องเสียเพิ่มสูงขึ้นเมื่อฐานภาษีสูงขึ้น เรียกว่าภาษีเงินได้แบบก้าวหน้า<sup>74</sup>

อัตรากงเงินได้บุคคลธรรมดาที่เป็นอัตราก้าวหน้าตามกฎหมายที่มีผลใช้บังคับก่อนปี พ.ศ. 2557 นั้นจะเป็นอัตรากงร้อยละ 5 ถึงร้อยละ 37 แต่เมื่อปลายปี พ.ศ. 2555 คณะรัฐมนตรีมีมติปรับปรุงอัตรากงเงินได้บุคคลธรรมดาสำหรับการคำนวณเงินได้สุทธิจากเดิม 5 ขั้นอัตรา เป็น

<sup>72</sup> คำอธิบายกฎหมายภาษีอากร (น. 4-5). เล่มเดิม.

<sup>73</sup> แหล่งเดิม.

<sup>74</sup> ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา: หลักการและบทวิเคราะห์ (น. 75). เล่มเดิม.

7 ชั้นอัตรา โดยลดอัตราภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาจากอัตราร้อยละ 37 คงเหลือร้อยละ 35 ซึ่งจะมีผลใช้บังคับตั้งแต่วันที่ 1 มกราคม พ.ศ. 2556 และให้เสียภาษีในปีภาษีนี้<sup>75</sup>

ในส่วนของอัตราภาษีแบบคงที่ หมายถึง การจัดเก็บภาษีจากฐานกำไรในจำนวนอัตราเดียวและทำให้อัตราภาษีเฉลี่ยเท่ากับอัตราภาษีส่วนเพิ่ม หรือทำให้สัดส่วนของภาษีที่จัดเก็บมาจากเงินได้ หรือฐานภาษีทุกจำนวนเท่ากัน ไม่ว่าจะเงินได้ หรือฐานภาษีจำนวนมากหรือจำนวนน้อย หรือทำให้สัดส่วนของภาษีที่จัดเก็บมาจากเงินได้ หรือฐานภาษีทุกจำนวนคงที่ไม่เปลี่ยนแปลง แม้จำนวนของฐานภาษีจะเปลี่ยนแปลงไปไม่ว่าจะเพิ่มขึ้นหรือลดลง<sup>76</sup>

อัตราภาษีแบบอัตราเดียว (A Single Rate) หมายถึง ภาษีชนิดหนึ่งถูกจัดเก็บจากฐานภาษีในจำนวนอัตราภาษีเพียงอัตราเดียว<sup>77</sup>

การจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาจากห้างหุ้นส่วนสามัญและคณะบุคคลที่มีใช้นิติบุคคลตามมติคณะรัฐมนตรีลงวันที่ 18 ธันวาคม พ.ศ. 2555 เห็นชอบให้มีการปรับปรุงการจัดเก็บภาษีของห้างหุ้นส่วนสามัญที่มีใช้นิติบุคคลให้เสียภาษีจากเงินได้สุทธิในอัตราร้อยละ 20 และคณะบุคคลที่มีใช้นิติบุคคลให้เสียภาษีจากเงินได้พึงประเมินก่อนหักรายจ่ายในอัตราร้อยละ 20 อันเป็นภาษีเงินได้แบบอัตราเดียว แต่เมื่อมีการคำนวณภาษีเงินได้ของคณะบุคคลที่มีใช้นิติบุคคลจากฐานกำไรในอัตราภาษีแบบอัตราเดียวแล้ว ทำให้อัตราภาษีเฉลี่ยเท่ากับอัตราภาษี ไม่ว่าจะเงินได้จะมีจำนวนมากหรือจำนวนน้อยก็ตาม จึงเป็นอัตราภาษีแบบคงที่

#### 2.4.4 ส่วนที่ว่าด้วย “วิธีเสียภาษี” (Tax Payment)

วิธีเสียภาษีนั้นถ้าเป็นภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาวิธีเสียภาษีวิธีเสียภาษีอยู่ 3 วิธี คือ

- 1) วิธีประเมินตนเอง (Self – Assessment)
- 2) วิธีหักภาษี ณ ที่จ่าย (Withholding Tax หรือ Deduction at Source)
- 3) วิธีประเมินโดยเจ้าพนักงานประเมิน (Authoritative Assessment)

##### 2.4.4.1 วิธีประเมินตนเอง

วิธีนี้เป็นวิธีเสียภาษีที่ผู้เสียภาษีมียหน้าที่คำนวณเสียภาษีด้วยตนเอง กรอกรายการในแบบแสดงรายการ และยื่นแบบแสดงรายการพร้อมชำระภาษีตามที่คำนวณได้ไม่ต้องรอให้เจ้าพนักงานประเมิน ประเมินภาษีก่อนจึงจะชำระภาษี

<sup>75</sup> มติคณะรัฐมนตรีเรื่องการปรับปรุงโครงสร้างภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาเพื่อส่งเสริมความเป็นธรรมและให้สอดคล้องกับภาวะเศรษฐกิจ ลงวันที่ 18 ธันวาคม พ.ศ. 2555 อยู่ในภาคผนวก ก.

<sup>76</sup> ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา: หลักการและบทวิเคราะห์ (น. 75). เล่มเดิม.

<sup>77</sup> แหล่งเดิม.



การเสียภาษีโดยวิธีประเมินตนเองสำหรับภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา นั้น โดยปกติจะยื่นปีละ 1 ครั้ง โดยใช้แบบ ภ.ง.ด. 90 หรือ ภ.ง.ด. 91 หรือ ภ.ง.ด. 92 แล้วแต่กรณี ยื่นภายในวันที่ 31 มีนาคม ของปีถัดไป แต่ถ้าเป็นผู้ที่มีเงินได้ตามมาตรา 40(5)(6)(7) หรือ (8) จะต้องยื่นปีละ 2 ครั้ง ครั้งที่ 1 ยื่นภายในวันที่ 30 กันยายน โดยใช้แบบ ภ.ง.ด. 94 ส่วนครั้งที่ 2 ยื่นภายในเดือนมีนาคมของปีถัดไป โดยใช้แบบ ภ.ง.ด. 90 อย่างไรก็ตาม ผู้ที่มีเงินได้จะต้องยื่นแบบแสดงรายการต่อเมื่อมีเงินได้พึงประเมินเกินกว่าจำนวนเงินได้ที่ประมวลรัษฎากรตามมาตรา 56 ได้กำหนดไว้ ไม่ว่าจะเป็นการยื่นครั้งที่ 1 หรือครั้งที่ 2 ก็ตาม หากไม่เกินก็ไม่ต้องยื่น จำนวนเงินได้พึงประเมินที่มาตรา 56 ในส่วนที่เกี่ยวกับห้างหุ้นส่วนสามัญและคณะบุคคลที่มีชื่อนิติบุคคลกำหนดไว้มีดังนี้

ผู้มีเงินได้ที่ เป็นห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่มีชื่อนิติบุคคลจะต้องมีเงินได้พึงประเมินในปีภาษีที่ล่วงมาแล้วเกิน 30,000 บาท จึงจะต้องยื่นแบบแสดงรายการดังกล่าว<sup>78</sup>

#### 2.4.4.2 วิธีหักภาษี ณ ที่จ่าย

วิธีนี้เป็นวิธีเสียภาษีที่ดีที่สุด เพราะเป็นวิธีเสียภาษีที่กำหนดให้ผู้จ่ายเงินหักก่อนจ่ายเงินให้แก่ผู้รับเงิน เป็นการเก็บภาษีในขณะที่มีเงินได้เกิดขึ้น จึงเก็บภาษีได้เต็มเม็ดเต็มหน่วยและสม่ำเสมอ นอกจากนี้ช่วยทำให้รัฐบาลประหยัดค่าใช้จ่ายในการเก็บภาษีด้วย เพราะมอบหมายให้เอกชนช่วยเก็บแทน

การหักภาษี ณ ที่จ่ายใช้สำหรับภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาและภาษีเงินได้นิติบุคคลเท่านั้น ส่วนภาษีมูลค่าเพิ่มและภาษีธุรกิจเฉพาะไม่มีการหักภาษี ณ ที่จ่าย ทั้งนี้ผู้จ่ายเงินที่จะมีหน้าที่ต้องจ่ายหักภาษี ณ ที่จ่ายนั้นอาจจะเป็นบุคคล ห้างหุ้นส่วน บริษัท สมาคม คณะบุคคล หรือรัฐบารองค์การของรัฐบาล เทศบาล สุขาภิบาล หรือองค์การบริหารราชการส่วนท้องถิ่นอื่น แต่ผู้จ่ายเงินจะมีหน้าที่หักภาษี ณ ที่จ่ายต่อเมื่อเงินได้พึงประเมินที่จ่ายนั้นไม่ได้รับยกเว้นภาษีและมีกฎหมายกำหนดให้ต้องหักภาษี ณ ที่จ่ายและนำส่ง ถ้าไม่มีกฎหมายกำหนดไว้ก็ต้องคว้ามคำสั่งของอธิบดีสรรพากรกำหนดให้หักและนำส่งหรือไม่ ถ้ามีก็ต้องหักและนำส่ง เพราะอธิบดีกรมสรรพากรมีอำนาจออกคำสั่งกำหนดให้มีการหักภาษี ณ ที่จ่ายหากการจ่ายเงินได้นั้นไม่มีกฎหมายกำหนดให้หักอำนาจนี้มีบัญญัติรับรองไว้ในประมวลรัษฎากร มาตรา 3 เตรส อย่างไรก็ตาม คำสั่งนั้นก็ต้องเป็นไปตามหลักเกณฑ์ เงื่อนไขและอัตราที่กำหนดโดยกฎกระทรวงซึ่งออกตามความในประมวลรัษฎากร มาตรา 3 เตรส ซึ่งได้แก่ กฎกระทรวงฉบับที่ 144 พ.ศ. 2522 แก้ไขเพิ่มเติมโดยกฎกระทรวงฉบับที่ 228 พ.ศ. 2544, 238 พ.ศ. 2545<sup>79</sup>

<sup>78</sup> คำอธิบายกฎหมายภาษีอากร (น. 6). เล่มเดิม.

<sup>79</sup> แหล่งเดิม.

หากผู้จ่ายเงินไม่หักภาษี ณ ที่จ่ายและนำส่งตามที่กฎหมายกำหนดไว้หรือตามคำสั่งของอธิบดีกรมสรรพากร หรือหักและนำส่งแล้ว แต่ไม่ครบจำนวนที่ถูกต้อง ผู้จ่ายเงินก็ต้องรับผิดชอบร่วมกับผู้มีเงินได้ในกรณีเสียภาษีที่ต้องชำระตามจำนวนเงินภาษีที่ไม่ได้หักและนำส่งหรือตามจำนวนที่ขาดไป แล้วแต่กรณี

ในกรณีที่ผู้จ่ายเงินได้หักภาษีไว้แล้ว ผู้มีเงินได้ย่อมพ้นความรับผิดชอบที่จะต้องชำระเงินภาษีเท่าจำนวนที่ผู้จ่ายเงินได้หักไว้แล้วนั้น และผู้จ่ายเงินต้องรับผิดชอบชำระเงินภาษีจำนวนนั้นแต่ฝ่ายเดียว

ภาษีที่เสียโดยวิธีหัก ณ ที่จ่ายดังกล่าว โดยทั่วไปไม่ถือเป็นภาษีสุดท้าย (Final Tax) แต่ถือเป็นภาษีสล่วงหน้า (Advance Tax) หรือเครดิตในการคำนวณภาษี หากตอนยื่นแบบแสดงรายการและคำนวณภาษีแล้วมีภาษีที่ต้องชำระมากกว่าจำนวนภาษีที่ถูกหัก ณ ที่จ่ายก็ต้องชำระเพิ่ม แต่ถ้ามีภาษีที่ต้องชำระน้อยกว่าจำนวนภาษีที่ถูกหัก ณ ที่จ่ายก็มีสิทธิได้คืนจากส่วนต่างนั้น แต่ต้องยื่นคำร้องขอคืนภายในเวลาที่กฎหมายกำหนดไว้ อย่างไรก็ดี มีบางกรณีที่ภาษีที่เสียโดยวิธีหัก ณ ที่จ่ายถือเป็นภาษีสุดท้าย ผู้มีเงินได้ไม่ต้องยื่นแบบแสดงรายการและคำนวณภาษีอีก นอกจากนี้ยังมีบางกรณีที่ผู้เสียภาษีมียกเว้นสิทธิเลือกกว่าภาษีที่ถูกหัก ณ ที่จ่าย นั้นเป็นภาษีสุดท้ายหรือภาษีสล่วงหน้า ได้แก่

- (1) กรณีภาษีดอกเบี้ยหัก ณ ที่จ่ายตามประมวลรัษฎากร มาตรา 48(3)(ก)
- (2) กรณีภาษีผลต่างระหว่างราคาได้ถอนกับราคาจำหน่ายตัวเงินหรือตราสารแสดงสิทธิในหนี้หัก ณ ที่จ่ายตามประมวลรัษฎากร มาตรา 48(3)(ข)
- (3) กรณีภาษีกำไรส่วนเกินกำไร (Capital Gain) หัก ณ ที่จ่ายตามประมวลรัษฎากร มาตรา 48(3)(ค)
- (4) กรณีภาษีเงินปันผลหรือเงินส่วนแบ่งกำไรหัก ณ ที่จ่าย ตามประมวลรัษฎากร มาตรา 48(3) วรรคสอง
- (5) กรณีเงินส่วนแบ่งกำไรที่ได้รับจากกองทุนรวมที่จัดตั้งขึ้นตามพระราชบัญญัติหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ พ.ศ. 2535
- (6) กรณีภาษีหัก ณ ที่จ่ายจากการขายอสังหาริมทรัพย์ที่ได้มาโดยการรับมรดกหรือมิได้มุ่งในทางการค้าหรือหากำไรตามประมวลรัษฎากร มาตรา 48(4) และภาษีหัก ณ ที่จ่ายจากการขายอสังหาริมทรัพย์ภายใน 5 ปีนับแต่วันที่ได้ออกตามพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยการขายอสังหาริมทรัพย์เป็นทางการค้าหรือหากำไร (ฉบับที่ 342) พ.ศ. 2541 มาตรา 4(6) และได้เสียภาษีธุรกิจเฉพาะแล้ว (พระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยการยกเว้นรัษฎากร (ฉบับที่ 376) พ.ศ. 2544 มาตรา 3)

(7) กรณีภาษีหัก ณ ที่จ่ายเงินได้ที่นายจ้างจ่ายให้ครั้งเดียวเพราะเหตุออกจากงาน ตามประมวลรัษฎากร มาตรา 48(5)

การจะเลือกว่าภาษีที่ถูกหัก ณ ที่จ่ายนั้นเป็นภาษีสุดท้ายหรือภาษิล่วงหน้ายอมแล้วแต่ว่า ตอนยื่นแบบแสดงรายการประจำปีเมื่อคำนวณแล้วต้องชำระภาษีเพิ่มหรือไม่ ถ้าต้องชำระเพิ่มก็ควร จะถือว่าภาษีที่ถูกหัก ณ ที่จ่ายเป็นภาษีสุดท้าย โดยไม่นำเงินได้พึงประเมินที่ถูกหักภาษี ณ ที่จ่ายนั้น มารวมคำนวณภาษีในแบบแสดงรายการ แต่ถ้าไม่ต้องชำระเพิ่มและมีสิทธิได้รับภาษีคืน ก็ควร จะถือว่าภาษีที่ถูกหัก ณ ที่จ่ายนั้นเป็นภาษิล่วงหน้า โดยนำเงินได้พึงประเมินที่ถูกหักภาษี ณ ที่จ่ายนั้น มารวมคำนวณภาษีในแบบแสดงรายการและขอคืนภาษี อย่างไรก็ตามในกรณีภาษีเงินปันผลหัก ณ ที่จ่ายนั้นควรจะต้องถือเป็นภาษิล่วงหน้า เพราะหากนำมารวมคำนวณภาษีในแบบแสดงรายการแล้วจะ ได้ภาษีคืน เนื่องจากได้รับเครดิตภาษีเงินปันผลตามประมวลรัษฎากร มาตรา 47 ทวิ ส่วนกรณี ภาษีหัก ณ ที่จ่ายจากเงินที่นายจ้างจ่ายให้ครั้งเดียวเพราะเหตุออกจากงานนั้นควรจะต้องถือเป็นภาษี สุดท้าย เพราะถ้านำมารวมคำนวณภาษีในแบบแสดงรายการแล้วจะต้องเสียภาษีเพิ่มขึ้น<sup>80</sup>

#### 2.4.4.3 วิธีประเมินโดยเจ้าพนักงานประเมิน

การเสียภาษีโดยวิธีนี้เกิดขึ้นเมื่อผู้เสียภาษีไม่ยื่นแบบแสดงรายการเสียภาษีหรือยื่นแบบ แสดงรายการเสียภาษีแต่ไม่ถูกต้องครบถ้วน เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจที่จะออกหมายเรียก ตรวจสอบใ้ส่วนและประเมินให้เสียภาษีพร้อมเบี้ยปรับและเงินเพิ่มตามประมวลรัษฎากร มาตรา 19 ถึง 27 ทวิ แล้วแต่กรณีได้<sup>81</sup>

จะเห็นได้ว่าภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาใช้การเสียภาษีทั้งสามวิธีดังกล่าวข้างต้น

#### 2.4.5 ส่วนที่ว่าด้วย “วิธีหาข้อยุติในปัญหาภาษีที่เกิดขึ้น” (Tax Settlement)

โครงสร้างส่วนนี้สืบเนื่องจากโครงสร้างที่ 2.5.4 กล่าวคือเมื่อผู้เสียภาษีที่เป็นหน่วยภาษี เงินได้บุคคลธรรมดาไม่ยื่นแบบแสดงรายการเสียภาษีหรือยื่นแบบแสดงรายการเสียภาษีแล้ว แต่ไม่ถูกต้องครบถ้วนและเจ้าพนักงานประเมินได้ประเมินให้เสียภาษีแล้ว หากผู้เสียภาษีไม่เห็น ด้วยกับการประเมินนั้น ผู้เสียภาษีย่อมมีสิทธิที่จะยื่นอุทธรณ์ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ภายใน 30 วัน นับแต่วันที่ได้รับแจ้งการประเมิน เว้นแต่จะเป็นกรณีต้องห้ามอุทธรณ์ตามประมวลรัษฎากร มาตรา 21 หรือมาตรา 25 แล้วแต่กรณี เมื่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์มีคำวินิจฉัยแล้ว หากผู้อุทธรณ์ไม่เห็นด้วยก็มีสิทธิอุทธรณ์ต่อศาลภาษีอากรกลางโดยทำเป็นคำฟ้องภายใน 30 วัน นับแต่วันที่ได้รับแจ้งคำวินิจฉัยอุทธรณ์ ตามประมวลรัษฎากรมาตรา 30 เว้นแต่จะเป็นกรณีต้องห้าม อุทธรณ์ตามประมวลรัษฎากร มาตรา 33

<sup>80</sup> แหล่งเดิม.

<sup>81</sup> แหล่งเดิม.

เมื่อศาลภาษีอากรกลางมีคำพิพากษาแล้วหากคู่ความไม่เห็นด้วยก็มีสิทธิที่จะอุทธรณ์ต่อศาลฎีกาแผนกคดีภาษีอากร แต่ถ้าคดีนั้นมีทุนทรัพย์ไม่เกิน 50,000 บาท จะอุทธรณ์ในปัญหาข้อเท็จจริงไม่ได้ เว้นแต่ผู้พิพากษาที่นั่งพิจารณาคดีนั้นในศาลภาษีอากรกลางได้ทำความเห็นแย้งหรือได้รับรองว่ามีเหตุอันสมควรที่จะอุทธรณ์ได้ หรือได้รับอนุญาตให้อุทธรณ์จากอธิบดีผู้พิพากษาศาลภาษีอากรกลางเป็นหนังสือก็มีสิทธิอุทธรณ์ในปัญหาข้อเท็จจริงได้ (พระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ. 2528 มาตรา 25)<sup>82</sup>

2.4.6 ส่วนที่ว่าด้วย “การบังคับให้เป็นไปตามบทบัญญัติของกฎหมายภาษีอากร” (Tax Sanction)

โครงสร้างส่วนนี้ที่เกี่ยวกับภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาเป็นส่วนที่กำหนดเพื่อให้ทราบถึงสภาพบังคับหรือโทษของการฝ่าฝืนไม่ปฏิบัติตามบัญญัติของกฎหมายภาษีอากร ซึ่งตามประมวลรัษฎากรนั้นมีทั้งโทษทางแพ่งและโทษทางอาญา โทษทางแพ่งก็คือการเสียเบี้ยปรับและเงินเพิ่มเบี้ยปรับนั้นศาลมีอำนาจที่จะงดหรือลดได้ แต่เงินเพิ่มหรือดอกเบี้ยนั้นตามแนวคำพิพากษาของศาลฎีกา ศาลไม่มีอำนาจงดหรือลด ส่วนโทษทางอาญาจะมีบัญญัติไว้ในประมวลรัษฎากรมาตรา 35 ถึงมาตรา 37 ทวิ ซึ่งมีโทษปรับ และหรือโทษจำคุก

นอกจากนี้กรณีและผู้เสียหายไม่ชำระหนี้ภาษีอากรก็จะมีบทบัญญัติเกี่ยวกับการบังคับคดีเพื่อให้หน่วยงานจัดเก็บภาษีได้รับชำระหนี้ภาษีอากรที่ค้างนั้น เช่น มีบทบัญญัติมาตรา 12 แห่งประมวลรัษฎากรให้ยึดหรืออายัดและขายทอดตลาดทรัพย์สินของผู้เสียหายอากรโดยไม่ต้องฟ้องคดีต่อศาล บทบัญญัติเกี่ยวกับการบังคับชำระหนี้ภาษีอากรค้างจึงอยู่ในโครงสร้างส่วนที่ 6 นี้

อนึ่ง โครงสร้างส่วนที่ 2.4.1 ถึงส่วนที่ 2.4.3 เป็นกฎหมายสารบัญญัติ ส่วนโครงสร้างส่วนที่ 2.4.4 ถึงส่วนที่ 2.4.6 เป็นกฎหมายวิธีสบัญญัติ เว้นแต่ในส่วนที่เกี่ยวกับโทษทางอาญาจะเป็นกฎหมายสารบัญญัติ<sup>83</sup>

## 2.5 การจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาจากห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่มีชื่อนิติบุคคล

สืบเนื่องมาจากการประกาศใช้กฎหมายภาษีอากรในส่วนการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาตั้งแต่ปี พ.ศ. 2475 กฎหมายสองฉบับที่ใช้ในการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา คือพระราชบัญญัติภาษีเงินได้เดือน พ.ศ. 2475 ซึ่งเป็นการจัดเก็บจากค่าแรงงานเพียงอย่างเดียวและมีผลบังคับใช้เพียงปีเดียว หลังจากนั้นต่อมาได้มีการประกาศใช้พระราชบัญญัติภาษีเงินได้ พ.ศ. 2475 ตอนปลายปีมีผลบังคับใช้ตั้งแต่วันที่ 1 เมษายน พ.ศ. 2476 อันเป็นการยกเลิกภาษีเงินได้เดือนฉบับเดิม

<sup>82</sup> แหล่งเดิม.

<sup>83</sup> แหล่งเดิม.

ซึ่งพระราชบัญญัติภาษีเงินได้ดังกล่าวได้เพิ่มบทบัญญัติในการขยายฐานในการจัดเก็บภาษี กว้างกว่าเดิม โดยเพิ่มเงินได้อีก 4 ประเภท นอกจากเงินเดือนรวมเป็น 5 ประเภท<sup>84</sup> คือ

- 1) ค่าจ้างแรงงาน ประกอบด้วย เงินเดือน เบี้ยหวัด
- 2) ดอกเบี้ยต่าง ๆ ดอกเบี้ยกู้ยืม จ่านำ จ่านองและเงินปันผลต่าง ๆ
- 3) เงินปี เช่น เงินปีจากบรมวงศานุวงศ์ เงินที่ได้รับจากทรัพย์สิน
- 4) เงินที่ได้จากวิชาชีพอิสระ
- 5) เงินที่ได้จากการให้เช่าสังหาริมทรัพย์ รวมทั้งการให้เช่าแพด้วย

จากนั้นต่อมาได้มีการประกาศใช้ประมวลรัษฎากรปี พ.ศ. 2481 โดยเริ่มบังคับใช้เมื่อ วันที่ 1 เมษายน พ.ศ. 2482 และเป็นการยกเลิกพระราชบัญญัติภาษีเงินได้ พ.ศ. 2475 แต่อย่างไรก็ตาม รากฐานและโครงสร้างภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาที่ยังคงมาจากพระราชบัญญัติภาษีเงินได้ พ.ศ. 2475 โดยบุคคลที่อยู่ในประเทศสยามทุกคนรวมทั้งผู้ที่ไม่อยู่ในประเทศสยาม หากมีเงินได้พึงประเมิน ตามมาตรา 40 จากประเทศสยามก็ต้องเสียภาษีเงินได้ให้แก่รัฐ

นับตั้งแต่ประมวลรัษฎากรเริ่มใช้บังคับตั้งแต่ปี พ.ศ. 2482 ซึ่งในขณะนั้นบทบัญญัติ มาตรา 56 แห่งประมวลรัษฎากร กำหนดให้เก็บภาษีจากบุคคลธรรมดาแต่ละคนที่มีเงินได้แม้ว่า จะรวมตัวกันจัดตั้งเป็นห้างหุ้นส่วนสามัญไม่จดทะเบียนก็ต้องแยกกันเสียภาษีเป็นรายคน ตามสัดส่วนผลกำไรที่ได้รับและในปีเดียวกันได้มีการแก้ไขเพิ่มเติมวรรคสองของมาตรา 56 โดย พระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร พ.ศ. 2482 เป็นว่าในกรณีที่ห้างหุ้นส่วนสามัญหรือ คณะบุคคลซึ่งมิใช่นิติบุคคลประกอบกิจการเป็นผู้เป็นหุ้นส่วนหรือบุคคลในคณะบุคคลได้รับ เงินได้พึงประเมิน นอกจากบุคคลซึ่งเป็นหุ้นส่วนหรือในคณะบุคคลนั้นต้องยื่นรายการแล้ว ให้ห้างหุ้นส่วนสามัญและคณะบุคคลนั้นยื่นรายการตามแบบที่อธิบดีกำหนดแสดงรายการด้วย แม้ว่าจะมีการรวมตัวกันเป็นห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่มีโชันิติบุคคลก็ตามต้องนำรายได้ ไปแบ่งแยกเสียภาษีอากรในอัตราภาษีปกติและอัตราภาษีเสริมตามแบบที่อธิบดีกำหนดเป็น รายบุคคลตามสัดส่วนของเงินได้พึงประเมินที่ผู้เป็นหุ้นส่วนหรือบุคคลในคณะบุคคลแต่ละคน ได้รับ นับว่าไม่สะดวกแก่ผู้เสียภาษีและเจ้าหน้าที่ฝ่ายจัดเก็บภาษีและยังเป็นช่องว่างในการอำพราง เงินได้ไปสู่บุคคลอื่นที่มีได้ร่วมเป็นห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่มีโชันิติบุคคล<sup>85</sup> ต่อมาในปี พ.ศ. 2483 โดยพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร(ฉบับที่ 2) พ.ศ. 2483 ได้มีการ ขยายความในมาตรา 56 ให้จัดเก็บภาษีจากผู้ตายก่อนถึงกำหนดเวลายื่นรายการเงินได้ โดย

<sup>84</sup> จาก “วิวัฒนาการในการจัดเก็บภาษีเงินได้ของไทย,” โดย สนัน เกตุทัต, 2526 (พฤศจิกายน-ธันวาคม), *สรรพากรศาสตร์*, (30), น. 34.

<sup>85</sup> พระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร พ.ศ. 2482 ประชุมกฎหมายประจำศก 52.

กำหนดให้ผู้จัดการมรดกหรือทายาทหรือผู้ครอบครองทรัพย์สินมรดกแล้วแต่กรณี มีหน้าที่ในการยื่นแบบแสดงรายการและเสียภาษีเงินได้แทน<sup>86</sup>

นอกจากนี้ ได้ถูกแก้ไขเพิ่มเติมโดยพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 10) พ.ศ. 2496 กฎหมายได้มีการเปลี่ยนแปลงการจัดเก็บภาษีอากรในนามหน่วยภาษีชื่อ ห้างหุ้นส่วนสามัญและคณะบุคคลที่มีโชคนิติบุคคลเป็นหน่วยหนึ่งทั้ง ๆ ที่ไม่มีสถานะบุคคลในเชิงกฎหมายซึ่งเหตุผลในการแก้ไขก็ด้วยเหตุที่ภาษีอากรตามประมวลรัษฎากรที่จัดเก็บอยู่ในเวลานั้น มีหลายประเภทด้วยกัน รัฐเห็นว่าเป็นการยุ่งยากแก่ตัวผู้เสียภาษี โดยภาษีอากรบางประเภทยังไม่เหมาะสมแก่กาลสมัยและสะดวกแก่ผู้เสียภาษีอากรบางประเภทมีอัตราจัดเก็บค่อนข้างสูง จึงสมควรที่จะแก้ไขเพิ่มเติมเสียใหม่ โดยยกเลิกอากรบางประเภทมาจัดเก็บประเภทใหม่แทน เพื่อให้ราษฎรเสียภาษีอากรแต่น้อยประเภทไม่ซ้ำซ้อนและเป็นธรรมในการเสียภาษีอากรของผู้เสียภาษี<sup>87</sup>

จะเห็นได้ว่าการเปลี่ยนแปลงสาระสำคัญที่เกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีของห้างหุ้นส่วนสามัญและคณะบุคคลที่มีโชคนิติบุคคล โดยกำหนดให้เป็นหน่วยภาษีขึ้นใหม่ในประมวลรัษฎากร และได้กำหนดให้ส่วนแบ่งกำไรที่ผู้เป็นหุ้นส่วนหรือบุคคลในคณะบุคคลได้รับจากห้างหุ้นส่วนหรือคณะบุคคลที่มีโชคนิติบุคคลภายหลังเสียภาษีแล้วจะได้รับการยกเว้นไม่ต้องนำผลกำไรที่ได้รับมาเสียภาษีอากรอีก อันเป็นการยกเว้นความซ้ำซ้อนทางภาษี

ในหัวข้อต่อไปนี้ ผู้วิจัยจะกล่าวถึงเรื่องหลักพื้นฐานในการกำหนดผู้มีเงินได้ ความหมายของเงินได้ และหน่วยภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ตามลำดับ

#### 2.5.1 หลักพื้นฐานในการกำหนดผู้มีเงินได้

ภาษีเงินได้เป็นภาษีทางตรง (Direct Tax) ซึ่งมีหลักการจัดเก็บตามความสามารถของผู้เสียภาษีโดยถือเอา “รายได้” (Income) เป็นเครื่องวัดความสามารถของบุคคล บุคคลจะมีความสามารถในการเสียภาษีมากน้อยแค่ไหนขึ้นอยู่กับว่าบุคคลนั้นจะมีรายได้มากหรือน้อย และเพื่อให้เข้าถึงความสามารถของผู้เสียภาษียิ่งขึ้น การจัดเก็บภาษีเงินได้ของนานาประเทศจึงได้วางหลักการให้คำนึงถึงขนาดครอบครัว ตลอดจนค่าใช้จ่ายในการทำมาหาได้นั้น โดยการจัดเก็บภาษีเงินได้จาก “รายได้สุทธิ” (Net Income) ซึ่งเป็นรายได้ของบุคคลหลังจากได้หักค่าใช้จ่ายและค่าลดหย่อนสำหรับตัวผู้มีเงินได้และครอบครัวออกแล้ว เพื่อมิให้บังเกิดความได้เปรียบเสียเปรียบในความสามารถของผู้เสียภาษีเงินได้นั้นเอง ภาษีเงินได้จึงเป็นภาษีที่ถือหลักความยุติธรรมมากกว่าภาษีใด ๆ และเป็นที่ยอมรับจัดเก็บอย่างแพร่หลาย ซึ่งเป็นภาษีทางตรงของประเทศพัฒนาแล้วจะมี

<sup>86</sup> แหล่งเดิม.

<sup>87</sup> พระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 10) พ.ศ. 2496 อยู่ในภาคผนวก ก.

สัดส่วนสูงกว่าภาษีทางอ้อม ส่วนประเทศด้อยพัฒนาแม้ปกติจะจัดเก็บภาษีเงินได้ในสัดส่วนที่น้อยกว่าภาษีทางอ้อมก็ตาม แต่ก็ได้พยายามปรับปรุงการจัดเก็บภาษีเงินได้เพื่อเป็นรายได้ของรัฐและเพื่อผลในการกระจายรายได้มากขึ้นตามลำดับ<sup>88</sup>

### 2.5.2 ความหมายของเงินได้

เงินได้เป็นดัชนีวัดความสามารถในการเสียภาษีที่ดีที่สุด เพราะเงินได้ของบุคคลหนึ่งเป็นสิ่งที่ระบุว่า บุคคลผู้นั้นมีอำนาจบงการ (ซึ่งเป็นสิทธิที่จะใช้หรือไม่ใช้ก็ได้) เพื่อให้ได้มาซึ่งทรัพยากรทางเศรษฐกิจไว้ในครอบครองของตนในระดับมากน้อยเพียงใด การที่มีเงินได้มาก ย่อมสามารถซื้อทรัพยากรต่าง ๆ มาครอบครองเป็นเจ้าของได้มาก เนื่องจากการเก็บภาษีจากพลเมืองนั้นมีหลักการพื้นฐานที่ว่า ต้องการโยกย้ายอำนาจบงการหรืออำนาจครอบครอง (Command) ทรัพยากรทางเศรษฐกิจ จากมือของเอกชนไปสู่มือของรัฐบาลเพื่อว่ารัฐบาลสามารถใช้ทรัพยากรเหล่านั้นเสียเอง เพื่อจัดหาสินค้าบริการต่าง ๆ ให้แก่ประชาชน ในเมื่อเงินได้เป็นดัชนีวัดอำนาจบงการหรืออำนาจครอบครองที่ดีที่สุดแล้ว การเก็บภาษีจากเอกชนในระดับต่าง ๆ โดยอิงระดับเงินได้ของบุคคล ก็จัดว่าสอดคล้องกับหลักการของการเก็บภาษีทุกประการ การเก็บภาษีโดยอิงระดับเงินได้นี้เป็นการยอมรับโดยปริยายว่าความสามารถหรืออำนาจเพื่อที่จะได้มาในครอบครองสรรพสิ่งต่าง ๆ นี้เป็นความสามารถที่จะเสียภาษี (Ability to Pay or Taxable Capacity) ให้แก่รัฐด้วย

ท่านผู้ทรงคุณวุฒิได้ให้คำนิยามเงินได้ที่เป็นดัชนีวัดความสามารถในการเสียภาษีที่ยึดถือกันทั่วไปในระดับทฤษฎี คือ

ศาสตราจารย์โรเบิร์ต เมอร์เรย์ เฮก (Robert Murray Haig) นิยามคำว่าเงินได้ หมายถึง “การเพิ่มขึ้นของอำนาจของบุคคลที่จะสนองความต้องการของเขา ในช่วงระยะเวลาหนึ่งตราบใดที่อำนาจดังกล่าวประกอบไปด้วย (1) เงิน (2) สิ่งอื่น ๆ ที่พอจะวัดค่าได้ในรูปของเงิน”<sup>89</sup>

ศาสตราจารย์เฮนรี ซี ไชม่อนส์ (Henry C. Simons) นิยามว่า “ผลบวกของการบริโภคและการเปลี่ยนแปลงของระดับทรัพย์สิน”<sup>90</sup>

ศาสตราจารย์ฮาเวีย์ เบรเซอร์ (Havey Brazier) ได้นำคำนิยามของโรเบิร์ต เมอร์เรย์ เฮก และ ศาสตราจารย์เฮนรี ซี ไชม่อนส์ร่วมกับแนวคิดของนักเศรษฐศาสตร์ชาวเยอรมันจอร์จ วานส์ (George Schanz) ได้เรียบเรียงคำนิยามใหม่เพื่อให้เข้าใจง่ายขึ้น คือ “เงินได้เท่ากับผลรวมของการ

<sup>88</sup> เศรษฐศาสตร์การภาษีอากร (น. 52). เล่มเดิม.

<sup>89</sup> From *The Concept of Income – Economic and legal Aspect* (p. 7), by Robert Murray Haig, 1959, อ้างถึงใน *ทฤษฎีภาษีเงินได้และภาษีเงินได้ของไทย* (น. 3), โดย ไกรยุทธ ธีรชยาศินันท์, 2521, กรุงเทพฯ: ดวงกมล.

<sup>90</sup> From *Personal Income Taxation* (p. 5), by Henry C. Simons, 1938, อ้างถึงใน *ทฤษฎีภาษีเงินได้และภาษีเงินได้ของไทย* (น. 3). เล่มเดิม.

บริโภครวมกับการเปลี่ยนแปลงในสินทรัพย์สุทธิของปัจเจกชนในปีนั้น ๆ หรือรอบระยะเวลาบัญชี”<sup>91</sup>

จะเห็นได้ว่านิยามทั้งสามนี้มีนัยตรงกัน กล่าวคือ เมื่อบุคคลหนึ่งมีเงินได้ก็เท่ากับว่าบุคคลนั้นมีอำนาจหรือความสามารถที่จะได้สินค้าและบริการมาอุปโภคบริโภคหรือทำอะไรได้ตามใจชอบ ซึ่งเขาจะใช้หรือไม่ใช้อำนาจนี้ก็ได้อีก

นิยามเงินได้ในลักษณะเช่นนี้ ทำให้เงินได้มีความหมายกว้างขวางมาก จนกระทั่งมีการให้ชื่อเงินได้ในลักษณะนี้ว่า ฐานภาษีเงินได้เบ็ดเสร็จ (Comprehensive Tax Base)<sup>92</sup> ทั้งนี้เพราะนิยามของเฮกและไซมอนส์นั้น รวมเงินได้ทุกประเภทในรอบระยะเวลาที่กำหนดสำหรับเสียภาษีไม่ว่าเงินได้นั้นจะมาในรูปตัวเงิน ในรูปสินค้าบริการ และรูปเสมือนเงินได้อื่น ๆ (Income in Kind) จะเป็นค่าตอบแทนโดยตรงหรือโดยอ้อม จะเป็นค่าตอบแทนใช้งานหรือไม่ จะเป็นเงินได้ที่ได้เป็นประจำแน่นอนหรือครั้งคราวไม่แน่นอน อะไรก็ได้ที่แสดงถึงการเพิ่มขึ้นของอำนาจที่จะได้สรรพสิ่งที่อุปโภคบริโภค<sup>93</sup>

ประเทศไทยไม่ได้บัญญัติความหมายของคำว่าเงินได้ไว้โดยตรง มีแต่ความหมายของเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 39<sup>94</sup> แห่งประมวลรัษฎากร อีกทั้งมาตรา 40 เพียงแต่แบ่งเงินได้ออกเป็น 8 ประเภท ตามที่บัญญัติไว้ตามมาตรา 40(1)-(7) และ 40(8) นี้เป็นอนุมาตราที่ต้องมีการตีความเพราะมีคำว่า “การอื่นนอกจากที่ระบุไว้ใน (1)-(7) แล้ว” อย่งไรก็ดี มีแนวคำพิพากษาศาลฎีกาที่

<sup>91</sup> From *An Introduction to Taxation* (p. 42), by Ray M. Sommerfield, 1981, จาก *ความรู้ทั่วไปเกี่ยวกับภาษีอากร* (เอกสารการสอนชุดวิชากฎหมายภาษีอากร 1 หน่วยที่ 1-7) (น. 91). เล่มเดิม.

<sup>92</sup> ความหมายของ “ฐานภาษีเงินได้เบ็ดเสร็จ” นี้อาจแตกต่างกันไปสำหรับผู้ใช้นี้ กล่าวคือ นอกจากจะใช้ในลักษณะที่มีความหมายตรงกับ เงินได้ ตามนิยามของเฮกและไซมอนส์ แล้วอาจมีความหมายแคบลงไปอีกนั้น หมายถึง ฐานภาษีที่กว้างขึ้นจากเดิมที่ใช้กันอยู่ในระดับภาคปฏิบัติ ตามที่ระบุในกฎหมายภาษีเงินได้ ในกรณีหลัง ก็จะมาในรูปลักษณะแนวคิดที่เห็นว่า ฐานภาษีเงินได้แบบเบ็ดเสร็จนี้ ควรจะรวมเงินได้ประเภทเบี่ยประชุมค่าเช่าบ้านตัวเองที่พึงจะจ่าย (Imputed Rental Income) ฯลฯ หากเงินได้ประเภทตัวอย่างเหล่านี้ยังไม่ได้รวมอยู่ในนิยามของเงินได้พึงประเมินเพื่อเสียภาษี ฐานภาษีเงินได้เบ็ดเสร็จ ก็คือ ฐานภาษีที่ขยายความประเภทของเงินได้ที่ต้องเสียภาษีนั่นเอง จะขยายเพิ่มขึ้นจากเดิมมากน้อยเท่าใดนั้น ก็สุดแล้วแต่ว่าได้มีการเสนอให้รวมประเภทเงินได้ ที่ยังไม่ได้ประเมินเก็บในปัจจุบันเพิ่มขึ้นที่ประเภท. อ้างถึงใน *ทฤษฎีภาษีเงินได้ และภาษีเงินได้ของไทย* (น. 2). เล่มเดิม.

<sup>93</sup> *ทฤษฎีภาษีเงินได้ และภาษีเงินได้ของไทย* (น. 3). เล่มเดิม.

<sup>94</sup> เงินได้พึงประเมิน หมายถึง เงินได้อันเข้าลักษณะพึงเสียภาษีในหมวดนี้ เงินได้ที่กล่าวนี้ให้หมายความรวมถึงตลอดถึงทรัพย์สิน หรือประโยชน์อย่างอื่นที่ได้รับซึ่งอาจคิดคำนวณได้เป็นเงิน เงินค่าภาษีอากรที่ผู้จ่ายเงินหรือผู้อื่นออกแทนให้สำหรับเงินได้ประเภทต่าง ๆ ตามมาตรา 40 และเครดิตภาษีตามมาตรา 47 ทวิ ด้วย.



580/2506 วางแนวไว้เป็นบรรทัดฐานว่า เงินได้ที่จะนำมาคำนวณภาษีจะต้องเป็นสิ่งที่ได้รับมาแล้ว มิใช่เป็นเพียงสิทธิเรียกร้องที่จะได้รับในภายภาคหน้า ดังนั้นคำว่า “เงินได้พึงประเมิน” ในทางภาษีอากรจึงต้องพิจารณาว่าเงินได้ดังกล่าวเป็นเงินได้ที่ได้รับมาแล้ว มิใช่เป็นเพียงการคาดหมายว่าจะได้รับในอนาคต ซึ่งแนวคิดนี้สอดคล้องกับหลักการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาที่ใช้เกณฑ์เงินสด (Cash Basis) นอกจากนี้ ในการจัดเก็บภาษีจากทรัพย์สินกฎหมายควรจะทำการจัดเก็บภาษีขณะที่ผู้มีเงินได้มีความพร้อมที่จะชำระภาษีให้แก่รัฐ (Wherewithal to Pay)<sup>95</sup>

### 2.5.3 หน่วยภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา

การกำหนดหน่วยภาษีตามประมวลรัษฎากรในปัจจุบันนั้น ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาเป็นการจัดเก็บจาก

- (1) บุคคลธรรมดาคนเดียว
- (2) บุคคลธรรมดาหลายคนที่รวมกันเข้าเป็นห้างหุ้นส่วนสามัญไม่จดทะเบียน
- (3) บุคคลธรรมดาหลายคนที่รวมกันเข้าเป็นคณะบุคคลที่มีโชษนิติบุคคล
- (4) ผู้ถึงแก่ความตายระหว่างปีภาษี
- (5) กองมรดกที่ยังไม่ได้แบ่ง

การกำหนดตัวผู้มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดานี้ จะไม่คำนึงว่าหน่วยภาษีดังกล่าวจะมีสถานะเชิงบุคคลตามกฎหมายแพ่งและพาณิชย์หรือไม่ หากแต่พิจารณาถึงหน่วยภาษีที่ก่อให้เกิดเงินได้ขึ้นแม้ว่าจะไม่มีสถานะเชิงบุคคลในทางกฎหมายก็ตาม การกำหนดหน่วยภาษีนับจากที่ได้มีการประกาศใช้ประมวลรัษฎากรตั้งแต่ปี พ.ศ. 2481 เป็นต้นมาจึงเป็นเพียงเพื่อประโยชน์ในการจัดเก็บภาษีและขยายหน่วยภาษีโดยอาศัยหลักความแน่นอน (Certainty) ตามหลักการของภาษีอากรในการกำหนดตัวผู้มีหน้าที่ชำระภาษีให้แก่รัฐ<sup>96</sup>

#### 2.5.3.1 หน่วยภาษีที่มีสถานะเชิงบุคคล

แนวคิดในการกำหนดหน่วยภาษี (Tax Unit) เป็นปัญหาพื้นฐานที่สำคัญของการกำหนดโครงสร้างการเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา โดยแบ่งได้เป็น 2 ประเภท คือ

- 1) หน่วยบุคคล การกำหนดหน่วยภาษีนี้นี้ คือยึดถือที่ตัวบุคคลแต่ละคน (Individual) เป็นหน่วยในการเสียภาษีอากร รายได้ของแต่ละบุคคลไม่ว่าจะรายได้ประเภทใดจะต้องนำมาคำนวณเสียภาษีในนามของบุคคลนั้น

<sup>95</sup> จาก แนวทางในการกำหนดมาตรการทางกฎหมายเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาของห้างหุ้นส่วนสามัญและคณะบุคคลที่มีโชษนิติบุคคล (วิทยานิพนธ์ปริญญาโทบริหารธุรกิจ) (น. 8-9), โดย อรวรรณ ผาณิตพจนาน, 2540, กรุงเทพฯ: จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย.

<sup>96</sup> แหล่งเดิม. (น. 21).

2) หน่วยครอบครัว การกำหนดหน่วยภาษีวิธีนี้ ถือครอบครัวซึ่งประกอบไปด้วยหลายบุคคลเป็นหนึ่งหน่วยภาษี กำหนดโดยอิงกับประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ กล่าวคือ กฎหมายกำหนดให้การเป็นสามีภริยาดังกล่าวจะต้องเป็นคู่สมรสที่ถูกต้องตามกฎหมายเท่านั้น ตามมาตรา 1457 แห่งประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์<sup>97</sup>

ปัจจุบันนี้สามีและภริยาต่างฝ่ายต่างมีหน้าที่ยื่นรายการและเสียภาษีต่างหากจากกัน และแบ่งเงินได้พึงประเมินที่สามีและภริยาทำร่วมกัน หรือสามีและภริยาจะตกลงเลือกยื่นรายการและเสียภาษีรวมกันก็ได้ โดยทางกฎหมายมีทางเลือกให้สามีและภริยาสามารถทำได้<sup>98</sup> ดังนี้

(1) กรณีฝ่ายใดฝ่ายหนึ่งมีเงินได้ฝ่ายเดียว ให้ผู้มีเงินได้มีหน้าที่ยื่นแบบรายการเกี่ยวกับเงินได้พึงประเมินที่ตนได้รับในระหว่างปีภาษีที่ล่วงมาแล้ว ตามมาตรา 56 แห่งประมวลรัษฎากร

(2) กรณีต่างฝ่ายต่างมีเงินได้ แยกออกเป็นดังนี้

1) สามีและภริยาต่างฝ่ายต่างยื่นแบบแสดงรายการและเสียภาษีแยกต่างหากจากกันสำหรับการยื่นแบบแสดงรายการนั้น ให้ต่างฝ่ายต่างมีหน้าที่ยื่นรายการและเสียภาษีตามเงินได้ที่ตนเองได้รับในนามตนเอง

2) สำหรับเงินได้พึงประเมินที่ไม่อาจแยกได้ว่าเป็นของสามีหรือภริยา แต่ละฝ่ายเป็นจำนวนเท่าใด

ก) ถ้าเป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(2)(3)(4)(5)(6)(7) และ (8) แห่งประมวลรัษฎากร ให้แบ่งเงินได้พึงประเมินเป็นของสามีและภริยาฝ่ายละกึ่งหนึ่ง

ข) เฉพาะเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(8) แห่งประมวลรัษฎากร จะเลือกแบ่งเป็นของแต่ละฝ่ายตามส่วนที่ตกลงกันก็ได้ แต่รวมกันต้องไม่น้อยกว่าเงินได้พึงประเมินที่ได้รับ ถ้าตกลงกันไม่ได้ให้แบ่งเป็นของสามีและภริยาคนละกึ่งหนึ่ง

เมื่อได้เลือกตามวิธีการ 1) หรือ 2) แล้วให้ถือว่าเป็นวิธีการยื่นรายการสำหรับปีภาษีนั้น หากมีการเปลี่ยนแปลงวิธีการเลือกยื่นรายการในปีภาษีเดียวกัน จะต้องได้รับอนุมัติจากอธิบดีกรมสรรพากรเสียก่อน

<sup>97</sup> ความรู้ทั่วไปเกี่ยวกับภาษีอากร (เอกสารการสอนชุดวิชากฎหมายภาษีอากร 1 หน่วยที่ 1-7) (น. 182). เล่มเดิม.

<sup>98</sup> คำชี้แจงกรมสรรพากร เรื่อง แนวทางการปฏิบัติเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาจากสามีและภริยา (ฉบับที่ 2).

3) การเลือกยื่นรายการและเสียภาษีร่วมกันสามีและภริยาอาจเลือกยื่นรายการและเสียภาษีโดยเลือกเอาเงินได้ทุกรายการ ไปรวมกันและยื่นเสียภาษีในนามของฝ่ายใดฝ่ายหนึ่ง หรือจะเลือกแยกเฉพาะเงินได้ตามมาตรา 40(1) แห่งประมวลรัษฎากร ยื่นรายการและเสียภาษีในนามของตนเองก็ได้ ดังนี้

วิธีที่ 1 การยื่นรายการและเสียภาษีร่วมกันทั้งหมด ให้ถือเอาเงินได้พึงประเมินทั้งหมดของภริยาเป็นเงินได้ของสามี หรือเอาเงินได้พึงประเมินทั้งหมดของสามีเป็นเงินได้ของภริยา

วิธีที่ 2 การเลือกยื่นรายการและเสียภาษีร่วมกันบางส่วน ให้ถือเอาเงินได้พึงประเมินทั้งหมดตามมาตรา 40(2) – (8) แห่งประมวลรัษฎากร ของภริยาเป็นเงินได้ของสามี หรือเอาเงินได้ทั้งหมดตามมาตรา 40(2) – (8) แห่งประมวลรัษฎากร ของสามีเป็นเงินได้ของภริยา ส่วนเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(1) แห่งประมวลรัษฎากร ของแต่ละฝ่ายให้แยกยื่นรายการและเสียภาษีในนามของตนเองก็ได้

เมื่อได้เลือกยื่นรายการและเสียภาษีวิธีใดวิธีหนึ่งแล้ว ให้ถือว่าเป็นวิธีการยื่นรายการสำหรับปีภยานั้น หากมีการเปลี่ยนแปลงวิธีการเลือกยื่นรายการในปีภาษีเดียวกัน จะต้องได้รับอนุมัติจากอธิบดีกรมสรรพากรเสียก่อน<sup>99</sup>

โดยสรุปแล้ว ในปัจจุบันประเทศไทยได้กำหนดหลักเกณฑ์และวิธีการจัดเก็บภาษีเงินได้จากสามีและภริยา โดยต่างฝ่ายต่างมีหน้าที่ยื่นรายการและเสียภาษีต่างหากออกจากกัน และแบ่งเงินได้พึงประเมินที่สามีและภริยาทำร่วมกัน หรือสามีและภริยาจะตกลงเลือกยื่นรายการและเสียภาษีร่วมกันก็ได้ ซึ่งหลักการดังกล่าวได้แตกต่างไปจากหลักการเดิม การที่หน่วยครอบครัวได้ใช้หลักการเช่นนี้ขึ้นก็เพื่อให้สอดคล้องกับคำวินิจฉัยของศาลรัฐธรรมนูญที่ว่า มาตรา 57 ตรี และมาตรา 57 เบญจ แห่งประมวลรัษฎากร ขัดหรือแย้งต่อมาตรา 30 ของรัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย บทบัญญัติดังกล่าวจึงเป็นอันใช้บังคับมิได้ตามมาตรา 6 ของรัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย อีกทั้งการจัดเก็บภาษีเงินได้ตามบทบัญญัติแห่งกฎหมายเป็นเครื่องมือทางการคลังที่สำคัญในอันที่จะทำให้รัฐสามารถจัดเก็บภาษีอากรซึ่งเป็นรายได้ที่สำคัญต่อเศรษฐกิจของประเทศอย่างมีประสิทธิภาพและตรวจสอบได้อีกด้วย<sup>100</sup>

#### 2.5.3.2 หน่วยภาษีที่ไม่มีสถานะเชิงบุคคล

หน่วยภาษีที่ไม่มีสถานะเชิงบุคคล หมายถึง หน่วยภาษีที่ไม่มีสภาพบุคคลตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ ตามมาตรา 15 แห่งประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ โดยประมวลรัษฎากรได้กำหนดหน่วยภาษีที่ไม่มีสถานะเชิงบุคคลแต่ก่อให้เกิดเงินได้ขึ้นมาเป็นผู้มีหน้าที่ในการ

<sup>99</sup> แผลงเดิม.

<sup>100</sup> ศาลรัฐธรรมนูญมีคำวินิจฉัยใหม่ที่ 17/2555.

เสียภาษี ได้แก่ ผู้ที่ถึงแก่ความตายระหว่างปีภาษี กองมรดกที่ยังไม่ได้แบ่ง ห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่ไม่ใช่นิติบุคคล

ความจำเป็นในการกำหนดบุคคลที่ไม่มีสถานะเชิงบุคคลในทางกฎหมายขึ้นมาเป็นหน่วยภาษีมีเหตุผลเนื่องมาจาก หากรัฐทำการจัดเก็บภาษีโดยยึดหน่วยบุคคลและหน่วยครอบครัว แต่เพียงอย่างเดียว อาจจะทำให้เกิดความไม่เป็นธรรมในเชิงภาษีอากร เพราะผู้เสียภาษีอาจจะเลี่ยงภาระภาษีโดยจัดตั้งรูปแบบที่ไม่มีสถานะเชิงบุคคลเพียงเพื่อประโยชน์ในการกระจายฐานเงินได้ให้ตกไปอยู่กับหน่วยภาษีดังกล่าว ดังนั้น ประมวลรัษฎากรจึงได้มีการขยายฐานในการจัดเก็บภาษีให้รวมไปถึงหน่วยภาษีที่ไม่มีสถานะเชิงบุคคลเพื่อสร้างความชัดเจนในการกำหนดตัวผู้เสียภาษีตามหลักความแน่นอนชัดเจน (Certainty)<sup>101</sup> ดังนี้

ก) ผู้ถึงแก่ความตายระหว่างปีภาษี

ตามหลักกฎหมายทั่วไปผู้ถึงแก่ความตายย่อมหมดสิทธิและหน้าที่ตามกฎหมาย แต่ในทางภาษีอากรนั้นภาระภาษีต่าง ๆ ยังไม่หมดไป หากผู้ถึงแก่ความตายได้รับเงินได้จะต้องมีหน้าที่ในการเสียภาษีให้แก่อำนาจรัฐด้วย แต่เดิมนั้นการจัดเก็บภาษีอากรตามพระราชบัญญัติภาษีเงินได้ พ.ศ. 2475 ได้กำหนดตัวผู้มีหน้าที่เสียภาษีเป็นทั่วไป โดยกำหนดให้บุคคลที่อยู่ในประเทศสยามและผู้ถือว่าอยู่ในประเทศสยามเป็นผู้ที่มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้เท่านั้น

ต่อมาในปี พ.ศ. 2483 โดยพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 2) พ.ศ. 2483 ได้มีขยายหน่วยภาษีในมาตรา 56 เดิม อันเป็นการเพิ่มบทบัญญัติในการจัดเก็บภาษีจากผู้ตายก่อนถึงกำหนดเวลาการยื่นแบบแสดงรายการภาษีเงินได้ โดยกำหนดให้ผู้จัดมรดกหรือทายาทหรือผู้ครอบครองทรัพย์สินมรดกแล้วแต่กรณีมีหน้าที่ในการยื่นแบบแสดงรายการเพื่อเสียภาษีเงินได้แทนเพื่อขจัดปัญหาในกรณีที่ผู้ถึงแก่ความตายระหว่างปีภาษีไม่ได้ยื่นแบบแสดงรายการเงินได้แต่มีเงินได้ขึ้น ดังนั้น พระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 2) พ.ศ. 2483 จึงได้ทำการกำหนดหน่วยภาษีเพิ่มเติมขึ้นเพื่อความแน่นอนชัดเจน (Certainty) ในการจัดเก็บภาษีตามหลักการภาษีอากรที่ดี<sup>102</sup>

ฉะนั้น หากบุคคลธรรมดาที่มีเงินได้ถึงเกณฑ์ที่ต้องเสียภาษีและถึงแก่ความตายในระหว่างปีภาษี ประมวลรัษฎากรถือว่าผู้ถึงแก่ตายนั้นยังคงมีหน้าที่เสียภาษีเงินได้ที่เกิดขึ้นจากกองมรดกของผู้ตายที่ยังไม่ได้แบ่งให้ทายาทในระหว่างปีภาษีที่ถึงแก่ตาย

<sup>101</sup> แนวทางในการกำหนดมาตรการทางกฎหมายเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาของห้างหุ้นส่วนสามัญและคณะบุคคลที่มีโชันนิติบุคคล (วิทยานิพนธ์ปริญญาโทบริหารธุรกิจ) (น. 29). เล่มเดิม.

<sup>102</sup> แหล่งเดิม.

ข) กองมรดกที่ยังไม่ได้แบ่ง

การเสียภาษีของกองมรดกที่ยังไม่ได้แบ่งนั้นเป็นการจัดภาษีต่อเนื่องจากการที่ประมวล  
 รัษฎากรกำหนดตัวผู้มีหน้าที่เสียภาษีในเงินได้ของผู้ตาย โดยแต่เดิมนับแต่ได้มีการประกาศใช้  
 พระราชบัญญัติภาษีเงินได้ พ.ศ. 2475 จนถึงการประกาศใช้ประมวลรัษฎากร ปี พ.ศ. 2481 นั้นยัง  
 ไม่มีการกำหนดหน่วยภาษีของกองมรดกที่ยังไม่ได้แบ่ง จนกระทั่งในปี พ.ศ. 2496 ได้มีการออก  
 พระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 10) พ.ศ. 2496 โดยทำการเพิ่มบทบัญญัติใน  
 มาตรา 57 ทวิ ขึ้นมาใหม่ ซึ่งได้มีการขยายหน่วยภาษีเพิ่มเติมโดยกำหนดให้มีหน้าที่เสียภาษีต่อเนื่อง  
 จากการจัดเก็บภาษีในกรณีของผู้ถึงแก่ความตายระหว่างปี ทั้งนี้โดยมีเหตุผลว่า ถ้าหากกองมรดกยัง  
 ไม่ได้ถูกนำไปแบ่งให้แบ่งแก่ทายาททันทีแต่ก่อให้เกิดเงินได้อย่างต่อเนื่องจากทรัพย์สินของผู้ตาย  
 เช่น ทรัพย์สินที่ผู้ตายได้มีการนำออกให้เช่า หากผู้ตายเสียชีวิตลงค่าเช่าดังกล่าวยังคงเป็นเงินได้ของ  
 ผู้ตายและถ้ายังไม่มีแบ่งเงินได้ดังกล่าวให้แก่ทายาทก็จะเกิดปัญหาขึ้นว่าผู้ใดจะเป็นผู้ที่ทำหน้าที่  
 ในการยื่นแบบแสดงรายการเพื่อเสียภาษีเงินได้แทนผู้ตายเพราะแต่เดิม กฎหมายจะทำการจัดเก็บ  
 ภาษีเงินได้ของกองมรดกก็ต่อเมื่อได้มีการแบ่งให้แก่ทายาทแล้วเท่านั้น ดังนั้น ในปี พ.ศ. 2496  
 จึงได้มีการออกพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 10) พ.ศ. 2496 โดยเพิ่ม  
 บทบัญญัติในมาตรา 57 ทวิ ขึ้นมาใหม่และขยายฐานในการจัดเก็บภาษีจากกองมรดกของผู้ตายที่ยัง  
 ไม่ได้แบ่งซึ่งจากบันทึกคำชี้แจงได้ให้เหตุผลในการเปลี่ยนแปลงวิธีการจัดเก็บภาษีโดยที่กฎหมาย  
 ดำเนินวิธีตามหลักความสะดวก (Convenience)<sup>103</sup> เป็นข้อพิจารณาหลักดังนี้คือ

ในกรณีของกองมรดกที่ยังไม่ได้แบ่ง แต่เดิมกฎหมายได้กำหนดให้ทายาทของกอง  
 มรดกเสียภาษีก็ต่อเมื่อได้รับเงินได้จากกองมรดก แต่กฎหมายใหม่ (นับแต่ปี พ.ศ. 2496 เป็นต้นไป)  
 ได้กำหนดให้ผู้จัดการหรือทายาทหรือผู้ครอบครองทรัพย์สินมรดกแล้วแต่กรณีจะต้องนำเงินได้มาเสีย  
 ในชื่อของกองมรดกของผู้ตาย โดยยอมให้หักค่าใช้จ่ายและค่าลดหย่อนได้เสมือนผู้ตายยังมีชีวิตอยู่  
 และเมื่อได้เสียภาษีเช่นนี้แล้วทายาทของกองมรดกแต่ละคนก็ต้องเสียภาษีเงินได้นั้นเป็นการส่วนตัว  
 ซ้ำอีก ซึ่งนับว่าเป็นการสะดวกต่อตัวผู้เสียภาษี

ด้วยเหตุนี้ แม้ว่ากองมรดกจะไม่ใช่นุคคลธรรมดาและไม่มีสภาพบุคคลตามประมวล  
 กฎหมายแพ่งและพาณิชย์ หากเป็นแต่เพียงกองทรัพย์สินของผู้ตายที่ยังไม่ได้แบ่งแต่ประมวล  
 รัษฎากรกลับกำหนดให้เป็นหน่วยภาษีหน่วยหนึ่งที่มีหน้าที่เสียภาษีเช่นเดียวกันกับบุคคลธรรมดา  
 การเสียภาษีของหน่วยภาษีกองมรดกจึงเริ่มขึ้นในปีภาษีถัดจากปีที่เข้ามรดกถึงแก่ความตายและ  
 สิ้นสุดในปีภาษีก่อนที่มีการแบ่งให้แก่ทายาท การที่กฎหมายกำหนดให้ผู้ที่ถึงแก่ความตายและ

<sup>103</sup> แหล่งเดิม. (น. 30).

กองมรดกที่ยังไม่ได้แบ่งเป็นผู้มีหน้าที่เสียภาษีนั้นเพื่อให้การจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา เป็นไปอย่างต่อเนื่อง<sup>104</sup>

ค) ห้างหุ้นส่วนสามัญและคณะบุคคลที่ไม่ใช่นิติบุคคล

(1) การจัดตั้งห้างหุ้นส่วนสามัญที่ไม่ใช่นิติบุคคลตามประมวลรัษฎากร อาจเริ่มพิจารณาการจัดตั้งห้างหุ้นส่วนตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 1012 และมาตรา 1013 โดยประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ได้แบ่งแยกรูปแบบห้างหุ้นส่วนออกเป็น 3 รูปแบบ คือ ห้างหุ้นส่วนสามัญ ห้างหุ้นส่วนสามัญนิติบุคคลและห้างหุ้นส่วนจำกัด ในกรณีของห้างหุ้นส่วนสามัญที่ประกอบไปด้วยหุ้นส่วนที่ไม่จำกัดความรับผิดชอบสามารถเลือกรูปแบบความมีสถานะเชิงบุคคลในทางกฎหมายด้วยวิธีการจดทะเบียนหรือไม่ก็ได้ ซึ่งถ้าหากเลือกไม่จดทะเบียนห้างหุ้นส่วนดังกล่าว ก็จะเป็นเพียงแค่การรวมกลุ่มของบุคคลเพื่อแสวงกำไรร่วมกันเท่านั้น การเสียภาษีจึงต้องเสียภาษีแบบภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา แต่หากผู้เป็นหุ้นส่วนเลือกรูปแบบความมีสถานะเชิงบุคคลในทางกฎหมายโดยใช้วิธีการจดทะเบียน ผลของการจดทะเบียนจะทำให้ห้างหุ้นส่วนที่จดทะเบียนมีสถานะเป็นนิติบุคคลตามกฎหมายและมีสิทธิหน้าที่และความรับผิดชอบแยกต่างหากจากผู้เป็นหุ้นส่วน กล่าวคือ ผู้เป็นหุ้นส่วนสามารถจำกัดความรับผิดชอบของตนเองในห้างหุ้นส่วนจดทะเบียนได้ สิทธิในทรัพย์สินหรือหน้าที่ต่าง ๆ ตลอดจนความรับผิดชอบในหนี้ของห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล โดยเฉพาะความรับผิดชอบในหนี้ถ้าภาษีอากรจะถูกกำหนดให้เสียภาษีในนามนิติบุคคล

ดังนั้น การที่ประมวลรัษฎากรได้นำวิธีการจดทะเบียนมาเป็นตัวแบ่งแยกวิธีการเสียภาษีหรือกล่าวอีกนัยหนึ่ง คือ การจดทะเบียนของห้างหุ้นส่วนสามัญเป็นสิ่งที่สามารถสร้างสถานะเชิงบุคคลในทางกฎหมายให้กับห้างหุ้นส่วนซึ่งพิจารณาได้ว่าประมวลรัษฎากรอ้างอิงแนวคิดในเรื่องการสร้างสถานะบุคคลในเชิงกฎหมายตามประมวลกฎหมายแพ่งพาณิชย์ซึ่งมีบทบัญญัติว่าด้วยห้างหุ้นส่วนจดทะเบียนมาก่อนประมวลรัษฎากร ส่วนในกรณีของห้างหุ้นส่วนสามัญที่ไม่มีการจดทะเบียนจึงไม่มีสถานะบุคคลทางกฎหมายและการจำกัดความรับผิดชอบของห้างหุ้นส่วนสามัญตามประมวลรัษฎากรจะถือว่าเป็นห้างหุ้นส่วนสามัญที่ไม่จดทะเบียนเป็นเพียงการรวมกลุ่มของบุคคลเพื่อแสวงหากำไรร่วมกัน ประมวลรัษฎากรจึงได้สร้างความเป็นหน่วยภาษีแยกต่างหากจากผู้เป็นหุ้นส่วนที่เป็นบุคคลธรรมดาทำให้สามารถจัดเก็บภาษีอากรจากห้างหุ้นส่วนสามัญที่ไม่จดทะเบียนได้ในฐานะเป็นหน่วยภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา<sup>105</sup>

<sup>104</sup> แหล่งเดิม. (น. 31).

<sup>105</sup> แหล่งเดิม. (น. 32).

(2) รูปแบบของคณะบุคคลที่มีใช้นิติบุคคลอันเป็นรูปแบบที่คล้ายคลึงกับรูปแบบห้างหุ้นส่วนสามัญแต่เป็นการจัดตั้งที่ไม่ครบองค์ประกอบของการจัดตั้งห้างหุ้นส่วนสามัญ กล่าวคือ เป็นการรวมกลุ่มของบุคคลที่ไม่มีวัตถุประสงค์ในการแสวงกำไรระหว่างกันและเป็นรูปแบบที่ไม่สามารถพบค่านิยามได้ในประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ หากแต่สามารถพบคำดังกล่าวได้ตามบทบัญญัติในประมวลรัษฎากรตามมาตรา 56 วรรคสอง อันเป็นการกำหนดหน่วยภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาเพื่อประโยชน์ในการจัดเก็บภาษีเท่านั้น<sup>106</sup>

แต่อย่างไรก็ดี ได้มีนักวิชาการบางท่านได้ให้ความหมายของคำว่า “คณะบุคคลที่ไม่ใช่นิติบุคคล” ไว้ดังนี้

ศาสตราจารย์พิเศษชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม ได้ให้ค่านิยามของ คณะบุคคลที่มีใช้นิติบุคคล หมายถึง “คณะบุคคลที่ตกลงเข้ากันเพื่อกระทำการใดกิจการหนึ่งหรือหลายกิจการร่วมกัน โดยไม่มีวัตถุประสงค์ที่จะหากำไรมาแบ่งกัน อาจจะเป็นการทำเพื่อการกุศล การศาสนา การศึกษา การกีฬา หรือเพื่อสาธารณประโยชน์อย่างอื่นก็ได้<sup>107</sup>

ท่านอาจารย์ประเสริฐ ลือพันธุ์ ได้ให้ค่านิยามของ คณะบุคคลที่มีใช้นิติบุคคล หมายถึง “บุคคลธรรมดาตั้งแต่สองคนขึ้นไปตกลงร่วมกันเพื่อกระทำการอย่างใดอย่างหนึ่ง แต่ไม่มีวัตถุประสงค์จะแบ่งปันผลกำไรอันจะพึงได้จากกิจการที่ทำนั้น<sup>108</sup>”

ศาสตราจารย์ไพจิตร โรจนานิช ได้ให้นิยามของ คณะบุคคลที่มีใช้นิติบุคคล หมายถึง “การที่บุคคลตั้งแต่สองคนขึ้นไปตกลงกันเพื่อกระทำการร่วมกันเหมือนกับห้างหุ้นส่วนสามัญ เพียงแต่รูปแบบของคณะบุคคลที่ไม่ใช่นิติบุคคลนั้นเป็นรูปแบบที่เกิดจากรวมกลุ่มที่ไม่มีวัตถุประสงค์ในการแสวงหากำไรระหว่างกัน<sup>109</sup>”

เมื่อพิจารณาประกอบกับหนังสือตอบข้อหารือภาษีอากรฉบับหนึ่งซึ่งได้ให้ความหมายของคำว่า คณะบุคคลที่ไม่ใช่นิติบุคคล หมายถึง “การรวมกลุ่มของกลุ่มบุคคลที่ไม่มีสถานะเป็นนิติบุคคล”

<sup>106</sup> แหล่งเดิม. (น. 33).

<sup>107</sup> คำอธิบายกฎหมายภาษีอากร (น. 71). เล่มเดิม.

<sup>108</sup> ความรู้ทั่วไปเกี่ยวกับภาษีอากร (เอกสารการสอนชุดวิชากฎหมายภาษีอากร 1 หน่วยที่ 1-7) (น. 225). เล่มเดิม.

<sup>109</sup> จาก ภาษีสรรพากร คำอธิบายประมวลรัษฎากร (น. 1-004), โดย ไพจิตร โรจนานิช ชุมพร เสนอไชย และสาโรช ทองประคำ, 2549, กรุงเทพฯ: สามเจริญพาณิชย์.

ตัวอย่าง “การยกหอพักให้บุตร 2 คน เงินได้จากการให้เช่าหอพักต้องเสียภาษีในนามของคณะบุคคล<sup>110</sup>”

“การฝากเงินโดยใช้ชื่อผู้ฝากร่วมกันเพื่อประโยชน์ในการถอนเงินเป็นกรณีบุคคลตั้งแต่สองคนขึ้นไปตกลงเข้ากันเพื่อกระทำการร่วมกันโดยไม่มีวัตถุประสงค์ในการแบ่งปันผลกำไรอันพึงได้จากการกระทำการร่วมกัน<sup>111</sup>”

การจัดตั้งรูปแบบคณะบุคคลที่ไม่ใช่นิติบุคคลมักจะพบได้ในกรณีของการฝากเงินโดยใช้ชื่อร่วมกันของบุคคลตั้งแต่สองคนขึ้นไปหรือการฝากตัวสัญญาใช้เงิน เป็นต้น เพราะกรณีดังกล่าวผู้เสียภาษีไม่มีเจตนาในการแสวงหากำไร หากแต่ต้องการใช้ความเป็นหน่วยภาษีของคณะบุคคลในการกระจายฐานเงินได้เพื่อที่เสียภาษีแยกต่างหากออกมาเป็นอีกหนึ่งหน่วยภาษี

จะเห็นได้ว่าจากคำวินิจฉัยในหนังสือตอบข้อหารือดังกล่าว มีข้อสังเกตว่าการที่บุคคลในคณะบุคคลแต่ละคนสามารถรวมกลุ่มกันเพื่อตั้งเป็นคณะบุคคลใหม่ได้นั้นแสดงให้เห็นว่ากรมสรรพากรยอมรับแนวคิดในการแตกหน่วยภาษีโดยใช้รูปแบบของคณะบุคคลเพื่อกระจายฐานเงินได้ต่อไป โดยไม่ถือว่าการกระทำดังกล่าวขัดต่อบทบัญญัติของกฎหมาย เพราะผู้เสียภาษีที่ปฏิบัติตามกฎหมายมีสิทธิในการวางแผนภาษี (Tax Planning) เพื่อให้ตนเองเสียภาษีน้อยลง ประกอบกับแนวคำตัดสินของศาลฎีกาที่วางแนวบรรทัดฐานไว้ในคำพิพากษาฎีกาที่ 3049/2528 และคำพิพากษาฎีกาที่ 5598/2536 ว่า “ในกรณีที่ผู้เสียภาษีสามารถใช้วิธีการกระทำตามกฎหมายเพื่อให้ตนเองเสียภาษีน้อยที่สุดหรือไม่ต้องเสียภาษีเลยโดยที่ข้อสัญญาต่าง ๆ ที่ตกลงกันไม่ได้ขัดต่อความสงบเรียบร้อยหรือศีลธรรมอันดีของประชาชน การกระทำความดังกล่าวถือว่าเป็นรูปแบบหนึ่งในการวางแผนภาษี (Tax Planning) ที่จะทำให้อุบัติสัญญาเกิดความสะดวกและให้ได้รับผลประโยชน์ในรูปของกำไรและภาษีมากที่สุดเพราะการที่ประชาชนจะต้องเสียภาษีให้แก่รัฐจะต้องอยู่ภายใต้บทบัญญัติที่กฎหมายที่กำหนดไว้ชัดเจนเท่านั้น”

<sup>110</sup> หนังสือตอบข้อหารือภาษีอากรที่ กค 0802/6737 ลงวันที่ 21 เมษายน 2536.

<sup>111</sup> หนังสือตอบข้อหารือภาษีอากรที่ กค 0802/7229 ลงวันที่ 18 เมษายน 2534.



### บทที่ 3

## การจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาจากห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่มี มิใช่นิติบุคคลตามกฎหมายไทยและกฎหมายต่างประเทศ

ก่อนที่คณะรัฐมนตรีจะมีมติเห็นชอบในเรื่องมาตรการปรับปรุงโครงสร้างภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาเพื่อส่งเสริมความเป็นธรรมและให้สอดคล้องกับภาวะเศรษฐกิจ ลงวันที่ 18 ธันวาคม พ.ศ. 2555 นั้น ได้เกิดความไม่แน่นอนชัดเจนในเรื่องของขอบเขตความหมาย ในส่วนที่เป็นลักษณะของห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่มีมิใช่นิติบุคคลขึ้นในประมวลรัษฎากร เพราะไม่มีการจำกัดความของคำว่าห้างหุ้นส่วนสามัญและคณะบุคคลที่มีมิใช่นิติบุคคลไว้โดยเฉพาะในหมวดภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา จึงทำให้เกิดการนำเอาหลักกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ ลักษณะที่ 22 ในเรื่องหุ้นส่วนและบริษัท ประกอบกับหนังสือตอบข้อหารือของกรมสรรพากรและบรรทัดฐานคำพิพากษาของศาลมาเป็นแนวทางในการวินิจฉัย หลังจากคณะรัฐมนตรีมีมติเห็นชอบให้กำหนดนิยามความหมายและหลักเกณฑ์การจัดเก็บภาษีใหม่ โดยกำหนดอัตราภาษีของห้างหุ้นส่วนสามัญและคณะบุคคลที่มีมิใช่นิติบุคคลขึ้นใหม่ซึ่งน่าจะมีผลใช้บังคับตั้งแต่ปี พ.ศ. 2557 เป็นต้นไป ผู้วิจัยจึงเห็นควรที่จะทำการศึกษาการจัดเก็บภาษีของห้างหุ้นส่วนสามัญและคณะบุคคลที่มีมิใช่นิติบุคคลตามกฎหมายไทยและการจัดเก็บภาษีของห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่มีมิใช่นิติบุคคลตามกฎหมายต่างประเทศที่จะกล่าวตามลำดับดังนี้ กฎหมายที่เกี่ยวข้องกับห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่มีมิใช่นิติบุคคลแหล่งเงินได้ ความหมายของเงินได้พึงประเมิน การจำแนกประเภทเงินได้พึงประเมิน การยกเว้นภาษี การหักค่าใช้จ่ายและค่าลดหย่อน อัตราภาษีและวิธีการคำนวณภาษีเงินได้ของห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่มีมิใช่นิติบุคคลก่อนปี พ.ศ. 2557 อัตราภาษีและวิธีการคำนวณภาษีเงินได้ของห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่มีมิใช่นิติบุคคลซึ่งน่าจะมีผลใช้บังคับตั้งแต่ปี พ.ศ. 2557 เป็นต้นไป วิธีการเสียภาษี เพื่อจะได้นำไปศึกษาและวิเคราะห์เปรียบเทียบในบทที่ 4 ต่อไป

### 3.1 การจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาจากห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่มีใช้นิติบุคคลตามกฎหมายไทย

#### 3.1.1 สถานะทางกฎหมายของห้างหุ้นส่วนสามัญและคณะบุคคลที่มีใช้นิติบุคคล

ห้างหุ้นส่วนสามัญตามประมวลรัษฎากรจัดตั้งตามประกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 1012 ประกอบมาตรา 1025 วางหลักไว้ว่า สัญญาที่บุคคลตั้งแต่สองคนขึ้นไปตกลงเข้ากัน เพื่อกระทำการกิจการร่วมกันโดยมีวัตถุประสงค์ในการแสวงหากำไรระหว่างกันซึ่งผู้เป็นหุ้นส่วนต้องรับผิดชอบในหนี้ของห้างหุ้นส่วนสามัญร่วมกันโดยไม่จำกัดจำนวน

กฎหมายให้อิสระในการเลือกรูปแบบความมีสถานะเชิงบุคคลในทางกฎหมาย โดยใช้วิธีการจดทะเบียน หากห้างหุ้นส่วนสามัญเลือกรูปแบบความมีสถานะเชิงบุคคลแล้วจะต้องเสียภาษีแบบนิติบุคคล แต่ถ้าหากเลือกไม่จดทะเบียนห้างหุ้นส่วนสามัญดังกล่าวจะเป็นเพียงการรวมกลุ่มของบุคคลเพื่อแสวงหากำไรร่วมกันเท่านั้น ซึ่งไม่มีสถานะบุคคลทางกฎหมาย ประมวลรัษฎากรจึงได้สร้างความเป็นหน่วยภาษีแยกต่างหากจากผู้เป็นหุ้นส่วนที่เป็นบุคคลธรรมดาจัดให้ห้างหุ้นส่วนสามัญอยู่ในหน่วยภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา

คณะบุคคลที่มีใช้นิติบุคคลเป็นรูปแบบที่คล้ายคลึงกับรูปแบบห้างหุ้นส่วนสามัญ แต่เป็นการจัดตั้งที่ไม่ครบองค์ประกอบของการจัดตั้งห้างหุ้นส่วนสามัญ กล่าวคือ เป็นเพียงการรวมกลุ่มของบุคคลตั้งแต่สองคนขึ้นไปที่ไม่มีความประสงค์ในการแสวงหากำไรระหว่างกัน และเป็นรูปแบบที่ไม่สามารถพบค่านิยมในประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์จึงไม่สามารถที่จะมีสถานะเชิงบุคคลเหมือนเช่นห้างหุ้นส่วนสามัญได้ มีแต่เพียงบทบัญญัติในประมวลรัษฎากรมาตรา 56 วรรคสอง อันเป็นการกำหนดหน่วยภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา<sup>1</sup>

การที่รัฐกำหนดให้มีหน่วยภาษีในชื่อห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่มีใช้นิติบุคคลเป็นหน่วยภาษี หรือถือเสมือนบุคคลคนเดียวโดยไม่มีการแบ่งแยกก็เพื่อให้ครอบคลุมและทั่วถึงในการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ในทางปฏิบัติมักจะพบว่า การให้ความหมายคำว่า “ห้างหุ้นส่วนสามัญที่มีใช้นิติบุคคล” และคำว่า “คณะบุคคลที่มีใช้นิติบุคคล” จะมีทิศทางที่เป็นไปในแนวทางเดียวกันโดยมิได้แบ่งแยกความแตกต่างกันที่วัตถุประสงค์การแบ่งปันกำไรดังที่ได้กล่าวข้างต้น ซึ่งการให้ความหมายที่เป็นไปในทิศทางเดียวกันดังกล่าวก็มิได้ทำให้ผลของการชำระภาษีเปลี่ยนแปลงไป เพราะไม่ว่าจะเป็นห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่มีใช้นิติบุคคล ก็จะมีหน้าที่เสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาเช่นเดียวกัน<sup>2</sup> โดยการจัดเก็บภาษีของทั้งสองรูปแบบถูกกำหนดไว้ใน

<sup>1</sup> จาก “คณะบุคคลที่มีใช้นิติบุคคล,” โดย กรองเกียรติ คมสัน, 2535, *สรรพากรสาส์น*, 39, น. 65-69.

<sup>2</sup> พัฒนกิจ บัญชี ภาษีและฝึกอบรม จำกัด. (ม.ป.ป.). *คณะบุคคลอีกหน่วยหนึ่งที่ไม่ควรมองข้าม*. สืบค้นเมื่อ

บทบัญญัติเดียวกันและใช้หลักเกณฑ์เดียวกันในการคำนวณภาษี และเลขประจำตัวผู้เสียภาษีเงินได้ที่ได้รับก็เป็นเลขเดียวกัน โดยบทบัญญัติประมวลรัษฎากร มาตรา 3 เอกเทศ บัญญัติไว้ว่า

“เพื่อประโยชน์ในการจัดเก็บภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร อธิบดีมีอำนาจกำหนดให้ผู้มีหน้าที่จ่ายเงิน ได้มีและใช้เลขประจำตัวในการปฏิบัติการตามประมวลรัษฎากร ได้ตามหลักเกณฑ์และวิธีการที่อธิบดีกำหนด ทั้งนี้ โดยอนุวัติรัฐมนตรี

การกำหนดตามวรรคหนึ่ง ให้ประกาศในราชกิจจานุเบกษา”

กรมสรรพากรจึงออกประกาศอธิบดีกรมสรรพากร เรื่องกำหนดให้ผู้มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล และผู้จ่ายเงิน ซึ่งมีหน้าที่หักภาษี ณ ที่จ่าย มีและใช้เลขประจำตัวผู้เสียภาษีอากรในการปฏิบัติการตามประมวลรัษฎากร โดยกำหนดให้ผู้มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา คือ ผู้มีเงินได้ที่ส่วนบุคคลธรรมดา ห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่มีใช้นิติบุคคล ผู้ถึงแก่ความตาย กองมรดกที่ยังมิได้แบ่ง ให้ยื่นคำร้องขอมีเลขประจำตัวผู้เสียภาษีตามแบบที่อธิบดีกำหนดภายในหกสิบวันนับแต่วันที่มีเงินได้พึงประเมิน โดยห้างหุ้นส่วนสามัญและคณะบุคคลที่มีใช้นิติบุคคลต้องยื่นคำร้องขอมีเลขและบัตรประจำตัวผู้เสียภาษี (ล.ป.10.2) และประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 3)<sup>3</sup> กำหนดให้ผู้เสียภาษีอากรทุกประเภทใช้เลขประจำตัวผู้เสียภาษีอากร 13 หลักแทนเลขประจำตัวผู้เสียภาษีอากร 10 หลักที่ใช้อยู่เดิมในการยื่นแบบแสดงรายการการชำระภาษี การหักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่าย การติดต่อราชการกับกรมสรรพากรรวมทั้งการจัดทำเอกสารต่าง ๆ ที่เกี่ยวข้องได้แก่ การจัดทำใบกำกับภาษี การจัดทำใบเสร็จรับเงิน เป็นต้น ในการกำหนดประเภทเลขประจำตัวผู้เสียภาษีอากร 13 หลักและหลักเกณฑ์การให้เลขประจำตัวผู้เสียภาษีอากรนั้น ได้แบ่งออกเป็นประเภท ดังนี้

1. ผู้เสียภาษีประเภทบุคคลธรรมดาให้ใช้เลขประจำตัวประชาชน 13 หลัก ที่กรมการปกครอง กระทรวงมหาดไทยออกให้เป็นเลขประจำตัวผู้เสียภาษีอากร
2. ผู้เสียภาษีประเภทนิติบุคคลไทยหรือนิติบุคคลต่างประเทศที่ต้องจดทะเบียน หรือขออนุญาตกับกรมพัฒนาธุรกิจการค้า กระทรวงพาณิชย์ให้ใช้เลขทะเบียนนิติบุคคลที่กรมพัฒนาธุรกิจการค้า กระทรวงพาณิชย์ออกให้เป็นเลขประจำตัวผู้เสียภาษีอากร
3. ผู้เสียภาษีที่ไม่เข้าหลักเกณฑ์ตามข้อ 1 และข้อ 2 ให้ใช้เลขประจำตัวผู้เสียภาษีอากร 13 หลัก ที่กรมสรรพากรออกให้ (ห้างหุ้นส่วนสามัญและคณะบุคคลที่มีใช้นิติบุคคลจัดอยู่ในประเภทนี้)

<sup>3</sup> ประกาศอธิบดีกรมสรรพากร เรื่อง กำหนดให้ผู้มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล และผู้จ่ายเงินได้ ซึ่งมีหน้าที่หักภาษี ณ ที่จ่าย มีและใช้เลขประจำตัวในการปฏิบัติการตามประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 3) ลงวันที่ 1 กุมภาพันธ์ 2555.

ในทางปฏิบัติ เลขประจำตัวผู้เสียภาษีอากรแบ่งตามประเภทของผู้เสียภาษี 4 ประเภท  
ได้แก่

- 1) เลขประจำตัวผู้เสียภาษีบุคคลธรรมดาขึ้นต้นด้วย 1
- 2) เลขประจำตัวผู้เสียภาษีห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่มีชื่อนิติบุคคลขึ้นต้น  
ด้วย 2

- 3) เลขประจำตัวผู้เสียภาษีห้างหุ้นส่วนจำกัดหรือบริษัทขึ้นต้นด้วย 3
- 4) เลขประจำตัวผู้เสียภาษีส่วนราชการต่าง ๆ เช่น โรงพยาบาล ขึ้นต้นด้วย 4<sup>4</sup>

จากประกาศอธิบดีกรมสรรพากรดังกล่าว ทำให้หน่วยภาษีในชื่อห้างหุ้นส่วนสามัญ  
หรือคณะบุคคลที่มีชื่อนิติบุคคลถูกกำหนดให้ใช้เลขประจำตัวผู้เสียภาษีอากรเป็นเลขเดียวกัน โดย  
ไม่มีการแบ่งแยกให้ชัดเจนว่าเลขดังกล่าวเป็นเลขประจำตัวผู้เสียภาษีของห้างหุ้นส่วนสามัญ หรือ  
เป็นเลขประจำตัวผู้เสียภาษีของคณะบุคคล จึงทำให้เจ้าหน้าที่ผู้ปฏิบัติงานและเจ้าพนักงานประเมิน  
ภาษีไม่เห็นถึงความแตกต่างของหน่วยภาษีดังกล่าว

นอกจากนี้ การที่เจ้าหน้าที่ผู้ปฏิบัติงานในการให้เลขประจำตัวผู้เสียภาษีจะอนุมัติให้เลข  
ประจำตัวและบัตรประจำตัวผู้เสียภาษี จากการศึกษาคู่มือการปฏิบัติงานของกรมสรรพากรผู้วิจัย  
พบว่าเจ้าหน้าที่อาจตรวจสอบเพียงเอกสารตามที่ประกาศอธิบดีกรมสรรพากรกำหนด กรณีขอมีเลข  
และบัตรประจำตัวผู้เสียภาษีอากร ได้แก่

1. ภาพถ่ายบัตรประจำตัวประชาชนของผู้มีอำนาจจัดการและผู้ร่วมคณะทุกคน
2. ภาพถ่ายสำเนาทะเบียนบ้านของที่ตั้งสถานประกอบการ
3. ภาพถ่ายสัญญาหรือ บันทึกข้อตกลงในการตั้งคณะบุคคลหรือห้างหุ้นส่วนสามัญ

จึงเห็นได้ว่าเจ้าหน้าที่มิได้ทำการตรวจสอบหรือไต่สวนถึงเจตนาอันแท้จริงในการ  
ร่วมกันจัดตั้งห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลนั้นขึ้นมา หรือบุคคลผู้เข้าร่วมมีเจตนาหรือมี  
ความสามารถในการดำเนินธุรกิจนั้นได้จริงหรือไม่ และกรมสรรพากรได้เปิดช่องให้บุคคลที่  
ประสงค์จะขอเลขประจำตัวผู้เสียภาษีอากรห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่มีชื่อนิติบุคคล  
สามารถขอเลขประจำตัวผู้เสียภาษี ณ สำนักงานเขตพื้นที่ที่ใช้ประกอบการเพื่ออำนวยความสะดวก  
แก่บุคคลทั้งหลาย<sup>5</sup>

<sup>4</sup> สำนักข่าวมุสลิมไทย. (ม.ป.ป.). เลขประจำตัวผู้เสียภาษีอากร 13 หลัก. สืบค้นเมื่อ 10 พฤษภาคม 2557, จาก [www.muslimthapost.com/main,content.php?page=sub&category=104&id=10235](http://www.muslimthapost.com/main,content.php?page=sub&category=104&id=10235)

<sup>5</sup> กรมสรรพากร. (ม.ป.ป.). คู่มือการปฏิบัติงานของกรมสรรพากร เรื่องการให้เลขประจำตัวผู้เสียภาษี  
อากร. สืบค้นเมื่อ 10 พฤษภาคม 2557, จาก

[www.rd.go.th/region7/fileadmin/user\\_upload/internet/pak7service/file/m70096.pdf](http://www.rd.go.th/region7/fileadmin/user_upload/internet/pak7service/file/m70096.pdf)

อย่างไรก็ตาม แม้ว่ารูปแบบทั้งสองจะมีลักษณะคล้ายคลึงกันมาก โดยบุคคลผู้ร่วมลงทุนไม่จำเป็นต้องมีวิชาชีพเดียวกันในการประกอบธุรกิจนั้น แต่จะเห็นได้ว่ารูปแบบห้างหุ้นส่วนสามัญก่อนข้างมีลักษณะที่ชัดเจนกว่าคณะบุคคลในการพิจารณาถึงการจัดตั้งโดยมีบทบัญญัติในประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์รองรับ ขณะที่รูปแบบคณะบุคคลที่มีใช้นิติบุคคลไม่สามารถพบคำนิยามในประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ได้จึงก่อให้เกิดประเด็นในการพิจารณาว่าการจัดตั้งรูปแบบดังกล่าวต้องมีสัญญาตกลงร่วมกันดังเช่นห้างหุ้นส่วนสามัญหรือไม่ ซึ่งกรณีดังกล่าวกรมสรรพากรเคยมีคำวินิจฉัยในหนังสือตอบข้อหารือฉบับหนึ่งว่า “การยกหอพักให้บุคคล 2 คน เงินได้จากการให้เช่าหอพักต้องเสียภาษีเงินได้ในนามคณะบุคคลที่มีใช้นิติบุคคลหรือไม่”<sup>6</sup>

กรณีดังกล่าวจึงเป็นเรื่องของกรรมสิทธิ์ร่วมที่ไม่ต้องอาศัยความตกลงระหว่างกัน ภายหลังจากการที่บุตรรับโอนสิทธินั้นมาจากบิดามารดา และโดยผลของหนังสือตอบข้อหารือข้างต้น แม้ว่าจะไม่มีการตกลงกันระหว่างบุตรก็ตามกรมสรรพากรยังถือว่า การนำหอพักออกให้เช่าเป็นการจัดตั้งในนามคณะบุคคลที่มีใช้นิติบุคคลซึ่งจะต้องยื่นแบบแสดงรายการเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาสำหรับค่าเช่าในนามคณะบุคคลที่มีใช้นิติบุคคล แต่เมื่อพิจารณาถึงเจตนาในการนำหอพักออกให้เช่านั้น ไม่ว่าจะ เป็นของบิดามารดานำทรัพย์สินออกให้เช่าหรือแม้ภายหลังจะยกให้บุตรและมีการนำทรัพย์สินออกให้เช่าต่อก็ตาม จึงเป็นเรื่องการจัดตั้งห้างหุ้นส่วนสามัญมากกว่าที่จะพิจารณาเป็นรูปแบบของคณะบุคคลที่มีใช้นิติบุคคล

นอกจากนี้ เจตนารมณ์ภายใต้บทบัญญัติของกฎหมายจะเห็นได้ว่า การจัดตั้งคณะบุคคลที่มีใช้นิติบุคคลตามมาตรา 56 วรรคสอง บุคคลในคณะบุคคลนั้น ไม่จำเป็นที่จะต้องมีการตกลงหรือมีสัญญาระหว่างกันเหมือนกับการจัดตั้งห้างหุ้นส่วนสามัญ โดยพิจารณาจากแนวคำวินิจฉัยในหนังสือตอบข้อหารือของกรมสรรพากรฉบับหนึ่งว่า “คณะบุคคลที่มีใช้นิติบุคคล อาจเกิดขึ้นได้ทั้งด้วยการตกลงหรือโดยผลของกฎหมาย”<sup>7</sup> ซึ่งการตกลงระหว่างกันเป็นเพียงข้อเท็จจริงที่ชี้ให้เห็นว่ามีการรวมตัวกันเพื่อจัดตั้งเป็นคณะบุคคลที่ไม่มีใช้นิติบุคคลเท่านั้น

### 3.1.2 ความแตกต่างระหว่างห้างหุ้นส่วนสามัญกับคณะบุคคลที่มีใช้นิติบุคคล

จากการที่นักวิชาการและท่านผู้ทรงคุณวุฒิทั้งหลายที่ผู้วิจัยได้กล่าวไว้ในบทที่ 2 ประกอบกับหนังสือตอบข้อหารือภาษีอากรของกรมสรรพากรและแนวบรรทัดฐานคำพิพากษาของศาลที่ให้คำจำกัดความของคำว่าห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่มีใช้นิติบุคคล ว่ากิจการใดเข้าลักษณะเป็นห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่มีใช้นิติบุคคล โดยนำหลักเกณฑ์ในประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์มาเทียบเคียง นอกจากนี้ มีมติของคณะรัฐมนตรีลงวันที่ 18 ธันวาคม พ.ศ. 2555

<sup>6</sup> หนังสือตอบข้อหารือกรมสรรพากรที่ กค 0802/6737 ลงวันที่ 21 เมษายน 2536.

<sup>7</sup> หนังสือตอบข้อหารือกรมสรรพากรที่ กค 0706/7021 ลงวันที่ 22 สิงหาคม 2548.

ได้กำหนดคำนิยามความหมายของห้างหุ้นส่วนสามัญและคณะบุคคลที่มีใช้นิติบุคคลมาประกอบการพิจารณาเพื่อความเข้าใจที่ง่ายขึ้น ผู้วิจัยจึงได้แยกความแตกต่างดังตารางเปรียบเทียบความแตกต่างของห้างหุ้นส่วนสามัญกับคณะบุคคลที่มีใช้นิติบุคคลไว้ดังนี้

ตารางที่ 3.1 ความแตกต่างระหว่างห้างหุ้นส่วนสามัญกับคณะบุคคลที่มีใช้นิติบุคคล

ห้างหุ้นส่วนสามัญที่มีใช้นิติบุคคล	คณะบุคคลที่มีใช้นิติบุคคล
1. การจัดตั้งห้างหุ้นส่วนสามัญอย่างน้อยต้องมีบุคคลตั้งแต่สองคนขึ้นไป	1. การจัดตั้งคณะบุคคลที่มีใช้นิติบุคคลอย่างน้อยต้องมีบุคคลตั้งแต่สองคนขึ้นไป
2. บุคคลสองคนต้องมีการตกลงกัน กล่าวคือ มีสัญญาตกลงกัน	2. บุคคลสองคนอาจมีการตกลงกันหรือโดยผลของกฎหมายก็ได้
3. มีการเข้าร่วมลงทุนกัน	3. มีการเข้ากันหรือลงทุนกัน
4. ต้องมีการกระทำการอย่างใดอย่างหนึ่ง	4. อาจมีการกระทำการอย่างใดอย่างหนึ่ง
5. ต้องมีการเข้าร่วม กล่าวคือร่วมหัวจมท้าย	5. อาจมีการเข้าร่วมกัน กล่าวคือร่วมหัวจมท้าย
6. ต้องมีวัตถุประสงค์ที่จะแบ่งปันกำไรกัน	6. ไม่มีวัตถุประสงค์ที่จะแบ่งปันกำไรกัน
7. การประกอบธุรกิจบางอย่างต้องขออนุญาตต่อกระทรวงพาณิชย์ <sup>8</sup>	7. การประกอบการธุรกิจบางอย่างต้องขออนุญาตต่อกระทรวงพาณิชย์
8. เมื่อห้างหุ้นส่วนเลิกกันแล้วก็ให้จัดการชำระบัญชีตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 1061	8. เมื่อคณะบุคคลเลิกกันไม่อยู่ในบังคับที่ต้องจัดการชำระบัญชี
9. สัญญาจัดตั้งห้างหุ้นส่วนต้องอยู่ในบังคับต้องปิดอากรแสตมป์ มีสภาพบุคคลตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์	9. สัญญาจัดตั้งคณะบุคคลไม่อยู่ในบังคับต้องปิดอากรแสตมป์ ไม่เข้าลักษณะแห่งตราสารตามที่ระบุไว้ในท้ายหมวด 6 ในลักษณะ 2 แห่งประมวลรัษฎากร
	10. ไม่มีสภาพบุคคลตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์

<sup>8</sup> ประกาศกระทรวงพาณิชย์ เรื่องให้ผู้ประกอบการพาณิชย์จดทะเบียนพาณิชย์ (ฉบับที่ 10 พ.ศ. 2551).

<sup>9</sup> แหล่งเดิม.

### 3.1.3 กฎหมายที่เกี่ยวข้องกับห้างหุ้นส่วนสามัญที่มีโชตินิติบุคคล

ประมวลรัษฎากรในหมวดภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาได้กำหนดนิยามความหมายคำว่า ห้างหุ้นส่วนสามัญไว้เป็นการเฉพาะ ฉะนั้นเมื่อไม่มีบทกฎหมายที่บัญญัติไว้เป็นการเฉพาะจึงต้องอาศัยเทียบบทกฎหมายที่ใกล้เคียงอย่างยิ่ง กล่าวคือ เป็นไปตามบทบัญญัติประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ดังนี้

มาตรา 1012 บัญญัติว่า “อันว่าสัญญาจัดตั้งห้างหุ้นส่วน หรือบริษัทนั้น คือ สัญญาซึ่งบุคคลตั้งแต่สองคนขึ้นไปตกลงเข้ากันเพื่อกระทำการกิจการร่วมกัน ด้วยประสงค์แบ่งปันกำไรอันจะพึงได้แต่กิจการที่ทำนั้น”

มาตรา 1025 บัญญัติว่า “อันว่าห้างหุ้นส่วนสามัญนั้น คือ ห้างหุ้นส่วนประเภทซึ่งผู้เป็นหุ้นส่วนหมดทุกคนต้องรับผิดชอบร่วมกันเพื่อหนี้ทั้งปวงของหุ้นส่วน โดยไม่มีจำกัด”

มาตรา 1026 บัญญัติว่า “ผู้เป็นหุ้นส่วนทุกคนต้องมีสิ่งหนึ่งสิ่งใดมาลงหุ้นด้วยกัน สิ่งที่น่ามาลงด้วยนั้น จะเป็นเงินหรือทรัพย์สินสิ่งอื่นหรือแรงงานก็ได้”

จากที่ได้กล่าวถึงทั้ง 3 มาตราข้างต้น “ห้างหุ้นส่วนสามัญ คือ สัญญาซึ่งบุคคลตั้งแต่สองคนขึ้นไปตกลงนำหุ้นมาลงทุนกระทำการกิจการร่วมกันด้วยประสงค์จะแบ่งปันกำไรอันจะพึงได้แต่กิจการที่ทำนั้น และบุคคลผู้เป็นหุ้นส่วนทั้งหมดทุกคนรับผิดชอบร่วมกันเพื่อหนี้ทั้งปวงของห้างหุ้นส่วนสามัญโดยไม่มีจำกัด”

อย่างไรก็ดี กฎหมายจำกัดว่าจะต้องมีบุคคลอย่างน้อยสองคนขึ้นไปมาทำความตกลงกัน แต่กฎหมายไม่ได้จำกัดจำนวนขั้นสูงไว้ว่าอย่างมาจะต้องเกินกี่คน จึงขึ้นอยู่กับขนาดของธุรกิจ การค้ำนั้นส่วนมากผู้ที่เข้าหุ้นกันมักจะเป็นผู้ที่ไว้วางใจใกล้ชิดกันและต้องมีการร่วมกำไรร่วมขาดทุนกัน ฉะนั้นบุคคลที่จะเป็นหุ้นส่วนกันจะต้องมีการลงหุ้นด้วย ไม่ว่าจะเป็นเงิน ทรัพย์สิน หรือสิ่งอื่นใดก็ได้ ถ้าเอาเงินมาลงหุ้นเท่ากับเป็นการโอนกรรมสิทธิ์ในเงินนั้นให้แก่ห้างหุ้นส่วนสามัญ หรือกล่าวอีกนัยหนึ่ง ผู้เป็นหุ้นส่วนทุกคนเป็นเจ้าของร่วมกัน เพราะห้างหุ้นส่วนสามัญไม่มีตัวตนตามกฎหมาย แต่ถ้าเอาทรัพย์สินอื่น ๆ มาลงหุ้นอาจเป็นการเอาทรัพย์สินมาให้เป็นกรรมสิทธิ์ของห้างหุ้นส่วนสามัญ หรือให้ใช้เป็นการชั่วคราวในกิจการของห้างหุ้นส่วนสามัญก็ได้ การนำหุ้นมาลงจะมีส่วนมากน้อยเพียงใดก็ได้แล้วแต่จะตกลงกัน

หากสิ่งที่น่ามาลงหุ้นเป็นแรงงานซึ่งแรงงานนั้นมิได้หมายความว่าเฉพาะร่างกายเท่านั้น แต่หมายถึง แรงสมอง ความรู้ความคิด การสร้างสรรค์ ตลอดจนการจัดการด้วย เมื่อห้างหุ้นส่วนสามัญมีผลกำไรผู้เป็นหุ้นส่วนในกิจการก็ย่อมจะได้รับแบ่งผลกำไรจากกิจการที่ทำและหาก

ห้างหุ้นส่วนสามัญขาดทุนผู้เป็นหุ้นส่วนทุกคนต้องร่วมกันรับผิดชอบอย่างลูกหนี้ร่วมเพื่อหนี้ทั้งปวง โดยไม่มีจำกัด<sup>10</sup>

ในการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาจากห้างหุ้นส่วนสามัญที่มีใช้นิติบุคคล เมื่อห้างหุ้นส่วนสามัญประกอบกิจการมีเงินได้พึงประเมิน ให้ผู้อำนวยการหรือผู้จัดการนั้นเป็นผู้รับผิดชอบ โดยมีหน้าที่ยื่นแบบแสดงรายการ ซึ่งห้างหุ้นส่วนสามัญสามารถหักค่าใช้จ่ายและค่าลดหย่อนได้ตามที่กฎหมายกำหนดไว้ และนำเงินได้สุทธินั้นมาคำนวณเพื่อเสียภาษีตามตารางบัญชีอัตราภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ส่วนผู้เป็นหุ้นส่วนแต่ละคนเมื่อได้รับเงินส่วนแบ่งกำไรจากห้างหุ้นส่วนสามัญซึ่งได้เสียภาษีตามประมวลรัษฎากรแล้ว เงินได้ดังกล่าวได้รับยกเว้น ไม่ต้องนำมารวมคำนวณเพื่อเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาอีก

### 3.1.4 กฎหมายที่เกี่ยวข้องกับคณะบุคคลที่มีใช้นิติบุคคล

ประมวลรัษฎากรในหมวดภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาและประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์มิได้กำหนดนิยามความหมายคำว่าคณะบุคคลที่มีใช้นิติบุคคลไว้เป็นการเฉพาะ แต่ได้มีท่านผู้ทรงคุณวุฒิและนักวิชาการทั้งหลายได้นิยามความหมายโดยการเทียบเคียงความหมายมาจากห้างหุ้นส่วนสามัญเพราะมีรูปแบบที่คล้ายคลึงกัน อย่างไรก็ตาม คณะบุคคลที่มีใช้นิติบุคคลมีส่วนที่แตกต่างจากห้างหุ้นส่วนสามัญคงจะเห็นได้จากคำจำกัดความของท่านผู้ทรงคุณวุฒิและนักวิชาการทั้งหลายที่ผู้วิจัยได้กล่าวไว้แล้วในบทที่ 2 ซึ่งมีความเห็นตรงกันว่า “คณะบุคคลเป็นเพียงการรวมกลุ่มของบุคคลที่ไม่มีวัตถุประสงค์ในการแสวงหากำไรระหว่างกัน”

โดยท่านสุวรรณ ไวฑูยพัฒน์ ได้กล่าวเพิ่มเติมเกี่ยวกับความหมายของคณะบุคคลไว้ดังนี้ คณะบุคคลมีกำหนดไว้ในประมวลรัษฎากรเพียงกฎหมายเดียวเท่านั้น ซึ่งความหมายมีบัญญัติอยู่ในหมวด 4 ภาษีมูลค่าเพิ่ม มาตรา 77/1(3) บัญญัติว่า “คณะบุคคลที่มีใช้นิติบุคคลหมายความว่า ห้างหุ้นส่วนสามัญ กองทุน หรือมูลนิธิที่ไม่ใช้นิติบุคคลและให้หมายรวมถึงหน่วยงาน หรือกิจการของเอกชนที่กระทำโดยบุคคลธรรมดาตั้งแต่สองคนขึ้นไปอันมิใช้นิติบุคคล อันเป็นการมุ่งถึงการกระทำที่มีการตกลงกัน” จะเห็นได้ว่ามาตรา 77/1 ดังกล่าวบัญญัติอยู่ในหมวดภาษีมูลค่าเพิ่มซึ่งเป็นคนละหมวดกับภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา จึงไม่อาจนำมาใช้หรือเทียบเคียงกันได้ เพราะคณะบุคคลในบทบัญญัติของการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มนั้นเป็นการจัดเก็บที่มุ่งถึงการกระทำและการให้บริการที่ก่อให้เกิดเงินได้พึงประเมิน โดยฐานภาษีที่ใช้ในการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มเป็นการจัดเก็บภาษีจากการขายสินค้าหรือการให้บริการ<sup>11</sup>

<sup>10</sup> จาก คำอธิบายประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ ว่าด้วยหุ้นส่วนและบริษัท ( น. 17-22), โดย โสภณ รัตนกร, 2551, กรุงเทพฯ: นิติบรรณการ.

<sup>11</sup> จาก 21 ปี ศาลภาษีอากรกลาง (น. 92-93), โดย สุวัฒน์ ไวฑูยพัฒน์, 2549, กรุงเทพฯ.



นอกจากนี้ ตามมาตรา 91/1 ยังให้นำบทนิยามความหมายของคำว่า คณะบุคคลที่มีใช้นิติบุคคลไปใช้ในหมวดภาษีธุรกิจเฉพาะด้วย

จากที่กล่าวมาข้างต้นคำนิยามของคณะบุคคลนั้นมีบัญญัติอยู่ในประมวลรัษฎากรหมวดภาษีมูลค่าเพิ่มและภาษีธุรกิจเฉพาะเท่านั้น ซึ่งทั้งสองหมวดนี้บุคคลที่มีหน้าที่เสียภาษีทั้งสองประเภทจะต้องเป็นผู้ประกอบกิจการค้าขายโดยมุ่งกำไรหรือหากำไรเป็นหลัก จะเห็นได้ว่าเป็นคนละความหมายกับคณะบุคคลที่มีใช้นิติบุคคลตามมาตรา 56 วรรคสอง แห่งประมวลรัษฎากร

แต่ในหมวดอื่นของประมวลรัษฎากรไม่มีหมวดใดกำหนดความหมายของคณะบุคคลไว้มีแต่กล่าวถึงบ้าง เช่น ประมวลรัษฎากร มาตรา 39 ในคำจำกัดความของ “กองทุนรวม หมายความว่า คณะบุคคลซึ่งร่วมในกองทุนซึ่งจัดตั้งดำเนินการ โดยบริษัทจัดการกิจการลงทุนตามโครงการในการประกอบกิจการจัดการลงทุนตามกฎหมายว่าด้วยการควบคุมกิจการค้าขาย อันกระทบถึงความปลอดภัยหรือผาสุกแห่งสาธารณชน” และในคำจำกัดของบริษัหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลใน “(2) กิจการร่วมค้า ซึ่งได้แก่กิจการที่ดำเนินร่วมกันเป็นทางค้าหรือหากำไรระหว่างบริษัทกับบริษัท บริษัทกับห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลกับห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล หรือระหว่างบริษัท และหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลกับบุคคลธรรมดา คณะบุคคลที่มีใช้นิติบุคคล ห้างหุ้นส่วนสามัญหรือนิติบุคคลอื่น”<sup>12</sup>

ส่วนคณะบุคคลที่มีใช้นิติบุคคลที่เกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ประมวลรัษฎากรได้แต่เพียงกำหนดหน้าที่ของคณะบุคคลไว้ในมาตรา 6 บัญญัติว่า “ในกรณีทั้งปวงซึ่งคณะบุคคลเป็นผู้มีหน้าที่และคณะนั้นมิใช้นิติบุคคลให้ผู้อำนวยการหรือผู้จัดการคณะนั้นเป็นผู้รับผิดชอบ” โดยมีหน้าที่ยื่นแบบแสดงรายการนำเงินได้มาคำนวณเพื่อเสียภาษีตามตารางบัญชีอัตราภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา อีกทั้งคณะบุคคลมีสิทธิประโยชน์ในการหักค่าใช้จ่ายและค่าลดหย่อน ซึ่งบัญญัติไว้ในมาตรา 42 ทวิ ถึงมาตรา 46 และมาตรา 47(6) โดยกำหนดให้คณะบุคคลหักลดหย่อนได้ตามมาตรา 47(1)(ก) คนละ 30,000 บาท สำหรับผู้เป็นหุ้นส่วนหรือบุคคลในคณะบุคคลแต่ละคนซึ่งเป็นผู้อยู่ในประเทศไทยแต่รวมกันต้องไม่เกิน 60,000 บาท และได้บัญญัติถึงผลของกรณีที่คณะบุคคลได้เสียภาษีไว้แล้ว ตามมาตรา 42 บัญญัติว่า “เงินได้พึงประเมินประเภทต่อไปนี้ให้ได้รับยกเว้นไม่ต้องรวมคำนวณเพื่อเสียภาษีเงินได้ตาม (14) เงินส่วนแบ่งของกำไรจากห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่มีใช้นิติบุคคล ซึ่งต้องเสียภาษีตามบทบัญญัติในส่วนนี้ แต่ไม่รวมถึงเงินส่วนแบ่งกำไรจากกองทุนรวม”<sup>13</sup>

<sup>12</sup> แหล่งเดิม.

<sup>13</sup> แหล่งเดิม.

จนกระทั่งเมื่อวันที่ 18 ธันวาคม พ.ศ. 2555 คณะรัฐมนตรีมีมติออกมาในเรื่องมาตรการปรับปรุงโครงสร้างภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาเพื่อส่งเสริมความเป็นธรรมและให้สอดคล้องกับภาวะเศรษฐกิจ ตามที่กระทรวงการคลังเสนอ โดยมีเนื้อหาที่เกี่ยวกับห้างหุ้นส่วนสามัญและคณะบุคคลที่มีใช้นิติบุคคลดังนี้<sup>14</sup>

1) กำหนดนิยามของคณะบุคคลที่มีใช้นิติบุคคล ให้หมายความว่า “บุคคลตั้งแต่สองคนขึ้นไป ตกลงเข้ากันเพื่อกระทำการร่วมกันโดยไม่มีวัตถุประสงค์จะแบ่งปันกำไรอันพึงได้แต่กิจการที่ทำนั้น” ทั้งนี้ให้เสียภาษีจากเงินได้พึงประเมินก่อนหักรายจ่ายในอัตราร้อยละ 20<sup>15</sup>

2) ห้างหุ้นส่วนสามัญที่มีใช้นิติบุคคล ให้หมายความว่า “ห้างหุ้นส่วนสามัญที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายไทย หรือที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศ และหมายความรวมถึงห้างหุ้นส่วนสามัญที่อธิบดีกำหนด โดยอนุมติรัฐมนตรีและประกาศในราชกิจจานุเบกษา” ทั้งนี้ให้เสียภาษีจากเงินได้สุทธิในอัตราร้อยละ 20<sup>16</sup>

3) ให้ใช้บังคับสำหรับเงินได้พึงประเมินในปีภาษี พ.ศ. 2556 ที่จะต้องยื่นรายการในปี 2557 เป็นต้นไป<sup>17</sup>

จะเห็นได้ว่าการที่คณะรัฐมนตรีมีมติออกมาโดยกำหนดนิยามความหมายของห้างหุ้นส่วนสามัญและคณะบุคคลที่มีใช้นิติบุคคลทำให้เกิดความแน่นอนชัดเจนในทางปฏิบัติทั้งแก่ผู้เสียภาษีเองและเจ้าหน้าที่ของรัฐ อีกทั้งได้กำหนดอัตราภาษีใหม่โดยให้จัดเก็บภาษีเงินได้แบบอัตราเดียวคือร้อยละ 20 และยกเลิกการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาจากห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่มีใช้นิติบุคคลโดยวิธีคำนวณภาษีตามตารางบัญชีอัตราภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาอันเป็นภาษีเงินได้แบบอัตราก้าวหน้า ผู้วิจัยจะได้กล่าวในรายละเอียดต่อไป

### 3.1.5 แหล่งเงินได้

เมื่อมีการจัดตั้งห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่มีใช้นิติบุคคลประกอบกิจการมีเงินได้ ก็ย่อมเข้าข่ายเป็นผู้ที่มีหน้าที่ในการเสียภาษี โดยพิจารณาจากแหล่งเงินได้ที่เกิดขึ้นในประเทศไทย หากเป็นไปตามบทบัญญัติในประมวลรัษฎากรกำหนดให้เสียภาษีแล้ว ห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่มีใช้นิติบุคคลก็ต้องนำเงินได้ดังกล่าวมาเสียภาษีตามที่กำหนดไว้

<sup>14</sup> มติคณะรัฐมนตรีในวิทยานิพนธ์เล่มนี้ หมายถึง มติของคณะรัฐมนตรีอนุมติหลักการเรื่องมาตรการปรับปรุงโครงสร้างภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาเพื่อส่งเสริมความเป็นธรรมและให้สอดคล้องกับภาวะเศรษฐกิจ ลงวันที่ 18 ธันวาคม พ.ศ. 2555 อยู่ในภาคผนวก ก.

<sup>15</sup> แหล่งเดิม.

<sup>16</sup> แหล่งเดิม.

<sup>17</sup> แหล่งเดิม.

แหล่งเงินได้ คือ แหล่งที่มาของเงินได้ซึ่งแบ่งได้เป็นเงินได้จากแหล่งในประเทศไทย และนอกประเทศไทย เงินได้จากแหล่งต่าง ๆ นี้จะต้องนำไปรวมคำนวณเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ซึ่งตามประมวลรัษฎากร มาตรา 41<sup>18</sup> สามารถแยกแหล่งเงินได้ออกเป็น 2 กรณี คือ แหล่งเงินได้ในประเทศไทยและแหล่งเงินได้นอกประเทศ โดยมีลักษณะดังต่อไปนี้

1) กรณีเงินได้เกิดจากแหล่งในประเทศไทย

เงินได้พึงประเมินที่เกิดเนื่องจากหน้าที่งานที่ทำในประเทศ หมายถึง เงินได้ที่เกิดขึ้นหรือเป็นผลสืบเนื่องจาก

(1) เงินได้พึงประเมินที่เกิดเนื่องจากหน้าที่งานที่ทำในประเทศไทย

ตัวอย่าง นายแดงเป็นช่างเครื่องจักรทอผ้าซึ่งบริษัทแม่ได้ส่งเข้ามาซ่อมเครื่องจักรทอผ้าของบริษัทในเครือที่ประเทศไทย เงินเดือนที่นายแดงได้รับไม่ว่าจะรับในต่างประเทศ และรับจากนายจ้างซึ่งอยู่ในต่างประเทศก็ตาม ก็ถือว่าเป็นเงินได้ซึ่งเกิดจากแหล่งในประเทศไทย<sup>19</sup>

(2) เงินได้พึงประเมินที่เกิดเนื่องจากการที่ทำในประเทศไทย

ตัวอย่าง นายดำเป็นพนักงานของบริษัทในจีน ถูกส่งมาควบคุมการสร้างโรงงานพลาสติกในประเทศไทยได้รับเงินเดือนจากบริษัทจีน ดังนี้ นายดำจะต้องเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาในประเทศไทยจากเงินเดือนที่ได้รับนั้นถึงแม้จะได้รับในจีนก็ตาม เพราะการสร้างโรงงานพลาสติกในประเทศไทยเป็นกิจการที่ทำในประเทศไทยของบริษัทจีนนายจ้างของนายดำ<sup>20</sup>

(3) เงินได้พึงประเมินซึ่งได้รับเนื่องจากกิจการของนายจ้างในประเทศไทย

หมายถึง เงินได้ที่ได้รับเนื่องจากกิจการในประเทศไทยของนายจ้างในประเทศไทย มิใช่หมายความว่าเงินได้ที่ได้รับเนื่องจากกิจการนอกประเทศของนายจ้างในประเทศไทย สำหรับกรณีนี้แม้ผู้รับจะอยู่ต่างประเทศก็ยังมีหน้าที่เสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาในประเทศไทย

<sup>18</sup> ผู้มีเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 ในปีภาษีที่ล่วงมาแล้ว เนื่องจากหน้าที่งานหรือกิจการที่ทำในประเทศไทย หรือเนื่องจากการกิจการของนายจ้างในประเทศไทย หรือเนื่องจากทรัพย์สินที่อยู่ในประเทศไทย ต้องเสียภาษีตามบทบัญญัติในส่วนนี้ ไม่ว่าเงินได้นั้นจะจ่ายในหรือนอกประเทศ

ผู้อยู่ในประเทศ มีเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 ในปีภาษีที่ล่วงมาแล้ว เนื่องจากหน้าที่งานหรือกิจการที่ทำในต่างประเทศ หรือเนื่องจากทรัพย์สินที่อยู่ในต่างประเทศต้องเสียภาษีเงินได้ตามบทบัญญัติในส่วนนี้ เมื่อนำเงินได้พึงประเมินนั้นเข้ามาในประเทศไทย

ผู้ใดอยู่ในประเทศไทยชั่วระยะเวลาหนึ่งหรือหลายระแวงรวมเวลาทั้งหมดถึงหนึ่งร้อยแปดสิบวันในปีภาษีใด ให้ถือว่าผู้นั้นเป็นผู้อยู่ในประเทศไทย

<sup>19</sup> ภาษีอากรตามประมวลกฎหมายรัษฎากร 2544 (น. 11). เล่มเดิม.

<sup>20</sup> แหล่งเดิม. (น. 12).

ตัวอย่าง นาย ก. พนักงานของบริษัทผลิตน้ำอัดลมในประเทศไทยได้ลาออกไปใช้ชีวิตอยู่ต่างประเทศ บริษัทได้ส่งเงินโบนัสไปให้นาย ก. ในต่างประเทศ นาย ก. ยังมีหน้าที่เสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาในประเทศไทยจากเงิน โบนัสที่ได้รับนั้น<sup>21</sup>

(4) เงินได้พึงประเมินซึ่งได้รับเนื่องจากทรัพย์สินที่อยู่ในประเทศไทย (ดอกเบี้ยเงินปันผล ค่าเช่า ฯลฯ)

ตัวอย่าง นายเหลียงมีบ้านให้เช่าในประเทศไทย นายเหลียงจึงต้องเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาจากค่าเช่าบ้านที่ได้รับ ถึงแม้จะจ่ายค่าเช่ากันในต่างประเทศและนายเหลียงจะไม่ใช่ผู้อยู่ในประเทศไทยก็ตาม<sup>22</sup>

## 2) กรณีเงินได้เกิดจากแหล่งเงินได้นอกประเทศไทย

ผู้มีเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 แห่งประมวลรัษฎากร ในปีภาษีที่ล่วงมาแล้วมีเงินได้เกิดจากนอกประเทศไทย มีหน้าที่ต้องเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาในประเทศไทย เมื่อเข้าหลักเกณฑ์ครบทั้ง 3 ประการ ดังต่อไปนี้

(1) ผู้มีเงินได้เป็นผู้อยู่ในประเทศไทย หมายความว่า บุคคลผู้อยู่ในประเทศไทยชั่วระยะเวลาหนึ่งหรือหลายระยะรวมทั้งหมดในปีภาษีถึง 180 วันในปีภาษีใด ให้ถือว่าผู้นั้นเป็นผู้อยู่ในประเทศไทย คำว่า “ปีภาษี หมายความว่า ปีปฏิทิน” คือ เริ่มตั้งแต่วันที่ 1 มกราคม จนถึงวันที่ 31 ธันวาคมทุกปี และระยะเวลา 180 วัน ซึ่งกำหนดไว้นี้ไม่จำเป็นต้องเป็นระยะเวลาติดต่อกัน แต่ต้องเป็นปีภาษีที่ผู้อยู่ในประเทศไทยได้รับเงินได้และปีภาษีที่นำเงินได้เข้ามาในประเทศไทยในปีภาษีเดียวกัน หากอยู่ติดต่อกันแต่เป็นระยะเวลาที่คาบเกี่ยวระหว่างปีภาษี คืออยู่ในปีหนึ่งไม่ถึง 180 วัน แต่ถ้ารวมระยะเวลาที่อยู่ในปีที่ 2 คาบเกี่ยวถึง 180 วัน ก็ตาม ไม่ถือว่าเป็นผู้อยู่ในประเทศไทย

ตัวอย่าง นายเอเข้ามาในประเทศไทยวันที่ 1 กันยายนปีปัจจุบันและกลับไปต่างประเทศในวันที่ 30 เมษายนปีถัดไป กรณีนี้แม้นายเออยู่ในประเทศไทยเกินกว่า 180 วัน ก็ไม่ถือว่าเป็นนายเอเป็นผู้อยู่ในประเทศไทย เพราะในแต่ละปีภาษีนายเออยู่ในประเทศไทยไม่ถึง 180 วัน แต่ถ้าในปีถัดไปนั้น นายเอกลับเข้ามาในประเทศไทยอีกครั้งหนึ่งในวันที่ 1 กันยายน และอยู่ในประเทศไทยจนถึงสิ้นปี กรณีนี้ถือได้ว่านายเอเป็นผู้อยู่ในประเทศไทยในปีภาษีถัดไปนั้น เพราะนายเออยู่ในประเทศไทยในปีภาษีถัดไปนั้นรวมแล้วถึง 180 วัน<sup>23</sup>

<sup>21</sup> แหล่งเดิม.

<sup>22</sup> แหล่งเดิม. (น. 13).

<sup>23</sup> แหล่งเดิม.

## (2) มีเงินได้พึงประเมินเนื่องจาก

## 1) หน้าที่งานที่ทำในต่างประเทศ

ตัวอย่าง นายชาวเป็นช่างของบริษัทสร้างโรงงานกระดาษในประเทศสิงคโปร์ได้รับเงินเดือนในสิงคโปร์ เงินเดือนที่นายชาวได้รับถือว่าเป็นเงินได้พึงประเมินเนื่องจากหน้าที่งานในต่างประเทศ<sup>24</sup>

## 2) กิจการที่ทำในต่างประเทศ

ตัวอย่าง นายม่วงรับจ้างเขียนภาพที่ผนังโบสถ์ที่วัดในต่างประเทศเช่นนี้ เมื่อนายม่วงได้รับจ้างเขียนภาพก็ถือว่าเป็นเงินได้พึงประเมินที่เกิดจากกิจการในต่างประเทศ<sup>25</sup>

## 3) ทรัพย์สินที่อยู่ในต่างประเทศ

ตัวอย่าง นางควมมีบ้านให้เช่าในต่างประเทศ ถือได้ว่าเงินค่าเช่าบ้านที่ได้รับนั้นเป็นเงินได้พึงประเมินที่เกิดจากทรัพย์สินในต่างประเทศ<sup>26</sup>

(3) นำเงินได้นั้นเข้ามาในประเทศไทย ถ้าไม่นำเข้ามาในประเทศไทยก็ไม่ต้องเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา การอยู่ในประเทศไทยและการนำเงินได้จากต่างประเทศเข้ามาในประเทศไทย ก็เป็นไปตามบทบัญญัติแห่งประมวลรัษฎากร ได้กำหนดชัดเจนอยู่แล้วว่าผู้อยู่ในประเทศไทย เมื่อมีเงินได้ในต่างประเทศและนำเข้ามาในประเทศไทย จะต้องเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาจากเงินได้ที่นำเข้ามา นั้น เพราะผู้มีเงินได้มีเงินได้ในต่างประเทศในปีที่ผู้มีเงินได้เป็นผู้อยู่ในประเทศไทย และนำเงินได้นั้นเข้ามาในประเทศไทย ซึ่งต้องถือว่าปีที่น่าเงินได้เข้ามาเป็นปีภาษี<sup>27</sup>

จะเห็นได้ว่าผู้มีเงินได้ที่เกิดจากแหล่งในประเทศไทยมีหน้าที่ต้องเสียเงินได้ตามที่ประมวลรัษฎากรกำหนดไว้เสมอ เว้นแต่จะมีข้อยกเว้นตามกฎหมาย ทั้งนี้ ไม่ว่าเงินได้พึงประเมินในปีภาษีที่ล่วงมาแล้วนั้นจะจ่ายในหรือนอกประเทศและ ไม่ว่าผู้มีเงินได้นั้นจะเป็นผู้อยู่ในประเทศไทยหรือไม่ก็ตาม

<sup>24</sup> แหล่งเดิม. (น. 14).

<sup>25</sup> แหล่งเดิม.

<sup>26</sup> แหล่งเดิม.

<sup>27</sup> แหล่งเดิม.

### 3.1.6 ความหมายของเงินได้พึงประเมิน

ประมวลรัษฎากร มาตรา 39<sup>28</sup> ได้กำหนดความหมายของเงินได้พึงประเมินไว้มีสาระสำคัญดังต่อไปนี้

#### 1) เป็นเงินได้อันเข้าลักษณะพึงเสียภายในหมวดนี้

เงินได้พึงประเมินที่ต้องเสียภาษีตามประมวลรัษฎากรมีลักษณะครอบคลุมเงินได้ทุกประเภท จะเห็นได้ว่ากฎหมายได้กำหนดไว้ตามมาตรา 40 มีรวมทั้งสิ้น 8 ประเภทและในประเภทที่ 8 ได้บัญญัติให้เป็น “เงินได้จากการอื่นนอกจากที่กล่าวไว้ในประเภทที่ 1 ถึง 7”<sup>29</sup> ฉะนั้นในประเภทที่ 8 จึงไม่จำกัดกิจการที่มีเงินได้เกิดขึ้น

เงิน หมายถึง เงินตราไทยหรือเงินตราต่างประเทศที่ได้รับ ถ้าเป็นเงินตราต่างประเทศให้คำนวณค่าเป็นเงินตราไทย โดยใช้อัตราแลกเปลี่ยนเงินตราตามอัตราอ้างอิงประจำวันที่ธนาคารแห่งประเทศไทยประกาศไว้เป็นอัตราแลกเปลี่ยนในการคำนวณเงินตราต่างประเทศเป็นเงินตราไทยของวันถัดไป (มาตรา 9 และประกาศกระทรวงการคลังฯ ลงวันที่ 1 พฤษภาคม พ.ศ. 2541)<sup>30</sup>

#### 2) เงินได้พึงประเมินอาจจะเป็นตัวเงินหรือไม่เป็นตัวเงินก็ได้

กล่าวคือ รายได้จากการประกอบธุรกิจใด ๆ จะรับกันเป็นเงินสด แต่ในบางกรณีผู้รับอาจได้รับเป็นทรัพย์สิน หรือประโยชน์อย่างอื่นแทนเงินได้ ซึ่งทรัพย์สินหรือประโยชน์อย่างอื่นนี้อาจคำนวณได้เป็นเงิน<sup>31</sup> ถือว่าเป็นเงินได้พึงประเมินด้วยทั้งสิ้น

ทรัพย์สินซึ่งอาจคิดคำนวณได้เป็นเงิน หมายถึง ทรัพย์สินตามความหมายในประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ซึ่งอาจมีรูปร่างหรือไม่รูปร่าง ไม่ว่าจะป็นสังหาริมทรัพย์หรืออสังหาริมทรัพย์ก็ได้ แต่ต้องเป็นสิ่งที่ได้รับและสามารถคิดคำนวณได้เป็นเงิน ตัวอย่างที่ได้รับทรัพย์สินที่เป็นบ้านหรือรถยนต์จากการชิงโชค จะต้องถูกหักภาษี ณ ที่จ่ายและต้องนำไปรวมคำนวณเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา เป็นต้น

ประโยชน์ซึ่งอาจคิดคำนวณได้เป็นเงิน หมายถึง สิ่งที่ได้รับมาที่ไม่ใช่เงิน ไม่ใช่ทรัพย์สิน แต่เป็นประโยชน์อย่างอื่นที่สามารถคิดคำนวณได้เป็นเงิน<sup>32</sup>

<sup>28</sup> เงินได้พึงประเมิน หมายความว่า เงินได้อันเข้าลักษณะพึงเสียภายในหมวดนี้ เงินได้ที่กล่าวนี้ให้หมายความรวมถึงทรัพย์สินหรือประโยชน์อย่างอื่นที่ได้รับซึ่งอาจคิดคำนวณได้เป็นเงิน และเครดิตภาษีตามมาตรา 47 ทวิด้วย.

<sup>29</sup> ความรู้ทั่วไปเกี่ยวกับภาษีอากร (เอกสารการสอนชุดวิชากฎหมายภาษีอากร 1 หน่วยที่ 1-7) (น. 235). เล่มเดิม.

<sup>30</sup> ภาษีอากรตามประมวลกฎหมายรัษฎากร 2544 (น. 11). เล่มเดิม.

<sup>31</sup> ความรู้ทั่วไปเกี่ยวกับภาษีอากร (เอกสารการสอนชุดวิชากฎหมายภาษีอากร 1 หน่วยที่ 1-7) (น. 235). เล่มเดิม.

3) เงินได้พึงประเมินจะต้องถือเอายอดเงินได้ก่อนหักค่าใช้จ่ายและหักค่าลดหย่อน การประเมินภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาตามประมวลรัษฎากร จะต้องนำเงินได้พึงประเมินของผู้เสียภาษีมาหักค่าใช้จ่ายและค่าลดหย่อนเสียก่อน เหลือเท่าใดจึงนำไปคำนวณภาษีตามอัตราภาษี<sup>33</sup>

#### 4) ปีภาษี

ผู้มีเงินได้จะต้องนำเงินได้ที่เกิดขึ้นในแต่ละปีภาษีมาคำนวณเสียภาษีในแต่ละปีภาษีตามประมวลรัษฎากร มาตรา 56<sup>34</sup> การที่กฎหมายกำหนดให้ผู้มีเงินได้คำนวณภาษีตามปีภาษีนั้น มิได้หมายความว่า ผู้มีเงินได้จะเสียภาษีเงินได้เมื่อสิ้นปีภาษีแล้วเสมอไป ในบางครั้งผู้มีเงินได้อาจเสียภาษีก่อนสิ้นปีภาษีก็นได้ เช่น กรณีการหักภาษี ณ ที่จ่ายของผู้มีเงินได้ประเภทเงินเดือนหรือค่าจ้างตามมาตรา 50 แห่งประมวลรัษฎากร

<sup>32</sup> ภาษีอากรตามประมวลกฎหมายรัษฎากร 2544 (น. 12). เล่มเดิม.

<sup>33</sup> ความรู้ทั่วไปเกี่ยวกับภาษีอากร (เอกสารการสอนชุดวิชากฎหมายภาษีอากร 1 หน่วยที่ 1-7) (น. 235). เล่มเดิม.

<sup>34</sup> ให้บุคคลทุกคน เว้นแต่ผู้เยาว์หรือผู้ที่ไม่สามารถหรือเสมือนไร้ความสามารถ ยื่นรายการเกี่ยวกับเงินได้พึงประเมินที่ได้รับในระหว่างปีภาษีที่ล่วงมาแล้ว พร้อมทั้งข้อความอื่น ๆ ภายในเดือนมีนาคมทุก ๆ ปี ตามแบบที่อธิบดีกำหนดต่อเจ้าพนักงานซึ่งรัฐมนตรีแต่งตั้ง ถ้าบุคคลนั้น

(1) ไม่มีสามีหรือภริยา และมีเงินได้พึงประเมินในปีภาษีที่ล่วงมาแล้วเกิน 30,000 บาท

(2) ไม่มีสามีหรือภริยา และมีเงินได้พึงประเมินในปีภาษีที่ล่วงมาแล้วเฉพาะตามมาตรา 40(1) ประเภทเดียวเกิน 50,000 บาท

(3) มีสามีหรือภริยา และมีเงินได้พึงประเมินในปีภาษีที่ล่วงมาแล้วเกิน 60,000 บาท หรือ

(4) มีสามีหรือภริยา และมีเงินได้พึงประเมินในปีภาษีที่ล่วงมาแล้วเฉพาะ ตามมาตรา 40(1) ประเภทเดียวเกิน 100,000 บาท

ในกรณีข้างหุ้นส่วนสามัญ หรือคณะบุคคลที่มีโชติบุคคลมีเงินได้พึงประเมินในปีภาษีที่ล่วงมาแล้วเกินจำนวนตาม (1) ให้ผู้อำนวยการหรือผู้จัดการยื่นรายการเกี่ยวกับเงินได้พึงประเมินในชื่อของหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่มีโชติบุคคลนั้นที่ได้รับในระหว่างปีภาษีที่ล่วงมาแล้วภายในกำหนดเวลาตามแบบ เช่นเดียวกับวรรคก่อน การเสียภาษีในกรณีเช่นนี้ ให้ผู้อำนวยการหรือผู้จัดการรับผิดชอบเสียภาษีในชื่อของหุ้นส่วนสามัญ หรือคณะบุคคลนั้นจากยอดเงินได้พึงประเมินทั้งสิ้น เสมือนเป็นบุคคลธรรมดาคนเดียวไม่มีการแบ่งแยก ทั้งนี้ ผู้เป็นหุ้นส่วนหรือบุคคลในคณะบุคคลแต่ละคนไม่จำเป็นต้องยื่นรายการเงินได้ สำหรับจำนวนเงินได้พึงประเมินดังกล่าวเพื่อเสียภาษีอีก แต่ถ้าหุ้นส่วนสามัญ หรือคณะบุคคลนั้นมีภาษีค้างชำระให้ผู้เป็นหุ้นส่วนหรือบุคคลในคณะบุคคลทุกคนร่วมรับผิดชอบในเงินภาษีที่ค้างชำระนั้นด้วย.

### 5) เครดิตภาษีตามที่กฎหมายกำหนด

การเครดิตภาษีตามประมวลรัษฎากร มาตรา 47 ทวิ กำหนดให้นำมารวมคำนวณเป็นเงินได้พึงประเมินเพื่อเสียภาษีเงินได้เป็นเงินภาษีทั้งสิ้นเท่าใด ก็ให้นำเครดิตภาษีที่คำนวณได้ดังกล่าวหักออกจากภาษีที่ต้องเสีย ถ้ายังขาดอยู่หรือเหลือเท่าใดให้ผู้มีเงินได้เสียภาษีสำหรับจำนวนที่ขาด หรือมีสิทธิได้รับเงินจำนวนที่เหลือนั้นคืน เหตุผลที่กฎหมายกำหนดไว้เพราะเงินปันผลหรือเงินส่วนแบ่งกำไรที่ผู้ถือหุ้นได้รับนั้นก็คือเงินกำไรสุทธิของบริษัทที่ได้เสียภาษีเงินได้นิติบุคคลไว้แล้ว ฉะนั้นเมื่อได้นำเงินกำไรสุทธิแบ่งให้ผู้ถือหุ้นจึงไม่ควรที่จะเรียกเก็บภาษีจากผู้ถือหุ้นให้เป็นการซ้ำซ้อนอีก อย่างไรก็ตามต้องถือว่าเครดิตภาษีเป็นเงินได้พึงประเมินของผู้ถือหุ้น ซึ่งจะต้องนำไปรวมคำนวณเพื่อเสียภาษีเช่นเดียวกับเงินได้ประเภทอื่น ๆ<sup>35</sup>

เครดิตภาษี เงินปันผล หรือเงินส่วนแบ่งกำไรต้องมีองค์ประกอบดังต่อไปนี้ คือ

- (1) เป็นเงินปันผล หรือเงินส่วนแบ่งกำไร หรือประโยชน์อื่นใดที่ได้รับจากบริษัท หรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล
- (2) บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่จ่ายเงินนั้นต้องตั้งขึ้นตามกฎหมายไทย
- (3) ผู้รับเงินปันผลหรือเงินส่วนแบ่งกำไรต้องเป็นผู้มีภูมิลำเนาอยู่ในประเทศไทย<sup>36</sup>

3.1.7 การจำแนกประเภทเงินได้พึงประเมินที่เกี่ยวข้องกับห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่มีใช้นิติบุคคล

ตามประมวลรัษฎากร มาตรา 40 เงินได้พึงประเมินนั้น คือเงินได้ประเภทต่อไปนี้

1) เงินได้เนื่องจากการจ้างแรงงานไม่ว่าจะเป็นเงินเดือน ค่าจ้าง เบี้ยเลี้ยง โบนัส เบี้ยหวัด บำเหน็จ บำนาญ เงินค่าเช่าบ้าน เงินที่คำนวณได้จากมูลค่าของการได้อยู่บ้านที่นายจ้างให้อยู่โดยไม่เสียค่าเช่า เงินที่นายจ้างออกให้เป็นค่าภาษีเงินได้หรือภาษีอากรอื่น เงินที่นายจ้างจ่ายชำระหนี้ใด ๆ ซึ่งลูกจ้างมีหน้าที่ต้องชำระและเงิน ทรัพย์สิน หรือประโยชน์ใด ๆ บรรดาที่ได้เนื่องการจ้างแรงงาน

2) เงินได้เนื่องจากหน้าที่หรือตำแหน่งงานที่ทำ หรือจากการรับทำงานให้ไม่ว่าจะเป็นค่าธรรมเนียม ค่านายหน้า ค่าส่วนลด เงินอุดหนุนในงานที่ทำ เบี้ยประชุม บำเหน็จ โบนัส เงินค่าเช่าบ้าน เงินที่คำนวณได้จากมูลค่าของการได้อยู่ที่ผู้จ่ายเงินได้ให้อยู่โดยไม่เสียค่าเช่า เงินที่ผู้จ่ายเงินได้ออกให้เป็นค่าภาษีเงินได้หรือภาษีอากรอื่น เงินที่ผู้จ่ายได้ชำระหนี้หน้าที่หรือตำแหน่งงานที่ทำหรือ

<sup>35</sup> ความรู้ทั่วไปเกี่ยวกับภาษีอากร (เอกสารการสอนชุดวิชากฎหมายภาษีอากร 1 หน่วยที่ 1-7) (น. 237-238). เล่มเดิม.

<sup>36</sup> แหล่งเดิม.



จากการรับทำงานให้นั้น ไม่ว่าจะหน้าที่หรือตำแหน่งงานหรืองานที่รับทำให้นั้นจะเป็นการประจำหรือชั่วคราว

3) ค่าแห่งคู่มือ ค่าแห่งลิขสิทธิ์หรือสิทธิอย่างอื่น เงินปี หรือเงินได้มีลักษณะเป็นเงินรายปีอันได้มาจากพิณกรรม นิตกรรมอย่างอื่น หรือคำพิพากษาของศาล

4) เงินได้ที่เป็น

(ก) ดอกเบี้ยพันธบัตร ดอกเบี้ยเงินฝาก ดอกเบี้ยหุ้นกู้ ดอกเบี้ยตัวเงิน ดอกเบี้ยเงินกู้ยืม ไม่ว่าจะจะมีหลักประกันหรือไม่ ดอกเบี้ยเงินกู้ยืมที่อยู่ในบังคับต้องถูกหักภาษีไว้ ณ ที่จ่ายตามกฎหมายดังกล่าว หรือผลต่างระหว่างราคาไถ่ถอนกับราคาจำหน่ายตัวเงินหรือตราสารแสดงสิทธิในหนี้ที่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล หรือนิติบุคคลอื่นเป็นผู้ออกและจำหน่ายครั้งแรกในราคาต่ำกว่าราคาไถ่ถอน รวมทั้งเงินได้ที่มิมีลักษณะทำนองเดียวกันกับดอกเบี้ย ผลประโยชน์หรือค่าตอบแทนอื่น ๆ ที่ได้จากการให้กู้ยืมหรือจากสิทธิเรียกร้องในหนี้ทุกชนิด ไม่ว่าจะจะมีหลักประกันหรือไม่ก็ตาม

(ข) เงินปันผล เงินส่วนแบ่งของกำไร หรือประโยชน์อื่นใดที่ได้จากบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล กองทุนรวม หรือสถาบันการเงินที่มีกฎหมายโดยเฉพาะของประเทศไทยจัดตั้งขึ้นสำหรับให้กู้ยืมเงินเพื่อส่งเสริมเกษตรกรรม การพาณิชย์กรรม หรืออุตสาหกรรม เงินปันผลหรือเงินส่วนแบ่งกำไรที่อยู่ในบังคับต้องถูกหักภาษีไว้ ณ ที่จ่ายตามกฎหมายว่าด้วยภาษีเงินได้ปิโตรเลียมเฉพาะส่วนที่เหลือจากถูกหักภาษีไว้ ณ ที่จ่ายตามกฎหมายดังกล่าว

เพื่อประโยชน์ในการคำนวณเงินได้ตามวรรคหนึ่ง ในกรณีที่บุตรชายชอบด้วยกฎหมายที่ยังไม่บรรลุนิติภาวะเป็นผู้มีเงินได้ และความเป็นสามีภริยาของบิดาและมารดาได้มีอยู่ตลอดปีภาษี ให้ถือว่าเงินได้ของบุตรดังกล่าวเป็นเงินได้ของบิดาหรือของมารดาผู้ใช้อำนาจปกครอง หรือของบิดาในกรณีบิดามารดาใช้อำนาจปกครองร่วมกัน

ความในวรรคสองให้ใช้บังคับกับบุตรบุญธรรมที่ยังไม่บรรลุนิติภาวะซึ่งเป็นผู้มีเงินได้ด้วยโดยอนุโลม

(ค) เงินโบนัสที่จ่ายแก่ผู้ถือหุ้น หรือผู้เป็นหุ้นส่วนในบริษัท หรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล

(ง) เงินลดทุนของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลเฉพาะส่วนที่จ่ายไม่เกินกว่ากำไรและเงินที่กันไว้รวมกัน

(จ) เงินเพิ่มทุนของบริษัท หรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลซึ่งตั้งจากกำไรที่ได้มาหรือเงินที่กันไว้รวมกัน

(ฉ) ผลประโยชน์ที่ได้จากการที่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลควมเข้ากัน หรือ รับช่วงกัน หรือเลิกกันซึ่งตีราคาเป็นเงิน ได้เกินกว่าเงินทุน

(ซ) ผลประโยชน์ที่ได้จากการโอนการเป็นหุ้นส่วนหรือโอนหุ้น หุ้นกู้ พันธบัตร หรือตั๋วเงิน หรือตราสารแสดงสิทธิในหนี้ที่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลหรือนิติบุคคลอื่น เป็นผู้ออก ทั้งนี้ เฉพาะซึ่งราคาเป็นเงิน ได้เกินกว่าที่ลงทุน

5) เงินหรือประโยชน์อย่างอื่นที่ได้เนื่องจาก

(ก) การให้เช่าทรัพย์สิน

(ข) การผิดสัญญาเช่าซื้อทรัพย์สิน

(ค) การผิดสัญญาซื้อขายเงินผ่อน ซึ่งผู้ขายได้รับคืนทรัพย์สินที่ซื้อขายนั้น โดยไม่ต้องคืนเงินหรือประโยชน์ที่ได้รับไว้แล้ว

ในกรณี (ก) ถ้าเจ้าพนักงานประเมินมีเหตุอันควรเชื่อว่าผู้มีเงินได้แสดงเงินได้ต่ำไป ไม่ถูกต้องตามความเป็นจริง เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจประเมินเงินได้นั้นตามจำนวนที่ทรัพย์สิน นั้นสมควรให้เช่าได้ตามปกติ และให้ถือว่าจำนวนเงินที่ประเมินนี้เป็นเงินได้พึงประเมินของผู้มีเงินได้ ในกรณีนี้จะอุทธรณ์การประเมินก็ได้ ทั้งนี้ ให้นำบทบัญญัติว่าด้วยการอุทธรณ์ตามส่วน 2 หมวด 2 ลักษณะ 2 มาใช้บังคับโดยอนุโลม

ในกรณี (ข) และ (ค) ให้ถือว่าเงินหรือประโยชน์ที่ได้รับไว้แล้วแต่วันทำสัญญาจนถึง วันผิดสัญญาทั้งสิ้น เป็นเงินได้พึงประเมินของปีที่มีการผิดสัญญานั้น"

6) เงินได้จากวิชาชีพอิสระ คือ วิชากฎหมาย การประกอบโรคศิลป์ วิศวกรรม สถาปัตยกรรม การบัญชี ประณีตศิลปกรรม หรือวิชาชีพอิสระอื่น ซึ่งจะได้มีพระราชกฤษฎีกา กำหนดชนิดไว้

7) เงินได้จากการรับเหมาที่ผู้รับเหมาต้องลงทุนด้วยการจัดหาสัมภาระในส่วนสำคัญ นอกจากเครื่องมือ

8) เงินได้จากการธุรกิจ การพาณิชย์ การเกษตร การอุตสาหกรรม การขนส่ง หรือ การอื่นนอกจากที่ระบุไว้ใน (1) ถึง (7) แล้ว

เงินค่าภาษีอากรตามวรรคหนึ่ง ถ้าผู้จ่ายเงินหรือผู้อื่นออกแทนให้สำหรับเงินได้ประเภทใด ไม่ว่าทอดใด หรือในปีภาษีใดก็ตาม ให้ถือเป็นเงินได้ประเภทและของปีภาษีเดียวกันกับเงินได้ที่ ออกแทนให้ นั้น<sup>37</sup>

จะเห็นได้ว่าการกำหนดรูปแบบเงินได้พึงประเมินที่ต้องเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา โดยแบ่งออกเป็น 8 ประเภท กล่าวคือ เงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(1) ถึง (8) โดยกฎหมายได้

<sup>37</sup> ประมวลรัษฎากร มาตรา 40.

กำหนดให้ผู้เสียหายได้เสียหายตามประเภทเงินได้ที่ผู้เสียหายได้รับให้ถูกต้องตรงตามประเภทซึ่งเงินได้แต่ละประเภทจะมีผลต่อการเสียหายอากรของผู้เสียหาย เช่น สิทธิในการได้รับยกเว้นสิทธิการหักค่าใช้จ่าย และสิทธิการหักค่าลดหย่อน โดยผู้วิจัยจะกล่าวถึงการได้รับการยกเว้นการหักค่าใช้จ่ายและค่าลดหย่อนของห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่มีชื่อนิติบุคคลในหัวข้อ 3.1.8 และ 3.1.9 ต่อไป และห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่มีชื่อนิติบุคคลมีสิทธิประกอบกิจการใดก็ได้ เว้นแต่โดยสภาพของหน้าที่งานหรือกิจการที่ทำนั้น ห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่มีชื่อนิติบุคคลไม่อาจกระทำได้ หรือมีกฎหมายบัญญัติห้ามไว้ เช่น การรับจ้างแรงงานตามมาตรา 40(1) แห่งประมวลรัษฎากร เป็นต้น

### 3.1.8 การยกเว้นภาษีของห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่มีชื่อนิติบุคคล

ตามประมวลรัษฎากร มาตรา 42 “เงินได้พึงประเมินประเภทต่อไปนี้ ให้ได้รับยกเว้นไม่ต้องรวมคำนวณเพื่อเสียภาษีเงินได้

(14) เงินส่วนแบ่งกำไรจากห้างหุ้นส่วนสามัญ หรือคณะบุคคลที่มีชื่อนิติบุคคลซึ่งต้องเสียหายตามบทบัญญัติในส่วนนี้ แต่ไม่รวมถึงเงินส่วนแบ่งของกำไรจากกองทุน”

จะเห็นได้ว่า เมื่อห้างหุ้นส่วนสามัญ หรือคณะบุคคลที่มีชื่อนิติบุคคลประกอบกิจการมีเงินได้ในแต่ละปีและได้เสียหายตามที่ประมวลรัษฎากรกำหนดไว้แล้ว เมื่อนำส่วนแบ่งกำไรของห้างหุ้นส่วนสามัญ หรือคณะบุคคลที่มีชื่อนิติบุคคลมาแบ่งให้กับบุคคลที่อยู่ในห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่มีชื่อนิติบุคคล ส่วนแบ่งกำไรดังกล่าวได้รับสิทธิยกเว้นภาษีเงินได้ตามมาตรา 42(14) เงินได้พึงประเมินที่ได้รับยกเว้นนี้ผู้เป็นหุ้นส่วนหรือบุคคลในคณะบุคคลไม่ต้องรวมคำนวณเพื่อเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาอีก

### 3.1.9 การหักค่าใช้จ่ายและหักค่าลดหย่อนของห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่มีชื่อนิติบุคคล

ห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่มีชื่อนิติบุคคลมีสิทธิหักค่าใช้จ่ายสำหรับเงินได้พึงประเมินประเภทต่าง ๆ ที่ได้รับเช่นเดียวกับบุคคลธรรมดาตามประมวลรัษฎากร ดังนี้

มาตรา 42 ทวิ บัญญัติให้ “เงินได้พึงประเมินตามความในมาตรา 40(1) และ (2) ยอมให้หักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาได้ร้อยละ 40 แต่รวมกันต้องไม่เกิน 60,000 บาท”

มาตรา 42 ตริ บัญญัติให้ “เงินได้พึงประเมินตามความในมาตรา 40(3) เฉพาะที่เป็นค่าแห่งลิขสิทธิ์ ยอมให้หักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาได้ร้อยละ 40 แต่ต้องไม่เกิน 60,000 บาท”

มาตรา 43 บัญญัติให้ “เงินได้พึงประเมินตามความในมาตรา 40(5) ยอมให้หักค่าใช้จ่ายได้ตามที่กำหนดโดยพระราชกฤษฎีกา”

ตามพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยการกำหนดค่าใช้จ่ายที่ยอมให้หักจากเงินได้พึงประเมิน (ฉบับที่ 11) ลงวันที่ 15 ธันวาคม 2502 ในการคำนวณภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาสำหรับเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(5) ให้หักค่าใช้จ่ายได้ ดังนี้

(1) การให้เช่าทรัพย์สิน ผู้มีเงินได้มีสิทธิเลือกหักค่าใช้จ่ายวิธีใดวิธีหนึ่ง ดังนี้

ก. หักตามความจำเป็นและสมควร หรือ

ข. หักเป็นการเหมาในอัตราดังต่อไปนี้

1) ถ้าเป็นบ้าน โรงเรือน สิ่งปลูกสร้างอย่างอื่น หรือแพ ในกรณีเจ้าของเป็นผู้ให้เช่า ให้หักค่าใช้จ่ายได้ร้อยละ 30 ยกเว้น ในกรณีให้เช่าช่วง ให้หักค่าใช้จ่ายเฉพาะค่าเช่าที่เสียให้แก่ผู้ให้เช่าเดิมหรือผู้ให้เช่าช่วงแล้วแต่กรณี

2) ที่ดินที่ใช้ในการเกษตรกรรม ในกรณีเจ้าของเป็นผู้ให้เช่า ให้หักค่าใช้จ่ายได้ร้อยละ 20 ในกรณีให้เช่าช่วงให้หักค่าใช้จ่ายเฉพาะค่าเช่าที่เสียให้แก่ผู้ให้เช่าเดิมหรือผู้ให้เช่าช่วงแล้วแต่กรณี

3) ที่ดินที่มีได้ใช้ในการเกษตรกรรม ในกรณีเจ้าของเป็นผู้ให้เช่า ให้หักค่าใช้จ่ายได้ร้อยละ 15 ในกรณีให้เช่าช่วงให้หักค่าใช้จ่ายเฉพาะค่าเช่าที่เสียให้แก่ผู้ให้เช่าเดิมหรือผู้ให้เช่าช่วงแล้วแต่กรณี

4) ยานพาหนะ ในกรณีเจ้าของเป็นผู้ให้เช่า ให้หักค่าใช้จ่ายได้ร้อยละ 30 ในกรณีให้เช่าช่วงให้หักค่าใช้จ่ายเฉพาะค่าเช่าที่เสียให้แก่ผู้ให้เช่าเดิมหรือผู้ให้เช่าช่วงแล้วแต่กรณี

5) ทรัพย์สินอย่างอื่น ในกรณีเจ้าของเป็นผู้ให้เช่า ให้หักค่าใช้จ่ายได้ร้อยละ 10 ในกรณีให้เช่าช่วงให้หักค่าใช้จ่ายเฉพาะค่าเช่าที่เสียให้แก่ผู้ให้เช่าเดิมหรือผู้ให้เช่าช่วงแล้วแต่กรณี

(2) การคิดสัญญาเช่าซื้อทรัพย์สิน กฎหมายยอมให้ผู้มีเงินได้หักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาได้ร้อยละ 20 แต่เพียงอย่างเดียว

(3) การคิดสัญญาซื้อขายเงินผ่อน ซึ่งผู้ขายได้รับคืนทรัพย์สินที่ซื้อขายนั้น โดยไม่ต้องคืนเงินหรือประโยชน์ที่ได้รับไว้แล้ว กฎหมายยอมให้หักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาได้เพียงวิธีเดียว<sup>38</sup>

มาตรา 44 บัญญัติให้ “เงินได้พึงประเมินตามความในมาตรา 40(6) ยอมให้หักค่าใช้จ่ายได้ตามที่กำหนดโดยพระราชกฤษฎีกา”

ตามพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยการกำหนดค่าใช้จ่ายที่ยอมให้หักจากเงินได้พึงประเมิน (ฉบับที่ 11) ลงวันที่ 15 ธันวาคม 2502 ในการคำนวณภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาสำหรับเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(6) ให้เลือกหักค่าใช้จ่ายวิธีใดวิธีหนึ่ง ดังนี้

<sup>38</sup> ภาษีอากรตามประมวลกฎหมายรัษฎากร 2544 (น. 37-38). เล่มเดิม.

ก. ให้หักตามความจำเป็นและสมควร

ข. ให้หักเป็นการเหมา ในอัตราดังต่อไปนี้

1) เงินได้จากการประกอบวิชาชีพอิสระ การประกอบโรคศิลปะ ให้หักค่าใช้จ่าย ร้อยละ 60

2) เงินได้จากการประกอบวิชาชีพอิสระนอกจาก 1) หักค่าใช้จ่ายได้ร้อยละ 30<sup>39</sup>

มาตรา 45 บัญญัติให้ “เงินได้พึงประเมินตามความในมาตรา 40(7) ยอมให้หักค่าใช้จ่าย ได้ตามที่กำหนดโดยพระราชกฤษฎีกา”

ตามพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยการกำหนดค่าใช้จ่ายที่ ยอมให้หักจากเงินได้พึงประเมิน (ฉบับที่ 11) ลงวันที่ 15 ธันวาคม 2502 ในการคำนวณภาษีเงินได้ บุคคลธรรมดาสำหรับเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(7) ให้เลือกหักค่าใช้จ่ายวิธีใดวิธีหนึ่ง ดังนี้

ก. ให้หักตามความจำเป็นและสมควร

ข. ให้หักเป็นการเหมา ในอัตราร้อยละ 70<sup>40</sup>

มาตรา 46 บัญญัติให้ “เงินได้พึงประเมินตามความในมาตรา 40(8) ยอมให้หักค่าใช้จ่าย ได้ตามที่จะได้กำหนดโดยพระราชกฤษฎีกา”

ตามพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยการกำหนดค่าใช้จ่ายที่ ยอมให้หักจากเงินได้พึงประเมิน (ฉบับที่ 11) ลงวันที่ 15 ธันวาคม 2502 ในการคำนวณภาษีเงินได้ บุคคลธรรมดาสำหรับเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(8) ให้เลือกหักค่าใช้จ่ายวิธีใดวิธีหนึ่ง ดังนี้

ก. ให้หักตามความจำเป็นและสมควร

ข. ให้หักเป็นการเหมา ในอัตราร้อยละขึ้นอยู่กับประเภทของกิจการนั้น ๆ

จะเห็นได้ว่าค่าใช้จ่ายที่ประมวลรัษฎากรกำหนดไว้แต่ละประเภทสามารถหักค่าใช้จ่าย ได้ไม่เท่ากัน เพราะเงินได้แต่ละประเภทมีต้นทุนค่าใช้จ่ายในการทำหรือประกอบธุรกิจ ไม่เหมือนกัน ดังนั้น กฎเกณฑ์ที่กฎหมายกำหนดในการที่ห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่มีใช้ นิติบุคคลสามารถหักค่าใช้จ่ายได้มากหรือน้อย จึงขึ้นอยู่กับความยากง่ายในการทำหรือ การประกอบธุรกิจนั้น ๆ

ส่วนการหักค่าลดหย่อนของห้างหุ้นส่วนสามัญและคณะบุคคลที่มีใช้นิติบุคคลสามารถ หักค่าลดหย่อนตามจำนวนผู้ที่เป็นหุ้นส่วนหรือบุคคลในคณะบุคคลแต่ละคนซึ่งเป็นผู้อยู่ในประเทศ ไทยได้คนละ 30,000 บาท แต่รวมกันต้องไม่เกิน 60,000 บาท ตามมาตรา 47(6) แห่งประมวล รัษฎากรเท่านั้น ห้างหุ้นส่วนสามัญและคณะบุคคลที่มีใช้นิติบุคคลจะหักค่าลดหย่อนประเภทอื่น ๆ

<sup>39</sup> แหล่งเดิม. (น. 38).

<sup>40</sup> แหล่งเดิม. (น. 39).

เช่น การหักลดหย่อนคู่สมรส การหักลดหย่อนบุตร การหักลดหย่อนเงินค่าเบี้ยประกันชีวิต การหักลดหย่อนเงินที่จ่ายเป็นดอกเบี้ยเงินกู้ยืมเพื่อซื้อ เช่าซื้อ หรือสร้างที่อยู่อาศัย ดังเช่นบุคคลธรรมดาที่มีสิทธิไม่ได้

เมื่อหักค่าใช้จ่ายและหักค่าลดหย่อนแล้วเท่ากับเงินได้สุทธิ ห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่มีโชตินิติบุคคลจะต้องนำเงินได้สุทธิไปคำนวณภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาในอัตราก้าวหน้าตามตารางบัญชีอัตรากำไรเงินได้บุคคลธรรมดา<sup>41</sup>

อย่างไรก็ตาม คณะรัฐมนตรีมีมติเห็นชอบกำหนดหลักเกณฑ์การจัดเก็บภาษีของคณะบุคคลที่มีโชตินิติบุคคลเปลี่ยนแปลงไปจากเดิม โดยให้คณะบุคคลเสียภาษีจากเงินได้พึงประเมินก่อนหักรายจ่ายในอัตราร้อยละ 20 กล่าวคือ คณะบุคคลที่มีโชตินิติบุคคลไม่สามารถหักค่าใช้จ่ายและค่าลดหย่อนได้อีก ส่วนห้างหุ้นส่วนสามัญที่มีโชตินิติบุคคลเสียภาษีจากเงินได้สุทธิในอัตราร้อยละ 20 กล่าวคือ สามารถหักค่าใช้จ่ายและหักค่าลดหย่อนได้เช่นเดิม ซึ่งหลักเกณฑ์ใหม่นี้ น่าจะมีผลใช้บังคับตั้งแต่ปี พ.ศ. 2557 เป็นต้นไป

3.1.10 อัตรากำไรและวิธีการคำนวณภาษีเงินได้ของห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่มีโชตินิติบุคคลที่มีผลใช้บังคับก่อนปี พ.ศ. 2557

ห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่มีโชตินิติบุคคลก่อนปี พ.ศ. 2557 ประมวลรัษฎากรกำหนดให้นำเงินได้ของห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่มีโชตินิติบุคคลภายหลังจากหักค่าใช้จ่ายและหักค่าลดหย่อนแล้ว (เงินได้สุทธิ) ต้องนำไปคำนวณภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาในอัตราก้าวหน้า (Progressive Rate) ตามตารางบัญชีอัตรากำไรเงินได้บุคคลธรรมดา ดังนี้

ตารางที่ 3.2 บัญชีอัตรากำไรเงินได้บุคคลธรรมดา ก่อนปี พ.ศ. 2557

เงินได้สุทธิ	เงินได้แต่ละชั้นสุทธิ	อัตรากำไรร้อยละ	ภาษีแต่ละชั้นเงินได้สุทธิ
0 – 150,000	150,000	ได้รับยกเว้น	-
150,001 – 500,000	350,000	10%	35,000
500,001 – 1,000,000	500,000	20%	100,000
1,000,001 – 4,000,000	3,000,000	30%	900,000
4,000,001 บาทขึ้นไป	-	37%	-

<sup>41</sup> สรรพากรสารสนเทศ. (ม.ป.ป.). การยกเว้นภาษีเงินได้ของห้างหุ้นส่วนสามัญและคณะบุคคลที่มีโชตินิติบุคคล. สืบค้นเมื่อ 9 กรกฎาคม 2556, จาก [www.sanpakornsam.com/page\\_article\\_detail.php?aID=19](http://www.sanpakornsam.com/page_article_detail.php?aID=19)

ตัวอย่าง กลุ่มนักศึกษาปริญญาโทจัดตั้งคณะบุคคลที่มีโชตินิบุคลตามมาตรา 56 วรรคสอง ขึ้นมาเพื่อบรรยายการทำธุรกิจตามประมวลรัษฎากร มาตรา 40(8) ที่กล่าวไว้ในหัวข้อ 3.1.7 มีเงินได้ 1 ล้านบาท จากการขายบัตรให้กับผู้เข้าฟังใบละ 1,000 บาท ถูกหักภาษี ณ ที่จ่าย เอาไว้ 3% เป็นเงิน 30,000 บาท ต้องนำเงินได้ 1 ล้านบาท มายื่นเสียภาษีเงินได้ประจำปีสามารถหัก ค่าใช้จ่าย ได้ 70% คงเหลือ 300,000<sup>42</sup> บาท และหักค่าลดหย่อนภาษีอีก 60,000 บาท ที่กล่าวไว้ใน หัวข้อ 3.1.9 เหลือเงินได้สุทธิ 240,000<sup>43</sup> บาท จะต้องนำเงินได้สุทธิตามจำนวนเพื่อเสียภาษีตาม ตารางบัญชีอัตราภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาในชั้นอัตราภาษีร้อยละ 10 ดังนี้ กลุ่มนักศึกษาปริญญาโท ต้องเสียภาษีเป็นเงินจำนวน 9,000<sup>44</sup> บาท แต่เนื่องจากถูกหักภาษี ณ ที่จ่ายเอาไว้ 30,000 บาทจึงขอ คืนภาษีกรมสรรพากรได้ 21,000 บาท

3.1.11 อัตราภาษีและวิธีการคำนวณภาษีเงินได้ของห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่มีโชตินิบุคลตามกฎหมายที่น่าจะมีผลใช้บังคับตั้งแต่ปี พ.ศ. 2557 เป็นต้นไป

ตามที่ได้กล่าวถึงรายละเอียดของคณะรัฐมนตรี<sup>45</sup> ไว้แล้วโดยกำหนดให้คณะบุคคลที่มีโชตินิบุคลให้เสียภาษีจากเงินได้พึงประเมินก่อนหักรายจ่ายในอัตราร้อยละ 20 ส่วนห้างหุ้นส่วนสามัญที่มีโชตินิบุคลให้เสียภาษีจากเงินได้สุทธิในอัตราร้อยละ 20

จะเห็นได้ว่า การกำหนดรูปแบบการจัดเก็บภาษีได้เปลี่ยนแปลงไปจากเดิม โดยคณะบุคคลที่มีโชตินิบุคลต้องเสียภาษีจากเงินได้พึงประเมิน กล่าวคือ คณะบุคคลไม่สามารถหัก ค่าใช้จ่ายและค่าลดหย่อนได้ อีกทั้งอัตราภาษีของห้างหุ้นส่วนสามัญและคณะบุคคลที่มีโชตินิบุคล ให้ใช้อัตราร้อยละ 20 เพียงอัตราเดียวหรืออัตราภาษีแบบอัตราเดียว (A Single Rate)<sup>46</sup> แทน อัตราภาษีตามตารางบัญชีอัตราภาษีเงินได้ของบุคคลธรรมดาซึ่งมีอัตราภาษีหลายอัตรา (Multiple Rate)<sup>47</sup> อันเป็นภาษีเงินได้แบบก้าวหน้า (Progressive Rate)

ผู้วิจัยขออธิบายวิธีการคำนวณภาษีของห้างหุ้นส่วนสามัญที่มีโชตินิบุคลที่น่าจะมีผล บังคับใช้ตั้งแต่ปี พ.ศ. 2557 เป็นต้นไป เพื่อความเข้าใจที่ง่ายยิ่งขึ้น

<sup>42</sup>  $\{1,000,000 - (1,000,000 \times 70\%)\}$ .

<sup>43</sup>  $(300,000 - 60,000)$ .

<sup>44</sup>  $\{(150,000 \times 0) + (90,000 \times 10\%)\}$ .

<sup>45</sup> มติคณะรัฐมนตรีลงวันที่ 18 ธันวาคม พ.ศ. 2555 อยู่ภาคผนวก ก.

<sup>46</sup> หมายถึง กรณีที่ภาษีชนิดหนึ่งถูกจัดเก็บจากฐานภาษีในจำนวนอัตราภาษีเพียงอัตราเดียว. อ้างถึงใน ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา: หลักการและบทวิเคราะห์ (น. 75). เล่มเดิม.

<sup>47</sup> หมายถึง กรณีภาษีชนิดหนึ่งถูกจัดเก็บจากฐานภาษีในจำนวนหลายอัตรา. อ้างถึงใน ภาษีเงินได้บุคคล ธรรมดา: หลักการและบทวิเคราะห์ (น. 75). เล่มเดิม.

ตัวอย่าง นายเอกกับนายบีร่วมกันจัดตั้งห้างหุ้นส่วนสามัญที่มีใช้นิติบุคคลประกอบกิจการค้าขายที่ไม่ใช่ผู้ผลิตตามมาตรา 40(8) ที่กล่าวไว้ในหัวข้อ 3.1.7 มีเงินได้พึงประเมิน 3,810,000 บาท หักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาตามมาตรา 46 ได้ในอัตราร้อยละ 80<sup>48</sup> และหักค่าลดหย่อนตามมาตรา 47(6) ที่กล่าวไว้ในหัวข้อ 3.1.9 ได้ 60,000 บาท คงเหลือ 702,000<sup>49</sup> บาท ซึ่งเป็นเงินได้สุทธิต้องนำไปคำนวณภาษีในอัตราร้อยละ 20 ดังนั้น ห้างหุ้นส่วนสามัญที่มีใช้นิติบุคคลจะเสียภาษีจำนวน 140,400<sup>50</sup> บาท

ผู้วิจัยขออธิบายวิธีการคำนวณภาษีของคณะบุคคลที่มีใช้นิติบุคคลที่น่าจะมีผลบังคับใช้ตั้งแต่ปี พ.ศ. 2557 เป็นต้นไป เพื่อความเข้าใจที่ง่ายยิ่งขึ้น

ตัวอย่าง นายชวากับนายคำร่วมกันจัดตั้งคณะบุคคลที่มีใช้นิติบุคคลประกอบกิจการรับทำบัญชีตามมาตรา 40(6) ที่ได้กล่าวไว้ในหัวข้อ 3.1.7 มีเงินได้พึงประเมิน 500,000 บาท ไม่สามารถหักค่าใช้จ่ายและหักค่าลดหย่อนตามหัวข้อ 3.1.9 ได้ เพราะกฎหมายใหม่กำหนดให้เสียภาษีจากเงินได้พึงประเมินก่อนหักรายจ่ายในอัตราร้อยละ 20 ดังนั้น คณะบุคคลที่มีใช้นิติบุคคลดังกล่าวจึงต้องเสียภาษีจำนวน 100,000<sup>51</sup> บาท

### 3.1.12 วิธีการเสียภาษี

วิธีเสียภาษีนั้นถ้าเป็นภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาวิธีเสียภาษีวิธีเสียภาษีอยู่ 3 วิธี คือ

#### 1) วิธีประเมินตนเอง (Self - Assessment)

วิธีการเสียภาษีโดยวิธีประเมินตนเองสำหรับภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา นั้น เป็นวิธีเสียภาษีที่ผู้เสียภาษีมินหน้าที่คำนวณเสียภาษีด้วยตนเอง กรอรายการในแบบแสดงรายการ และยื่นแบบแสดงรายการพร้อมชำระภาษีตามที่คำนวณได้ไม่ต้องรอให้เจ้าพนักงานประเมิน ประเมินภาษีก่อนจึงจะชำระภาษี โดยปกติจะยื่นปีละ 1 ครั้ง โดยใช้แบบ ภ.ง.ด. 90 หรือ ภ.ง.ด. 91 หรือ ภ.ง.ด. 92 แล้วแต่กรณี ยื่นภายในวันที่ 31 มีนาคม ของปีถัดไป แต่ถ้าเป็นผู้ที่มีเงินได้ตามมาตรา 40(5)(6)(7) หรือ (8) จะต้องยื่นปีละ 2 ครั้ง ครั้งที่ 1 ยื่นภายในวันที่ 30 กันยายน โดยใช้แบบ ภ.ง.ด. 94 ส่วนครั้งที่ 2 ยื่นภายในเดือนมีนาคมของปีถัดไป โดยใช้แบบ ภ.ง.ด. 90 อย่างไรก็ตาม ผู้มีเงินได้จะต้องยื่นแบบแสดงรายการต่อเมื่อมีเงินได้พึงประเมินเกินกว่าจำนวนเงินได้ที่ประมวลรัษฎากรมาตรา 56 ได้กำหนดไว้ ไม่ว่าจะเป็นการยื่นครั้งที่ 1 หรือครั้งที่ 2 ก็ตาม หากไม่เกินก็ไม่ต้องยื่น จำนวนเงินได้

<sup>48</sup>  $\{3,810,000 - (3,810,000 \times 80\%\}$ .

<sup>49</sup>  $(762,000 - 60,000)$ .

<sup>50</sup>  $(702,000 \times 20\%)$ .

<sup>51</sup>  $(500,000 \times 20\%)$ .



พึงประเมินที่มาตรา 56 กำหนดไว้ สำหรับห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่มีใช้นิติบุคคล จะต้องจ่ายเงินได้พึงประเมินในปีภาษีที่ล่วงมาแล้วเกิน 30,000 บาท จึงจะต้องยื่นแบบแสดงรายการ<sup>52</sup>

## 2) วิธีหักภาษี ณ ที่จ่าย (Withholding Tax หรือ Deduction at Source)

ภาษีหัก ณ ที่จ่าย เป็นวิธีการจัดเก็บของรัฐวิธีหนึ่งที่กำหนดให้ผู้มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้ บุคคลธรรมดาจะต้องเสียภาษีก่อนที่จะถึงกำหนดเวลายื่นแบบแสดงรายการภาษีเงินได้ โดยกำหนดให้ผู้จ่ายเงินได้มีหน้าที่หักภาษีเงินได้ไว้ ณ ที่จ่าย ตามประเภทเงินได้และอัตราภาษีที่กำหนด ตามประมวลรัษฎากรได้กำหนดให้ผู้จ่ายเงินได้เป็นผู้มีหน้าที่หักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่าย ตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และอัตราภาษีหัก ณ ที่จ่ายที่กำหนดไว้ ซึ่งแยกพิจารณาได้ดังนี้

### (1) การหักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่าย ตามที่กฎหมายกำหนดไว้เฉพาะ

กรณีที่มีกฎหมายกำหนดให้ผู้จ่ายเงินมีหน้าที่หักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่ายไว้โดยเฉพาะ โดยไม่ต้องออกกฎหรือคำสั่ง เพื่อกำหนดให้มีการหักภาษี ณ ที่จ่ายต่างหาก ผู้จ่ายเงินย่อมมีหน้าที่ต้องหักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่าย และนำส่งตามที่กฎหมายกำหนด ซึ่งตามประมวลรัษฎากรกำหนดว่าผู้มีเงินได้เป็นผู้มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาตามมาตรา 50 แห่งประมวลรัษฎากร

(2) การหักภาษี ณ ที่จ่าย ตามมาตรา 3 เศรศ ที่กำหนดโดยกฎกระทรวงประกอบกับ คำสั่งอธิบดีกรมสรรพากร

กรณีผู้มีเงินได้ไม่ว่าจะเป็นบุคคลธรรมดา หรือบริษัท หรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลมีเงินได้ที่ไม่อยู่ในข่ายต้องถูกหักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่าย เนื่องจากไม่มีกฎหมายกำหนดให้หักไว้โดยเฉพาะ ตามข้อ 1 ผู้มีเงินได้อาจถูกหักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่าย ตามมาตรา 3 เศรศ ซึ่งกำหนดโดยกฎกระทรวง ประกอบกับคำสั่งอธิบดีกรมสรรพากรกำหนดประเภทเงินได้ที่ต้องถูกหักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่าย<sup>53</sup>

### 3) วิธีประเมินโดยเจ้าพนักงานประเมิน (Authoritative Assessment)

การเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา โดยเจ้าพนักงานประเมินเรียกเก็บ (Authoritative Assessment) เป็นส่วนหนึ่งของกระบวนการบริหารจัดการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาที่กำหนดให้ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาเป็นภาษีอากรประเมิน โดยผู้มีเงินได้มีหน้าที่ยื่นรายการประเมินตนเองตามแบบแสดงรายการที่อธิบดีกรมสรรพากรกำหนด และภายในเวลาที่กฎหมายกำหนด เพื่อแสดงว่ามีเงินได้พึงประเมินและจำนวนเงินภาษีเงินได้ที่ต้องเสียเป็นจำนวนเท่าใด ซึ่งได้มีข้อกำหนดให้เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจหน้าที่ในการประเมินความถูกต้องของการปฏิบัติหน้าที่ของผู้ต้องเสียภาษีเงินได้ และจำนวนภาษีเงินได้ที่ผู้มีเงินได้แต่ละรายต้องเสีย หรือในกรณีที่

<sup>52</sup> คำอธิบายกฎหมายภาษีอากร (น. 6). เล่มเดิม.

<sup>53</sup> วินัย เนื่อนาจันทร์. (2556). วิชาการภาษีอากรความรู้เกี่ยวกับภาษีอากร. สืบค้นเมื่อ 11 กรกฎาคม

เจ้าพนักงานประเมินมีเหตุอันควรเชื่อว่าจะมีการยื่นแบบแสดงรายการไม่ถูกต้องหรือไม่สมบูรณ์ หรือไม่ได้ยื่นแบบแสดงรายการเลย เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจออกหมายเรียกผู้มีหน้าที่เสียภาษี พยาน หรือเอกสารมาตรวจสอบและเมื่อได้ดำเนินการดังกล่าวแล้วมีอำนาจประเมินและแจ้งจำนวน ภาษีที่ต้องเสียพร้อมทั้งเงินเพิ่มได้ที่จะก่อให้เกิดความเป็นธรรมในการเสียภาษีเงินได้สูงสุด<sup>54</sup>

3.1.13 แนวทางปฏิบัติของกรมสรรพากรตามหนังสือตอบข้อหารือภาษีอากรที่เกี่ยวกับห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่มีโชนิติบุคคล มีสาระสำคัญ 6 ประการดังนี้

1) การจัดตั้งห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่มีโชนิติบุคคลไม่มีกานิยามกำหนดไว้เป็นการเฉพาะจึงสามารถจัดตั้งกันโดยสัญญาตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ได้<sup>55</sup>

2) ห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่มีโชนิติบุคคลต้องเป็นการร่วมกันตั้งแต่บุคคลสองคนขึ้นไปเพื่อทำการหนึ่งกิจการใดร่วมกันประกอบกิจการตามความเป็นจริงและร่วมกันรับผิดชอบหนี้สินในกิจการ และเงินที่ได้รับจากกิจการนั้นต้องเป็นของห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่มีโชนิติบุคคล<sup>56</sup>

3) ห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่มีโชนิติบุคคลถือเป็นหน่วยภาษีที่ถูกกำหนดขึ้นตามมาตรา 56 วรรคสอง แห่งประมวลรัษฎากร<sup>57</sup>

4) ห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่มีโชนิติบุคคลมีสิทธิประกอบกิจการใด ๆ ก็ได้เว้นแต่โดยสภาพหน้าที่การงานหรือกิจการที่ทำห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่มีโชนิติบุคคลไม่สามารถทำได้<sup>58</sup>

5) การยื่นแบบแสดงรายการเพื่อเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาให้ผู้อำนวยความสะดวกหรือผู้จัดการยื่นรายการเงินได้พึงประเมินในชื่อของห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่มีโชนิติบุคคลตามมาตรา 56 วรรคสอง<sup>59</sup>

<sup>54</sup> คำอธิบายกฎหมายภาษีอากร (น. 6). เล่มเดิม.

<sup>55</sup> หนังสือตอบข้อหารือภาษีอากรที่ กค 0811/04248 ลงวันที่ 8 เมษายน 2541 กรณีตามข้อเท็จจริงบุคคลทั้งสี่ได้แสดงเจตนาเข้ากันเพื่อซื้อที่ดินมาขาย กรณีถือว่าบุคคลทั้งสี่มีเจตนาในการจัดตั้งห้างหุ้นส่วนสามัญและคณะบุคคลที่มีโชนิติบุคคล และต้องเสียภาษีในนามของห้างหุ้นส่วนสามัญและคณะบุคคลที่มีโชนิติบุคคลทั้งสิ้น.

<sup>56</sup> หนังสือตอบข้อหารือภาษีอากรที่ กค 0706/5637 ลงวันที่ 11 กรกฎาคม 2548.

<sup>57</sup> หนังสือตอบข้อหารือภาษีอากรที่ กค 0811/2227 ลงวันที่ 15 มีนาคม 2545 กรณีตามข้อเท็จจริง นายแพทย์ ส. และ บ. มีเงินได้จากประกอบวิชาชีพเวชกรรมร่วมกันจึงเข้าลักษณะคณะบุคคล แม้จะจัดตั้งโดยแบ่งออกเป็นสองคณะ แต่ทั้งสองคณะประกอบด้วยบุคคลเดียวกันจึงต้องนำเงินได้พึงประเมินทั้งสิ้นที่ได้รับมารวมคำนวณเพื่อเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา.

<sup>58</sup> หนังสือตอบข้อหารือภาษีอากรที่ กค 0706/5637 ลงวันที่ 11 กรกฎาคม 2548.

6) การร่วมกันจัดตั้งห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่มีใช้นิติบุคคลมีลักษณะคล้ายคลึงกัน แต่ต่างกันเพียงห้างหุ้นส่วนสามัญมีวัตถุประสงค์ที่จะแบ่งปันกำไรระหว่างกัน ในทางตรงกันข้ามคณะบุคคลจัดตั้งขึ้นมาโดยไม่มีวัตถุประสงค์ที่จะแบ่งกำไร<sup>60</sup>

3.1.14 การทำสัญญาหรือการวางแผนภาษีโดยจัดตั้งห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่มีใช้นิติบุคคลตามแนวบรรทัดฐานคำพิพากษาของศาลที่เกี่ยวข้องกับ มีสาระสำคัญ 5 ประการดังนี้

1) ห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่มีใช้นิติบุคคลต้องเป็นการร่วมกันของบุคคลตั้งแต่สองคนขึ้นไป แม้มิได้ตกลงกันไว้โดยชัดแจ้ง หากมีพฤติการณ์ร่วมกันประกอบกิจการอย่างใดอย่างหนึ่ง อันเข้าลักษณะห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่มีใช้นิติบุคคลย่อมเป็นหุ้นส่วนหรือบุคคลในคณะบุคคล จะต้องรับผิดชอบในจำนวนภาษีทั้งหมดในนามห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่มีใช้นิติบุคคล จะรับผิดชอบเพียงส่วนใดส่วนหนึ่งไม่ได้<sup>61</sup>

2) หากมีพฤติการณ์ต่าง ๆ แสดงให้เห็นว่าร่วมกันประกอบกิจการอย่างหนึ่งอย่างใด โดยมุ่งประสงค์ในทางการค้าหรือหากำไร ถือว่าเป็นหุ้นส่วนในห้างหุ้นส่วนสามัญที่มีใช้นิติบุคคล มีใช้คณะบุคคลที่มีใช้นิติบุคคล<sup>62</sup>

<sup>59</sup> หนังสือตอบข้อหารือภาษีอากรที่ กค 0706/5637 ลงวันที่ 11 กรกฎาคม 2548 กรณีตามข้อเท็จจริง นาย ว.กับเด็กชาย จ.ซึ่งจะมีอายุย่างเข้า 12 ปีเรียนอยู่ชั้นประถมศึกษาปีที่ 6 ประกอบกิจการร่วมกันในฐานะของคณะบุคคลตามประมวลรัษฎากรจะต้องเป็นกรณีที่บุคคลตั้งแต่สองคนขึ้นไปตกลงเข้ากันเพื่อกระทำการร่วมกันจัดตั้งคณะบุคคลประกอบกิจการรับทำบัญชี โดยประกอบกิจการดังกล่าวต้องร่วมกันประกอบกิจการตามความเป็นจริงและร่วมกันรับผิดชอบในกิจการนั้น เงินได้ที่ได้รับจากการประกอบกิจการต้องเป็นของคณะบุคคล อีกทั้งคณะบุคคลมีสิทธิประกอบกิจการใดก็ได้ เว้นแต่โดยสภาพหน้าที่การงานหรือกิจการ คณะบุคคลไม่อาจกระทำได้ เช่นการจ้างแรงงานตามมาตรา 40(1).

<sup>60</sup> หนังสือตอบข้อหารือภาษีอากรที่ กค 0702/4608 ลงวันที่ 28 มิถุนายน 2553 กรณีตามข้อเท็จจริงนาง ก. กับนาง ข. ทำสัญญาจัดตั้งคณะบุคคลที่มีใช้นิติบุคคล โดยมีวัตถุประสงค์หลักคือ ประกอบกิจการให้บริการเช่าสำนักงานและให้เช่ารถยนต์และตกลงจะแบ่งปันกำไรที่ได้รับจากกิจการนั้น เข้าลักษณะเป็นสัญญาซึ่งบุคคลตั้งแต่สองคนขึ้นไปตกลงเข้ากันเพื่อกระทำการร่วมกันด้วย ประสงค์จะแบ่งปันกำไรอันจะพึงได้แต่กิจการที่ทำนั้น อันเป็นสัญญาจัดตั้งห้างหุ้นส่วนตามมาตรา 1012 แห่งประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ เมื่อมิได้จดทะเบียนเป็นนิติบุคคลตามมาตรา 1015 จึงเป็นห้างหุ้นส่วนสามัญตามมาตรา 1013(1) แห่งประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มิใช่เป็นสัญญาจัดตั้งคณะบุคคล.

<sup>61</sup> คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 5133/2533 กรณีตามข้อเท็จจริงโจทก์ซื้อขายที่ดินร่วมกับ ส. เข้าลักษณะเป็นการกระทำของคณะบุคคลตามประมวลรัษฎากร มาตรา 56 และ 77 โจทก์จึงต้องรับผิดชอบในจำนวนภาษีทั้งหมดของคณะบุคคล หาใช่รับผิดชอบเสียภาษีเพียงครั้งเดียวไม่.

<sup>62</sup> คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 1765/2549 กรณีตามข้อเท็จจริงโจทก์และนางสาว อ.ร่วมกันซื้อที่ดินได้รับโอนกรรมสิทธิ์เมื่อวันที่ 25 มกราคม 2533 ในตารางวาละ 47,000 บาท ต่อมาวันที่ 24 ตุลาคม 2533 ขายต่อให้บริษัท ก.

3) ผู้อำนวยการหรือผู้จัดการคณะบุคคลที่มีโชันติบุคคลหรือมีหน้าที่และความรับผิดชอบในการยื่นแบบแสดงรายการเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาประจำปีและครึ่งปีในชื่อของคณะบุคคล หากคณะบุคคลมีภาษีค้างชำระบุคคลในคณะบุคคลทุกคนต้องร่วมรับผิดชอบในเงินภาษีที่ค้างชำระนั้นด้วย<sup>63</sup>

4) ห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่มีโชันติบุคคลประกอบวิชาชีพกฎหมายได้การร่วมกันเป็นที่ปรึกษากฎหมายนั้นเป็นเงินได้ตามมาตรา 40(6) มิใช่ 40(2) เพราะไม่มีบทกฎหมายบัญญัติว่าการประกอบวิชาชีพกฎหมายจะต้องเป็นกรณีว่าความหรือฟ้องคดีด้วยและไม่มีกฎหมายห้ามผู้ประกอบวิชาชีพกฎหมายร่วมกันจัดตั้งเป็นห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลประกอบวิชาชีพกฎหมาย<sup>64</sup>

จำกัดในตารางวาระ 66,000 บาท ได้กำไรจำนวนมากโดยไม่มีการเข้าทำประโยชน์ในที่ดินดังกล่าว พฤติการณ์แสดงให้เห็นว่า โจทก์และนางสาว อ.มีเจตนาซื้อที่ดินโดยมุ่งในทางการค้าหรือหากำไร โจทก์ต้องชำระภาษีด้วยจะอ้างว่าโจทก์ไม่ต้องชำระเพราะในสัญญาระบุให้บริษัท ก.เป็นผู้ชำระภาษีจากการขายที่ดินทั้งหมด เป็นเพียงข้อตกลงระหว่างคู่สัญญาซึ่งมีผลผูกพันเฉพาะคู่สัญญาเท่านั้น มิได้มีผลทำให้ความรับผิดชอบของโจทก์ผู้มีหน้าที่เสียภาษีเปลี่ยนแปลงไป.

<sup>63</sup> คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 6276/2549 กรณีตามข้อเท็จจริงเจ้าพนักงานประเมินจึงมีอำนาจออกหมายเรียกตรวจสอบและประเมินภาษีไปยังผู้จัดการคณะบุคคลได้ ไม่จำเป็นต้องออกหมายเรียกตรวจสอบและประเมินไปยังบุคคลในคณะบุคคลอีก เมื่อข้อเท็จจริงฟังได้ว่า นายป. ผู้จัดการคณะบุคคลสำนักงานพิชชีและเพื่อน ได้รับหมายเรียกและหนังสือแจ้งการประเมินภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาในชื่อของคณะบุคคลสำนักงานดังกล่าวแล้ว ก็ถือว่าเป็นการประเมินโดยชอบด้วยกฎหมาย แม้โจทก์ซึ่งเป็นบุคคลในคณะบุคคลจะมีได้รับหนังสือแจ้งการประเมิน ก็ไม่ทำให้การประเมินดังกล่าวไม่ชอบด้วยกฎหมาย ตามมาตรา 56 วรรคสอง แห่งประมวลรัษฎากร กำหนดว่า ถ้าคณะบุคคลมีภาษีค้างชำระบุคคลในคณะบุคคลทุกคนต้องร่วมรับผิดชอบในเงินภาษีที่ค้างชำระนั้นด้วย และเพื่อให้ได้รับชำระภาษีอากรค้าง จำเลยอาศัยมาตรา 12 แห่งประมวลรัษฎากร ยึด อาศัย และขายทอดตลาดทรัพย์สินของบุคคลในคณะบุคคลได้.

<sup>64</sup> คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 821/2549 กรณีตามข้อเท็จจริงจำเลยทั้งสองตั้งข้อสงสัยว่าเงินได้ค่าที่ปรึกษากฎหมายของโจทก์ทั้งสองเป็นเงินได้ตามประมวลรัษฎากร มาตรา 40(2) หรือไม่เงินได้ตาม 40(6) เพราะโจทก์ทั้งสองเป็นที่ปรึกษาอย่างเดียวโดยไม่ได้ว่าความหรือฟ้องร้องคดีด้วย และเงินได้ตามมาตรา 40(6) เป็นสิทธิเฉพาะตัวไม่อาจใช้บังคับในกรณีเป็นคณะบุคคล แต่ประมวลรัษฎากรบัญญัติให้เงินได้จากวิชากฎหมายเป็นเงินได้จากวิชาชีพอิสระและเป็นเงินได้ประเภทหนึ่งต่างหากจากเงินได้ประเภทอื่น โจทก์ทั้งสองสำเร็จการศึกษาวิชากฎหมาย เงินได้รายพิพาทเป็นเงินได้ที่โจทก์ทั้งสองได้รับมาจากการเป็นที่ปรึกษากฎหมายมาจึงเป็นเงินได้ตามมาตรา 40(6) หากมีบทกฎหมายบัญญัติว่าการประกอบวิชาชีพกฎหมายจะต้องว่าความหรือฟ้องร้องคดีด้วยไม่ ทั้ง ไม่มีบทกฎหมายบัญญัติห้ามผู้ประกอบวิชาชีพกฎหมายร่วมกันเป็นคณะบุคคลประกอบวิชาชีพกฎหมาย.

5) ผู้เสียภาษีสามารถใช้วิธีการกระทำตามกฎหมายเพื่อให้ตนเองเสียภาษีน้อยที่สุด หรือไม่ต้องเสียเลย โดยที่ข้อสัญญาต่าง ๆ ที่ตกลงกันไม่ได้ขัดต่อความสงบเรียบร้อยหรือศีลธรรมอันดีของประชาชน การกระทำดังกล่าวถือว่าเป็นรูปแบบหนึ่งในการวางแผนภาษี (Tax Planning)<sup>65</sup> ที่จะทำให้อัตราภาษีเกิดความสะดวกและให้ได้รับผลประโยชน์ในรูปของกำไรและภาษีมากที่สุด เพราะการที่ประชาชนจะต้องเสียภาษีให้แก่รัฐจะต้องอยู่ภายใต้บทบัญญัติที่กฎหมายที่กำหนดไว้ชัดเจนเท่านั้น<sup>66</sup>

จากแนวคำวินิจฉัยในหนังสือตอบข้อหารือในหัวข้อ 3.1.13 ประกอบกับแนวบรรทัดฐานคำพิพากษาฎีกาที่กล่าวไว้ในหัวข้อ 3.1.14 จะเห็นได้ว่ากรณีที่ห้างหุ้นส่วนสามัญและคณะบุคคลแต่ละห้างหรือคณะสามารถรวมกลุ่มกันเพื่อจัดตั้งเป็นห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่มีชื่อนิติบุคคลใหม่ได้โดยไม่จำกัดจำนวนนั้น แสดงให้เห็นว่ากรมสรรพากรยอมรับแนวคิดในการแตกหน่วยภาษีโดยไม่ถือว่าการกระทำดังกล่าวขัดต่อบทบัญญัติของกฎหมาย ทั้งนี้ เพราะเหตุว่าในกรณีผู้เสียภาษีที่ปฏิบัติตามกฎหมายอันเป็นวิธีหนึ่งในการวางแผนภาษี (Tax Planning) เพื่อเสียภาษีให้น้อยลง

จึงเห็นได้ว่า ทั้งทางด้านกรมสรรพากรและศาลฎีกาต่างยอมรับความคิดในกรณีที่ผู้เสียภาษีสามารถกระทำตามกฎหมายที่มีอยู่เพื่อก่อให้เกิดทั้งในด้านผลกำไรและภาระภาษี และถือว่าการกระทำดังกล่าวเป็นการกระทำที่ไม่ผิดต่อบทบัญญัติของกฎหมาย ดังนั้น หากผู้เสียภาษีสามารถกระจายฐานเงินได้โดยตั้งเป็นหน่วยภาษีในชื่อห้างหุ้นส่วนสามัญและคณะบุคคลที่มีชื่อนิติบุคคล

<sup>65</sup> การวางแผนภาษีอากร (Tax Planning) หมายถึง การกำหนดวิธีปฏิบัติไว้ล่วงหน้าหรือการเตรียมการเพื่อเสียภาษีให้ถูกต้องครบถ้วนและประหยัด การทำให้ไม่ต้องเสียภาษีหรือเสียภาษีน้อยที่สุด โดยใช้วิธีไม่ผิดกฎหมาย (Legal Means) ถือเป็น การวางแผนภาษีอากรด้วย นอกจากนี้ การวางแผนภาษีอากร หมายถึง การจัดการธุรกิจหรือการงานส่วนตัวเพื่อช่วยทำให้เสียภาษีน้อยที่สุดด้วย. From *IBFD International Tax Glossary* (p. 351), by Barry Larking, 2001, อ้างถึงใน คำอธิบายกฎหมายภาษีอากร (น. 536). เล่มเดิม.

<sup>66</sup> คำพิพากษาฎีกาที่ 5598/2536 กรณีตามข้อเท็จจริงโจทก์ซื้อที่ดินเนื้อที่ 16 ไร่เศษ มาแบ่งเป็นแปลงย่อยขายให้ผู้อื่น ในการซื้อขายได้จดทะเบียนนิติกรรมว่าขายเฉพาะที่ดิน ส่วนอาคารผู้ซื้อเป็นผู้สร้างเองและในการทำสัญญาจะซื้อจะขายที่ดินโจทก์ลงชื่อเป็นผู้จะขาย และประทับตราบริษัท บ. ซึ่งโจทก์เป็นกรรมการผู้จัดการ และในวันเดียวกันยังได้ทำสัญญาจ้างเหมาสร้างอาคาร โดยโจทก์ลงชื่อเป็นผู้รับจ้างเหมาและประทับตราบริษัท บ. เหมือนสัญญาจะซื้อจะขายที่ดิน เมื่อข้อเท็จจริงปรากฏว่าผู้ซื้อที่ดินและอาคารทุกรายให้การต่อเจ้าพนักงานประเมินตรงกันว่าได้ซื้อที่ดินและอาคารจากโจทก์และในชั้นได้สวนโจทก์ได้ให้การต่อเจ้าพนักงานประเมินว่าผู้ซื้อที่ดินได้จ้างโจทก์ปลูกสร้างอาคารในที่ดินที่ซื้อ ทั้งบริษัท บ. ไม่เคยเสียภาษีเกี่ยวกับรายรับจากการรับเหมาก่อสร้างอาคาร รายรับของโจทก์จึงมิได้มีเพียงรายรับจากการขายที่ดินเท่านั้น แต่มีรายรับจากการรับเหมาก่อสร้างอาคารรวมอยู่ด้วย โจทก์จึงต้องเสียภาษีการค้า สำหรับรายรับดังกล่าวด้วย.

ใหม่เพื่อเสียภาษีในจำนวนที่ต่ำกว่าการนำเงินได้จากหลาย ๆ แหล่งไปรวมกันเพื่อคำนวณภาษีในภาษีเงินได้แบบก้าวหน้า กรณีดังกล่าวก็สามารถทำได้เพราะไม่ขัดต่อบทบัญญัติของกฎหมายที่มีอยู่ และในปัจจุบันมีมติคณะรัฐมนตรี<sup>67</sup> ได้กำหนดนิยามความหมายของคำว่าห้างหุ้นส่วนสามัญและคณะบุคคลที่มีชื่อนิติบุคคลไว้เป็นการเฉพาะให้คงมีอยู่ต่อไป จึงเป็นการยอมรับในการวางแผนภาษีของหน่วยภาษีนี้

แต่อย่างไรก็ตาม การกระทำได้กล่าวอาจเป็นวิธีหนึ่งที่บุคคลใช้เพื่อหลบหลีกภาษีอย่างหนึ่ง เป็นเหตุให้รัฐต้องสูญเสียรายได้จากการจัดเก็บภาษีอย่างมหาศาล ซึ่งผู้วิจัยจะกล่าวถึงปัญหาและวิเคราะห์ปัญหาการวางแผนภาษี ดังผู้วิจัยจะกล่าวในบทที่ 4 ต่อไป

### 3.2 การจัดเก็บภาษีเงินได้จากห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่มีชื่อนิติบุคคลตามกฎหมายต่างประเทศ

#### 3.2.1 การจัดเก็บภาษีห้างหุ้นส่วนตามกฎหมายภาษีประเทศญี่ปุ่น

##### 3.2.1.1 ประวัติความเป็นมาของกฎหมายภาษีในประเทศญี่ปุ่น

ระบบภาษีของประเทศญี่ปุ่นได้มีการปรับปรุงเปลี่ยนแปลงมากมายในช่วงระหว่างสงครามโลก การปรับปรุงเปลี่ยนแปลงนี้ตกอยู่ภายใต้อิทธิพลของประเทศสหรัฐอเมริกา แต่หลังจากนั้นการสร้างระบบภาษีประเทศญี่ปุ่นจริง ๆ ก็เริ่มต้นขึ้นภายใต้ความริเริ่มของรัฐบาลช่วงปี ค.ศ.1950-1960 โดยมีจุดมุ่งหมายที่จะส่งเสริมให้เศรษฐกิจของประเทศให้รุ่งเรืองขึ้น ประเทศญี่ปุ่นมีระบบภาษีที่เป็นเอกลักษณ์ของตนเอง ซึ่งไม่เหมือนประเทศอุตสาหกรรมอื่น ๆ ความแตกต่างที่เด่นชัดที่สุดคือ เป็นระบบภาษีที่ทำให้เกิดปัญหาการจัดเก็บภาษีที่น้อยที่สุดรองลงมาจากสหรัฐอเมริกาและตุรกี<sup>68</sup>

ประเทศญี่ปุ่นแบ่งภาษีออกเป็นสองระดับดังนี้ ภาษีในระดับประเทศ (National Tax) และภาษีท้องถิ่น (Local Tax) โดยภาษีระดับประเทศจะจัดเก็บโดยรัฐบาลกลาง ส่วนภาษีระดับท้องถิ่นจัดเก็บโดยรัฐบาลท้องถิ่น<sup>69</sup> ภาษีอากรภายใต้กฎหมายรัฐธรรมนูญของประเทศญี่ปุ่น ประกาศหลักเกณฑ์ของภาษีอากรตามกฎหมายว่าด้วยในมาตรา 80 บุคคลควรมีความรับผิดชอบใน

<sup>67</sup> มติคณะรัฐมนตรีในวิทยานิพนธ์ฉบับนี้ หมายถึง มาตรการปรับโครงสร้างภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา เพื่อส่งเสริมความเป็นธรรมและให้สอดคล้องกับภาวะเศรษฐกิจ ลงวันที่ 18 ธันวาคม 2555 อยู่ในภาคผนวก ก.

<sup>68</sup> Taxation in Broad. Retrieved July 17, 2013, from <http://dliblibrary.spu.ac.th:8080/dspace/bitstream/123456789/3317/7/7chap3/pdf>

<sup>69</sup> From *Tax Planning & Compliance in Asia Volume III* (p. 101), by CCH Asia Pte Limited, 2005, Univers-Press.

การเสียภาษีตามที่กฎหมายบัญญัติ และในมาตรา 84 ไม่มีภาษีใหม่จะต้องกำหนดหรือปรับเปลี่ยนกฎหมายที่มีข้อยกเว้นหรือภายใต้เงื่อนไขตามที่กฎหมายกำหนด บทบัญญัติเหล่านี้บ่งบอกว่าการจัดเก็บภาษีเป็นวิธีการในการถ่ายโอนส่วนหนึ่งของประชาชนที่มั่งคั่งไปยังเงินกองทุนของรัฐที่จะจัดหาเงินทุนในการบริการสาธารณะ ดังนั้น การประเมินภาษีและการจัดเก็บภาษีควรจะดำเนินการตามบทบัญญัติของกฎหมาย<sup>70</sup>

### 3.2.1.2 ห้างหุ้นส่วนคูมิเออิ (Kumiai)

ในประเทศญี่ปุ่นห้างหุ้นส่วนคูมิเออิ กำหนดให้ผู้เป็นหุ้นส่วนคูมิเออิ อิน (Kumiai-In) ต้องเสียภาษีต่างหากจากห้างหุ้นส่วนและต้องเสียภาษีบนพื้นฐานส่วนแบ่งของกำไรภายใต้ความตกลงของห้างหุ้นส่วนและตามสภาพของเจ้าของกิจการนั้น

#### 1. ห้างหุ้นส่วนรูปแบบนินิ คูมิเออิ (Nini Kumiai หรือ NK)

##### (1) ขอบเขตของห้างหุ้นส่วนรูปแบบนินิ คูมิเออิ

ห้างหุ้นส่วนรูปแบบนินิ คูมิเออิ ในประเทศญี่ปุ่นมี 3 ประเภท ห้างหุ้นส่วนเหล่านี้เป็นรูปแบบโดยความตกลงของหุ้นส่วนตกลงร่วมกันดำเนินธุรกิจ โดยทั่วไปทรัพย์สินของห้างหุ้นส่วนรูปแบบนินิ คูมิเออิ ถือว่าหุ้นส่วนทุกคนเป็นเจ้าของร่วมกันทั้งหมด ห้างหุ้นส่วนของแต่ละประเทศที่มีส่วนคล้ายห้างหุ้นส่วนรูปแบบนินิ คูมิเออิ ให้ตั้งอยู่ภายใต้ขอบเขตของห้างหุ้นส่วนรูปแบบนินิ คูมิเออิ ด้วย<sup>71</sup>

#### 1) ห้างหุ้นส่วนรูปแบบนินิ คูมิเออิ (Nini Kumiai หรือ NK)

ห้างหุ้นส่วนรูปแบบนินิ คูมิเออิ ถูกบัญญัติไว้ในกฎหมายแพ่ง หุ้นส่วนทั้งหมดของห้างหุ้นส่วนรูปแบบนินิ คูมิเออิ จะต้องร่วมรับผิดชอบสำหรับหนี้สินของห้างหุ้นส่วน กรรมการหนึ่งคนหรือหลายคนอาจจะถูกมอบหมายให้มีหน้าที่จัดการดำเนินกิจการของห้างหุ้นส่วนไม่มีการจำกัดประเภทของธุรกิจ ห้างหุ้นส่วนรูปแบบนินิ คูมิเออิ สามารถเลิกห้างหุ้นส่วนและไม่จำเป็นต้องจดทะเบียนเป็นห้างหุ้นส่วน<sup>72</sup>

#### 2) ห้างหุ้นส่วนจำกัดการลงทุน (โทสชิ จิต โย ยูเจน ซิคินนิน คูมิเออิ หรือ Toshi Jigyō Yugen Sekinin Kumiai หรือ Investment LPS)

ห้างหุ้นส่วนจำกัดการลงทุน ในรูปแบบดังกล่าวมีหุ้นส่วนอยู่ 2 ประเภท คือ หุ้นส่วนทั่วไปและหุ้นส่วนจำกัดความรับผิด สำหรับการดำเนินธุรกิจการจัดการลงทุนอยู่ภายใต้

<sup>70</sup> Tax in Japan. Retrieved July 18, 2013, from <http://www.japan-guide.com/e/e2206.html>

<sup>71</sup> Taxation in Japan 2012. Retrieved July 19, 2013, from

[http://tax.kpmg.or.jp/knowledge/research/\\_icsFiles/afieldfile/2013/03/14/taxation-in-japan-20121015.pdf](http://tax.kpmg.or.jp/knowledge/research/_icsFiles/afieldfile/2013/03/14/taxation-in-japan-20121015.pdf)

<sup>72</sup> Ibid.

พระราชบัญญัติห้างหุ้นส่วนจำกัดการลงทุน หุ้นส่วนทั่วไปมีความรับผิดไม่จำกัดจำนวนสำหรับหนี้สินและการจัดการดำเนินการของห้างหุ้นส่วนจำกัดการลงทุน (LPS) ส่วนหุ้นส่วนจำกัดความรับผิดนั้น มีความรับผิดจำกัดสำหรับหนี้สินของห้างหุ้นส่วนจำกัดการลงทุนเพียงขอบเขตของเงินทุนทั้งหมดที่ลงไว้ ห้างหุ้นส่วนจำกัดการลงทุน (LPS) ต้องจดทะเบียนที่สำนักงานที่ถูกต้องตามกฎหมายประจำท้องถิ่น<sup>73</sup>

3) ห้างหุ้นส่วนจำกัดความรับผิด (ยูเจน ซีกินนิน จินโย คูมิเออิ หรือ Yugen Sekinin Jigyo Kumiai หรือ LLP)

ห้างหุ้นส่วนจำกัดความรับผิดถูกบัญญัติไว้ในพระราชบัญญัติห้างหุ้นส่วนจำกัดความรับผิด (Limited Liability Partnership) ซึ่งได้ประกาศใช้วันที่ 1 สิงหาคม 2005 หุ้นส่วนทั้งหมดของห้างหุ้นส่วนจำกัดความรับผิดมีความรับผิดจำกัดสำหรับหนี้สินของห้างหุ้นส่วนเพียงขอบเขตของทุนที่ลงในห้างหุ้นส่วนจำกัดความรับผิดนั้น และต้องมีส่วนร่วมในการปฏิบัติงานของห้างหุ้นส่วนจำกัดความรับผิด บุคคลหรือบริษัทสามารถเป็นหุ้นส่วนของห้างหุ้นส่วนจำกัดความรับผิดได้ แต่ห้างหุ้นส่วนอื่นไม่สามารถเป็นหุ้นส่วนของห้างหุ้นส่วนจำกัดความรับผิดได้ นอกจากนี้ หุ้นส่วนอย่างน้อยที่สุดหนึ่งคนต้องเป็นบุคคลที่มีถิ่นที่อยู่ในประเทศญี่ปุ่นหรือเป็นบริษัทของญี่ปุ่น และต้องมีการจำกัดความรับผิดในการดำเนินธุรกิจของห้างหุ้นส่วนจำกัดความรับผิด

ตัวอย่าง บริษัทบัญชีและบริษัทที่ปรึกษากฎหมายสามารถดำเนินการเป็นห้างหุ้นส่วนจำกัดความรับผิดได้ซึ่งแตกต่างกับหลายประเทศ ห้างหุ้นส่วนจำกัดความรับผิดต้องจดทะเบียนที่สำนักงานที่ถูกต้องตามกฎหมายประจำท้องถิ่น<sup>74</sup>

## (2) การจัดเก็บภาษีของผู้เป็นหุ้นส่วน

### 1) หุ้นส่วนที่มีถิ่นที่อยู่ในประเทศญี่ปุ่น

เงินได้จากผลกำไรหรือการขาดทุนของห้างหุ้นส่วนรูปแบบนินิ คูมิเออิ จะถูกจัดสรรไปยังผู้เป็นหุ้นส่วน โดยทั่วไปหุ้นส่วนผู้ที่มีถิ่นที่อยู่ในญี่ปุ่น (ทั้งบุคคลและบริษัท) ต้องถูกจัดเก็บภาษีโดยยื่นแบบแสดงรายการเงินได้จากผลกำไรและการขาดทุนที่เกิดจากห้างหุ้นส่วนโดยยื่นเอกสารแสดงรายการภาษีในระยะเวลาที่กฎหมายกำหนดโดยไม่คำนึงถึงการกระจายภาษีที่ทำขึ้น ผู้เป็นหุ้นส่วนจะต้องนำเงินได้ทั้งหมดไปคำนวณภาษีโดยสามารถทำมากกว่าหนึ่งครั้งต่อปีเงินได้จากห้างหุ้นส่วนที่ได้ผลกำไรหรือผลการขาดทุนจะถูกจัดสรรให้หุ้นส่วนแต่ละคนภายในหนึ่งปีหลังจากที่เกิดเงินได้ผลกำไรหรือผลขาดทุนขึ้น หุ้นส่วนสามารถยื่นแบบแสดงรายการภาษี เช่น เงินได้จากผลกำไรหรือผลขาดทุนในการคำนวณภาษีสำหรับรอบระยะเวลาภาษีในวันสิ้นระยะเวลาของการเลิก

<sup>73</sup> Ibid.

<sup>74</sup> Ibid.



ห้างหุ้นส่วน ในบางกรณีประโยชน์ที่ได้จากการขาดทุนของห้างหุ้นส่วนจะถูกจำกัด (ผู้วิจัยจะกล่าวต่อไปในหัวข้อ 3 ข้างใต้)<sup>75</sup>

2) หุ้นส่วนต่างชาติที่มีสถานประกอบการถาวรในประเทศญี่ปุ่น (Permanent Establishment หรือ PE)

ในลักษณะเดียวกันกับหุ้นส่วนที่มีถิ่นที่อยู่ในประเทศญี่ปุ่น หุ้นส่วนต่างชาติ (ทั้งบุคคลและบริษัท) ที่มีสถานประกอบการถาวร (PE) ในประเทศญี่ปุ่นต้องยื่นแบบแสดงรายการเสียภาษีเงินได้จากผลกำไรหรือผลการขาดทุนที่เกิดขึ้นจากห้างหุ้นส่วนรูปแบบนิติ ภูมิเออิ และในกรณีนี้ก็เช่นกัน ประโยชน์ที่ได้จากการขาดทุนของห้างหุ้นส่วนจะถูกจำกัด (ผู้วิจัยจะกล่าวต่อไปในหัวข้อ 3 ข้างใต้)<sup>76</sup>

การแบ่งส่วนกำไรไปยังผู้เป็นหุ้นส่วนต่างชาติที่มีสถานประกอบการถาวรในประเทศญี่ปุ่นเงินที่ได้มาจากการดำเนินกิจการห้างหุ้นส่วนรูปแบบนิติ ภูมิเออิ ในประเทศญี่ปุ่นจะต้องถูกหักภาษีร้อยละ 20 (ตั้งแต่ปี 2013 ถึง 2037, อัตราร้อยละ 20.42 รวมถึงอัตราร้อยละ 2.1 ของภาษีเงินได้ที่ถูกปรับใหม่<sup>77</sup>) การหักภาษี ณ ที่จ่ายนำเชื่อถือเมื่อได้ยื่นแบบแสดงรายการภาษี เช่นเงินได้ในแบบแสดงรายการของหุ้นส่วน ดังนั้น การหักภาษี ณ ที่จ่ายไม่ได้ก่อให้เกิดภาระภาษีเพิ่มขึ้นสำหรับผู้เสียภาษี แม้ว่ามันอาจจะก่อให้เกิดภาระของฝ่ายบริหารและเกิดการหมุนเวียนรายรับหรือรายจ่าย<sup>78</sup>

โดยทั่วไป ในกรณีบุคคลทำการจ่ายเงินได้หักภาษี ณ ที่จ่าย บุคคลนั้นต้องนำส่งให้สำนักงานที่มีความสามารถในการเก็บภาษีในวันที่ 10 ของเดือนถัดไป ในขณะที่ส่วนแบ่งของกำไรจากห้างหุ้นส่วนรูปแบบนิติ ภูมิเออิ โดยเงินได้ให้ถือว่าได้จ่ายในวันนั้นเมื่อเงินสดหรือทรัพย์สินอื่น ๆ ถูกกระจาย (หรือวันที่ 2 ของเดือนที่ผ่านมาแล้วจากวันสิ้นระยะเวลาบัญชีของห้างหุ้นส่วนรูปแบบนิติ ภูมิเออิ กรณีไม่มีการกระจายส่วนแบ่งกำไรภายใน 2 เดือน) นอกจากนี้ บุคคลได้รับส่วนแบ่งเงินได้จากห้างหุ้นส่วน ถือว่าเป็นผู้ที่มีหน้าที่ต้องถูกหักภาษี ณ ที่จ่ายด้วย<sup>79</sup>

<sup>75</sup> Ibid.

<sup>76</sup> Ibid.

<sup>77</sup> เงินได้ที่ถูกปรับใหม่แบบพิเศษนี้ เป็นเงินได้ที่กำหนดไว้ในอัตราร้อยละ 21 ให้มีความรับผิดชอบในการเสียภาษีเงินได้นี้ ในปี 2013-2037 เนื่องจากการเพิ่มขึ้นของภาษีอากรเพื่อเป็นเงินทุนสำรองก่อนเกิดแผ่นดินไหว.

<sup>78</sup> Taxation in Japan 2012. Retrieved July 19, 2013, from

[http://tax.kpmg.or.jp/knowledge/research/\\_icsFiles/afieldfile/2013/03/14/taxation-in-japan-20121015.pdf](http://tax.kpmg.or.jp/knowledge/research/_icsFiles/afieldfile/2013/03/14/taxation-in-japan-20121015.pdf)

<sup>79</sup> Ibid.

ในบางครั้งมันเป็นเรื่องยากในการตัดสินใจว่าได้ดำเนินธุรกิจตามข้อตกลงของห้างหุ้นส่วนรูปแบบนิชิ คูมิเออิ ซึ่งเป็นการดำเนินกิจการในประเทศญี่ปุ่นหรือไม่ และหุ้นส่วนต่างประเทศที่มีสถานประกอบการถาวรในการติดต่อดำเนินธุรกิจโดยห้างหุ้นส่วนหรือไม่ ถ้าเป็นหุ้นส่วนต่างประเทศของห้างหุ้นส่วนจำกัดการลงทุน (LPSs) หรือห้างหุ้นส่วนต่างประเทศที่คล้ายกับการลงทุน LPS (หรือจะเรียกอีกอย่างหนึ่งว่า กองทุนรวม) ซึ่งตกอยู่ภายใต้บทบัญญัติเฉพาะของหุ้นส่วนต่างประเทศ ดังนี้ผู้เป็นหุ้นส่วนต่างประเทศ ไม่ถือว่ามีสถานประกอบการถาวรในประเทศญี่ปุ่น<sup>80</sup>

หุ้นส่วนต่างประเทศที่มีลักษณะพิเศษของกองทุนรวม คือ หุ้นส่วนผู้ที่พอใจในเงื่อนไขดังต่อไปนี้

1. เป็นหุ้นส่วนจำกัดของกองทุนรวม
2. ไม่เกี่ยวข้องในการดำเนินงานของกองทุนรวม
3. การถือดอกเบี่ย้นน้อยกว่าอัตราร้อยละ 25 ในทรัพย์สินของกองทุนรวม
4. การไม่มีความสัมพันธ์พิเศษ (บริษัทในเครือ) กับหุ้นส่วนทั่วไปของกองทุนรวม
5. การไม่มีสถานประกอบการถาวรในประเทศญี่ปุ่นกับไม่ใส่ใจการดำเนินธุรกิจอื่น ๆ

มากกว่าการดำเนินธุรกิจกองทุนรวม

หุ้นส่วนต่างประเทศต้องขอแบบเอกสารที่สำนักงานภาษีโดยผ่านหุ้นส่วนทั่วไปพร้อมกับข้อตกลงของห้างหุ้นส่วนที่แปลภาษาญี่ปุ่น เพื่อที่จะให้เป็นไปตามกฎเกณฑ์ข้างต้น นอกจากนี้ผู้เป็นหุ้นส่วนต่างประเทศจะต้องแสดงหนังสือรับรองความถูกต้องไปยังหุ้นส่วนอื่น ๆ ของกองทุนรวมนั้น เพื่อตรวจสอบสถานะการมีถิ่นที่อยู่ในต่างประเทศ<sup>81</sup>

- 3) ผู้เป็นหุ้นส่วนต่างประเทศที่ไม่มีสถานประกอบการในประเทศญี่ปุ่น (PE)

เงินได้ของห้างหุ้นส่วนรูปแบบนิชิ คูมิเออิ ถูกจัดสรรไปยังหุ้นส่วนโดยทั่วไปเพื่อจัดเก็บภาษี ดังนั้น การเสียภาษีโดยทั่วไปนั้นผู้เป็นหุ้นส่วนที่ได้รับเงินได้มาแล้วต้องถูกหักภาษี ณ ที่จ่ายในอัตราร้อยละ 20<sup>82</sup>

2. ห้างหุ้นส่วนแบบไม่เปิดเผยชื่อ (โทคุโมอิ คูมิเออิ หรือ Tokumei Kumiai หรือ TK)

(1) ห้างหุ้นส่วนแบบไม่เปิดเผยชื่อ เป็นการตกลงของห้างหุ้นส่วนแบบไม่เปิดเผยชื่อซึ่งถูกบัญญัติไว้ในประมวลกฎหมายพาณิชย์ของประเทศญี่ปุ่น หุ้นส่วนที่ไม่มีบทบาทสำคัญในห้างหุ้นส่วนแบบไม่เปิดเผยชื่อจะเรียกว่า คูมิเออิ อิน (Kumiai-In) นั้น มีส่วนในการหาทุนให้ซึ่งอยู่

<sup>80</sup> Ibid.

<sup>81</sup> Ibid.

<sup>82</sup> Ibid.

ภายใต้ข้อตกลงสำหรับกิจการของการดำเนินธุรกิจแบบพิเศษ โดยผู้ดำเนินกิจการทางธุรกิจ (อิกโยชิยะ หรือ Eigyoshiya) มีส่วนร่วมในผลกำไรหรือผลขาดทุนจากการดำเนินกิจการนั้น ในการเข้ามาจัดการห้างหุ้นส่วนแบบไม่เปิดเผยชื่อ (TK) หุ้นส่วนที่ไม่มีบทบาทสำคัญในห้างหุ้นส่วนดังกล่าว จะไม่ได้รับความสนใจในทรัพย์สินที่นำมาลงหุ้นไว้ แต่จะอยู่ภายใต้การดูแลของผู้ดำเนินการทางธุรกิจของห้างหุ้นส่วนแบบไม่เปิดเผยชื่อ โดยทั่วไปหุ้นส่วนที่ไม่มีบทบาทสำคัญในห้างฯ จะไม่สามารถมีส่วนร่วมในการจัดการหรือดำเนินกิจการของธุรกิจนั้นได้<sup>83</sup>

(2) การจัดเก็บภาษีของผู้ดำเนินกิจการทางธุรกิจ (อิกโยชิยะ หรือ Eigyoshiya)

ผู้ดำเนินกิจการทางธุรกิจของห้างหุ้นส่วนแบบไม่เปิดเผยชื่อ (TK) ดำเนินธุรกิจในประเทศญี่ปุ่นซึ่งเป็นไปตามห้างหุ้นส่วนดังกล่าว และเงินรายได้เนื่องจากการดำเนินกิจการของธุรกิจ เมื่อมีการคำนวณเงินได้ที่ต้องเสียภาษีผู้ดำเนินการของห้างหุ้นส่วนแบบไม่เปิดเผยชื่อ (TK) มีสิทธิหักส่วนแบ่งสำหรับกำไรที่ถูกจัดสรรไปยังหุ้นส่วนที่ไม่มีบทบาทสำคัญ ในทางตรงกันข้าม กรณีที่เกิดการขาดทุนจะถูกจัดสรรไปยังหุ้นส่วนที่ไม่มีบทบาทสำคัญ ผู้ดำเนินการทางธุรกิจจะต้องถูกเรียกร้องให้ยอมรับเหมือนกัน การจัดเก็บภาษีนั้นต้องนำส่วนแบ่งกำไรที่ได้ไปรวมเงินได้ประเภทอื่นเพื่อคำนวณเสียภาษีตามตารางบัญชีอัตราภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา<sup>84</sup>

(3) การจัดเก็บภาษีหุ้นส่วนที่ไม่มีบทบาทสำคัญ (คูมิเออิ อิน หรือ Kumiai-In)

ผลที่ตามมาของภาษีที่เกิดขึ้นในญี่ปุ่นของหุ้นส่วนที่ไม่มีบทบาทสำคัญ เนื่องจากเงินได้ที่อยู่ภายใต้การจัดการของห้างหุ้นส่วนแบบไม่เปิดเผยชื่อขึ้นอยู่กับว่าหุ้นส่วนนั้นมีถิ่นที่อยู่ในประเทศญี่ปุ่นหรือไม่

1) หุ้นส่วนที่มีถิ่นที่อยู่ในประเทศญี่ปุ่น

การจัดสรรผลกำไรหรือผลขาดทุนของห้างหุ้นส่วนแบบไม่เปิดเผยชื่อจะถูกปฏิบัติตามปกติในเรื่องการเสียภาษีเงินได้จากผลกำไรหรือผลการขาดทุนของหุ้นส่วนที่ไม่มีบทบาทสำคัญสำหรับวันสิ้นระยะเวลาบัญชีของผู้ดำเนินงานของห้างหุ้นส่วนแบบไม่เปิดเผยชื่อ ในฐานะหุ้นส่วนที่ไม่มีบทบาทสำคัญในประโยชน์ที่เกิดจากการขาดทุนจากห้างหุ้นส่วนแบบไม่เปิดเผยชื่อ จะถูกจำกัด (ผู้วิจัยจะกล่าวต่อไปในหัวข้อ 3 ข้างใต้) ตามที่บุคคลผู้เป็นหุ้นส่วนที่ไม่มีบทบาทสำคัญได้รับส่วนแบ่งผลกำไรหรือผลขาดทุนจะถูกแบ่งแยกเป็นประเภทเงินได้เบ็ดเตล็ดซึ่งหมายความว่า การจัดสรรส่วนขาดทุนจากห้างหุ้นส่วนแบบไม่เปิดเผยชื่อไม่สามารถชดเชยเงินได้ประเภทอื่น ๆ ได้ อย่างไรก็ตาม ถ้าบุคคลผู้เป็นหุ้นส่วนที่ไม่มีบทบาทสำคัญมีส่วนเกี่ยวข้องกับการจัดการดำเนิน

<sup>83</sup> Ibid.

<sup>84</sup> Ibid.

ธุรกิจด้วยกับผู้ดำเนินกิจการ การแบ่งส่วนผลกำไรหรือผลขาดทุนของห้างหุ้นส่วนที่ไม่เปิดเผยชื่อ อาจถูกชดเชยเป็นเงินได้ประเภทอื่น ๆ ได้ ถ้าผลลัพธ์คือขาดทุน<sup>85</sup>

การหักภาษี ณ ที่จ่าย เป็นการจัดเก็บภาษีจากกำไรของหุ้นส่วนตามความเป็นจริงของห้างหุ้นส่วนแบบไม่เปิดเผยชื่อในอัตราร้อยละ 20 (ตั้งแต่ปี 2013 ถึง 2037, อัตราร้อยละ 20.42 รวมอีกอัตราร้อยละ 2.1 ของเงินได้ที่ถูกปรับใหม่) ซึ่งเป็นที่เชื่อถือสำหรับหุ้นส่วนเมื่อยื่นแบบแสดงรายการภาษี เช่น การขอคืนเงินได้<sup>86</sup>

2) หุ้นส่วนต่างประเทศที่มีสถานประกอบกิจการถาวรในประเทศญี่ปุ่น (PE)

การจัดสรรผลกำไรหรือผลขาดทุนถูกปฏิบัติตามปกติในการเสียภาษีเงินได้จากผลกำไรหรือผลขาดทุนของหุ้นส่วนที่ไม่มีบทบาทสำคัญ สำหรับผู้ดำเนินการทางธุรกิจที่ออกให้ในวันสิ้นรอบระยะเวลาบัญชีในฐานะเป็นหุ้นส่วนที่ไม่มีบทบาทสำคัญ กรณีเกิดประโยชน์ที่ได้จากการขาดทุนของห้างหุ้นส่วนที่ไม่เปิดเผยชื่อจะถูกจำกัด (ผู้วิจัยจะกล่าวต่อไปในหัวข้อ 3 ข้างใต้)

การแจกจ่ายส่วนแบ่งให้แก่หุ้นส่วนต่างประเทศที่ไม่มีบทบาทสำคัญอยู่ในเวลานี้ คือการหักภาษี ณ ที่จ่ายอัตราร้อยละ 20 (ตั้งแต่ปี 2013 ถึง 2037, อัตราร้อยละ 20.42 รวมอีกอัตราร้อยละ 2.1 ของภาษีเงินได้ที่ถูกปรับใหม่) ซึ่งเป็นที่เชื่อถือสำหรับหุ้นส่วนเมื่อมีการยื่นแบบแสดงรายการภาษี เช่น การขอคืนภาษี<sup>87</sup>

3) หุ้นส่วนต่างประเทศที่ไม่ได้มีสถานประกอบกิจการถาวรในประเทศญี่ปุ่น

การหักภาษี ณ ที่จ่ายอัตราร้อยละ 20 (ตั้งแต่ปี 2013 ถึง 2037, อัตราร้อยละ 20.42 รวมอีกอัตราร้อยละ 2.1 ของภาษีเงินได้ที่ถูกปรับใหม่) จะถูกนำมาใช้กับการแจกจ่ายส่วนแบ่งผลกำไรของห้างหุ้นส่วนที่ไม่เปิดเผยชื่อและ ไม่มีความจำเป็นที่จะแสดงเอกสารการขอคืนภาษีในประเทศญี่ปุ่น

ควรที่จะถูกบันทึกไว้ว่าห้างหุ้นส่วนที่ไม่มีบทบาทสำคัญถูกจัดอยู่ภายใต้ขอบเขตของประเทศญี่ปุ่นที่กำหนดให้มีการรวมรวบสนธิสัญญาที่บัญญัติไว้เหมาะสมในหัวข้อย่อยเรื่อง “เงินได้อื่น ๆ” สิ่งที่อยู่ในหัวข้อนี้ก็คือภาษีที่ต้องเสียในประเทศนั้นเพียงอย่างเดียวสามารถที่จะนำไปปรับใช้กับภาษีในส่วนการหักภาษี ณ ที่จ่ายได้ ส่วนการแจกจ่ายผลกำไรของห้างหุ้นส่วนที่ไม่เปิดเผยชื่อได้รับการยกเว้นภาษี ข้อควรทราบที่สนธิสัญญาภาษีที่ทำกับประเทศสหรัฐอเมริกา มีข้อกำหนดพิเศษในพิธีสารเพิ่มเติมที่ประเทศญี่ปุ่นยอมรับการแจกจ่ายภาษีของห้างหุ้นส่วนแบบไม่เปิดเผยชื่อตามกฎหมายว่าด้วยภาษีของญี่ปุ่น แม้ว่าจะมีความเหมาะสมกับหัวข้อเรื่องเงินได้อื่น ๆ

<sup>85</sup> Ibid.

<sup>86</sup> Ibid.

<sup>87</sup> Ibid.

อยู่บ้างแต่ก็ยังมีข้อกำหนดในพิธีสารเพิ่มเติมให้ชัดเจนกว่าการหาประโยชน์ในสนธิสัญญาจากเงินได้ที่ได้รับมาจากห้างหุ้นส่วนแบบไม่เปิดเผยชื่อ ยิ่งกว่านั้นสนธิสัญญาที่ทำขึ้นเมื่อเร็ว ๆ นี้กับสหราชอาณาจักร (United Kingdom) สาธารณรัฐฝรั่งเศส (France) สาธารณรัฐออสเตรเลีย (Australia) ประเทศสวิตเซอร์แลนด์ (Switzerland) เขตบริหารพิเศษฮ่องกง (Hong Kong) ประเทศเนเธอร์แลนด์ (Netherlands) และสาธารณรัฐโปรตุเกส รวมทั้งบทบัญญัติพิเศษสำหรับเงินได้ของห้างหุ้นส่วนแบบไม่เปิดเผยชื่อ ด้วยเหตุนี้ขอบเขตภาษีของญี่ปุ่นให้สิทธิทางภาษีและความใส่ใจในการแจกจ่ายของห้างหุ้นส่วนแบบไม่เปิดเผยชื่อด้วย<sup>88</sup>

### 3. การจำกัดประโยชน์ของผลการขาดทุนจากห้างหุ้นส่วน

กฎเกณฑ์ในการจำกัดประโยชน์ของผลการขาดทุนจากห้างหุ้นส่วนในระดับของหุ้นส่วนแต่ละคนถูกเริ่มในปี 2005 สำหรับนักลงทุนชาวต่างชาติ กฎเกณฑ์เหล่านี้มีผลกระทบต่อเงินได้ของนักลงทุนที่ต้องเสียภาษีในประเทศญี่ปุ่นอย่างเดียวกับเมื่อนักลงทุนมีสถานประกอบการถาวรในประเทศญี่ปุ่น

(1) กลุ่มของผู้เป็นหุ้นส่วนในห้างหุ้นส่วนอื่น ๆ นอกจากห้างหุ้นส่วนจำกัดความรับผิด (Limited Liability Partnership หรือ LLP – กฎเกณฑ์ที่มีความเสี่ยง (AR Rule)

กฎเกณฑ์นี้คล้ายกับกฎเกณฑ์ที่มีความเสี่ยงในประเทศสหรัฐอเมริกาถูกริเริ่มนำมาใช้สำหรับผู้เป็นหุ้นส่วนในปี 2005 ในกรณีกลุ่มของผู้เป็นหุ้นส่วนในห้างหุ้นส่วนต้องรับผลขาดทุนจากห้างหุ้นส่วนในรอบปีภาษีนั้น จำนวนดังต่อไปนี้ไม่นำไปคำนวณหักค่าใช้จ่ายของเงินได้ที่ต้องเสียภาษี

1) ในกรณีกลุ่มของผู้เป็นหุ้นส่วนที่ไม่มีความเสี่ยงในเรื่องความรับผิดของห้างหุ้นส่วนเนื่องจากข้อตกลง เมื่อห้างหุ้นส่วนขาดทุนจำนวนมากโดยถูกคำนวณจากทุนชำระจดทะเบียนของหุ้นส่วน (ห้างหุ้นส่วนขาดทุนอย่างมาก)

2) ในกรณีที่ชัดเจนว่าธุรกิจของห้างหุ้นส่วนมีผลกำไรเนื่องจากข้อตกลง เช่น สัญญารับประกันผลกำไร หรือการประกันมูลค่าที่เหลืออยู่ในการขาดทุนของห้างหุ้นส่วน

ถ้ากลุ่มของผู้เป็นหุ้นส่วนได้รับผลกำไรจากการดำเนินงานในห้างหุ้นส่วนในปีถัดมา แต่ห้างหุ้นส่วนขาดทุนอย่างมากนั้นเกิดขึ้นในปีก่อน ๆ ก็สามารถได้รับการชดเชยในผลกำไรนั้นได้

กฎเกณฑ์นี้ไม่ได้นำไปใช้กับกลุ่มของผู้เป็นหุ้นส่วนและผู้ที่มีส่วนร่วมในการตัดสินใจในการทำธุรกรรมที่สำคัญในกิจการของห้างหุ้นส่วนและการดำเนินงานอย่างต่อเนื่อง

<sup>88</sup> Ibid.

ลักษณะห้างหุ้นส่วนที่ถูกครอบงำมีดังต่อไปนี้

(ก) ห้างหุ้นส่วนรูปแบบนิติ คูมิเออติ

(ข) ห้างหุ้นส่วนจำกัดการลงทุน (LPS)

(ค) ห้างหุ้นส่วนแบบไม่เปิดเผยชื่อ (TK) และการจัดการอื่น ๆ ที่คล้ายกับห้างหุ้นส่วนแบบไม่เปิดเผยชื่อ (TK)

(ง) ชาวต่างชาติที่มีการจัดการเหมือนกับข้อ (ก) (ข) และ (ค)

(จ) ชาวต่างชาติที่มีการจัดการเหมือนกับห้างหุ้นส่วนจำกัดความรับผิด (LLP) ของญี่ปุ่น<sup>89</sup>

(2) บุคคลผู้เป็นหุ้นส่วนของห้างหุ้นส่วนอื่น ๆ นอกเหนือจากห้างหุ้นส่วนจำกัดความรับผิด (LLP) ในประเทศญี่ปุ่น

กฎเกณฑ์นี้จำกัดประโยชน์ที่ได้รับจากผลการขาดทุนของห้างหุ้นส่วนซึ่งถูกใช้บังคับสำหรับบุคคลผู้เป็นหุ้นส่วนในห้างหุ้นส่วนในปี 2005 เป็นต้นไป

ในกรณีผู้เป็นหุ้นส่วนของห้างหุ้นส่วนนั้นเกี่ยวข้องกับกิจการที่ให้เช่าสังหาริมทรัพย์ที่เกิดขึ้นจริงได้มีการขาดทุนจากการเช่า เช่น การขาดทุนจากการเพิกเฉยสำหรับภาษีเงินได้และไม่สามารถเลื่อนการเสียภาษีในปีถัดไปได้ กฎเกณฑ์นี้ไม่นำไปใช้กับบุคคลผู้เป็นหุ้นส่วนที่มีส่วนร่วมในการตัดสินใจต่อการดำเนินกิจการที่สำคัญและผู้ที่มีส่วนร่วมในการดำเนินงานทั้งหลายในห้างหุ้นส่วน เช่น การเจรจาต่อรองสัญญา

ลักษณะห้างหุ้นส่วนที่ถูกครอบงำมีดังต่อไปนี้

(ก) ห้างหุ้นส่วนรูปแบบนิติ คูมิเออติ

(ข) ห้างหุ้นส่วนจำกัดการลงทุน (LPS)

(ค) ชาวต่างชาติที่มีการจัดการคล้ายกับข้อ (ก) และ (ข)

(ง) ชาวต่างชาติที่มีการจัดการคล้ายกับห้างหุ้นส่วนจำกัดความรับผิด (LLP) ของญี่ปุ่น

กิจการที่ให้เช่าสังหาริมทรัพย์ ไม่รวมแต่เพียงการเช่าที่ดินและสิ่งปลูกสร้างเท่านั้น แต่ยังรวมถึงการเช่าเรือและสิ่งต่าง ๆ สำหรับการบินด้วย วัตถุประสงค์ของกฎเกณฑ์ใหม่นี้เพื่อป้องกันบุคคลผู้เสียภาษีขอชดเชยการขาดทุนที่เกิดจากการลงทุนในสัญญาเช่าสิ่งต่าง ๆ สำหรับการบินของห้างหุ้นส่วนซึ่งขัดกับเงินได้อื่น ๆ<sup>90</sup>

<sup>89</sup> Ibid.

<sup>90</sup> Ibid.

## (3) กลุ่มของผู้เป็นหุ้นส่วนในห้างหุ้นส่วนจำกัดความรับผิด (LLP)

เมื่อกลุ่มของผู้เป็นหุ้นส่วนในห้างหุ้นส่วนจำกัดความรับผิด เกิดการขาดทุนจากการดำเนินธุรกิจ ในห้างหุ้นส่วนดังกล่าว ในปีภาษีนั้น ซึ่งผลการขาดทุนเกินจำนวนของทุนจดทะเบียนในห้างหุ้นส่วน (ห้างหุ้นส่วนจำกัดความรับผิดขาดทุนจำนวนมาก) ไม่สามารถนำไปหักค่าลดหย่อนในการคำนวณเงินได้ที่ต้องเสียภาษีสำหรับปีภาษีนั้น

ถ้าหุ้นส่วนได้รับกำไรจากธุรกิจ ในห้างหุ้นส่วนจำกัดความรับผิด ในปีถัดมา ห้างหุ้นส่วนจำกัดความรับผิดเกิดการขาดทุนจำนวนมาก ในปีก่อนก็สามารถนำมาชดเชยในผลกำไรได้<sup>91</sup>

## (4) ผู้เป็นหุ้นส่วนของห้างหุ้นส่วนจำกัดความรับผิด (LLP)

เมื่อผู้เป็นหุ้นส่วนของห้างหุ้นส่วนจำกัดความรับผิด ได้รับเงินได้จากค่าเช่าทรัพย์สินเงินได้จากธุรกิจ หรือเงินได้จากป่าไม้ ต่อมาห้างหุ้นส่วนจำกัดความรับผิดเกิดการขาดทุนจากธุรกิจของห้าง ในปีนั้นเกินกว่าจำนวนเงินที่ต้องนำไปคำนวณจากทุนจดทะเบียนของห้างหุ้นส่วน เช่นนี้ ส่วนเกินดังกล่าวไม่ถือเป็นค่าใช้จ่ายที่ต้องนำไปคำนวณภาษีเพื่อเสียภาษีเงินได้ที่ต้องเสียภาษีในปีนั้น

ในขณะที่กลุ่มผู้เป็นหุ้นส่วนของห้างหุ้นส่วนจำกัดความรับผิดสามารถได้รับการชดเชยที่เกิดจากผลการขาดทุนในส่วนของกำไรที่เกิดจากห้างหุ้นส่วนจำกัดความรับผิดในปีต่อ ๆ มาได้ แต่ห้างหุ้นส่วนจำกัดความรับผิดไม่สามารถจะกระทำเช่นนั้นได้<sup>92</sup>

ตารางที่ 3.3 อัตราภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา (Personal Income Tax)<sup>93</sup>

อัตราภาษี (ร้อยละ)	รายได้(เยน) <sup>94</sup>	จำนวนเงินลดหย่อน
5	0-1,950,000 เยน	0 เยน
10	1,950,001-3,300,000 เยน	97,500 เยน
20	3,300,001-6,950,000 เยน	427,500 เยน
23	6,950,001-9,000,000 เยน	636,000 เยน
33	9,000,001-18,000,000 เยน	1,536,000 เยน
40	มากกว่า 18,000,000 เยน	2,796,000 เยน

<sup>91</sup> Ibid.<sup>92</sup> Ibid.<sup>93</sup> Tax Rate. Retrieved July 17, 2013, from <http://www.ethaitrade.com/blog/435><sup>94</sup> 100 เยน มีค่าเท่ากับ 31.89 บาท. ข้อมูล ณ วันที่ 28 กุมภาพันธ์ พ.ศ. 2557. ที่มา อัตราแลกเปลี่ยนเงินตราต่างประเทศ ธนาคารแห่งประเทศไทย.

จากที่ได้กล่าวมาข้างต้นข้างหุ้นส่วนตามกฎหมายภายในประเทศญี่ปุ่นจัดแบ่งหุ้นส่วนออกเป็น 2 รูปแบบ คือ หุ้นส่วนประเภทนินิคูมิเออิ (Nini Kumiai หรือ NK) และหุ้นส่วนแบบไม่เปิดเผยชื่อ ส่วนหุ้นส่วนในประเทศญี่ปุ่นจะถูกจัดเก็บภาษีจากผู้เป็นหุ้นส่วนและผู้เป็นหุ้นส่วนแบ่งแยกออกเป็น 3 ประเภท กล่าวคือ หุ้นส่วนที่มีถิ่นที่อยู่ในประเทศญี่ปุ่น หุ้นส่วนต่างประเทศที่มีสถานประกอบการกิจการถาวรในประเทศญี่ปุ่น และหุ้นส่วนต่างประเทศที่ไม่มีสถานประกอบการในประเทศญี่ปุ่นซึ่งจะถูกจัดเก็บภาษีตามตารางบัญชีอัตราภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาและถูกหักภาษี ณ ที่จ่ายในอัตราร้อยละ 20 แล้วแต่กรณี

### 3.2.2 การจัดเก็บภาษีหุ้นส่วนตามกฎหมายภายในประเทศอังกฤษ

#### 3.2.2.1 ประวัติความเป็นมาของกฎหมายภายในประเทศอังกฤษ

ประเทศอังกฤษมีมรดกทางประวัติศาสตร์ และประเพณีประชาธิปไตยอันยาวนานเกี่ยวกับการปกครองตนเองระดับท้องถิ่น (Local Self Government) โดยทุกพื้นที่ทุกตารางนิ้วนั้นอยู่ในการปกครองของหน่วยการปกครองท้องถิ่น แต่รัฐบาลกลางระดับกระทรวงก็ยังคงตั้งสำนักงานหรือสาขาในระดับภูมิภาคเพื่อปฏิบัติการกิจของคน และให้บริการประชาชนมานานแล้วตัวอย่างคลาสสิกที่สุด คือ กรมสรรพากร (Inland Revenue) มีหน่วยจัดเก็บภาษีอากรในระดับพื้นที่ทั่วประเทศประมาณ 1,000 แห่ง อีกทั้งยังมีสำนักงานภูมิภาค (Regional Offices) ลงไปกำกับกับการปฏิบัติงานของหน่วยภาษีอากรด้วย ทั้งนี้ เพราะมีแนวคิดที่ว่า การจัดเก็บรายได้เป็นภารกิจเฉพาะของรัฐบาล

ปัจจุบันตั้งแต่ 18 พฤษภาคม พ.ศ. 2549 เป็นต้นมา ได้มีกฎหมายให้รวมกับสำนักงานศุลกากรและภาษีอากร เป็นสำนักงานสรรพากรและศุลกากร (HM Revenue and Customs: HMRC) ซึ่งมีฐานะเป็นหน่วยงานที่ไม่อยู่ในกำกับของรัฐมนตรี (Non-Ministerial Department) เพราะอยู่ภายใต้ความรับผิดชอบของคณะกรรมการสรรพากรและศุลกากร (Commission for Revenue and Customs)<sup>95</sup>

3.2.2.2 โครงสร้างการจัดเก็บภาษีของประเทศอังกฤษแบ่งฐานภาษีออกเป็นประเภทได้ดังต่อไปนี้

- 1) ภาษีเงินได้ (Income Tax)
- 2) ภาษีเงินได้บริษัท (Corporation Tax)
- 3) ภาษีเงินได้กำไรส่วนทุน (Capital Gain Tax)
- 4) ภาษีมรดก (Inheritance Tax)

<sup>95</sup> Provincial Administration of United Kingdom. Retrieved August 10, 2013, from <http://www.oknation.net/blog/print.php?id=1402>



- 5) ภาษีมูลค่าเพิ่ม (Value Added Tax)
- 6) อากรแสตมป์ (Stamp Duty)
- 7) อากรแสตมป์สำหรับที่ดิน (Stamp Duty Land Tax)
- 8) ภาษีอื่น ๆ เช่น การประกันสิ่งบริจาคนแห่งชาติ หรือ National Insurance Contribution (NIC) ประมวลรัษฎากรปิโตรเลียม หรือ Petroleum Revenue Tax (PRT) เป็นต้น<sup>96</sup>

### 3.2.2.3 ผู้มีหน้าที่เสียภาษี

ผู้มีหน้าที่เสียภาษีตามกฎหมายของประเทศอังกฤษต้องเสียภาษีสำหรับรายได้ทั้งหมดไม่ว่าจะเกิดขึ้นในประเทศหรือนอกประเทศให้แก่รัฐตามหลักถิ่นที่อยู่ (Resident Rule) โดยแบ่งออกเป็นบุคคลธรรมดาผู้มีภูมิลำเนา (Domicile) หรืออาศัยอยู่ในประเทศอังกฤษชั่วคราว เป็นระยะเวลาถึง 6 เดือนหรือมากกว่านั้น ส่วนบุคคลที่ไม่มีถิ่นที่อยู่ในประเทศอังกฤษจะต้องเสียภาษีเงินได้ที่ได้จากประเทศอังกฤษตามหลักแหล่งเงินได้ (Source Rule)<sup>97</sup>

### 3.2.2.4 ห้างหุ้นส่วนในประเทศอังกฤษ

ตามกฎหมายภาษีของประเทศอังกฤษห้างหุ้นส่วนเป็นการรวมตัวกันของบุคคลในการแสวงหากำไรร่วมกันมาแบ่งปันกัน และห้างหุ้นส่วนไม่สามารถที่จะสร้างสถานะเชิงบุคคลในทางกฎหมายขึ้นมาได้<sup>98</sup> มีตัวอย่างคำพิพากษาที่เป็นแนวบรรทัดฐานว่าห้างหุ้นส่วนไม่มีสถานะในเชิงบุคคลในทางกฎหมายได้เป็นคดีระหว่างเมืองลอนดอน และกิบส์ (The City of London -V- Gibbs) ซึ่งพิพากษาในปี 1940 โดยผู้พิพากษาวิสเคอท์ ซีม่อน (Viscount Simon) ได้ให้เหตุผลในคดีนี้ว่าห้างหุ้นส่วนโดยสภาพแล้วไม่สามารถดำเนินธุรกิจในนามห้างหุ้นส่วนได้ ผู้ที่จะดำเนินกิจการในห้างหุ้นส่วน คือผู้เป็นหุ้นส่วนแต่ละคน เพราะคำว่าบุคคลก็คือหน่วยภาษีที่ถูกประเมินภาษีให้แก่รัฐ และผู้นั้นต้องเป็นเจ้าของหรือผู้ที่ได้รับเงินได้มา แต่ห้างหุ้นส่วนไม่มีสถานะเชิงบุคคลที่จะดำเนินการใด ๆ ในนามห้างหุ้นส่วนได้ อีกทั้งยังไม่สามารถมีทรัพย์สินในนามห้างหุ้นส่วนหรือเข้าทำสัญญาได้<sup>99</sup>

### 3.2.2.5 การจัดเก็บภาษีห้างหุ้นส่วนจากผู้เป็นหุ้นส่วน

<sup>96</sup> From *Taxation in the United Kingdom* (p. 49), by Horwath Claik Whitehill LLP, 2006, UK: Sweet & Maxwell.

<sup>97</sup> Ibid.

<sup>98</sup> From *Pinson on Revenue Law* (p. 251), by Barry Pinson, 1982, Sweet & Maxwell.

<sup>99</sup> Income Tax Commission for City of London-v-Gibbs; HL 1942. Retrieved August 15, 2013, from <http://swarb.co.uk/income-tax-commissioners-for-of-london-v-gibbs-hl-1942>

พระราชบัญญัติภาษีเงินได้และภาษีนิติบุคคล ได้วางหลักเกณฑ์การจัดเก็บภาษี ห้างหุ้นส่วนจากผู้เป็นหุ้นส่วนในมาตรา 111(1) และ มาตรา 111(2) ว่าการประกอบธุรกิจโดยกลุ่ม บุคคลที่รวมตัวกันเป็นห้างหุ้นส่วน ผู้เป็นหุ้นส่วนจะต้องเป็นผู้เสียภาษีในผลกำไรหรือผลการ ขาดทุนจากส่วนแบ่งที่ได้รับจากห้างหุ้นส่วน

นโยบายภาษีอากรตามหลักทั่วไปในการจัดเก็บภาษีห้างหุ้นส่วนในประเทศอังกฤษ ถือว่าห้างหุ้นส่วนเป็นเพียงหน่วยในการคำนวณเงินได้ของผู้เป็นหุ้นส่วนก็เพื่อจัดสรรส่วนแบ่ง กำไรให้แก่ผู้เป็นหุ้นส่วนเพื่อให้ผู้เป็นหุ้นส่วนนำเงินได้ดังกล่าวไปรวมคำนวณภาษีเงินได้ในแบบ อัตราก้าวหน้าตามพระราชบัญญัติภาษีเงินได้ กฎหมายมีวัตถุประสงค์ในการจัดเก็บภาษีจากแหล่ง เงินได้ ซึ่งเงินได้ต้องนำมาเสียภาษีจะต้องเป็นเงินได้จากทรัพย์สิน กำไร หรือผลเงินได้จากทุน โดย กฎหมายได้แบ่งวิธีการจัดเก็บเงินได้ออกเป็น 6 ประเภท ดังต่อไปนี้

1. การจัดเก็บภาษีจากเงินได้ประเภท เอ เป็นการจัดเก็บภาษีจากกำไรที่ได้รับในแต่ละปี หรือรายได้จากค่าเช่าต่าง ๆ หรือรายได้จากค่าเช่าที่ดินในสหราชอาณาจักร ตามมาตรา 67 แห่ง พระราชบัญญัติเงินได้ จะคำนวณจากค่าเช่าหรือรายได้ที่ผู้เสียภาษีได้รับในแต่ละปีโดยมีการ หักค่าใช้จ่ายตามที่กฎหมายกำหนด<sup>100</sup>

2. การจัดเก็บภาษีจากเงินได้ประเภท บี เป็นการจัดเก็บภาษีจากการครอบครองที่ดิน ใน สหราชอาณาจักรที่มีการแสวงหากำไรในทางการค้าและรับรู้ผลกำไรเป็นรายได้ในปีภาษี ตามมาตรา 91 แห่งพระราชบัญญัติเงินได้<sup>101</sup>

3. การจัดเก็บภาษีจากเงินได้ประเภท ซี เป็นการจัดเก็บภาษีจากเงินปันผล ซึ่งเงินปันผล จะต้องเป็นเงินปันผลที่ได้รับจากหุ้นจดทะเบียนของรัฐบาลหรือได้รับจากบริษัทต่างประเทศหรือ บุคคลอื่น ๆ ในสหราชอาณาจักร ตามมาตรา 93 แห่งพระราชบัญญัติเงินได้<sup>102</sup>

4. การจัดเก็บจากเงินได้ประเภท ดี เป็นการจัดเก็บภาษีจากกรณีที่ 1 จากการ ประกอบการค้า กรณีที่ 2 จากผลกำไรของการประกอบอาชีพ กรณีที่ 3 จากดอกเบี้ย ส่วนลดต่าง ๆ ตามมาตรา 108-109 แห่งพระราชบัญญัติเงินได้ และกรณีที่ 4 การจัดเก็บภาษีจากรายรับที่ได้รับจาก หลักทรัพย์นอกราชอาณาจักรที่ไม่ได้คำนวณตามตาราง ซี รวมถึงการจัดเก็บภาษีในกรณีที่ 3 และ กรณีที่ 5 จากเงินได้อื่น ๆ <sup>103</sup>

<sup>100</sup> Pinson on Revenue Law (p. 4). Op. cit.

<sup>101</sup> Ibid. (p. 5).

<sup>102</sup> Ibid. (p. 5).

<sup>103</sup> Ibid. (p. 5).

5. การจัดเก็บภาษีเงินได้จากประเภท อี เป็นการจัดเก็บภาษีเงินได้จากการจ้างแรงงาน และค่าบ้านานู<sup>104</sup>

6. การจัดเก็บภาษีในเงินปันผล หรือการจ่ายผลตอบแทนในรูปอื่น ๆ โดยบริษัท ต่างประเทศที่มีถิ่นที่อยู่ในสหราชอาณาจักร การจัดเก็บภาษีในกำไรส่วนทุนจะถูกจัดเก็บภาษีแยก ต่างหากตามพระราชบัญญัติกำไรส่วนทุน<sup>105</sup>

การจัดเก็บภาษีเงินได้ตามกฎหมายสหราชอาณาจักรได้กำหนดประเภทเงินได้และ วิธีการคำนวณภาษีในเงินได้แต่ละประเภท การที่กฎหมายได้แบ่งแยกประเภทเงินได้ ก็เนื่องจาก กฎหมายต้องการให้เงินได้แต่ละประเภทถูกจัดเก็บแยกต่างหากจากกันโดยคำนึงถึงแหล่งที่มาของ เงินได้แต่ละประเภท เพื่อที่จะไม่ทำการจัดเก็บภาษีซ้ำซ้อนประเภทเดียวกัน นอกจากนั้นการหัก ค่าใช้จ่ายในเงินได้แต่ละประเภทจะต้องหักค่าใช้จ่ายตามแหล่งที่มาของเงินได้เท่านั้น เพราะเงินได้ แต่ละประเภทกฎหมายกำหนดค่าใช้จ่ายในการหักไม่เท่ากัน<sup>106</sup> มีคำพิพากษามิทเชล และอีดอน วี รอส (Mitchell and Edon V Ross) เป็นบรรทัดฐานไว้โดยผู้พิพากษาให้เหตุผลว่าผู้เสียภาษีประกอบ วิชาชีพแพทย์และได้ทำการล่วงเวลา นอกจากนี้ยังได้เปิดคลินิกแพทย์ได้นำค่าใช้จ่ายของรายรับ จากเงินเดือนมาหักจากเงินที่ได้จากการประกอบวิชาชีพล่วงเวลาซึ่งไม่ถูกต้อง เพราะกฎหมาย กำหนดให้หักค่าใช้จ่ายแต่ละประเภทตามแหล่งที่มาของรายได้ โดยไม่สามารถนำค่าใช้จ่ายของเงิน ได้ประเภทหนึ่งไปหักค่าใช้จ่ายในเงินได้ประเภทหนึ่ง<sup>107</sup>

### 3.2.2.6 การคำนวณภาษีเงินได้จากผู้เป็นหุ้นส่วน

การจัดเก็บภาษีหุ้นส่วนที่เป็นการประกอบการค้าหรือวิชาชีพ จะมีการคำนวณภาษี เงินได้โดยหักค่าลดหย่อนและค่าใช้จ่าย ดังต่อไปนี้

#### 1) ค่าใช้จ่ายส่วนทุน

กฎหมายอนุญาตให้ผู้เป็นหุ้นส่วนสามารถหักค่าใช้จ่ายส่วนทุนที่เกิดจากการลงทุนใน ทรัพย์สินของหุ้นส่วนได้<sup>108</sup> การหักในส่วนของค่าใช้จ่ายส่วนทุนจะทำลงในแบบแสดงรายการ เสียภาษีประจำปี แต่ค่าใช้จ่ายดังกล่าวจะถูกรวมในบัญชีและคำนวณตามหลักเกณฑ์การประเมิน ภาษีในปีปัจจุบัน (Current Year Basis) ค่าใช้จ่ายเกี่ยวกับทุนจะถูกขอลคืนในแบบแสดงรายการเสีย

<sup>104</sup> Ibid. (p. 5).

<sup>105</sup> Ibid. (p. 6).

<sup>106</sup> Ibid. (p. 6).

<sup>107</sup> Ibid. (p. 451).

<sup>108</sup> Capital Allowance. Retrieved August 26, 2013, from

ภาษี การประเมินภาษีในปีปัจจุบัน (Current Year Basis of Assessment) ค่าลดหย่อนส่วนทุนจะถูกถือว่าเป็นค่าใช้จ่ายในการดำเนินงาน ซึ่งจะถูกนำไปรวมกับผลขาดทุนจากการดำเนินงาน แต่ถ้ากำไรไม่พอหักกับค่าใช้จ่ายในการดำเนินงาน ค่าใช้จ่ายที่เหลืออยู่จะถูกยกยอดไปหักกับกำไรครั้งหลังสุดในการประกอบกิจการชนิดเดียวกันตามมาตรา 140(4)<sup>109</sup>

## 2) การขาดทุน

การจัดเก็บภาษีตามหลักปีภาษีปัจจุบัน ผู้เป็นหุ้นส่วนจะต้องเสียภาษีและเฉลี่ยผลขาดทุนตามผลการดำเนินงานของห้างหุ้นส่วนตามอัตราส่วนซึ่งการขาดทุนนี้ กฎหมายได้กำหนดไว้สองหลัก คือ (1) ผลการขาดทุนตามมาตรา 380 (2) การใช้ผลขาดทุนตามมาตรา 381 แห่งพระราชบัญญัติภาษีเงินได้และภาษีนิติบุคคล

ตัวอย่าง นาย ก. ได้ร่วมกับห้างหุ้นส่วนพีแอนด์จีในวันที่ 1 กรกฎาคม 1995 ห้างหุ้นส่วนได้ถูกประเมินภาษีตามหลักเกณฑ์ปีภาษีปัจจุบัน (Current Year Basis) บัญชีถูกเตรียมถึงวันที่ 30 มิถุนายน 1996 ส่วนแบ่งผลขาดทุนของ นาย ก. เท่ากับ 30,000 ปอนด์

การหักผลขาดทุนที่ใช้ได้คือ

ปีภาษี 1995/1996 ถูกประเมินภาษี ในช่วงวันที่ 1 กรกฎาคม 1995 - 5 เมษายน 1996 (9 ÷ 12 x 30,000) เท่ากับ 22,500 ปอนด์

ปีภาษี 1996/1997 ต้นปี 1996 - 30 มิถุนายน 1996	30,000 ปอนด์
หักกับส่วนผลขาดทุนในช่วงปีภาษี 1995/1996	22,500 ปอนด์
คงเหลือกำไรที่ต้องเสียภาษีเท่ากับ	7,500 ปอนด์ <sup>110</sup>

## 3) กำไรส่วนทุน (Capital Gain)

กำไรส่วนทุนตามกฎหมายประเทศอังกฤษจะถูกคำนวณภาษีแยกต่างหากจากเงินได้ประเภทอื่น ๆ ตามที่กฎหมายกำหนดไว้ในพระราชบัญญัติกำไรส่วนทุน (Capital Gain Tax Act) ผู้มีเงินได้ในประเทศอังกฤษจะถูกคิดภาษีจากกำไรในรูปแบบของกำไรส่วนทุนสุทธิ ไม่ว่าทรัพย์สินที่เป็นทุนนั้นจะอยู่ในประเทศอังกฤษหรือไม่ก็ตาม ในกรณีที่ผู้มีเงินได้อยู่นอกราชอาณาจักร ถ้ามีการส่งเงินได้กลับมาที่ประเทศอังกฤษก็จะถูกคิดภาษีของกำไรส่วนทุนตามสัดส่วนที่ขึ้นอยู่กับว่าได้ส่งเงินได้กลับมาเต็มจำนวนหรือไม่

ปัจจุบันประเทศอังกฤษระบุไว้ว่ากำไรส่วนทุนสุทธิของทรัพย์สินที่เป็นทุนที่ได้มาหลังจากวันที่ 31 มีนาคม 1982 จะถูกเก็บภาษี ส่วนทรัพย์สินที่เป็นทุนได้มาก่อนหน้านั้นจะถูกเก็บภาษี

<sup>109</sup> From *Tolley's Partnership Taxation* (pp. 101-102), by Anrnold Homer and Rita Burrows, 1994, Tolley Publishing Company Limited.

<sup>110</sup> From *Pinson on Revenue Law* (p. 111), by Barry Pinson, 1982, UK: Sweet & Maxwell.

โดยประเมินจากมูลค่าทรัพย์สินตามราคาตลาด ณ วันที่จำหน่ายเทียบกับต้นทุนของทรัพย์สินที่ได้รับอนุญาตให้ปรับด้วยอัตราเงินเฟ้อ ทรัพย์สินบางประเภท เช่น รถยนต์ พันธบัตรรัฐบาลได้รับยกเว้นไม่คิดภาษีกำไรส่วนทุน นอกจากนี้ ถ้านำกำไรส่วนทุนไปลงทุนต่อในทรัพย์สินของธุรกิจใหม่ การเสียภาษีกำไรส่วนทุนอาจเลื่อนออกไปได้ สามารถนำมาหักออกจากกำไรส่วนทุนได้ในปีเดียวกัน และการขาดทุนส่วนทุนสุทธิสามารถยกยอดสะสมไปหักกับกำไรในอนาคตได้โดยไม่จำกัดเวลา ทั้งนี้เงินได้จากกำไรส่วนทุนสามารถหักค่าใช้จ่ายได้อีก 6,000 ปอนด์ ต่อปีก่อนที่จะนำไปคำนวณภาษีตามอัตราที่กำหนดไว้<sup>111</sup>

#### 5) การประเมินภาษี

การประเมินภาษีในปีปัจจุบันที่ใช้ในประเทศอังกฤษผู้เป็นหุ้นส่วนแต่ละคนจะต้องนำส่วนแบ่งในเงินได้และผลกำไรที่ได้รับจากห้างหุ้นส่วนไปรวมคำนวณกับเงินได้อื่น ๆ ในแบบแสดงรายการภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาของแต่ละคนตามหลักการประเมินตนเองเพื่อคำนวณภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาตามตารางบัญชีอัตราภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา<sup>112</sup>

ตารางที่ 3.4 อัตราภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาของประเทศไทยปี ค.ศ.2012-2013<sup>113</sup>

เงินได้พึงประเมิน (ปอนด์) <sup>114</sup>	อัตราภาษี (ร้อยละ)
0 - 34,370	
เงินได้จากดอกเบี้ยเงินฝากออมทรัพย์	20 <sup>115</sup>
เงินได้อื่น ๆ	20
เงินได้จากเงินปันผล	10
34,371 – 150,000	40
150,001 ขึ้นไป	45

<sup>111</sup> Ibid. p 119-120.

<sup>112</sup> Tolley's Partnership Taxation (p. 7). Ibid.

<sup>113</sup> Income Tax rates and allowances. Retrieved August 26, 2013, from <https://www.gov.uk/income-tax-rates>

<sup>114</sup> 1 ปอนด์ มีค่าเท่ากับ 49.71 บาท. ข้อมูล ณ วันที่ 26 สิงหาคม พ.ศ. 2556. ที่มา อัตราแลกเปลี่ยนเงินตราต่างประเทศ ธนาคารแห่งประเทศไทย

<sup>115</sup> ในกรณีที่ผู้เสียภาษีมียายุไม่เกิน 65 ปี และเงินได้ต่ำกว่า 8,105 ปอนด์ หรือ อายุ 65-74 ปี และมีเงินได้ต่ำกว่า 10,500 ปอนด์ หรือ อายุ 75 ปีขึ้นไปและมีเงินได้ต่ำกว่า 10,600 ปอนด์ จะได้รับการยกเว้นภาษีสำหรับดอกเบี้ยจากเงินออม, จาก <https://www.gov.uk/apply-tax-free-interest-on-savings>

จากที่กล่าวมาจะเห็นได้ว่าห้างหุ้นส่วนตามกฎหมายประเทศอังกฤษเป็นการรวมกันของกลุ่มบุคคลในการแสวงหากำไรร่วมกัน การจัดเก็บภาษีห้างหุ้นส่วนจะจัดเก็บภาษีจากผู้เป็นหุ้นส่วนโดยตรง เพราะห้างหุ้นส่วนไม่มีสถานะเชิงบุคคลจึงไม่สามารถที่จะเสียภาษีในนามหน่วยภาษีได้ โดยห้างหุ้นส่วนจะแบ่งส่วนแบ่งกำไรให้ผู้เป็นหุ้นส่วนแต่ละคนนำไปรวมกับเงินได้ประเภทอื่น ๆ เพื่อยื่นแบบแสดงรายการเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาของผู้เป็นหุ้นส่วนแต่ละคน โดยคำนวณภาษีตามตารางบัญชีอัตราภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา อันเป็นภาษีเงินได้แบบก้าวหน้า

### 3.2.3 การจัดเก็บภาษีห้างหุ้นส่วนตามกฎหมายภาษีประเทศสหรัฐอเมริกา

#### 3.2.3.1 ประวัติความเป็นมาของกฎหมายภาษีห้างหุ้นส่วนในประเทศสหรัฐอเมริกา

กฎหมายภาษีเงินได้ของประเทศสหรัฐอเมริกาได้มีการประกาศใช้ครั้งแรกภายใต้บทบัญญัติแห่งรัฐธรรมนูญแก้ไขเพิ่มเติม ฉบับที่ 16 โดยพระราชบัญญัติประมวลรัษฎากรปี 1913 (The Revenue Act 1913) ได้นำเอาหลักทฤษฎีทางผ่าน (Conduit Theory) หรือ หลักการส่งผ่าน (Pass Through) มาใช้ ทำให้การจัดเก็บภาษีในรูปแบบห้างหุ้นส่วนถูกจัดเก็บภาษีจากผู้เป็นหุ้นส่วนเพียงระดับเดียว (Partner's Level) ซึ่งหลักเกณฑ์ดังกล่าวกำหนดไว้ว่าผู้เป็นหุ้นส่วนที่รวมกลุ่มกันเพื่อดำเนินธุรกิจในรูปแบบของห้างหุ้นส่วนจะต้องรับผิดชอบเสียภาษีเงินได้ของตนตามหลักความสามารถในส่วนแบ่งกำไรที่ตนได้รับจากห้างหุ้นส่วน โดยไม่คำนึงถึงว่าส่วนแบ่งกำไรดังกล่าวจะถูกนำมาจัดสรรให้แก่ผู้เป็นหุ้นส่วนแล้วหรือไม่ นอกจากนี้ ห้างหุ้นส่วนจะต้องมีหน้าที่ในการยื่นแบบแสดงรายการเงินได้จากกรดำเนินการดำเนินงานให้แก่คณะกรรมการภาษีอากร (Commissioner Taxation) หรือรัฐที่มีอำนาจจัดเก็บ (District Collector) ในแต่ละปีภาษี<sup>116</sup>

บทบัญญัติกฎหมายในประเทศสหรัฐอเมริกาทำการจัดเก็บภาษี แบ่งออกเป็น 2 ระดับ คือ กฎหมายระดับสหพันธรัฐซึ่งมีผลใช้บังคับทั่วประเทศ (Federal Tax Authority) รัฐธรรมนูญของสหรัฐอเมริกา มาตรา 1 ข้อ 8(1) ให้อำนาจรัฐบาลกลางในการออกกฎหมายภาษีอากรและมีอำนาจจัดเก็บภาษีอากรเพื่อนำมาใช้จ่ายในการบริหารประเทศ ส่วนกฎหมายระดับมลรัฐหรือรัฐบาลท้องถิ่น มีผลบังคับใช้ภายในมลรัฐจะมีความแตกต่างกันไปแล้วแต่นโยบายของมลรัฐนั้น ๆว่าจะจัดเก็บภาษีอะไร อัตราเท่าไร (State and Local Tax Jurisdiction) รัฐธรรมนูญของแต่ละมลรัฐให้อำนาจจัดเก็บภาษีแก่มลรัฐต่าง ๆ และรัฐบาลท้องถิ่นภายในขอบเขตพื้นที่ของตนตราบเท่าที่ไม่

<sup>116</sup> From *Federal Taxation of Partners and Partnerships* (p. 8), by Fred G. Streuling Jame H. Boyd and Kenneth H. Heller, 1998, United State of America: Prentice – Hall.

ละเมิดอำนาจของสหพันธรัฐ โดยกฎหมายทั้ง 2 ระดับนี้จะมีผลบังคับใช้เหมือนกันและแตกต่างกันในบางขั้นตอน ซึ่งผู้วิจัยขอก้าวถึงกฎหมายในระดับสหพันธรัฐ (Federal Tax Authority)<sup>117</sup>

3.2.3.2 หลักการจัดเก็บภาษีที่เป็นที่ยอมรับและมีการบังคับใช้ในปัจจุบันมีอยู่ 3 หลักคือ

1. หลักถิ่นที่อยู่ (Resident Rule) เมื่อบุคคลใดมีถิ่นที่อยู่ในประเทศใดบุคคลนั้นมีหน้าที่ต้องเสียภาษีให้แก่ประเทศนั้น โดยไม่คำนึงว่าบุคคลนั้นจะถือสัญชาติของประเทศนั้นหรือไม่ และไม่คำนึงว่าเงินได้ที่บุคคลนั้นได้รับจะได้อะไรมาจากการทำงานหรือการทำธุรกิจในประเทศนั้นหรือไม่ ซึ่งมาจากแนวคิดที่ว่าใครก็ตามที่มาอยู่อาศัยเป็นปกติอยู่ในรัฐโดยจะต้องใช้ทรัพยากรหรือบริการจากรัฐนั้นในรูปแบบต่าง ๆ ดังนั้น รัฐถิ่นที่อยู่จึงควรได้รับการชดเชยในรูปแบบของการจัดเก็บภาษี ซึ่งเป็นหลักที่ได้รับการยอมรับเป็นสากลและบังคับใช้กันทั่วไป<sup>118</sup>

2. หลักแหล่งเงินได้ (Source Rule) เมื่อบุคคลใดมีเงินได้จากแหล่งในประเทศใดบุคคลนั้นมีหน้าที่ต้องเสียภาษีให้แก่ประเทศนั้น โดยไม่คำนึงว่าบุคคลนั้นจะถือสัญชาติหรือมีถิ่นที่อยู่ในประเทศหรือไม่ ซึ่งมาจากแนวคิดที่ว่าใครก็ตามที่ได้รับเงินได้หรือประโยชน์จากรัฐโดยยอมถือได้ว่ามีส่วนในการใช้หรือทำให้ทรัพยากรที่มีอยู่อย่างจำกัดในรัฐนั้น ๆ หมดไป ดังนั้นรัฐแหล่งเงินได้จึงควรได้รับการชดเชยในรูปแบบของการจัดเก็บภาษีเพื่อมาทำนุบำรุงทรัพยากรของตนต่อไป ซึ่งเป็นหลักที่ได้รับการยอมรับเป็นสากลและบังคับใช้กันทั่วไป<sup>119</sup>

3. หลักสัญชาติหรือความเป็นพลเมือง (Citizenship Rule) เมื่อบุคคลใดมีสัญชาติของประเทศใดบุคคลนั้นมีหน้าที่ต้องเสียภาษีให้แก่ประเทศนั้น โดยไม่คำนึงว่าบุคคลนั้นจะมีถิ่นที่อยู่ในประเทศนั้นหรือไม่ และไม่คำนึงว่าเงินได้ที่บุคคลนั้นได้รับจะได้อะไรมาจากการทำงานหรือการทำธุรกิจในประเทศนั้นหรือไม่ ซึ่งมาจากแนวคิดที่ว่าใครก็ตามที่มีสัญชาติของรัฐโดยจะต้องได้รับบริการจากรัฐนั้นในรูปแบบต่าง ๆ อันเป็นการใช้ทรัพยากรของรัฐนั้นเช่นกัน ดังนั้นรัฐเจ้าของสัญชาติจึงควรได้รับชดเชยในรูปแบบของการจัดเก็บภาษีเช่นกัน แต่หลักเกณฑ์นี้ไม่เป็นที่

<sup>117</sup> Investment in the United State. Retrieved August 26, 2013, from <http://www.commercthailandusa.org/oca/wp-content/uploads/2011/08/DoingBusinessUSA.pdf>

<sup>118</sup> จาก การปกป้องฐานภาษีของประเทศแหล่งเงินได้: ศึกษากรณีการตั้งราคาออนไลน์ การตั้งเงินทุนค่าหรือการหักรายได้ (น. 14), โดย นันดา โชคบุญธิยานนท์ เคนฟ้า เรื่องฤทธิ์เดช และพรหมพร มูลศาสตร์ จารวาทิ, 2552, กรุงเทพฯ: มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์.

<sup>119</sup> แหล่งเดิม.

แพร่หลายโดยประเทศที่นำมาบังคับใช้ในปัจจุบันมี 3 ประเทศ คือ สหรัฐอเมริกา เม็กซิโก และฟิลิปปินส์<sup>120</sup>

จะเห็นได้ว่าหลักการจัดเก็บภาษีของสหรัฐอเมริกาใช้ทั้ง 3 หลักในการจัดเก็บภาษี ซึ่งในส่วนของการเป็นประเทศแหล่งเงินได้นั้น เนื่องจากสหรัฐอเมริการจัดเก็บภาษีจากฐานเงินได้เป็นหลักโดยใช้รูปแบบการจัดเก็บภาษีตามระบบรวบรวมเงินได้

3.2.3.3 ระบบภาษีของสหพันธรัฐ (Federal Tax) กำหนดแบ่งประเภทฐานภาษีออกเป็น 4 ประเภท ได้แก่

1. ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาและนิติบุคคล (Income Tax on Individuals and Corporation)
2. เงินเดือนรวมทั้งเงินได้จากกิจการของตนเอง (Payroll Taxes on Wages and Corresponding Taxes on Self-Employment Income)
3. มรดก ของขวัญ และภาษีการโอนไปยังทายาทสืบไป (Estate, Gift and Generation-Skipping Transfer Taxes)
4. ภาษีสรรพสามิตในสินค้าหรือบริการบางประเภท (Excise Taxes on Selected Good and Services)

ห้างหุ้นส่วนที่ผู้วิจัยทำการศึกษาค้นคว้าอยู่ในฐานภาษีประเภทภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาและนิติบุคคล (Income Tax on Individuals and Corporation) ตามที่ผู้วิจัยจะกล่าวต่อไป

3.2.3.4 รูปแบบหน่วยภาษีที่ถูกจัดเก็บภาษีมีความแตกต่างกันดังต่อไปนี้

1. หน่วยภาษีในรูปนิติบุคคล หมายถึง บริษัทซึ่งได้รับการจัดตั้งตามกฎหมาย ได้แก่ บริษัทรูปแบบ ซี หรือ C Corporation ซึ่งนิติบุคคลจะถูกจัดเก็บภาษีใน 2 ระดับ คือ ระดับบริษัทจากกำไรสุทธิและระดับผู้ถือหุ้นในรูปเงินปันผล<sup>121</sup>

2. หน่วยภาษีที่ไม่อยู่ในรูปนิติบุคคล (Pass Through Entity) ได้แก่ บริษัทรูปแบบ เอส หรือ S Corporations ห้างหุ้นส่วน (Partnerships) บริษัทจำกัดความรับผิด (LLC-Limited Liability Companies) และกิจการเจ้าของคนเดียว (Sole Proprietorships) ซึ่งในระดับหน่วยภาษีประเภทนี้ จะไม่มีภาระภาษีจากรายได้ หรือกำไรสุทธิ แต่ภาระภาษีจะอยู่ในระดับของผู้ถือหุ้น ผู้เป็นหุ้นส่วน และผู้เป็นเจ้าของที่ได้รับส่วนแบ่งจากหน่วยภาษีประเภทนี้เท่านั้น<sup>122</sup>

<sup>120</sup> แหล่งเดิม.

<sup>121</sup> Joint Committee on Taxation. Retrieved September 1, 2013, from [www.irs.gov/Business/](http://www.irs.gov/Business/)

<sup>122</sup> Ibid.



ผู้วิจัยขอกล่าวถึงเฉพาะข้อ 2. หน่วยภาษีที่ไม่อยู่ในรูปนิติบุคคล ดังนี้บริษัทรูปแบบ เอส หรือ S Corporations ห้างหุ้นส่วน (Partnerships) บริษัทจำกัดความรับผิด (LLC-Limited Liability Companies) ตามลำดับ ซึ่งมีส่วนใกล้เคียงกับห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่มีใช้นิติบุคคล ตามกฎหมายไทยที่ผู้วิจัยได้ทำการศึกษามีรายละเอียดดังต่อไปนี้

#### 1) บริษัทรูปแบบ เอส (S Corporations)

คือ ธุรกิจที่มีผู้ถือหุ้นสัญชาติใดก็ได้ตั้งแต่หนึ่งคนขึ้นไปเป็นเจ้าของ โดยมี คณะกรรมการบริษัท (Board of Director) เป็นผู้กำกับดูแลนโยบายและเรื่องทั่วไปของบริษัท ซึ่ง การเป็นเจ้าของบริษัทสามารถทำได้โดยการซื้อหุ้นของบริษัท โดยผู้ถือหุ้นจะมีสิทธิออกเสียงในที่ ประชุมได้และจะได้รับเงินปันผลกำไรจากบริษัท<sup>123</sup>

บริษัทรูปแบบ เอส หรือ S Corporations เป็นรูปแบบการเสียภาษีตามหลักการส่งผ่าน (Pass Through Entities) ภายใต้บทบัญญัติแห่งประมวลรัษฎากรของสหรัฐอเมริกา หรือ Internal Revenue Code (IRC) เป็นแบบผสม (Hybrid Model) ซึ่งการจัดตั้งจะทำในรูปแบบบริษัท แต่ สามารถเลือกเสียภาษีที่ระดับผู้ถือหุ้นเพียงระดับเดียวได้ เพราะมีการกำหนดให้บริษัท รูปแบบ เอส สามารถเลือกเสียภาษีแบบห้างหุ้นส่วนได้ทั้ง ๆ ที่เป็นรูปแบบบริษัท ซึ่งควรจะเสียภาษี สองระดับ คือ ระดับบริษัทและระดับผู้ถือหุ้น แต่รัฐสภาของประเทศสหรัฐอเมริกาได้พยายามที่จะ หาวิธีการในการหลีกเลี่ยงภาระภาษีซ้ำซ้อนที่เกิดขึ้นกับรูปแบบบริษัท เพื่อให้เกิดความยืดหยุ่นกับ รูปแบบบริษัทขนาดเล็ก (Small Business Corporation) โดยไม่ให้ถูกจัดเก็บภาษีซ้ำซ้อนทั้งระดับ บริษัทและระดับผู้ถือหุ้น ดังนั้นตามบทบัญญัติแห่งประมวลรัษฎากรของสหรัฐอเมริกา หรือ Internal Revenue Code (IRC) มาตรา 1361-1379 บริษัทขนาดเล็ก หรือ S Corporation จึงมีภาระ เพียงแค่ยื่นแบบแสดงกำไรขาดทุน หรือแบบประเมินของบริษัทตนเองเท่านั้น ส่วนการเสียภาษีใน เงินปันผลจะเป็นหน้าที่ของผู้ถือหุ้นแต่ละคนที่จะต้องนำส่วนแบ่งกำไรไปรวมกับรายได้อื่น ๆ ของ ตนเองและคำนวณภาษีในอัตราก้าวหน้า

อย่างไรก็ดี บริษัทรูปแบบ เอส สามารถเลือกที่เสียภาษีแบบห้างหุ้นส่วน หรือจะไม่เสีย ภาษีแบบห้างหุ้นส่วนก็ได้ หากได้รับความยินยอมจากผู้ถือหุ้น รวมทั้งกรณีที่คุณสมบัติของบริษัท ดังกล่าวไม่เข้าองค์ประกอบตามที่สรรพากรกำหนด ก็จะถูกยกเลิกสถานภาพในการเสียภาษีแบบ ห้างหุ้นส่วนโดยอัตโนมัติ คุณสมบัติของบริษัทขนาดเล็ก หรือ S Corporation ที่สามารถเลือก เสียภาษีห้างหุ้นส่วนได้จะต้องมีคุณสมบัติดังต่อไปนี้

<sup>123</sup> Investment in the United States. Retrieved September 1, 2013, from [www.econlib.org/library/Enc1/ForeignInvestmenttheUnitedStates.htm/](http://www.econlib.org/library/Enc1/ForeignInvestmenttheUnitedStates.htm/)

- 1) มีผู้ถือหุ้นไม่เกิน 50 คน ตามมาตรา 1361(บี)(1)(เอ)
  - 2) บริษัทดังกล่าวจะต้องจัดตั้งขึ้นในประเทศสหรัฐอเมริกา
  - 3) ผู้ถือหุ้นจะต้องเป็นผู้ถือหุ้นประเภทเดียวและผู้ถือหุ้นจะต้องเป็นบุคคลธรรมดา กองมรดก หรือ ทรัสต์ โดยผู้ถือหุ้นดังกล่าวจะต้องไม่ใช่บริษัท
  - 4) ผู้ถือหุ้นจะต้องไม่เป็นคนต่างด้าวที่ไม่มีถิ่นที่อยู่ในประเทศสหรัฐอเมริกา มาตรา 1361(บี)(1)(ซี)
  - 5) กิจการของบริษัทจะต้องไม่ใช่บริษัทประกันชีวิต
  - 6) ผู้ถือหุ้นทุกคนจะต้องสมัครใจที่จะเลือกเสียภาษีแบบห้างหุ้นส่วน
- ถ้าบริษัทรูปแบบ เอส เสียภาษีในรูปแบบบริษัทอยู่ ก็สามารถที่จะกลับมาเลือกเสียภาษีแบบห้างหุ้นส่วนได้อีก หากบริษัทดังกล่าวนั้นถูกยกเลิกสถานภาพตั้งแต่ 5 ปีภาษีขึ้นไป ทั้งนี้จะต้องได้รับอนุมัติจากสรรพากรของสหรัฐอเมริกาเสียก่อน<sup>124</sup>

จากที่ได้กล่าวข้างต้นจะเห็นได้ว่าศาลภาษีอากร (Tax Court) และสรรพากร (Internal Revenue Service) รวมถึงสถานีดับญญติ จะไม่คำนึงถึงการแบ่งแยกรูปแบบโดยอาศัยวิธีการจดทะเบียน แต่จะกำหนดวิธีการเสียภาษีของหน่วยธุรกิจโดยพิจารณาถึงเจตนาในการดำเนินธุรกิจ ประกอบกับคุณสมบัติของหน่วยธุรกิจ ซึ่งให้ความสำคัญในสาระสำคัญมากกว่ารูปแบบ กล่าวคือองค์กรใดที่มีการรวมกลุ่มคล้ายคลึงกับบริษัทหรือมีคุณสมบัติของบริษัทอย่างน้อย 2 ใน 4 ข้อหลังตามหลักเกณฑ์การนับคุณสมบัติ หน่วยธุรกิจนั้นจะต้องเสียภาษีเหมือนแบบบริษัท ซึ่งหลักการนับคุณสมบัติเป็นหลักการที่ใช้แบ่งแยกวิธีการเสียภาษีของธุรกิจที่ไม่ได้จดทะเบียนแบบบริษัทว่าควรจะเสียภาษีในรูปแบบห้างหุ้นส่วนหรือรูปแบบบริษัท

## 2) ห้างหุ้นส่วน (Partnership)

ความหมายตามพระราชบัญญัติรูปแบบห้างหุ้นส่วน หรือ (Uniform Partnerships Act) ในปี 1997 มาตรา 101 ได้ให้นิยามคำว่า “ห้างหุ้นส่วน ซึ่งอยู่ใน (6) หมายความว่า การรวมตัวกันของบุคคลตั้งแต่สองคนขึ้นไปเพื่อวัตถุประสงค์ในการแสวงหากำไร ภายใต้มาตรา 202 กฎหมายที่บัญญัติไว้ก่อน หรือกฎหมายเปรียบเทียบของขอบเขตอำนาจของศาลอื่น<sup>125</sup>”

ความหมายตามประมวลรัษฎากรของสหรัฐอเมริกา หรือ Internal Revenue Code (IRC) หัวเรื่อง 26 หัวข้อย่อย เอฟ บท 79 ข้อ 7701 ได้ให้นิยามคำว่า “ห้างหุ้นส่วนและหุ้นส่วน หมายความว่า รวมถึงการรวมตัวกัน กลุ่มคน การรวมกันทางการค้า การร่วมลงทุน และองค์กรที่ไม่ได้จดทะเบียนอื่น ๆ ตลอดจนถึง การดำเนินธุรกิจทางการเงิน หรือการดำเนินการค้า ไม่รวมถึงธุรกิจรูปแบบ

<sup>124</sup> From *Journal of partnership Taxation* 12 (pp. 334-335), by Jerald David August, 1996, Winter.

<sup>125</sup> American Bar Association San Antonio. Uniform Partnership Act 1997.

บริษัท ทรัสต์ หรือกองมรดก”และความหมายของ “หุ้นส่วน หมายความว่ารวมถึงสมาชิกที่รวมตัวกัน กลุ่มคน การรวมกันทางการค้า การร่วมลงทุน หรือองค์กร<sup>126</sup>”

ความหมายตามพจนานุกรมกฎหมาย หรือ Black Law Dictionary ได้ให้ความหมายของ คำว่า “ห้างหุ้นส่วน หมายถึง การทำสัญญาโดยสมัครระหว่างสองคนหรือมากกว่านั้น โดยลงทุน ด้วยเงิน ทรัพย์สิน แรงงานและทักษะความชำนาญ หรืออื่น ๆ โดยถูกต้องตามกฎหมาย พาณิชย์หรือ ธุรกิจ กับทั้งควรทำความตกลงในการแบ่งกำไรขาดทุนระหว่างกันตามสัดส่วนในทุนที่ลงในห้างหุ้นส่วน<sup>127</sup>”

ห้างหุ้นส่วนตามบทบัญญัติดังกล่าวเป็นการรวมกลุ่มของบุคคลเพื่อแสวงหากำไร ในทางเศรษฐศาสตร์ที่ไม่สามารถสร้างสถานะเชิงบุคคลในทางกฎหมายขึ้นมาได้ เนื่องจาก บทบัญญัติห้างหุ้นส่วนตามพระราชบัญญัติรูปแบบห้างหุ้นส่วน Uniform Partnership Act (UPA) หรือพระราชบัญญัติรูปแบบจำกัดห้างหุ้นส่วน (Uniform Limited Partnership Act หรือ ULPA) ได้รับแนวคิดทฤษฎีการรวมกลุ่ม (Aggregate Theory) มาใช้ โดยทฤษฎีดังกล่าวยึดถือแนวคิดที่ว่า ห้างหุ้นส่วนไม่สามารถสร้างสถานะบุคคลแยกต่างหากจากหุ้นส่วนได้ แม้ว่าจะมีการจดทะเบียน ก็ตาม เพราะการที่กฎหมายกำหนดให้ห้างหุ้นส่วนจำกัดจดทะเบียน (Registered) หรือยื่นใบรับรอง ความรับผิดชอบจำกัดต่อรัฐหรือหน่วยงานของรัฐเป็นเพียงแค่การแสดงให้เห็นถึงความรับผิดชอบต่อ รัฐและบุคคลภายนอกเท่านั้น<sup>128</sup>

ห้างหุ้นส่วนตามบทบัญญัติประมวลรัษฎากรของสหรัฐอเมริกา หรือ Internal Revenue Code (IRC) ตามมาตรา 701 ได้วางหลักไว้ว่า “ห้างหุ้นส่วนไม่ถือว่าเป็นหน่วยภาษีที่มีหน้าที่เสีย ภาษีเงินได้ บุคคลผู้เป็นหุ้นส่วนที่ดำเนินธุรกิจควรจะได้รับผิดชอบสำหรับภาษีเงินได้โดยแบ่งแยกกัน เสียหรือเสียตามความสามารถของแต่ละบุคคลให้แก่รัฐตามส่วนแบ่งกำไรที่ตนได้รับ และยื่นแบบ แสดงกำไรขาดทุนเท่านั้น”

การพิจารณาองค์ประกอบของห้างหุ้นส่วนและในทางเศรษฐศาสตร์ถือว่าห้างหุ้นส่วน เป็นการรวมกลุ่มของบุคคลตั้งแต่สองคนขึ้นไปเพื่อแสวงหากำไร การพิจารณาถึงรูปแบบการเสีย ภาษีของห้างหุ้นส่วนนั้น ศาลภาษีอากรให้ความสำคัญกับหลักการ Substance Over Form หมายถึง หลักการที่จะพิจารณาเนื้อหาตามสภาพความเป็นจริงในทางเศรษฐกิจและสังคมนอกเหนือถ้อยคำที่ เป็นลายลักษณ์อักษร เช่น การแบ่งปันผลกำไรและขาดทุน การเป็นเจ้าของร่วมในทรัพย์สินโดย

<sup>126</sup> Internal Revenue Code of 1986.

<sup>127</sup> Black Law Dictionary. Retrieved September 19, 2013, from <http://thelawdiction.org/partnership/>

<sup>128</sup> From *Federal Taxation of partnerships and Partners* (pp. 3-7), by William S. Mckee, William F. Nelsoon and Robert L. Whitmire, 1977, Boston New York: Warren, Gorham & Lamont.

ต่างฝ่ายต่างมีส่วนได้เสียในกิจการ นอกจากนี้หุ้นที่จะนำมาลงทุนนั้น จะต้องเป็นสาระสำคัญในการก่อให้เกิดเงินได้<sup>129</sup> ผู้วิจัยจะกล่าวถึงการจัดเก็บภาษีหุ้นส่วนจากผู้เป็นหุ้นส่วนในหัวข้อ 3.2.3.5 และ 3.2.3.6 ต่อไป

### 3) บริษัทจำกัดความรับผิด (LLC - Limited Liability Companies)

คือ การร่วมลงทุนจากผู้ถือหุ้นหลายราย โดยผู้ถือหุ้นแต่ละรายจะรับผิดชอบหนี้สินของบริษัทไม่เกินมูลค่าที่ตนถืออยู่ บริษัทจำกัดความรับผิดจะต้องทำการจดทะเบียนและมีคำว่า “LLC” ต่อท้ายชื่อบริษัท การคิดภาษีจะคิดเหมือนกันกับรูปแบบการลงทุนแบบบริษัท<sup>130</sup>

บริษัทจำกัดความรับผิดเป็นรูปแบบของหน่วยภาษีที่เป็นหลักการส่งผ่าน (Pass Through Entity) อีกรูปแบบหนึ่งที่สรรพากรของสหรัฐอเมริกา (Internal Revenue Service) ได้ออกระเบียบในข้อหาหรือ (Revenue Ruling) ว่า LLC หรือ บริษัทจำกัดความรับผิดสามารถที่จะรับหลักการเสียภาษีแบบหุ้นส่วนหรือเสียภาษีที่ระดับผู้ถือหุ้นเพียงระดับเดียวตามหลักการส่งผ่าน (Pass Through Entity) ได้เพราะการกำหนดหน่วยธุรกิจมีมากมายซึ่งสหรัฐอเมริกาเปิดโอกาสให้หน่วยธุรกิจมีอิสระในการเลือกรูปแบบและสามารถที่จะเลือกคุณสมบัติหรือข้อจำกัดที่เกิดขึ้นในแต่ละรูปแบบ เช่น ความรับผิดส่วนตัวของรูปแบบหุ้นส่วนทั่วไป (General Partnerships) หรือภาระภาษีซ้อนในรูปแบบบริษัท<sup>131</sup>

ดังนั้น การจัดตั้งธุรกิจแต่ละครั้งภาระภาษีจะเป็นปัจจัยหลักที่มีผลต่อการเลือกที่จะประกอบธุรกิจดังนี้

1. หากเลือกจัดตั้งในรูปแบบบริษัทผู้ถือหุ้นจะต้องรับภาระภาษีสองชั้น คือ ภาษีในระดับบริษัทและระดับผู้ถือหุ้นตามแนวคิดความมีฐานะบุคคลแยกต่างหากจากกัน<sup>132</sup>

2. หากเลือกจัดตั้งในรูปแบบบริษัทขนาดเล็ก หรือ Small Business Corporation (S Corporation) ก็สามารถเลือกใช้หลักการส่งผ่าน (Pass Through Entity) แบบหุ้นส่วนเพื่อเสียภาษีเพียงระดับเดียว หรือเลือกที่จะเสียภาษีแบบบริษัทก็ได้ แต่บริษัทขนาดเล็ก หรือ S corporation จะมีข้อจำกัดในเรื่องคุณสมบัติ (Eligibility Restrictions) หรือข้อจำกัดในเรื่องผู้ถือหุ้น

<sup>129</sup> Ibid.

<sup>130</sup> Investment in the United State. Op.cit.

<sup>131</sup> From *Handing the forming as Partnership of Limited Liability Company: journal of Partnership Taxation* (pp. 237-240), by Jame W. Forsyth, 1995, Fall (USA).

<sup>132</sup> From *Limited Liability Companies Offer New Opportunities to Business Owners: Journal of Partnership Taxation* (p. 302), by Lawrence H. Brenman, 1994, Winter LTD.

เช่น ต้องมีผู้ถือหุ้นไม่เกิน 50 คน นอกจากนี้ผู้ถือหุ้นจะต้องเป็นผู้ถือหุ้นประเภทเดียว (One Class of Stock) ตามมาตรา 1361(บี)(1) และเป็นบุคคลที่มีสัญชาติอเมริกา เป็นต้น<sup>133</sup>

3. หากเลือกการจัดตั้งในรูปแบบบริษัทจำกัดความรับผิด หรือ LLC ที่สามารถเลือกเสียภาษีโดยใช้หลักการส่งผ่าน (Pass Through Entity) แบบห้างหุ้นส่วนได้ ซึ่งรูปแบบดังกล่าวจะมีข้อได้เปรียบทางภาษีของรูปแบบห้างหุ้นส่วนและบริษัท โดยไม่ต้องมีข้อจำกัดในเรื่องคุณสมบัติเหมือนกับบริษัทรูปแบบ เอส หรือ S Corporation ทำให้รูปแบบบริษัทจำกัดความรับผิดสามารถรับข้อได้เปรียบในเรื่องการจำกัดความรับผิด (Limited Liability) กล่าวคือ ผู้ถือหุ้นที่จำกัดความรับผิดสามารถ มีสิทธิในการเข้าร่วมจัดการกิจการได้โดยไม่ต้องเสี่ยงกับความรับผิดเป็นการส่วนตัวเหมือนกับรูปแบบของห้างหุ้นส่วน ทั้งนี้ สามารถที่จะเสียภาษีในระดับผู้ถือหุ้นเพียงระดับเดียวตามหลักการส่งผ่าน (Pass Through Entity) ซึ่งสามารถนำเอาผลขาดทุนที่เกิดจากการดำเนินธุรกิจไปคำนวณภาษีที่ระดับผู้ถือหุ้นเหมือนกับรูปแบบห้างหุ้นส่วนอันเป็นการหลีกเลี่ยงภาระภาษีซ้ำซ้อนที่เกิดขึ้นกับรูปแบบบริษัท ยิ่งไปกว่านั้น หากมีการขายทรัพย์สินของบริษัทก็จะเกิดภาระภาษีที่ระดับผู้ถือหุ้นเพียงระดับเดียวเท่านั้น<sup>134</sup>

### 3.2.3.5 การจัดเก็บภาษีห้างหุ้นส่วนจากผู้เป็นหุ้นส่วนในประเทศสหรัฐอเมริกา

#### 1. หลักพื้นฐาน

บทบัญญัติประมวลรัษฎากร หรือ Internal Revenue Code (IRC) ตามมาตรา 721 และ 721(เอ) ได้วางหลักไว้ว่า “ไม่มีการรับรู้กำไรหรือการขาดทุนในทรัพย์สินที่ลงทุน” กล่าวคือ มาตราดังกล่าวมีวัตถุประสงค์ไม่จัดเก็บภาษีจากผู้เป็นหุ้นส่วนที่ได้นำทรัพย์สินมาลงทุนในห้างหุ้นส่วนเพื่อแลกกับผลประโยชน์ในห้างหุ้นส่วน จึงถือได้ว่าเป็นการชะลอการเสียภาษี (Defer Payment) จากทรัพย์สินที่ผู้เป็นหุ้นส่วนนำมาลงทุนในห้างหุ้นส่วนจนกว่าห้างหุ้นส่วนจะได้จัดการแบ่งกำไรหรือทำการอันก่อให้เกิดกำไรเกินกว่าทุนที่ผู้เป็นหุ้นส่วนได้ลงไว้<sup>135</sup>

อย่างไรก็ตาม มาตรา 721(บี) เป็นบทบัญญัติให้ยกเว้นมาตรา 721 ในกรณีที่เป็นการโอนทรัพย์สินให้แก่ห้างหุ้นส่วนโดยบริษัทการลงทุนกฎหมายกำหนดให้นำมาตรา 351 มาใช้บังคับแทน เพราะมาตรา 351 เป็นกรณีที่โอนทรัพย์สินไปให้บริษัทโดยมีวัตถุประสงค์เพื่อแลกกับหุ้นจะไม่มีการจัดเก็บภาษีหรือไม่มีการรับรู้กำไรหรือขาดทุนในกรณีที่เป็นการแลกเปลี่ยนเพื่อประโยชน์ในการลงทุน เช่นเดียวกับมาตรา 721 ที่ไม่มีการจัดเก็บภาษี หากมีการนำทรัพย์สินมาลงทุนเพื่อ

<sup>133</sup> Ibid. (pp. 304-305).

<sup>134</sup> Ibid. (pp. 311-312).

<sup>135</sup> From *Federal Taxation: Corporation, Partnership, Estate and Trust* (p. 362), by William Hoffman Jr., 1999, West Publishing Co.

แลกกับสัดส่วนของหุ้นในห้างหุ้นส่วน ในทางตรงกันข้าม มาตรา 721 ก็ไม่สามารถนำมาใช้กับ มาตรา 351 ได้เพราะมาตรา 351 มีกฎหมายไว้เป็นการเฉพาะในเรื่องการโอนทรัพย์สินไปให้บริษัท โดยมีวัตถุประสงค์แลกกับหุ้นของบริษัทและเมื่อแลกเปลี่ยนทรัพย์สินกับหุ้นแล้ว ผู้โอนทรัพย์สิน จะต้องเข้าครอบงำบริษัททันที มาตรา 721 จึงเป็นข้อยกเว้นไม่ให้นำหลักการโอนทรัพย์สินไปให้บริษัท มาใช้กับกรณีการโอนทรัพย์สินให้แก่ห้างหุ้นส่วนโดยบริษัท เพื่อเป็นการป้องกันบริษัทเข้าไปลงทุนแลกเปลี่ยนหุ้นในห้างหุ้นส่วน เพื่อหลีกเลี่ยงภาษีจากการรับรู้กำไรหรือผลขาดทุนใน ทรัพย์สินที่ลงทุน อีกทั้งมาตรา 721 ไม่ได้มีเงื่อนไขว่าการโอนทรัพย์สินให้แก่ห้างหุ้นส่วนเพื่อ แลกเปลี่ยนผลประโยชน์จะเข้าควบคุมได้ทันทีที่โอน<sup>136</sup>

มาตรา 721 ใช้บังคับกับกรณีการลงทุนด้วยทรัพย์สินเท่านั้น หากผู้เป็นหุ้นส่วนลงทุน ด้วยแรงงาน และได้รับผลตอบแทนเป็นเงิน หรือสิ่งอื่น ย่อมถือได้ว่าเป็นการขายหรือแลกเปลี่ยน ไม่ถือเป็นการลงทุน ตามระเบียบสรรพากรที่ 1.721-1(เอ) ดังนั้น ผู้เป็นหุ้นส่วนต้องเสียภาษีจาก ผลตอบแทนที่ได้รับในทันที โดยไม่ถือว่าเป็นกรณีที่ได้รับยกเว้นภาษี<sup>137</sup>

## 2. ต้นทุนของผู้เป็นหุ้นส่วน

มาตรา 722 วางหลักไว้ว่า “ต้นทุนของผู้เป็นหุ้นส่วนที่ได้นำมาลงทุนในห้างหุ้นส่วน ไม่ว่าจะ เป็นเงิน หรือมูลค่าของทรัพย์สินจะมีจำนวนเท่ากับเงินหรือต้นทุนของทรัพย์สินที่ผู้เป็น หุ้นส่วนได้นำมาลงทุนในห้างหุ้นส่วน ณ เวลานั้นเพื่อประโยชน์ในการคำนวณกำไรหรือผลขาดทุน ของผู้เป็นหุ้นส่วน”

จะเห็นได้ว่ามาตรา 722 เป็นหลักเกณฑ์การคิดคำนวณต้นทุนของผู้เป็นหุ้นส่วนแต่ละ คนเพื่อประโยชน์ในการจัดเก็บภาษีจากผลกำไรที่แท้จริงตามส่วนแบ่งกำไรที่แต่ละคนจะได้รับ โดยก่อนที่ผู้เป็นหุ้นส่วนจะนำส่วนแบ่งกำไรที่ได้รับจากห้างหุ้นส่วนไปเสียภาษี ส่วนแบ่งกำไร ดังกล่าวนั้นจะถูกนำไปหักกับจำนวนต้นทุนที่ผู้เป็นหุ้นส่วนแต่ละคนมีอยู่ ณ เวลาที่ได้ลงทุนไป ซึ่ง ถ้าหากผู้เป็นหุ้นส่วนคนใดมีต้นทุนเหลืออยู่หลังจากที่ได้นำส่วนแบ่งที่ได้รับการจัดสรรไปหักออก แล้ว กฎหมายถือว่าผู้เป็นหุ้นส่วนยังไม่ได้รับผลกำไรที่แท้จริงจึงยังไม่ต้องเสียภาษีจากส่วนแบ่ง กำไรที่ยังไม่เกินต้นทุนดังกล่าวนี้ แต่ถ้าหากผลกำไรที่ได้รับการจัดสรรมีจำนวนสูงกว่าต้นทุนของ ผู้เป็นหุ้นส่วน ส่วนแบ่งกำไรที่เหลือหลังจากหักต้นทุนออกจะถูกรับรู้เป็นกำไร ในฐานะที่เป็นผล กำไรจากการขายหรือแลกเปลี่ยนทรัพย์สินของห้างหุ้นส่วนตามมาตรา 705(เอ) และมาตรา 733 ประกอบกับมาตรา 731(เอ)(1) และมาตรา 741<sup>138</sup>

<sup>136</sup> Ibid.

<sup>137</sup> Ibid. (p. 363).

<sup>138</sup> Ibid. (p. 377).

### 3. ต้นทุนของห้างหุ้นส่วน

มาตรา 723 วางหลักไว้ว่า “ต้นทุนของทรัพย์สินในห้างหุ้นส่วนที่ผู้เป็นหุ้นส่วนได้ลงทุน จะมีจำนวนเท่ากับต้นทุนเดิมของทรัพย์สินในขณะที่ผู้เป็นหุ้นส่วนแต่ละคนได้ลงทุนไว้”

จะเห็นได้ว่ามาตรา 723 มีขึ้นมาก็เพื่อป้องกันการใช้ประโยชน์จากมาตรา 721 เพราะว่าการกฎหมายจะไม่ทำการจัดเก็บภาษีจากการลงทุนหรือการจ่ายผลตอบแทนแก่ผู้เป็นหุ้นส่วนในส่วนที่ไม่เกินต้นทุนของการลงทุน โดยใช้ทรัพย์สิน จึงต้องมีการบันทึกงบบัญชีในส่วนของผู้เป็นหุ้นส่วน และห้างหุ้นส่วน เพื่อที่กฎหมายจะทำการจัดเก็บภาษีจากผลกำไรในส่วนที่เกินต้นทุนอย่างแท้จริง<sup>139</sup>

### 4. บทบัญญัติที่ยกเว้นการไม่รับรู้ถึงผลกำไรผลขาดทุนจากทรัพย์สินที่ลงทุน

แม้ว่ามาตรา 721 จะได้วางหลักเกณฑ์ในเรื่องการไม่รับรู้ถึงผลกำไรหรือการขาดทุนจากการลงทุนด้วยทรัพย์สินให้แก่ห้างหุ้นส่วน ไม่ว่าในขณะเริ่มจัดตั้งห้างหุ้นส่วนหรือในระหว่างดำเนินการ แต่มีบทบัญญัติประมวลรัษฎากร IRC กำหนดข้อยกเว้นบางประการ กล่าวคือ ผู้เป็นหุ้นส่วนจะต้องเสียภาษีในผลกำไรในส่วนที่เกินต้นทุนของผู้เป็นหุ้นส่วน ถ้าสัดส่วนของความรับผิดชอบของผู้เป็นหุ้นส่วนได้ถูกจัดสรรไปยังผู้เป็นหุ้นส่วนคนอื่น ๆ เกินต้นทุนที่แต่ละคนได้ลงทุนไป ส่วนต่างนั้นจะต้องถูกนำมาเสียภาษี ตามมาตรา 731(เอ) และมาตรา 741 นอกจากนี้ มาตรา 721 จะไม่นำมาใช้หากผู้เป็นหุ้นส่วนได้รับผลตอบแทนจากห้างหุ้นส่วนเมื่อตนเองได้ลงทุนด้วยแรงงานและรวมถึงในกรณีการลงทุนในห้างหุ้นส่วนของบริษัทลงทุน<sup>140</sup>

#### 3.2.3.6 การจัดเก็บภาษีห้างหุ้นส่วนจากผู้เป็นหุ้นส่วนตามหลักการส่งผ่าน (Pass Through Entity)

หลักเกณฑ์การจัดเก็บภาษีห้างหุ้นส่วนได้กำหนดไว้ในมาตรา 701-704 และมาตรา 706 ซึ่งบทบัญญัติในมาตราดังกล่าวแสดงให้เห็นถึงการนำแนวคิดการจัดเก็บภาษีห้างหุ้นส่วนตามทฤษฎีสภาพรวม (Aggregate Concept) และตามหลักความแยกต่างหากจากกัน (Entity Concept) มาใช้ร่วมกัน เพราะห้างหุ้นส่วนไม่ถือเป็นหน่วยภาษีไม่มีสถานะเชิงบุคคลในทางกฎหมายเป็นหน่วยอิสระแยกต่างหากจากผู้เป็นหุ้นส่วนที่มีหน้าที่แสดงผลกำไรหรือผลขาดทุนจากการดำเนินงานของห้างหุ้นส่วนตามหลักทางผ่าน เพื่อให้รัฐสามารถตรวจสอบได้ว่าในแต่ละปีห้างหุ้นส่วนมีผลกำไรหรือผลขาดทุนเท่าไร และผู้เป็นหุ้นส่วนแต่ละคนในห้างหุ้นส่วนนำผลกำไรไปเสียภาษีหรือไม่ เหตุที่ต้องมีการนำแนวคิดของทั้งสองทฤษฎีมาใช้ก็เพื่อป้องกันการชะลอการ

<sup>139</sup> From *Corporate and Partnership Taxation* (p. 349), from Stephen Schwarz and Daniel J. Lathrope, 1991, West Publishing Co.

<sup>140</sup> *Federal Taxation of partnerships and Partners* (pp. 4-8), Op.cit.

เสียภาษีของผู้เสียภาษี ตัวอย่าง ห้างหุ้นส่วนได้รับผลกำไรจากการดำเนินงาน แต่ไม่ยอมจัดสรรกำไรไปให้ผู้เป็นหุ้นส่วน<sup>141</sup>

#### 1. หลักการคำนวณเงินได้

มาตรา 703(เอ) วางหลักไว้ว่า “ให้ห้างหุ้นส่วนมีหน้าที่คำนวณเงินได้แต่ละรายการ โดยเงินได้แต่ละรายการจะถูกจัดสรรตามอัตราส่วนที่ผู้เป็นหุ้นส่วนได้ตกลงกันในแบบแสดงรายการของห้างหุ้นส่วน”

จะเห็นได้ว่าเมื่อเงินได้แต่ละรายการจะถูกจัดสรร ผู้เป็นหุ้นส่วนแต่ละคนจะต้องนำส่วนแบ่งเงินได้แต่ละรายการไปรวมกับเงินได้อื่น ๆ เพื่อหักค่าใช้จ่ายและค่าลดหย่อนคำนวณภาษีในแบบแสดงรายการเพื่อเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา โดยกฎหมายกำหนดประเภทเงินได้ทั้งหมด 8 รายการ เงินได้ที่จะถูกส่งผ่านไปยังผู้เป็นหุ้นส่วน (Character of Pass Through Items) ไว้ตามกฎหมาย ตามมาตรา 702(เอ)(1)-702(เอ)(8)<sup>142</sup> ได้แก่

- (1) หลักทรัพย์ที่มีการถือครองระยะสั้น (Short term capital gain & loss)
- (2) หลักทรัพย์ที่มีการถือครองระยะยาว (Long term capital gain & loss)
- (3) ผลกำไรและผลขาดทุนตามมาตรา 1231
- (4) การหักค่าใช้จ่ายการกุศล ภายใต้อัตรา 170(ซี)
- (5) เงินปันผล ภายใต้อัตรา 1(เอช) หรือส่วนที่ 7 ของหัวข้อย่อย บี (Subchapter B)
- (6) ภาษีต่างประเทศตามมาตรา 901 ที่ได้จ่ายจริงให้แก่ต่างประเทศ หรือผู้มีถิ่นที่อยู่ในประเทศสหรัฐอเมริกา
- (7) รายการอื่น ๆ ของรายได้ กำไร ขาดทุน การหักค่าใช้จ่าย หรือการเครดิตภาษีที่ระบุไว้ในกฎเกณฑ์ที่กำหนดโดยเลขานุการ และ
- (8) เงินได้ที่ต้องเสียภาษี หรือการขาดทุน เว้นเสียแต่การคำนวณที่บังคับแยกต่างหาก ภายใต้อัตราส่วนนี้

รายจ่ายบางประเภทไม่สามารถหักเป็นค่าใช้จ่ายในระดับห้างหุ้นส่วนได้ แต่สามารถนำมาหักได้ในระดับผู้เป็นหุ้นส่วนที่ต้องยื่นแบบแสดงรายการเสียภาษีของตนเองเท่านั้น เช่น ค่าลดหย่อนส่วนบุคคล ค่าลดหย่อนผู้อยู่ในอุปการะ ค่าใช้จ่ายเกี่ยวกับการรักษาพยาบาล เงินค่าเลี้ยงดูคู่สมรสที่หย่าหรือแยกกันอยู่ ค่าใช้จ่ายสำหรับการงาน ค่าใช้จ่ายเพื่อการกุศล รวมถึงการขาดทุนสุทธิจากการดำเนินงานที่จะถูกส่งผ่านไปเพื่อคำนวณภาษีในระดับผู้เป็นหุ้นส่วนด้วย

<sup>141</sup> Ibid.

<sup>142</sup> Ibid. (p. 9).



เหตุผลในการกำหนดให้นำเงินได้และค่าใช้จ่ายดังกล่าวเป็นรายการที่ต้องแยกคำนวณที่ระดับผู้เป็นหุ้นส่วนเท่านั้น เนื่องจากบางรายการ ยกตัวอย่าง การหักค่าลดหย่อนสำหรับบุคคลธรรมดา กฎหมายกำหนดให้หักที่ระดับบุคคลธรรมดาเพียงครั้งเดียวเพื่อเป็นการบรรเทาภาระภาษีให้แก่ผู้เสียภาษีแต่ละคน ซึ่งถ้าหากไม่มีการระบุแยกรายการดังกล่าว ค่าลดหย่อนนั้นก็อาจจะถูกนำไปหักที่ระดับห้างหุ้นส่วนตามจำนวนผู้เป็นหุ้นส่วนและเมื่อผู้เป็นหุ้นส่วนนำเงินได้ดังกล่าวไปรวมกับเงินได้อื่น ๆ ในแบบแสดงรายการของตนเองก็อาจมีการหักค่าใช้จ่ายซ้ำซ้อนขึ้น ส่วนการหักค่าใช้จ่ายเกี่ยวกับการขาดทุนจากการดำเนินงานเพราะว่าการขาดทุนของห้างหุ้นส่วนจะคำนวณตามสัดส่วนของผู้เป็นหุ้นส่วนเพื่อส่งผ่านและถูกหักที่ระดับผู้เป็นหุ้นส่วน ถ้าผู้เป็นหุ้นส่วนมีผลกำไรไม่เพียงพอที่จะนำผลขาดทุนไปหักได้ในปีภาษีปัจจุบัน การเกิดผลขาดทุนดังกล่าวจะถูกยกยอดไปใช้ในปีต่อไปได้ ซึ่งเป็นประโยชน์ของผู้เป็นหุ้นส่วนแต่ละคนจะได้รับตามสัดส่วนที่ตกลงกัน ดังนั้น จึงต้องมีการแยกประเภทเงินได้และการขาดทุนแต่ละรายการตามที่กฎหมายกำหนดไว้<sup>143</sup>

### ตารางที่ 3.5 บัญชีอัตราภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาของสหรัฐอเมริกา สำหรับปีภาษี 2556<sup>144</sup>

อัตราภาษี (ร้อยละ)	บุคคลโสด Single Filing Status (ดอลลาร์สหรัฐ <sup>145</sup> )	คู่สมรสยื่นภาษี ร่วมกันหรือหม้าย ร่วมกันหรือหม้าย (ดอลลาร์สหรัฐ)	คู่สมรสที่แยกยื่นเสียภาษี Married Filing Separately Filing Status (ดอลลาร์สหรัฐ)	หัวหน้าครอบครัว Head of Household Filing Status (ดอลลาร์สหรัฐ)
10	0-8,700	0-17,400	0-8,700	0-12,400
15	8,701-35,350	17,401-70,700	8,7001-35,350	12,401-47,350
25	35,351-85,650	70,701-137,050	35,351-71,350	47,351-122,300
28	85,651-178,650	137,051-217,450	71,351-108,725	122,301-198,050
33	178,651-388,350	217,451-388,350	108,726-194,175	198,051-388,350
35	388,351 ขึ้นไป	388,351 ขึ้นไป	194,176 ขึ้นไป	388,351 ขึ้นไป

<sup>143</sup> Ibid. 9.

<sup>144</sup> William Perez. (n.d.). *Tax Rates for the 2012 Tax Year Federal income tax brackets for 2012*.

Retrieved August 25, 2013, from <http://taxs.about.com/od/Federal-Income-Taxes/qt/Tax-Rates-For-The-2012-Tax-Year.htm>

<sup>145</sup> 1 ดอลลาร์สหรัฐ มีค่าเท่ากับ 32.29 บาท, ข้อมูล ณ วันที่ 9 ธันวาคม พ.ศ. 2556. ที่มา อัตราแลกเปลี่ยนเงินตราต่างประเทศ ธนาคารแห่งประเทศไทย

ตัวอย่าง ห้างหุ้นส่วนจำกัดมีปีภาษีสิ้นสุดในวันที่ 31 ตุลาคมและระหว่างปีห้างหุ้นส่วนมีรายได้และค่าใช้จ่ายจากการดำเนินงานดังนี้คือ

เงินได้จากการดำเนินงาน	90,000 ดอลลาร์
ค่าใช้จ่ายที่จ่ายเป็นเงินเดือน	30,000 ดอลลาร์
ค่าเช่า	20,000 ดอลลาร์
ค่าใช้จ่ายทั่วไป	5,000 ดอลลาร์
เงินบริจาค	3,000 ดอลลาร์
กำไรตามมาตรา 1231 <sup>146</sup>	10,000 ดอลลาร์
กำไรจากการขายหลักทรัพย์ที่ถือครองระยะยาว	20,000 ดอลลาร์
การขาดทุนจากการขายหลักทรัพย์ที่ถือครองระยะยาว	8,000 ดอลลาร์
กำไรจากการขายหลักทรัพย์ที่ถือครองระยะสั้น	6,000 ดอลลาร์

รายการเงินได้ต้องถูกคำนวณแยกต่างหากในระดับผู้เป็นหุ้นส่วนคือ เงินค่าบริจาคกำไรตามมาตรา 1231 ผลกำไรส่วนทุนและการขาดทุนส่วนทุน เพราะรายการเหล่านี้มีลักษณะในการคำนวณภาษีที่แตกต่างกันซึ่งจะส่งผลต่อการคำนวณภาษีเงินได้ของผู้เป็นหุ้นส่วนแต่ละคน ซึ่งจากตัวอย่างข้างต้น เงินบริจาคจะถูกระบุแยกต่างหากเพื่อให้จำนวนเงินและข้อจำกัดสามารถใช้ที่ระดับผู้เป็นหุ้นส่วนแต่ละคน และตามระเบียบสรรพากรที่ 1.702-1(เอ)(1)(2) กำหนดให้มีการคำนวณรายได้สุทธิของรายการแต่ละรายการไม่ว่าจะเป็นการถือครองหลักทรัพย์ระยะยาวและการถือครองหลักทรัพย์ระยะสั้น ดังนั้นรายการที่ถูกระบุแยกต่างหากจากห้างหุ้นส่วนจำกัด มีดังนี้

เงินค่าบริจาค	3,000 ดอลลาร์
ผลกำไรตามมาตรา 1231	15,000 ดอลลาร์
ผลกำไรจากการถือครองหลักทรัพย์ระยะยาว	12,000 ดอลลาร์
ผลกำไรจากการถือครองหลักทรัพย์ระยะสั้น	6,000 ดอลลาร์

รายการเหล่านี้จะกำหนดไว้ที่ระดับห้างหุ้นส่วนและเมื่อถึงปีที่จะต้องเสียภาษีรายการเหล่านี้จะถูกส่งผ่านไปยังผู้เป็นหุ้นส่วนแต่ละคน ส่วนรายการที่สามารถคำนวณสุทธิตันที่ระดับห้างหุ้นส่วนได้โดยไม่ต้องแยกคำนวณคือ เงินได้จากการดำเนินงานบวกด้วยผลกำไรตามมาตรา 1231 หักด้วยค่าใช้จ่ายต่าง ๆ 50,000 ดอลลาร์ (ค่าใช้จ่ายจากเงินเดือน ค่าเช่า และค่าใช้จ่ายอื่น ๆ) เพราะไม่ใช่รายการที่กฎหมายระบุไว้ในมาตรา 702(เอ)-(8) ซึ่งเมื่อคำนวณแล้วจะคงเหลือเป็นเงินได้สุทธิของห้างหุ้นส่วนเท่ากับ 90,000 ดอลลาร์ เหตุที่สามารถนำรายการเหล่านี้มาคำนวณเป็นเงินได้สุทธิ

<sup>146</sup> กำไรจากทรัพย์สินที่ใช้ในการประกอบกิจการ รวมถึงมูลค่าทรัพย์สินที่ได้รับการทดแทนจากประกันภัย.

ที่ระดับห้างหุ้นส่วนได้ เพราะกำไรตามมาตรา 1231 ถือเป็นเงินได้โดยปกติ ดังนั้นภาระภาษีของเงินได้รูปแบบนี้จึงไม่แตกต่างกันระหว่างผู้เป็นหุ้นส่วนแต่ละคน

จะเห็นได้ว่าห้างหุ้นส่วนตามกฎหมายภาษีประเทศสหรัฐอเมริกาเป็นการรวมกลุ่มของบุคคลเพื่อแสวงหากำไรในทางเศรษฐศาสตร์ที่ไม่สามารถสร้างสถานะเชิงบุคคลในทางกฎหมายขึ้นมาได้และไม่ถือว่าห้างหุ้นส่วนเป็นหน่วยภาษี การจัดเก็บภาษีของห้างหุ้นส่วนจะถูกจัดเก็บภาษีที่ระดับผู้เป็นหุ้นส่วนเพียงระดับเดียว (Partner's Level) ส่วนบริษัทรูปแบบ เอส กับบริษัทจำกัด ความรับผิดชอบนั้นจะต้องเสียภาษีสองระดับคือ ภาษีในระดับบริษัทและระดับผู้ถือหุ้น แต่สามารถเลือกรูปแบบการเสียภาษีโดยใช้หลักการส่งผ่าน (Pass Through Entity) แบบห้างหุ้นส่วนได้ ซึ่งจะเสียภาษีที่ระดับผู้เป็นหุ้นส่วนเพียงระดับเดียวเหมือนห้างหุ้นส่วนทั่วไป ทั้งนี้ศาลภาษีอากรและกรมสรรพากรจะพิจารณาถึงเจตนาในการดำเนินธุรกิจประกอบกับคุณสมบัติของหน่วยธุรกิจนั้น ๆ ว่าเป็นไปตามหลักเกณฑ์ที่จะเสียภาษีในรูปแบบห้างหุ้นส่วนได้หรือไม่

จากที่ได้กล่าวถึงกฎหมายภาษีในต่างประเทศทั้ง 3 ประเภทแล้ว ไม่มีบทบัญญัติใดกล่าวถึงรูปแบบการจัดเก็บภาษีของคณะบุคคลที่มีใช้นิติบุคคล (Group of Person) คงมีแต่บทบัญญัติการจัดเก็บรูปแบบห้างหุ้นส่วน (Partnership) เพียงอย่างเดียวเท่านั้น

### 3.3 เปรียบเทียบการจัดเก็บภาษีห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่มีใช้นิติบุคคลตามกฎหมายไทยและกฎหมายต่างประเทศ

จากที่ได้กล่าวถึงความหมายและการจัดเก็บภาษีของห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่มีใช้นิติบุคคลตามกฎหมายไทยทั้งกฎหมายที่มีผลใช้บังคับก่อนปี พ.ศ. 2557 กฎหมายที่น่าจะมีผลใช้บังคับตั้งแต่ปี พ.ศ. 2557 เป็นต้นไป และกฎหมายภาษีต่างประเทศที่เกี่ยวข้องกับห้างหุ้นส่วนแล้ว ในหัวข้อนี้ผู้วิจัยจะทำการเปรียบเทียบดังนี้ ห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่มีใช้นิติบุคคลที่มีผลใช้บังคับก่อนปี พ.ศ. 2557 กับห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่มีใช้นิติบุคคลตามกฎหมายที่น่าจะมีผลใช้บังคับตั้งแต่ปี พ.ศ. 2557 เป็นต้นไป ห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่มีใช้นิติบุคคลตามกฎหมายที่น่าจะมีผลใช้บังคับตั้งแต่ปี พ.ศ. 2557 เป็นต้นไปกับห้างหุ้นส่วนตามกฎหมายประเทศไทย ห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่มีใช้นิติบุคคลตามกฎหมายที่น่าจะมีผลใช้บังคับตั้งแต่ปี พ.ศ. 2557 เป็นต้นไปกับห้างหุ้นส่วนตามกฎหมายประเทศอังกฤษ ห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่มีใช้นิติบุคคลตามกฎหมายที่น่าจะมีผลใช้บังคับตั้งแต่ปี พ.ศ. 2557 เป็นต้นไปกับห้างหุ้นส่วนตามกฎหมายประเทศสหรัฐอเมริกา เพื่อพิจารณาข้อเหมือนและข้อแตกต่างพร้อมทั้งนำไปเป็นหลักและแนวทางในการวิเคราะห์วิจารณ์ในบทที่ 4 ต่อไป

3.3.1 ห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่มีใช้นิติบุคคลที่มีผลใช้บังคับก่อนปี พ.ศ. 2557 เปรียบเทียบกับห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่มีใช้นิติบุคคลตามกฎหมายที่น่าจะมีผลใช้บังคับตั้งแต่ปี พ.ศ. 2557 เป็นต้นไป

(1) พิจารณาขอบเขตความหมายของห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่มีใช้นิติบุคคล

(2) พิจารณาการจัดเก็บภาษีและอัตราภาษีของห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่มีใช้นิติบุคคล

3.3.1.1 พิจารณาขอบเขตความหมายของห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่มีใช้นิติบุคคล

ความหมายของคำว่าห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่มีใช้นิติบุคคลก่อนที่จะมีมติคณะรัฐมนตรี<sup>147</sup> ไม่มีบทบัญญัติความหมายในหมวดภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาไว้ในประมวลรัษฎากรเป็นการเฉพาะ แต่ได้มีการให้คำจำกัดความหมายจากท่านผู้ทรงคุณวุฒิหลายท่าน หนังสือตอบข้อหารือภาษีอากรของกรมสรรพากร และคำพิพากษาของศาลที่เป็นบรรทัดฐานใช้เป็นแนวทางในการปฏิบัติจนถึงปัจจุบัน คือ

ห้างหุ้นส่วนสามัญที่มีใช้นิติบุคคล หมายถึง บุคคลตั้งแต่สองคนขึ้นไปตกลงเข้ากันเพื่อทำกิจการร่วมกันด้วยประสงค์จะแบ่งปันกำไรอันจะพึงได้จากกิจการที่ทำนั้น ซึ่งมีความคล้ายคลึงและมีความแตกต่างจากมติคณะรัฐมนตรีดังกล่าว กล่าวคือ ส่วนที่คล้ายคลึงนั้นมติคณะรัฐมนตรีให้ความหมายของห้างหุ้นส่วนสามัญในตอนต้นว่า “ห้างหุ้นส่วนที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายไทย” แน่นนอนว่าต้องเป็นไปตามหลักการของห้างหุ้นส่วนในประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ซึ่งก็มีความหมายแบบเดียวกับกฎหมายที่มีผลใช้บังคับก่อนปี พ.ศ. 2557 ส่วนที่มีความแตกต่างกันนั้น มติคณะรัฐมนตรีได้ขยายความหมายของห้างหุ้นส่วนสามัญเพิ่มขึ้น คือ “ห้างหุ้นส่วนที่ได้ตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศ และหมายความรวมถึงห้างหุ้นส่วนสามัญที่อธิบดีกำหนดโดยอนุมัติรัฐมนตรี และประกาศในราชกิจจานุเบกษา” จะเห็นได้ว่าความหมายของห้างหุ้นส่วนสามัญที่มีใช้นิติบุคคลตามมติของคณะรัฐมนตรีมีขอบเขตที่กว้างกว่ากฎหมายที่มีผลใช้บังคับก่อนปี พ.ศ. 2557

ส่วนคณะบุคคลที่มีใช้นิติบุคคลตามกฎหมายที่ใช้บังคับก่อนปี พ.ศ. 2557 ในทางปฏิบัติที่ใช้บังคับกันให้คำจำกัดความของคณะบุคคลที่มีใช้นิติบุคคล หมายถึง บุคคลตั้งแต่สองคนขึ้นไปตกลงเข้ากันเพื่อกระทำกิจการร่วมกัน โดยไม่มีวัตถุประสงค์จะแบ่งปันผลกำไรต่อกัน ซึ่งมี

<sup>147</sup> มติคณะรัฐมนตรีในวิทยานิพนธ์เล่มนี้ หมายถึง มติคณะรัฐมนตรีเรื่องมาตรการปรับปรุงโครงสร้างภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาเพื่อส่งเสริมความเป็นธรรมและให้สอดคล้องกับภาวะเศรษฐกิจ ลงวันที่ 18 ธันวาคม 2555 อยู่ในภาคผนวก ก.

ความหมายคล้ายคลึงกับมติของคณะรัฐมนตรี กล่าวคือ คณะรัฐมนตรีกำหนดคำนิยามคำว่าคณะบุคคลที่มีโชตินิติบุคคลให้หมายความว่า บุคคลตั้งแต่สองคนขึ้นไปตกลงเข้ากันเพื่อกระทำการร่วมกันโดยไม่มีวัตถุประสงค์จะแบ่งปันกำไรอันพึงได้แต่กิจการที่ทำนั้น

3.3.1.2 พิจารณาการจัดเก็บภาษีและอัตราภาษีของห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่มีโชตินิติบุคคล

(1) รูปแบบการจัดเก็บภาษีเงินได้ของห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่มีโชตินิติบุคคล

การจัดเก็บภาษีของห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่มีโชตินิติบุคคลตามกฎหมายที่มีผลใช้บังคับก่อนปี พ.ศ. 2557 กับกฎหมายที่น่าจะมีผลใช้บังคับตั้งแต่ปี พ.ศ. 2557 เป็นต้นไปนั้นมีความแตกต่างกัน กล่าวคือ กฎหมายที่มีผลใช้บังคับก่อนปี พ.ศ. 2557 มีการจัดเก็บภาษีจากห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่มีโชตินิติบุคคลโดยเงินได้พึงประเมินนั้นสามารถหักค่าใช้จ่ายและค่าลดหย่อนได้ แล้วจึงนำเงินได้สุทธิมาคำนวณภาษีตามตารางบัญชีอัตราภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา อันมีอัตราภาษีหลายอัตราเป็นภาษีเงินได้แบบก้าวหน้าเป็นไปตามหลักความสามารถในการเสียภาษี เนื่องจากห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่มีโชตินิติบุคคลที่มีความสามารถในการเสียภาษีมากก็ต้องเสียภาษีให้แก่อันมาก ห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่มีโชตินิติบุคคลที่มีความสามารถในการเสียภาษีน้อยก็ยอมเสียภาษีให้แก่อันน้อยตามขนาดความสามารถ

แต่การจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาจากห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่มีโชตินิติบุคคลตามกฎหมายที่น่าจะมีผลใช้บังคับตั้งแต่ปี พ.ศ. 2557 เป็นต้นไป ไม่เป็นไปตามหลักความสามารถในการเสียภาษีเพราะมติคณะรัฐมนตรีกำหนดให้ห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่มีโชตินิติบุคคลถูกจัดเก็บภาษีเงินได้เพียงอัตราเดียวทุกกรณีไม่ว่าห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่มีโชตินิติบุคคลจะมีเงินได้มากหรือน้อยอันไม่คำนึงถึงความสามารถในการเสียภาษีอย่างแท้จริง อีกทั้งกฎหมายยังได้กำหนดให้คณะบุคคลที่มีโชตินิติบุคคลต้องเสียภาษีจากเงินได้พึงประเมินก่อนหักรายจ่าย หมายความว่า คณะบุคคลไม่สามารถหักค่าใช้จ่ายและค่าลดหย่อนได้อีก

(2) พิจารณารูปแบบอัตราภาษีของห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่มีโชตินิติบุคคล

รูปแบบของอัตราภาษีตามกฎหมายที่มีผลใช้บังคับก่อนปี พ.ศ. 2557 กับกฎหมายที่น่าจะมีผลใช้บังคับตั้งแต่ปี พ.ศ. 2557 เป็นต้นไปนั้นมีความแตกต่างกัน กล่าวคือ กฎหมายที่มีผลใช้บังคับก่อนปี พ.ศ. 2557 กำหนดให้ห้างหุ้นส่วนสามัญและคณะบุคคลที่มีโชตินิติบุคคลคำนวณภาษีตามตารางบัญชีภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาอันเป็นภาษีเงินได้แบบอัตราก้าวหน้า ซึ่งมีอัตราส่วนเพิ่ม 5 ชั้นอัตรา อัตราร้อยละ 10 ถึงอัตราร้อยละ 37 แต่กฎหมายที่น่าจะมีผลใช้บังคับตั้งแต่ปี พ.ศ. 2557

คณะรัฐมนตรีมีมติปรับปรุงบัญชีอัตราภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาใหม่จากเดิม 5 ชั้นเป็น 7 ชั้นอัตรา และลดอัตราภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาจากอัตราสูงสุดอัตราร้อยละ 37 คงเหลืออัตราร้อยละ 35

นอกจากนั้น ได้กำหนดอัตรภาษีของห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่มีใช้นิติบุคคลไว้เป็นการเฉพาะโดยไม่ต้องคำนวณภาษีตามตารางบัญชีอัตราภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาอีกต่อไป แต่ให้เสียภาษีโดยใช้อัตราร้อยละ 20 ซึ่งเป็นภาษีแบบอัตราเดียวเท่านั้น

อย่างไรก็ตาม การกำหนดอัตราร้อยละ 20 แก่ห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่มีใช้นิติบุคคลย่อมทำให้ภาระภาษีของห้างหรือคณะบุคคลที่มีรายได้ต่ำสูงกว่าภาระภาษีของห้างหรือคณะบุคคลที่มีรายได้สูง หรือบางกรณีห้างหรือคณะบุคคลที่มีรายได้ต่ำมากอาจไม่มีเงินเพียงพอที่จะเสียภาษีก็ได้

(3) พิจารณาหลักความมีประสิทธิภาพในการจัดเก็บภาษีและการให้ความร่วมมือในการเสียภาษีกับหลักความมีประสิทธิภาพในทางเศรษฐกิจ

การจัดเก็บภาษีของห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่มีใช้นิติบุคคลตามกฎหมาย มีผลใช้บังคับก่อนปี พ.ศ. 2557 ถูกจัดเก็บภาษีตามบัญชีภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาซึ่งมีหลายอัตรา จึงก่อให้เกิดต้นทุนในการบริหารจัดการเก็บที่สูง เพราะยังมีอัตราส่วนเพิ่มมากขึ้นค่าใช้จ่ายในการบริหารจัดการเก็บภาษีของเจ้าหน้าที่และค่าใช้จ่ายในการให้ความร่วมมือในการเสียภาษีของห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่มีใช้นิติบุคคลก็จะยิ่งสูงขึ้นตามลำดับ และยังเพิ่มความซับซ้อนอันเป็นยากในการบริหารจัดการเก็บภาษีอีกด้วย

ส่วนกฎหมายที่น่าจะมีผลใช้บังคับตั้งแต่ปี พ.ศ. 2557 เป็นต้นไป เป็นภาษีเงินได้แบบอัตราเดียวจึงมีความง่ายต่อเจ้าหน้าที่ผู้จัดเก็บและต่อห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่มีใช้นิติบุคคลในการเสียภาษี จึงทำให้ต้นทุนในการจัดเก็บและการเสียภาษีต่ำ ซึ่งสอดคล้องต่อหลักความมีประสิทธิภาพในการเสียภาษีและการให้ความร่วมมือในการเสียภาษี

ส่วนหลักความมีประสิทธิภาพในทางเศรษฐกิจ กฎหมายที่มีผลใช้บังคับก่อนปี พ.ศ. 2557 รัฐจัดเก็บภาษีจากห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่มีใช้นิติบุคคลในอัตราภาษีเช่นเดียวกับบุคคลธรรมดา ในลักษณะนี้จึงไม่มีผลกระทบกระเทือนหรือกระทบกระเทือนน้อยที่สุดต่อการตัดสินใจในการร่วมกลุ่มกันจัดตั้งห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่มีใช้นิติบุคคลขึ้นมา เพราะมีการปฏิบัติเช่นเดียวกับหน่วยภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาหน่วยอื่น ๆ และมีความเป็นกลางทางเศรษฐกิจทำให้บุคคลร่วมตัวกันจัดตั้งห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่มีใช้นิติบุคคลขึ้นมา มากมายดำเนินกิจกรรมทางเศรษฐกิจส่งผลให้มีรายได้เข้ารัฐมากยิ่งขึ้น

กฎหมายที่น่าจะมีผลใช้บังคับตั้งแต่ปี พ.ศ. 2557 เป็นต้นไป การที่คณะรัฐมนตรีมีมติกำหนดให้ห้างหุ้นส่วนสามัญที่มีใช้นิติบุคคลเสียภาษีจากเงินได้สุทธิ กล่าวคือ ห้างหุ้นส่วนสามัญ

นั้นสามารถหักค่าใช้จ่ายและค่าลดหย่อนก่อนนำเงินได้สุทธิไปคำนวณภาษี แต่คณะบุคคลที่มีใช้นิติบุคคลนั้นต้องเสียภาษีจากเงินได้พึงประเมินก่อนหักรายจ่าย ซึ่งไม่สามารถหักค่าใช้จ่ายและค่าลดหย่อนได้ จึงทำให้เกิดความบิดเบือนในการตัดสินใจ ประชาชนอาจเลือกที่จะจัดตั้งห้างหุ้นส่วนสามัญ แต่เพียงอย่างเดียว นอกจากนี้ มีการหลอกล้อระหว่างหน่วยภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาอื่น ๆ ทั้งที่ห้างหุ้นส่วนสามัญและคณะบุคคลที่มีใช้นิติบุคคลจัดอยู่ในหน่วยภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาเดียวกัน แต่กลับต้องถูกจัดเก็บภาษีที่แตกต่างกัน จึงทำให้เกิดการบิดเบือนในการตัดสินใจของกลุ่มบุคคลที่จะจัดตั้งคณะบุคคลหรือห้างหุ้นส่วนสามัญขึ้นมา หรือบุคคลอาจจะไม่เลือกการจัดตั้งห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่มีใช้นิติบุคคลขึ้นมาเลย

3.3.2 ห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่มีใช้นิติบุคคลตามกฎหมายที่น่าจะมีผลใช้บังคับตั้งแต่ปี พ.ศ. 2557 เป็นต้นไปเปรียบเทียบกับห้างหุ้นส่วนตามกฎหมายภาษีประเทศญี่ปุ่น

(1) พิจารณาขอบเขตความหมายของห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่มีใช้นิติบุคคล

(2) พิจารณาการจัดเก็บภาษีและอัตราภาษีของห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่มีใช้นิติบุคคล

3.3.2.1 พิจารณาขอบเขตความหมายของห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่มีใช้นิติบุคคล

ห้างหุ้นส่วนตามกฎหมายภาษีของประเทศไทยและประเทศญี่ปุ่นมีความหมายที่เหมือนกัน คือ เป็นการรวมกลุ่มกันจัดตั้งขึ้นเพื่อดำเนินธุรกิจอย่างใดอย่างหนึ่ง แต่มีลักษณะที่แตกต่างกัน คือ ห้างหุ้นส่วน (Partnership) ในประเทศญี่ปุ่นมีการแบ่งแยกห้างหุ้นส่วนเป็นหลายรูปแบบ ซึ่งห้างหุ้นส่วนในรูปแบบนิชิ คูมิเออิ แบ่งห้างหุ้นส่วนออกเป็น 3 ประเภท และห้างหุ้นส่วนรูปแบบโทคุไมเออิ คูมิเออิ (Tokumei Kumiai) มีลักษณะพิเศษซึ่งเป็นห้างหุ้นส่วนแบบไม่เปิดเผยชื่อที่ผู้วิจัยได้กล่าวไว้แล้วในบทที่ 3 หัวข้อ 3.2.1.3

ประเทศญี่ปุ่นไม่มีบทบัญญัติของคำว่า “คณะบุคคล” (Group of Person) เหมือนอย่างของประเทศไทย แต่ประมวลรัษฎากรของไทยกำหนดขึ้นก็เพื่อให้ครอบคลุมการเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาตั้งแต่บุคคลสองคนขึ้นไปที่ตกลงทำกิจการร่วมกันโดยไม่แสวงผลกำไรโดยการตั้งคณะบุคคลมาเพื่อกระทำการอย่างใดอย่างหนึ่ง

ส่วนห้างหุ้นส่วนสามัญ หรือคำว่า Ordinary Partnership ตามกฎหมายไทยนั้นมีรูปแบบการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาเพียงรูปแบบเดียว ส่วนคณะบุคคลที่มีใช้นิติบุคคล (Group of Person) มีลักษณะที่ใกล้เคียงกับห้างหุ้นส่วนสามัญอย่างยิ่ง แต่แตกต่างตรงที่ห้างหุ้นส่วนสามัญมีวัตถุประสงค์ในการแสวงหากำไร ส่วนคณะบุคคลไม่มีวัตถุประสงค์ในการแสวงหากำไร

อย่างไรก็ตาม ห้างหุ้นส่วนของทั้งสองประเทศนี้มีความเหมือนกันเมื่อพิจารณาในแง่วัตถุประสงค์ของการจัดตั้งห้างหุ้นส่วนขึ้นมาโดยความตกลงของบุคคลตั้งแต่สองคนขึ้นไปร่วมกันดำเนินธุรกิจ โดยมีวัตถุประสงค์เพื่อแสวงหากำไรมาแบ่งปันกัน

3.3.2.2 พิจารณาการจัดเก็บภาษีและอัตราภาษีของห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่มีโชันติบุคคล

(1) รูปแบบการจัดเก็บภาษีเงินได้ของห้างหุ้นส่วน (Partnership) และห้างหุ้นส่วนสามัญ (Ordinary Partnership)

ประเทศไทยและประเทศญี่ปุ่นมีรูปแบบการจัดเก็บภาษีที่แตกต่างกัน กล่าวคือประเทศไทยจัดเก็บภาษีห้างหุ้นส่วนจากตัวผู้เป็นหุ้นส่วนโดยตรง โดยการจัดเก็บภาษีจากส่วนแบ่งกำไรหรือการขาดทุนของหุ้นส่วนที่มีถิ่นที่อยู่ในญี่ปุ่น, หุ้นส่วนต่างชาติดังกล่าวที่มีสถานประกอบกิจการถาวรในประเทศไทย (Permanent Establishment) และหุ้นส่วนต่างชาติที่ไม่ได้มีสถานประกอบกิจการในประเทศไทย โดยการจัดเก็บภาษีแบ่งออกเป็น 2 ประเภท คือ จัดเก็บภาษีตามตารางบัญชีอัตราภาษีและการหักภาษี ณ ที่จ่าย จึงมีทั้งความสอดคล้องและไม่สอดคล้องกับหลักความสามารถในการเสียภาษี ในทางตรงกันข้าม ประเทศไทยตามกฎหมายที่น่าจะมีผลใช้บังคับตั้งแต่ปี พ.ศ. 2557 เป็นต้นไป จัดเก็บภาษีจากห้างหุ้นส่วนสามัญโดยตรง เพราะกฎหมายกำหนดให้ห้างหุ้นส่วนสามัญเป็นหน่วยภาษีหน่วยหนึ่ง จึงต้องเสียภาษีในนามของห้างหุ้นส่วนสามัญโดยถูกจัดเก็บภาษีเพียงอัตราเดียว จึงไม่สอดคล้องกับหลักความสามารถในการเสียภาษี

(2) พิจารณารูปแบบอัตราภาษีของห้างหุ้นส่วน

รูปแบบอัตราภาษีของห้างหุ้นส่วนตามกฎหมายภาษีของประเทศไทยและประเทศญี่ปุ่นนั้นมีทั้งความคล้ายคลึงและความแตกต่างกัน กล่าวคือประเทศไทยตามกฎหมายที่น่าจะมีผลใช้บังคับตั้งแต่ปี พ.ศ. 2557 เป็นต้นไปจัดเก็บภาษีจากห้างหุ้นส่วนแบบอัตราภาษีเดียว คืออัตราร้อยละ 20

ส่วนประเทศญี่ปุ่นมีการจัดเก็บภาษี 2 รูปแบบ คือ การจัดเก็บภาษีตามตารางบัญชีอัตราภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาซึ่งมีอัตราภาษีส่วนเพิ่มหลายอัตรา ตั้งแต่อัตราร้อยละ 5 ถึงอัตราร้อยละ 40 เป็นอัตราภาษีแบบก้าวหน้าและรูปแบบที่ 2 โดยการหักภาษี ณ ที่จ่ายในอัตราร้อยละ 20 จากส่วนแบ่งกำไรของผู้เป็นหุ้นส่วน

(3) พิจารณาหลักความมีประสิทธิภาพในการจัดเก็บภาษีและการให้ความร่วมมือในการเสียภาษีกับหลักความมีประสิทธิภาพในทางเศรษฐกิจ

ห้างหุ้นส่วนตามกฎหมายภาษีของประเทศไทยและประเทศญี่ปุ่นนั้นมีความแตกต่างและคล้ายคลึงกัน กล่าวคือ การจัดเก็บภาษีของห้างหุ้นส่วนสามัญตามกฎหมายภาษีของไทยจัดเก็บ



ภาษีในนามของห้างหุ้นส่วนสามัญเป็นอัตราภาษีแบบอัตราเดียว จึงมีความง่ายในจัดเก็บภาษีต่อเจ้าหน้าที่ผู้จัดเก็บและผู้เสียภาษีในการปฏิบัติตาม ทำให้ค่าใช้จ่ายในการจัดเก็บภาษีและการให้ความร่วมมือในการปฏิบัติตามไม่สูงมากนัก เป็นอันสอดคล้องต่อหลักความมีประสิทธิภาพในการจัดเก็บและการให้ความร่วมมือในการเสียภาษี

ส่วนกฎหมายภาษีของประเทศญี่ปุ่นจัดเก็บภาษีที่ตัวของผู้เป็นหุ้นส่วนแต่ละคนมีการจัดเก็บภาษีแบ่งออกเป็น 2 รูปแบบ กล่าวคือ รูปแบบที่หนึ่งจัดเก็บภาษีตามตารางบัญชีอัตราภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาซึ่งมีอัตราภาษีหลายอัตราเป็นภาษีเงินได้แบบก้าวหน้าจึงทำให้เกิดความยุ่งยากและซับซ้อน ส่งผลให้ต้นทุนในการบริหารจัดการของเจ้าหน้าที่และค่าใช้จ่ายของผู้เสียภาษีจึงสูงจัดกับหลักความมีประสิทธิภาพในการจัดเก็บภาษีและการเสียภาษี รูปแบบที่สองการหักภาษี ณ ที่จ่ายจากกำไรของผู้เป็นหุ้นส่วนที่ได้รับแต่ละคนอันให้เกิดความสะดวกรวดเร็วและง่ายในการปฏิบัติตามจึงสอดคล้องกับหลักความมีประสิทธิภาพในการจัดเก็บ

ส่วนหลักความมีประสิทธิภาพในทางเศรษฐกิจตามกฎหมายภาษีของไทยนั้น มติคณะรัฐมนตรีฯ กำหนดให้จัดเก็บภาษีเงินได้จากห้างหุ้นส่วนสามัญโดยใช้อัตราภาษีแบบอัตราเดียวอันส่งผลกระทบกระเทือนต่อการตัดสินใจของกลุ่มบุคคลที่คิดจะรวมกลุ่มกันจัดตั้งห้างหุ้นส่วนสามัญ จึงขัดกับหลักความมีประสิทธิภาพในทางเศรษฐกิจ

ประเทศญี่ปุ่นการจัดเก็บภาษีที่ตัวผู้เป็นหุ้นส่วนโดยเสียภาษีตามตารางบัญชีอัตราภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา จึงไม่มีผลต่อการบิดเบือนในการตัดสินใจทำกิจกรรมทางเศรษฐกิจ เพราะผู้เป็นหุ้นส่วนเสียภาษีเหมือนกับบุคคลธรรมดา ส่วนการเสียภาษีอีกรูปแบบหนึ่งของผู้เป็นหุ้นส่วนคือการหักภาษี ณ ที่จ่ายนั้นในอัตราเดียวคือร้อยละ 20 สามารถเกิดความกระทบกระเทือนต่อการตัดสินใจในการรวมกลุ่มเข้าเป็นหุ้นส่วนได้

3.3.3 ห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่มีใช้นิติบุคคลตามกฎหมายที่น่าจะมีผลใช้บังคับตั้งแต่ปี พ.ศ. 2557 เป็นต้นไปเปรียบเทียบกับห้างหุ้นส่วนตามกฎหมายภาษีประเทศอังกฤษ

(1) พิจารณาขอบเขตความหมายของห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่มีใช้นิติบุคคล

(2) พิจารณาการจัดเก็บภาษีและอัตราภาษีของห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่มีใช้นิติบุคคล

3.3.3.1 พิจารณาขอบเขตความหมายของห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่มีใช้นิติบุคคล

ห้างหุ้นส่วนตามกฎหมายประเทศไทยและประเทศอังกฤษมีความหมายคล้ายกัน คือเป็นการรวมตัวของกลุ่มบุคคลในการแสวงหากำไรร่วมกันมาแบ่งปันกัน และการไม่มีสถานะเชิง

บุคคลในทางกฎหมายเหมือนกัน แต่กฎหมายภาษีของประเทศไทยจะให้ความหมายของ ห้างหุ้นส่วนไว้กว้างกว่าประเทศอังกฤษ ส่วนสิ่งที่แตกต่าง คือ ความเป็นหน่วยภาษี ประเทศอังกฤษ ไม่ถือว่าห้างหุ้นส่วน (Partnership) เป็นหน่วยภาษี เพราะในทางกฎหมายห้างหุ้นส่วนไม่อาจมี สภาพแยกต่างหากจากผู้เป็นหุ้นส่วนเพื่อเสียภาษีได้ ส่วนกฎหมายภาษีของไทยได้จัดให้ ห้างหุ้นส่วนสามัญ (Ordinary Partnership) เป็นหน่วยภาษีขึ้นมาอีกหน่วยแยกต่างหากจากบุคคล ผู้เป็นหุ้นส่วน

ประเทศอังกฤษไม่มีบทบัญญัติการจดทะเบียนภาษีของคณะบุคคลที่มีใช้นิติบุคคล (Group of Person) เหมือนอย่างของประเทศไทย ประมวลรัษฎากรของไทยกำหนดขึ้นก็เพื่อให้ครอบคลุม การเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาตั้งแต่บุคคลสองคนขึ้นไปที่ตกลงทำกิจการร่วมกันโดยไม่แสวง ผลกำไร โดยการตั้งคณะบุคคลมาเพื่อกระทำการอย่างใดอย่างหนึ่ง

3.3.3.2 พิจารณาการจดทะเบียนภาษีและอัตราภาษีของห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่ มีใช้นิติบุคคล

(1) รูปแบบการจดทะเบียนภาษีเงินได้ของห้างหุ้นส่วน (Partnership) และ ห้างหุ้นส่วนสามัญ (Ordinary Partnership)

ประเทศไทยและประเทศอังกฤษมีรูปแบบการจดทะเบียนภาษีที่แตกต่างกัน กล่าวคือ ประเทศอังกฤษมีรูปแบบการจดทะเบียนภาษีโดยใช้หลักหารส่งผ่าน (Pass Through Entity) ทำการ จดทะเบียนที่ระดับผู้เป็นหุ้นส่วน ห้างหุ้นส่วนมีหน้าที่ในการคำนวณเงินได้ที่ได้รับมาจากการ ประกอบกิจการ เพื่อที่จะจัดสรรให้ผู้เป็นหุ้นส่วนตามสัดส่วนการลงทุนของผู้เป็นหุ้นส่วนและ ผู้เป็นหุ้นส่วนนั้นจะต้องนำส่วนแบ่งกำไรดังกล่าวไปรวมคำนวณกับเงินได้ประเภทอื่น ๆ เพื่อเสีย ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาตามตารางบัญชีอัตราภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาอันเป็นภาษีเงินได้แบบ ก้าวหน้า ซึ่งเป็นการจดทะเบียนภาษีตามหลักความสามารถในการเสียภาษี โดยเก็บจากตัวของผู้เป็น หุ้นส่วนโดยตรง

ในทางตรงกันข้ามประเทศไทยตามกฎหมายที่น่าจะมีผลใช้บังคับตั้งแต่ปี พ.ศ. 2557 เป็นต้นไป จดทะเบียนเงินได้จากห้างหุ้นส่วนสามัญ เพราะห้างหุ้นส่วนสามัญถูกกำหนดให้เป็น หน่วยภาษีหน่วยหนึ่ง จึงต้องเสียภาษีในชื่อของห้างหุ้นส่วนสามัญโดยผู้ดำเนินการหรือผู้จัดการ เป็นผู้มีหน้าที่ยื่นแบบแสดงรายการเสียภาษี โดยต้องถูกจดทะเบียนในอัตราร้อยละ 20 อันเป็นอัตรา ภาษีแบบอัตราเดียว จึงไม่สอดคล้องกับหลักความสามารถในการเสียภาษี

## (2) พิจารณารูปแบบอัตราภาษีของห้างหุ้นส่วน

รูปแบบอัตราภาษีของห้างหุ้นส่วนตามกฎหมายภาษีของประเทศไทยและประเทศอังกฤษนั้นมีความแตกต่างกัน กล่าวคือ ประเทศไทยตามกฎหมายที่น่าจะมีผลใช้บังคับตั้งแต่ปี พ.ศ. 2557 เป็นต้นไปกำหนดให้ห้างหุ้นส่วนสามัญเสียภาษีในอัตราร้อยละ 20 เพียงอัตราเดียว

ประเทศอังกฤษจัดเก็บภาษีจากผู้เป็นหุ้นส่วนแต่ละคนโดยนำเงินได้ทั้งหมดไปคำนวณภาษีตามตารางบัญชีอัตราภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา เป็นภาษีเงินได้แบบก้าวหน้าโดยมีอัตราภาษีหลายอัตรา คืออัตราร้อยละ 10 ถึงอัตราร้อยละ 45 ซึ่งมีอัตราภาษีแต่ละอัตรามีจำนวนไม่เท่ากันต้องเสียภาษีตามประเภทของเงินได้

(3) พิจารณาหลักความมีประสิทธิภาพในการจัดเก็บและการให้ความร่วมมือในการเสียภาษีกับหลักความมีประสิทธิภาพในทางเศรษฐกิจ

ห้างหุ้นส่วนตามกฎหมายภาษีของประเทศไทยและประเทศอังกฤษนั้นมีความแตกต่างกัน กล่าวคือ การจัดเก็บภาษีของห้างหุ้นส่วนตามกฎหมายภาษีของไทยจัดเก็บภาษีโดยใช้อัตราภาษีเพียงอัตราเดียว จึงมีความง่ายในจัดเก็บภาษีต่อเจ้าหน้าที่ผู้มีหน้าที่จัดเก็บและผู้เสียภาษีทำให้ค่าใช้จ่ายในการจัดเก็บภาษีและการเสียภาษีมียังน้อย จึงสอดคล้องต่อหลักความมีประสิทธิภาพในการจัดเก็บและการให้ความร่วมมือในการเสียภาษี

กฎหมายภาษีประเทศอังกฤษจัดเก็บภาษีที่จากผู้เป็นหุ้นส่วนแต่ละคนซึ่งผู้เป็นหุ้นส่วนต้องนำเงินได้ทั้งหมดมาคำนวณภาษีตามตารางบัญชีอัตราภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาซึ่งมีอัตราภาษีหลายอัตราเป็นภาษีเงินได้แบบก้าวหน้า จึงมีความยุ่งยากและซับซ้อนจึงทำให้เกิดต้นทุนในการบริหารจัดการภาษีและผู้เป็นหุ้นส่วนต้องเสียค่าใช้จ่ายในการปฏิบัติตามกฎหมายที่สูง จึงไม่สอดคล้องต่อหลักความมีประสิทธิภาพในการจัดเก็บและการให้ความร่วมมือในการเสียภาษี

ส่วนหลักความมีประสิทธิภาพในทางเศรษฐกิจตามกฎหมายภาษีของไทยนั้น มติคณะรัฐมนตรีฯ กำหนดให้จัดเก็บภาษีจากห้างหุ้นส่วนสามัญเพียงอัตราเดียว ซึ่งทำให้มีผลกระทบกระเทือนต่อผลการตัดสินใจในการรวมกลุ่มกันจัดตั้งห้างหุ้นส่วนสามัญขึ้น จึงไม่สอดคล้องกับหลักความมีประสิทธิภาพในทางเศรษฐกิจ

ประเทศอังกฤษจัดเก็บภาษีจากผู้เป็นหุ้นส่วนไม่มีผลต่อการบิดเบือนการตัดสินใจในการกระทำกิจกรรมทางเศรษฐกิจ เพราะผู้เป็นหุ้นส่วนนั้นต้องเสียภาษีตามตารางบัญชีอัตราภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาเช่นเดียวกับบุคคลธรรมดาทั่วไป จึงไม่ทำให้เกิดความแตกต่าง อันเป็นการสอดคล้องกับหลักความมีประสิทธิภาพในทางเศรษฐกิจ

3.3.4 ห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่มีใช้นิติบุคคลตามกฎหมายที่น่าจะมีผลใช้บังคับตั้งแต่ปี พ.ศ. 2557 เป็นต้นไปเปรียบเทียบกับห้างหุ้นส่วนตามกฎหมายภาษีประเทศสหรัฐอเมริกา

(1) พิจารณาขอบเขตความหมายของห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่มีใช้นิติบุคคล

(2) พิจารณาการจัดเก็บภาษีและอัตราภาษีของห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่มีใช้นิติบุคคล

3.3.4.1 พิจารณาขอบเขตความหมายของห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่มีใช้นิติบุคคล

ห้างหุ้นส่วนตามกฎหมายภาษีประเทศไทยและประเทศสหรัฐอเมริกามีความหมายคล้ายกัน กล่าวคือ ห้างหุ้นส่วน (Partnership) ของประเทศสหรัฐอเมริกาเป็นการรวมตัวกันของกลุ่มบุคคลเพื่อแสวงหากำไรในทางเศรษฐศาสตร์ ซึ่งไม่มีสถานะเชิงบุคคลในทางกฎหมาย และไม่สามารถสร้างหน่วยบุคคลเพื่อเสียภาษีในนามห้างหุ้นส่วนได้

กฎหมายภาษีของไทย ห้างหุ้นส่วนสามัญ (Ordinary Partnership) มีความหมายกว้างกว่าประเทศสหรัฐอเมริกา แม้จะไม่มีสภาพบุคคลเช่นเดียวกับห้างหุ้นส่วนในประเทศสหรัฐอเมริกาก็ตาม แต่กฎหมายของไทยได้กำหนดให้ห้างหุ้นส่วนสามัญเป็นหน่วยภาษีขึ้นมาอีกหน่วยแยกต่างหากจากบุคคลผู้เป็นหุ้นส่วนซึ่งต้องเสียภาษีในนามห้างหุ้นส่วนสามัญ

ประเทศสหรัฐอเมริกาไม่มีบทบัญญัติเกี่ยวกับคณะบุคคลที่มีใช้นิติบุคคล (Group of Person) เหมือนอย่างของประเทศไทย ประมวลรัษฎากรของไทยกำหนดขึ้นก็เพื่อให้ครอบคลุมการเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาที่รวมกลุ่มกันตั้งแต่บุคคลสองคนขึ้นไปตกลงทำกิจการร่วมกันโดยไม่แสวงผลกำไรโดยการตั้งคณะบุคคลมาเพื่อกระทำการกิจการอย่างใดอย่างหนึ่ง

3.3.4.2 พิจารณาการจัดเก็บภาษีและอัตราภาษีของห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่มีใช้นิติบุคคล

(1) รูปแบบการจัดเก็บภาษีเงินได้ของห้างหุ้นส่วน (Partnership) และห้างหุ้นส่วนสามัญ (Ordinary Partnership)

การจัดเก็บภาษีห้างหุ้นส่วนของประเทศไทยและประเทศสหรัฐอเมริกามีความแตกต่างกัน กล่าวคือ ประเทศสหรัฐอเมริกการจัดเก็บภาษีห้างหุ้นส่วนที่ระดับผู้เป็นหุ้นส่วน (Partner's Level) ซึ่งเป็นบุคคลที่ก่อให้เกิดเงินได้และมีสิทธิที่จะได้รับเงินได้ ห้างหุ้นส่วนนั้นมีเพียงประโยชน์ในการแบ่งแยกประเภทเงินได้ที่ห้างหุ้นส่วนได้รับมาและจัดสรรให้แก่ผู้เป็นหุ้นส่วนตามสัดส่วนของเงินได้ และตามบทบัญญัติประมวลรัษฎากร (Internal Revenue Code) มีหลักเกณฑ์ในการจัดเก็บภาษีห้างหุ้นส่วนโดยพิจารณาถึงคุณสมบัติของหน่วยธุรกิจเป็นหลัก โดยกำหนดให้ห้างหุ้นส่วนจะต้อง

เสียภาษีตามหลักการส่งผ่าน (Pass Through Entity) หรือเสียภาษีแบบบริษัท ศาลจะเป็นผู้วินิจฉัย หลักเกณฑ์การนับคุณสมบัติของบริษัทมาใช้บังคับในการกำหนดวิธีการเสียภาษี กล่าวคือ หน่วยธุรกิจใดมีคุณสมบัติของบริษัทอย่างน้อย 2 ใน 4 ประการหลังของบริษัท หน่วยธุรกิจนั้นถือว่ามีคุณสมบัติที่คล้ายคลึงบริษัทมากกว่าห้างหุ้นส่วน แม้ว่าจะถูกจัดตั้งในรูปแบบห้างหุ้นส่วนตามกฎหมายสหรัฐก็ตาม ก็จะต้องเสียภาษีแบบบริษัทซึ่งต้องเสียภาษี 2 ระดับคือระดับบริษัทและระดับผู้ถือหุ้น

หากห้างหุ้นส่วนมีคุณสมบัติของบริษัทน้อยกว่า 2 ใน 4 ประการหลังของบริษัท บทบัญญัติประมวลรัษฎากร IRC จะจัดเก็บภาษีห้างหุ้นส่วนตามหลักการส่งผ่าน (Pass Through Entity) โดยจะทำการจัดเก็บภาษีจากผู้เป็นหุ้นส่วนเพียงระดับเดียว (Partner's Level) และผู้เป็นหุ้นส่วนจะต้องนำส่วนแบ่งกำไรที่ได้ออกมาใช้จ่ายประเภทอื่น ๆ หากมีเพื่อเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาตารางบัญชีอัตราภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาอันเป็นภาษีเงินได้แบบก้าวหน้า ซึ่งเป็นไปตามหลักความสามารถในการเสียภาษี โดยเก็บจากตัวของผู้เป็นหุ้นส่วนโดยตรงจึงสะท้อนให้เห็นถึงหลักการจัดเก็บภาษีตามหลักความเป็นธรรมในแนวตั้งและแนวนอน

ในทางตรงกันข้ามประเทศไทยตามกฎหมายที่น่าจะมีผลใช้บังคับตั้งแต่ปี พ.ศ. 2557 เป็นต้นไป จัดเก็บภาษีเงินได้จากห้างหุ้นส่วนสามัญโดยเสียภาษีในอัตราร้อยละ 20 เพียงอัตราเดียว ไม่ว่าจะจะมีเงินได้มากหรือน้อยเพียงใด จึงไม่สอดคล้องกับหลักความสามารถในการเสียภาษี

### (2) พิจารณารูปแบบอัตรากำไรของห้างหุ้นส่วน

รูปแบบอัตรากำไรของห้างหุ้นส่วนตามกฎหมายภาษีของประเทศไทยและประเทศสหรัฐอเมริกาที่มีความแตกต่างกัน กล่าวคือ ประเทศไทยกำหนดให้จัดเก็บภาษีเงินได้จากห้างหุ้นส่วนสามัญในอัตราร้อยละ 20 เพียงอัตราเดียว

ส่วนประเทศสหรัฐอเมริกาจัดเก็บภาษีจากผู้เป็นหุ้นส่วนแต่ละคนซึ่งจัดเก็บตามตารางบัญชีอัตราภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาโดยมีอัตรากำไรส่วนเพิ่มหลายอัตราเป็นภาษีเงินได้แบบก้าวหน้า

### (3) พิจารณาหลักความมีประสิทธิภาพในการจัดเก็บภาษีและการให้ความร่วมมือในการเสียภาษีกับหลักความมีประสิทธิภาพในทางเศรษฐกิจ

ห้างหุ้นส่วนตามกฎหมายภาษีของประเทศไทยและประเทศสหรัฐอเมริกานั้นมีความแตกต่างกัน กล่าวคือ การจัดเก็บภาษีของห้างหุ้นส่วนสามัญตามกฎหมายภาษีของไทย จัดเก็บโดยใช้อัตราภาษีเดียว จึงมีความง่ายในจัดเก็บภาษีต่อเจ้าหน้าที่ผู้จัดเก็บภาษีและผู้เสียภาษี ทำให้มีค่าใช้จ่ายในการจัดเก็บภาษีและการเสียภาษีมียังจำนวนเพียงเล็กน้อย สอดคล้องกับหลักความมีประสิทธิภาพในการจัดเก็บภาษีและการให้ความร่วมมือในการเสียภาษี

กฎหมายภาษีของประเทศสหรัฐอเมริกาจัดเก็บภาษีจากผู้เป็นหุ้นส่วนแต่ละคนซึ่งผู้เป็นหุ้นส่วนต้องนำเงินได้สุทธิมาคำนวณภาษีตามตารางบัญชีอัตราภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาซึ่งมีอัตราภาษีส่วนเพิ่มหลายอัตราเป็นภาษีเงินได้แบบก้าวหน้า อันทำให้เกิดความยุ่งยากและซับซ้อนในการปฏิบัติตามกฎหมาย ส่งผลให้เจ้าหน้าที่ผู้มีหน้าที่จัดเก็บและผู้เสียภาษีมักค่าใช้จ่ายที่สูง จึงไม่สอดคล้องกับหลักความมีประสิทธิภาพในการจัดเก็บภาษีและการให้ความร่วมมือในการเสียภาษี

ส่วนหลักความมีประสิทธิภาพในทางเศรษฐกิจตามกฎหมายภาษีของไทยนั้นมติคณะรัฐมนตรีฯ กำหนดให้จัดเก็บภาษีเงินได้จากห้างหุ้นส่วนสามัญเพียงอัตราเดียว ทำให้เกิดผลกระทบกระเทือนต่อการตัดสินใจของบุคคลในการที่จะร่วมกลุ่มกันจัดตั้งห้างหุ้นส่วนสามัญขึ้น เพราะเป็นการจัดเก็บภาษีในจำนวนที่แตกต่างจากหน่วยภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาอื่น ๆ

ประเทศสหรัฐอเมริกาจัดเก็บภาษีจากผู้เป็นหุ้นส่วนแต่ละคนไม่มีผลต่อการบิดเบือนต่อการตัดสินใจในการกระทำกิจกรรมทางเศรษฐกิจ เพราะผู้เป็นหุ้นส่วนถูกปฏิบัติและต้องเสียภาษีเช่นเดียวกับบุคคลธรรมดาทั่วไป จึงสอดคล้องต่อหลักความมีประสิทธิภาพในทางเศรษฐกิจ

## บทที่ 4

### ปัญหาและวิเคราะห์ปัญหาการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาจาก ห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่มีโชันติบุคคลตามกฎหมายที่มีผลใช้บังคับ ก่อนปี พ.ศ. 2557 กฎหมายที่น่าจะมีผลใช้บังคับตั้งแต่ปี พ.ศ. 2557 เป็นต้นไป และกฎหมายต่างประเทศ

จากที่ผู้วิจัยได้ศึกษาถึงหลักการพื้นฐานของลักษณะการจัดเก็บภาษีอากรที่ดี วิธีการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาจากห้างหุ้นส่วนสามัญและคณะบุคคลที่มีโชันติบุคคลตามประมวลรัษฎากร มติคณะรัฐมนตรีเรื่องมาตรการปรับปรุงโครงสร้างภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาเพื่อส่งเสริมความเป็นธรรมและให้สอดคล้องกับภาวะเศรษฐกิจลงวันที่ 18 ธันวาคม พ.ศ. 2555 และห้างหุ้นส่วนในกฎหมายภาษีของต่างประเทศแล้ว โดยบทนี้ผู้วิจัยขอกล่าวถึงปัญหาและวิเคราะห์ปัญหาการจัดเก็บภาษีเงินได้จากห้างหุ้นส่วนสามัญและคณะบุคคลที่มีโชันติบุคคลในแง่ของความเป็นธรรมและความมีประสิทธิภาพเพื่อเสนอแนะแนวทางปรับปรุงแก้ไขการจัดเก็บภาษีเงินได้จากห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่มีโชันติบุคคลในประเทศไทยให้เป็นธรรมและมีประสิทธิภาพยิ่งขึ้นต่อไป

#### 4.1 ปัญหาและวิเคราะห์ปัญหาการจัดเก็บภาษีเงินได้จากห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่มีโชันติบุคคลตามกฎหมายที่มีผลใช้บังคับก่อนปี พ.ศ. 2557

ในหัวข้อนี้ผู้วิจัยขอเสนอปัญหาและวิเคราะห์ปัญหาการจัดเก็บภาษีเงินได้จากห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่มีโชันติบุคคลตามกฎหมายที่มีผลใช้บังคับก่อนปี พ.ศ. 2557 ต่อหลักความเป็นธรรมและหลักความมีประสิทธิภาพซึ่งอยู่ในหลักการจัดเก็บภาษีอากรที่ดีที่ผู้วิจัยได้กล่าวไว้ในหัวข้อที่ 2.3 ซึ่งถือเป็นหัวใจสำคัญในการจัดเก็บภาษีอากร โดยตามกฎหมายที่มีผลใช้บังคับก่อนปี พ.ศ. 2557 นั้น กำหนดให้ห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่มีโชันติบุคคลที่มีเงินได้พึงประเมิน ผู้อำนวยการหรือผู้จัดการมีหน้าที่ยื่นรายการเงินได้พึงประเมินในชื่อของห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่มีโชันติบุคคลเสมือนเป็นบุคคลเดียวโดยไม่มีการแบ่งแยก ทั้งนี้ผู้เป็นหุ้นส่วนหรือบุคคลในคณะแต่ละคน ไม่ต้องยื่นรายการเงินได้สำหรับจำนวนเงินได้พึงประเมินดังกล่าวเพื่อเสียภาษีอีก ซึ่งห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่มีโชันติบุคคลดังกล่าวจะต้องเสีย

ภาษีตามตารางบัญชีอัตราภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาโดยมีอัตราส่วนเพิ่มหลายอัตรา<sup>1</sup> ซึ่งทำให้อัตราภาษีเฉลี่ย (สัดส่วนของเงินได้ที่จ่ายเป็นค่าภาษี) ของห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่มีใช้นิติบุคคลสูงขึ้นเมื่อเงินได้ของห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่มีใช้นิติบุคคลสูงขึ้น หรือเรียกอีกอย่างว่า ภาษีเงินได้แบบก้าวหน้า (Progressive Income Tax) ภาษีเงินได้แบบก้าวหน้าดังกล่าวมีเหตุผลในการใช้ดังนี้

1. ภาษีเงินได้แบบก้าวหน้าเป็นภาษีที่สามารถใช้กระจายภาระภาษีไปยังประชาชนได้อย่างยุติธรรมเพราะเป็นการจัดเก็บตามความก้าวหน้าของรายได้อันสอดคล้องกับหลักความสามารถในการเสียภาษีของผู้เสียภาษีที่แท้จริง

2. ภาษีเงินได้แบบก้าวหน้าเป็นเครื่องมือที่ใช้กำจัดความไม่เสมอภาคในเศรษฐกิจระบอบนายทุน และลดความเหลื่อมล้ำในทางเศรษฐกิจระหว่างกลุ่มบุคคลที่มีฐานะร่ำรวยและยากจน<sup>2</sup> โดยผู้วิจัยจะแยกวิเคราะห์วิจารณ์เป็นรายประเด็นดังต่อไปนี้

(1) ปัญหาการจัดเก็บภาษีเงินได้จากห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่มีใช้นิติบุคคลตามกฎหมายที่มีผลใช้บังคับก่อนปี พ.ศ. 2557 ต่อหลักความเป็นธรรมในการจัดเก็บภาษี

(2) ปัญหาการจัดเก็บภาษีเงินได้จากห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่มีใช้นิติบุคคลตามกฎหมายที่มีผลใช้บังคับก่อนปี พ.ศ. 2557 ต่อหลักความมีประสิทธิภาพ

4.1.1 ปัญหาการจัดเก็บภาษีเงินได้จากห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่มีใช้นิติบุคคลตามกฎหมายที่มีผลใช้บังคับก่อนปี พ.ศ. 2557 ต่อหลักความเป็นธรรมในการจัดเก็บภาษี

ตามที่ได้กล่าวมาแล้วในบทที่ 2 หัวข้อที่ 2.3 ว่าหลักการจัดเก็บภาษีอากรที่ดีต้องเป็นระบบที่มีความเป็นธรรมทั้งในระหว่างผู้เสียภาษีด้วยกันเองและระหว่างรัฐผู้จัดเก็บภาษีกับประชาชนผู้เสียภาษีอากรทั้งหลาย หลักความเป็นธรรมนี้นับเป็นหัวใจของระบบภาษีอากรที่ดี ถ้าหากระบบภาษีอากรใดปราศจากความเป็นธรรมแล้วการยินยอมเสียภาษีโดยสมัครใจ (Voluntary Compliance) ก็คงจะเกิดขึ้นได้ยาก<sup>3</sup> ดังนั้น การวัดความเป็นธรรมทางภาระภาษีสามารถวัดได้จากเงินได้ของห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่มีใช้นิติบุคคลโดยตรง ในการพิจารณาในประเด็นนี้สามารถวัดได้ 2 แนวทาง ดังนี้

<sup>1</sup> อัตราภาษีส่วนเพิ่มหลายอัตรา หมายถึง กรณีที่ภาษีชนิดหนึ่งถูกจัดเก็บจากรฐานภาษีในจำนวนหลายอัตรา. อ้างถึงใน ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา: หลักการและบทวิเคราะห์ (น. 75). เล่มเดิม.

<sup>2</sup> หลักความเป็นธรรมแห่งสังคม (น. 39). เล่มเดิม.

<sup>3</sup> ความรู้ทั่วไปเกี่ยวกับภาษีอากร (เอกสารการสอนชุดวิชากฎหมายภาษีอากร 1 หน่วยที่ 1-7) (น. 47). เล่มเดิม.



(1) พิจารณาการจัดเก็บภาษีเงินได้จากห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่มีใช้นิติบุคคลตามกฎหมายภาษีที่มีผลใช้บังคับก่อนปี พ.ศ. 2557 ต่อหลักความเป็นธรรมในแนวนอนตามหลักความสามารถในการเสียภาษี

(2) พิจารณาการจัดเก็บภาษีเงินได้จากห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่มีใช้นิติบุคคลตามกฎหมายภาษีที่มีผลใช้บังคับก่อนปี พ.ศ. 2557 ต่อหลักความเป็นธรรมในแนวตั้งตามหลักความสามารถในการเสียภาษี

4.1.1.1 พิจารณาการจัดเก็บภาษีเงินได้จากห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่มีใช้นิติบุคคลตามกฎหมายภาษีที่มีผลใช้บังคับก่อนปี พ.ศ. 2557 ต่อหลักความเป็นธรรมในแนวนอนตามหลักความสามารถในการเสียภาษี (Ability-to-Pay Principle)

ภายใต้หลักความเป็นธรรมในแนวนอนตามหลักความสามารถในการเสียภาษีนั้น คนที่มีความสามารถในการเสียภาษีเท่าเทียมกันจะต้องเสียภาษีให้แก่อรัฐอย่างเท่าเทียมกัน ซึ่งการจัดเก็บภาษีเงินได้จากห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่มีใช้นิติบุคคลตามกฎหมายภาษีที่มีผลใช้บังคับก่อนปี พ.ศ. 2557 ต้องเสียภาษีตามตารางบัญชีอัตราภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาโดยมีอัตราภาษีส่วนเพิ่มหลายอัตรา หากมีรายได้เกิดขึ้นตามเกณฑ์ที่กฎหมายกำหนดหลังจากหักค่าใช้จ่ายและค่าลดหย่อนแล้ว และมีเงินได้สุทธิเกินกว่าจำนวนเงินได้สุทธิที่ได้รับการยกเว้นไว้ ต้องนำเงินได้สุทธิตามคำนวณตามขั้นอัตราที่กำหนด ดังนั้น หากห้างหุ้นส่วนสามัญและคณะบุคคลที่มีใช้นิติบุคคลซึ่งตกอยู่ภายใต้เงื่อนไขในเรื่องความสามารถในการเสียภาษีอย่างเท่ากันตามหลักความเป็นธรรมในแนวนอนแล้ว ห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่มีใช้นิติบุคคลที่มีความสามารถในการจ่ายเท่ากัน แต่ละห้างหรือแต่ละคณะนั้นต้องเสียภาษีในจำนวนและสัดส่วนเท่ากัน ดังนี้ ผู้วิจัยขอยกตัวอย่างเป็นกรณีศึกษาเพื่อประกอบความเข้าใจ

#### ตัวอย่างที่ 1

นายฉิว นายเหลียงและนายเชียวประกอบวิชาชีพทันตแพทย์ร่วมกันจัดตั้งห้างหุ้นส่วนสามัญที่มีใช้นิติบุคคลเปิดคลินิกตามประมวลรัษฎากรมาตรา 40(6) มีเงินได้พึงประเมิน 1,000,000 บาท หักค่าใช้จ่ายแบบเหมาตามมาตรา 44 ใช้อัตราร้อยละ 60<sup>4</sup> คงเหลือ 400,000<sup>5</sup> บาท และหักค่าลดหย่อนของห้างหุ้นส่วนสามัญตามมาตรา 47(6)<sup>6</sup> ได้ 60,000<sup>7</sup> บาท คงเหลือเงินได้สุทธิ 340,000 บาท

<sup>4</sup> ประกอบกับพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยการกำหนดค่าใช้จ่ายที่ยอมให้หักจากเงินได้พึงประเมิน (ฉบับที่ 11) ลงวันที่ 15 ธันวาคม 2502 มาตรา 6.

<sup>5</sup> {1,000,000 - (1,000,000 x 60%)}.  
<sup>6</sup> ห้างหุ้นส่วนสามัญและคณะบุคคลที่มีใช้นิติบุคคลสามารถหักค่าลดหย่อนตามจำนวนผู้เป็นหุ้นส่วนและบุคคลในคณะบุคคลแต่ละคน ซึ่งเป็นผู้อยู่อาศัยในประเทศไทยได้คนละ 30,000 บาท แต่รวมกันต้องไม่เกิน

นำเงินได้สุทธิดังกล่าวมาคำนวณเพื่อเสียภาษีตามตารางบัญชีอัตราภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ซึ่งถูกจัดเก็บภาษีในชั้นอัตราร้อยละ 10 ดังนั้น ห้างหุ้นส่วนสามัญต้องเสียภาษี 19,000<sup>8</sup> บาทโดยคำนวณเป็นอัตรภาษีเฉลี่ยได้เท่ากับ 1.9<sup>9</sup>

#### ตัวอย่างที่ 2

นาย ก.และนาย ข. ประกอบวิชาชีพแพทย์ร่วมกันจัดตั้งห้างหุ้นส่วนสามัญที่มีโชตินิติบุคคลเปิดคลินิกตามประมวลรัษฎากรมาตรา 40(6) มีเงินได้พึงประเมิน 1,000,000 บาท หักค่าใช้จ่ายแบบเหมาตามมาตรา 44 ได้อัตราร้อยละ 60<sup>10</sup> เป็นเงิน 400,000<sup>11</sup> บาท หักค่าลดหย่อนคณะบุคคลตามมาตรา 47(6) ได้ 60,000 บาท คงเหลือเงินได้สุทธิ 340,000<sup>12</sup> ต้องนำเงินได้สุทธิดังกล่าวมาคำนวณเพื่อเสียภาษีตามตารางบัญชีอัตราภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาซึ่งถูกจัดเก็บในชั้นอัตราร้อยละ 10 ดังนั้น ห้างหุ้นส่วนสามัญต้องเสียภาษี 19,000<sup>13</sup> บาทโดยคำนวณเป็นอัตรภาษีเฉลี่ยได้เท่ากับ 1.9<sup>14</sup>

พิจารณาจากตัวอย่างทั้งสอง จะเห็นได้ว่าห้างหุ้นส่วนสามัญที่มีโชตินิติบุคคลทั้งสองถูกจัดเก็บภาษีตามตารางบัญชีอัตราภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาซึ่งตกอยู่สองชั้นอัตราภาษีคือช่วง 150,000 บาท แรกได้รับการยกเว้นภาษี และชั้นที่สอง คือ อัตราภาษีร้อยละ 10 เมื่อห้างหุ้นส่วนสามัญที่มีโชตินิติบุคคลมีความสามารถในการเสียภาษีในระดับเท่าเทียมกัน จำต้องเสียภาษีในอัตราและสัดส่วนเดียวกัน กล่าวคือร้อยละ 10 และในส่วนอัตราเฉลี่ยของห้างหุ้นส่วนสามัญทั้งสองย่อมเท่ากันเพราะขึ้นอยู่กับจำนวนเงินได้สุทธิและการหักค่าใช้จ่ายในเงินได้แต่ละประเภท ดังนั้น ห้างหุ้นส่วนสามัญที่มีโชตินิติบุคคลทั้งสองเมื่อมีจำนวนเงินได้สุทธิเดียวกันหรือใกล้เคียงกัน เงินได้สุทธิดังกล่าวจะถูกคำนวณกับอัตรภาษีชั้นเดียวกัน

60,000 บาท ตามที่ผู้วิจัยได้ยกตัวอย่างข้างต้น แม้จะมีผู้เป็นหุ้นส่วน 3 คนก็ตาม สามารถหักค่าลดหย่อนได้เพียง 60,000 บาทตามที่กฎหมายกำหนดไว้เท่านั้น ส่วนค่าลดหย่อนประเภทอื่น ๆ เช่น ค่าลดหย่อนบุตร ค่าลดหย่อนคู่สมรส ฯลฯ ห้างหุ้นส่วนสามัญและคณะบุคคลที่มีโชตินิติบุคคลไม่อาจหักได้.

<sup>7</sup> (400,000 - 60,000).

<sup>8</sup>  $\{(150,000 \times 0) + (190,000 \times 10\%)\}$ .

<sup>9</sup>  $\{(100 \times 19,000) \div 1,000,000\}$ .

<sup>10</sup> ประกอบกับพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยการกำหนดค่าใช้จ่ายที่ยอมให้หักจากเงินได้พึงประเมิน (ฉบับที่ 11) ลงวันที่ 15 ธันวาคม 2502 มาตรา 6.

<sup>11</sup>  $\{1,000,000 - (1,000,000 \times 60\%)\}$ .

<sup>12</sup> (400,000 - 60,000).

<sup>13</sup>  $\{(150,000 \times 0) + (190,000 \times 10\%)\}$ .

<sup>14</sup>  $\{(100 \times 19,000) \div 1,000,000\}$ .

จากที่กล่าวข้างต้นจะเห็นได้ว่าการจัดเก็บภาษีจากห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่มีโชตินิติบุคคลตามกฎหมายที่มีผลใช้บังคับก่อนปี พ.ศ. 2557 ประกอบกับตามตัวอย่างที่ได้กล่าวข้างต้นนั้น ไม่มีปัญหาเกิดขึ้นจึงสอดคล้องกับหลักความเป็นธรรมในแนวนอนตามหลักความสามารถในการเสียภาษี

4.1.1.2 พิจารณาการจัดเก็บภาษีจากห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่มีโชตินิติบุคคลตามกฎหมายที่มีผลใช้บังคับก่อนปี พ.ศ. 2557 ต่อหลักความเป็นธรรมในแนวตั้งตามหลักความสามารถในการเสียภาษี (Ability to Pay Principle)

ตามที่ผู้วิจัยได้ทำการศึกษามาในบทที่ 2 หัวข้อที่ 2.3 ว่าหลักความเป็นธรรมในแนวตั้งกำหนดให้ผู้เสียภาษีที่มีกำลังความสามารถในการเสียภาษีแตกต่างกันจะต้องเสียภาษีในจำนวนและสัดส่วนที่แตกต่างกันด้วย และจะต้องเป็นความแตกต่างอย่างเหมาะสมจึงก่อให้เกิดความเป็นธรรม ดังนั้น ในการจัดเก็บภาษีจากห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่มีโชตินิติบุคคลที่มีรายได้มากต้องเสียภาษีในจำนวนและสัดส่วนสูงกว่าผู้มีรายได้น้อยตามตารางบัญชีอัตราภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาอันเป็นการจัดเก็บภาษีเงินได้แบบอัตราก้าวหน้า<sup>15</sup> จึงเป็นการนำอัตราภาษีหลายอัตรามาปรับใช้เพื่อให้สอดคล้องกับความก้าวหน้าตามรายได้ของผู้เสียภาษีที่ต้องเสียภาษีในอัตราที่สูงขึ้นเมื่อมีเงินได้สุทธิเพิ่มขึ้นตามลำดับ<sup>16</sup> ซึ่งจะขออธิบายโดยยกเป็นกรณีศึกษาดังต่อไปนี้

#### ตัวอย่างที่ 1

นาย ก. และนาย ข. เป็นประกอบวิชาชีพแพทย์ร่วมกันจัดตั้งคณะบุคคลที่มีโชตินิติบุคคลตามประมวลรัษฎากรมาตรา 40(6) ขึ้นมามีเงินได้พึงประเมิน 700,000 บาท สามารถหักค่าใช้จ่ายได้ตามมาตรา 44 ในอัตราร้อยละ 60<sup>17</sup> คงเหลือ 280,000<sup>18</sup> บาท สามารถหักค่าลดหย่อนตามมาตรา 47(6) ได้จำนวน 60,000 บาท คงเหลือเงินได้สุทธิ 220,000<sup>19</sup> บาท ต้องนำเงินได้สุทธิดังกล่าวมาคำนวณเพื่อเสียภาษีตามตารางบัญชีอัตราภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาซึ่งถูกจัดเก็บภาษีในชั้นอัตรา

<sup>15</sup> ภาษีที่ถูกจัดเก็บจากฐานภาษีในจำนวนหลายอัตราและทำให้อัตราภาษีเฉลี่ยหรือจำนวนสัดส่วนของภาษีที่ต้องเสียเพิ่มขึ้นเมื่อฐานภาษีสูงขึ้น. อ้างถึงใน ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา: หลักการและบทวิเคราะห์ (น. 75). เล่มเดิม.

<sup>16</sup> หลักความเป็นธรรมแห่งสังคม (น. 39). เล่มเดิม.

<sup>17</sup> ประกอบกับพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยการกำหนดค่าใช้จ่ายที่ยอมให้หักจากเงินได้พึงประเมิน (ฉบับที่ 11) ลงวันที่ 15 ธันวาคม 2502 มาตรา 6.

<sup>18</sup> {700,000 - (700,000 x 60%)}.  
<sup>19</sup> (280,000 - 60,000).

ร้อยละ 10 ดังนั้น คณะบุคคล ก.และข.ต้องเสียภาษี 7,000<sup>20</sup> บาท โดยคำนวณเป็นอัตราภาษีเฉลี่ยเท่ากับ 1<sup>21</sup>

## ตัวอย่างที่ 2

นายเจียวกับนายเหลืองเป็นนายแพทย์ร่วมกันจัดตั้งคณะบุคคลที่มีโชตินิติบุคคลตามประมวลรัษฎากรมาตรา 40(6) ขึ้นมา มีเงินได้พึงประเมิน 3,000,000 บาท สามารถหักค่าใช้จ่ายได้ตามมาตรา 44 ได้ในอัตราร้อยละ 60<sup>22</sup> คงเหลือ 1,200,000<sup>23</sup> บาท สามารถหักค่าลดหย่อนตามมาตรา 47(6) ได้จำนวน 60,000 บาท คงเหลือ 1,140,000<sup>24</sup> บาท ต้องนำเงินได้สุทธิดังกล่าวมาคำนวณเพื่อเสียภาษีตามตารางบัญชีอัตราภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาซึ่งถูกจัดเก็บภาษีในชั้นอัตราร้อยละ 10 และ 20 ดังนั้น คณะบุคคลเจียวและเหลืองต้องเสียภาษี 148,000<sup>25</sup> บาท โดยคำนวณเป็นอัตราภาษีเฉลี่ยเท่ากับ 4.9<sup>26</sup>

จากกรณีตัวอย่างทั้งสอง จะเห็นได้ว่าคณะบุคคลที่มีโชตินิติบุคคลถูกจัดเก็บภาษีตามตารางบัญชีอัตราภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาซึ่งประกอบไปด้วยอัตราภาษีส่วนเพิ่มหลายอัตราโดยคณะบุคคลที่มีโชตินิติบุคคล ก. และ ข. มีระดับเงินได้สุทธิต่ำกว่าคณะบุคคลที่มีโชตินิติบุคคลเจียวและเหลือง จึงถูกจัดเก็บภาษีในอัตราร้อยละต่ำเพียงสองชั้นอัตรา ส่วนคณะบุคคลที่มีโชตินิติบุคคลเจียวและเหลืองมีระดับเงินได้สุทธิที่สูงก็จะใช้กับอัตราร้อยละสูงซึ่งถูกจัดเก็บภาษีในอัตราร้อยละสามชั้นอัตรา อันเป็นไปตามลำดับตามความสามารถในการเสียภาษีของแต่ละคณะบุคคล โดยตามตัวอย่างที่สองคณะบุคคลที่มีโชตินิติบุคคลเจียวและเหลืองมีความสามารถในการชำระภาษีมากก็ถูกเก็บภาษีในจำนวนและสัดส่วนที่มากกว่าตัวอย่างแรก ส่วนคณะบุคคลที่มีโชตินิติบุคคล ก. และ ข. มีความสามารถในการชำระภาษีในระดับที่น้อยกว่าคณะบุคคลเจียวและเหลืองจึงต้องเสียภาษีน้อยกว่าทั้งในจำนวนและสัดส่วน อีกทั้งอัตราภาษีเฉลี่ยมีความแตกต่างกันด้วย คือ 1 กับ 4.9 ตามลำดับ ซึ่งเมื่อพิจารณาแล้วเห็นได้ว่าการเกิดผลเช่นนี้เพราะภาษีเงินได้แบบก้าวหน้าทำให้อัตราเฉลี่ยสูงขึ้นเมื่อมีเงินได้สูงขึ้น และอัตราเฉลี่ยต่ำลงเมื่อมีเงินได้ต่ำลง

<sup>20</sup>  $\{(150,000 \times 0) + (70,000 \times 10\%)\}$ .

<sup>21</sup>  $\{(100 \times 7,000) \div 700,000\}$ .

<sup>22</sup> ประกอบกับพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยการกำหนดค่าใช้จ่ายที่ยอมให้หักจากเงินได้พึงประเมิน (ฉบับที่ 11) ลงวันที่ 15 ธันวาคม 2502 มาตรา.

<sup>23</sup>  $\{3,000,000 - (3,000,000 \times 60\%)\}$ .

<sup>24</sup>  $(1,200,000 - 60,000)$ .

<sup>25</sup>  $\{150,000 \times 0\} + \{500,000 \times 10\% + (490,000 \times 20\%)\}$ .

<sup>26</sup>  $\{(100 \times 148,000) \div 3,000,000\}$ .

จากที่กล่าวข้างต้นจะเห็นได้ว่าการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาจากห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่มีใช้นิติบุคคลตามกฎหมายที่มีผลใช้บังคับก่อนปี พ.ศ. 2557 ประกอบกับตามตัวอย่างที่ได้กล่าวข้างต้นนั้นไม่มีปัญหาเกิดขึ้น จึงมีความสอดคล้องกับหลักความเป็นธรรมในแนวตั้งตามหลักความสามารถในการเสียภาษี อีกทั้ง ภาษีเงินได้แบบก้าวหน้าสามารถดึงสัดส่วนของเงินได้ที่จ่ายเป็นค่าภาษีจากผู้ที่มีรายได้สูงได้มากกว่าผู้ที่มีรายได้ต่ำ จึงช่วยลดความเหลื่อมล้ำหรือความไม่เสมอภาคด้านรายได้ระหว่างประชาชนลดลง เป็นไปตามวัตถุประสงค์ของหลักความเป็นธรรมในการกระจายรายได้ครั้งใหม่<sup>27</sup>

4.1.2 ปัญหาการจัดเก็บภาษีเงินได้จากห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่มีใช้นิติบุคคลตามกฎหมายที่มีผลใช้บังคับก่อนปี พ.ศ. 2557 ต่อหลักความมีประสิทธิภาพ

ตามที่คุณวิจัยได้ศึกษามาแล้วในบทที่ 2 ในหัวข้อ 2.3 ว่าหลักความมีประสิทธิภาพในระบบภาษีอากรมี 2 หลักคือหลักความมีประสิทธิภาพในการจัดเก็บภาษีและ การให้ความร่วมมือในการเสียภาษีกับหลักความมีประสิทธิภาพในทางเศรษฐกิจ เมื่อนำหลักความมีประสิทธิภาพทั้งสองหลักดังกล่าวมาปรับใช้ในการจัดเก็บภาษีเงินได้จากห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่มีใช้นิติบุคคลตามกฎหมายที่มีผลใช้บังคับก่อนปี พ.ศ. 2557 ซึ่งจัดเก็บตามตารางบัญชีอัตราภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาอันเป็นภาษีเงินได้แบบก้าวหน้าที่มีอัตราภาษีส่วนเพิ่มหลายอัตรา นั้นจะมีค่าใช้จ่ายในการบริหารจัดการเก็บภาษีของเจ้าหน้าที่ผู้มีหน้าที่จัดเก็บภาษีและค่าใช้จ่ายในการให้ความร่วมมือในการปฏิบัติตามกฎหมายภาษีของผู้เสียภาษีในจำนวนที่ต่ำหรือสูงเพียงใด จะก่อให้เกิดการบิดเบือนต่อการตัดสินใจในการทำกิจกรรมทางเศรษฐกิจหรือไม่ และเป็นการลดรายได้จากการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาของรัฐบาลหรือไม่

ผู้วิจัยจะกล่าวต่อไป โดยผู้วิจัยจะแบ่งพิจารณาออกเป็น 3 กรณีคือ หลักความมีประสิทธิภาพในการจัดเก็บภาษีและ การให้ความร่วมมือในการเสียภาษีกับหลักความมีประสิทธิภาพในทางเศรษฐกิจ และพิจารณาการลดลงของรายได้จากการจัดเก็บภาษีเงินได้ของรัฐบาล ดังนี้

(1) พิจารณาการจัดเก็บภาษีเงินได้จากห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่มีใช้นิติบุคคลตามกฎหมายที่มีผลใช้บังคับก่อนปี พ.ศ. 2557 ต่อหลักความมีประสิทธิภาพในการจัดเก็บภาษีและ การให้ความร่วมมือในการเสียภาษี

(2) พิจารณาการจัดเก็บภาษีเงินได้จากห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่มีใช้นิติบุคคลตามกฎหมายที่มีผลใช้บังคับก่อนปี พ.ศ. 2557 ต่อหลักความมีประสิทธิภาพในทางเศรษฐกิจ

<sup>27</sup> ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา: หลักการและบทวิเคราะห์ (น. 80). เล่มเดิม.

(3) พิจารณาการจัดเก็บภาษีเงินได้จากห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่มีใช้นิติบุคคลตามกฎหมายที่มีผลใช้บังคับก่อนปี พ.ศ. 2557 ต่อการลดลงของรายได้จากการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาของรัฐบาล

4.1.2.1 พิจารณาการจัดเก็บภาษีเงินได้จากห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่มีใช้นิติบุคคลตามกฎหมายที่มีผลใช้บังคับก่อนปี พ.ศ. 2557 ต่อหลักความมีประสิทธิภาพในการจัดเก็บภาษีและการให้ความร่วมมือในการเสียภาษี

กฎหมายภาษีที่ดินนั้นจะต้องมีลักษณะของหลักความมีประสิทธิภาพในการจัดเก็บภาษีและการให้ความร่วมมือในการเสียภาษี โดยค่าใช้จ่ายในการบริหารจัดการเก็บภาษีของเจ้าหน้าที่และค่าใช้จ่ายในการให้ความร่วมมือในการปฏิบัติตามกฎหมายภาษีของผู้เสียภาษีควรต่ำที่สุด

ประมวลรัษฎากรกำหนดให้ห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่มีใช้นิติบุคคลซึ่งไม่มีสถานะเชิงบุคคลเป็นหน่วยภาษีหน่วยหนึ่ง เมื่อประกอบกิจการมีเงินได้พึงประเมินขึ้นมา ผู้อำนวยการหรือผู้จัดการของห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่มีใช้นิติบุคคลมีหน้าที่ยื่นรายการเกี่ยวกับเงินได้พึงประเมินในชื่อของห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่มีใช้นิติบุคคลซึ่งแยกต่างหากจากผู้เป็นหุ้นส่วนหรือบุคคลในคณะบุคคลแต่ละคน ที่เป็นเช่นนี้เพราะรัฐต้องการสร้างความแน่นอนชัดเจนในการกำหนดตัวผู้เสียภาษีตามหลักความแน่นอนชัดเจนที่ผู้วิจัยได้กล่าวไว้แล้วในบทที่ 2 และเป็นการสะดวกแก่ผู้เสียภาษี ดังนั้น ผู้เป็นหุ้นส่วนหรือบุคคลในคณะบุคคล เมื่อได้รับเงินส่วนแบ่งของกำไรจากห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่มีใช้นิติบุคคลที่เสียตามประมวลรัษฎากรก่อนแล้ว จะได้รับยกเว้นไม่ต้องนำเงินดังกล่าวมารวมคำนวณเพื่อเสียภาษีเงินได้อีกตามประมวลรัษฎากรมาตรา 42 อันเป็นการลดความซ้ำซ้อนในเชิงภาษี

การจัดเก็บภาษีจากห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่มีใช้นิติบุคคลนั้น จัดเก็บภาษีตามตารางบัญชีอัตราภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาซึ่งมีอัตราส่วนเพิ่มหลายอัตราหรือภาษีเงินได้แบบก้าวหน้า ดังนั้น ในการพิจารณาการจัดเก็บภาษีเงินได้จากห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่มีใช้นิติบุคคลต่อหลักความมีประสิทธิภาพในการจัดเก็บภาษีและการให้ความร่วมมือในการเสียภาษีนั้น จะต้องพิจารณาจากฝ่ายเจ้าหน้าที่ผู้จัดเก็บภาษี และฝ่ายผู้เสียภาษีซึ่งต้องให้ความร่วมมือในการปฏิบัติตามกฎหมายภาษี ดังนี้

1) พิจารณาหลักความมีประสิทธิภาพในการจัดเก็บภาษีของเจ้าหน้าที่ผู้จัดเก็บภาษีจากห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่มีใช้นิติบุคคล

เมื่อพิจารณาถึงลักษณะของการจัดเก็บภาษีเงินได้จากห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่มีใช้นิติบุคคลแล้ว จะเห็นได้ว่าการจัดเก็บภาษีเงินได้จากห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่มีใช้นิติบุคคลเจ้าหน้าที่ของรัฐมีส่วนเกี่ยวข้องกับการดำเนินการบังคับจัดเก็บภาษีโดยตรง และ

การบริหารจัดเก็บภาษีมียึดต้นทุนในเรื่องค่าใช้จ่ายในการบริหารจัดการเก็บที่ไม่สูงมากนักโดยผู้วิจัยจะกล่าวเป็นหัวข้อ ๆ ไป ดังนี้

ประการแรก ในเรื่องโครงสร้างผู้เสียภาษีตามที่ประมวลรัษฎากรกำหนดให้ห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่มีใช้นิติบุคคลเป็นหน่วยภาษีหน่วยหนึ่ง โดยกำหนดหน้าที่ให้ผู้อำนวยการหรือผู้จัดการเพียงผู้เดียวยื่นแบบแสดงรายการเสียภาษีในนามของห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่มีใช้นิติบุคคล ซึ่งไม่ต้องให้ผู้เป็นหุ้นส่วนแต่ละคนเสียภาษีแทนห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่มีใช้นิติบุคคลดังกล่าว อันเป็นการลดภาระให้แก่เจ้าหน้าที่ของรัฐผู้จัดเก็บภาษีในการคำนวณภาษีเพราะเจ้าหน้าที่จัดเก็บภาษีจากห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่มีใช้นิติบุคคลเพียงครั้งเดียว ซึ่งไม่ยุ่งยากและซับซ้อนเหมือนกับการจัดเก็บภาษีห้างหุ้นส่วนจากผู้เป็นหุ้นส่วนแต่ละคนตามกฎหมายภาษีต่างประเทศ และกฎหมายภาษีของไทยก่อนพ.ศ. 2496 เจ้าหน้าที่ผู้จัดเก็บภาษีจึงไม่ต้องคิดคำนวณภาษีหรือตรวจสอบหลายครั้งเพราะเกรงว่าจะเกิดความผิดพลาดทำให้เจ้าหน้าที่ใช้เวลาในการจัดเก็บภาษีเพียงเล็กน้อย และสามารถทำได้หลาย ๆ เรื่องในแต่ละวัน เพราะความยุ่งยากและความซับซ้อนลดน้อยลง เห็นได้ว่ารัฐจัดระบบให้มีความง่ายขึ้นในการกำหนดหน่วยภาษี เจ้าหน้าที่ผู้จัดเก็บสามารถทำความเข้าใจในโครงสร้างของหน่วยภาษีได้ง่าย ส่งผลให้ลดต้นทุนในการบริหารงานการจัดเก็บของเจ้าหน้าที่ในส่วนนี้ได้

#### ตัวอย่าง

ก. ข. และค. รวมกลุ่มจัดตั้งห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่มีใช้นิติบุคคลเมื่อประกอบการมีเงินได้ ค.เป็นผู้อำนวยการหรือผู้จัดการในห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่มีใช้นิติบุคคลจึงมีหน้าที่ยื่นรายการเสียภาษีในนามห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่มีใช้นิติบุคคลให้แก่เจ้าหน้าที่ผู้จัดเก็บภาษี จึงเป็นการง่ายแก่การตรวจสอบและคำนวณภาษีของเจ้าหน้าที่ผู้จัดเก็บภาษีและเจ้าหน้าที่ผู้มีหน้าที่ประเมินภาษีที่รัฐกำหนดตัวผู้เสียภาษีแน่นอนชัดเจน ส่งผลให้ต้นทุนในการจัดเก็บภาษีของเจ้าหน้าที่จึงต่ำ

ประการที่สอง ในเรื่องกระบวนการบริหารตรวจสอบและต่อต้านการหลบหลีกภาษี (Tax Avoidance) หรือหนีภาษี (Tax Evasion) ของห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่มีใช้นิติบุคคล ซึ่งการตรวจสอบดังกล่าวมีความจำเป็นอย่างมาก รัฐจำเป็นต้องออกกฎหมายหรือมาตรการเพื่อปิดช่องว่างของกฎหมาย ในการต่อต้านและตรวจสอบการหลบหลีกหรือหนีภาษี เมื่อรัฐกำหนดให้ห้างหุ้นส่วนสามัญและคณะบุคคลที่มีใช้นิติบุคคลเป็นหน่วยภาษีขึ้นมาเพื่อมิให้ผู้เสียภาษีเลี่ยงภาระภาษีโดยการจัดตั้งรูปแบบที่ไม่มีสถานะเชิงบุคคลเพียงเพื่อประโยชน์ในการกระจ่ายฐานเงินได้ให้ตกไปอยู่กับรูปแบบธุรกิจดังกล่าว ดังนั้น หากเจ้าหน้าที่ผู้มีหน้าที่จัดเก็บภาษีเห็นว่าห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่มีใช้นิติบุคคลกระทำการไม่ว่าเรื่องใด ๆ ไม่ถูกต้องหรือไม่ชอบ

ด้วยกฎหมาย เจ้าหน้าที่ผู้มีหน้าที่จัดเก็บภาษีสามารถตรวจสอบจากห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่มีโชตินิติบุคคลได้โดยตรง ต่างกับตามกฎหมายภาษีของต่างประเทศที่กำหนดให้ผู้เป็นหุ้นส่วนแต่ละคนมีหน้าที่เสียภาษีแทนห้างหุ้นส่วน หากเจ้าหน้าที่ผู้จัดเก็บภาษีเห็นว่ากระทำการใด ๆ ไม่ถูกต้องหรือไม่ชอบด้วยกฎหมาย เจ้าหน้าที่ต้องตรวจสอบเป็นรายบุคคล ๆ ไปอันทำให้เป็นค่าใช้จ่ายในการบริหารจัดการที่สูงซึ่งผู้วิจัยจะกล่าวได้กล่าวต่อไปในหัวข้อ 4.3 ดังนั้น การกำหนดให้ห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่มีโชตินิติบุคคลเป็นหน่วยภาษี จึงทำให้ต้นทุนในการบริหารจัดการเก็บภาษีของเจ้าหน้าที่ในส่วนนี้ต่ำ

ประการที่สาม ห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่มีโชตินิติบุคคลต้องเสียภาษีเงินได้แบบก้าวหน้าที่มีอัตราส่วนเพิ่มหลายอัตราในตารางอัตราภาษีเดียวก่อให้เกิดต้นทุนในการจัดเก็บภาษีที่สูงเพราะอัตราส่วนเพิ่มหลายอัตรา ก่อให้เกิดความยุ่งยากและซับซ้อนในการบริหารจัดการและเพิ่มภาระค่าใช้จ่ายให้แก่รัฐ รัฐจำต้องเสียค่าใช้จ่ายในการจัดให้เจ้าหน้าที่ผู้มีหน้าที่ได้รับการฝึกอบรมเรื่องการจัดคำนวณภาษีเพื่อให้เกิดความเชี่ยวชาญเพิ่มมากขึ้น ซึ่งเป็นผลให้ค่าใช้จ่ายในการบริหารจัดการเก็บภาษีเงินได้จากห้างหุ้นส่วนสามัญและคณะบุคคลที่มีโชตินิติบุคคลมีมากขึ้น ส่งผลให้ต้นทุนในการบริหารจัดการเก็บภาษีเพิ่มขึ้น และรวมถึงเวลาที่ต้องเสียไปในการจัดเก็บภาษีของห้างหุ้นส่วนสามัญและคณะบุคคลที่มีโชตินิติบุคคลด้วย กรณีตามบทวิเคราะห์ดังกล่าวท่านอาจารย์จรัสศักดิ์ รอดจันทร์ ได้กล่าวไว้ว่า “กฎหมายและระเบียบที่ซับซ้อนจะทำให้ค่าใช้จ่ายในการบริหารจัดการเก็บภาษีเพิ่มมากขึ้น เพราะเป็นเรื่องยุ่งยากสำหรับเจ้าหน้าที่ผู้จัดเก็บภาษีในการบริหารจัดการเก็บภาษีและเจ้าหน้าที่ต้องใช้เวลาในการทำความเข้าใจและบังคับใช้กฎหมายที่ซับซ้อนมากขึ้นกว่าปกติ”<sup>28</sup> ซึ่งเป็นข้อสนับสนุนบทวิเคราะห์ดังกล่าวของผู้วิจัย

นอกจากนี้ อัตราส่วนเพิ่มขึ้นต่ำใช้กับระดับเงินได้สุทธิที่ต่ำและอัตราส่วนเพิ่มขึ้นสูงใช้กับระดับเงินได้สุทธิที่สูงขึ้นตามลำดับ ซึ่งอัตราส่วนเพิ่มที่สูงก่อให้เกิดแรงจูงใจให้เกิดการหลบหลีกภาษีที่ยอมรับไม่ได้<sup>29</sup> และหนีภาษี<sup>30</sup> ส่งผลให้รัฐต้องเพิ่มค่าบริหารจัดการเก็บภาษี เพื่อเป็นค่าใช้จ่าย

<sup>28</sup> แหล่งเดิม. (น. 36).

<sup>29</sup> การหลบหลีกภาษีที่ยอมรับไม่ได้ (Unacceptable Tax Avoidance) คือ การลดภาระภาษีหรือปลดเปลื้องภาระภาษี โดยอาศัยช่องโหว่ที่มีอยู่ในกฎหมายภาษีหรืออาศัยบทบัญญัติเกี่ยวกับตัวบรรเทาภาระภาษีเพื่อลดภาระภาษี ซึ่งเป็นการลดภาระหรือปลดเปลื้องภาระภาษีที่เป็นประโยชน์จากตัวบทกฎหมายแต่ไม่เป็นไปตามเจตนารมณ์ของผู้ออกกฎหมายที่เปิดให้มีช่องโหว่เช่นว่านั้นในกฎหมายภาษี เพราะแม้ว่าการกระทำตามแผนการหรือการกระทำธุรกรรมเป็นไปตามรูปแบบที่กฎหมายกำหนดหรือถูกต้องตามกฎหมายหรือถูกต้องตามนิตินัย แต่ผู้กระทำมีจุดมุ่งหมายหลักคือการหลบหลีกไม่จ่ายภาษีเป็นสำคัญและเป็นการกระทำที่ผู้กระทำไม่ได้มุ่งที่จะก่อให้เกิดผลหรือมีผลผูกพันทางพฤตินัยตามการกระทำนั้นจริง ๆ. อ้างถึงใน ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา: หลักการและบทวิเคราะห์ (น. 18). เล่มเดิม.



ของเจ้าหน้าที่ในการต่อต้านและตรวจจับการหลบหลีกหรือหนีภาษี อาทิเช่น เสียค่าใช้จ่ายในการจ้างผู้เชี่ยวชาญให้คำปรึกษา จ้างเจ้าหน้าที่เพิ่มมากขึ้นเพราะตั้งหน่วยงานตรวจสอบ หรือค่าใช้จ่ายในการฝึกอบรมเจ้าหน้าที่ผู้จัดเก็บภาษีให้มีความรู้ความเชี่ยวชาญเพื่อรับมือผู้เสียภาษีที่หลบหลีกและหนีภาษี

เมื่อพิจารณาจากทางฝ่ายเจ้าหน้าที่ผู้มีหน้าที่จัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาจากห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่มีโชตินิติบุคคลตามกฎหมายที่ใช้บังคับก่อนปี พ.ศ. 2557 แล้ว มีปัญหาที่เกิดขึ้นเพียงประการเดียว คือ เมื่อใช้ระบบการจัดเก็บภาษีเงินได้แบบก้าวหน้าซึ่งมีอัตราส่วนเพิ่มหลายอัตรา ทำให้รัฐต้องเสียค่าใช้จ่ายในการบริหารจัดการเก็บภาษีของเจ้าหน้าที่อย่างมากเพราะจำนวนภาษีหลายอัตราทำให้เกิดความยุ่งยากซับซ้อน และยังอัตราภาษีเพิ่มสูงขึ้นมากเท่าไร ก็ยิ่งก่อให้เกิดแรงจูงใจแก่ผู้เสียภาษีมีความต้องการหลบหลีกหรือหนีภาษีมากขึ้นเพียงนั้น ดังนั้น ผู้วิจัยจึงเห็นว่าการจัดเก็บตามกฎหมายที่มีผลใช้บังคับก่อนปี พ.ศ. 2557 มีทั้งความสอดคล้องและไม่สอดคล้องต่อหลักความมีประสิทธิภาพในการจัดเก็บภาษี

2) พิจารณาความมีประสิทธิภาพในการให้ความร่วมมือในการปฏิบัติตามกฎหมายภาษีของฝ่ายผู้เสียภาษี

ค่าใช้จ่ายในการให้ความร่วมมือในการปฏิบัติตามกฎหมายของผู้เสียภาษีนั้น ผู้วิจัยขอกล่าวเป็นหัวข้อ ๆ ไป ดังนี้

ประการแรก ห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่มีโชตินิติบุคคลมีหน้าที่ต้องเสียภาษีในชื่อของห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่มีโชตินิติบุคคล โดยตรงแยกต่างหากจากผู้เป็นหุ้นส่วนในห้างหุ้นส่วนสามัญหรือบุคคลในคณะบุคคล เพราะกฎหมายภาษีกำหนดให้ห้างหุ้นส่วนสามัญและคณะบุคคลที่มีโชตินิติบุคคลเป็นหน่วยภาษีหน่วยหนึ่ง โดยให้ผู้อำนวยการหรือผู้จัดการเป็นผู้มีหน้าที่ยื่นแบบแสดงรายการเสียภาษี จึงเป็นการลดค่าใช้จ่ายในการให้ความร่วมมือในการปฏิบัติตามกฎหมายภาษีของผู้เป็นหุ้นส่วนแต่ละคน อาทิเช่น ไม่ต้องจ้างนักกฎหมายภาษีช่วยวางแผนภาษีและผู้เป็น

---

การหลบหลีกภาษี (Tax Avoidance) หมายถึง การที่ผู้เสียภาษีใช้วิธีการที่ไม่ผิดกฎหมายเพื่อให้ไม่ต้องเสียภาษีอากรหรือพยายามชำระแต่น้อย โดยอาศัยช่องโหว่ของกฎหมายภาษีอากร. จาก *คู่มือการศึกษากฎหมายภาษีอากร* (น. 539). เล่มเดิม.

<sup>30</sup> การหนีภาษี (Tax Evasion) คือ การที่ผู้เสียภาษีใช้วิธีการที่ผิดกฎหมายหรือน้อยลงเพื่อที่จะไม่ต้องเสียภาษีหรือเสียภาษีน้อยลง. จาก *คู่มือการศึกษากฎหมายภาษีอากร* (น. 786). เล่มเดิม.

การหนีภาษี (Tax Evasion) เป็นการฝ่าฝืนบทบัญญัติของกฎหมายโดยการไม่เสียภาษีอากรตามจำนวนที่ควรจะต้องชำระตามกฎหมายที่ใช้บังคับอยู่ในขณะใดในขณะหนึ่ง ทั้งนี้โดยมีเจตนาหรือประมาทเลินเล่อก็ตาม ถือเป็นความผิด. จาก *การหลีกเลี่ยงและการหลบหนีภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาในประเทศไทย* (น. 9-10). เล่มเดิม.

หุ้นส่วนคนอื่น ๆ ไม่ต้องเสียเวลาในการไปติดต่อที่กรมสรรพากรในการยื่นหรือกรอกแบบแสดงรายการเสียภาษี (นอกจากผู้อำนวยการและผู้จัดการ) อีกทั้ง ผู้เป็นหุ้นส่วนหรือบุคคลในคณะบุคคล เมื่อได้รับเงินส่วนแบ่งของกำไรจากห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่มีชื่อนิติบุคคลที่เสียภาษี ตามประมวลรัษฎากรแล้ว จะได้รับยกเว้นไม่ต้องนำเงินดังกล่าวมารวมคำนวณเพื่อเสียภาษีเงินได้อีกตามประมวลรัษฎากรมาตรา 42 เป็นการยกเว้นความซ้ำซ้อนในเชิงภาษีอันเป็นการลดภาระมิให้เกิดความยุ่งยากและซับซ้อน จึงเป็นการง่ายต่อผู้เสียภาษีที่จะเข้าใจและปฏิบัติตามกฎหมายภาษี

#### ตัวอย่าง

นางผอม นางอ้วน และนางขาวร่วมกลุ่มกันจัดตั้งห้างหุ้นส่วนสามัญที่มีชื่อนิติบุคคล โดยนางขาวเป็นผู้จัดการของห้าง จึงมีหน้าที่ยื่นรายการเสียภาษีในนามห้างหุ้นส่วนสามัญที่มีชื่อนิติบุคคลให้แก่กรมสรรพากร นางผอมและนางอ้วนผู้เป็นหุ้นส่วนไม่ต้องไปกรมสรรพากรเพื่อยื่นแบบแสดงรายการเสียภาษีในนามห้างหุ้นส่วนสามัญอีกอันเป็นการลดภาระค่าใช้จ่ายและเวลาให้แก่บุคคลทั้งสอง และเมื่อได้รับส่วนแบ่งจากห้างหุ้นส่วนสามัญหลังเสียภาษีแล้ว เงินได้ส่วนแบ่งดังกล่าวได้รับยกเว้นไม่ต้องนำเงินดังกล่าวมารวมเพื่อเสียภาษีอีกจึงเป็นการง่ายแก่ผู้เป็นหุ้นส่วนแต่ละคน ในการเข้าใจและปฏิบัติตามกฎหมายภาษีอย่างถูกต้อง

ประการที่สอง ในส่วนการเสียภาษีตามตารางบัญชีอัตราภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาซึ่งมีอัตราส่วนเพิ่มหลายอัตรา อาจก่อให้เกิดการจูงใจให้ผู้เสียภาษีหลบหลีกภาษีที่ยอมรับไม่ได้หรือหนีภาษีขึ้นได้ แต่การจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาจากห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่มีชื่อนิติบุคคลดังกล่าวต้องเสียภาษีในชื่อห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่มีชื่อนิติบุคคลต่างหากจากผู้เป็นหุ้นส่วน จึงไม่มีผลกระทบต่อผู้เป็นหุ้นส่วนโดยตรง ผู้เป็นหุ้นส่วนจึงไม่แสวงหาวิธีทางที่จะหลบหลีกหรือหนีภาษี กับทั้งในการดำเนินการของห้างหุ้นส่วนสามัญและคณะบุคคลที่มีชื่อนิติบุคคลผู้มีอำนาจในการจัดการอยู่ที่ผู้อำนวยการหรือผู้จัดการแล้วแต่กรณี ห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่มีชื่อนิติบุคคลจึงเสียค่าใช้จ่ายในการให้ความร่วมมือในการปฏิบัติตามกฎหมายภาษีของผู้เสียภาษีที่ต่ำ<sup>31</sup>

เมื่อพิจารณาจากทางห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่มีชื่อนิติบุคคลซึ่งเป็นผู้มีหน้าที่เสียภาษีตามกฎหมายที่มีผลใช้บังคับก่อนปี พ.ศ. 2557 แล้วจึงไม่มีปัญหาเกิดขึ้น ผู้วิจัยเห็นว่ามีความสอดคล้องต่อหลักความมีประสิทธิภาพในการให้ความร่วมมือในการเสียภาษี

ดังที่ได้กล่าวมาแล้วข้างต้นว่าการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาจากห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่มีชื่อนิติบุคคลตามกฎหมายที่มีผลใช้บังคับก่อนปี พ.ศ. 2557 ผู้วิจัยพบว่า

<sup>31</sup> การวิเคราะห์ในส่วนนี้ ผู้วิจัยได้ประยุกต์มาจากแนวความคิดของจิสต์ค็ ฟอร์ดจันท์ *เงินได้บุคคลธรรมดา: หลักการและบทวิเคราะห์* (น. 35), 2556.

ปัญหาเพียงประการเดียวในการจัดเก็บภาษีตามตารางบัญชีอัตราภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาซึ่งมีอัตราส่วนเพิ่มหลายอัตรา อันก่อให้เกิดความยุ่งยากซับซ้อนในการบริหารจัดการเก็บและเสียภาษี

4.1.2.2 พิจารณาการจัดเก็บภาษีเงินได้จากห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่มีใช้นิติบุคคลตามกฎหมายที่มีผลใช้บังคับก่อนปี พ.ศ. 2557 ต่อหลักความมีประสิทธิภาพในทางเศรษฐกิจ

ตามที่ได้กล่าวมาในบทที่ 2 ในหัวข้อ 2.3 ว่าหลักความประสิทธิภาพในทางเศรษฐกิจนั้นต้องไม่ก่อให้เกิดการบิดเบือนการตัดสินใจในการกระทำกิจกรรมทางเศรษฐกิจของประชาชน หรือจะต้องก่อให้เกิดผลกระทบที่ไม่ตั้งใจให้เกิดแก่ผู้เสียภาษีน้อยที่สุด อันจะส่งผลเป็นการจูงใจให้ผู้เสียภาษีเลือกที่จะกระทำกิจกรรมทางเศรษฐกิจที่ถูกจัดเก็บภาษีน้อยกว่ากิจกรรมทางเศรษฐกิจอื่น ๆ ซึ่งถูกจัดเก็บภาษีที่สูงกว่า หรือผู้เสียภาษีอาจเลือกที่จะไม่ประกอบกิจกรรมทางเศรษฐกิจที่ตนชอบและที่ตนถนัดเพราะภาษีเงินได้บุคคลธรรมดามีส่วนเกี่ยวข้องกับการประกอบอาชีพในชีวิตประจำวัน ดังนั้น ภาษีอากรจะต้องไม่เข้าไปยุ่งเกี่ยวกับการตัดสินใจของผู้เสียภาษีในการเลือกที่จะทำกิจกรรมทางเศรษฐกิจใด ๆ หรือมีส่วนให้น้อยที่สุด จึงจะเป็นหลักความเป็นกลาง<sup>32</sup>

ห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่มีใช้นิติบุคคลเป็นหน่วยภาษีหน่วยหนึ่งแยกต่างหากจากบุคคลธรรมดา เมื่อมีเงินได้พึงประเมินผู้อำนวยการหรือผู้จัดการย่อมต้องเป็นผู้รับผิดชอบมีหน้าที่ยื่นรายการเงินได้พึงประเมินในนามห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่มีใช้นิติบุคคล โดยเสียภาษีตามตารางบัญชีอัตราภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาซึ่งมีอัตราภาษีหลายอัตราเป็นภาษีเงินได้แบบก้าวหน้า ซึ่งเป็นตารางภาษีที่ใช้ร่วมกับหน่วยภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาทุกหน่วย จึงไม่ทำให้เกิดการบิดเบือนต่อการตัดสินใจในการทำกิจกรรมทางเศรษฐกิจของบุคคลที่คิดจะจัดตั้งห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่มีใช้นิติบุคคลขึ้นมา หรืออาจจะมีผลเพียงเล็กน้อย จึงไม่ทำให้เกิดความสูญเปล่าทางเศรษฐกิจ ดังนี้ บุคคลธรรมดาจึงรวมตัวกันจัดตั้งห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่มีใช้นิติบุคคลเป็นจำนวนมากและยังเป็นการเปิดโอกาสให้มีการดำเนินธุรกิจในรูปแบบของห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลมากขึ้นอันส่งผลให้เป็นประโยชน์ต่อเศรษฐกิจในระดับหนึ่ง<sup>33</sup>

ตัวอย่าง

รัฐจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา โดยกำหนดให้บุคคลธรรมดา กองมรดกที่ยังไม่ได้แบ่งให้ทายาท และห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่มีใช้นิติบุคคล เป็นหน่วยภาษีที่มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา เป็นต้น โดยใช้หลักเกณฑ์ในการจัดเก็บภาษีตามตารางบัญชีอัตราภาษี

<sup>32</sup> แหล่งเดิม. (น. 52-53).

<sup>33</sup> การวิเคราะห์ในส่วนนี้ ผู้วิจัยได้ประยุกต์มาจากแนวความคิดของจิสต์คี่ รอดจันท์. เล่มเดิม. (น. 40-42).

เงินได้บุคคลธรรมดาเดียวกัน การจัดเก็บภาษีในลักษณะนี้จึงไม่มีผลกระทบต่อ การตัดสินใจในการกระทำกิจกรรมทางเศรษฐกิจของผู้เสียภาษี

พิเคราะห์การจัดเก็บภาษีเงินได้จากห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่มีใช้นิติบุคคล ตามกฎหมายที่มีผลใช้บังคับก่อนปี พ.ศ. 2557 ต่อหลักความมีประสิทธิภาพในทางเศรษฐกิจแล้ว ไม่มีปัญหาเกิดขึ้น

4.1.2.3 พิจารณาการจัดเก็บภาษีเงินได้จากห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่มีใช้ นิติบุคคลตามกฎหมายที่มีผลใช้บังคับก่อนปี พ.ศ. 2557 ต่อการลดลงของรายได้จากการจัดเก็บภาษี เงินได้บุคคลธรรมดาของรัฐบาล

การกำหนดให้มีหน่วยภาษีในชื่อของห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่มีใช้ นิติบุคคลเป็นหน่วยภาษีหนึ่ง หรือถือเสมือนบุคคลธรรมดาคนเดียว โดยไม่มีการแบ่งแยกก็เพื่อให้ ครอบคลุมและทั่วถึงในการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ซึ่งหน่วยภาษีดังกล่าวสามารถนำมาใช้ วางแผนภาษีอากรได้ ทำให้ภาระภาษีอากรลดน้อยลง บุคคลจำนวนมากพยายามที่จะจัดตั้งหน่วย ภาษีที่ชื่อห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่มีใช้นิติบุคคลเพื่อทำการหลบหลีกภาษี (Tax Avoidance)<sup>34</sup> โดยการจัดตั้งรูปแบบที่ไม่มีสถานะเชิงบุคคลเพียงเพื่อประโยชน์ในการกระจายฐาน เงินได้ให้ตกไปอยู่กับรูปแบบธุรกิจดังกล่าว ส่งผลให้รัฐไม่สามารถจัดเก็บภาษีอากรได้ตามที่ควรจะเป็น เนื่องจากมีกลุ่มบุคคลพยายามบิดเบือนเจตนารมณ์ของกฎหมาย อาจเป็นต้นเหตุให้รัฐสูญเสีย รายได้ เมื่อเกิดการหลบหลีกภาษีเพิ่มมากขึ้น รัฐจำเป็นต้องมีความเข้มงวดในการตรวจสอบคัด กรองและมีมาตรการลงโทษเพื่อปิดช่องว่างของกฎหมายและต่อต้านการหลบหลีกภาษี

ในปัจจุบันพบว่าปัญหา การหลบหลีกภาษีส่วนใหญ่ทำโดยบุคคลผู้มีรายได้สูง<sup>35</sup> กล่าวคือ บุคคลบางรายได้รวมกลุ่มกันตั้งคณะบุคคลขึ้นเป็น 20 ถึง 30 คณะบุคคลในชื่อเดียวกัน หรืออาศัยชื่อบุคคลในครอบครัว ญาติ คนใช้ หรือบุคคลใกล้ชิดโดยไม่มีเจตนาที่จะร่วมประกอบ กิจการกันจริงเพียงแต่นำชื่อมารวมกันเพื่อให้ครบตามรูปแบบในการจัดตั้งหน่วยภาษีดังกล่าว

<sup>34</sup> การหลบหลีกภาษีที่ยอมรับไม่ได้ (Unacceptable Tax Avoidance) คือ การลดภาระภาษีหรือปลด เปลื้องภาระภาษีโดยอาศัยช่องโหว่ที่ไม่ต้องจ่ายภาษีที่มีอยู่ในกฎหมายภาษีหรืออาศัยบทบัญญัติเกี่ยวกับตัวบรรเทา ภาระภาษีเพื่อลดภาระภาษี. จาก ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา: หลักการและบทวิเคราะห์ (น. 18). เล่มเดิม.

<sup>35</sup> ผู้ที่ร่ำรวยมีโอกาสหลบหลีกภาษีได้โดยง่ายกว่าผู้มีรายได้น้อยด้วยเหตุผลหลายประการ เช่น พวกเขา มีเงินที่จะว่าจ้างผู้เชี่ยวชาญด้านภาษีให้ช่วยวางแผนภาษี และพวกเขามีทรัพยากรทางเศรษฐกิจ (เงินและทรัพย์สิน) ที่จะโยกย้ายเปลี่ยนแปลงเพื่อลดหรือปลดเปลื้องภาระภาษี เป็นต้น. จาก ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา: หลักการและ บทวิเคราะห์ (น. 18). เล่มเดิม.

เท่านั้น<sup>36</sup> เพราะโดยปกติบุคคลที่มีรายได้สูงต้องเสียภาษีตามจำนวนและสัดส่วนที่สูงอันเป็นไปตามหลักความความเป็นธรรมในแนวตั้งตามหลักความสามารถในการเสียภาษี แต่บุคคลที่มีรายได้สูงถึงสูงมากดังกล่าวกลับบิดเบือน โดยการรวมกลุ่มกันจัดตั้งห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่มีใช้นิติบุคคลขึ้นมาอย่างผิดวัตถุประสงค์เพื่อแสวงหาประโยชน์และวิธีในการกระจายฐานเงินได้ โดยการแตกฐานเงินได้ออกเป็นหลาย ๆ หน่วย ทำให้เงินได้แต่ละจำนวนตกแก่หน่วยภาษีแต่ละหน่วย ซึ่งมีหน้าที่รับผิดชอบในการเสียภาษีในนามห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่มีใช้นิติบุคคลตามส่วนแบ่งกำไรที่ได้รับและถูกจัดเก็บภาษีตามตารางบัญชีอัตราภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาในอัตราภาษีเริ่มต้นจากขั้นต่ำ ทำให้เงินได้สุทธิในจำนวนที่สูงสามารถกระจายไปยังหน่วยภาษีแต่ละหน่วยเพื่อเสียภาษีในจำนวนที่ต่ำกว่าที่ควรจะต้องเสียอันเป็นการหลบหลีกจากการเสียภาษีในอัตราขั้นสูงของภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาอันเป็นช่องทางที่จะทำให้เกิดนเสียภาษีน้อยลงหรือไม่เสียภาษีเลย ดังนั้นบุคคลผู้มีรายได้สูงหรือสูงมากจึงเป็นต้นเหตุอย่างแท้จริงที่ก่อให้เกิดปัญหาขึ้นซึ่งเป็นสาเหตุสำคัญที่ทำให้รัฐบาลต้องสูญเสียรายได้จากการจัดเก็บภาษีเป็นจำนวนมาก มิใช่เกิดจากหลักเกณฑ์การจัดเก็บภาษีตามตารางบัญชีอัตราภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา

แต่อย่างไรก็ตาม การจัดตั้งห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่มีใช้นิติบุคคลเพื่อประกอบกิจการกันจริง (ถ้าไม่ใช่วัตถุประสงค์ในการหลบหลีกภาษี) อาจทำให้รายได้ของรัฐบาลลดลง เพราะห้างหุ้นส่วนสามัญและคณะบุคคลที่มีใช้นิติบุคคล ถือเป็นบุคคลอีกคนหนึ่งทำให้ฐานรายได้ของบุคคลนั้นลดลงด้วย แต่ในทางตรงกันข้าม หากห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่มีใช้นิติบุคคลมีผลกำไรจากการประกอบกิจการเป็นจำนวนมาก รัฐก็สามารถที่จะจัดเก็บภาษีได้เพิ่มมากขึ้นเช่นกัน อีกทั้ง เป็นสิ่งที่ดีในการส่งเสริมให้บุคคลทั้งหลายร่วมกันสร้างรายได้ทำให้เศรษฐกิจของประเทศเติบโตขึ้นและรัฐมีรายได้จากจัดเก็บภาษีอากรเพิ่มมากขึ้น

สรุปผลที่ได้จากการวิเคราะห์ปัญหาการจัดเก็บภาษีของห้างหุ้นส่วนสามัญและคณะบุคคลที่มีใช้นิติบุคคลตามกฎหมายที่มีผลใช้บังคับก่อนปี พ.ศ. 2557 ว่ามีผลสอดคล้องกับหลักความความเป็นธรรมในการเสียภาษีเพราะบุคคลที่มีความสามารถในการเสียภาษีเท่ากัน ย่อมเสียภาษีในจำนวนและสัดส่วนที่เท่ากัน และบุคคลที่มีความสามารถในการเสียภาษีมาก ย่อมเสียภาษีในจำนวนและสัดส่วนที่มากกว่าบุคคลที่มีความสามารถในการเสียภาษีที่น้อย และสอดคล้องกับหลักความมีประสิทธิภาพในทางเศรษฐกิจเพราะหน่วยภาษีในชื่อห้างหุ้นส่วนสามัญและคณะบุคคลที่มีใช้นิติบุคคลใช้หลักเกณฑ์ในการจัดเก็บภาษีเช่นเดียวกับหน่วยภาษีบุคคลธรรมดาหน่วยอื่น ๆ แต่ไม่สอดคล้องกับหลักความมีประสิทธิภาพในการจัดเก็บภาษีและการให้ความร่วมมือในการเสียภาษี

<sup>36</sup> พัฒนกิจ บัญชี ภาษีและฝึกอบรม จำกัด. (ม.ป.ป.). *สรรพากรอุดช่องโหว่ภาษีคณะบุคคล*. สืบค้นเมื่อ 9 มีนาคม 2557, จาก <http://www.pattanakit.net/รวมบทความภาษี/สรรพากรอุดช่องโหว่ภาษีคณะบุคคล.html>

เพราะถูกจัดเก็บภาษีตารางบัญชีอัตราภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาซึ่งมีอัตราส่วนเพิ่มหลายอัตรา จึงก่อให้เกิดความยุ่งยากและซับซ้อนแก่เจ้าหน้าที่และผู้เสียภาษี ดังนั้น รัฐควรคงไว้ซึ่งกฎหมายที่มีผลใช้บังคับก่อนปี พ.ศ. 2557 ที่กำหนดให้จัดเก็บภาษีตามตารางบัญชีอัตราภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ซึ่งเป็นไปตามหลักความเป็นธรรมในการเสียภาษี และรัฐควรมีความเข้มงวดในการตรวจสอบคัดกรองการขอจัดตั้งห้างหุ้นส่วนสามัญและคณะบุคคลที่มีใช้นิติบุคคล ซึ่งผู้วิจัยจะกล่าวในข้อเสนอแนะของบทที่ 5 ต่อไป

#### 4.2 ปัญหาและวิเคราะห์ปัญหาการจัดเก็บภาษีเงินได้จากห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่มีใช้นิติบุคคล ตามกฎหมายที่น่าจะมีผลใช้บังคับตั้งแต่ปี พ.ศ. 2557 เป็นต้นไป

ก่อนที่คณะรัฐมนตรีจะมีมติเห็นชอบหลักการร่างพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากรว่าด้วยมาตรการปรับปรุงโครงสร้างภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่มีใช้นิติบุคคลเมื่อวันที่ 18 ธันวาคม พ.ศ. 2555 รัฐบาลเห็นว่ามีการใช้ประโยชน์จากการจัดตั้งเป็นห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่มีใช้นิติบุคคลกันอย่างแพร่หลาย ด้วยเหตุที่การจัดตั้งมีความง่ายและสะดวกโดยปราศจากการจดทะเบียนเป็นนิติบุคคล ห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่มีใช้นิติบุคคลเพียงจดทะเบียนทางภาษีเท่านั้น จึงมีผลให้ห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่มีใช้นิติบุคคลเป็นหน่วยภาษีหน่วยหนึ่งแยกต่างหากจากบุคคลธรรมดา ซึ่งทำให้ผู้มีเงินได้จำนวนหนึ่งใช้เป็นช่องทางในการบรรเทาภาระภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาของตนโดยรวมให้ลดลงผ่านการจัดตั้งห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่มีใช้นิติบุคคลเพื่อกระจายฐานเงินได้โดยเสียภาษีแยกต่างหากจากหน่วยภาษีหนึ่งซึ่งได้ประโยชน์จากอัตราภาษีที่ลดลง ดังนั้น รัฐจึงหาวิธีป้องกันการใช้ช่องว่างของกฎหมายในการกระจายฐานภาษีเพื่อหลบหลีกภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาขึ้น

คณะรัฐมนตรีจึงมีมติอนุมัติหลักการร่างพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากรว่าด้วยมาตรการปรับปรุงโครงสร้างภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่มีใช้นิติบุคคลเมื่อวันที่ 18 ธันวาคม พ.ศ. 2555<sup>37</sup> ซึ่งผู้วิจัยได้กล่าวถึงเนื้อหาและรายละเอียดไว้ในบทที่ 2 และบทที่ 3 แล้ว ในหัวข้อนี้ผู้วิจัยขอเสนอการวิเคราะห์ปัญหาการจัดเก็บภาษีจากห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่มีใช้นิติบุคคลตามมติคณะรัฐมนตรีฉบับนี้ที่กำหนดให้จัดเก็บภาษีเงินได้จากห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่มีใช้นิติบุคคลโดยใช้อัตราภาษีแบบอัตราเดียว

<sup>37</sup> มติคณะรัฐมนตรีเรื่องมาตรการปรับปรุงโครงสร้างภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาเพื่อส่งเสริมความเป็นธรรมและให้สอดคล้องกับภาวะเศรษฐกิจอยู่ในภาคผนวก ก.

(A Single Rate)<sup>38</sup> อันเป็นการแตกต่างไปจากกฎหมายเดิม และมีการเปลี่ยนแปลงหลักเกณฑ์การจัดเก็บภาษีของคณะบุคคลที่มีใช้นิติบุคคลขึ้นใหม่ ซึ่งต้องเสียภาษีจากเงินได้พึงประเมินก่อนหักรายจ่าย เป็นต้น โดยผู้วิจัยจะวิเคราะห์ถึงปัญหาการจัดเก็บภาษีเงินได้จากห้างหุ้นส่วนสามัญและคณะบุคคลที่มีใช้นิติบุคคลตามหลักเกณฑ์ดังกล่าวต่อหลักการจัดเก็บภาษีที่ดีตามหลักความเป็นธรรมและหลักความมีประสิทธิภาพ ซึ่งผู้วิจัยจะแยกวิเคราะห์วิจารณ์เป็นรายประเด็นดังต่อไปนี้

(1) ปัญหาการจัดเก็บภาษีเงินได้จากห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่มีใช้นิติบุคคลตามกฎหมายที่น่าจะมีผลใช้บังคับตั้งแต่ปี พ.ศ. 2557 เป็นต้นไป ต่อหลักความเป็นธรรมตามหลักความสามารถในการเสียภาษี (Ability to Pay Principle)

(2) ปัญหาการจัดเก็บภาษีเงินได้จากห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่มีใช้นิติบุคคลตามกฎหมายที่น่าจะมีผลใช้บังคับตั้งแต่ปี พ.ศ. 2557 เป็นต้นไป ต่อหลักความมีประสิทธิภาพ

4.2.1 ปัญหาการจัดเก็บภาษีเงินได้จากห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่มีใช้นิติบุคคลตามกฎหมายที่น่าจะมีผลใช้บังคับตั้งแต่ปี พ.ศ. 2557 เป็นต้นไป ต่อหลักความเป็นธรรมตามหลักความสามารถในการเสียภาษี

ตามที่ได้อธิบายมาแล้วในบทที่ 2 หัวข้อที่ 2.3 ว่าระบบภาษีอากรที่ดีต้องเป็นระบบที่มีความเป็นธรรมทั้งในระหว่างผู้เสียภาษีด้วยกันเองและระหว่างรัฐผู้จัดเก็บภาษีกับประชาชนผู้เสียภาษีอากรทั้งหลายอย่างเท่าเทียมกันตามกำลังความสามารถ โดยจะต้องไม่ทำให้ผู้เสียภาษีเกิดความรู้สึกเหลื่อมล้ำหรือความเสียเปรียบระหว่างกันเกิดขึ้น ซึ่งตามมติคณะรัฐมนตรีดังกล่าวนี้ กำหนดให้ห้างหุ้นส่วนสามัญเสียภาษีจากเงินได้สุทธิในอัตราร้อยละ 20 ส่วนคณะบุคคลที่มีใช้นิติบุคคลเสียภาษีจากเงินได้พึงประเมินก่อนหักรายจ่ายในอัตราร้อยละ 20 จึงมีประเด็นที่ต้องพิจารณา ดังนี้

(1) พิจารณาการจัดเก็บภาษีเงินได้จากห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่มีใช้นิติบุคคลตามกฎหมายที่น่าจะมีผลใช้บังคับตั้งแต่ปี พ.ศ. 2557 เป็นต้นไป ต่อหลักความเป็นธรรมในแนวนอนตามหลักความสามารถในการเสียภาษี

(2) พิจารณาการจัดเก็บภาษีเงินได้จากห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่มีใช้นิติบุคคลตามกฎหมายที่น่าจะมีผลใช้บังคับตั้งแต่ปี พ.ศ. 2557 เป็นต้นไป ต่อหลักความเป็นธรรมในแนวตั้งตามหลักความสามารถในการเสียภาษี

<sup>38</sup> อัตราภาษีแบบอัตราเดียว หมายถึง กรณีที่ภาษีชนิดหนึ่งถูกจัดเก็บจากฐานภาษีในจำนวนอัตราภาษีเพียงอัตราเดียว. จาก ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา: หลักการและบทวิเคราะห์ (น. 75). เล่มเดิม.

4.2.1.1 พิจารณาการจัดเก็บภาษีเงินได้จากห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่มีใช้นิติบุคคลตามกฎหมายที่น่าจะมีผลใช้บังคับตั้งแต่ปี พ.ศ. 2557 เป็นต้นไป ต่อหลักความเป็นธรรมในแนวอนตามหลักความสามารถในการเสียภาษี

ตามที่ผู้วิจัยได้กล่าวไว้ในบทที่ 2 ในหัวข้อ 2.3 ว่าหลักความเป็นธรรมในแนวอนตามหลักความสามารถในการเสียภาษีนั้น คนที่มีความสามารถในการเสียภาษีเท่าเทียมกันจะต้องเสียภาษีให้แก่อันอย่างเท่าเทียมกัน ซึ่งการจัดเก็บภาษีเงินได้จากห้างหุ้นส่วนสามัญและคณะบุคคลที่มีใช้นิติบุคคลตามกฎหมายที่น่าจะมีผลใช้บังคับตั้งแต่ปี พ.ศ. 2557 เป็นต้นไป ต้องเสียภาษีเงินได้ตามหลักเกณฑ์ ดังนี้ ห้างหุ้นส่วนสามัญเสียภาษีจากเงินได้สุทธิในอัตราร้อยละ 20 โดยเป็นภาษีเงินได้แบบอัตราเดียว หากห้างหุ้นส่วนสามัญจะต้องรับภาระภาษีที่ตกอยู่ภายใต้เงื่อนไขในเรื่องความสามารถในการเสียภาษีตามหลักความเป็นธรรมในแนวอนแล้ว ห้างหุ้นส่วนสามัญที่มีเงินได้พึงประเมินเท่ากันอาจจะเสียค่าภาษีไม่เท่ากัน เพราะการหักค่าใช้จ่ายแต่ละรายการมีจำนวนไม่เท่ากันขึ้นอยู่กับต้นทุนของการประกอบกิจการแต่ละประเภทที่กฎหมายได้กำหนดไว้ ซึ่งผู้วิจัยได้กล่าวไว้ในบทที่ 3 หัวข้อ 3.1.9 แล้ว

ส่วนคณะบุคคลที่มีใช้นิติบุคคลเสียภาษีจากเงินได้พึงประเมินก่อนหักรายจ่ายในอัตราร้อยละ 20 โดยเป็นภาษีเงินได้แบบอัตราเดียว หากคณะบุคคลที่มีใช้นิติบุคคลจะต้องรับภาระภาษีที่ตกอยู่ภายใต้เงื่อนไขในเรื่องความสามารถในการเสียภาษีที่เท่ากันตามหลักความเป็นธรรมในแนวอนแล้ว คณะบุคคลที่มีใช้นิติบุคคลที่มีเงินได้พึงประเมินเท่ากัน ซึ่งเสียภาษีในอัตราร้อยละ 20 จะเสียค่าภาษีเท่ากัน เพราะคณะบุคคลที่มีใช้นิติบุคคลไม่สามารถหักค่าใช้จ่ายและหักค่าลดหย่อนจึงทำให้อัตราภาษีเฉลี่ยเท่ากับอัตราร้อยละส่วนเพิ่มทุกจำนวน หรือเรียกอีกอย่างว่า ภาษีแบบคงที่<sup>39</sup> โดยผู้วิจัยขอยกตัวอย่างเป็นกรณีศึกษาเพื่อประกอบความเข้าใจ

#### ตัวอย่างที่ 1

นายดำ นายขาวและนายฟ้าร่วมกันจัดตั้งห้างหุ้นส่วนสามัญที่มีใช้นิติบุคคลขึ้นมาประกอบกิจการขายสินค้าที่มีใช้เป็นผู้ผลิตตามประมวลรัษฎากรมาตรา 40(8) มีเงินได้เงินได้พึงประเมิน 1,000,000 บาท ตามมติคณะรัฐมนตรีกำหนดให้เสียภาษีจากเงินได้สุทธิในอัตราร้อยละ 20 กล่าวคือ ห้างหุ้นส่วนสามัญที่มีใช้นิติบุคคลสามารถหักค่าใช้จ่ายตามมาตรา 46 ได้อัตรา

<sup>39</sup> ภาษีที่ถูกจัดเก็บจากฐานภาษีในจำนวนอัตราร้อยละและทำให้อัตราเฉลี่ยเท่ากับอัตราร้อยละส่วนเพิ่ม หรือทำให้สัดส่วนของภาษีที่จัดเก็บมาจากเงินได้ (หรือฐานภาษี) ทุกจำนวนเท่ากัน ไม่ว่าเงินได้ (หรือฐานภาษี) จำนวนมากหรือจำนวนน้อย หรือทำให้สัดส่วนของภาษีที่จัดเก็บมาจากเงินได้ (หรือฐานภาษี) ทุกจำนวนเปลี่ยนแปลง แม้จำนวนของฐานภาษีจะเปลี่ยนแปลงไปไม่ว่าจะเพิ่มขึ้นหรือลดลง. จาก ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา: หลักการและบทวิเคราะห์ (น. 75). เล่มเดิม.



ร้อยละ 80 (800,000)<sup>40</sup> เหลือเป็นเงินจำนวน 200,000<sup>41</sup> บาท และหักค่าลดหย่อนตามมาตรา 47(6)<sup>42</sup> ได้ 60,000 บาท ต้องนำเงินได้สุทธิจำนวน 140,000<sup>43</sup> บาท มาคำนวณเพื่อเสียภาษีในอัตราร้อยละ 20 ดังนั้น ห้างหุ้นส่วนสามัญดังกล่าวต้องเสียภาษีเป็นเงินจำนวน 28,000<sup>44</sup> บาท โดยมีอัตราภาษีเฉลี่ยคือ 2.8<sup>45</sup>

#### ตัวอย่างที่ 2

นายทองและนายแดงร่วมกันจัดตั้งห้างหุ้นส่วนสามัญที่มีใช้นิติบุคคลขึ้นมาประกอบกิจการตามตัวอย่างที่ 1 มีเงินได้พึงประเมิน 1,000,000 บาท เช่นกัน สามารถหักค่าใช้จ่ายตามประมวลรัษฎากรมาตรา 46 ได้ร้อยละ 80 (800,000)<sup>46</sup> เหลือเป็นเงินจำนวน 200,000<sup>47</sup> บาท และหักค่าลดหย่อนตามมาตรา 47(6) ได้ 60,000 บาท จะต้องนำเงินได้สุทธิจำนวน 140,000<sup>48</sup> บาท มาเสียภาษีในอัตราร้อยละ 20 ดังนั้น ห้างหุ้นส่วนสามัญดังกล่าวต้องเสียภาษีเป็นเงินจำนวน 28,000<sup>49</sup> บาท โดยมีอัตราภาษีเฉลี่ยคือ 2.8<sup>50</sup>

เมื่อได้พิจารณาจากตัวอย่างดังกล่าวข้างต้นแล้วจะเห็นได้ว่า จำนวนของเงินได้พึงประเมินของห้างหุ้นส่วนสามัญที่มีใช้นิติบุคคลที่ได้รับมาจากการประกอบกิจการมีจำนวนเท่ากันแล้วนำมาหักค่าใช้จ่ายและหักค่าลดหย่อนในจำนวนที่เท่ากัน เหลือเงินได้สุทธินำมาคำนวณเพื่อเสียภาษีในอัตราเดียวกัน จำนวนเงินที่ต้องเสียภาษีให้แก่รัฐจึงเท่ากัน

<sup>40</sup> ประกอบกับพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยการกำหนดค่าใช้จ่ายที่ยอมให้หักจากเงินได้พึงประเมิน (ฉบับที่ 11) ลงวันที่ 15 ธันวาคม 2502 มาตรา 8.

<sup>41</sup>  $\{1,000,000 - (1,000,000 \times 80\%)\}$ .

<sup>42</sup> ห้างหุ้นส่วนสามัญที่มีใช้นิติบุคคลสามารถหักค่าลดหย่อนตามจำนวนผู้เป็นหุ้นส่วนแต่ละคนซึ่งเป็นผู้อยู่ในประเทศไทยได้คนละ 30,000 บาทแต่รวมกันต้องไม่เกิน 60,000 บาท ตามตัวอย่างข้างต้น แม้จะมีผู้เป็นหุ้นส่วน 3 คนก็สามารถหักค่าลดหย่อนได้เพียง 60,000 บาท ตามที่กฎหมายกำหนดไว้เท่านั้น ส่วนค่าลดหย่อนประเภทอื่น ๆ เช่น การหักค่าลดหย่อนบุตร ค่าลดหย่อนคู่สมรส ฯลฯ ห้างหุ้นส่วนสามัญที่มีใช้นิติบุคคลไม่สามารถหักได้.

<sup>43</sup>  $(200,000 - 60,000)$ .

<sup>44</sup>  $(140,000 \times 20\%)$ .

<sup>45</sup>  $\{(100 \times 28,000) \div 1,000,000\}$ .

<sup>46</sup> ประกอบกับพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยการกำหนดค่าใช้จ่ายที่ยอมให้หักจากเงินได้พึงประเมิน (ฉบับที่ 11) ลงวันที่ 15 ธันวาคม 2502 มาตรา 8.

<sup>47</sup>  $\{1,000,000 - (1,000,000 \times 80\%)\}$ .

<sup>48</sup>  $(200,000 - 60,000)$ .

<sup>49</sup>  $(140,000 \times 20\%)$ .

<sup>50</sup>  $\{(100 \times 28,000) \div 1,000,000\}$ .

### ตัวอย่างที่ 3

นายมุกและนายไม้ร่วมกันจัดตั้งห้างหุ้นส่วนสามัญที่มีใช้นิติบุคคลขึ้นมาประกอบวิชาชีพทนายความตามประมวลรัษฎากรมาตรา 40(6) มีเงินได้พึงประเมิน 1,000,000 บาท สามารถหักค่าใช้จ่ายตามประมวลรัษฎากรตามมาตรา 44<sup>51</sup> ได้ร้อยละ 30 (300,000) เหลือเป็นเงินจำนวน 640,000<sup>52</sup> บาท และหักค่าลดหย่อนตามมาตรา 47(6) ได้ 60,000 บาท จะต้องนำเงินได้สุทธิจำนวน 340,000<sup>53</sup> บาท มาเสียภาษีในอัตราร้อยละ 20 ดังนั้น ห้างหุ้นส่วนสามัญต้องเสียภาษีเป็นเงินจำนวน 128,000<sup>54</sup> บาท โดยมีอัตรากำไรเฉลี่ย คือ 12.8<sup>55</sup>

จากตัวอย่างที่ 3 จะเห็นได้ว่าจำนวนของเงินได้พึงประเมินของห้างหุ้นส่วนสามัญมีจำนวนเท่ากับ 2 ตัวอย่างข้างต้น แต่มีการหักค่าใช้จ่ายไม่เท่ากัน โดยขึ้นอยู่กับต้นทุนค่าใช้จ่ายในการประกอบธุรกิจแต่ละประเภทซึ่งกฎหมายได้กำหนดให้การประกอบวิชาชีพทนายความสามารถหักค่าใช้จ่ายได้ร้อยละ 30 ซึ่งหักค่าใช้จ่ายได้น้อยกว่าสองตัวอย่างข้างต้น เมื่อนำเงินได้พึงประเมินหักค่าใช้จ่ายและหักค่าลดหย่อนแล้ว เหลือเงินได้สุทธินำมาคำนวณเพื่อเสียภาษีในอัตราเดียว จำนวนเงินของห้างหุ้นส่วนสามัญนายมุกและไม้ที่ต้องเสียภาษีให้แก่รัฐย่อมต้องมากกว่าและทำให้อัตรากำไรเฉลี่ยสูงขึ้น<sup>56</sup>

ตัวอย่างต่อไปผู้วิจัยขอนำเสนอวิธีการคำนวณภาษีของคณะบุคคลที่มีใช้นิติบุคคลตามมติคณะรัฐมนตรี<sup>57</sup> ซึ่งมีหลักเกณฑ์แตกต่างไปจากห้างหุ้นส่วนสามัญที่มีใช้นิติบุคคล กล่าวคือ กำหนดให้คณะบุคคลที่มีใช้นิติบุคคลเสียภาษีจากเงินได้พึงประเมินก่อนหักรายจ่ายในอัตราร้อยละ 20 ดังนี้

### ตัวอย่างที่ 4

นางขาวและนางเขียวร่วมกันจัดตั้งคณะบุคคลที่มีใช้นิติบุคคลขึ้นเพื่อรับเหมางานก่อสร้างตามประมวลรัษฎากรมาตรา 40(7) มีเงินได้พึงประเมินจากการรับเหมา 500,000 บาท และ

<sup>51</sup> ประกอบกับพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยการกำหนดค่าใช้จ่ายที่ยอมให้หักจากเงินได้พึงประเมิน (ฉบับที่ 11) ลงวันที่ 15 ธันวาคม 2502 มาตรา 6.

<sup>52</sup>  $\{(1,000,000 - (1,000,000 \times 30\%))\}$ .

<sup>53</sup>  $(700,000 - 60,000)$ .

<sup>54</sup>  $(640,000 \times 20\%)$ .

<sup>55</sup>  $\{(100 \times 128,000) \div 1,000,000\}$ .

<sup>56</sup> การวิเคราะห์ในส่วนนี้ผู้วิจัยได้ประยุกต์มาจากแนวความคิดของจรัสศักดิ์ รอดจันทร์ (น. 85). เล่มเดิม.

<sup>57</sup> คณะรัฐมนตรีในวิทยานิพนธ์ฉบับนี้ หมายถึง คณะรัฐมนตรีที่มีมติเห็นชอบอนุมัติหลักการร่างพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากรว่าด้วยมาตรการปรับปรุงโครงสร้างภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาเพื่อส่งเสริมความเป็นธรรมและให้สอดคล้องกับภาวะเศรษฐกิจ.

ตามมติคณะรัฐมนตรีนั้นคณะบุคคลที่มีโชษนิติบุคคลดังกล่าวไม่สามารถนำเงินได้ไปหักค่าใช้จ่าย และค่าลดหย่อนได้อีก ต้องนำเงินได้ 500,000 บาท คำนวณเพื่อเสียภาษีในอัตราร้อยละ 20 ดังนั้น คณะบุคคลดังกล่าวต้องเสียภาษีเป็นเงินจำนวน 100,000<sup>58</sup> บาท โดยมีอัตราร้อยละ 20<sup>59</sup>

#### ตัวอย่างที่ 5

นางเอและนางบีร่วมกันจัดตั้งคณะบุคคลที่มีโชษนิติบุคคลขึ้นมาเพื่อจัดนิทรรศการ ภาพวาดการกุศลตามประมวลรัษฎากรมาตรา 40(8) มีเงินได้พึงประเมินจากการจัดงาน 500,000 บาท คณะบุคคลที่มีโชษนิติบุคคลดังกล่าวไม่สามารถหักค่าใช้จ่ายและค่าลดหย่อนได้ ต้องนำเงินได้ดังกล่าวมาคำนวณเพื่อเสียภาษีในอัตราร้อยละ 20 ดังนั้น คณะบุคคลดังกล่าวต้องเสีย ภาษีเป็นเงินจำนวน 100,000<sup>60</sup> บาท โดยมีอัตราร้อยละ 20<sup>61</sup>

จากตัวอย่างที่ 4 และ 5 จะเห็นได้ว่าคณะบุคคลที่มีโชษนิติบุคคลตามมติคณะรัฐมนตรี ดังกล่าวไม่สามารถหักค่าใช้จ่ายและค่าลดหย่อนได้อีกต่อไปอันเป็นลักษณะที่แตกต่างไปจาก กฎหมายภาษีที่มีผลใช้บังคับก่อนปี พ.ศ. 2557 เมื่อคณะบุคคลที่มีโชษนิติบุคคลต้องเสียภาษีจากเงิน ได้พึงประเมินก่อนหักรายจ่ายในอัตราร้อยละ 20 ซึ่งเป็นภาษีเงินได้แบบอัตราเดียว โดยพิจารณา ตามหลักความเป็นธรรมในแนวนอนตามหลักความสามารถในการเสียภาษีแล้ว เห็นได้ว่าคณะ บุคคลที่มีโชษนิติบุคคลที่มีเงินได้จากการประกอบกิจการเท่ากัน เมื่อเสียภาษีอัตราเดียวแล้ว จะเสีย ภาษีในจำนวนที่เท่ากัน อย่างไรก็ตาม เฉพาะคณะบุคคลที่มีโชษนิติบุคคลเท่านั้น ที่ทำให้สัดส่วนของ ภาษีที่จัดเก็บมาจากเงินได้ (ฐานภาษี) ทุกจำนวนคงที่ไม่เปลี่ยนแปลง แม้จำนวนของฐานภาษี จะเปลี่ยนแปลงไปไม่ว่าจะเพิ่มขึ้นหรือลดลง จึงเป็นภาษีแบบคงที่ (Proportional Tax)<sup>62</sup>

จากที่กล่าวมาข้างต้นจะเห็นได้ว่าการจัดเก็บภาษีเงินได้จากห้างหุ้นส่วนสามัญหรือ คณะบุคคลที่มีโชษนิติบุคคลตามกฎหมายที่น่าจะมีผลใช้บังคับตั้งแต่ปี พ.ศ. 2557 เป็นต้นไป ต่อหลักความเป็นธรรมในแนวนอนตามหลักความสามารถในการเสียภาษีมีปัญหาดังต่อไปนี้

1. การจัดเก็บภาษีของห้างหุ้นส่วนสามัญแบบอัตราเดียวที่ถูกจัดเก็บจากเงินได้สุทธิใน อัตราร้อยละ 20 แม้จะเป็นสัดส่วนที่เท่ากัน หากถูกหักค่าใช้จ่ายจำนวนที่เท่ากัน จะเสียภาษีจำนวน เท่ากัน แต่หากถูกหักค่าใช้จ่ายจำนวนต่างกัน จะทำให้เสียภาษีในจำนวนต่างกัน

<sup>58</sup> (500,000 x 20%).

<sup>59</sup>  $\{(100 \times 100,000) \div 500,000\}$ .

<sup>60</sup> (500,000 x 20%).

<sup>61</sup>  $\{(100 \times 100,000) \div 500,000\}$ .

<sup>62</sup> การวิเคราะห์ในส่วนนี้ผู้วิจัยได้ประยุกต์มาจากแนวคิดของจรัสศักดิ์ รอดจันทร์ (น. 75). เล่มเดิม.

2. การจัดเก็บภาษีของคณะบุคคลที่มีโชตินิติบุคคลแบบอัตราเดียวที่ถูกจัดเก็บจากเงินได้พึงประเมินก่อนหักรายจ่ายในอัตราร้อยละ 20 หากมีเงินได้พึงประเมินเท่ากัน จะเสียภาษีในจำนวนเท่ากัน

3. การที่รัฐกำหนดให้ห้างหุ้นส่วนสามัญสามารถหักค่าใช้จ่ายอันขึ้นอยู่กับเงินได้แต่ละประเภทซึ่งมีต้นทุนค่าใช้จ่ายในการทำหรือประกอบธุรกิจไม่เหมือนกัน และหักค่าลดหย่อนได้จำนวนไม่เกิน 60,000 บาท ส่วนคณะบุคคลที่มีโชตินิติบุคคลไม่สามารถหักค่าใช้จ่ายและค่าลดหย่อนได้ เมื่อหน่วยภาษีทั้งสองถูกจัดเก็บภาษีในอัตราเดียว คือ อัตราร้อยละ 20 เท่ากัน แม้ว่ามีเงินได้จำนวนเท่ากันจึงทำให้เงินได้ของคณะบุคคลที่ต้องนำมาคำนวณภาษีมียากกว่า และต้องเสียเงินค่าภาษีในจำนวนที่มากกว่าเป็นการไม่สะท้อนความสามารถในการจ่ายภาษีที่แท้จริง

4. คณะบุคคลที่มีโชตินิติบุคคลไม่สามารถหักค่าใช้จ่ายและค่าลดหย่อนเช่นเดียวกับห้างหุ้นส่วนสามัญ ทั้งที่คณะบุคคลมีวัตถุประสงค์โดยไม่แสวงหากำไร แต่กลับต้องเสียเงินค่าภาษียากกว่า จึงไม่มีความเป็นธรรม เพราะการดำเนินธุรกิจย่อมต้องมีค่าใช้จ่ายในการดำเนินการ

จากปัญหาที่ได้กล่าวข้างต้นนี้จึงมีความสอดคล้องและไม่สอดคล้องกับหลักความเป็นธรรมในแนวนอน

4.2.1.2 พิจารณาการจัดเก็บภาษีเงินได้จากห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่มีโชตินิติบุคคลตามกฎหมายที่น่าจะมีผลใช้บังคับตั้งแต่ปี พ.ศ. 2557 เป็นต้นไป ต่อหลักความเป็นธรรมในแนวตั้งตามหลักความสามารถในการเสียภาษี

ตามที่ได้กล่าวมาแล้วในบทที่ 2 ในหัวข้อที่ 2.3 ว่าหลักความเป็นธรรมในแนวตั้งตามหลักความสามารถในการเสียภาษีนั้น เกิดขึ้นเมื่อผู้เสียภาษีต้องเสียภาษีตามกำลังความสามารถที่ตนมี หากมีความสามารถในการชำระภาษีที่สูงก็ควรเสียภาษีอากรในจำนวนและสัดส่วนที่สูงตามลำดับ และจะต้องเป็นความแตกต่างกันอย่างเหมาะสม ดังนั้น การจัดเก็บภาษีห้างหุ้นส่วนสามัญโดยเสียภาษีจากเงินได้สุทธิในอัตราร้อยละ 20 ซึ่งห้างหุ้นส่วนสามัญสามารถหักค่าใช้จ่ายและหักค่าลดหย่อนได้ เมื่อห้างหุ้นส่วนสามัญที่มีเงินได้มาก ต้องเสียภาษีในจำนวนที่สูงกว่า ห้างหุ้นส่วนสามัญที่มีเงินได้น้อย แม้จะเสียภาษีในอัตราเดียวก็ตาม ก็มีผลให้ห้างหุ้นส่วนสามัญที่มีเงินได้สูงเสียค่าภาษียากกว่าห้างหุ้นส่วนสามัญที่มีรายได้น้อย โดยผู้วิจัยขอยกตัวอย่างเป็นกรณีศึกษาเพื่อประกอบความเข้าใจ ดังนี้

## ตัวอย่างที่ 1

นายส้ม นายเหลือง และนายแดง ร่วมกันจัดตั้งห้างหุ้นส่วนสามัญที่มีโชนิติบุคคล ประกอบกิจการเปิดคลินิกเวชกรรมตามประมวลรัษฎากรมาตรา 40(6) มีเงินได้พึงประเมิน 400,000 บาท สามารถหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาตามประมวลรัษฎากรมาตรา 44 ได้ร้อยละ 60 (240,000)<sup>63</sup> เหลือเป็นเงินจำนวน 160,000<sup>64</sup> บาท และหักค่าลดหย่อนตามมาตรา 47(6) ได้ไม่เกิน 60,000 บาท จะต้องนำเงินได้สุทธิจำนวน 100,000<sup>65</sup> บาท มาเสียภาษีในอัตราร้อยละ 20 ดังนั้น ห้างหุ้นส่วนสามัญดังกล่าวต้องเสียภาษีเป็นเงินจำนวน 20,000<sup>66</sup> บาท โดยมีอัตรากำไรเฉลี่ยคือ 5<sup>67</sup>

## ตัวอย่างที่ 2

นายน้ำเงินกับนายฟ้าร่วมกันจัดตั้งห้างหุ้นส่วนสามัญที่มีโชนิติบุคคลประกอบกิจการเปิดคลินิกเวชกรรมตามประมวลรัษฎากรมาตรา 40(6) มีเงินได้พึงประเมิน 7,000,000 บาท สามารถหักค่าใช้จ่ายตามความจำเป็นและสมควรตามประมวลรัษฎากรมาตรา 44 ได้จำนวน 6,000,000<sup>68</sup> บาท เหลือเงินจำนวน 1,000,000<sup>69</sup> และหักค่าลดหย่อนตามมาตรา 47(6) ได้ไม่เกิน 60,000 บาท จะต้องนำเงินได้สุทธิจำนวน 940,000<sup>70</sup> บาท มาเสียภาษีในอัตราร้อยละ 20 ดังนั้น ห้างหุ้นส่วนสามัญดังกล่าวต้องเสียภาษีเป็นเงินจำนวน 188,000<sup>71</sup> บาท โดยคิดเป็นอัตรากำไรเฉลี่ยได้เท่ากับ 2.6<sup>72</sup>

จากกรณีตัวอย่างของห้างหุ้นส่วนสามัญที่มีโชนิติบุคคล จะเห็นได้ว่าห้างหุ้นส่วนสามัญที่มีโชนิติบุคคลของนายส้ม เหลือง และแดงมีเงินได้พึงประเมินน้อยกว่าห้างหุ้นส่วนสามัญของนายน้ำเงินและฟ้า และหักค่าใช้จ่ายได้แตกต่างกัน กล่าวคือ หักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาและหักค่าใช้จ่ายตามความจำเป็นและสมควร เมื่อนำมาคำนวณเพื่อเสียภาษีแบบอัตราเดียวห้างหุ้นส่วนสามัญของนายส้ม เหลืองและแดงเสียภาษีน้อยกว่าห้างหุ้นส่วนสามัญของนายน้ำเงินและฟ้า เพราะ

<sup>63</sup> ประกอบกับพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยการกำหนดค่าใช้จ่ายที่ยอมให้หักจากเงินได้พึงประเมิน (ฉบับที่ 11) ลงวันที่ 15 ธันวาคม 2502 มาตรา 6.

<sup>64</sup>  $\{400,000 - (400,000 \times 60\%)\}$ .

<sup>65</sup>  $(160,000 - 60,000)$ .

<sup>66</sup>  $(100,000 \times 20\%)$ .

<sup>67</sup>  $\{(100 \times 20,000) \div 400,000\}$ .

<sup>68</sup> ประกอบกับพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยการกำหนดค่าใช้จ่ายที่ยอมให้หักจากเงินได้พึงประเมิน (ฉบับที่ 11) ลงวันที่ 15 ธันวาคม 2502 มาตรา 6.

<sup>69</sup>  $(7,000,000 - 6,000,000)$ .

<sup>70</sup>  $(1,000,000 - 60,000)$ .

<sup>71</sup>  $(940,000 \times 20\%)$ .

<sup>72</sup>  $\{(100 \times 188,000) \div 7,000,000\}$ .

มีเงินได้น้อยกว่า แต่เมื่อพิจารณาอัตราภาษีเฉลี่ยแล้ว กลับมีอัตราเฉลี่ยที่สูงกว่าห้างหุ้นส่วนสามัญของนายน้ำเงินและฟ้าที่เป็นเช่นนี้ เพราะตามตัวอย่างกำหนดให้ห้างหุ้นส่วนสามัญของนายน้ำเงินและฟ้าสามารถหักค่าใช้จ่ายตามความจำเป็นและสมควรได้ในจำนวนที่มากกว่า จึงทำให้อัตราภาษีเฉลี่ยของห้างหุ้นส่วนสามัญที่มีรายได้สูงลดลง อันขัดกับหลักความเป็นธรรมในแนวคิด

ส่วนการจัดเก็บภาษีคณะบุคคลที่มีโชนิติบุคคลโดยเสียภาษีเงินได้พึงประเมินก่อนหักรายจ่ายในอัตราร้อยละ 20 ซึ่งคณะบุคคลไม่สามารถหักค่าใช้จ่ายและหักค่าลดหย่อน เมื่อคณะบุคคลที่มีเงินได้จำนวนมาก ต้องเสียภาษีในจำนวนที่สูงกว่าคณะบุคคลที่มีเงินได้น้อย แต่เมื่อคณะบุคคลต้องถูกจัดเก็บภาษีแบบอัตราเดียวแล้ว จะทำให้คณะบุคคลที่มีโชนิติบุคคลไม่ว่าจะมีเงินได้จำนวนมากหรือจำนวนน้อย ต้องเสียภาษีในสัดส่วนที่เท่ากัน โดยผู้วิจัยขอยกตัวอย่างเป็นกรณีศึกษาเพื่อประกอบความเข้าใจ ดังนี้

#### ตัวอย่างที่ 3

นางเฟื่องฟ้ากับนางทับทิมร่วมกันจัดตั้งคณะบุคคลที่มีโชนิติบุคคลขึ้นมาเพื่อประกอบกิจการบัญชี ตามประมวลรัษฎากรมาตรา 40(6) มีเงินได้พึงประเมิน 10,000 บาท นำมาคำนวณเสียภาษีในอัตราร้อยละ 20 ดังนั้น คณะบุคคลดังกล่าวต้องเสียภาษีเป็นเงินจำนวน 2,000<sup>73</sup> บาท โดยมีอัตราเฉลี่ย คือ 20<sup>74</sup>

#### ตัวอย่างที่ 4

นางดอกแก้วกับนางชวนชมร่วมกันจัดตั้งคณะบุคคลที่มีโชนิติบุคคลขึ้นมาเพื่อประกอบกิจการบัญชี ตามประมวลรัษฎากรมาตรา 40(6) มีเงินได้พึงประเมิน 200,000 บาท นำมาคำนวณเสียภาษีในอัตราร้อยละ 20 ดังนั้น คณะบุคคลดังกล่าวต้องเสียภาษีเป็นเงินจำนวน 40,000<sup>75</sup> บาท โดยคิดเป็นอัตราภาษีเฉลี่ยได้เท่ากับ 20<sup>76</sup>

กรณีตัวอย่างของคณะบุคคลที่มีโชนิติบุคคลตามกฎหมายที่น่าจะมีผลใช้บังคับตั้งแต่ปี พ.ศ. 2557 เป็นต้นไป กฎหมายกำหนดให้คณะบุคคลที่มีโชนิติบุคคลไม่สามารถหักค่าใช้จ่ายและค่าลดหย่อนได้ จะเห็นได้ว่าคณะบุคคลที่มีโชนิติบุคคลของนางดอกแก้วและนางชวนชมมีรายได้มากกว่า จึงมีความสามารถในการเสียภาษีในจำนวนที่มากกว่าคณะบุคคลของนางเฟื่องฟ้าและนางทับทิม แต่การที่คณะบุคคลทั้งสองกลับต้องเสียภาษีเงินได้แบบอัตราเดียวในสัดส่วนที่เท่ากันก็ยิ่งทำให้คณะบุคคลที่มีโชนิติบุคคลที่มีรายได้มากจ่ายภาษีในจำนวนที่มากกว่าคณะบุคคลที่มีโช

<sup>73</sup> (10,000 x 20%).

<sup>74</sup>  $\{(100 \times 2,000) \div 10,000\}$ .

<sup>75</sup> (200,000 x 20%).

<sup>76</sup>  $\{(100 \times 40,000) \div 200,000\}$ .

นิติบุคคลที่มีรายได้น้อย แต่อย่างไรก็ตาม เมื่อพิจารณาในแง่ของสัดส่วนของภาษีแล้ว ภาษีเงินได้แบบอัตราเดียวจะยับยั้งอัตราภาษีเฉลี่ยที่สูงจากกลุ่มผู้มีรายได้น้อย<sup>77</sup> จึงเกิดความเหลื่อมล้ำทางด้านรายได้ขึ้น อันเป็นการขัดขวางต่อหลักความเป็นธรรมในการกระจายรายได้ครั้งใหม่หรือการกระจายรายได้ครั้งใหม่ในแนวตั้ง

จากที่กล่าวข้างต้นจะเห็นได้ว่าการจัดเก็บภาษีเงินได้จากห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่มีใช้นิติบุคคลตามกฎหมายที่น่าจะมีผลใช้บังคับตั้งแต่ปี พ.ศ. 2557 เป็นต้นไปต่อหลักความเป็นธรรมในแนวตั้งมีปัญหาดังต่อไปนี้

1. กรณีห้างหุ้นส่วนสามัญ หากมีเงินได้ไม่เท่ากัน ห้างหุ้นส่วนสามัญที่มีรายได้น้อยกว่าอาจมีอัตราภาษีเฉลี่ยที่สูงกว่าห้างหุ้นส่วนสามัญที่มีรายได้มาก เพราะยอมขึ้นอยู่กับหักค่าใช้จ่ายตามประเภทของธุรกิจนั้น ๆ

2. กรณีคณะบุคคลที่มีใช้นิติบุคคล ถ้าพิจารณาในแง่ของจำนวนที่เสียภาษีมีความสอดคล้องกับหลักความเป็นธรรมในแนวตั้ง แต่ถ้าพิจารณาในแง่ของสัดส่วนภาษีแล้วไม่มีความสอดคล้องกับความเป็นธรรมในแนวตั้ง เพราะอัตราภาษีแบบคงที่ จะยับยั้งอัตราภาษีเฉลี่ยที่สูงจากกลุ่มผู้มีรายได้น้อย

3. คณะบุคคลที่มีใช้นิติบุคคลไม่สามารถหักค่าใช้จ่ายและค่าลดหย่อนได้ ส่วนห้างหุ้นส่วนสามัญสามารถหักค่าใช้จ่ายและค่าลดหย่อนได้ จึงทำให้คณะบุคคลต้องเสียภาษีมากกว่าห้างหุ้นส่วนสามัญ ทั้ง ๆ ที่คณะบุคคลที่มีใช้นิติบุคคลไม่มีวัตถุประสงค์ในการแสวงหากำไร

4. ภาษีเงินได้แบบอัตราเดียวที่ใช้กับคณะบุคคลที่มีใช้นิติบุคคล ทำให้สัดส่วนของภาษีที่จัดเก็บมาจากเงินได้เท่ากันทุกจำนวน ไม่ว่าจะคณะบุคคลมีเงินได้จำนวนมากหรือน้อย อันเป็นภาษีแบบคงที่

จากปัญหาที่กล่าวข้างต้นจึงมีทั้งความสอดคล้องและไม่สอดคล้องกับหลักความเป็นธรรมในแนวตั้งและหลักความเป็นธรรมในการกระจายรายได้ครั้งใหม่ในแนวตั้ง

4.2.2 ปัญหาการจัดเก็บภาษีเงินได้จากห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่มีใช้นิติบุคคลตามกฎหมายที่น่าจะมีผลใช้บังคับตั้งแต่ปี พ.ศ. 2557 เป็นต้นไป ต่อหลักความมีประสิทธิภาพ

ตามที่ผู้วิจัยได้ศึกษามาแล้วในบทที่ 2 ในหัวข้อ 2.3 ว่าหลักความมีประสิทธิภาพในระบบภาษีอากรมี 2 หลัก คือ หลักความมีประสิทธิภาพในการจัดเก็บภาษีและทำให้ความร่วมมือในการเสียภาษีกับหลักความมีประสิทธิภาพในทางเศรษฐกิจ เมื่อนำหลักความมีประสิทธิภาพทั้งสองหลักดังกล่าวมาปรับใช้ในการจัดเก็บภาษีเงินได้จากห้างหุ้นส่วนสามัญเสียภาษีจากเงินได้สุทธิในอัตราร้อยละ 20 และคณะบุคคลที่มีใช้นิติบุคคลเสียภาษีจากเงินได้พึงประเมินก่อนหักรายได้ใน

<sup>77</sup> การวิเคราะห์ในส่วนนี้ ผู้วิจัยได้ประยุกต์มาจากแนวความคิดของจรัสศักดิ์ รอดจันทร์ (น. 85). เล่มเดิม.

อัตราร้อยละ 20 ตามกฎหมายที่น่าจะมีผลใช้บังคับตั้งแต่ปี พ.ศ. 2557 เป็นต้นไป โดยใช้ภาษีเงินได้แบบอัตราเดี่ยวนั้นจะมีค่าใช้จ่ายในการบริหารจัดการเก็บภาษีของเจ้าหน้าที่ผู้มีหน้าที่จัดเก็บภาษีและค่าใช้จ่ายในการให้ความร่วมมือในการปฏิบัติตามกฎหมายภาษีของผู้เสียภาษีในจำนวนที่ต่ำหรือสูงเพียงใด จะก่อให้เกิดการบิดเบือนต่อการตัดสินใจในการทำกิจกรรมทางเศรษฐกิจหรือไม่ ผู้วิจัยจะกล่าวต่อไปโดยผู้วิจัยจะแบ่งพิจารณาออกเป็น 2 กรณี คือ หลักความมีประสิทธิภาพในการจัดเก็บภาษีและการให้ความร่วมมือในการเสียภาษีกับหลักความมีประสิทธิภาพในทางเศรษฐกิจ ดังนี้

(1) พิจารณาการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาจากห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่มีโชตินิติบุคคลตามกฎหมายที่น่าจะมีผลใช้บังคับตั้งแต่ปี พ.ศ. 2557 เป็นต้นไป ต่อหลักความมีประสิทธิภาพในการจัดเก็บภาษีและการให้ความร่วมมือในการเสียภาษี

(2) พิจารณาการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาจากห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่มีโชตินิติบุคคลตามกฎหมายที่น่าจะมีผลใช้บังคับตั้งแต่ปี พ.ศ. 2557 เป็นต้นไป ต่อความมีประสิทธิภาพในทางเศรษฐกิจ

(3) พิจารณาการวางแผนภาษีโดยจัดตั้งห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่มีโชตินิติบุคคลตามกฎหมายที่น่าจะมีผลใช้บังคับตั้งแต่ปี พ.ศ. 2557 เป็นต้นไป

4.2.2.1 พิจารณาการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาจากห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่มีโชตินิติบุคคลตามกฎหมายที่น่าจะมีผลใช้บังคับตั้งแต่ปี พ.ศ. 2557 เป็นต้นไป ต่อหลักความมีประสิทธิภาพในการจัดเก็บภาษีและการให้ความร่วมมือในการเสียภาษี

การจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาจากห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่มีโชตินิติบุคคลแบบอัตราเดียวเป็นไปตามหลักความมีประสิทธิภาพในการจัดเก็บมากกว่าการจัดเก็บภาษีตามตารางบัญชีอัตราภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาหรือภาษีเงินได้แบบก้าวหน้าเพราะระบบการจัดเก็บมีความง่าย จึงทำให้ค่าใช้จ่ายในการบริหารจัดการเก็บภาษีของเจ้าหน้าที่และค่าใช้จ่ายในการให้ความร่วมมือในการปฏิบัติตามกฎหมายของผู้เสียภาษีมิตันทุนที่ต่ำ ดังนั้น ในการพิจารณาการจัดเก็บภาษีเงินได้จากห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่มีโชตินิติบุคคลแบบอัตราเดียวต่อหลักความมีประสิทธิภาพในการจัดเก็บภาษีจึงต้องพิจารณาทั้งในฝ่ายเจ้าหน้าที่ผู้จัดเก็บภาษีและฝ่ายผู้เสียภาษีซึ่งเป็นห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่มีโชตินิติบุคคลว่ามีต้นทุนค่าใช้จ่ายที่ต่ำเพียงใด ดังนี้

1) พิจารณาความมีประสิทธิภาพในการจัดเก็บภาษีของเจ้าหน้าที่ผู้จัดเก็บภาษีจากห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่มีโชตินิติบุคคล

ตามที่ได้กล่าวมาแล้วว่าการจัดเก็บภาษีเงินได้จากห้างหุ้นส่วนสามัญที่เสียภาษีจากเงินได้สุทธิในอัตราร้อยละ 20 และคณะบุคคลที่มีโชตินิติบุคคลเสียภาษีจากเงินได้พึงประเมินก่อนหักรายจ่ายในอัตราร้อยละ 20 มีผลกระทบต่อการบริหารจัดการเก็บภาษีของเจ้าหน้าที่ผู้จัดเก็บภาษีโดยตรง



เมื่อจัดเก็บภาษีในอัตราภาษีเงินได้เป็นแบบอัตราเดียวแล้วจะส่งผลให้เจ้าหน้าที่ผู้จัดเก็บภาษีปฏิบัติตามกฎหมายภาษีและทำตามแนววิธีปฏิบัติในการจัดเก็บภาษีของคณะบุคคลที่มีใช้นิติบุคคลมีความง่ายกว่าการจัดเก็บภาษีของห้างหุ้นส่วนสามัญ เพราะห้างหุ้นส่วนสามัญนั้น ต้องนำเงินได้ที่ห้างหุ้นส่วนสามัญได้รับมาหักค่าใช้จ่ายและหักค่าลดหย่อนก่อน จึงนำมาคำนวณภาษีในอัตราร้อยละ 20 แต่คณะบุคคลที่ไม่ใช้นิติบุคคลไม่มีการหักค่าใช้จ่ายและค่าลดหย่อน จึงทำให้ค่าใช้จ่ายในการบริหารจัดการเก็บภาษีของเจ้าหน้าที่ผู้จัดเก็บภาษีมีจำนวนที่ต่ำ และใช้เวลาในการปฏิบัติงานไม่นาน นอกจากนี้ การที่คณะรัฐมนตรีได้กำหนดนิยามความหมายของคำว่าห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่มีใช้นิติบุคคลให้มีความชัดเจน จึงเป็นการง่ายแก่เจ้าหน้าที่ในการตรวจสอบก่อนอนุญาตว่าการจัดตั้งห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่มีใช้นิติบุคคลเป็นไปตามกฎหมายกำหนดไว้หรือไม่ ทำให้กฎหมายภาษีมียุทธศาสตร์และระบบที่ง่าย

ภาษีเงินได้แบบอัตราเดียวทำให้ระบบภาษีมียุทธศาสตร์มีความง่ายขึ้นทำให้ผู้เสียภาษีไม่ปรารถนาที่จะหลบหลีกหรือหนีภาษี เจ้าหน้าที่ผู้จัดเก็บภาษีจึงไม่ต้องเสียเวลาในการตรวจสอบหรือตรวจจับส่งผลให้รัฐไม่เสียค่าใช้จ่ายในการดำเนินการต่าง ๆ ทางภาษี อาทิเช่น การหาวิธีต่อต้านการหลบหลีกหรือหนีภาษี รัฐต้องจ้างผู้เชี่ยวชาญทางด้านภาษีเพื่อออกกฎหมายหรือระเบียบเพื่อปิดช่องว่างหรือช่องโหว่ของกฎหมาย หรือจ้างเจ้าหน้าที่จำนวนมากเพื่อตรวจจับผู้หลบหลีกหรือหนีภาษี เป็นต้น สิ่งที่สะท้อนออกมาคือรัฐบาลไม่จำเป็นต้องใช้ทรัพยากรทางเศรษฐกิจที่มากในการบริหารกฎหมายภาษีมียุทธศาสตร์ที่มีความง่าย ทำให้รัฐลดภาระค่าใช้จ่ายในส่วนนี้เป็นอย่างมาก อันจะส่งผลให้ค่าใช้จ่ายหรือต้นทุนในการบริหารจัดการเก็บค่า และเพิ่มพูนรายได้จากการเก็บภาษีเข้ารัฐมากยิ่งขึ้น เพราะผู้จัดเก็บภาษีเข้าใจและบริหารจัดการเก็บภาษีได้ดี ดังนั้น จึงไม่เกิดปัญหาขึ้นในการจัดเก็บภาษีเงินได้แบบอัตราเดียวทางฝ่ายของเจ้าหน้าที่ผู้จัดเก็บภาษี

2) พิจารณาความมีประสิทธิภาพในให้ความร่วมมือในการปฏิบัติตามกฎหมายภาษีของฝ่ายผู้เสียภาษี

เนื่องจากตามที่กล่าวมาแล้วว่า การจัดเก็บภาษีของคณะบุคคลที่มีใช้นิติบุคคลมีความง่ายกว่าการเสียภาษีของห้างหุ้นส่วนสามัญในการที่ผู้อำนวยการหรือผู้จัดการของคณะบุคคลที่มีใช้นิติบุคคลต้องให้ความร่วมมือในการปฏิบัติตามกฎหมายภาษีอย่างถูกต้องและการคำนวณภาษี จึงทำให้เกิดต้นทุนในการปฏิบัติตามของคณะบุคคลที่มีใช้นิติบุคคลต่ำ เพราะคณะบุคคลที่มีใช้นิติบุคคลถูกจัดเก็บภาษีจากเงินได้พึงประเมินในอัตราร้อยละ 20 แต่ห้างหุ้นส่วนสามัญต้องเสียภาษีจากเงินได้สุทธิในอัตราร้อยละ 20 กล่าวคือ ห้างหุ้นส่วนสามัญสามารถหักค่าใช้จ่ายและหักค่าลดหย่อนก่อนนำเงินได้สุทธิตามคำนวณภาษีในอัตราร้อยละ 20

อย่างไรก็ตาม หน่วยภาษีทั้งสองหน่วยมีความง่ายต่อผู้เป็นหุ้นส่วนหรือบุคคลแต่ละคน โดยผู้เป็นหุ้นส่วนหรือบุคคลไม่ต้องเสียเวลาไปกรมสรรพากรเพื่อยื่นเสียภาษีเงินได้ของ ห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่มีใช้นิติบุคคลและไม่ต้องเสียค่าใช้จ่ายในการจ้างนักกฎหมาย หรือผู้เชี่ยวชาญในการคำนวณภาษีที่ต้องจ่ายให้แก่รัฐ เป็นต้น เนื่องจากภาษีเงินได้แบบอัตราเดียวมี กฎเกณฑ์ที่ชัดเจน และช่วยทำให้กำหนดจำนวนภาษีที่จะต้องชำระให้แก่รัฐได้อย่างแน่นอน

การที่ภาษีเงินได้แบบอัตราเดียวมีความง่ายจะสามารถช่วยลดช่องโหว่ในกฎหมายลง ทำให้ห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่มีใช้นิติบุคคลไม่อาจหาช่องทางที่จะหลบหลีกภาษีหรือ หนีภาษีได้เพราะเจ้าหน้าที่ผู้จัดเก็บภาษีสามารถตรวจพบได้ง่ายขึ้น และผู้เสียภาษีไม่ต้องเสีย ค่าใช้จ่ายและเวลาในการปฏิบัติตามกฎหมายและลดแรงจูงใจในการหลบหลีกและหนีภาษีมีจำนวน น้อยลง<sup>78</sup>

มีนักวิชาการชื่อม่อน เจมส์ และคริสโตเฟอร์ นอบส์ (Simon James and Christopher Nobes) กล่าวสนับสนุนในเรื่องค่าใช้จ่ายในการให้ความร่วมมือในการปฏิบัติตามกฎหมายภาษีของ ผู้เสียภาษีว่า “การประหยัดค่าใช้จ่ายในการปฏิบัติตามกฎหมายภาษีอันเป็นผลมาจากความง่ายของ ระบบภาษี ทำให้ประสิทธิภาพของระบบภาษีดีขึ้นมาก”<sup>79</sup> ดังนั้น จึงไม่มีปัญหาเกิดขึ้นในการจัดเก็บ ภาษีเงินได้แบบอัตราเดียวทางฝ่ายผู้เสียภาษี

#### ตัวอย่าง

คณะรัฐมนตรีกำหนดคำนิยามของคำว่าห้างหุ้นส่วนสามัญและคณะบุคคลที่มีใช้นิติ บุคคลไว้โดยเฉพาะในหมวดของภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา จึงทำให้มีกฎเกณฑ์ที่แน่นอน หากเกิด กรณีมีปัญหาให้ต้องวินิจฉัยว่าการประกอบกิจการของกลุ่มบุคคลเหล่านั้นเป็นห้างหุ้นส่วนสามัญ หรือคณะบุคคลที่มีใช้นิติบุคคลหรือไม่ เจ้าหน้าที่ผู้จัดเก็บภาษีก็ไม่ต้องเสียเวลาในการหากรณีศึกษา มาเทียบเคียงกับข้อเท็จจริง และไม่ต้องทำคำวินิจฉัยในหนังสือตอบข้อหารือ ส่วนการกำหนดให้ จัดเก็บภาษีเงินได้ของห้างหุ้นส่วนสามัญเสียภาษีจากเงินได้สุทธิในอัตราร้อยละ 20 และคณะบุคคล ที่มีใช้นิติบุคคลเสียภาษีจากเงินได้พึงประเมินก่อนหักรายจ่ายในอัตราร้อยละ 20 ทำให้ฝ่ายผู้เสีย ภาษีและฝ่ายเจ้าหน้าที่ผู้มีหน้าที่จัดเก็บภาษีคำนวณภาษีได้ง่าย ความผิดพลาดเกิดขึ้นได้น้อย

จากบทวิเคราะห์และตัวอย่างดังกล่าวจะเห็นได้ว่าการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา จากห้างหุ้นส่วนสามัญมีความยุ่งยากมากกว่าการจัดเก็บภาษีของคณะบุคคลที่มีใช้นิติบุคคล แต่ อย่างไรก็ตาม การใช้ภาษีเงินได้แบบอัตราเดียวนั้น ไม่ก่อให้เกิดต้นทุน หรือก่อให้เกิดต้นทุนที่ต่ำต่อ

<sup>78</sup> การวิเคราะห์ในส่วนนี้ ผู้วิจัยได้ประยุกต์มาจากแนวความคิดของจิสต์ คัด รอดจันท์ (น. 34-40). เล่มเดิม.

<sup>79</sup> From *The Economic of Taxation*, by James Simon and Christopher Nobes, 2000, อ้างถึงใน *ภาษีเงินได้ บุคคลธรรมดา: หลักการและบทวิเคราะห์* (น. 39). เล่มเดิม.

ฝ่ายผู้เจ้าหน้าที่ผู้จัดเก็บภาษีและฝ่ายผู้ต้องเสียภาษี ในขณะที่เดียวกันทำให้รัฐบาลมีรายได้จากการจัดเก็บภาษีของห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่มีใช้นิติบุคคลแบบอัตราเดียวของรัฐเพิ่มมากขึ้น

มีผู้ให้เหตุผลสนับสนุนว่า “จำนวนช่วงเงินได้สุทธิ ที่ใช้กับอัตราภาษีส่วนเพิ่มที่มีน้อยลงทำให้การบริหารจัดเก็บภาษีง่ายขึ้น แต่จำนวนช่วงเงินได้สุทธิเพียงช่วงเดียวจะง่ายที่สุดในการบริหารจัดเก็บภาษี กล่าวคือ ภาษีเงินได้แบบอัตราเดียวจะก่อให้เกิดความง่ายในการบริหารจัดการเก็บภาษีและมิตันทุนในการบริหารจัดการเก็บภาษีที่ต่ำ อีกทั้งเป็นการง่ายสำหรับผู้เสียภาษีที่จะใช้อัตราภาษีเพียงอัตราเดียวกับช่วงเงินได้สุทธิช่วงเดียว ซึ่งจะก่อให้เกิดค่าใช้จ่ายในการปฏิบัติตามกฎหมายภาษีที่ต่ำด้วย”<sup>80</sup>

“ถ้าภาษีเงินได้แบบอัตราเดียวถูกใช้ร่วมกับการยกเลิกตัวบรรเทาภาระภาษี หรือการยกเลิกเงินได้ที่ได้รับการยกเว้นภาษีและการยกเลิกค่าลดหย่อน จะทำให้ระบบภาษีที่ซับซ้อนง่ายขึ้น”<sup>81</sup> จะเห็นได้ว่าสอดคล้องกับมติคณะรัฐมนตรีที่ได้กำหนดให้คณะบุคคลที่มีใช้นิติบุคคลต้องเสียภาษีจากเงินได้พึงประเมินก่อนหักรายจ่าย

ดังนั้น การจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาจากห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่มีใช้นิติบุคคลตามกฎหมายที่น่าจะมีผลใช้บังคับตั้งแต่ปี พ.ศ. 2557 เป็นต้นไป โดยการใช้ภาษีเงินได้แบบอัตราเดียวจึงไม่มีปัญหาเกิดขึ้นต่อฝ่ายเจ้าหน้าที่ผู้จัดเก็บภาษีและฝ่ายผู้เสียภาษี จึงเป็นอันความสอดคล้องต่อหลักความมีประสิทธิภาพในการจัดเก็บภาษีและ การให้ความร่วมมือในการเสียภาษี

4.2.2.2 พิจารณาการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาจากห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่มีใช้นิติบุคคลตามกฎหมายที่น่าจะมีผลใช้บังคับตั้งแต่ปี พ.ศ. 2557 เป็นต้นไป ต่อความมีประสิทธิภาพในทางเศรษฐกิจ

ตามที่ได้กล่าวมาในบทที่ 2 ในหัวข้อ 2.3 ว่าหลักความมีประสิทธิภาพในทางเศรษฐกิจนั้นระบบภาษีอากรจะต้องก่อให้เกิดต้นทุนและผลประโยชน์อันเป็นการบิดเบือนต่อการตัดสินใจในการกระทำกิจกรรมทางเศรษฐกิจของประชาชนให้น้อยที่สุดเท่าที่รัฐบาลจะทำได้ ส่งผลจงใจให้ประชาชนกระทำกิจกรรมทางเศรษฐกิจที่ถูกจัดเก็บภาษีมากขึ้น เนื่องจากภาษีเงินได้บุคคลธรรมดามีส่วนที่เกี่ยวข้องกับการประกอบอาชีพของประชาชนในชีวิตประจำวัน ดังนั้น ภาษีอากรที่ดีต้องไม่เข้าไปยุ่งเกี่ยวกับการตัดสินใจของผู้เสียภาษีในสิ่งที่เขาจะเลือกกระทำกิจกรรมทางเศรษฐกิจใด ๆ หรือมีส่วนเกี่ยวข้องให้น้อยที่สุด

<sup>80</sup> From “Special Report: Simplifying Tax System” *The Economist*, 2005. อ้างถึงใน ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา: หลักการและบทวิเคราะห์ (น. 84). เล่มเดิม.

<sup>81</sup> แหล่งเดิม.

เมื่อพิจารณาการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาจากห้างหุ้นส่วนสามัญเสียภาษีจากเงินได้สุทธิในอัตราร้อยละ 20 ส่วนคณะบุคคลที่มีโชันติบุคคลเสียภาษีจากเงินได้พึงประเมินก่อนหักรายจ่าย ซึ่งเป็นภาษีเงินได้แบบอัตราเดียวตามมติคณะรัฐมนตรีที่อนุมัติหลักการร่างพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากรดังกล่าว ผู้วิจัยได้ทำการวิเคราะห์แยกเป็นหัวข้อ ๆ ไป ดังนี้

ประการแรก คณะรัฐมนตรีกำหนดให้จัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาจากห้างหุ้นส่วนสามัญเสียภาษีจากเงินได้สุทธิในอัตราร้อยละ 20 และคณะบุคคลที่มีโชันติบุคคลเสียภาษีจากเงินได้พึงประเมินก่อนหักรายจ่ายในอัตราร้อยละ 20 ซึ่งเป็นภาษีเงินได้แบบอัตราเดียว เมื่อเทียบกับอัตราภาษีที่ใช้บังคับกับห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลซึ่งเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลแล้ว จะเห็นได้ว่าอัตราภาษีสัดส่วนที่ใกล้เคียงกันอย่างมาก อันก่อให้เกิดการบิดเบือนต่อการตัดสินใจในการทำกิจกรรมทางเศรษฐกิจ ไม่ว่าจะเป็นทางฝ่ายของผู้เสียภาษีที่ต้องการจะรวมกลุ่มกันจัดตั้งห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่มีโชันติบุคคล หรือทางฝ่ายของผู้เสียภาษีที่ต้องการจะจดทะเบียนจัดตั้งห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล อาจทำให้เกิดความลังเลในการตัดสินใจแก่บุคคลเหล่านี้ได้ ถือเป็นภาระเอื้อประโยชน์แก่กลุ่มผู้เสียภาษีที่มีความพร้อมทั้งฐานะและความมั่นคงในการประกอบกิจการที่สามารถจดทะเบียนห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลได้ แต่กลับแอบแฝงจัดตั้งห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่มีโชันติบุคคล เพราะห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่มีโชันติบุคคลมีขั้นตอนในการจัดตั้งที่ง่ายไม่ยุ่งยากเหมือนการจดทะเบียนนิติบุคคลและมีภาระและค่าใช้จ่ายที่น้อยกว่า กล่าวคือ ห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่มีโชันติบุคคลสามารถยื่นเอกสารสำเนาทะเบียนบ้านและสำเนาบัตรประชาชน สำเนาทะเบียนบ้านที่ตั้งสถานที่ สำเนาหรือข้อตกลงการจัดตั้งห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคล และหนังสือมอบอำนาจ (กรณีมีการมอบอำนาจ) ที่กรมสรรพากรเพื่อขอเลขประจำตัวผู้เสียภาษีได้โดยตรง เพราะห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลมีขั้นตอนและมีเอกสารหลายอย่าง อีกทั้ง ต้องไปติดต่อที่หน่วยงานราชการหลายแห่ง

ดังนั้น จึงเป็นการก่อให้เกิดความไม่เป็นธรรมแก่ประชาชนในการเลือกประกอบธุรกิจ ในทางตรงกันข้ามเป็นอุปสรรคต่อกลุ่มผู้เสียภาษีที่มีรายได้น้อยหรือรายได้ปานกลางที่ประสงค์รวมกลุ่มจัดตั้งห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่มีโชันติบุคคลขึ้นมาจริง ๆ ทำให้ผู้ที่มีรายได้น้อยดังกล่าวอาจเลือกประกอบธุรกิจในรูปแบบอื่น โดยไม่จัดตั้งห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่มีโชันติบุคคล

ประการที่สอง คณะรัฐมนตรีกำหนดให้คณะบุคคลที่มีโชันติบุคคลเสียภาษีจากเงินได้พึงประเมินก่อนหักรายจ่าย ซึ่งไม่สามารถหักค่าใช้จ่ายและหักค่าลดหย่อนได้ หรือกล่าวอีกนัยหนึ่งคือ ไม่ได้รับการบรรเทาภาระภาษีเหมือนเช่นห้างหุ้นส่วนสามัญที่มีโชันติบุคคลที่สามารถหักค่าใช้จ่ายและค่าลดหย่อนได้ ทั้ง ๆ ที่คณะบุคคลที่มีโชันติบุคคลจัดตั้งขึ้นมาโดยมีวัตถุประสงค์

ไม่แสวงหากำไร จึงเกิดข้อได้เปรียบเสียเปรียบระหว่างกันขึ้นส่งผลกระทบต่อการตัดสินใจในการจัดตั้งห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่มีโชตินิติบุคคลขึ้นมา ทำให้ผู้เสียภาษีอาจเลือกที่จะหันไปจัดตั้งห้างหุ้นส่วนสามัญเพียงอย่างเดียว

ประการที่สาม พิจารณาในเรื่องของอัตราภาษีของคณะบุคคลที่มีโชตินิติบุคคล จะเห็นได้ว่าอัตราภาษีของคณะบุคคลที่มีโชตินิติบุคคลเป็นแบบอัตราก้าวหน้า เนื่องจากภาษีที่ถูกจัดเก็บจากฐานภาษีในจำนวนอัตราภาษีเดียวและทำให้อัตราภาษีเฉลี่ยเท่ากับอัตราภาษีส่วนเพิ่ม ส่วนห้างหุ้นส่วนสามัญที่มีโชตินิติบุคคลมิใช่อัตราภาษีแบบก้าวหน้า เพราะมีการหักค่าใช้จ่ายและค่าลดหย่อน เป็นผลให้อัตราเฉลี่ยไม่เท่ากับอัตราส่วนเพิ่ม ดังนั้นประเภทของอัตราภาษีจึงเป็นคนละประเภทกัน ก่อให้เกิดการบิดเบือนต่อการตัดสินใจในการจัดตั้งห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่มีโชตินิติบุคคล<sup>82</sup>

ประการที่สี่ ห้างหุ้นส่วนสามัญต้องเสียภาษีจากเงินได้สุทธิ และคณะบุคคลที่มีโชตินิติบุคคลเสียภาษีจากเงินได้พึงประเมินก่อนหักรายจ่าย ซึ่งทั้งสองหน่วยนี้เป็นหน่วยภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา แต่กลับต้องเสียภาษีในอัตราร้อยละ 20 เพียงอัตราเดียว นอกตารางบัญชีอัตราภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา จึงเป็นการแตกต่างจากหน่วยภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาอื่น ๆ อันก่อให้เกิดการบิดเบือนต่อการตัดสินใจในการรวมกลุ่มจัดตั้งหน่วยภาษีห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่มีโชตินิติบุคคลขึ้นมา

#### ตัวอย่าง

กฎหมายกำหนดให้ห้างหุ้นส่วนสามัญเสียภาษีจากเงินได้สุทธิในอัตราร้อยละ 20 ส่วนคณะบุคคลที่มีโชตินิติบุคคลเสียภาษีจากเงินได้พึงประเมินในอัตราร้อยละ 20 และกำหนดให้ห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลเสียภาษีย้อยละ 20 เท่ากัน ก็จะทำให้ประชาชนเกิดความบิดเบือนในการตัดสินใจต่อการเลือกประกอบธุรกิจทั้งสองรูปแบบนี้ ประชาชนต้องเลือกธุรกิจที่ได้รับประโยชน์ทางภาษีอากรมากที่สุด คือ การจัดตั้งห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่มีโชตินิติบุคคลเพราะมีการจัดตั้งที่ง่ายไม่ยุ่งยาก และมีค่าใช้จ่ายและเงินทุนเพียงเล็กน้อย

บทวิเคราะห์และตัวอย่างของผู้วิจัยดังที่ได้กล่าวข้างต้นมีความสอดคล้องกับท่านวิทย์ ตันติกุล ดังที่กล่าวว่า “ถ้ารัฐบาลเก็บภาษีเงินได้หรือภาษีอื่นจากองค์การธุรกิจรูปแบบหนึ่งแตกต่างจากรูปแบบหนึ่ง ผู้ประกอบธุรกิจจำเป็นต้องเลือกรูปแบบขององค์การธุรกิจที่มีประโยชน์ในทางภาษีอากรมากที่สุด ทั้ง ๆ ที่การเลือกนั้นไม่เป็นประโยชน์ในทางเศรษฐกิจด้านอื่นเลย<sup>83</sup>”

<sup>82</sup> การวิเคราะห์ในส่วนนี้ ผู้วิจัยได้ประยุกต์มาจากแนวความคิดของจรัสศักดิ์ รอดจันทร์ (น. 71-75). เล่มเดิม.

<sup>83</sup> จาก กฎหมายเกี่ยวกับภาษีอากร, โดยวิทย์ ตันติกุล, 2530. อ้างในจรัสศักดิ์ รอดจันทร์ (น. 84). เล่มเดิม.

จากที่กล่าวไว้ข้างต้นจะเห็นได้ว่าการที่คณะรัฐมนตรีมีมติเห็นชอบปรับปรุงหลักเกณฑ์การจัดเก็บภาษีและอัตราภาษีเงินได้ของห้างหุ้นส่วนสามัญและคณะบุคคลที่มีใช้นิติบุคคลขึ้นใหม่เป็นการบิดเบือนและเกิดผลกระทบต่อการค้าสินใจในการทำกิจกรรมทางเศรษฐกิจของประชาชนเป็นอันมาก นอกจากนี้ ยังลดแรงจูงใจไม่ให้ประชาชนรวมกลุ่มกันจัดตั้งห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่มีใช้นิติบุคคลขึ้นมาเพื่อทำกิจกรรมใดกิจกรรมหนึ่ง ทำให้ไม่เป็นประโยชน์ในทางเศรษฐกิจอันส่งผลให้รัฐต้องสูญเสียรายได้จากการจัดเก็บภาษีของห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่มีใช้นิติบุคคล<sup>84</sup> จึงเกิดปัญหาขึ้นดังนี้

1. 1.เมื่ออัตราภาษีของห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่มีใช้นิติบุคคลซึ่งเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาเท่ากับห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลซึ่งเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลมีอัตราภาษีที่ใกล้เคียงกัน ทำให้ผู้เสียภาษีบิดเบือนต่อการตัดสินใจในรูปแบบการประกอบธุรกิจ ดังที่ผู้วิจัยได้อธิบายไว้ในหัวข้อ 4.2.2.2 ประการแรก

2. ห้างหุ้นส่วนสามัญเสียภาษีจากเงินได้สุทธิในอัตราร้อยละ 20 ส่วนคณะบุคคลที่มีใช้นิติบุคคลเสียภาษีจากเงินได้พึงประเมินก่อนหักรายจ่ายในอัตราร้อยละ 20 ซึ่งมีหลักเกณฑ์ในการเสียภาษีที่ไม่เหมือนกัน ก่อให้เกิดการบิดเบือนต่อการตัดสินใจจัดตั้งห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่มีใช้นิติบุคคล ดังที่ผู้วิจัยได้อธิบายไว้ในหัวข้อ 4.2.2.2 ประการที่สอง

3. ประเภทอัตราภาษีเป็นองค์ประกอบหนึ่งที่ส่งผลให้ผู้เสียภาษีเลือกหรือไม่เลือกตัดสินใจในการประกอบธุรกิจ ดังที่ผู้วิจัยได้อธิบายไว้ในหัวข้อ 4.2.2.2 ประการที่สาม

4. การจัดเก็บภาษีเงินได้จากห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่มีใช้นิติบุคคลแตกต่างจากหน่วยภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาหน่วยอื่น ๆ ก่อให้เกิดการบิดเบือนต่อการตัดสินใจในการรวมกลุ่มจัดตั้งห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่มีใช้นิติบุคคล หรืออาจเลือกที่จะไม่ประกอบกิจการใดเลย ดังที่ผู้วิจัยได้อธิบายไว้ในหัวข้อ 4.2.2.2 ประการที่สี่

ลักษณะปัญหาที่ผู้วิจัยกล่าวข้างต้นไม่เป็นการส่งเสริมสนับสนุนต่อหลักความมีประสิทธิภาพในทางเศรษฐกิจหรือทำให้เกิดความสูญเปล่าทางเศรษฐกิจ

4.2.2.3 พิจารณาการวางแผนภาษีโดยการจัดตั้งห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่มีใช้นิติบุคคลตามกฎหมายที่น่าจะมีผลใช้บังคับตั้งแต่ปี พ.ศ. 2557 เป็นต้นไป

ตามที่ได้กล่าวมาในบทที่ 3 ในหัวข้อ 3.1.13 และ 3.1.14 จากแนวคำวินิจฉัยในหนังสือตอบข้อหารือและแนวบรรทัดฐานคำพิพากษาฎีกาที่ได้มีการยอมรับการรวมกลุ่มจัดตั้งห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่มีใช้นิติบุคคลในการทำธุรกรรมหลากหลายในการประกอบอาชีพเพื่อสร้างรายได้ อันเป็นการส่งเสริมให้ประชาชนเกิดความขยันในการประกอบอาชีพอันส่งผลดีต่อเศรษฐกิจ

<sup>84</sup> การวิเคราะห์ในส่วนนี้ ผู้วิจัยได้ประยุกต์มาจากแนวความคิดของจิสต์ คัด รอดจันท์ (น. 40-41). เล่มเดิม.

และรายได้ของรัฐ ซึ่งปัจจุบันมติคณะรัฐมนตรีฉบับดังกล่าวได้คงให้มีหน่วยภาษีซื้อห้างหุ้นส่วนสามัญและคณะบุคคลที่มีโชันติบุคคลไว้ โดยได้มีการกำหนดนิยามความหมายของห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่มีโชันติบุคคลไว้เป็นการเฉพาะอันเป็นการตอกย้ำถึงการยอมรับการวางแผนภาษีของบุคคล โดยการจัดตั้งเป็นห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่มีโชันติบุคคลขึ้นมา

สืบเนื่องจากผู้เสียภาษีพยายามจัดตั้งห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่มีโชันติบุคคลหลายห้างหรือหลายคณะขึ้น โดยใช้วิธีการนำชื่อของบุคคลในครอบครัวเดียวกันหรือบุคคลที่รู้จักกันมาสลับชื่อกันและร่วมกลุ่มกันจัดตั้งเป็นห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่มีโชันติบุคคลซึ่งจะทำให้เงินได้พึงประเมินของบุคคลคนเดียวกระจายออกไปเป็นหลายหน่วย<sup>85</sup> ทำให้เสียภาษีน้อยลงหรือไม่ต้องเสียเลย เพราะหน่วยภาษีที่ตั้งขึ้นใหม่หลาย ๆ หน่วย สามารถหักค่าใช้จ่ายและหักค่าลดหย่อนได้เพิ่มมากกว่าเป็นหน่วยเดียว ดังนั้น เมื่อมีการยอมรับรูปแบบการวางแผนภาษีดังที่กล่าวข้างต้น ผู้วิจัยเห็นว่าหากบุคคลจะรวมกลุ่มกันประกอบธุรกิจใดธุรกิจหนึ่งตามกฎหมายใหม่นี้ ควรเลือกการจัดตั้งในรูปแบบของห้างหุ้นส่วนสามัญที่มีโชันติบุคคลมากกว่ารูปแบบคณะบุคคลที่มีโชันติบุคคล เพราะมติคณะรัฐมนตรีกำหนดให้ห้างหุ้นส่วนสามัญเสียภาษีจากเงินได้สุทธิในอัตราร้อยละ 20 กล่าวคือ ห้างหุ้นส่วนสามัญสามารถหักค่าใช้จ่ายและหักค่าลดหย่อนอันเป็นการบรรเทาภาระภาษีได้มากกว่าคณะบุคคล และเกิดประโยชน์สูงสุดแก่บุคคลที่จะรวมกลุ่มกัน เพราะคณะบุคคลตามกฎหมายใหม่นี้ไม่สามารถหักค่าใช้จ่ายและค่าลดหย่อนได้

สรุปผลที่ได้จากการวิเคราะห์ปัญหาการจัดเก็บภาษีเงินได้จากห้างหุ้นส่วนสามัญและคณะบุคคลที่มีโชันติบุคคลตามกฎหมายที่น่าจะมีผลใช้บังคับตั้งแต่ปี พ.ศ. 2557 เป็นต้น มีทั้งความสอดคล้องและไม่สอดคล้องกับหลักความเป็นธรรมในแนวนอนและแนวตั้ง เพราะการจัดเก็บภาษีของห้างหุ้นส่วนสามัญที่จัดเก็บจากเงินได้สุทธิในอัตราร้อยละ 20 แบบอัตราเดียว จำนวนเงินที่ถูกจัดเก็บเป็นค่าภาษีจะเท่ากันหรือไม่ ย่อมขึ้นอยู่กับการหักค่าใช้จ่ายแต่ละประเภทของเงินได้นั้น ๆ

ส่วนคณะบุคคลที่มีโชันติบุคคลจัดเก็บจากเงินได้พึงประเมินก่อนหักรายจ่ายในอัตราร้อยละ 20 เมื่อถูกจัดเก็บตามหลักความเป็นธรรมในแนวนอนจำนวนเงินที่ถูกจัดเก็บเป็นค่าภาษีจะเท่ากัน และตามหลักความเป็นธรรมในแนวตั้ง หากคณะบุคคลมีจำนวนเงินได้พึงประเมินมากจะเสียภาษีในจำนวนที่มากกว่าคณะบุคคลที่มีเงินได้พึงประเมินน้อย

หลักความมีประสิทธิภาพในการจัดเก็บภาษีและการให้ความร่วมมือในการเสียภาษี เห็นได้ว่าการจัดเก็บภาษีของห้างหุ้นส่วนสามัญมีความยุ่งยากและซับซ้อนมากกว่าการจัดเก็บภาษีของคณะบุคคลที่มีโชันติบุคคล เพราะคณะบุคคลไม่มีการบรรเทาภาษีภาระ

<sup>85</sup> พัฒนกิจ บัญชี ภาษีและฝึกอบรม จำกัด. (ม.ป.ป.). การแตกหน่วยภาษี. สืบค้นเมื่อ 8 มีนาคม 2557, จาก <http://www.pattanakit.net/index.php?lay>

หลักความมีประสิทธิภาพในทางเศรษฐกิจ การจัดเก็บภาษีแบบอัตราเดียวก่อให้เกิดความบิดเบือนต่อการตัดสินใจในการประกอบกิจกรรมทางเศรษฐกิจ และหลักเกณฑ์การจัดเก็บของห้างหุ้นส่วนสามัญและคณะบุคคลที่มีโชคนิติบุคคลมีความแตกต่างกัน จึงก่อให้เกิดการบิดเบือนในการเลือกที่จะจัดตั้งห้างหุ้นส่วนสามัญมากกว่าคณะบุคคล เพราะคณะบุคคลไม่สามารถบรรเทาภาระภาษีได้ ห้างหุ้นส่วนสามัญจึงได้รับประโยชน์ในทางภาษีมากกว่า ดังนั้น ควรยกเลิกมติคณะรัฐมนตรีที่อนุมัติหลักการร่างพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากรตามที่กฎกระทรวงการคลังเสนอ แต่ให้คงไว้ซึ่งคำนิยามของห้างหุ้นส่วนสามัญและคณะบุคคลที่มีโชคนิติบุคคล และควรให้คณะบุคคลที่มีโชคนิติบุคคลบรรเทาภาระภาษีได้เช่นเดิม

#### 4.3 ปัญหาและวิเคราะห์ปัญหาการจัดเก็บภาษีห้างหุ้นส่วนตามกฎหมายภาษีต่างประเทศ

ในหัวข้อนี้จะวิเคราะห์ปัญหาการจัดเก็บภาษีห้างหุ้นส่วน (Partnership) ในต่างประเทศที่ผู้วิจัยได้นำเสนอไว้ในบทที่ 3 มีอยู่ 3 ประเทศด้วยกัน คือ ประเทศญี่ปุ่น ประเทศอังกฤษ ประเทศสหรัฐอเมริกา ห้างหุ้นส่วน (Partnership) ตามกฎหมายภาษีต่างประเทศจัดเก็บภาษีโดยใช้หลักการเดียวกัน กล่าวคือ จัดเก็บภาษีห้างหุ้นส่วนจากผู้เป็นหุ้นส่วนโดยตรง (Partner's Level) โดยไม่ถือว่าห้างหุ้นส่วนเป็นหน่วยภาษีที่มีหน้าที่เสียภาษี ห้างหุ้นส่วนนั้นไม่มีสถานะเชิงบุคคลมีแต่เพียงหน้าที่แบ่งส่วนผลกำไรและผลขาดทุนที่ได้รับให้แก่ผู้เป็นหุ้นส่วนเท่านั้น เมื่อผู้เป็นหุ้นส่วนได้รับส่วนแบ่งกำไรหรือผลขาดทุนมาแล้วต้องนำไปรวมกับเงินได้ประเภทอื่น ๆ ที่ผู้เป็นหุ้นส่วนได้รับมาเพื่อเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา นอกจากนี้ ประเทศญี่ปุ่นมีรูปแบบการหักภาษี ณ ที่จ่ายในอัตราร้อยละ 20 จากส่วนแบ่งกำไรของผู้เป็นหุ้นส่วนตามหลักเกณฑ์ที่ได้กล่าวไว้ในหัวข้อ 3.2.1 แล้ว

ส่วนคณะบุคคลที่มีโชคนิติบุคคล (Group of Person) ไม่มีบทบัญญัติในกฎหมายภาษีของต่างประเทศที่ผู้วิจัยได้ทำการศึกษา ดังนั้น หลังจากผู้วิจัยได้ทำการเปรียบเทียบกฎหมายไทยกับกฎหมายของต่างประเทศแล้ว ผู้วิจัยจะทำการวิเคราะห์ปัญหาการจัดเก็บภาษีห้างหุ้นส่วนในต่างประเทศต่อหลักความเป็นธรรมในการจัดเก็บภาษีและหลักความมีประสิทธิภาพ โดยจะวิเคราะห์วิจารณ์เป็นลำดับ ดังนี้

- (1) ปัญหาการจัดเก็บภาษีห้างหุ้นส่วนจากผู้เป็นหุ้นส่วน (Partner's Level) ต่อหลักความเป็นธรรมในการจัดเก็บภาษี
- (2) ปัญหาการจัดเก็บภาษีห้างหุ้นส่วนจากผู้เป็นหุ้นส่วน (Partner's Level) ต่อหลักความมีประสิทธิภาพ



4.3.1 ปัญหาการจัดเก็บภาษีห้างหุ้นส่วนจากผู้เป็นหุ้นส่วน (Partner's Level) ต่อหลักความเป็นธรรมในการจัดเก็บภาษี

ตามที่ได้กล่าวมาแล้วในบทที่ 2 หัวข้อที่ 2.3 ว่าระบบภาษีอากรที่ดีจะต้องมีความเป็นธรรมทั้งในระหว่างผู้เสียภาษีด้วยกันเอง และระหว่างรัฐผู้จัดเก็บภาษีกับประชาชนผู้เสียภาษีทั้งหลาย กล่าวคือ ผู้เสียภาษีจะต้องจ่ายภาษีตามความสามารถที่ตนพึงมีและพึงได้รับ ดังนั้น การวัดความเป็นธรรมทางภาระภาษีสามารถวัดได้จากเงินได้ของผู้เป็นหุ้นส่วนโดยตรง การพิจารณาในประเด็นนี้ผู้วิจัยจะแยกพิจารณาเป็น 2 ส่วน ดังนี้

(1) พิจารณาการจัดเก็บภาษีห้างหุ้นส่วนจากผู้เป็นหุ้นส่วน (Partner's Level) ต่อหลักความเป็นธรรมในแนวนอนตามหลักความสามารถในการเสียภาษี

(2) พิจารณาการจัดเก็บภาษีห้างหุ้นส่วนจากผู้เป็นหุ้นส่วน (Partner's Level) ต่อหลักความเป็นธรรมในแนวตั้งตามหลักความสามารถในการเสียภาษี

4.3.1.1 พิจารณาการจัดเก็บภาษีห้างหุ้นส่วนจากผู้เป็นหุ้นส่วน (Partner's Level) ต่อหลักความเป็นธรรมในแนวนอนตามหลักความสามารถในการเสียภาษี

ตาม que ผู้วิจัยได้ทำการศึกษามาในบทที่ 2 หัวข้อที่ 2.3 ว่าหลักความเป็นธรรมในแนวนอนตามหลักความสามารถในการเสียภาษีนั้น คนที่มีฐานะเท่าเทียมกันและมีความสามารถในการเสียภาษีเท่ากันจะต้องเสียภาษีให้แก่รัฐในจำนวนที่เท่ากัน เมื่อพิจารณาถึงการจัดเก็บภาษีห้างหุ้นส่วนในต่างประเทศที่จัดเก็บภาษีจากผู้เป็นหุ้นส่วนโดยตรง (Partner's Level) ซึ่งผู้เป็นหุ้นส่วนต้องนำเงินได้ที่ได้รับจากส่วนแบ่งของห้างหุ้นส่วนมารวมกับเงินได้ประเภทอื่น ๆ ที่ได้รับและต้องนำมาคำนวณภาษีตามตารางบัญชีอัตราภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาอันมีอัตราส่วนเพิ่มหลายอัตรา หรือภาษีเงินได้แบบก้าวหน้า (Progressive Rate) จะเห็นได้ว่าหากผู้เป็นหุ้นส่วนอยู่ภายใต้เงื่อนไขเรื่องความสามารถในการเสียภาษีอย่างเท่ากัน ตามหลักความเป็นธรรมในแนวนอนแล้ว ผู้เป็นหุ้นส่วนที่มีความสามารถในการจ่ายเท่ากัน ก็ต้องเสียภาษีในจำนวนและสัดส่วนเท่ากัน โดยผู้วิจัยขออธิบายโดยยกตัวอย่างเพื่อประกอบความเข้าใจดังต่อไปนี้

ตัวอย่างประเทศญี่ปุ่น

นายออนเซนมีเงินได้ประเภทอื่นที่ได้รับจากการทำงานประจำเป็นเงิน 1,000,000 เยน<sup>86</sup> ซึ่งเงินได้จากการทำงานประจำหักค่าใช้จ่ายในอัตราร้อยละ 20 คงเหลือเงินได้จากการทำงานประจำ 800,000<sup>87</sup> เยน นำมารวมกับเงินได้ส่วนแบ่งกำไรที่ได้รับจากห้างหุ้นส่วน 200,000 เยน รวมเป็นเงิน

<sup>86</sup> 100 เยนมีค่าเท่ากับ 32.22 บาท, ข้อมูล ณ วันที่ 4 มีนาคม พ.ศ. 2557, ที่มา อัตราแลกเปลี่ยนเงินตราต่างประเทศ ธนาคารแห่งประเทศไทย.

<sup>87</sup>  $\{1,000,000 - (1,000,000 \times 20\%)\}$ .

1,000,000<sup>88</sup> เยน หักค่าลดหย่อน ได้แก่ เงินค่าประกันชีวิตและค่าประกันสุขภาพเป็นจำนวน 30,000 เยน คงเหลือเงิน ได้สุทธิ 970,000<sup>89</sup> เยน ต้องนำเงิน ได้สุทธิดังกล่าวมาคำนวณเพื่อเสียภาษีตามตาราง บัญชีอัตราภาษีเงิน ได้บุคคลธรรมดาซึ่งถูกจัดเก็บในชั้นอัตราภาษีร้อยละ 5 ดังนั้น นายออนเซนต้อง เสียภาษีจำนวน 48,500<sup>90</sup> เยน โดยคำนวณเป็นอัตราภาษีเฉลี่ยได้เท่ากับ 4.04<sup>91</sup>

ส่วนนางซาคุระมีเงิน ได้ประเภทอื่นที่ได้รับจากการทำงานประจำเป็นเงิน 1,000,000 เยน ซึ่งเงิน ได้จากการทำงานประจำหักค่าใช้จ่ายในอัตราร้อยละ 20 คงเหลือเงิน ได้จากการทำงานประจำ 800,000<sup>92</sup> เยน นำมารวมกับเงิน ได้ส่วนแบ่งกำไรที่ได้รับจากห้างหุ้นส่วน 200,000 เยน รวมเป็นเงิน 1,000,000<sup>93</sup> เยน หักค่าลดหย่อน ได้แก่ เงินค่าประกันชีวิตและค่าประกันสุขภาพเป็นจำนวน 30,000 เยน คงเหลือเงิน ได้สุทธิ 970,000<sup>94</sup> เยน ต้องนำเงิน ได้สุทธิดังกล่าวมาคำนวณเพื่อเสียภาษีตามตาราง บัญชีอัตราภาษีเงิน ได้บุคคลธรรมดาซึ่งถูกจัดเก็บภายในชั้นอัตราภาษีร้อยละ 5 ดังนั้นนางซาคุระ ต้องเสียภาษีจำนวน 48,500<sup>95</sup> เยน โดยคำนวณเป็นอัตราภาษีเฉลี่ยได้เท่ากับ 4.04<sup>96</sup>

จากตัวอย่างทั้งสองจะเห็นได้ว่า นายออนเซนและนางซาคุระมีความสามารถในการเสีย ภาษีเงิน ได้บุคคลธรรมดาเท่ากันโดยพิจารณาจากราย ได้ทั้งหมดของบุคคลทั้งสอง เมื่อบุคคลทั้งสอง ได้นำส่วนแบ่งกำไรที่ได้รับจากห้างหุ้นส่วนร่วมกับเงิน ได้ประเภทอื่นที่ได้รับจากการทำงานประจำ ซึ่งบุคคลทั้งสองต้องถูกจัดเก็บภาษีเงิน ได้บุคคลธรรมดาในอัตราภาษีที่เท่ากันคือร้อยละ 5 เพราะ เงิน ได้สุทธิอยู่ในชั้นอัตราภาษีช่วงเดียวกัน จึงต้องเสียภาษีอัตราเดียวกันในจำนวนและสัดส่วนที่ เท่ากัน มีผลให้อัตราภาษีเฉลี่ยของบุคคลทั้งสองเท่ากัน ดังนั้น การจัดเก็บภาษีเงิน ได้บุคคลธรรมดา จากผู้เป็นหุ้นส่วนจึงไม่มีปัญหาเกิดขึ้น เพราะสอดคล้องกับหลักความเป็นธรรมในแนวนอนตาม หลักความสามารถในการเสียภาษี

<sup>88</sup> (800,000 + 200,000).

<sup>89</sup> (1,000,000 - 30,000).

<sup>90</sup> (970,000 x 5%).

<sup>91</sup>  $\{(100 \times 48,500) \div 1,200,000\}$ .

<sup>92</sup>  $\{(1,000,000 - (1,000,000 \times 20\%))\}$ .

<sup>93</sup> (800,000 + 200,000).

<sup>94</sup> (1,000,000 - 30,000).

<sup>95</sup> (970,000 x 5%).

<sup>96</sup>  $\{(100 \times 48,500) \div 1,200,000\}$ .

4.3.1.2 พิจารณาการจัดเก็บภาษีหักเหส่วนจากผู้เป็นหุ้นส่วน (Partner's Level) ต่อหลักความเป็นธรรมในแนวตั้งตามหลักความสามารถในการเสียภาษี

ตามที่ผู้วิจัยได้ทำการศึกษาไปในบทที่ 2 หัวข้อ 2.3 แล้วว่าหลักความเป็นธรรมในแนวตั้งจะเกิดขึ้นเมื่อผู้เสียภาษีมิฐานะที่แตกต่างกันควรได้รับการปฏิบัติที่แตกต่างกัน กล่าวคือ คนที่มีกำลังความสามารถในการชำระภาษีต่างกันควรต้องเสียภาษีอากรในอัตราที่แตกต่างกัน และเป็นการแตกต่างกันอย่างเหมาะสม ดังนั้น ผู้เสียภาษีที่มีความสามารถในการจ่ายภาษีสูงกว่าจะต้องจ่ายภาษีในจำนวนและสัดส่วนที่สูงกว่าผู้เสียภาษีที่มีความสามารถในการจ่ายภาษีน้อย โดยผู้วิจัยจะอธิบายโดยยกตัวอย่างเพื่อประกอบความเข้าใจดังต่อไปนี้

ตัวอย่างประเทศสหรัฐอเมริกา

นายจอห์นมีเงินได้ประเภทอื่นที่ได้จากการทำธุรกิจเป็นเงิน 350,000 ดอลลาร์สหรัฐ<sup>97</sup> ซึ่งหักค่าใช้จ่ายได้ในอัตราร้อยละ 10 คงเหลือเงินได้จากการทำธุรกิจ 315,000<sup>98</sup> ดอลลาร์สหรัฐ นำมารวมกับเงินได้ส่วนแบ่งกำไรที่ได้รับจากหุ้นส่วน 100,000 ดอลลาร์สหรัฐ รวมเป็นเงิน 415,000<sup>99</sup> ดอลลาร์สหรัฐ สามารถหักค่าลดหย่อนส่วนบุคคลและค่าใช้จ่ายเพื่อการกุศล 32,000<sup>100</sup> ดอลลาร์สหรัฐ คงเหลือเงินได้สุทธิ 383,000<sup>101</sup> ดอลลาร์สหรัฐ ต้องนำเงินได้สุทธิดังกล่าวมาคำนวณเพื่อเสียภาษีตามตารางบัญชีอัตราภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา นายจอห์นซึ่งเป็นหัวหน้าครอบครัวจะถูกเก็บภาษีในชั้นอัตราร้อยละ 10,15,25,28,33 ตามลำดับ ดังนั้น นายจอห์นต้องเสียภาษีจำนวน 95,328.5<sup>102</sup> ดอลลาร์สหรัฐ โดยคำนวณเป็นอัตราเฉลี่ยได้เท่ากับ 21.18<sup>103</sup>

<sup>97</sup> 1 ดอลลาร์สหรัฐ มีค่าเท่ากับ 32.29 บาท, ข้อมูล ณ วันที่ 9 ธันวาคม พ.ศ. 2556. ที่มา อัคราแลกเปลี่ยนเงินตราต่างประเทศ ธนาคารแห่งประเทศไทย.

<sup>98</sup>  $\{350,000 - (350,000 \times 10\%)\}$ .

<sup>99</sup>  $(315,000 + 100,000)$ .

<sup>100</sup> ตามกฎหมายภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาประเทศสหรัฐอเมริกาไม่มีการแบ่งแยกว่าเป็นค่าใช้จ่ายหรือค่าลดหย่อน เพราะใช้คำศัพท์ของค่าลดหย่อนกับค่าใช้จ่ายเป็นคำเดียวกัน คือ คำว่า Deduction เช่น ค่าลดหย่อนส่วนบุคคล ค่าลดหย่อนผู้อยู่ในอุปการะ ค่าใช้จ่ายเกี่ยวกับการรักษาพยาบาล เงินค่าเลี้ยงดูคู่สมรสที่ย่าหรือแยกกันอยู่ ค่าใช้จ่ายสำหรับกรงาน ค่าใช้จ่ายเพื่อการกุศล เป็นต้น สืบค้นเมื่อ 7 ธันวาคม พ.ศ. 2556, จาก [digi.library.tu.ac.th/la/0702/09/pdf](http://digi.library.tu.ac.th/la/0702/09/pdf)

<sup>101</sup>  $(415,000 - 32,000)$ .

<sup>102</sup>  $\{(12,400 \times 10\%) + (47,350 \times 15\%) + (122,300 \times 25\%) + (198,050 \times 28\%) + (2,900 \times 33\%)\}$ .

<sup>103</sup>  $\{(100 \times 95,328.5) \div 450,000\}$ .

นายโจเซฟมีเงินได้ประเภทอื่นที่ได้จากการทำธุรกิจเป็นเงิน 100,000 ดอลลาร์สหรัฐ ซึ่งหักค่าใช้จ่ายได้ในอัตราร้อยละ 10 คงเหลือเงินได้จากการทำธุรกิจ 90,000<sup>104</sup> ดอลลาร์สหรัฐ นำมารวมกับเงินได้ส่วนแบ่งกำไรที่ได้รับจากห้างหุ้นส่วน 100,000 ดอลลาร์สหรัฐ รวมเป็นเงิน 190,000<sup>105</sup> ดอลลาร์สหรัฐ สามารถหักค่าลดหย่อนส่วนบุคคลและค่าใช้จ่ายเพื่อการกุศล 32,000 ดอลลาร์สหรัฐ คงเหลือเงินได้สุทธิ 158,000<sup>106</sup> ดอลลาร์สหรัฐ ต้องนำเงินได้สุทธิดังกล่าวมาคำนวณเพื่อเสียภาษีตามตารางบัญชีอัตราภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา นายโจเซฟซึ่งเป็นหัวหน้าครอบครัวจะถูกเก็บภาษีในชั้นอัตราร้อยละ 10,15,25 ตามลำดับ ดังนั้นนายโจเซฟต้องเสียภาษีจำนวน 32,905<sup>107</sup> ดอลลาร์สหรัฐ โดยคำนวณเป็นอัตราเฉลี่ยได้เท่ากับ 16.45<sup>108</sup>

ตามตัวอย่างดังกล่าว เห็นได้ว่านายจอห์นและนายโจเซฟมีความสามารถในการจ่ายภาษีที่แตกต่างกัน ซึ่งตามข้อเท็จจริงนายจอห์นต้องเสียภาษีจำนวน 95,328.5 บาทโดยอัตราภาษีเฉลี่ยเท่ากับ 21.18 และนายโจเซฟเสียภาษีจำนวน 32,905 บาท โดยมีค่าอัตราภาษีเฉลี่ยเท่ากับ 16.45 จึงเห็นว่าบุคคลทั้งสองต้องเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาในจำนวนและสัดส่วนที่แตกต่างกัน โดยนายจอห์นมีความสามารถในการจ่ายมากกว่าก็ต้องเสียภาษีมากกว่านายโจเซฟที่มีความสามารถในการเสียภาษีน้อย ดังนั้น การจัดเก็บภาษีห้างหุ้นส่วนจากผู้เป็นหุ้นส่วน (Partner's Level) จึงไม่มีปัญหาเกิดขึ้น เพราะรัฐได้จัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาตามความสามารถของผู้เสียภาษี จึงมีความสอดคล้องกับหลักความเป็นธรรมในการเก็บภาษีในแนวตั้งตามหลักความสามารถในการเสียภาษี

นอกจากนี้ การจัดเก็บภาษีจากผู้เป็นหุ้นส่วนโดยใช้ภาษีเงินได้แบบก้าวหน้ามีความสอดคล้องกับหลักความเป็นธรรมในการกระจายรายได้ครั้งใหม่ เพราะผู้เป็นหุ้นส่วนที่มีรายได้สูงหรือมีเงินได้ที่มีมากต้องจ่ายภาษีในสัดส่วนที่สูงกว่าผู้เป็นหุ้นส่วนที่มีเงินได้น้อย จึงเป็นการลดความไม่เสมอภาคด้านรายได้หรือช่วยลดความเหลื่อมล้ำระหว่างผู้เสียภาษี<sup>109</sup> ตามที่ผู้วิจัยได้กล่าวไว้ในบทที่ 2

อย่างไรก็ตาม การกำหนดอัตรากำไรของกฎหมายภาษีต่างประเทศแต่ละประเทศที่ผู้วิจัยได้นำเสนอไว้ในบทที่ 3 และในตัวอย่างข้างต้นนั้น จะเห็นได้ว่าอัตรากำไรมีความแตกต่างกัน แต่

<sup>104</sup>  $\{100,000 - (100,000 \times 10\)\}$ .

<sup>105</sup>  $(100,000 + 90,000)$ .

<sup>106</sup>  $(190,000 - 32,000)$ .

<sup>107</sup>  $\{(12,400 \times 10\%) + (47,350 \times 15\%) + (98,250 \times 25\%)\}$ .

<sup>108</sup>  $\{(100 \times 32,905) \div 200,000\}$ .

<sup>109</sup> การวิเคราะห์ในส่วนนี้ ผู้วิจัยได้ประยุกต์มาจากแนวคิดของจอร์จ คี รอดจันท์ (น. 35). เล่มเดิม.

อาจมีอัตราภาษีบางจำนวนที่ใกล้เคียงกัน ย่อมขึ้นอยู่กับสถานะเศรษฐกิจสังคมและนโยบายของรัฐบาลที่จะออกมาใช้บังคับกับการจัดเก็บภาษีในประเทศของตนเอง จำนวนค่าเงิน จำนวนประชาชน ทั้งนี้ขึ้นอยู่กับความเป็นประเทศที่พัฒนาในระดับที่สูง ระดับกำลังพัฒนา หรือในระดับที่ต่ำอีกด้วย

4.3.2 ปัญหาการจัดเก็บภาษีห้างหุ้นส่วนจากผู้เป็นหุ้นส่วน (Partner's Level) ต่อหลักความมีประสิทธิภาพ

ตามที่ผู้วิจัยได้ศึกษามาในบทที่ 2 หัวข้อ 2.3 แล้วว่าหลักความมีประสิทธิภาพในที่นี้สามารถแยกพิจารณาได้เป็น 2 กรณี คือ หลักความมีประสิทธิภาพในการจัดเก็บภาษีและการให้ความร่วมมือในการเสียภาษีกับหลักความมีประสิทธิภาพในทางเศรษฐกิจ โดยผู้วิจัยขอแยกพิจารณาออกเป็นดังนี้

(1) พิจารณาการจัดเก็บภาษีห้างหุ้นส่วนจากผู้เป็นหุ้นส่วน (Partner's Level) ต่อหลักความมีประสิทธิภาพในการจัดเก็บภาษีและการให้ความร่วมมือในการเสียภาษี

(2) พิจารณาการจัดเก็บภาษีห้างหุ้นส่วนจากผู้เป็นหุ้นส่วน (Partner's Level) ต่อความมีประสิทธิภาพในทางเศรษฐกิจ

4.3.2.1 พิจารณาการจัดเก็บภาษีห้างหุ้นส่วนจากผู้เป็นหุ้นส่วน (Partner's Level) ต่อหลักความมีประสิทธิภาพในการจัดเก็บภาษีและการให้ความร่วมมือในการเสียภาษี

กฎหมายภาษีที่ดินนั้นจะต้องมีประสิทธิภาพทั้งจากทางฝ่ายเจ้าหน้าที่ผู้บริหารจัดเก็บภาษีและฝ่ายผู้เสียภาษี โดยจะต้องมีค่าใช้จ่ายในการจัดเก็บและการให้ความร่วมมือในการเสียภาษีในจำนวนเพียงเล็กน้อยหรือไม่มีเลย จึงจะไม่มีผลกระทบต่อรายได้ของรัฐบาลที่เกิดจากการจัดเก็บภาษีดังกล่าว เนื่องจากการจัดเก็บภาษีของห้างหุ้นส่วนในต่างประเทศทั้ง 3 ประเทศที่ผู้วิจัยได้กล่าวไว้ในบทที่ 3 ว่ามีการจัดเก็บภาษีห้างหุ้นส่วนจากผู้เป็นหุ้นส่วน (Partner's Level) โดยการนำเงินส่วนแบ่งกำไรและผลการขาดทุนของห้างหุ้นส่วนที่ได้รับมาจากการประกอบกิจการจัดสรรให้แก่ผู้เป็นหุ้นส่วนและผู้เป็นหุ้นส่วนต้องนำเงินได้ดังกล่าวไปรวมกับเงินได้ประเภทอื่น ๆ ที่ผู้เป็นหุ้นส่วนนั้นได้รับ เพื่อคำนวณเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาต่อไป จึงเห็นได้ว่าการกระทำดังกล่าวมีหลายขั้นตอนย่อมทำให้เกิดความซับซ้อนยุ่งยากในการปฏิบัติตามกระบวนการของกฎหมายภาษีไม่ว่าจะเป็นการคำนวณภาษี หรือในส่วนการบรรเทาภาระภาษีจึงเกิดความยากแก่การเข้าใจ อันจะส่งผลให้ผู้เสียภาษีต้องการจะหลบหลีกหรือหนีภาษีมากขึ้น เพราะเมื่อนำเงินได้ของผู้เป็นหุ้นส่วนทุก ๆ ประเภทมารวมกันแล้วเป็นผลให้ผู้เป็นหุ้นส่วนแต่ละคนต้องรับภาระหน้าที่เสียภาษีให้แก่รัฐในจำนวนและสัดส่วนที่สูงขึ้น และก่อให้เกิดปัญหาหรือข้อโต้แย้งกันในภายหลัง ผู้วิจัยจะดำเนินการวิเคราะห์ปัญหาการจัดเก็บภาษีเงินได้จากผู้เป็นหุ้นส่วน (Partner's Level) ต่อหลักความมี

ประสิทธิภาพในการจัดเก็บภาษีว่าจะทำให้เกิดปัญหาในการปฏิบัติและการบังคับใช้กฎหมาย หรือ เกิดข้อโต้แย้งในข้อเท็จจริงมากนักน้อยเพียงใดต่อไป

นอกจากนี้ ในประเทศญี่ปุ่นมีรูปแบบการจัดเก็บภาษีโดยการหักภาษี ณ ที่จ่ายในอัตรา ร้อยละ 20 ดังนั้น ในการพิจารณาการจัดเก็บภาษีห้างหุ้นส่วนจากผู้เป็นหุ้นส่วน (Partner's Level) ต่อหลักความมีประสิทธิภาพในการจัดเก็บภาษีและการให้ความร่วมมือในการเสียภาษีนั้น จึงต้อง พิจารณาทั้งปัญหาจากทางฝ่ายเจ้าหน้าที่ผู้บริหารจัดเก็บภาษี และฝ่ายผู้เสียภาษีซึ่งต้องปฏิบัติตาม กฎหมายภาษีด้วย ดังจะกล่าวต่อไปนี้

1) พิจารณาความมีประสิทธิภาพในการจัดเก็บภาษีเงินได้จากผู้เป็นหุ้นส่วนแต่ละคน ทางฝ่ายเจ้าหน้าที่ผู้บริหารจัดเก็บภาษี

เมื่อพิจารณาถึงลักษณะของการจัดเก็บภาษีจากผู้เป็นหุ้นส่วนซึ่งเป็นผู้เสียภาษีแล้ว เจ้าหน้าที่ผู้มีหน้าที่บริหารจัดเก็บภาษีจะต้องมีหน้าที่ดำเนินการบังคับแก่ผู้เป็นหุ้นส่วนแต่ละคน โดยตรง โดยผู้วิจัยขอกล่าวเป็นหัวข้อ ๆ ดังนี้

ประการแรก การบริหารจัดการเก็บภาษีของเจ้าหน้าที่ผู้บริหารจัดเก็บภาษีนั้น มีภาระที่ ก่อให้เกิดต้นทุนในเรื่องค่าใช้จ่ายในการบริหารจัดการที่สูง เพราะมีผู้เป็นหุ้นส่วนในห้างหุ้นส่วน อย่างต่ำต้องมีบุคคลตั้งแต่ 2 คนขึ้นไปโดยไม่จำกัดจำนวน กับทั้งผู้เป็นหุ้นส่วนทุกคนมีหน้าที่ที่ต้อง ยื่นแบบแสดงรายการเพื่อเสียภาษี จึงต้องจัดหาเจ้าหน้าที่ให้มีจำนวนเพียงพอกับจำนวนผู้เป็น หุ้นส่วนในการดำเนินการเรียกเก็บและตรวจสอบการเสียภาษีอย่างทั่วถึง ส่งผลให้รัฐต้องสูญเสีย ค่าใช้จ่ายในการจ้างเจ้าหน้าที่เพิ่ม

ประการที่สอง การที่กฎหมายกำหนดให้ผู้เป็นหุ้นส่วนทุก ๆ คนในห้างหุ้นส่วนต้องนำ ส่วนแบ่งกำไรหรือผลขาดทุนรวมกับเงินได้ประเภทอื่น ๆ ที่ผู้เป็นหุ้นส่วนได้รับมาโดยสามารถหัก ค่าใช้จ่ายและค่าลดหย่อนเพื่อนำเงินได้สุทธิคำนวณภาษีตามตารางบัญชีอัตราภาษีเงินได้บุคคล ธรรมดา และมีหน้าที่ยื่นแบบแสดงรายการเสียภาษีด้วยตัวเอง จึงทำให้เจ้าหน้าที่ผู้จัดเก็บภาษีเกิด ความยุ่งยากในการที่ต้องตรวจสอบเอกสารของผู้เป็นหุ้นส่วนแต่ละคนที่ยื่นแบบแสดงรายการเสีย ภาษี ด้วยเหตุที่ผู้เป็นหุ้นส่วนแต่ละคนมีแหล่งเงินได้หลาย ๆ ประเภทและภาษีเงินได้ดังกล่าวเป็น แบบอัตราก้าวหน้า จึงทำให้เจ้าหน้าที่ผู้จัดเก็บภาษีต้องใช้เวลาอันยาวนานในการตรวจสอบความถูกต้อง เพราะมีความซับซ้อนในหลายขั้นตอน ในการนี้เจ้าหน้าที่จะต้องเป็นเจ้าหน้าที่ผู้มีความรู้ความ เชี่ยวชาญในการคิดคำนวณภาษี ดังนั้น รัฐต้องมีหน้าที่ส่งพนักงานเจ้าหน้าที่เหล่านี้ไปฝึกอบรมให้มี ความรู้ความเข้าใจเกี่ยวกับขั้นตอนของกระบวนการภาษีที่มีแหล่งเงินได้มาจากหลาย ๆ แหล่ง รวมกัน ทำให้รัฐต้องเสียค่าใช้จ่ายในการส่งเจ้าหน้าที่ผู้มีความรู้ที่จัดเก็บภาษีไปอบรม อีกทั้งรัฐต้อง สูญเสียรายได้ที่จะได้จากการจัดเก็บภาษีจากห้างหุ้นส่วนอย่างมหาศาล เพราะผู้เป็นหุ้นส่วนแต่ละ

คนสามารถหักค่าใช้จ่ายและค่าลดหย่อนได้หลายรายการ ซึ่งค่าใช้จ่ายและค่าลดหย่อนมีหลายประเภทด้วยกัน เช่น ค่าลดหย่อนบุตรค่าลดหย่อนประกันชีวิต ค่าลดหย่อนการศึกษา เป็นต้น

ประการที่สาม การบริหารหรือกระบวนการตรวจสอบการต่อต้านการหลบหลีกภาษี (Tax Avoidance) หรือหนีภาษี (Tax Evasion) ของผู้เป็นหุ้นส่วนแต่ละคน ซึ่งการตรวจสอบดังกล่าวมีความจำเป็นอย่างมาก เพราะการหลบหลีกและหนีภาษีนี้นั้นอาจเป็นต้นเหตุให้รัฐต้องสูญเสียรายได้ในการจัดเก็บภาษี การเสียภาษีของผู้เป็นหุ้นส่วนที่ต้องนำส่วนแบ่งกำไรที่ได้รับจากห้างหุ้นส่วน โดยผู้เป็นหุ้นส่วนต้องนำมารวมกับเงินได้ประเภทอื่น ๆ ที่ตนได้รับอันก่อให้เกิดความยุ่งยากและซับซ้อนแก่ผู้เป็นหุ้นส่วน และยังมีเงินได้จำนวนที่มากต้องเสียภาษีในอัตราที่สูงขึ้น ส่งผลให้ผู้เป็นหุ้นส่วนไม่อยากจะเสียภาษี จึงหาวิธีทางไม่ว่าจะเป็นการวางแผน การหลบหลีก หรือการหนีภาษีก็ตาม ย่อมเกิดขึ้นได้ง่าย ดังนี้ รัฐจึงต้องหาวิธีการป้องกันการหลบหลีกภาษีที่ยอมรับไม่ได้หรือหนีภาษีอย่างเคร่งครัด จึงจำเป็นต้องจ้างเจ้าหน้าที่เพื่อตรวจสอบและตรวจจับผู้เสียภาษี และจัดอบรมเจ้าหน้าที่เพื่อให้เกิดความเชี่ยวชาญและให้รู้ช่องทางในการหลบหลีกหรือหนีภาษีของผู้เสียภาษีเพิ่มมากขึ้น

เมื่อเกิดการหลบหลีกหรือหนีภาษีเพิ่มมากขึ้น เจ้าหน้าที่ของรัฐรับมือไม่ไหว รัฐก็จำเป็นต้องออกกฎหมายหรือมาตรการเพื่อปิดช่องว่างของข้อบกพร่องที่มีอยู่ ส่งผลให้รัฐต้องเสียค่าใช้จ่ายในการจ้างผู้เชี่ยวชาญหรือนักวิชาการมาเป็นที่ปรึกษาในการออกกฎหมายขึ้นมาใหม่อีกชั้นหนึ่งเพื่อปิดช่องโหว่ของกฎหมาย หรือออกมาตรการกำหนดโทษแก่ผู้เสียภาษีที่หลบหลีกหรือหนีภาษี เป็นเหตุให้มีต้นทุนในการบริหารจัดการภาษีของรัฐบาลเพิ่มมากขึ้น จึงทำให้รัฐต้องสูญเสียค่าใช้จ่ายและการใช้ทรัพยากรในส่วนนี้รวมถึงเวลาที่ต้องเสียไปในการจัดเก็บภาษีของเงินได้บุคคลธรรมดาด้วย

ประการที่สี่ หากเจ้าหน้าที่ผู้จัดเก็บภาษีต้องสงสัยว่าห้างหุ้นส่วนนั้นเสียภาษีครบถ้วนถูกต้อง หรือดำเนินการเป็นไปตามที่กฎหมายกำหนดหรือไม่ เจ้าหน้าที่ผู้จัดเก็บภาษีมักมีหน้าที่ต้องตรวจสอบจากผู้เป็นหุ้นส่วนแต่ละคนว่าได้นำส่วนแบ่งกำไรจากห้างหุ้นส่วนมาเสียภาษีโดยครบถ้วนหรือไม่ เพราะเจ้าหน้าที่ไม่สามารถตรวจสอบจากห้างหุ้นส่วนได้โดยตรง ด้วยเหตุที่ว่าห้างหุ้นส่วนมิใช่หน่วยภาษีที่ต้องเสียภาษีในนามห้างหุ้นส่วน จึงทำให้เจ้าหน้าที่ต้องเสียเวลาและค่าใช้จ่ายในการตรวจสอบจากผู้เป็นหุ้นส่วนแต่ละคนเป็นอันมาก แทนที่จะสามารถตรวจสอบจากห้างหุ้นส่วนโดยตรงเหมือนกฎหมายภาษีของไทย เนื่องจากประเทศไทยกำหนดให้ห้างหุ้นส่วนเป็นหน่วยภาษีต้องเสียภาษีในชื่อของห้างหุ้นส่วนสามัญโดยตรง<sup>110</sup>

<sup>110</sup> การวิเคราะห์ในส่วนนี้ ผู้วิจัยได้ประยุกต์มาจากแนวความคิดของจรัสศักดิ์ รอดจันทร์ (น. 35-38).  
เล่มเดิม.

กรณีตามบทวิเคราะห์ของผู้วิจัยข้างต้นท่านอาจารย์จรัสศักดิ์ รอดจันทร์ ได้กล่าวสนับสนุนไว้ว่า “กฎหมายและระเบียบที่ซับซ้อนจะทำให้ค่าใช้จ่ายในการบริหารจัดการเก็บภาษีเพิ่มมากขึ้น เพราะเป็นเรื่องยุ่งยากสำหรับเจ้าหน้าที่ผู้จัดเก็บภาษีในการบริหารจัดการเก็บภาษีและเจ้าหน้าที่ต้องใช้เวลาในการทำความเข้าใจและบังคับใช้กฎหมายที่ซับซ้อนมากขึ้นกว่าปกติ<sup>111</sup>”

เมื่อพิจารณาทั้งฝ่ายเจ้าหน้าที่ผู้มีหน้าที่จัดเก็บภาษีเงินได้จากผู้เป็นหุ้นส่วน (Partner's Level) แล้วเกิดปัญหาหลายประการดังต่อไปนี้

1. เมื่อผู้เป็นหุ้นส่วนมีจำนวนหลายคน รัฐต้องจ้างเจ้าหน้าที่ให้มีจำนวนที่เพียงพอกับผู้เป็นหุ้นส่วน เพื่อดำเนินการเรียกเก็บหรือตรวจสอบการเสียภาษีอย่างทั่วถึง
2. เมื่อผู้เป็นหุ้นส่วนนำเงินได้จากหลาย ๆ แหล่งรวมถึงเงินส่วนแบ่งที่ได้รับจากห้างหุ้นส่วนมาเสียภาษีแล้ว ทำให้เจ้าหน้าที่เกิดความยุ่งยากและซับซ้อนเพิ่มมากขึ้น
3. ด้วยเหตุที่ว่าผู้เป็นหุ้นส่วนต้องนำเงินได้จากหลาย ๆ แหล่งรวมถึงส่วนแบ่งที่ได้รับจากห้างหุ้นส่วน ทำให้ต้องเสียภาษีในชั้นอัตราส่วนเพิ่มที่สูงขึ้น ส่งผลให้ผู้เป็นหุ้นส่วนไม่ยอมเสียภาษี จึงแสวงหาวิธีใดวิธีหนึ่งเพื่อให้ตนเสียภาษีน้อยลงหรือไม่เสียภาษีเลย ทำให้เจ้าหน้าที่ผู้มีหน้าที่จัดเก็บภาษี และเจ้าหน้าที่ประเมินภาษีต้องคอยตรวจสอบการหลบหลีกหรือหนีภาษีจากผู้เป็นหุ้นส่วนแต่ละคน
4. เงินส่วนแบ่งที่ได้รับจากห้างหุ้นส่วน ผู้เป็นหุ้นส่วนแต่ละคนสามารถหักค่าใช้จ่ายและค่าลดหย่อนก่อนนำมาคำนวณเพื่อเสียภาษี จึงทำให้รัฐสูญเสียรายได้จากการจัดเก็บภาษีของห้างหุ้นส่วน
5. ในกรณีที่เจ้าหน้าที่ผู้มีหน้าที่จัดเก็บภาษี หรือเจ้าพนักงานประเมินภาษีต้องสงสัยว่าห้างหุ้นส่วนนั้นเสียภาษีถูกต้องครบถ้วนตามรายได้ที่ได้รับจากการประกอบกิจการหรือไม่ เจ้าหน้าที่ดังกล่าว ต้องตรวจสอบจากการเสียภาษีของผู้เป็นหุ้นส่วนแต่ละคน ส่งผลให้ต้องใช้เวลาเนิ่นนาน
6. รัฐไม่สามารถตรวจสอบได้ว่าในแต่ละปีห้างหุ้นส่วนมีผลกำไรหรือผลขาดทุนเท่าไร และผู้เป็นหุ้นส่วนแต่ละคนในห้างหุ้นส่วนนั้นได้รับส่วนแบ่งกำไรและนำมาเสียภาษีแล้วหรือไม่
7. บทบัญญัติภาษีห้างหุ้นส่วนในต่างประเทศมีความสลับซับซ้อนในการประยุกต์ใช้เป็นอย่างมาก มีผลให้เจ้าหน้าที่ผู้จัดเก็บภาษีต้องใช้เวลาในการทำ ความเข้าใจและปฏิบัติตาม

<sup>111</sup> ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา: หลักการและบทวิเคราะห์ (น. 36). เล่มเดิม.



จากปัญหาทางฝ่ายเจ้าหน้าที่ผู้บริหารจัดเก็บภาษีที่ได้กล่าวข้างต้นนี้ ล้วนส่งผลกระทบต่อรัฐในเรื่องค่าใช้จ่ายทั้งสิ้น จึงไม่สอดคล้องอย่างยิ่งต่อหลักความมีประสิทธิภาพในการจัดเก็บภาษี

2) พิจารณาความมีประสิทธิภาพในการให้ความร่วมมือในการปฏิบัติตามกฎหมายภาษีของฝ่ายผู้เสียภาษี

ตามที่ได้กล่าวมาแล้วว่าการจัดเก็บภาษีห่างหุ้นส่วนจากผู้เป็นหุ้นส่วน (Partner's Level) ได้ก่อให้เกิดความยุ่งยากแก่เจ้าหน้าที่ผู้บริหารจัดเก็บภาษีอันส่งผลให้รัฐต้องสูญเสียค่าใช้จ่ายเป็นจำนวนมาก เมื่อพิจารณาทางด้านผู้เสียภาษีแล้วย่อมต้องมีค่าใช้จ่ายในการให้ความร่วมมือในการปฏิบัติตามกฎหมายภาษีอย่างแน่นอน โดยผู้วิจัยขอกล่าวเป็นหัวข้อ ๆ ดังนี้

ประการแรก เมื่อกฎหมายได้กำหนดให้ผู้เป็นหุ้นส่วนแต่ละคนมีหน้าที่ในการเสียภาษีแทนห่างหุ้นส่วนแล้วต้องนำส่วนแบ่งกำไรรวมกับเงินได้ประเภทอื่น ๆ ที่ผู้เป็นหุ้นส่วนได้รับ และผู้เป็นหุ้นส่วนแต่ละคนสามารถหักค่าใช้จ่ายและค่าลดหย่อนแล้วแต่กรณี นำมารวมคำนวณเพื่อเสียภาษีตามตารางบัญชีอัตราภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา อันทำให้เกิดความยุ่งยากและความซับซ้อนเป็นอย่างมากแก่ผู้เป็นหุ้นส่วนในการคำนวณภาษีที่จะต้องนำส่งเงินภาษีให้แก่รัฐ เพราะผู้เสียภาษีบางคนคิดคำนวณภาษีหรือยื่นแบบแสดงรายการเสียภาษีไม่เป็น หรือทำไม่ถูกต้อง ทำให้ผู้เสียภาษีต้องเสียเวลาในการตรวจสอบและการกรอกรายละเอียดลงในแบบฟอร์มซึ่งใช้เวลากรอกนาน ด้วยเหตุที่มีเงินได้หลายประเภทก็ดี ไม่มีความรู้ความเข้าใจในการกรอกเอกสารก็ดี ล้วนเป็นผลเสียที่เกิดแก่ผู้เสียภาษีทั้งสิ้น ผู้เสียภาษีจึงหาวิธีที่ตนจะได้ลดภาระในส่วนนี้ โดยการจ้างนักบัญชีผู้ที่มีความรู้ความเชี่ยวชาญในภาษีเพื่อแนะนำปรึกษาหรือกระทำการแทนผู้เป็นหุ้นส่วนที่ต้องเสียภาษี อันก่อให้เกิดค่าใช้จ่ายต่อผู้เสียภาษีในการให้ความร่วมมือในการปฏิบัติตามกฎหมาย

ประการที่สอง ไม่ว่าด้วยเหตุที่มีความยุ่งยากและสลับซับซ้อนในการที่ผู้เสียภาษีจะปฏิบัติตามกฎหมายภาษีก็ดี ด้วยเหตุที่เป็นภาษีเงินได้แบบอัตราก้าวหน้าก็ดี หรือด้วยเหตุที่ผู้เสียภาษีมียแหล่งเงินได้จากหลาย ๆ ประเภทเมื่อนำมารวมกันแล้ว มีเงินได้เพิ่มมากขึ้น ผู้เสียภาษีต้องนำมคำนวณภาษีตามตารางบัญชีอัตราภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา จะเห็นได้ว่าผู้เป็นหุ้นส่วนแต่ละคนจะเสียภาษีในชั้นอัตราส่วนเพิ่มที่สูงขึ้น อันก่อให้เกิดแรงจูงใจต่อผู้เสียภาษีไม่ยอมเสียภาษี จึงคิดหาวิธีทางเพื่อให้ตนเองไม่เสียภาษี หรือเสียภาษีให้น้อยลงกว่าความเป็นจริง อาจทำการหลบหลีก (Tax Avoidance) หรือหนีภาษี (Tax Evasion) เพื่อที่ตนต้องการลดความรับผิดชอบในการเสียภาษีในส่วนนี้ จึงก่อให้เกิดค่าใช้จ่ายแก่ผู้เป็นหุ้นส่วนไม่ว่าจะเป็นค่าใช้จ่ายในการจ้างนักกฎหมายภาษีเพื่อวางแผนภาษีหรือหาวิธีให้ตนต้องเสียภาษีให้น้อยลง หรือไม่ต้องเสียภาษีเลยก็ดี หรือผู้เสียภาษีได้ให้สินบนแก่เจ้าหน้าที่สรรพากรก็ดี ซึ่งค่าใช้จ่ายในการไม่ให้ความร่วมมือในการ

ไม่ปฏิบัติตามกฎหมายนี้ ไม่ก่อให้เกิดประโยชน์แก่รัฐแต่อย่างใด มีหน้าที่ยิ่งทำให้รัฐผู้จัดเก็บภาษีต้องสูญเสียนายได้อย่างมหาศาล<sup>112</sup>

พิเคราะห์ทางฝ่ายผู้เสียภาษีในการให้ความร่วมมือในการปฏิบัติตามกฎหมายมีปัญหาเกิดขึ้นดังนี้

1. เมื่อผู้เป็นหุ้นส่วนต้องนำเงินได้จากหลาย ๆ แหล่งรวมถึงเงินได้จากส่วนแบ่งที่ได้รับจากห้างหุ้นส่วนมาเสียภาษีแล้ว ทำให้ผู้เป็นหุ้นส่วนเกิดความยุ่งยากและซับซ้อนเพิ่มมากขึ้น ไม่ว่าจะเป็นการคิดคำนวณภาษี กรอกรายละเอียด หรือการติดต่อที่กรมสรรพากร

2. ผู้เป็นหุ้นส่วนต้องนำเงินได้ทั้งหมดมาคำนวณภาษีตามตารางบัญชีอัตราภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ซึ่งต้องเสียภาษีในอัตราส่วนเพิ่มที่สูงขึ้นเพราะผู้เป็นหุ้นส่วนแต่ละคนมีหน้าที่เพิ่มขึ้นในการเสียภาษีแทนห้างหุ้นส่วน ส่งผลให้ผู้เป็นหุ้นส่วนไม่เต็มใจจ่ายภาษีจึงหาวิธีหลบหลีกหรือหนีภาษี

จากปัญหาของผู้เป็นหุ้นส่วนทำให้ต้องเสียค่าใช้จ่ายในจำนวนที่สูงไม่ว่าจะเป็นค่าใช้จ่ายในการปฏิบัติตามและไม่ปฏิบัติตามกฎหมายภาษี และเป็นการลดแรงจูงใจของผู้เป็นหุ้นส่วนอย่างมากในการที่จะให้ความร่วมมือในการปฏิบัติตามกฎหมายอย่างถูกต้อง

ตัวอย่าง

เมื่อรัฐกำหนดให้ผู้เป็นหุ้นส่วนแต่ละคนมีหน้าที่เสียภาษีแทนห้างหุ้นส่วน ซึ่งผู้เป็นหุ้นส่วนต้องนำเงินได้จากแหล่งอื่น ๆ ที่ผู้เป็นหุ้นส่วนได้รับมาหักค่าใช้จ่ายและค่าลดหย่อนเพื่อเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา โดยนำมาคำนวณภาษีตามตารางบัญชีอัตราภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา จะเห็นได้ว่าเกิดความยุ่งยากซับซ้อนทั้งฝ่ายผู้เสียภาษีเองและฝ่ายเจ้าหน้าที่ของรัฐ เพราะต้องผ่านกระบวนการหลายขั้นตอนก่อนถึงจะเสียภาษีอย่างถูกต้องตามกฎหมาย บทบัญญัติดังกล่าวจึงมีความสลับซับซ้อนในการบังคับใช้เป็นอย่างมาก อีกทั้งรัฐเองยังต้องสูญเสียนายจากการจัดเก็บภาษีของห้างหุ้นส่วนด้วย เพราะผู้เป็นหุ้นส่วนแต่ละคนเมื่อได้รับส่วนแบ่งแล้วสามารถหักค่าใช้จ่ายและค่าลดหย่อนของตัวเองได้ ซึ่งค่าใช้จ่ายและค่าลดหย่อนนั้นบุคคล ๆ หนึ่งสามารถหักได้หลายรายการด้วยกัน

จากที่กล่าวมาทั้งหมดว่าการจัดเก็บภาษีห้างหุ้นส่วนจากผู้เป็นหุ้นส่วน (Partner's Level) จากการพิจารณาทั้งฝ่ายเจ้าหน้าที่ผู้บริหารจัดเก็บภาษีและฝ่ายผู้เสียภาษีแล้ว ไม่มีความสอดคล้องอย่างยิ่งกับหลักความมีประสิทธิภาพในการจัดเก็บภาษีและในการให้ความร่วมมือในการเสียภาษี

<sup>112</sup> การวิเคราะห์ในส่วนนี้ ผู้วิจัยได้ประยุกต์มาจากแนวคิดของจิสต์ คี รอดจันท์ (น. 35-38). เล่มเดิม.

4.3.2.2 พิจารณาการจัดเก็บภาษีห้างหุ้นส่วนจากผู้เป็นหุ้นส่วน (Partner's Level) ต่อหลักความมีประสิทธิภาพในทางเศรษฐกิจ

ตามที่ได้กล่าวมาในบทที่ 2 หัวข้อที่ 2.3 ว่าหลักความมีประสิทธิภาพในทางเศรษฐกิจนั้น ระบบภาษีต้องไม่ก่อให้เกิดการบิดเบือนการตัดสินใจในการกระทำทางเศรษฐกิจของประชาชน หรือต้องก่อให้เกิดผลกระทบที่ไม่ตั้งใจให้เกิดแก่ผู้เสียภาษีน้อยที่สุด อันส่งผลให้เกิดแรงจูงใจแก่ผู้เสียภาษีเลือกที่จะกระทำกิจกรรมทางเศรษฐกิจต่อไป หรือหากรัฐกำหนดอัตราภาษีให้มีผลกระทบกระเทือนต่อการตัดสินใจของผู้เสียภาษีแล้ว ผู้เสียภาษีอาจเลือกที่จะไม่ประกอบกิจกรรมทางเศรษฐกิจที่ตนชอบและที่ตนถนัดเลย เพราะภาษีเงินได้บุคคลธรรมดามีส่วนเกี่ยวข้องกับประกอบอาชีพในชีวิตประจำวัน จึงสามารถเข้าไปบิดเบือนต่อการตัดสินใจในการประกอบกิจกรรมทางเศรษฐกิจของผู้เสียภาษีได้ ดังนั้น ภาษีอากรที่ดีจะต้องไม่เข้าไปยุ่งเกี่ยวกับการตัดสินใจของผู้เสียภาษีในการที่จะเลือกกระทำกิจกรรมทางเศรษฐกิจใด ๆ หรือมีส่วนให้น้อยที่สุด จึงจะเพิ่มแรงจูงใจให้ผู้เสียภาษีทำกิจกรรมในทางเศรษฐกิจนั้น ๆ

ผู้เป็นหุ้นส่วนในห้างหุ้นส่วนเมื่อได้รับส่วนแบ่งกำไรแล้วต้องนำมารวมกับภาษีเงินได้ประเภทอื่น ๆ จึงเป็นผู้ที่มีหน้าที่และความรับผิดชอบในการเสียภาษีโดยตรง โดยกฎหมายภาษีของต่างประเทศทั้ง 3 ประเทศกำหนดให้ผู้เป็นหุ้นส่วนต้องเสียภาษีตามตารางบัญชีอัตราภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาที่มีอัตราภาษีส่วนเพิ่มหลายอัตรา ซึ่งอัตราภาษีส่วนเพิ่มดังกล่าวนี้มีผลกระทบต่อผู้เสียภาษีในการตัดสินใจที่จะไปกิจกรรมต่าง ๆ ในทางเศรษฐกิจ อีกทั้งอัตราภาษีส่วนเพิ่มหลายอัตรานั้นก่อให้เกิดผลทดแทนขึ้น เนื่องจากอัตราภาษีส่วนเพิ่มใช้จัดเก็บภาษีจากเงินได้ที่ได้รับเพิ่มขึ้น อัตราภาษีส่วนเพิ่มจึงไปเปลี่ยนแปลงเมื่อเงินได้สุทธิที่ผู้เสียภาษีจะได้รับเพิ่มขึ้นจากการทำงาน ดังนั้น เมื่อผู้เป็นหุ้นส่วนแต่ละคนนำแหล่งเงินได้ทั้งหลายมารวมกันเพื่อเสียภาษีตามตารางบัญชีอัตราภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ทำให้ต้องเสียภาษีในชั้นอัตราภาษีที่สูงขึ้น ส่งผลให้ผู้เป็นหุ้นส่วนไม่ยอมประกอบกิจการต่าง ๆ เพราะอัตราภาษีที่สูงก่อให้เกิดความบิดเบือนต่อการตัดสินใจในการทำกิจกรรมทางเศรษฐกิจของผู้เป็นหุ้นส่วน<sup>113</sup>

บทวิเคราะห์ของผู้วิจัยที่ได้วิเคราะห์ข้างต้นมีความสอดคล้องกับท่านปริดา เนาวทิม ดังที่กล่าวว่า “ภาษีที่ดีเมื่อทำการจัดเก็บแล้วจะต้องไม่มีผลทำให้ประชาชนผู้เสียภาษีเกิดความท้อใจในการประกอบอาชีพ คือไม่ยอมทำงานหรือทำงานน้อยลง หรือทำให้บรรดาธุรกิจต่าง ๆ หมดความต้องการที่จะลงทุนเพราะเกรงว่าผลกำไรที่ได้รับภายหลังหักภาษีแล้วจะไม่คุ้มกับการเสี่ยงในการลงทุน”<sup>114</sup>

<sup>113</sup> การวิเคราะห์ในส่วนนี้ ผู้วิจัยได้ประยุกต์มาจากแนวความคิดของจรัสศักดิ์ รอดจันทร์ (น. 42-43). เล่มเดิม.

<sup>114</sup> เศรษฐศาสตร์การภาษีอากร 1 (น. 24). เล่มเดิม.

มีนักวิชาการภาษีที่กล่าวสนับสนุนเอาไว้ในทางภาษี กล่าวคือ

ชัค บราวน์ และซีดริค แซนฟอร์ด (Chuck Brown and Cedric Sandford) กล่าวว่า “การลดแรงจูงใจในการทำงานเพิ่มมากขึ้น เพราะอัตราภาษีส่วนเพิ่มที่สูงขึ้นลดเงินได้จากการทำงานส่วนที่เพิ่มขึ้น<sup>115</sup>”

วิตโต้ ทานซี และลูจด์จ์ สชุกเน็ค (Vito Tanzi and Ludge Schuknecht) กล่าวว่า “อัตราภาษีส่วนเพิ่มที่สูง โดยเฉพาะในอัตราร้อยละ 50 หรือสูงกว่านั้น ไม่จูงใจให้บุคคลทำการออมเงินและลงทุน เพราะอัตราภาษีส่วนเพิ่มที่สูงทำให้ผลตอบแทนภายหลังภาษีจากการออมลดลงอย่างมาก<sup>116</sup>”

การที่ภาษีบิดเบือนต่อการตัดสินใจในการทำกิจกรรมของผู้เสียภาษีซึ่งทำให้เกิดผลจูงใจให้ผู้เสียภาษีเลือกทำกิจกรรมทางเศรษฐกิจ ถือว่าเป็นปรากฏการณ์ยับยั้งการสร้างรายได้ของผู้เสียภาษีอันเป็นการตอกย้ำให้ผู้เสียภาษีไม่ยอมทำกิจกรรมทางเศรษฐกิจต่อไป<sup>117</sup>

ตัวอย่าง

โดยปกติ ผู้เสียภาษีประกอบธุรกิจส่วนตัวเสียภาษีในอัตราร้อยละ 30 เมื่อรัฐกำหนดให้ ผู้เป็นหุ้นส่วนแต่ละคนต้องเสียภาษีแทนห้างหุ้นส่วนแล้ว ผู้เป็นหุ้นส่วนแต่ละคนต้องนำส่วนแบ่งที่ได้รับจากห้างหุ้นส่วนมารวมกับเงินได้ประเภทอื่น ๆ อีก ซึ่งจะทำให้ผู้เป็นหุ้นส่วนรับภาระเพิ่มขึ้น และต้องเสียภาษีในอัตราส่วนเพิ่มที่สูงขึ้นอาจอยู่ที่อัตราร้อยละ 40 ถึงอัตราร้อยละ 50 จะเห็นได้ว่า อัตราภาษีเงินได้ในส่วนที่เพิ่มสูงขึ้นดังกล่าวลดแรงจูงใจไม่ให้ผู้เป็นหุ้นส่วนประกอบธุรกิจต่อไป หรือต้องการลาออกจากการเป็นหุ้นส่วน เพื่อไปหาอาชีพใหม่ที่ถูกต้องเก็บภาษีเพียงเล็กน้อย หรือไม่ ถูกจัดเก็บภาษีเลย

จากบทวิเคราะห์และตัวอย่างของผู้วิจัยดังกล่าวข้างต้น สะท้อนปัญหาที่เกิดขึ้นดังนี้

1. การที่ผู้เป็นหุ้นส่วนแต่ละคนต้องรับภาระในการเสียภาษีแทนห้างหุ้นส่วน ทำให้เกิดหน้าที่เพิ่มขึ้นมา เพราะบุคคลบางกลุ่มมีแหล่งเงินได้หลายประเภทอยู่แล้ว ส่งผลให้ผู้เป็นหุ้นส่วนไม่ยอมทำธุรกิจหรือไม่อยากประกอบอาชีพ หรือมีความต้องการประกอบอาชีพลดน้อยลง

<sup>115</sup> From *The Effects of Income Tax on Incentives: How the 1988 Income Tax Reduction Affected Accountants*, by Chuck Brown and Cedric Sandford, 1991. อ้างถึงใน ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา: หลักการและบทวิเคราะห์ (น. 82). เล่มเดิม.

<sup>116</sup> From *Public Spending in the 20<sup>th</sup> Century: A Global Perspective*, by Vito Tanzi and Ludge Schuknecht, 2000. อ้างถึงใน ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา: หลักการและบทวิเคราะห์ (น. 82). เล่มเดิม.

<sup>117</sup> การวิเคราะห์ในส่วนนี้ ผู้วิจัยได้ประยุกต์มาจากแนวความคิดของจิสต์ค็อดจ์ รอดจันท์ (น. 40-41). เล่มเดิม.

2. เมื่อผู้เป็นหุ้นส่วนต้องนำเงินได้ส่วนแบ่งมารวมกับเงินได้ประเภทอื่น ๆ ที่ผู้เป็นหุ้นส่วนพึงจะได้รับ ทำให้ผู้เป็นหุ้นส่วนต้องเสียภาษีในชั้นอัตราภาษีส่วนเพิ่มที่สูงขึ้น อันทำให้เกิดการบิดเบือนต่อการตัดสินใจในการทำงาน

จากบทวิเคราะห์ปัญหาและตัวอย่างสามารถชี้ให้เห็นได้ว่าการจัดเก็บภาษีจากผู้เป็นหุ้นส่วน (Partner's Level) นั้นมีลักษณะที่ไม่เป็นการส่งเสริมต่อหลักความมีประสิทธิภาพในทางเศรษฐกิจอย่างยิ่ง

สรุปผลที่ได้จากการวิเคราะห์ปัญหาการจัดเก็บภาษีเงินได้ของห้างหุ้นส่วนตามกฎหมายต่างประเทศ

มีความสอดคล้องกับความเป็นธรรมทั้งในแนวนอนและแนวตั้ง เนื่องจากผู้เป็นหุ้นส่วนทุกคนต้องนำเงินได้ทั้งหมดมาคำนวณเพื่อเสียภาษีตามตารางบัญชีอัตราภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา แต่ไม่สอดคล้องกับหลักความมีประสิทธิภาพในการจัดเก็บภาษีและการให้ความร่วมมือในการเสียภาษี เพราะกฎหมายของต่างประเทศไม่ถือว่าห้างหุ้นส่วนเป็นหน่วยภาษี ผู้เป็นหุ้นส่วนแต่ละคนต้องแบกรับภาระหน้าที่ในการเสียภาษีแทนห้างหุ้นส่วนและเมื่อผู้เป็นหุ้นส่วนนำเงินได้พึงประเมินทั้งหลายที่ได้รับมารวมกันกำไรส่วนแบ่งที่ได้รับจากห้างหุ้นส่วนแล้ว ทำให้ต้องเสียภาษีในชั้นอัตราที่สูงขึ้น อันก่อให้เกิดความยุ่งยากและซับซ้อนทั้งฝ่ายเจ้าหน้าที่ของรัฐและฝ่ายผู้เสียภาษี และไม่สอดคล้องกับหลักความมีประสิทธิภาพในทางเศรษฐกิจ เพราะผู้เป็นหุ้นส่วนแต่ละคนต้องแบกรับภาระหน้าที่ในการเสียภาษีแทนห้างหุ้นส่วน ซึ่งบุคคลบางกลุ่มมีแหล่งเงินได้หลายประเภท และเมื่อนำเงินได้หลายแหล่งมารวมกันเพื่อเสียภาษีตามตารางบัญชีอัตราภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ทำให้เสียภาษีในชั้นอัตราที่สูงขึ้น จึงก่อให้เกิดความบิดเบือนในการทำกิจกรรมทางเศรษฐกิจของกลุ่มบุคคลดังกล่าว ดังนั้น รัฐไม่ควรนำหลักเกณฑ์การจัดเก็บภาษีห้างหุ้นส่วนของต่างประเทศมาใช้บังคับในประเทศไทย เพราะประเทศไทยเคยนำหลักเกณฑ์ดังกล่าวมาใช้บังคับแล้ว ซึ่งเป็นภาระยุ่งยากและไม่สะดวกแก่ผู้เสียภาษีอากร

#### 4.4 วิเคราะห์เพิ่มเติมความจำเป็นที่ควรคงหน่วยภาษีที่ชื่อห้างหุ้นส่วนสามัญและคณะบุคคลที่มีใช้นิติบุคคล

จากที่ได้กล่าวในบทที่ 2 และบทที่ 3 โดยก่อนที่จะมีมติคณะรัฐมนตรีเรื่อง มาตรการปรับปรุงโครงสร้างภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาเพื่อส่งเสริมความเป็นธรรมและให้สอดคล้องกับสถานะเศรษฐกิจ ลงวันที่ 18 ธันวาคม 2555 ประมวลรัษฎากรไม่มีคำนิยามความหมายของคำว่าห้างหุ้นส่วนสามัญและคณะบุคคลที่มีใช้นิติบุคคลในหมวดภาษีอากร จึงได้มีการให้คำจำกัดความโดยนักวิชาการและหนังสือตอบข้อหารือของกรมสรรพากร ซึ่งได้นำความหมายและหลักกฎหมายของ

ห้างหุ้นส่วนสามัญมาจากประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ โดยให้ความหมายของห้างหุ้นส่วนสามัญว่า ห้างหุ้นส่วนสามัญ คือ สัญญาซึ่งบุคคลตั้งแต่สองคนขึ้นไปตกลงเข้ากันเพื่อกระทำการกิจการร่วมกัน โดยมีวัตถุประสงค์ที่จะแบ่งปันกำไรอันจะพึงได้จากกิจการที่ทำนั้น

ส่วนคณะบุคคลที่มีโชตินิติบุคคลนั้นไม่มีความหมายหรือหลักกฎหมายในประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ จึงต้องนำความหมายของห้างหุ้นส่วนสามัญในประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์มาเทียบเคียงประกอบกับคำจำกัดความของนักวิชาการและหนังสือตอบข้อหารือของกรมสรรพากรว่า คณะบุคคลที่มีโชตินิติบุคคล หมายถึง บุคคลตั้งแต่สองคนขึ้นไปตกลงเข้ากันเพื่อกระทำการกิจการร่วมกันเช่นเดียวกับห้างหุ้นส่วนสามัญ แต่มิได้มีวัตถุประสงค์ที่จะแบ่งปันกำไรอันจะพึงได้จากกิจการที่ทำนั้น

จะเห็นได้ว่าห้างหุ้นส่วนสามัญกับคณะบุคคลที่มีโชตินิติบุคคลมีความแตกต่างกัน แต่ทุกวันนี้บุคคลนำมาใช้ปะปนกันเพราะไม่ได้ศึกษาถึงความหมายและวัตถุประสงค์อย่างแท้จริง ส่วนใหญ่จะเรียกว่าเป็นการจัดตั้งคณะบุคคลที่มีโชตินิติบุคคล ซึ่งทั้งสองรูปแบบนี้มีผลในทางภาษีอากรที่ไม่แตกต่างกัน กรณีดังกล่าวจึงไม่มีประเด็นพิจารณาในทางภาษีอากรแต่ประการใด หากเพียงแต่พิจารณาถึงเจตนารมณ์และความมุ่งหมายในการจัดเก็บภาษีประกอบกับการจัดเก็บภาษีของรูปแบบห้างหุ้นส่วนสามัญและคณะบุคคลที่มีโชตินิติบุคคลที่ตัวผู้มีเงินได้พึงประเมินเป็นสำคัญ

การที่รัฐได้กำหนดผู้มีหน้าที่เสียภาษีในชื่อของห้างหุ้นส่วนสามัญและคณะบุคคลที่มีโชตินิติบุคคลให้เป็นหน่วยภาษีที่มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา นั้น รัฐเห็นว่เพื่อความสะดวกในการกำหนดตัวผู้เสียภาษี และเพื่อความเป็นธรรมและเป็นการยอมรับการประกอบธุรกิจที่หลากหลายเพื่อหารายได้ อันเป็นการส่งเสริมให้ประชาชนประกอบอาชีพเพิ่มมากขึ้น ซึ่งจะส่งผลที่ดีต่อเศรษฐกิจและได้รับรายได้จากการจัดเก็บภาษีเพิ่มมากขึ้น

นอกจากนี้ มติคณะรัฐมนตรีดังกล่าวได้มีการบัญญัตินิยามความหมายของห้างหุ้นส่วนสามัญและคณะบุคคลที่มีโชตินิติบุคคล โดยจัดให้อยู่ในหมวดของภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาไว้เป็นการเฉพาะ ดังนี้

ห้างหุ้นส่วนสามัญที่มีโชตินิติบุคคล ให้หมายความว่า ห้างหุ้นส่วนสามัญที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายไทย หรือที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศ และให้หมายความรวมถึงห้างหุ้นส่วนสามัญที่อธิบดีกำหนด โดยอนุมัติรัฐมนตรี และประกาศในราชกิจจานุเบกษา

คณะบุคคลที่มีโชตินิติบุคคล ให้หมายความว่า บุคคลตั้งแต่สองคนขึ้นไปตกลงเข้ากันเพื่อกระทำการกิจการร่วมกันโดยไม่มีวัตถุประสงค์จะแบ่งปันกำไรอันพึงได้แต่กิจการที่ทำนั้น

ดังนั้น รัฐจึงควรคงหน่วยภาษีที่ชื่อห้างหุ้นส่วนสามัญและคณะบุคคลที่มีโชตินิติบุคคลให้มีอยู่ในประมวลรัษฎากรในหมวดภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา

#### 4.5 วิเคราะห์เพิ่มเติมในกรณีการตรวจสอบและไต่สวนการขอจัดตั้งห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่มีใช้นิติบุคคลและการอนุมัติเลขประจำตัวผู้เสียภาษีอากร

จากที่กล่าวมาแล้วในบทที่ 3 ในการที่บุคคลได้ยื่นคำร้องขอมิเลขประจำตัวผู้เสียภาษีและบัตรประจำตัวผู้เสียภาษีในชื่อของห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่มีใช้นิติบุคคล เจ้าหน้าที่ผู้ปฏิบัติงานในการให้เลขประจำตัวผู้เสียภาษีอากรตรวจสอบเพียงเอกสารตามที่ประกาศอธิบดีกรมสรรพากรกำหนดซึ่งที่กล่าวไว้แล้วในบทที่ 3 หัวข้อ 3.1.1 เท่านั้น มิได้มีการตรวจสอบหรือไต่สวนให้ได้รับความจริงว่าบุคคลผู้มีชื่อมีเจตนาร่วมกันประกอบกิจการกันจริงหรือไม่ หรือมีความสามารถในการดำเนินธุรกิจเพื่อแบ่งปันผลประโยชน์หรือกำไรกันได้หรือไม่ อย่างไรก็ตาม การเปิดช่องทางให้บุคคลสามารถขอเลขประจำตัวผู้เสียภาษีอากรผ่านระบบเครือข่ายอินเทอร์เน็ตทางเว็บไซต์ของกรมสรรพากรได้อีกทางหนึ่ง จึงเป็นการเพิ่มช่องทางให้บุคคลสามารถที่จะแสวงหาประโยชน์โดยการจัดตั้งเป็นห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่มีใช้นิติบุคคลขึ้นได้ง่าย และเป็นจำนวนมาก เพราะเห็นว่าการจัดตั้งห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่มีใช้นิติบุคคลสามารถจัดตั้งได้โดยไม่จำกัดจำนวน ซึ่งเป็นช่องทางหนึ่งที่ทำให้บุคคลสามารถหลบหลีกภาษีได้

นอกจากนี้ อธิบดีกรมสรรพากรมีอำนาจกำหนดให้ผู้มีหน้าที่เสียภาษีอากรและผู้มีหน้าที่จ่ายเงินได้ มีและใช้เลขประจำตัวในการปฏิบัติตามประมวลรัษฎากรได้<sup>118</sup> ซึ่งเลขประจำตัวผู้เสียภาษีอากรของหน่วยภาษีในชื่อของห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่มีใช้นิติบุคคลถูกกำหนดให้ใช้เลขประจำตัวผู้เสียภาษีเป็นเลขเดียวกัน หากพิจารณาในวัตถุประสงค์ของห้างหุ้นส่วนสามัญและคณะบุคคลที่มีใช้นิติบุคคลนั้น มีวัตถุประสงค์ในการประกอบกิจการที่แตกต่างกัน แม้จะเป็นหน่วยภาษีเดียวกันก็ตามอันจะทำให้เกิดปัญหาและเกิดความสับสนในการปฏิบัติงานของเจ้าหน้าที่ผู้ปฏิบัติในการให้เลขประจำตัวผู้เสียภาษีและเจ้าพนักงานประเมินภาษีในการตรวจสอบภายหลังที่มีการออกเลขประจำตัวผู้เสียภาษีได้ เพราะห้างหุ้นส่วนสามัญมีวัตถุประสงค์ในการดำเนินธุรกิจเพื่อแสวงหากำไรจากกิจการที่ทำ ส่วนคณะบุคคลมีวัตถุประสงค์ในการดำเนินการโดยไม่แสวงหากำไร อาทิเช่น เพื่อการกุศล หรือเพื่อการศึกษา เป็นต้น ผู้วิจัยเห็นว่าหากถูกกำหนดให้ใช้เลขประจำตัวผู้เสียภาษีอากรเป็นเลขที่ต่างกันแล้ว จะทำให้เจ้าหน้าที่ผู้ปฏิบัติงานและเจ้าพนักงานประเมินภาษี เห็นถึงความแตกต่างในรูปแบบของห้างหุ้นส่วนสามัญและคณะบุคคลที่มีใช้นิติบุคคล ซึ่งจะมีความง่าย สะดวก และรวดเร็วต่อการตรวจสอบและปฏิบัติงาน

<sup>118</sup> ประกาศอธิบดีกรมสรรพากร เรื่อง กำหนดให้ผู้มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา บริษัท หรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลและผู้จ่ายเงินได้ ซึ่งมีหน้าที่หักภาษี ณ ที่จ่าย มีและใช้เลขประจำตัวในการปฏิบัติตามประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 3) ลงวันที่ 11 กุมภาพันธ์ 2555.

ดังนั้น ผู้วิจัยเห็นควรให้อธิบดีกรมสรรพากรให้อำนาจเจ้าหน้าที่ผู้ปฏิบัติงานทำการตรวจสอบและไต่สวนถึงตัวบุคคลผู้มีชื่อในคำร้องขอมีเลขและบัตรประจำตัวผู้เสียภาษีอากรของห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่มีใช้นิติบุคคลก่อนการพิจารณาอนุมัติให้เลขประจำตัวผู้เสียภาษีอากร อันเป็นการป้องกันกลุ่มบุคคลที่มีเจตนาประสงค์จะทำการหลบหลีกภาษีโดยการจัดตั้งเป็นหน่วยภาษีที่ชื่อห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่มีใช้นิติบุคคลนี้ได้ทางหนึ่ง และกำหนดหลักเกณฑ์ และเงื่อนไขในการให้เลขประจำตัวผู้เสียภาษีอากรในชื่อของห้างหุ้นส่วนสามัญและคณะบุคคลที่มีใช้นิติบุคคลเป็นคนละประเภทกัน เพื่อความสะดวกแก่เจ้าหน้าที่ผู้ปฏิบัติงานและเจ้าหน้าที่ประเมินภาษีในการตรวจสอบ และ ซึ่งผู้วิจัยจะเสนอแนะในบทที่ 5 ต่อไป



## บทที่ 5

### บทสรุปและข้อเสนอแนะ

เมื่อได้ทำการศึกษาความเป็นมา ความหมาย หลักการและ โครงสร้างเกี่ยวกับการจัดเก็บ ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาจากห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่มีใช้นิติบุคคลตามประมวล รัษฎากรของไทยและตามกฎหมายต่างประเทศ พร้อมทั้งวิเคราะห์ปัญหาต่าง ๆ ของการจัดเก็บภาษี เงินได้บุคคลธรรมดาจากห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่มีใช้นิติบุคคลแล้ว ผู้วิจัยขอสรุปผล ของการศึกษาพร้อมทั้งให้ข้อเสนอแนะ ดังต่อไปนี้

#### 5.1 บทสรุป

ผู้วิจัยขอสรุปหลักการ แนวคิดและทฤษฎีในการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาจาก ห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่มีใช้นิติบุคคลตามกฎหมายที่มีผลใช้บังคับก่อนปี พ.ศ. 2557 กฎหมายที่นำจะมีผลใช้บังคับตั้งแต่ปี พ.ศ. 2557 เป็นต้นไป และห้างหุ้นส่วนตามกฎหมาย ต่างประเทศ ตลอดจนปัญหาการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาจากห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะ บุคคลที่มีใช้นิติบุคคลโดยลำดับ ดังนี้

5.1.1 หลักการและแนวคิดในการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาจากห้างหุ้นส่วนสามัญหรือ คณะบุคคลที่มีใช้นิติบุคคลตามประมวลรัษฎากรของไทย

การจัดเก็บภาษีเงินได้จากห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่มีใช้นิติบุคคลในปี พ.ศ. 2482 บทบัญญัติมาตรา 56 แห่งประมวลรัษฎากร กำหนดให้จัดเก็บภาษีจากบุคคลธรรมดาแต่ ละคนที่มีเงินได้ และในปีเดียวกันได้มีการแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากรดังกล่าว ตามมาตรา 56 วรรคสอง เป็นว่าในกรณีที่ห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่มีใช้นิติบุคคลประกอบกิจการมีเงิน ได้พึงประเมิน ห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่มีใช้นิติบุคคลและบุคคลหรือผู้เป็นหุ้นส่วนต้อง ยื่นรายการตามที่แบบอธิบดีกำหนดแสดงรายการเสียภาษีด้วย แม้ว่าจะมีการรวมตัวกันเป็นห้าง หุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่มีใช้นิติบุคคลก็ตาม ก็ต้องนำรายได้ไปแบ่งแยกเสียภาษีในอัตรา ปกติและอัตราเสริมตามแบบที่อธิบดีกำหนดเป็นรายบุคคลตามสัดส่วนของเงินได้พึงประเมินที่ตน ได้รับ ซึ่งนับว่าไม่สะดวกแก่ผู้เสียภาษีอากรและเจ้าหน้าที่ฝ่ายจัดเก็บภาษี อีกทั้งยังเป็นช่องว่าง

ในการอำพรางเงินได้ไปสู่บุคคลอื่นที่มีได้ร่วมประกอบกิจการด้วย<sup>1</sup> ต่อมาหลักเกณฑ์ดังกล่าวได้ถูกแก้ไขเพิ่มเติมอีกครั้งโดยพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 10) พ.ศ. 2496 เป็นให้จัดเก็บภาษีอากรในหน่วยภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาประเภทหนึ่งในชื่อห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่มีใช้นิติบุคคลแยกต่างหากจากผู้เป็นหุ้นส่วนหรือบุคคลในคณะบุคคล เพื่อให้ครอบคลุมการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดากรณีบุคคลตั้งแต่สองคนขึ้นไปตกลงทำกิจการร่วมกัน โดยให้ผู้จัดการหรือผู้อำนวยการยื่นรายการเกี่ยวกับเงินได้พึงประเมินในชื่อของห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่มีใช้นิติบุคคลนั้น ซึ่งให้เหตุผลในการแก้ไขเนื่องจากด้วยเหตุที่ภาษีอากรตามประมวลรัษฎากรที่จัดเก็บอยู่ในเวลานั้นมีหลายประเภทด้วยกัน รัฐเห็นว่าเป็นการยุ่งยากแก่ตัวผู้เสียภาษี โดยภาษีอากรบางประเภทยังไม่เหมาะสมกับกาลสมัยและไม่สะดวกแก่ผู้เสียภาษี ส่วนภาษีอากรบางประเภทมีอัตราการจัดเก็บค่อนข้างสูง จึงสมควรที่จะแก้ไขเพิ่มเติมเสียใหม่เพื่อแก้ไขปัญหาการไม่แบ่งปันกำไรของหน่วยธุรกิจ และเพื่อความเป็นธรรมในการเสียภาษีอากรของผู้เสียภาษีป้องกันปัญหาการจัดเก็บภาษีจากเงินได้ซ้อนกันหรือภาษีซ้อนเชิงเศรษฐศาสตร์ (Economic Double Taxation)<sup>2</sup>

ในปัจจุบันคณะรัฐมนตรีมีมติเห็นชอบมาตรการปรับปรุงโครงสร้างภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาเพื่อส่งเสริมความเป็นธรรมและให้สอดคล้องกับภาวะเศรษฐกิจลงวันที่ 18 ธันวาคม พ.ศ. 2555 ผู้วิจัยขอแยกสรุปการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาจากห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่มีใช้นิติบุคคลตามกฎหมายที่มีผลใช้บังคับก่อนปี พ.ศ. 2557 และกฎหมายที่น่าจะมีผลใช้บังคับตั้งแต่ปี พ.ศ. 2557 เป็นต้นไปตามที่จะสรุปในหัวข้อ 5.1.1.1 และ 5.1.1.2 ตามลำดับ

5.1.1.1 การจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาจากห้างหุ้นส่วนสามัญ (Ordinary Partnership) หรือคณะบุคคลที่มีใช้นิติบุคคล (Group of Person) ตามกฎหมายที่มีผลใช้บังคับก่อนปี พ.ศ. 2557

การจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาจากห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่มีใช้นิติบุคคลตามประมวลรัษฎากรมิได้กำหนดนิยามคำว่าห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่มีใช้นิติบุคคลไว้เป็นการเฉพาะ จึงอาศัยเทียบเคียงความหมายจากประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ หนังสือตอบข้อหารือภาษีอากรของกรมสรรพากร คำพิพากษาของศาล และความเห็นจากท่านผู้ทรงคุณวุฒิและนักวิชาการทั้งหลายเมื่อห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่มีใช้นิติบุคคลมีเงินได้พึงประเมินขึ้น เงินได้ดังกล่าวสามารถหักค่าใช้จ่ายตามที่ประมวลรัษฎากรกำหนดและค่าลดหย่อนของบุคคลในห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่มีใช้นิติบุคคลที่อยู่ในประเทศไทยได้คนละ

<sup>1</sup> อยู่ในบทที่ 2 หน้า 38.

<sup>2</sup> อยู่ในบทที่ 2 หน้า 39.

30,000 บาท แต่รวมกันไม่เกิน 60,000 บาท และนำเงินได้สุทธิมาคำนวณเพื่อเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาตามตารางบัญชีอัตราภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาอันเป็นภาษีเงินได้แบบก้าวหน้า เมื่อผู้เป็นหุ้นส่วนได้รับส่วนแบ่งกำไรจากห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่มีโชตินิติบุคคลซึ่งได้เสียภาษีตามบทบัญญัติประมวลรัษฎากรแล้ว เงินได้ดังกล่าวได้รับยกเว้นไม่ต้องนำไปรวมคำนวณเพื่อเสียภาษีอีก

5.1.1.2 การจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาจากห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่มีโชตินิติบุคคลตามกฎหมายที่นำจะมีผลใช้บังคับตั้งแต่ปี พ.ศ. 2557 เป็นต้นไป

เมื่อวันที่ 18 ธันวาคม พ.ศ. 2555 คณะรัฐมนตรีมีมติเห็นชอบอนุมัติหลักการปรับปรุงโครงสร้างภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาเพื่อส่งเสริมความเป็นธรรมและให้สอดคล้องกับภาวะเศรษฐกิจ โดยได้กำหนดนิยามความหมายของห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่มีโชตินิติบุคคลไว้เป็นการเฉพาะในหมวดภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา และได้กำหนดหลักเกณฑ์การจัดเก็บภาษีเงินได้ของห้างหุ้นส่วนสามัญและคณะบุคคลที่มีโชตินิติบุคคลขึ้นใหม่โดยให้ห้างหุ้นส่วนสามัญที่มีโชตินิติบุคคลเสียภาษีจากเงินได้สุทธิ กล่าวคือ สามารถหักค่าใช้จ่ายและค่าลดหย่อนได้ตามเดิม แต่ต้องเสียภาษีในอัตราร้อยละ 20 เพียงอัตราเดียวและไม่ได้รับการยกเว้นเงินได้สุทธิช่วงแรก

ส่วนคณะบุคคลที่มีโชตินิติบุคคลเสียภาษีจากเงินได้พึงประเมินก่อนหักรายจ่าย หรือกล่าวอีกนัยหนึ่ง คือ ไม่สามารถหักค่าใช้จ่ายและค่าลดหย่อนได้ และต้องเสียภาษีในอัตราร้อยละ 20 เพียงอัตราเดียว อันเป็นอัตราคงที่และไม่ได้รับการยกเว้นเงินได้สุทธิช่วงแรก

5.1.2 หลักการและแนวคิดในการจัดเก็บภาษีห้างหุ้นส่วน (Partnership) ตามกฎหมายของต่างประเทศ

#### 5.1.2.1 ประเทศญี่ปุ่น

ห้างหุ้นส่วนในประเทศญี่ปุ่นมี 2 รูปแบบ

1. ห้างหุ้นส่วนรูปแบบนินิ คุมิเออิ (Nini Kumiai) แบ่งออกได้เป็น 3 ประเภท เป็นการตกลงร่วมกันดำเนินธุรกิจและทรัพย์สินของห้างหุ้นส่วนถือว่าหุ้นส่วนทุกคนเป็นเจ้าของร่วมกัน การจัดเก็บภาษีห้างหุ้นส่วนกำหนดให้ผู้เป็นหุ้นส่วนต้องเสียภาษีต่างหากจากห้างหุ้นส่วนและแบ่งส่วนกำไรตามความตกลงกัน การจัดเก็บภาษีของผู้เป็นหุ้นส่วน แบ่งผู้เป็นหุ้นส่วนออกเป็น 3 ประเภท

1) หุ้นส่วนที่มีถิ่นที่อยู่ในประเทศญี่ปุ่นทั้งบุคคลธรรมดาและบริษัทต้องยื่นแบบแสดงรายการเงินได้เพื่อเสียภาษี กรณีบุคคลธรรมดาเสียภาษีตามตารางภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา

2) หุ้นส่วนต่างชาติที่มีสถานประกอบกิจการถาวรในประเทศญี่ปุ่น ทั้งบุคคลธรรมดาและบริษัทการแบ่งส่วนกำไรที่ถูกจัดสรรไปยังผู้เป็นหุ้นส่วนต้องถูกหักภาษี ณ ที่จ่ายในอัตราร้อยละ 20

3) หุ้นส่วนต่างประเทศที่ไม่มีสถานประกอบการในประเทศญี่ปุ่น การแบ่งส่วนกำไรที่  
ถูกจัดสรรไปยังผู้เป็นหุ้นส่วนต้องถูกหักภาษี ณ ที่จ่ายในอัตราร้อยละ 20

2. ห้างหุ้นส่วนแบบไม่เปิดเผยชื่อ (โทคุมิอิ คูมิเออิหรือ Tokumei Kumiaiหรือ TK) ถูก  
บัญญัติไว้ในประมวลกฎหมายพาณิชย์ หุ้นส่วนที่ไม่มีบทบาทสำคัญ (คูมิเออิ อินหรือ Kumiai-In)  
จะไม่ถูกเปิดเผยทรัพย์สินที่นำมาลงหุ้นไว้และไม่มีส่วนร่วมในการจัดการหรือดำเนินธุรกิจในห้าง  
หุ้นส่วนดังกล่าวได้เลย ผู้ที่สามารถดำเนินธุรกิจได้คือ ผู้ดำเนินกิจการทางธุรกิจ และจัดสรรเงินได้  
ให้แก่ผู้เป็นหุ้นส่วนทุกคน (อิกโยชิยะ หรือ Eigyoshiya) การจัดเก็บภาษีของผู้ดำเนินกิจการทาง  
ธุรกิจต้องนำส่วนแบ่งกำไรที่ได้ไปรวมคำนวณเพื่อเสียภาษีตามตารางอัตราภาษีเงินได้บุคคล  
ธรรมดา ส่วนการจัดเก็บภาษีของหุ้นส่วนที่ไม่มีบทบาทสำคัญขึ้นอยู่กับหุ้นส่วนนั้นมีถิ่นที่อยู่ใน  
ประเทศญี่ปุ่นหรือไม่โดยพิจารณา ดังนี้

1) หุ้นส่วนที่มีถิ่นที่อยู่ในประเทศญี่ปุ่นเมื่อถูกจัดสรรส่วนแบ่งกำไรหรือผลขาดทุน  
ต้องถูกหักภาษี ณ ที่จ่ายจากส่วนแบ่งกำไร ในอัตราร้อยละ 20

2) หุ้นส่วนต่างชาติที่มีสถานประกอบการกิจการถาวรในประเทศญี่ปุ่น การแบ่งส่วนกำไร  
ที่ถูกจัดสรรไปยังผู้เป็นหุ้นส่วนต้องถูกหักภาษี ณ ที่จ่ายในอัตราร้อยละ 20

3) หุ้นส่วนต่างประเทศที่ไม่มีสถานประกอบการในประเทศญี่ปุ่น การแบ่งส่วนกำไรที่  
ถูกจัดสรรไปยังผู้เป็นหุ้นส่วนต้องถูกหักภาษี ณ ที่จ่ายในอัตราร้อยละ 20

#### 5.1.2.2 ประเทศอังกฤษ

ห้างหุ้นส่วนเป็นการรวมกลุ่มของบุคคลเพื่อแสวงหากำไร การจัดเก็บภาษีห้างหุ้นส่วน  
จะจัดเก็บภาษีจากผู้เป็นหุ้นส่วนโดยตรง เพราะห้างหุ้นส่วนไม่มีสถานะเชิงบุคคลจึงไม่สามารถ  
เสียภาษีในนามหน่วยภาษีได้ เมื่อผู้เป็นหุ้นส่วนแต่ละคนได้รับส่วนแบ่งกำไรจากห้างหุ้นส่วนแล้ว  
ต้องนำเงินดังกล่าวไปรวมกับเงินได้ประเภทอื่น ๆ เพื่อนำมาคำนวณภาษีตามตารางบัญชีอัตราภาษี  
เงินได้บุคคลธรรมดา และมีหน้าที่ยื่นแบบแสดงรายการเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา

#### 5.1.2.3 ประเทศสหรัฐอเมริกา

ห้างหุ้นส่วนเป็นการรวมกลุ่มของบุคคลเพื่อแสวงหากำไรในทางเศรษฐศาสตร์ที่  
ไม่สามารถสร้างสถานะเชิงบุคคลในทางกฎหมายขึ้นมาได้และไม่ถือว่าห้างหุ้นส่วนเป็นหน่วยภาษี  
การจัดเก็บภาษีห้างหุ้นส่วน จะจัดเก็บจากผู้เป็นหุ้นส่วนเพียงระดับเดียว อีกทั้งบริษัทรูปแบบเอส  
และบริษัทจำกัดสามารถเลือกรูปแบบการเสียภาษีโดยใช้หลักการส่งผ่าน (Pass Through  
Entity) แบบห้างหุ้นส่วนได้ ซึ่งจะเสียภาษีที่ระดับผู้เป็นหุ้นส่วนเพียงระดับเดียว โดยกรมสรรพากร  
จะพิจารณาจากการดำเนินธุรกิจประกอบกับคุณสมบัติของหน่วยธุรกิจ

5.1.3 สรุปปัญหาการจัดเก็บภาษีเงินได้จากห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่มีชื่อนิติบุคคล ต่อหลักความเป็นธรรมในการจัดเก็บภาษี หลักความมีประสิทธิในการจัดเก็บภาษีและการให้ความร่วมมือในการเสียภาษี และหลักความมีประสิทธิภาพในทางเศรษฐกิจ

จากการศึกษาความเป็นมา ความหมาย หลักการและโครงสร้างเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาจากห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่มีชื่อนิติบุคคลตามกฎหมายที่มีผลใช้บังคับก่อนปี พ.ศ. 2557 และกฎหมายที่น่าจะมีผลใช้บังคับตั้งแต่ปี พ.ศ. 2557 เป็นต้น ไปรวมทั้งกฎหมายต่างประเทศในบทที่ 2 และบทที่ 3 ตามลำดับผู้วิจัยได้ทำการวิเคราะห์ในบทที่ 4 ถึงปัญหาที่เกิดขึ้นจากการจัดเก็บภาษีเงินได้จากห้างหุ้นส่วนสามัญและคณะบุคคลที่มีชื่อนิติบุคคลแล้ว โดยผู้วิจัยขอสรุปเป็นลำดับ ดังนี้

#### 5.1.3.1 ผลต่อหลักความเป็นธรรมในการจัดเก็บภาษี (Equity)

ระบบภาษีต้องมีความเป็นธรรมทั้งระหว่างผู้เสียภาษีด้วยกันเองและระหว่างรัฐผู้จัดเก็บภาษีกับประชาชน หากระบบภาษีอากรใดปราศจากความเป็นธรรมแล้วการยินยอมเสียภาษีโดยสมัครใจคงเกิดขึ้นได้ยากดังนั้น การจัดเก็บภาษีจากผู้เสียภาษีต้องเป็นไปตามหลักความเป็นธรรมในแนวนอน (Horizontal Equity) กล่าวคือ คนที่มีความสามารถในการเสียภาษีเท่ากันควรจ่ายเงินเพื่อเป็นค่าภาษีในจำนวนที่เท่ากัน และหลักความเป็นธรรมในแนวตั้ง (Vertical Equity) กล่าวคือ คนที่มีความสามารถในการเสียภาษีมากควรจ่ายเงินเพื่อเป็นค่าภาษีในจำนวนที่แตกต่างจากคนที่มีความสามารถในการเสียภาษีน้อยและต้องเป็นความแตกต่างที่เหมาะสม<sup>3</sup> ซึ่งการจัดเก็บภาษีเงินได้จากห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่มีชื่อนิติบุคคลมีทั้งความสอดคล้องและไม่สอดคล้องต่อหลักความเป็นธรรม ดังนี้

(1) กฎหมายที่มีผลใช้บังคับก่อนปี พ.ศ. 2557 สอดคล้องกับหลักความเป็นธรรมทั้งในแนวนอนและแนวตั้ง และสอดคล้องกับหลักความเป็นธรรมในการกระจายรายได้ครั้งใหม่ เพราะการจัดเก็บตามตารางบัญชีอัตราภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาซึ่งมีอัตราภาษีส่วนเพิ่มหลายอัตรา ทำให้ห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่มีเงินได้สุทธิสูงเสียภาษีในชั้นอัตราที่สูงและเสียค่าภาษีจำนวนมากกว่าห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่มีเงินได้สุทธิต่ำ

(2) กฎหมายที่น่าจะมีผลใช้บังคับตั้งแต่ปี พ.ศ. 2557 เป็นต้นไป มีทั้งความสอดคล้องและไม่สอดคล้องกับหลักความเป็นธรรมในแนวนอนและแนวตั้งเพราะห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่มีชื่อนิติบุคคลมีหลักเกณฑ์การจัดเก็บที่แตกต่างกัน ดังนี้

<sup>3</sup> อยู่ในบทที่ 2 หน้า 22.

1) กรณีของห้างหุ้นส่วนสามัญเสียภาษีจากเงินได้สุทธิ ในอัตราร้อยละ 20 ซึ่งห้างหุ้นส่วนสามัญสามารถหักค่าใช้จ่ายโดยขึ้นอยู่กับเงินได้แต่ละประเภทซึ่งมีต้นทุนค่าใช้จ่ายในการทำหรือประกอบธุรกิจไม่เหมือนกันและหักค่าลดหย่อนได้จำนวนไม่เกิน 60,000 บาท ดังนั้น เมื่อมีเงินได้เท่ากัน หักค่าใช้จ่ายจำนวนที่เท่ากัน จะเสียภาษีเท่ากัน แต่หากหักค่าใช้จ่ายจำนวนไม่เท่ากัน จะเสียภาษีต่างกัน ในทางตรงกันข้าม หากมีเงินได้จำนวนต่างกัน หักค่าใช้จ่ายได้เท่ากัน จะเสียภาษีต่างกัน แต่หากหักค่าใช้จ่ายได้ต่างกัน อาจจะเสียภาษีเท่ากันหรือต่างกันได้

2) กรณีของคณะบุคคลที่มีใช้นิติบุคคลเสียภาษีจากเงินได้พึงประเมินก่อนหักรายจ่ายในอัตราร้อยละ 20 เมื่อมีเงินได้พึงประเมินเท่ากันจะเสียภาษีเท่ากัน หากมีเงินได้พึงประเมินต่างกันจะเสียภาษีต่างกัน

จึงเห็นได้ว่าแม้จะเป็นอัตรารายได้ที่เท่ากัน แต่หลักเกณฑ์ในการจัดเก็บภาษีแตกต่างกัน ทำให้จำนวนเงินที่ถูกจัดเก็บเป็นค่าภาษีของห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่มีใช้นิติบุคคลแตกต่างกันเพราะคณะบุคคลไม่สามารถหักค่าใช้จ่ายและค่าลดหย่อนได้เช่นเดียวกับห้างหุ้นส่วนสามัญ ทั้งที่คณะบุคคลมีวัตถุประสงค์โดยไม่แสวงหากำไร แต่กลับต้องเสียเงินค่าภาษีที่มากกว่า และการที่รัฐกำหนดให้ต้องเสียภาษีอัตราร้อยละเดียวกันแล้วยอมไม่สะท้อนความสามารถในการจ่ายอย่างแท้จริง

(3) กฎหมายต่างประเทศ สอดคล้องกับหลักความเป็นธรรมทั้งในแนวนอนและแนวตั้งและสอดคล้องกับหลักความเป็นธรรมในการกระจายรายได้ครั้งใหม่ เนื่องจากผู้เป็นหุ้นส่วนทุกคนต้องนำเงินได้สุทธิเสียภาษีตามตารางบัญชีอัตรารายเงินได้บุคคลธรรมดาซึ่งมีอัตราส่วนเพิ่มหลายอัตราทำให้ผู้เป็นหุ้นส่วนที่มีเงินได้สูงเสียภาษีในจำนวนและสัดส่วนที่สูงกว่าผู้เป็นหุ้นส่วนที่มีเงินได้น้อย

5.1.3.2 ผลต่อหลักความมีประสิทธิภาพในการจัดเก็บภาษีและการให้ความร่วมมือในการเสียภาษี (Efficiency in Tax Administration and Compliance)

มีหลักว่า ค่าใช้จ่ายในการบริหารจัดการเก็บภาษีของเจ้าหน้าที่และค่าใช้จ่ายในการให้ความร่วมมือในการปฏิบัติตามกฎหมายภาษีของผู้เสียภาษีควรต้องต่ำที่สุด เพราะค่าใช้จ่ายในการบริหารจัดการเก็บภาษีมักกระทบต่อรายได้ของรัฐบาลที่เกิดจากการจัดเก็บภาษีส่วนค่าใช้จ่ายในการให้ความร่วมมือในการปฏิบัติตามกฎหมายภาษีของผู้เสียภาษีถือเป็นภาระที่เพิ่มขึ้นแก่ผู้เสียภาษีส่งผลให้เกิดความไม่เต็มใจในการเสียภาษี<sup>4</sup> ซึ่งการจัดเก็บภาษีเงินได้ของห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่

<sup>4</sup> อยู่ในบทที่ 2 หน้า 25.

มิใช่นิติบุคคลมีทั้งความสอดคล้องและไม่สอดคล้องกับหลักความมีประสิทธิภาพในการจัดเก็บภาษี และการให้ความร่วมมือในการเสียภาษี ดังนี้

(1) กฎหมายที่มีผลใช้บังคับก่อนปี พ.ศ. 2557 มีทั้งส่วนที่สอดคล้องและไม่สอดคล้องกับหลักความมีประสิทธิภาพในการจัดเก็บภาษีและการให้ความร่วมมือในการเสียภาษีด้วยเหตุที่ว่า ห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่มีมิใช่นิติบุคคลถูกจัดเก็บภาษีตามตารางบัญชีอัตราภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา อันมีอัตราส่วนเพิ่มหลายอัตราเป็นภาษีเงินได้แบบก้าวหน้าก่อให้เกิดความยุ่งยาก และซับซ้อนในการปฏิบัติตามกฎหมายทั้งเจ้าหน้าที่ของรัฐและผู้เสียภาษี จึงมีค่าใช้จ่ายสูง แต่ผู้เป็นหุ้นส่วนคนอื่น ๆ ลดภาระในการเสียภาษี เพราะการเสียภาษีในนามของห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่มีมิใช่นิติบุคคลนี้เป็นหน้าที่ของผู้อำนวยการหรือผู้จัดการ

(2) กฎหมายที่น่าจะมีผลใช้บังคับตั้งแต่ปี พ.ศ. 2557 เป็นต้นไป กรณีห้างหุ้นส่วนสามัญมีความสอดคล้องกับหลักความมีประสิทธิภาพในการจัดเก็บภาษีและการให้ความร่วมมือในการเสียภาษี แต่ห้างหุ้นส่วนสามัญมีขั้นตอนในการจัดเก็บภาษีที่ยุ่งยากกว่าคณะบุคคลที่มีมิใช่นิติบุคคล เพราะห้างหุ้นส่วนสามัญต้องนำเงินได้พึงประเมินไปหักค่าใช้จ่ายและหักค่าลดหย่อนออกก่อน

ส่วนคณะบุคคลที่มีมิใช่นิติบุคคล สอดคล้องกับหลักความมีประสิทธิภาพในการจัดเก็บภาษีและการให้ความร่วมมือในการเสียภาษี เพราะเสียภาษีจากเงินได้พึงประเมินก่อนหักรายจ่ายในอัตราร้อยละ 20 แบบอัตราเดียวบังคับทุกกิจกรรมทางเศรษฐกิจจึงมีความง่ายในการปฏิบัติตามกฎหมายแก่เจ้าหน้าที่ผู้จัดเก็บภาษีและผู้เสียภาษี

(3) กฎหมายต่างประเทศ ไม่สอดคล้องกับหลักความมีประสิทธิภาพในการจัดเก็บภาษีและการให้ความร่วมมือในการเสียภาษีด้วยเหตุที่ว่าห้างหุ้นส่วนไม่ถึงเป็นหน่วยภาษี ผู้เป็นหุ้นส่วนแต่ละคนมีหน้าที่เสียภาษีแทนห้างหุ้นส่วน รัฐจึงต้องเสียค่าใช้จ่ายในการจ้างบุคลากรเพิ่มให้เพียงพอกับผู้เป็นหุ้นส่วน และเมื่อผู้เป็นหุ้นส่วนต้องนำเงินได้ประเภทต่าง ๆ รวมกับเงินได้ส่วนแบ่งกำไรเพื่อเสียภาษีตามตารางบัญชีอัตราภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาอันมีอัตราส่วนเพิ่มหลายอัตราก่อให้เกิดความยุ่งยากและซับซ้อนทั้งเจ้าหน้าที่ของรัฐและผู้เสียภาษี ในการปฏิบัติตาม ทำให้มีค่าใช้จ่ายที่สูงและเมื่อผู้เป็นหุ้นส่วนต้องเสียภาษีในชั้นอัตราส่วนเพิ่มที่สูงขึ้นตามลำดับ เป็นผลให้ผู้เสียภาษีไม่เต็มใจจ่ายค่าภาษี จึงหาวิธีหลบหลีกหรือหนีภาษีจำนวนมากจึงไม่เหมาะสมอย่างยิ่งที่จะนำหลักเกณฑ์การเสียภาษีเช่นนี้มาใช้บังคับในประเทศไทย

อย่างไรก็ตามผู้วิจัยได้ศึกษาถึงการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาจากห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่มีมิใช่นิติบุคคลในอดีตพบว่าประเทศไทยเคยนำหลักเกณฑ์การจัดเก็บภาษีเช่นเดียวกับต่างประเทศมาใช้ ซึ่งผู้วิจัยได้กล่าวไว้ในบทที่ 2 แล้วอันเป็นการเน้นย้ำว่าประเทศไทย

ไม่ควรที่จะใช้ระบบการจัดเก็บภาษีเหมือนห้างหุ้นส่วนในต่างประเทศ อีกทั้งในเรื่องของส่วนแบ่งกำไรที่ให้ผู้เป็นหุ้นส่วนแต่ละคนได้รับ โดยผู้เป็นหุ้นส่วนคน ๆ หนึ่งสามารถนำไปหักค่าลดหย่อนและหักค่าใช้จ่ายของแต่ละคนได้อันเป็นการบรรเทาภาระภาษี หากได้นำมาปรับใช้กับประเทศไทยแล้ว จะส่งผลให้รัฐสูญเสียรายได้จากการจัดเก็บภาษีของห้างหุ้นส่วนเป็นอย่างมาก

#### 5.1.3.3 ผลต่อหลักความมีประสิทธิภาพในทางเศรษฐกิจ

ภาษีต้องก่อให้เกิดการบิดเบือนการตัดสินใจในการทำกิจกรรมทางเศรษฐกิจอันนำมาซึ่งผลไม่จูงใจให้ผู้เสียภาษีทำกิจกรรมทางเศรษฐกิจน้อยที่สุด (The Disincentive Effect) เนื่องจากภาษีเข้าไปยุ่งเกี่ยวและบิดเบือนต่อการตัดสินใจทางเศรษฐกิจของผู้เสียภาษี ผู้เสียภาษีอาจเลือกที่จะไม่ประกอบกิจกรรมทางเศรษฐกิจ หรืออาจเลือกที่จะทำกิจกรรมทางเศรษฐกิจที่ไม่ถูกจัดเก็บภาษี หรืออาจจะเลือกกิจกรรมทางเศรษฐกิจที่ถูกจัดเก็บภาษีไม่สูงแทนกิจกรรมที่ถูกจัดเก็บภาษีที่สูง รัฐบาลอาจได้รับรายได้จากการจัดเก็บภาษีที่น้อยลง ซึ่งการจัดเก็บภาษีเงินได้จากห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่มีใช้นิติบุคคลมีทั้งความสอดคล้องและไม่สอดคล้องกับหลักความมีประสิทธิภาพในทางเศรษฐกิจ ดังนี้

(1) กฎหมายที่มีผลใช้บังคับก่อนปี พ.ศ. 2557 สอดคล้องกับหลักความมีประสิทธิภาพในทางเศรษฐกิจเพราะมีหลักเกณฑ์การจัดเก็บภาษีและเสียภาษีตามตารางบัญชีอัตราภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาเช่นเดียวกับหน่วยภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาหน่วยอื่น ๆ จึงไม่ผลกระทบบกระเทือนต่อการตัดสินใจในการรวมกลุ่มกันจัดตั้งห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่มีใช้นิติบุคคล

(2) กฎหมายที่น่าจะมีผลใช้บังคับตั้งแต่ปี พ.ศ. 2557 เป็นต้นไป ไม่สอดคล้องกับหลักความมีประสิทธิภาพในทางเศรษฐกิจโดยแยกเป็น 2 ส่วน ดังนี้

1) กรณีห้างหุ้นส่วนสามัญเสียภาษีจากเงินได้สุทธิในอัตราร้อยละ 20 โดยมีหลักเกณฑ์การจัดเก็บภาษีแตกต่างจากหน่วยภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาหน่วยอื่น ๆ จึงมีผลกระทบกระเทือนต่อการตัดสินใจในการทำกิจกรรมในทางเศรษฐกิจ ส่งผลให้บุคคลไม่รวมกลุ่มกันจัดตั้งห้างหุ้นส่วนสามัญ รัฐต้องสูญเสียรายได้ในการจัดเก็บภาษีในส่วนนี้

การกำหนดอัตรารายของห้างหุ้นส่วนสามัญตามกฎหมายใหม่นี้ กำหนดอัตรารายใกล้เคียงกับอัตรารายเงินได้ของห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลซึ่งเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล ทำให้ผู้เสียภาษีที่มีกำลังความสามารถในการจดทะเบียนจัดตั้งห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลได้ กลับแอบแฝงรวมกลุ่มกันจัดตั้งห้างหุ้นส่วนสามัญแทน เพราะมีอัตรารายที่ใกล้เคียงกันและการจดทะเบียนจัดตั้งห้างหุ้นส่วนสามัญมีขั้นตอนง่ายกว่าการจดทะเบียนห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ดังนั้น การหันมาจัดตั้งห้างหุ้นส่วนสามัญ จึงเป็นทางเลือกที่สะดวกกว่า

<sup>5</sup> อยู่ในบทที่ 2 หน้า 26.



ห้างหุ้นส่วนสามัญที่มีใช้นิติบุคคลได้รับการบรรเทาภาระภาษีเพราะเสียภาษีจากเงินได้สุทธิในอัตราร้อยละ 20 แต่คณะบุคคลที่มีใช้นิติบุคคลไม่สามารถหักค่าใช้จ่ายและหักค่าลดหย่อนได้ จึงทำให้เกิดการบิดเบือนต่อการตัดสินใจในการทำกิจกรรมทางเศรษฐกิจของ ประชาชนอาจเลือกจัดตั้งห้างหุ้นส่วนสามัญแต่เพียงอย่างเดียว

2) กรณีคณะบุคคลที่มีใช้นิติบุคคลต้องเสียภาษีจากเงินได้พึงประเมินก่อนหักรายจ่ายในอัตราร้อยละ 20 แบบอัตราเดียวโดยมีหลักเกณฑ์การจัดเก็บภาษีแตกต่างจากหน่วยภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาหน่วยอื่น ๆ จึงมีผลกระทบต่อการใช้สิทธิในการหักค่าลดหย่อนในทางเศรษฐกิจ ส่งผลให้บุคคลไม่รวมกลุ่มกันจัดตั้งคณะบุคคลที่มีใช้นิติบุคคลขึ้นมา รัฐต้องสูญเสียรายได้ในการจัดเก็บภาษีในส่วนนี้

การกำหนดอัตรารายได้ของคณะบุคคลที่มีใช้นิติบุคคลตามกฎหมายใหม่นี้ กำหนดอัตรารายได้ใกล้เคียงกับอัตรารายได้ของห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลซึ่งเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล ทำให้ผู้เสียภาษีที่มีกำลังความสามารถในการจดทะเบียนจัดตั้งห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลได้ กลับแอบแฝงรวมกลุ่มกันจัดตั้งคณะบุคคลที่มีใช้นิติบุคคลแทน เพราะมีอัตรารายได้ที่ใกล้เคียงกันและการจดทะเบียนจัดตั้งมีขั้นตอนง่ายกว่าการจดทะเบียนห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ดังนั้นการหันมาจัดตั้งคณะบุคคลที่มีใช้นิติบุคคลจึงเป็นทางเลือกที่สะดวกกว่า

คณะบุคคลที่มีใช้บุคคลไม่ได้รับการบรรเทาภาระภาษี เพราะต้องเสียภาษีในอัตราร้อยละ 20 จากเงินได้พึงประเมินก่อนหักรายจ่าย ทั้งที่คณะบุคคลจัดตั้งขึ้นมาโดยมีวัตถุประสงค์เพื่อการไม่แสวงหากำไรในการประกอบธุรกิจ แต่กลับไม่สามารถหักค่าใช้จ่ายหรือค่าลดหย่อนใด ๆ ได้เลยทำให้เกิดความเหลื่อมล้ำระหว่างห้างหุ้นส่วนสามัญกับคณะบุคคล จึงทำให้เกิดการบิดเบือนต่อการตัดสินใจในการทำกิจกรรมทางเศรษฐกิจ ประชาชนอาจเลือกจัดตั้งห้างหุ้นส่วนสามัญแต่เพียงอย่างเดียว

(3) กฎหมายต่างประเทศ ไม่สอดคล้องกับหลักความมีประสิทธิภาพในทางเศรษฐกิจ เพราะผู้เป็นหุ้นส่วนแต่ละคนต้องรับภาระในการเสียภาษีแทนห้างหุ้นส่วน ซึ่งบุคคลบางกลุ่มมีแหล่งเงินได้หลายประเภท และเมื่อนำแหล่งเงินได้ทั้งหลายมารวมกันเพื่อเสียภาษีตามตารางบัญชีอัตรารายได้บุคคลธรรมดาเป็นผลให้ต้องเสียภาษีในชั้นอัตราที่สูงขึ้น ก่อให้เกิดความบิดเบือนในการตัดสินใจในการทำกิจกรรมทางเศรษฐกิจ ผู้เป็นหุ้นส่วนอาจไม่ยอมประกอบอาชีพนั้นเลย

จากได้ที่กล่าวไปทั้งหมดนี้ สรุปได้ว่าหากมีการนำหลักเกณฑ์การจัดเก็บภาษีเงินได้จากห้างหุ้นส่วนสามัญและคณะบุคคลที่มีใช้นิติบุคคลตามกฎหมายที่น่าจะมีผลใช้บังคับตั้งแต่ปี พ.ศ. 2557 เป็นต้นไป และหรือการนำหลักเกณฑ์การจัดเก็บภาษีจากกฎหมายต่างประเทศมาใช้บังคับจะเกิดปัญหาและข้อบกพร่องหลายประการ โดยเฉพาะในเรื่องความเป็นธรรมในการจัดเก็บ

ภาษี หลักความมีประสิทธิภาพในการจัดเก็บภาษีและการให้ความมือในการเสียภาษี และหลักความมีประสิทธิภาพในทางเศรษฐกิจ ซึ่งผู้วิจัยจะเสนอแนะแนวทางในการกำหนดหลักเกณฑ์การจัดเก็บภาษีเงินได้จากห้างหุ้นส่วนสามัญและคณะบุคคลที่มีชื่อนิติบุคคลในหัวข้อต่อไป

## 5.2 ข้อเสนอแนะ

เมื่อได้วิเคราะห์ปัญหาที่เกิดจากการจัดเก็บภาษีเงินได้ของห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่มีชื่อนิติบุคคลตามกฎหมายที่มีผลใช้บังคับก่อนปี พ.ศ. 2557 กฎหมายที่น่าจะมีผลใช้บังคับตั้งแต่ปี พ.ศ. 2557 เป็นต้นไป และตามกฎหมายภาษีต่างประเทศแล้ว เห็นว่ามีประเด็นที่ควรพิจารณาปรับปรุงให้สอดคล้องกับหลักการจัดเก็บภาษีอากรที่ดีที่ประเทศไทยควรปรับใช้ให้เหมาะสมกับระบบภาษีอากรภายในรัฐ เพื่อให้ประชาชนมีความสมัครใจในการเสียภาษีอากรเพิ่มมากขึ้น และรายได้ทางภาษีอากรจะเข้าสู่รัฐอย่างมหาศาล ในทางกลับกันหากประเทศไทยไม่นำหลักการจัดเก็บภาษีอากรที่ดีมาใช้บังคับ จะทำให้การจัดเก็บภาษีอากรเกิดปัญหานานัปการและไม่เป็นประโยชน์ต่อเศรษฐกิจ อันส่งผลให้รัฐต้องสูญเสียรายได้อย่างมหาศาล

ผู้วิจัยมีความเห็นว่าการจัดเก็บภาษีของห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่มีชื่อนิติบุคคลตามกฎหมายที่น่าจะมีผลใช้บังคับตั้งแต่ปี พ.ศ. 2557 เป็นต้นไปและตามกฎหมายภาษีอากรของต่างประเทศทั้ง 3 ประเทศที่กล่าวมาข้างต้นนั้น มีความไม่เหมาะสมในการนำมาปรับใช้กับระบบภาษีในประเทศไทยด้วยเหตุผลหลายประการ ทั้งการละเมิดความเป็นธรรมในการจัดเก็บภาษีที่ดี ขัดต่อหลักความมีประสิทธิภาพในการจัดเก็บภาษีและการให้ความร่วมมือในการเสียภาษีที่ดี หลักความมีประสิทธิภาพในทางเศรษฐกิจที่ดีส่วนก่อให้เกิดการเพิ่มค่าใช้จ่ายในการบริหารจัดการเก็บภาษีและสูญเสียรายได้ในการจัดเก็บภาษีของรัฐบาล อีกทั้งเป็นเหตุจูงใจในการหลบหลีกภาษี และก่อให้เกิดข้อพิพาททางภาษีอยู่เสมอ ๆ ผู้วิจัยจึงขอเสนอแนะแนวทางในการปรับปรุงเรื่องการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาจากห้างหุ้นส่วนสามัญและคณะบุคคลที่มีชื่อนิติบุคคล ดังนี้

5.2.1 ควรยกเลิกมติคณะรัฐมนตรีที่อนุมัติหลักการร่างพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากรตามที่กระทรวงการคลังเสนอ เรื่องการปรับปรุงโครงสร้างภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาในส่วนของ การจัดเก็บภาษีของห้างหุ้นส่วนสามัญ โดยให้เสียภาษีจากเงินได้สุทธิในอัตราร้อยละ 20 และในส่วนของ การจัดเก็บภาษีของคณะบุคคลที่มีชื่อนิติบุคคลที่กำหนดให้เสียภาษีจากเงินได้พึงประเมินก่อนหักรายจ่ายในอัตราร้อยละ 20 เพราะอัตรารายได้แบบอัตราเดียวไม่เป็นไปตามหลักความเป็นธรรมซึ่งไม่สามารถสะท้อนถึงความสามารถในการจ่ายภาษีอย่างแท้จริง

5.2.2 กฎว่าซึ่งคำนิยามของห้างหุ้นส่วนสามัญและคณะบุคคลที่มีใช้นิติบุคคล เพราะตามกฎหมายที่มีผลใช้บังคับก่อนปี พ.ศ. 2557 มิได้กำหนดคำนิยามของห้างหุ้นส่วนสามัญและคณะบุคคลที่มีใช้นิติบุคคลไว้เป็นการเฉพาะ จึงต้องนำบทบัญญัติของห้างหุ้นส่วนสามัญในประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์มาเทียบเคียง ส่วนคณะบุคคลที่มีใช้นิติบุคคลนั้นได้นำความหมายของห้างหุ้นส่วนสามัญเทียบเคียงและกำหนดวัตถุประสงค์ให้แตกต่างออกไป ซึ่งทำให้เกิดปัญหาในการตีความและปัญหาในทางปฏิบัติเป็นจำนวนมากและให้กฎว่าเรื่องอัตราภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาของมติคณะรัฐมนตรีดังกล่าว

5.2.3 ควรคงไว้ซึ่งกฎหมายที่มีผลใช้บังคับก่อนปี พ.ศ. 2557 ที่กำหนดให้การจัดเก็บภาษีเงินได้จากห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่มีใช้นิติบุคคลตามตารางบัญชีอัตราภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาเพราะภาษีเงินได้แบบก้าวหน้านั้นเป็นไปตามหลักความเป็นธรรมในการเสียภาษี และให้มีการบรรเทาภาระภาษีเช่นเดิม เพื่อสร้างเสริมความเป็นธรรมให้เกิดขึ้นในระบบภาษีและกระตุ้นระบบเศรษฐกิจในประเทศเติบโต ทำให้รัฐจัดเก็บภาษีอากรได้เพิ่มมากขึ้นโดยเป็นการเปิดโอกาสทางธุรกิจให้แก่กลุ่มบุคคลผู้มีรายได้น้อยหรือรายได้ปานกลางที่ต้องการดำเนินธุรกิจในรูปแบบของห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่มีใช้นิติบุคคล ซึ่งช่วยให้กิจการมีเงินลงทุนมากขึ้น นอกจากนี้ในแง่ของการดำเนินธุรกิจ การมีผู้ร่วมลงทุนย่อมทำให้การดำเนินกิจการมีความรอบคอบมากกว่าการดำเนินธุรกิจในรูปแบบบุคคลธรรมดาคนเดียว เพราะมีการร่วมกันตัดสินใจในเรื่องต่าง ๆ ที่เกิดจากการดำเนินงานของผู้เป็นหุ้นส่วนทุกคน

#### ข้อเสนอแนะเพิ่มเติม

5.2.4 ควรคงไว้หน่วยภาษีที่ซื้อห้างหุ้นส่วนสามัญและคณะบุคคลที่มีใช้นิติบุคคลไว้เช่นเดิม เพื่อให้ครอบคลุมและทั่วถึงในการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา และเป็นการส่งเสริมให้บุคคลมารวมกลุ่มกันประกอบธุรกิจอันก่อให้เกิดรายได้แก่ประชาชน ส่งผลให้เศรษฐกิจเจริญเติบโตทำให้รัฐมีรายได้จากการจัดเก็บภาษีเพิ่มขึ้น

5.2.5 เมื่อรัฐเห็นว่ามียุคคลจำนวนมากที่วางแผนภาษี หลบหลีกเลี่ยงภาษีโดยการจัดตั้งห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่มีใช้นิติบุคคลเพื่อกระจายฐานภาษีนั้น ผู้วิจัยจึงเห็นควรเสนอว่าให้อำนาจเจ้าหน้าที่ผู้ปฏิบัติงานเป็นผู้มีอำนาจตรวจสอบและไต่สวนคัดกรองในชั้นแรกก่อนที่จะออกเลขประจำตัวผู้เสียภาษีอากรให้แก่ผู้ที่ยื่นเอกสารขอจัดตั้งห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่มีใช้นิติบุคคลนั้น ว่าบุคคลผู้มีชื่อมีเจตนาที่จะร่วมประกอบธุรกิจกันจริงหรือไม่ และมีความสามารถในการร่วมกันดำเนินธุรกิจกันหรือไม่ เพียงใด เพื่อป้องกันการนำชื่อของผู้เยาว์ คนไร้คนขับหรือบุคคลอื่น ๆ ที่เป็นบุคคลที่มีพฤติการณ์อันไม่สามารที่จะให้ความร่วมมือในการประกอบกิจการได้จริง มาแอบอ้างหรือสวมสิทธิเพื่อให้บุคคลหนึ่งบุคคลใดได้รับประโยชน์ทางภาษีอากร

นอกจากนี้การที่บุคคลประสงค์จะขอจดทะเบียนจัดตั้งห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่มีชื่อนิติบุคคล ให้ไปยื่นคำขอจดทะเบียนที่สรรพากรพื้นที่อันเป็นที่ตั้งของสถานประกอบการของห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่มีชื่อนิติบุคคลนั้น ๆ เนื่องจากการสะดวกและง่ายต่อการตรวจสอบและคัดกรองห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่มีชื่อนิติบุคคลนั้น ซึ่งเจ้าหน้าที่จะต้องพิจารณาว่าจัดตั้งขึ้นเพื่อวัตถุประสงค์ใดและมีเจตนาประกอบกิจการกันจริงหรือไม่ ผู้ยื่นคำขอจดทะเบียนเคยจัดตั้งห้างหรือคณะมาแล้วหรือไม่เป็นต้นซึ่งหากผู้ยื่นคำขอเจตนาปกปิดข้อมูลหรือให้ข้อมูลไม่ถูกต้องตรงความเป็นจริง เจ้าหน้าที่ย่อมมีอำนาจที่จะไม่อนุญาตให้จัดตั้ง หรือเพิกถอนทางทะเบียนหากตรวจพบภายหลัง แล้วแต่กรณี ทั้งนี้เพื่อป้องกันการจัดตั้งห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่มีชื่อนิติบุคคลขึ้นเพียงเพื่อใช้เป็นเครื่องมือในการหลบหลีกภาษี

5.2.6 ในเรื่องการกำหนดเลขประจำตัวผู้เสียภาษีเงินได้ของห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่มีชื่อนิติบุคคล อธิบดีกรมสรรพากรควรกำหนด หลักเกณฑ์ และเงื่อนไขในการให้เลขประจำตัวผู้เสียภาษีอากรในชื่อของห้างหุ้นส่วนสามัญและคณะบุคคลที่มีชื่อนิติบุคคลเป็นคนละประเภทกัน เพื่อความสะดวกแก่เจ้าหน้าที่ผู้ปฏิบัติงานและเจ้าหน้าที่ประเมินภาษีในการตรวจสอบในขั้นตอนการขอหรือในภายหลัง

ดังที่ได้กล่าวมาแล้วข้างต้น การจัดเก็บภาษีอากรเป็นการจัดเก็บจากรายได้ของประชาชน นอกจากจะมีผลกระทบต่อทรัพย์สินของประชาชนผู้มีหน้าที่เสียภาษีแล้ว ยังมีผลกระทบต่อสถานะทางเศรษฐกิจและสังคม โดยส่วนร่วมเป็นอันมาก รัฐผู้มีหน้าที่จัดเก็บควรจะพิจารณากำหนดหลักเกณฑ์การจัดเก็บภาษีอากรไว้ให้เหมาะสมเพื่อสร้างประสิทธิภาพและความเป็นธรรมในการจัดเก็บภาษีระหว่างผู้เสียภาษีด้วยกัน หากรัฐมีหลักเกณฑ์ หรือวิธีการจัดเก็บภาษีอากรที่ดีแล้ว ย่อมจะสามารถอำนวยความสะดวกในด้านการพัฒนาเศรษฐกิจให้สำเร็จลุล่วงไปด้วยดี อันเป็นเป้าหมายสำคัญของประเทศได้อย่างมาก

การเปิดโอกาสให้มีการดำเนินธุรกิจในรูปแบบของห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่มีชื่อนิติบุคคลนั้น มีวัตถุประสงค์เพื่อช่วยให้เกิดทางเลือกแก่ผู้ประกอบการที่มีเงินลงทุนจำกัด และช่วยให้ความหลากหลายในการดำเนินธุรกิจมากขึ้น แต่ปัจจุบันยังมีการอาศัยช่องว่างของกฎหมายโดยอาศัยการจัดตั้งห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่มีชื่อนิติบุคคล เพื่อเป็นเครื่องมือในการหลบหลีกภาษี ทำให้ไม่ปฏิบัติตามวัตถุประสงค์ของรัฐ

ดังนั้นแล้วหากมีการแก้ไขปรับปรุงกฎหมายภาษีอากรตามข้อเสนอแนะดังกล่าวข้างต้น ผู้วิจัยเชื่อว่า การตั้งห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่มีชื่อนิติบุคคลเพื่อใช้เป็นเครื่องมือในการหลบหลีกภาษีจะลดลง ส่วนผู้ดำเนินกิจการในรูปแบบของห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่มีชื่อนิติบุคคลจะถูกเรียกเก็บภาษีในอัตราที่เป็นธรรมมากขึ้น และประโยชน์สูงสุดก็จะเกิดแก่รัฐนั่นเอง

กรม  
การ  
การ  
การ

บรรณานุกรม

## บรรณานุกรม

### ภาษาไทย

- กรมสรรพากร. (ม.ป.ป.). *คู่มือการปฏิบัติงานของกรมสรรพากร เรื่องการให้เลขประจำตัวผู้เสียภาษีอากร*. สืบค้นเมื่อ 10 พฤษภาคม 2557, จาก [www.rd.go.th/region7/fileadmin/user\\_upload/internet/pak7service/file/m70096.pdf](http://www.rd.go.th/region7/fileadmin/user_upload/internet/pak7service/file/m70096.pdf)
- กลุ่มนักวิชาการภาษีอากร. (2544). *ภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร 2544*. กรุงเทพฯ: เรือนแก้วการพิมพ์.
- ไกรยุทธ ธีรตยาสินันท์. (2521). *ทฤษฎีภาษีเงินได้ และภาษีเงินได้ของไทย*. กรุงเทพฯ: ดวงกมล.
- ข้อหารือที่ กค 0702/4608 ลงวันที่ 28 มิถุนายน 2553.
- ข้อหารือที่ กค 0706/5637 ลงวันที่ 11 กรกฎาคม 2548.
- ข้อหารือที่ กค 0802/6737 ลงวันที่ 21 เมษายน 2536.
- ข้อหารือที่ กค 0802/7229 ลงวันที่ 18 เมษายน 2534.
- ข้อหารือที่ กค 0811/04248 ลงวันที่ 8 เมษายน 2541.
- ข้อหารือที่ กค 0811/2227 ลงวันที่ 15 มีนาคม 2545.
- คำชี้แจงกรมสรรพากรเรื่องแนวทางการปฏิบัติเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาจากสามีและภรรยา (ฉบับที่ 2).
- คำพิพากษาฎีกาที่ 1765/2549.
- คำพิพากษาฎีกาที่ 5133/2533.
- คำพิพากษาฎีกาที่ 580/2506.
- คำพิพากษาฎีกาที่ 6276/2549.
- คำพิพากษาฎีกาที่ 821/2549.
- คำวินิจฉัยศาลรัฐธรรมนูญที่ 17/2555.
- จรัสศักดิ์ รอดจันทร์. (2555). *ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา: หลักการและบทวิเคราะห์*. กรุงเทพฯ: จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย.
- ชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม. (2536). *คำอธิบายกฎหมายภาษีอากร เล่ม 1*. กรุงเทพฯ: ที.เทรนนิ่ง เซ็นเตอร์.
- \_\_\_\_\_. (2555). *คู่มือการศึกษากฎหมายภาษีอากร*. กรุงเทพฯ: ที.เทรนนิ่ง เซ็นเตอร์.

- ธนาคารกสิกรไทย. (ม.ป.ป.). อัตราแลกเปลี่ยนเงินตราต่างประเทศ ธนาคารกสิกรไทย. สืบค้นเมื่อ 26 ธันวาคม 2556, จาก <http://www.kasikornbank.com/TH/RatesAndFees/ForeignExchange/Pages/ForeignExchange.aspx>
- นัคดา โชคบุญธิยานนท์, เด่นฟ้า เรื่องฤทธิ์เดช และพรหมพร มูลศาสตร์ จารูวาทิ. (2552). การปกป้องฐานภาษีของประเทศแหล่งเงินได้: ศึกษากรณีการตั้งราคาโอน การตั้งเงินทุนต่ำ หรือการหักรายได้. กรุงเทพฯ: มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์.
- ประกาศกระทรวงพาณิชย์ เรื่องให้ผู้ประกอบการพาณิชย์จดทะเบียนพาณิชย์ (ฉบับที่ 10 พ.ศ. 2551). ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์.
- ประมวลรัษฎากร.
- ประเสริฐ ลือพันธุ์. (2538). ความรู้ทั่วไปเกี่ยวกับภาษีอากร (เอกสารการสอนชุดวิชากฎหมายภาษีอากร 1 หน่วยที่ 1-7). นนทบุรี: มหาวิทยาลัยสุโขทัยธรรมาธิราช.
- ปรีดา นาคเนาทิม. (2531). เศรษฐศาสตร์ การภาษีอากร 1. กรุงเทพฯ: คณะเศรษฐศาสตร์ มหาวิทยาลัยรามคำแหง.
- พระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติม ฉบับที่ 10 พ.ศ. 2496.
- พริ้ม มั่นกลาง ปรีดี บุญยังและ โทเมนทร์ สืบวิเศษ. (2535). วิชาภาษีอากรว่าด้วยเงินได้บุคคลธรรมดา. กรุงเทพฯ: อักษรสาส์น.
- พัฒนกิจ บัญชี ภาษีและฝึกรอบรม จำกัด. (ม.ป.ป.). การแตกหน่วยภาษี. สืบค้นเมื่อ 8 มีนาคม 2557, จาก <http://www.pattanakit.net/index.php?lay>
- พัฒนกิจ บัญชี ภาษีและฝึกรอบรม จำกัด. (ม.ป.ป.). คณะบุคคลอีกหน่วยหนึ่งที่ไม่ควรมองข้าม. สืบค้นเมื่อ 6 มีนาคม 2557, จาก [www.pattanakit.net/index.php?lay=show&ac=article&Id=538723954&Ntype=134](http://www.pattanakit.net/index.php?lay=show&ac=article&Id=538723954&Ntype=134)
- พัฒนกิจ บัญชี ภาษีและฝึกรอบรม จำกัด. (ม.ป.ป.). สรรพากรอุดช่องโหว่ภาษีคณะบุคคล. สืบค้นเมื่อ 9 มีนาคม 2557, จาก <http://www.pattanakit.net/รวมบทความภาษี/สรรพากรอุดช่องโหว่ภาษีคณะบุคคล.html>
- ไพจิตร โรจนวานิช ชุมพร เสนไสยและสาโรช ทองประคำ. (2549). ภาษีสรรพากร คำอธิบายประมวลรัษฎากร. กรุงเทพฯ: สามเจริญพาณิชย์.
- มติคณะรัฐมนตรีเรื่องมาตรการปรับปรุงโครงสร้างภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาเพื่อส่งเสริมความเป็นธรรมและให้สอดคล้องกับภาวะเศรษฐกิจ ลงวันที่ 18 ธันวาคม พ.ศ. 2555.

- รังสรรค์ ชนะพรพันธ์. (2516). *ทฤษฎีการภาษีอากร*. กรุงเทพฯ: เคล็ดไทย.
- วันรักษ์ มิ่งมณีนากิน (2542). *พจนานุกรมศัพท์เศรษฐศาสตร์*. กรุงเทพฯ: มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์.
- วินัย เนื่องาจันทร์. (2556). *วิชาการภาษีอากรความรู้เกี่ยวกับภาษีอากร*. สืบค้นเมื่อ 11 กรกฎาคม 2556, จาก [www.thaiblogonline.com/taxrdkhonkaen.blog?postID=40115](http://www.thaiblogonline.com/taxrdkhonkaen.blog?postID=40115)
- ศุภรัตน์ ควณิกกุล. (2544). *ความรู้ทั่วไปเกี่ยวกับภาษีอากร (เอกสารการสอนชุดวิชากฎหมายภาษีอากร 1 หน่วยที่ 1-7)*. นนทบุรี: มหาวิทยาลัยสุโขทัยธรรมมาธิราช.
- ศุภลักษณ์ พิณีภูวคณ. (2547). *คำอธิบายกฎหมายการคลังและการภาษีอากร: ภาคทฤษฎีและหลักกฎหมายภาษีอากร*. กรุงเทพฯ: วิญญูชน.
- สนั่น เกตุทัต. (2526, พฤศจิกายน - ธันวาคม). *วิวัฒนาการในการจัดเก็บภาษีเงินได้ของไทย*, *สรรพากรสาส์น*, 30.
- สมคิด ศรีสิงห์. (2517). *บทความทางวิชาการ*. พิษณุโลก: มหาวิทยาลัยศรีนครินทรวิโรฒ
- สมชัย ฤชุพันธุ์. (2525). *การเงินธุรกิจและการภาษีอากร (เอกสารการสอนชุดวิชาการเงินธุรกิจและการภาษีอากรหน่วยที่ 9)*. นนทบุรี: มหาวิทยาลัยสุโขทัยธรรมมาธิราช.
- สรรพากรสาส์น. (ม.ป.ป.). *การยกเว้นภาษีเงินได้ของห้างหุ้นส่วนสามัญและคณะบุคคลที่มีใช่นิติบุคคล*. สืบค้นเมื่อ 9 กรกฎาคม 2556, จาก [www.sanpakomsarn.com/page\\_article\\_detail.php?aID=19](http://www.sanpakomsarn.com/page_article_detail.php?aID=19)
- \_\_\_\_\_. (ม.ป.ป.). *ฎีกาภาษี*. สืบค้นเมื่อ 8 มกราคม 2557, จาก [http://www.sanpakomsarn.com/page\\_article\\_detail.php?aID=184](http://www.sanpakomsarn.com/page_article_detail.php?aID=184)
- สำนักข่าวมุสลิมไทย. (ม.ป.ป.). *เลขประจำตัวผู้เสียภาษีอากร 13 หลัก*. สืบค้นเมื่อ 10 พฤษภาคม 2557, จาก [www.muslimthapost.com/main,content.php?page=sub&category=104&id=10235](http://www.muslimthapost.com/main,content.php?page=sub&category=104&id=10235)
- สุเกตุ อภิชาตบุตร. (2501). *หลักความเป็นธรรมแห่งสังคม*. *สรรพากรสาส์น*, 5(9).
- สุวัฒน์ ไวฑูยพัฒน์. (2549). *ข้อสังเกตเกี่ยวกับการดำเนินคดีภาษีอากร 21 ปี ศาลภาษีอากรกลาง*. กรุงเทพฯ.
- โสภณ รัตนการ. (2551). *คำอธิบายประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ว่าด้วยหุ้นส่วนและบริษัท*. กรุงเทพฯ: นิติบรรณการ.
- อเนก เขียรถาวร. (2541). *เศรษฐศาสตร์การภาษีอากร*. กรุงเทพฯ: แห่งมหาวิทยาลัยรามคำแหง.

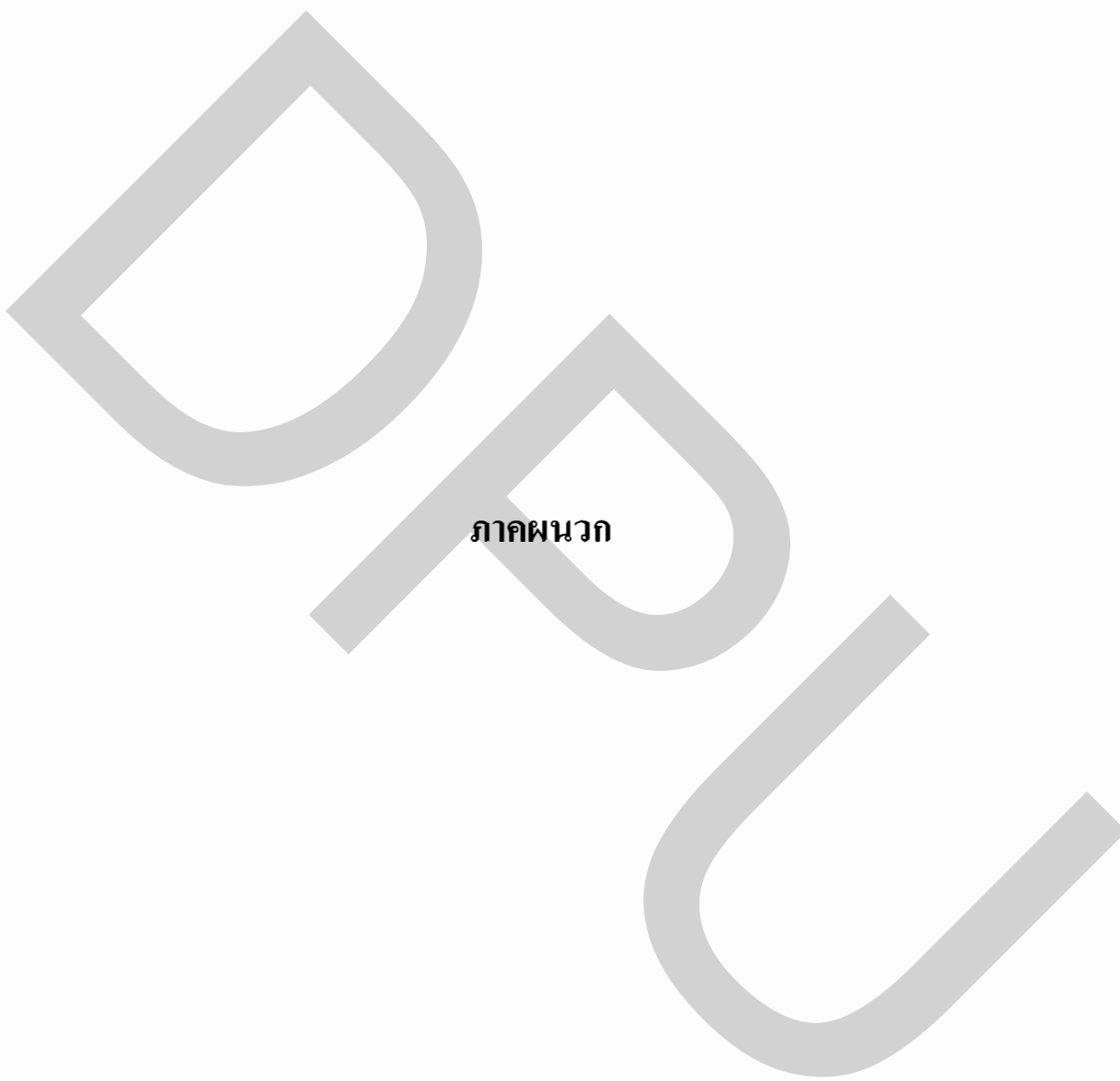


- อรรวรรณ ผาณิตพจมาน. (2540). *แนวทางในการกำหนดมาตรการทางกฎหมายเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาของห้างหุ้นส่วนสามัญและคณะบุคคลที่มีใช้นิติบุคคล* (วิทยานิพนธ์ปริญญาโทบริหารธุรกิจ). กรุงเทพฯ: จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย.
- อรรวรรณ พจนานรินทร์ และเพ็ญญู แก้วเขียว. (ม.ป.ป.). *ภาษีอากรชั้นสูง* (เอกสารประกอบการบรรยาย ระดับชั้นปริญญาโท คณะนิติศาสตร์). กรุงเทพฯ: มหาวิทยาลัยรามคำแหง.
- อรัญ ธรรมโณ. (2513). *การคลัง*. กรุงเทพฯ: อมรินทร์.

### ภาษาต่างประเทศ

- Arnold Homer & Rita Burrows. (1994). *Tolley's Partnership Taxation*. Tolley Publishing Company Limited.
- Barry Pinson. (1982). *Pinson on Revenue Law*. UK: Sweet & Maxwell.
- Black Law Dictionary. Retrieved September 19, 2013, from <http://thelawdiction.org/partnership/Capital Allowance>. Retrieved August 26, 2013, from [http://em.m.wikipedia.org/wiki/Capital\\_allowance](http://em.m.wikipedia.org/wiki/Capital_allowance)
- CCH Asia Pte Limited. (2005). *Tax Planning & Compliance in Asia Volume III*. Univers-Press.
- Fred G. Streuling, Jame H. Boyd and Kenneth H. Heller. (1998). *Federal Taxation of Partners and Partnerships*. United State of America: Prentice – Hall.
- Horwath Claik Whitehill LLP. (2006). *Taxation in the United Kingdom*. UK: Sweet & Maxwell.
- Income Tax Commission for City of London-v-Gibbs; HL 1942. Retrieved August 15, 2013, from <http://swarb.co.uk/income-tax-commissioners-for-of-london-v-gibbs-hl-1942>
- Income Tax rates and allowances. Retrieved August 26, 2013, from <https://www.gov.uk/income-tax-rates>
- Internal Revenue Code of 1986.
- Investment in the Unite State. Retrieved August 26, 2013, from <http://www.commercethaiusa.org/oca/wpcontent/uploads/2011/08/DoingBusinessUSA.pdf>
- Investment in the Unite State. Retrieved September 1, 2013, from [www.econlib.org/library/Enc1/ForeignInvestmenttheUnitedStates.htm/](http://www.econlib.org/library/Enc1/ForeignInvestmenttheUnitedStates.htm/)

- Jame W. Forsyth. (1995). *Handing the forming as Partnership of Limited Liability Company: journal of Partnership Taxation*. Fall (USA).
- Jerald David August. (1996). *Journal of partnership Taxation* 12. Winter.
- Joint Committee on Taxation. Retrieved September 1, 2013, from [www.irs.gov/Business/](http://www.irs.gov/Business/)
- Lawraence H. Brenman. (1994). *Limited Liability Companies Offer New Opportunities to Business Owners: Journal of Partnership Taxation*. Winter LTD.
- Provincial Administration of United Kingdom. Retrieved August 10, 2013, from <http://www.oknation.net/blog/print.php?id=1402>
- Stephen Schwarz and Daniel J. Lathrope. (1991). *Corporate and Partnership Taxation*. West Publishing Co.
- Tax in Japan. Retrieved July 18, 2013, from <http://www.japan-guide.com/e/e2206.html>
- Tax Rate. Retrieved July 17, 2013, from <http://www.ethaitrade.com/blog/435>
- Taxation in Broad. Retrieved July 17, 2013, from <http://dlibrary.spu.ac.th:8080/dspace/bitstream/123456789/3317/7/7chap3/pdf>
- Taxation in Japan 2012. Retrieved July 19, 2013, from [http://tax.kpmg.or.jp/knowledge/research/\\_icsFiles/afieldfile/2013/03/14/taxation-in-japan-20121015.pdf](http://tax.kpmg.or.jp/knowledge/research/_icsFiles/afieldfile/2013/03/14/taxation-in-japan-20121015.pdf)
- Uniform Partnership Act 1997.
- William Hoffman Jr. (1999). *Federal Taxation: Corporation, Partnership, Estate and Trust*. West Publishing Co.,
- William Perez. (n.d.). *Tax Rates for the 2012 Tax Year Federal income tax brackets for 2012*. Retrieved August 25, 2013, from <http://taxs.about.com/od/Federal-Income-Taxes/qt/Tax-Rates-For-The-2012-Tax-Year.htm>
- William S. Mckee William F. Nelson & Robert L. Whitmire. (1977). *Federal Taxation of partnerships and Partners*. Boston New York: Warren, Gorham & Lamont.



**ภาคผนวก**

## ภาคผนวก ก

1. มติคณะรัฐมนตรีเรื่องมาตรการปรับปรุงโครงสร้างภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาเพื่อส่งเสริมความเป็นธรรมและให้สอดคล้องกับภาวะเศรษฐกิจ ลงวันที่ 18 ธันวาคม พ.ศ. 2555
2. ร่างพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 10) พ.ศ. 2496
3. พระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติม ฉบับที่ 10 พ.ศ. 2496

มติคณะรัฐมนตรี

รายละเอียดเรื่อง                   มาตรการปรับโครงสร้างภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาเพื่อส่งเสริมความเป็นธรรมและให้สอดคล้องกับภาวะเศรษฐกิจ

ส่วนราชการเจ้าของเรื่อง       กค

วันที่มีมติ 18/12/2555

คณะรัฐมนตรีมีมติตามที่กระทรวงการคลังเสนอ ดังนี้

๑. อนุมัติหลักการร่างพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ ...) พ.ศ. .... ตามที่กระทรวงการคลังเสนอ และให้ส่งสำนักงานคณะกรรมการกฤษฎีกาตรวจพิจารณา แล้วส่งให้คณะกรรมการประสานงานสภาผู้แทนราษฎรพิจารณา ก่อนเสนอสภาผู้แทนราษฎรพิจารณาต่อไป โดยร่างพระราชบัญญัติฯ มีสาระสำคัญคือ ปรับปรุงโครงสร้างภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาเพื่อส่งเสริมความเป็นธรรมและให้สอดคล้องกับภาวะเศรษฐกิจ โดย

๑.๑ ปรับปรุงบัญชีอัตราภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาสำหรับการคำนวณเงินได้สุทธิจากเดิม ๕ ขั้นอัตรา เป็น ๗ ขั้นอัตรา และลดอัตราภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาจากอัตราสูงสุดร้อยละ ๓๗ คงเหลือร้อยละ ๓๕

๑.๒ กำหนดคำนิยามของ "คนละบุคคลที่มีใช้นิติบุคคล" ให้นัยความว่า บุคคลตั้งแต่สองคนขึ้นไปตกลงเข้ากันเพื่อกระทำการร่วมกันโดยไม่มีวัตถุประสงค์จะแบ่งปันกำไรอันพึงได้แต่กิจการที่ทำนั้น ทั้งนี้ ให้เสียภาษีจากเงินได้พึงประเมินก่อนหักรายจ่ายในอัตราร้อยละ ๒๐

๑.๓ กำหนดคำนิยามของ "ห้างหุ้นส่วนสามัญที่มีโรนิตินิติบุคคล" ให้นัยความว่า ห้างหุ้นส่วนสามัญที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายไทย หรือที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศ และให้นัยความรวมถึงห้างหุ้นส่วนสามัญที่อธิบดีกำหนด โดยอนุมัติรัฐมนตรี และประกาศในราชกิจจานุเบกษา ทั้งนี้ ให้เสียภาษีจากเงินได้สุทธิในอัตราร้อยละ ๒๐

๑.๔ ให้ใช้บังคับสำหรับเงินได้พึงประเมินในปีภาษี ๒๕๕๖ ที่จะต้องยื่นรายการในปี พ.ศ. ๒๕๕๗ เป็นต้นไป

๒. สำหรับเงินได้สุทธิตั้งแต่ ๐-๓๐๐,๐๐๐ บาท ซึ่งกำหนดอัตราภาษีไว้ในอัตราร้อยละ ๕ ให้กระทรวงการคลังดำเนินการตราพระราชกฤษฎีกายกเว้นภาษีสำหรับเงินได้สุทธิ ๑๕๐,๐๐๐ บาทแรกต่อไป

พระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติม

ประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ ๑๐)

พ.ศ. ๒๕๕๖

โดยเหตุที่ภาษีอากรตามประมวลรัษฎากรที่ปฏิบัติจัดเก็บอยู่ในเวลานี้มีหลายประเภทด้วยกัน เป็นภาระยุ่งยากแก่ผู้เสียภาษีบางประเภทยังไม่เหมาะสมแก่กาลสมัยและสะดวกแก่ผู้เสียภาษีอากรบางประเภทมีอัตราจัดเก็บค่อนข้างสูง สมควรที่จะแก้ไขเพิ่มเติมเสียใหม่ โดยยกเลิกภาษีอากรบางประเภทมาจัดเก็บประเภทใหม่ขึ้นแทน เพื่อให้ราษฎรได้เสียภาษีแต่น้อยประเภทและตามหลักความสามารถของผู้เสียภาษีอากร ฉะนั้นรัฐบาลจึงได้เสนอร่างพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ ๑๐) พ.ศ. ๒๕๕๖ สภาผู้แทนราษฎรได้พิจารณาถลงมติให้ใช้เป็นกฎหมายได้แล้วเมื่อวันที่ ๒๒ มกราคม ๒๕๕๖ ซึ่งคงจะประกาศในราชกิจจานุเบกษาในเร็วนี้

ตามร่างพระราชบัญญัติฉบับนี้ นอกจากจะมีการแก้ไขการปฏิบัติจัดเก็บภาษีเพื่อให้เป็นธรรมแก่ผู้เสียภาษีอากรและให้รัดกุมยิ่งขึ้นแล้ว ยังมีภาษีอากรที่ยกเลิกและแก้ไขเพิ่มเติมใหม่ดังนี้ คือ

๑. ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา

(ก) ประเภทเงินได้ที่ต้องเสียตามกฎหมายเดิมนั้นให้เสียเฉพาะประเภทที่ระบุไว้ ถ้ามิได้ระบุไว้ก็ไม่ต้องเสีย ตามกฎหมายใหม่ได้แก้ไขเงินได้ทุกประเภทต้องเสียภาษี ประเภทใดจะไม่เก็บภาษีก็ระบุ ยกเว้นไว้ในกฎหมาย ซึ่งนับว่าเป็นการเสียภาษีโดยเสมอภาคยิ่งขึ้น

(ข) เงินได้บางประเภทได้ กำหนดให้หักค่าใช้จ่ายมากขึ้นกว่าที่กำหนดไว้ในกฎหมายเดิม เช่น ค่าจ้างแรงงานให้หักค่าใช้จ่ายได้ร้อยละ ๒๐ แต่ไม่เกิน ๒๐,๐๐๐ บาท แทนไม่เกิน ๑๐,๐๐๐ บาท ตามกฎหมายเดิม เงินได้จากกำไรให้เช่า วิชาชีพ และการรับเหมา ก็ให้หักค่าใช้จ่ายได้ตามที่จ่ายจริง แทนให้หักเป็นการเหมาในอัตราร้อยละซึ่งในบางกรณีอาจต่ำกว่าที่จ่ายจริง

(ค) ในกรณีผู้เสียภาษีเป็นห้างหุ้นส่วนสามัญ หรือคณะบุคคลที่มีใช้นิติบุคคลตามกฎหมายเดิมให้แยกเก็บจากผู้ที่เป็นหุ้นส่วนแต่ละคน แต่ตามกฎหมายใหม่ให้เสียภาษีในชื่อของห้างหุ้นส่วนหรือคณะบุคคลนั้น โดยในการคำนวณภาษีให้หักลดหย่อนให้สำหรับผู้เป็นหุ้นส่วนทุกคนในห้างหุ้นส่วนหรือคณะบุคคลนั้นที่อยู่ในประเทศคนละ ๑๐,๐๐๐ บาท และเมื่อได้เสียภาษีเช่นนี้แล้วผู้เป็นหุ้นส่วนหรือบุคคลในคณะบุคคลนั้น แต่ละคนก็ไม่ต้องเสียภาษีจากเงินได้นั้นเป็นการส่วนตัวซ้ำอีก ซึ่งนับว่าเป็นการสะดวกต่อผู้เสียภาษี

สำนักงานคณะกรรมการกฤษฎีกา

พระราชบัญญัติ  
แก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ ๑๐)  
พ.ศ. ๒๕๔๖

ภูมิพลอดุลยเดช ป.ร.  
ให้ไว้ ณ วันที่ ๔ กุมภาพันธ์ พ.ศ. ๒๕๔๖  
เป็นปีที่ ๘ ในรัชกาลปัจจุบัน

พระบาทสมเด็จพระปรมินทรมหาภูมิพลอดุลยเดช มีพระบรมราชโองการ  
โปรดเกล้าฯ ให้ประกาศว่า

โดยที่เป็นการสมควรแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร

จึงทรงพระกรุณาโปรดเกล้าฯ ให้ตราพระราชบัญญัติขึ้นไว้โดยคำแนะนำและ  
ยินยอมของสภาผู้แทนราษฎร ดังต่อไปนี้

มาตรา ๑ พระราชบัญญัตินี้เรียกว่า "พระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวล  
รัษฎากร (ฉบับที่ ๑๐) พ.ศ. ๒๕๔๖"

มาตรา ๒\* พระราชบัญญัตินี้ให้ใช้บังคับตั้งแต่วันถัดจากวันประกาศใน  
ราชกิจจานุเบกษาเป็นต้นไป เว้นแต่

(๑) บทบัญญัติมาตรา ๑๔ ถึงมาตรา ๓๐ และมาตรา ๓๗ แห่งพระราชบัญญัติ  
นี้ว่าด้วยการเก็บภาษีเงินได้จากบุคคลธรรมดา ให้ใช้บังคับสำหรับเงินได้พึงประเมินตั้งแต่ปีภาษี  
๒๕๔๖ เป็นต้นไป

(๒) บทบัญญัติมาตรา ๓๑ ถึงมาตรา ๓๖ แห่งพระราชบัญญัตินี้ว่าด้วยการเก็บ  
ภาษีเงินได้จากบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ซึ่งรอระยะเวลาบัญชีสิ้นสุดลงในหรือหลังวันใช้  
บังคับพระราชบัญญัตินี้ ให้ใช้บังคับตั้งแต่วันใช้บังคับพระราชบัญญัตินี้เป็นต้นไป

(๓) บทบัญญัติมาตรา ๔๐ แห่งพระราชบัญญัตินี้ว่าด้วยการค่า ให้ใช้  
บังคับเมื่อพ้นสัปดาห์วันนับแต่วันใช้บังคับพระราชบัญญัตินี้เป็นต้นไป

(๔) บทบัญญัติมาตรา ๔๐ แห่งพระราชบัญญัตินี้ว่าด้วยการภาษีป้าย ให้ใช้บังคับ  
ตั้งแต่ปีภาษี ๒๕๔๖ เป็นต้นไป

(๕) บทบัญญัติมาตรา ๔๑ ถึงมาตรา ๕๑ แห่งพระราชบัญญัตินี้ว่าด้วยการ  
แสตมป์ ให้ใช้บังคับเมื่อพ้นสัปดาห์วันนับแต่วันใช้บังคับพระราชบัญญัตินี้เป็นต้นไป

(๖) บทบัญญัติมาตรา ๕๓ แห่งพระราชบัญญัตินี้ว่าด้วยภาษีการซื้อโภคภัณฑ์ ให้ใช้บังคับเมื่อพ้นสัปดาห์วันนับแต่วันใช้บังคับพระราชบัญญัตินี้เป็นต้นไป

[ร.ก.๒๔๙๖/๑๒/๑พ/๙ กุมภาพันธ์ ๒๔๙๖]

มาตรา ๓ ให้ยกเลิกวิเคราะห้ศัพท์คำว่า “อำเภอ” ในมาตรา ๒ แห่งประมวลรัษฎากร และให้ใช้ความต่อไปนี้แทน

“อำเภอ” หมายความว่า นายอำเภอหรือสมุหบัญชีอำเภอ และหมายความรวมถึงผู้ทำการแทนด้วย”

มาตรา ๔ ให้ยกเลิกความในมาตรา ๓ แห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งได้แก้ไขเพิ่มเติมโดยพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ ๕) พ.ศ. ๒๔๙๕ และให้ใช้ความต่อไปนี้แทน

“มาตรา ๓ บรรดารัษฎากรประเภทต่าง ๆ ซึ่งเรียกเก็บตามประมวลรัษฎากรนี้ จะตราพระราชกฤษฎีกาเพื่อการต่อไปนี้ได้ คือ

(๑) ลดอัตรา หรือยกเว้นเพื่อให้เหมาะสมกับเหตุการณ์ กิจการ หรือสภาพของท้องถิ่นบางแห่งหรือทั่วไป

(๒) ยกเว้นแก่บุคคลหรือองค์การระหว่างประเทศตามข้อผูกพันที่ประเทศไทย มีอยู่ต่อองค์การสหประชาชาติ หรือตามกฎหมายระหว่างประเทศ หรือตามสัญญา หรือตามหลักถ้อยที่ต่อยกปฏิบัติต่อกันกับนานาประเทศ

(๓) ยกเว้นแก่รัฐบาล องค์การของรัฐบาล เทศบาล สุขาภิบาล องค์การศาสนา หรือองค์การกุศลสาธารณะ

การลดหรือยกเว้นตาม (๑) (๒) และ (๓) นั้น จะตราพระราชกฤษฎีกายกเลิกหรือเปลี่ยนแปลงก็ได้”

มาตรา ๕ ให้ยกเลิกความในมาตรา ๓ ทวิ แห่งประมวลรัษฎากรซึ่งได้แก้ไขเพิ่มเติมโดยพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ ๕) พ.ศ. ๒๔๙๕ และให้ใช้ความต่อไปนี้แทน

“มาตรา ๓ ทวิ เจ้าพนักงานดังกล่าวต่อไปเห็นว่าผู้ต้องหาไม่ควรถูกตั้งรับโทษจำคุก หรือไม่ควรถูกฟ้องร้อง ก็ให้มีอำนาจเปรียบเทียบโดยกำหนดค่าปรับแต่สถานเดียว ในความผิดต่อไปนี้ได้คือ

- (๑) ความผิดตามมาตรา ๓ ทศ มาตรา ๓๕ มาตรา ๓๖ มาตรา ๔๐ มาตรา ๔๑ มาตรา ๔๒ มาตรา ๔๓ มาตรา ๑๐๒ มาตรา ๑๐๕ มาตรา ๑๒๕ มาตรา ๑๒๗ มาตรา ๑๒๘ มาตรา ๑๔๒ มาตรา ๑๔๓ มาตรา ๑๖๓ มาตรา ๑๙๓ มาตรา ๑๙๔ มาตรา ๑๙๕ มาตรา ๑๙๖ และมาตรา ๑๙๘ ซึ่งเกิดขึ้นในจังหวัดพระนคร หรือจังหวัดธนบุรี ให้เป็นอำนาจของอธิบดี ถ้าเกิดขึ้นในจังหวัดอื่น ให้เป็นอำนาจของผู้ว่าราชการจังหวัด



(๒) ความผิดตามมาตรา ๓ นว มาตรา ๓๗ มาตรา ๑๒๖ มาตรา ๑๙๗ และ  
มาตรา ๑๙๙ ให้เป็นอำนาจของคณะกรรมการ ซึ่งประกอบด้วยผู้แทนกรมสรรพากร ผู้แทนกรม  
มหาดไทย และผู้แทนกรมตำรวจ

ถ้าผู้ต้องหายอมใช้ค่าปรับตามที่เปรียบเทียบเสร็จแล้ว ให้ถือว่าเป็นอันคุ้มผู้ต้อง  
หามิให้ถูกฟ้องร้องต่อไปในกรณีแห่งความผิดนั้น”

มาตรา ๖ ให้เพิ่มความต่อไปนี้เป็นมาตรา ๓ เบญจ แห่งประมวลรัษฎากร

“มาตรา ๓ เบญจ ในกรณีจำเป็นเพื่อประโยชน์ในการจัดเก็บภาษีอากรตาม  
ประมวลรัษฎากร ให้อธิบดี สำหรับในเขตจังหวัดพระนครและจังหวัดธนบุรี หรือผู้ว่าราชการจังหวัด  
สำหรับในเขตจังหวัดอื่น มีอำนาจออกคำสั่งเป็นหนังสือให้เจ้าพนักงานสรรพากรทำการตรวจค้น  
หรือยึดบัญชี เอกสารหรือหลักฐานต่าง ๆ ซึ่งเกี่ยวกับหรือสันนิษฐานว่าเกี่ยวกับภาษีอากรที่จะต้อง  
เสียได้

การตรวจค้นหรือยึดตามมีความไม่ไว้วางใจก่อน ให้กระทำได้ระหว่างพระอาทิตย์ขึ้น  
และพระอาทิตย์ตก”

มาตรา ๗ ให้เพิ่มความต่อไปนี้เป็นมาตรา ๓ ฉ แห่งประมวลรัษฎากร

มาตรา ๓ ฉ บรรดาบัญชี เอกสาร และหลักฐานต่าง ๆ ซึ่งเกี่ยวกับหรือ  
สันนิษฐานว่าเกี่ยวกับภาษีอากรที่จะต้องเสีย ถ้าทำเป็นภาษาต่างประเทศ เจ้าพนักงานประเมินหรือ  
พนักงานเจ้าหน้าที่จะสั่งให้บุคคลใดที่มีหน้าที่รับผิดชอบ จัดการแปลเป็นภาษาไทยให้เสร็จภายใน  
เวลาที่สมควรก็ได้”

มาตรา ๘ ให้เพิ่มความต่อไปนี้เป็นมาตรา ๓ สัตต แห่งประมวลรัษฎากร

“มาตรา ๓ สัตต เพื่อประโยชน์แห่งการจัดเก็บภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร  
การตรวจสอบและรับรองบัญชีจะกระทำได้ก็แต่โดยบุคคลที่ได้รับใบอนุญาตจากอธิบดี

บุคคลที่จะขอใบอนุญาตจากอธิบดีตามความในวรรคก่อนต้องเป็นผู้ที่มี  
คุณสมบัติและปฏิบัติตามระเบียบที่อธิบดีกำหนดโดยอนุมัติรัฐมนตรี

บุคคลใดได้รับใบอนุญาตดังกล่าวแล้ว ถ้าฝ่าฝืนระเบียบที่อธิบดีกำหนด อธิบดี  
จึงจะออกพิจารณาสั่งถอนใบอนุญาตเสียก็ได้

บทบัญญัติแห่งมาตรานี้จะใช้บังคับในเขตจังหวัดใด ให้อธิบดีประกาศโดย  
อนุมัติรัฐมนตรี

การประกาศ ให้ประกาศในราชกิจจานุเบกษา”

มาตรา ๙ ให้เพิ่มความต่อไปนี้เป็นมาตรา ๓ อักษร แห่งประมวลรัษฎากร

มาตรา ๓ อักษร กำหนดเวลาการยื่นแบบแสดงรายการหรือแจ้งรายการต่าง ๆ  
ก็ดี กำหนดเวลาการอุทธรณ์ก็ดี หรือกำหนดเวลาการเสียภาษีอากรตามที่กำหนดไว้ในประมวล

รัฐฎากรนี้ก็ดี ถ้าผู้มีหน้าที่ต้องปฏิบัติตามกำหนดเวลาดังกล่าวมิได้อยู่ในประเทศไทย หรือมีเหตุจำเป็นจนไม่สามารถจะปฏิบัติตามกำหนดเวลาได้ เมื่ออธิบดีพิจารณาเห็นเป็นการสมควร จะให้ขยายหรือให้เลื่อนกำหนดเวลาออกไปอีกตามความจำเป็นแก่กรณีก็ได้

กำหนดเวลาต่าง ๆ ที่กำหนดไว้ในประมวลรัฐฎากรนี้ เมื่อรัฐมนตรีเห็นเป็นการสมควร จะขยายหรือเลื่อนกำหนดเวลานั้นออกไปอีกตามความจำเป็นแก่กรณีก็ได้”

มาตรา ๑๐ ให้เพิ่มความต่อไปนี้เป็นมาตรา ๓ นว แห่งประมวลรัฐฎากร

“มาตรา ๓ นว ผู้ใดรู้อยู่แล้วไม่อำนวยความสะดวกหรือขัดขวางเจ้าพนักงานผู้กระทำการตามหน้าที่ ตามความในมาตรา ๓ เบญจ มีความผิดต้องระวางโทษปรับไม่เกินห้าพันบาท หรือจำคุกไม่เกินหนึ่งเดือน หรือทั้งปรับทั้งจำ”

มาตรา ๑๑ ให้เพิ่มความต่อไปนี้เป็นมาตรา ๓ ทศ แห่งประมวลรัฐฎากร

มาตรา ๓ ทศ ผู้ใดไม่ปฏิบัติตามคำสั่งเจ้าพนักงานประเมิน หรือพนักงานเจ้าหน้าที่ ตามความในมาตรา ๓ ฉ มีความผิดต้องระวางโทษปรับไม่เกินห้าพันบาท”

มาตรา ๑๒ ให้ยกเลิกความในมาตรา ๓๐ แห่งประมวลรัฐฎากร และให้ใช้ความต่อไปนี้เป็นแทน

“มาตรา ๓๐ ในการอุทธรณ์การประเมินภาษีอากรที่อำเภอไม่มีหน้าที่ประเมินให้อุทธรณ์ได้ตามเกณฑ์และวิธีการดังต่อไปนี้

(๑) เว้นแต่ในกรณีห้ามอุทธรณ์ตามความในมาตรา ๒๑ หรือมาตรา ๒๕ ให้อุทธรณ์การประเมินของเจ้าพนักงานประเมินต่ออธิบดีหรือผู้ว่าราชการจังหวัด ตามที่กำหนดในกฎกระทรวงภายในกำหนดสิบห้าวัน นับแต่วันได้รับแจ้งการประเมินตามความในมาตรา ๑๔ มาตรา ๒๐ มาตรา ๒๕ หรือมาตรา ๔๙

(๒) เว้นแต่ในกรณีห้ามอุทธรณ์ตามความในมาตรา ๓๓ ให้อุทธรณ์คำวินิจฉัยอุทธรณ์ของอธิบดีหรือผู้ว่าราชการจังหวัดต่อศาลภายในกำหนดสิบห้าวัน นับแต่วันได้รับแจ้งคำวินิจฉัยอุทธรณ์”

มาตรา ๑๓ ให้ยกเลิกความในมาตรา ๓๑ แห่งประมวลรัฐฎากร และให้ใช้ความต่อไปนี้เป็นแทน

“มาตรา ๓๑ การอุทธรณ์ไม่เป็นการทุเลาการเสียภาษีอากร เว้นแต่กรณีอุทธรณ์การประเมินของเจ้าพนักงานประเมินตามความในมาตรา ๒๐ หรือมาตรา ๔๙

กรณีอุทธรณ์การประเมินตามความในมาตรา ๒๐ หรือมาตรา ๔๙ ผู้อุทธรณ์ต้องเสียภาษีอากรตามคำวินิจฉัยอุทธรณ์ภายในกำหนดสามสิบวัน นับแต่วันได้รับแจ้งคำวินิจฉัยอุทธรณ์ ถ้าไม่เสียภายในกำหนดนี้ ให้เสียเงินเพิ่มอีกร้อยละ ๒๐ แห่งเงินภาษีอากรที่ต้องเสีย เงินนี้ให้อือเป็นค่าภาษีอากร”

มาตรา ๑๔ ให้ยกเลิกวิเคราะหส์ัพท์คำว่า “ภาษีปกติ” “ภาษีเสริม” และ “ภาษีเงินได้” ในมาตรา ๓๙ แห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งได้แก้ไขเพิ่มเติมครั้งสุดท้ายโดยพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ ๘) พ.ศ. ๒๕๙๔

มาตรา ๑๕ ให้ยกเลิกความในมาตรา ๔๐ แห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งได้แก้ไขเพิ่มเติมครั้งสุดท้ายโดยพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ ๘) พ.ศ. ๒๕๙๔ และให้ใช้ความต่อไปนี้แทน

“มาตรา ๔๐ เงินได้พึงประเมินนั้น คือเงินได้ประเภทต่อไปนี้

(๑) เงินเดือน ค่าจ้าง โบนัส เบี้ยหวัด บำเหน็จ บำนาญ เงินค่าเช่าบ้าน บ้านที่ นายจ้างให้อยู่โดยไม่เสียค่าเช่า หรือประโยชน์เพิ่มอย่างอื่นซึ่งนายจ้างจ่ายหรือให้ใช้ หรือให้แก่ลูกจ้างของตนเนื่องจากการจ้างแรงงาน

(๒) ค่าธรรมเนียม ค่านายหน้า ค่าส่วนลด เงินอุดหนุน ในงานที่ทำ เบี้ยประชุม บำเหน็จ โบนัส เงิน หรือประโยชน์เพิ่มอย่างอื่นที่ได้ หรือได้ใช้เนื่องจากหน้าที่หรือตำแหน่งงานที่ทำ หรือจากการรับทำงานให้ ไม่ว่าหน้าที่หรือตำแหน่งงานหรืองานที่รับทำให้นั้น จะเป็นการประจำหรือชั่วคราว

(๓) ค่าแห่งกุศลวิมล ค่าแห่งลิขสิทธิ์ ค่าแห่งการโอนสิทธิเงินปีหรือเงินได้มี ลักษณะเป็นเงินรายปีอันได้มาจากพันธกรรมนิติกรรมอย่างอื่น หรือคำพิพากษาของศาล

(๔) เงินได้ที่เป็น

(ก) ดอกเบี้ยจากพันธบัตร หุ้นกู้ เงินกู้ยืม จ้างมา จ้างอ้ง หรือเงินฝาก

(ข) เงินปันผล เงินส่วนแบ่งของกำไร หรือประโยชน์ใดที่ได้จากบริษัทหรือ ห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล

(ค) เงินโบนัสที่จ่ายแก่ผู้ถือหุ้น หรือผู้เป็นหุ้นส่วนในบริษัทหรือห้างหุ้นส่วน นิติบุคคล

(ง) เงินลดทุนของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลเฉพาะส่วนที่จ่ายไม่เกิน กว่ากำไรและเงินที่กั้นไว้รวมกัน

(จ) เงินเพิ่มทุนของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลซึ่งตั้งจากกำไรที่ได้มา หรือเงินที่กั้นไว้รวมกัน

(ฉ) ผลประโยชน์ที่ได้จากการที่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ควบเข้ากัน หรือรับช่วงกัน หรือเลิกกัน ซึ่งตีราคาเป็นเงินได้เกินกว่าเงินทุน

(ช) ผลประโยชน์ที่ได้จากการโอนหุ้นหรือโอนการเป็นหุ้นส่วน ซึ่งตีราคาเป็น เงินได้เกินกว่าที่ลงทุน

(๕) เงินหรือประโยชน์อย่างอื่นที่ได้เนื่องจาก

(ก) การให้เช่าทรัพย์สิน

(ข) การผิดสัญญาเช่าซื้อทรัพย์สิน

(ค) การผิดสัญญาซื้อขายเงินผ่อน ซึ่งผู้ขายได้รับคืนทรัพย์สินที่ซื้อขายนั้น

โดยไม่ต้องคืนเงินหรือประโยชน์ที่ได้รับไว้แล้ว

ในกรณี (ข) และ (ค) ให้ถือว่า เงินหรือประโยชน์ที่ได้รับไว้แล้วแต่วันทำสัญญาจนถึงวันผิดสัญญาทั้งสิ้น เป็นเงินได้พึงประเมินของปีที่มีการผิดสัญญานั้น

(ง) เงินได้จากวิชาชีพอิสระ คือวิชากฎหมาย การประกอบโรคศิลป์ วิศวกรรม สถาปัตยกรรม การบัญชี ประณีตศิลปกรรม หรือวิชาชีพอิสระอื่นซึ่งจะได้มีพระราชกฤษฎีกากำหนดชนิดไว้

(ฉ) เงินได้จากการรับเหมาที่ผู้รับเหมาต้องลงทุนด้วยการจัดหาสัมภาระในส่วนสำคัญนอกจากเครื่องมือ

(ช) เงินได้จากการธุรกิจ การพาณิชย์ การเกษตร การอุตสาหกรรม การขนส่ง หรือการอื่นนอกจากที่ระบุไว้ใน (๑) ถึง (๗) แล้ว”

มาตรา ๑๖ ให้ยกเลิกความในมาตรา ๔๒ แห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งได้แก้ไขเพิ่มเติมโดยพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ ๕) พ.ศ. ๒๕๕๙ และให้ใช้ความต่อไปนี้แทน

“มาตรา ๔๒ เงินได้พึงประเมินประเภทต่อไปนี้ ให้ได้รับยกเว้นไม่ต้องรวมคำนวณเพื่อเสียภาษีเงินได้

(๑) ค่าเบี้ยเลี้ยง หรือค่าพาหนะ ซึ่งลูกจ้าง หรือผู้รับหน้าที่หรือตำแหน่งงาน หรือผู้รับทำงานให้ได้จ่ายไปโดยสุจริตตามความจำเป็นเฉพาะในการที่ต้องปฏิบัติกรตามหน้าที่ของตน และได้จ่ายไปทั้งหมดในการนั้น

(๒) ค่าพาหนะและเบี้ยเลี้ยงเดินทางตามอัตราที่รัฐบาลกำหนดไว้โดยพระราชกฤษฎีกาว่าด้วยอัตราค่าพาหนะและเบี้ยเลี้ยงเดินทาง

(๓) เงินค่าเดินทางซึ่งนายจ้างจ่ายให้ลูกจ้าง เฉพาะส่วนที่ลูกจ้างได้จ่ายทั้งหมดโดยจำเป็นเพื่อการเดินทางจากต่างถิ่นในการเข้ารับงานเป็นครั้งแรก หรือในการกลับถิ่นเดิมเมื่อการจ้างได้สิ้นสุดลงแล้ว

(๔) ในกรณีที่นายจ้างและลูกจ้างได้ทำสัญญากันโดยสุจริตก่อนใช้พระราชบัญญัติภาษีเงินได้ พุทธศักราช ๒๕๗๕ มีข้อกำหนดว่า นายจ้างจะชำระเงินบำเหน็จ เงินค่าธรรมเนียม เงินค่านายหน้า หรือเงินโบนัส ให้แก่ลูกจ้างเป็นจำนวนเดียวเมื่อการงานที่จ้างได้สิ้นสุดลงแล้ว แม้เงินเต็มจำนวนนั้นจะได้ชำระภายหลังที่ผู้รับบัญชีในส่วนนี้ก็ดี เงินบำเหน็จ เงินค่าธรรมเนียม เงินค่านายหน้า หรือเงินโบนัส ส่วนที่เป็นค่าจ้างแรงงานอันได้ทำในเวลาก่อนใช้พระราชบัญญัติภาษีเงินได้ พุทธศักราช ๒๕๗๕ นั้น ไม่ต้องรวมคำนวณเพื่อเสียภาษีเงินได้

(๕) เงินเพิ่มพิเศษประจำตำแหน่ง และเงินค่าเช่าบ้าน หรือบ้านที่ให้อยู่โดยไม่ต้องเสียค่าเช่า สำหรับข้าราชการสถานทูต หรือสถานกงสุลไทยในต่างประเทศ

(๖) เงินได้จากการขาย หรือส่วนลดจากการซื้ออาคารแสดมภ์ หรือแสดมภ์ไปรษณียากรของรัฐบาล

(๗) เบี้ยประชุมกรรมการหรือกรรมการ หรือคำสอน คำสอบ ที่ทางราชการ หรือสถานศึกษาของทางราชการจ่ายให้

(๘) ดอกเบี้ยจากพันธบัตรของรัฐบาลไทย หรือจากเงินฝากธนาคารออมสินของ รัฐบาล

(๙) การขายทรัพย์สินอันเป็นมรดก หรือการขายทรัพย์สินซึ่งทรัพย์สินนั้นได้มา โดยมีได้มุ่งในทางการค้าหรือหากำไร ทั้งนี้ต้องเป็นไปตามระเบียบที่อธิบดีกำหนดโดยอนุมัติ รัฐมนตรี

(๑๐) เงินได้ที่ได้รับจากการอุปการะ โดยหน้าที่ธรรมจรรยา เงินได้ที่ได้รับจาก การรับมรดก หรือจากการให้โดยเสน่หาเนื่องในพิธีหรือตามโอกาสแห่งขนบธรรมเนียมประเพณี

(๑๑) รางวัลสลากกินแบ่ง หรือสลากออมสินของรัฐบาล รางวัลที่ทางราชการ จ่ายให้ในการประกวดหรือแข่งขัน สิบบนรางวัลที่ทางราชการจ่ายให้ รางวัลเพื่อการศึกษาหรือค้นคว้าในวิทยาการ

(๑๒) บ้านญาติพิเศษ บ้านเห็นใจพิเศษ บ้านญาติกอด หรือบ้านเห็นใจกอด

(๑๓) ค่าสินไหมทดแทนเพื่อละเมิด เงินที่ได้จากการประกันภัย หรือการฉาบปน กิจสังเคราะห์

(๑๔) เงินส่วนแบ่งกำไรจากห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่มีใช้นิติบุคคล และเงินได้พึงประเมินตามความในมาตรา ๕๐ (๕) (ข) (ง) (จ) หรือ (ฉ) ซึ่งได้จาก บริษัทหรือห้าง หุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีหน้าที่เสียภาษีอย่างบุคคลธรรมดา

(๑๕) เงินได้ในบัญชีที่ส่งมาแล้วรวมกันไม่เกิน ๕,๕๐๐ บาท

(๑๖) เงินได้ที่ได้รับจากกองมรดกซึ่งต้องเสียภาษีตามความในมาตรา ๕๗ ทวิ

(๑๗) เงินได้ตามที่จะได้กำหนดดอกเบี้ยโดยกฎกระทรวง”

มาตรา ๑๗ ให้ยกเลิกความในมาตรา ๕๒ ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งได้แก้ไข เพิ่มเติมครั้งสุดท้ายโดยพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ ๕) พ.ศ. ๒๕๔๔ และให้ใช้ความต่อไปนี้แทน

“มาตรา ๕๒ ทวิ เงินได้พึงประเมินตามความในมาตรา ๕๐ (๑) และ (๒) ยอม ให้หักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาได้ร้อยละ ๒๐ แต่รวมกันต้องไม่เกิน ๒๐,๐๐๐ บาท”

มาตรา ๑๘ ให้ยกเลิกความในมาตรา ๕๓ แห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งได้แก้ไขเพิ่ม เต็มโดยพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ ๕) พ.ศ.๒๕๔๔ และให้ใช้ความต่อ ไปนี้แทน

“มาตรา ๕๓ เงินได้พึงประเมินตามความในมาตรา ๕๐ (๕) ยอมให้หักค่าใช้จ่าย ที่จ่ายไปทั้งหมดตามความจำเป็นของกิจการ และค่าใช้จ่ายนั้นจะต้องไม่เป็นการจ่ายลงทุน หรือส่วนตัว ทั้งนี้ให้นำบทบัญญัติมาตรา ๖๕ ตรี มาใช้บังคับโดยอนุโลม”

มาตรา ๑๙ ให้ยกเลิกความในมาตรา ๔๔ แห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งได้แก้ไขเพิ่มเติมโดยพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร พุทธศักราช ๒๔๘๒ และให้ใช้ความต่อไปนี้แทน

“มาตรา ๔๔ เงินได้พึงประเมินตามความในมาตรา ๔๐ (๖) ยอมให้หักค่าใช้จ่ายเท่าที่จ่ายไปทั้งหมดตามความจำเป็นของกิจการ และค่าใช้จ่ายนั้นจะต้องไม่เป็นการจ่ายลงทุนหรือส่วนตัว ทั้งนี้ให้นำบทบัญญัติมาตรา ๖๕ ตรี มาใช้บังคับโดยอนุโลม”

มาตรา ๒๐ ให้ยกเลิกความในมาตรา ๔๕ แห่งประมวลรัษฎากร และให้ใช้ความต่อไปนี้แทน

“มาตรา ๔๕ เงินได้พึงประเมินตามความในมาตรา ๔๐ (๗) ยอมให้หักค่าใช้จ่ายเท่าที่จ่ายไปทั้งหมดตามความจำเป็นของกิจการ และค่าใช้จ่ายนั้นจะต้องไม่เป็นการจ่ายลงทุนหรือส่วนตัว ทั้งนี้ให้นำบทบัญญัติมาตรา ๖๕ ตรี มาใช้บังคับโดยอนุโลม”

มาตรา ๒๑ ให้ยกเลิกความในมาตรา ๔๖ แห่งประมวลรัษฎากร และให้ใช้ความต่อไปนี้แทน

“มาตรา ๔๖ เงินได้พึงประเมินตามความในมาตรา ๔๐ (๘) ยอมให้หักค่าใช้จ่ายได้ตามที่จะได้กำหนดโดยพระราชกฤษฎีกา”

มาตรา ๒๒ ให้ยกเลิกความในมาตรา ๔๗ แห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งได้แก้ไขเพิ่มเติมครั้งสุดท้ายโดยพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ ๘) พ.ศ. ๒๔๙๔ และให้ใช้ความต่อไปนี้แทน

“มาตรา ๔๗ เงินได้พึงประเมินตามความในมาตรา ๔๐ เมื่อได้หักตามมาตรา ๔๒ ตรี ถึงมาตรา ๔๖ แล้ว ให้ได้ลดหย่อนอีกดังต่อไปนี้

- (๑) ลดหย่อนให้
  - (ก) เป็นค่าใช้จ่ายสำหรับผู้มีเงินได้ ๓,๐๐๐ บาท
  - (ข) เป็นค่าใช้จ่ายสำหรับสามีหรือภริยาของผู้มีเงินได้ ๑,๕๐๐ บาท
  - (ค) เป็นค่าใช้จ่ายสำหรับบุตรชอบด้วยกฎหมายของผู้มีเงินได้ซึ่งยังไม่บรรลุนิติภาวะ หรือไร้ความสามารถหรือเสมือนไร้ความสามารถอันอยู่ในความอุปการะเลี้ยงดูคนละ ๙๐๐ บาท แต่มิให้ลดหย่อนให้สำหรับบุตรนั้นที่มีเงินได้พึงประเมินในปีภาษีที่ล่วงมาแล้วตั้งแต่ ๙๐๐ บาทขึ้นไป
- (๒) ในกรณีที่สามีภริยาต่างฝ่ายต่างมีเงินได้พึงประเมินการหักลดหย่อนตาม (๑) (ก) และ (ข) ให้หักรวมกันได้ ๔,๕๐๐ บาท เว้นแต่ความเป็นสามีภริยามิได้มีอยู่ตลอดปีภาษีที่ล่วงมาแล้ว การหักลดหย่อนเฉพาะในปีนั้นจึงให้ต่างฝ่ายต่างขอหักลดหย่อนกันได้
- (๓) การหักลดหย่อนสำหรับบุตรของผู้มีเงินได้นั้น ให้ได้รับตลอดทั้งปี ไม่ว่าในกรณีที่ได้รับลดหย่อนจะมีอยู่ตลอดปีหรือไม่

(๔) ในกรณีคำนวณภาษีจากห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่มีใช้นิติบุคคล ตามความในมาตรา ๔๖ วรรคท้าย การหักลดหย่อนให้คำนวณหักได้เฉพาะตามเกณฑ์ใน (๑) (ก) จากผู้เป็นหุ้นส่วนหรือบุคคลในคณะบุคคลแต่ละคนที่อยู่ในประเทศไทย รวมกันเป็นยอดที่จะหักลดหย่อนได้ทั้งสิ้น”

มาตรา ๒๓ ให้ยกเลิกความในมาตรา ๔๘ แห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งได้แก้ไขเพิ่มเติมครั้งสุดท้ายโดยพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ ๘) พ.ศ. ๒๕๔๕ และให้ใช้ความต่อไปนี้แทน

“มาตรา ๔๘ เงินได้พึงประเมินต้องเสียภาษีเงินได้ดังต่อไปนี้

(๑) เงินได้พึงประเมินเมื่อได้หักตามมาตรา ๔๒ ทวิ ถึงมาตรา ๔๗ แล้ว เหลือเท่าใดเป็นเงินได้สุทธิ ต้องเสียภาษีในอัตราตามที่กำหนดไว้ในบัญชีอัตราภาษีเงินได้ท้ายหมวดนี้ แต่ภาษีที่เรียกเก็บนี้มีไม่เกิน ๕ ใน ๑๐ ของจำนวนเงินได้พึงประเมินเฉพาะส่วนที่เกิน ๔,๘๐๐ บาท

(๒) สำหรับผู้มีเงินได้พึงประเมินตั้งแต่ ๑๐,๐๐๐ บาท ขึ้นไป การคำนวณภาษีตาม (๑) ให้เสียไม่น้อยกว่าพันละ ๓ บาทของยอดเงินได้พึงประเมิน ถ้าภาษีเงินได้ที่เจ้าพนักงานประเมินได้ประเมินแล้วมีจำนวนต่ำกว่า ๑ บาท เป็นอันไม่ต้องเรียกเก็บ”

มาตรา ๒๔ ให้ยกเลิกความในมาตรา ๔๙ แห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งได้แก้ไขเพิ่มเติมครั้งสุดท้ายโดยพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ ๘) พ.ศ. ๒๕๔๕ และให้ใช้ความต่อไปนี้แทน

“มาตรา ๔๙ ในกรณีที่ผู้มีเงินได้มิได้ยื่นรายการเงินได้หรือเจ้าพนักงานประเมินพิจารณาเห็นว่าผู้มีเงินได้ยื่นรายการเงินได้ต่ำกว่าจำนวนที่ควรต้องยื่น ให้เจ้าพนักงานประเมินโดยอนุมัติอธิบดี มีอำนาจที่จะกำหนดจำนวนเงินได้สุทธิขึ้น ทั้งนี้โดยถือเงินหรือทรัพย์สินซึ่งเป็นกรรมสิทธิ์หรือเข้ามาอยู่ในครอบครองของผู้มีเงินได้ หรือรายจ่ายของผู้มีเงินได้ หรือฐานะความเป็นอยู่ หรือพฤติการณ์ของผู้มีเงินได้ หรือสถิติเงินได้ของผู้มีเงินได้เอง หรือของผู้อื่นที่กระทำการทำนองเดียวกับของผู้มีเงินได้เป็นหลักในการพิจารณา แล้วทำการประเมินแจ้งจำนวนเงินที่ต้องชำระไปยังผู้ต้องเสียภาษี ทั้งนี้ให้นำบทบัญญัติมาตรา ๑๙ ถึงมาตรา ๒๖ มาใช้บังคับโดยอนุโลม”

มาตรา ๒๕ ให้ยกเลิกมาตรา ๔๙ ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งได้แก้ไขเพิ่มเติมครั้งสุดท้ายโดยพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ ๘) พ.ศ. ๒๕๔๕

มาตรา ๒๖ ให้ยกเลิกความใน (๓) ของมาตรา ๕๐ แห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งได้แก้ไขเพิ่มเติมครั้งสุดท้ายโดยพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ ๘) พ.ศ. ๒๕๔๕ และให้ใช้ความต่อไปนี้แทน

## ภาคผนวก ข

1. หนังสือตอบข้อหารือภาษีอากรที่ 0702/5637
2. หนังสือตอบข้อหารือภาษีอากรที่ 0811/04248
3. หนังสือตอบข้อหารือภาษีอากรที่ 0811/2227
4. หนังสือตอบข้อหารือภาษีอากรที่ 0702/4608



กรมสรรพากร

ค้นหาด้วย

ประมวลรัษฎากร >

ข้อหาหรือภาษีอากร >

คำพิพากษาศาลฎีกา >

สรุปสิทธิประโยชน์กฎหมายภาษี >

อากร >

กฎหมายออกใหม่ >

เลขที่หนังสือ : กค 0706/5637  
วันที่ : 11 กรกฎาคม 2548  
เรื่อง : ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา การเลิกภาษีในนามของคณะบุคคล  
ประเด็นปัญหา : มาตรา 56 แห่งประมวลรัษฎากร

อากร ประกอบกิจการรับทำบัญชี คณะบุคคล ได้ยื่นแบบ ภ.ง.ด.90 สำหรับปีภาษี 2547 ของกิน  
ภาษี สำนักงานสรรพากรพื้นที่กรุงเทพมหานคร แจ้งว่า คณะบุคคลฯ ไม่สามารถรับทำบัญชีได้ และ  
ให้นำเงินได้จากกิจการรับทำบัญชีดังกล่าวมารวมคำนวณภาษีกับเงินได้ประเภทเงินเดือนของ  
นาย ว. นาย ข. จึงขอความเป็นธรรมในการเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาในกรณีดังกล่าว โดยให้  
เหตุผลว่า กฎหมายมิได้กำหนดว่าผู้ร่วมในคณะบุคคลต้องมีความรู้ความสามารถในด้านเดียวกัน  
หรือเท่าเทียมกัน แม้อ.ข.จ. จะมีอายุย่างเข้า 12 ปี และเรียนอยู่ในประถมศึกษาปีที่ 6 แต่ก็มีความรู้  
ความสามารถในการใช้เครื่องคอมพิวเตอร์เป็นอาชีพ โดยศึกษางานที่ได้มอบหมายให้ อ.ข.จ.  
ช่วยปฏิบัติงานสนับสนุนการดำเนินงานของคณะบุคคลฯ ได้แก่ จัดเตรียมและพิมพ์ใบเสร็จรับเงินให้  
กับลูกค้า และเป็นผู้ลงนาม  
ในฐานะเป็นผู้รับเงินของสำนักงานบัญชี ก้นหาและสิ่งพิมพ์ประเภท และคำสั่งของกรมพัฒนาธุรกิจ  
รับและส่ง

นาย ว. ขอทราบแนวปฏิบัติในการเสียภาษีที่ถูกต้องของคณะบุคคลฯ ดังนี้

- (1) คณะบุคคลโดยนาย ว.หรือ อ.ข.จ. เป็นคณะบุคคลถูกต้องหรือไม่
- (2) คณะบุคคลฯ สามารถประกอบกิจการรับทำบัญชีได้หรือไม่ ถ้าทำได้ต้องยื่นแบบแสดง  
รายการและชำระภาษีอย่างไร
- (3) คณะบุคคลฯ สามารถประกอบกิจการมีเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 แห่งประมวล  
รัษฎากร ประเภทใดบ้าง

แนววินิจฉัย

1. กรณีตาม (1) การประกอบกิจการร่วมกันในฐานะของคณะบุคคลตามประมวลรัษฎากร  
จะต้องเป็นการให้บุคคลตั้งแต่สองคนขึ้นไปตกลงเข้ากันเพื่อกระทำการร่วมกัน โดยในการ  
ประกอบกิจการในฐานะคณะบุคคลนั้นจะต้องร่วมกันประกอบกิจการตามความเป็นจริงและร่วมกัน  
รับผิดชอบในกิจการของคณะบุคคลนั้น และเงินได้ที่ได้รับจากการประกอบกิจการจะต้องเป็นของ  
คณะบุคคลด้วย

2. กรณีตาม (2) และ (3) คณะบุคคลมีสิทธิประกอบกิจการใดก็ได้ เว้นแต่โดยสภาพของ  
หน้าที่งานหรือกิจการที่หน้าที่นั้นคณะบุคคลไม่อาจกระทำได้ เช่น การรับจ้างแรงงานตามมาตรา  
40(1) แห่งประมวลรัษฎากร เป็นต้น และในการยื่นแบบแสดงรายการเพื่อเสียภาษีเงินได้บุคคล  
ธรรมดาให้  
ผู้อำนวยการหรือผู้จัดการยื่นรายการเกี่ยวกับเงินได้พึงประเมินในชื่อของคณะบุคคลนั้นตามมาตรา  
56 วรรคสอง แห่งประมวลรัษฎากร

เลขที่ : 68/33480

Last update : Thursday, August 8, 201:

Navigator : อ้างอิง > ข้อหาหรือภาษีอากร > 2548 > กรกฎาคม > 0706/5637

กรมสรรพากร

ค้นหาข้อมูล | ติดต่อเรา

ประมวลรัษฎากร >

ข้อหาหรือภาวการณ์อากร >

คำพิพากษาฎีกา >

สรุปหรือประโยชน์กฎหมายอากร >

กฎหมายออกใหม่ >

เลขที่หนังสือ : กค 0811/04248

วันที่ : 8 เมษายน 2541

เรื่อง : ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา กรณีการยื่นแบบฯ เพื่อเสียภาษีเงินได้ของคณะบุคคล

ข้อกฎหมาย : มาตรา 56

ข้อหาหรือ : คณะบุคคลอื่นประกอบด้วยนาย A นาง B นาย C และนาง D ตั้งขึ้นโดยมีวัตถุประสงค์ทำ  
การซื้อขายที่ดิน ในปีภาษี 2532 ได้มีการซื้อที่ดินบางแปลงโดยมีการระบุชื่อบุคคลในคณะบุคคล  
เพียงสาม  
คนและได้ขายไปเมื่อปีภาษี 2534 โดยได้นำเงินได้จากการขายที่ดินดังกล่าวทั้งหมดไปรวมคำนวณ  
ยื่นแบบ

- ก.จ.ด.90 ในนามของคณะบุคคลที่มีชื่อทั้งสิ้น ขอทราบว่าจะ
- 1. การยื่นแบบฯ รวมนั้นเป็นการยื่นโดยชอบด้วยกฎหมายหรือไม่
- 2. หากไม่ชอบด้วยกฎหมายแล้ว คณะบุคคลจะต้องดำเนินการอย่างไรต่อไป
- 3. ขอให้กรมสรรพากรอนุญาตให้คณะบุคคลยื่นแบบรวมกันได้เป็นกรณีพิเศษ

แนววินิจฉัย : 1. กรณีการจัดตั้งห้างหุ้นส่วนสามัญ หรือคณะบุคคลที่มีชื่อนิติบุคคล ตามประมวลรัษฎากรมิได้  
กำหนดคำนิยามคำว่า "ห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่มีชื่อนิติบุคคล" ไว้อย่างใด การจัดตั้งจึง  
กระทำ

ได้โดยสัญญา ตามมาตรา 1012 แห่งประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์  
ดังนั้น เมื่อตามข้อเท็จจริงบุคคลทั้งสี่คนได้แสดงเจตนาตกลงเข้ากันเพื่อซื้อที่ดินมาเพื่อขาย  
การนี้จึงถือได้ว่าบุคคลทั้งสี่มีเจตนาในการจัดตั้งเป็นห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่มีชื่อนิติบุคคล  
ในการ

เสียภาษีจึงต้องเสียภาษีในนามของห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่มีชื่อนิติบุคคลทั้งสี่คนนั้น  
2. สำหรับกรณีการเสียภาษีในปีภาษี 2534 แม้ตามสัญญาซื้อขายจะระบุชื่อบุคคลเพียง  
สามคนคือ นาย A นาง B และนาย C โดยบุคคลทั้งสามได้นำเงินได้จากการขายที่ดินดังกล่าว ไป  
คำนวณเพื่อเสียภาษีเงินได้ในนามของคณะบุคคลทั้งสี่คนแล้ว กรณีถือได้ว่า เมื่อบุคคลทั้งสี่คนมี  
เจตนาใน

การตกลงเข้ากันเพื่อการซื้อขายที่ดินดังกล่าว และแม้ตามสัญญาซื้อขายจะระบุชื่อบุคคลเพียงสาม  
คน

บุคคลที่สี่จึงถือเป็นตัวการที่ไม่เปิดเผยชื่อ ตามมาตรา 806 แห่งประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ ดัง  
นั้น

การเสียภาษีเงินได้สำหรับการขายที่ดินดังกล่าวในนามของคณะบุคคลทั้งสี่คนจึงชอบด้วยมาตรา 56  
แห่ง

ประมวลรัษฎากรแล้ว

เลขที่ : 61/26568

Last update : Thursday, August 8, 2013

Navigator : อ้างอิง > ข้อหาหรือภาวการณ์อากร > 2541 > เมษายน > 0811/04248

ภาษาไทย | English | ภาษาไทย | ภาษาไทย | ภาษาไทย

สงวนลิขสิทธิ์ | กรมสรรพากร :: ข้อตกลงและเงื่อนไขการใช้เว็บไซต์

กรมสรรพากร

คลังภาษีมูลค่าเพิ่ม

ประมวลรัษฎากร

ข้อหาหรือภาษีอากร

คำพิพากษาฎีกา

สรุปสิทธิประโยชน์กฎหมายภาษี

อากร

กฎหมายออกใหม่

เลขที่หนังสือ : กค 0811/2227

วันที่ : 15 มีนาคม 2545

เรื่อง : ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา การพิจารณาขอคืนภาษีของคณะบุคคล

ข้อกฎหมาย : มาตรา 56 วรรคสอง

ข้อหาหรือ : คณะบุคคลยื่นคำร้องขอคืนภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา 2 ราย

1. คณะบุคคลนายแพทย์ ส. และคณะ จัดตั้งขึ้นเพื่อประกอบวิชาชีพเวชกรรมประกอบด้วย นายแพทย์ ส. และนายแพทย์ บ. โดยนายแพทย์ ส. เป็นผู้จัดการ

2. คณะบุคคลนายแพทย์ บ. และคณะ จัดตั้งขึ้นเพื่อประกอบวิชาชีพเวชกรรมประกอบด้วย นายแพทย์ ส. และนายแพทย์ บ. เพื่อประกอบวิชาชีพเวชกรรม โดยนายแพทย์ บ.เป็นผู้จัดการ สำนักงานสรรพากรภาคจังหวัดหรือว่าคณะบุคคลทั้งสองเป็นบุคคลเดียวกันหรือไม่

แนววินิจฉัย : คณะบุคคลเป็นหน่วยภาษีที่ถูกกำหนดขึ้นตามประมวลรัษฎากร เพื่อให้ครอบคลุมการจัดเก็บ ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดากรณีบุคคลตั้งแต่สองคน ขึ้น ไปตกลงกระทำการร่วมกัน คณะบุคคล มีหน้าที่เสีย

ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาจากยอดเงินได้พึงประเมินทั้งสิ้นที่ได้จากการประกอบกิจการร่วมกัน ตาม มาตรา 56 วรรคสอง แห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งบุคคลในคณะบุคคลทุกคนจะต้องรับผิดชอบร่วมกันเพื่อ

หนี้ ที่มุ่งวงโดยไม่มีจำกัด กรณีตามข้อเท็จจริงนายแพทย์ ส. และนายแพทย์ บ. มีเงินได้จากการประกอบ วิชาชีพเวชกรรมร่วมกัน จึงเข้าลักษณะเป็นคณะบุคคล แม้จะมีการจัดตั้งคณะบุคคลโดยแบ่งออกเป็น 2

คณะ แต่ทั้ง 2 คณะประกอบด้วยบุคคลในคณะบุคคลที่เป็นบุคคลเดียวกัน คือ นายแพทย์ ส. และนาย แพทย์

บ. จึงต้องถือว่าเป็นคณะบุคคลเดียวกัน ดังนั้น ในการคำนวณภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาของคณะ บุคคล

ดังกล่าว จึงต้องนำเงินได้พึงประเมินทั้งสิ้นที่ได้รับจากการเป็นคณะบุคคลมารวมคำนวณเพื่อเสีย ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา

เลขตู้ : 65/31304

Last update : Thursday, August 8, 2013

Navigator : อ้างอิง > ข้อหาหรือภาษีอากร > 2545 > มีนาคม > 0811/2227

กรมสรรพากร  
ค้นหาสิ่งอื่น  
ประมวลรัษฎากร  
ข้อหาหรือภาวอาการ  
คำพิพากษาฎีกา  
สรุปมติประชุมของคณะกรรมการ  
ฎีกาฎหมายออกใหม่

เลขที่หนังสือ : กค 0702/4608  
วันที่ : 28 มิถุนายน 2553  
เรื่อง : ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา กรณีการเสียภาษีเงินได้ของคณะบุคคล  
ข้อกฎหมาย : มาตรา 56 แห่งประมวลรัษฎากร

ข้อหาหรือ  
นาง ก. กับนาง ข. ได้ทำสัญญาจัดตั้งคณะบุคคลฯ มีวัตถุประสงค์หลักคือประกอบกิจการให้บริการเช่าสำนักงานและให้เช่ารถยนต์ โดยคู่สัญญาตกลงกันลงทุนด้วยเงินสดจะ 10,000 บาท กว่าจะนำเงินไปลงทุนในกิจการดังกล่าวแล้ว จะนำมาแบ่งปันกันตามสัดส่วนการลงทุน และตามบันทึกแนบท้ายสัญญาจัดตั้งคณะบุคคลฯ คู่สัญญาตกลงกันเพิ่มทุน โดยนาง ข. นำห้องชุดมูลค่า 3,797,700 บาท และนำรถยนต์ยี่ห้อเบนซ์ มูลค่า 3,409,000 บาท มาลงทุนเพิ่ม และนาง ก. นำรถยนต์ยี่ห้อเบนซ์ มูลค่า 2,349,000 บาท มาลงทุนเพิ่ม จึงขอทราบว่าจะ

- 1. เงินได้จากค่าเช่าสำนักงานและค่าเช่ารถยนต์ ควรเป็น เงินได้ของคณะบุคคลฯ หรือเป็นเงินได้ของผู้ร่วมลงทุนแต่ละคน ตามสัดส่วนการลงทุน
- 2. การหักค่าใช้จ่ายของเงินได้จากค่าเช่ารถยนต์ของคณะ บุคคลฯ หากเลือกหักค่าใช้จ่ายตามความจำเป็นและสมควร จะหัก ค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาตามหลักเกณฑ์เดียวกันกับการหักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาสำหรับนิติบุคคลได้หรือไม่

แนววินิจฉัย  
1. กรณีนาง ก. กับนาง ข. ทำสัญญาจัดตั้งคณะบุคคลฯ โดยมี วัตถุประสงค์หลักคือประกอบกิจการให้บริการเช่าสำนักงานและ ให้เช่ารถยนต์ โดยคู่สัญญาตกลงกันลงทุนด้วยเงินและทรัพย์สิน และตกลงจะแบ่งปันกำไรที่ได้รับจากกิจการนั้น เข้าลักษณะเป็นสัญญา ซึ่งบุคคลตั้งแต่สองคนขึ้นไปตกลงเข้ากันเพื่อกระทำการร่วมกันด้วย ประสงค์จะแบ่งปันกำไรอันจะพึงได้แต่กิจการที่ทำนั้น อันเป็น สัญญาจัดตั้งห้างหุ้นส่วนตามมาตรา 1012 แห่งประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ เมื่อมีได้จดทะเบียนเป็นนิติบุคคลตามมาตรา 1015 จึงเป็นห้างหุ้นส่วนสามัญตามมาตรา 1013 (1) แห่งประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มิใช่เป็นสัญญาจัดตั้งคณะบุคคล เนื่องจาก สัญญาจัดตั้งคณะบุคคลคือสัญญาซึ่งบุคคลตั้งแต่สองคนขึ้นไปตกลงเข้ากันเพื่อกระทำ กิจการร่วมกันเหมือนห้างหุ้นส่วนสามัญ แต่ไม่มี วัตถุประสงค์ที่จะแบ่งปันกำไรอันจะพึงได้จากกิจการที่ทำนั้น ดังนั้น เงินได้จากค่าเช่าสำนักงานและค่าเช่ารถยนต์ดังกล่าว จึงเป็นเงินได้ ของห้างหุ้นส่วนสามัญที่มิใช่นาง ก. กับนาง ข. เป็นหุ้นส่วน

2. กรณีการหักค่าใช้จ่ายของเงินได้พึงประเมินจากค่าเช่ารถยนต์ในการยื่นแบบแสดงรายการภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา หากผู้มี เงินได้แสดงหลักฐานต่อเจ้าพนักงานประเมินและพิสูจน์ได้ว่ามีค่าใช้จ่าย มากกว่าอัตราร้อยละเป็นการเหมา ให้หักค่าใช้จ่ายได้ตาม ความจำเป็นและสมควร ตามมาตรา 5 (1) แห่งพระราชกฤษฎีกา ออกตาม ความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการกำหนดค่าใช้จ่าย ที่ยอมให้หักจากเงินได้พึงประเมิน (ฉบับที่ 11) พ.ศ. 2502 ทั้งนี้ ให้นำมาตรา 65 ตรี และ มาตรา 65 ดรี แห่งประมวลรัษฎากร มาใช้บังคับโดยอนุโลม


เลขที่ : 73/37367

Last update : Thursday, August 8, 2013

Navigator : อ้างอิง > ข้อหาหรือภาวอาการ > 2553 > มิถุนายน > 0702/4608

## ภาคผนวก ค

1. คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 580/2506
2. คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 5133/2533
3. คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 1765/2549
4. คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 6276/2549

[ ] ค้นหา รายการที่ 2/2 ของหน้าที่ 1 

**ฎีกาคัดลันเกี่ยวกับปัญหาข้อกฎหมาย**

คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 580/2506

บริษัทไทยนิคมพาณิชย์ จำกัด โดยนายสุขุม แห่ง  
สภา  
ตำแหน่งผู้จัดการใหญ่  
กรมสรรพกร ที่ 1 นายหิรัญ สุตะบุตร (อธิบดีกรม  
สรรพากร) ที่ 2

ผู้รักษา  
การใน  
โจทก์  
ล.

ป.รัชฎากร มาตรา 39, 65

- (1) ความในมาตรา 39 นั้น เงินได้อันจะนำมาคำนวณภาษีนั้น จะต้องเป็นสิ่งที่ได้รับมาแล้ว มิใช่เป็นแต่เพียงสิทธิเรียกร้องที่จะได้รับมาในภายหลัง
- (2) สิทธิเรียกร้องที่จะได้รับมาในภายหลังขณะครบรอบระยะเวลาบัญชียังไม่เป็นเงินได้ตามมาตรา 39 ที่จะนำไปคิดเป็นกำไรสุทธิซึ่งได้จากกิจการตามมาตรา 65
- (3) คำว่า "กิจการที่กระทำ" ในมาตรา 65 นั้น หมายความว่า กิจการที่กระทำจนได้เงินมาเป็นเงินได้แล้ว

โจทก์ฟ้องขอให้ยกคำชี้ขาดอุทธรณ์ของจำเลยที่ ๒ และแสดงว่าโจทก์ไม่ต้องเสียภาษี ๑๘๔,๔๘๐.๓๐ บาท

จำเลยให้การว่า คำชี้ขาดของจำเลยที่ ๒ ชอบแล้ว ฟ้องเคลือบคลุมและยังไม่มีสิทธิฟ้องศาลชั้นต้นเห็นว่า คำชี้ขาดอุทธรณ์ของจำเลยที่ ๒ ถูกต้องแล้ว พิพากษายกฟ้อง โจทก์อุทธรณ์

ศาลอุทธรณ์พิพากษณ์แก้คำพิพากษาศาลชั้นต้นเฉพาะว่าจำเลยจะเอาเงินค่าสร้างทางสายสุวรรณศร ๘๒๒,๔๒๐ บาท ที่โจทก์ได้รับในปี พ.ศ. ๒๔๘๗ มารวมเป็นยอดรับในปี พ.ศ. ๒๔๘๖ เพื่อคำนวณในการหักกำไรสุทธิให้บริษัทโจทก์เสียภาษีเงินได้สำหรับปี พ.ศ. ๒๔๘๖ ไม่ได้

จำเลยฎีกา

ศาลฎีกาว่า มีปัญหาเฉพาะที่จำเลยฎีกาว่า การนำยอดเงิน ๘๒๒,๔๒๐ บาทมาคำนวณเป็นรายรับของโจทก์ในปี พ.ศ. ๒๔๘๖ ด้วย เพราะโจทก์ได้สร้างทางเสร็จและส่งมอบตั้งเบ็กแล้ว เป็นแต่ได้รับเงินข้ามปีไป ๕ วัน กรมทางเป็นลูกหนี้โจทก์ในปี พ.ศ. ๒๔๘๖ อยู่แล้ว และศาลฎีกาเห็นว่า ตามประมวลรัษฎากรมาตรา ๓๙ "เงินได้พึงประเมิน" หมายความว่าเงินได้อันเข้าลักษณะพึงเสียภาษีในหมวดนี้ เงินได้ที่กล่าวนี้ให้หมายความรวมถึงทรัพย์สินหรือประโยชน์อย่างอื่นที่ได้รับ ซึ่งอาจคิดคำนวณได้เป็นเงิน ดังนี้ ตามบทกฎหมายนี้ก็เป็นที่เห็นได้ชัดว่าเงินได้อันจะนำมาคำนวณภาษีนั้นจะเป็นเงินทรัพย์สินหรือประโยชน์อย่างอื่นก็ดี ก็ต้องเป็นสิ่งที่ได้รับมาแล้ว มิใช่เป็นแต่เพียงสิทธิเรียกร้องที่จะได้รับเงินทรัพย์สินหรือประโยชน์อย่างอื่นในภายหลัง ซึ่งขณะครบรอบระยะเวลาบัญชี ยังไม่เป็นเงินได้ตามมาตรา ๓๙ ที่จะนำไปคิดเป็นกำไรสุทธิซึ่งได้จากกิจการของโจทก์ตามมาตรา ๖๕ แต่

อย่างไรก็ตาม ในมาตรา ๖๕ นั้นเองก็ยังใช้คำว่า "เงิน" ที่ต้องเสียภาษีตามความในส่วนนี้ คือ ถ้าไรสุทธิซึ่งได้จาก  
กิจการหรือเนื่องจากกิจการที่กระทำในรอบระยะเวลาบัญชี ฯลฯ ศาลฎีกาเห็นว่า

กิจการที่กระทำตามความในมาตรา ๖๕ นี้ หมายความว่าถึงกิจการที่กระทำจนได้เงินมาเป็นเงินได้แล้ว  
นั่นเอง

พิพากษายืน

( จิตติ ดิงศภิทัย - บริษัทจักรยาวัตร - พจนี ปุณฺปาคม )

ศาลแพ่ง - นายชลอ บุญเวส

ศาลอุทธรณ์ - นายเจน เวชศิลป์

หมายเหตุ



ค้นหา

รายการที่ 1/2 ของหน้าที่ 1



ฎีกาตัดสินเกี่ยวกับปัญหาข้อกฎหมาย

คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 5133/2533

นาย แก้ว บัว สุวรรณ โจทก์  
กรมสรรพากร จำเลย

ป.ระฎีกา มาตรา 40(8), 42(9), 56, 77, 78

บัญชีอัตราภาษีการค้าท้ายประมวลรัษฎากร ประเภทการค้า 11

โจทก์ซื้อที่ดินแปลงหนึ่งแล้วขายไปได้กำไรเพียงเล็กน้อย แต่โจทก์ซื้อมาแล้วขายไปภายในระยะเวลาเพียง 1 ปีเศษ และก่อนขายที่ดินแปลงนี้ โจทก์ก็ได้ขูดหน้าดินไปถมที่ดินของคนอื่นซึ่งโจทก์รับเหมาก่อสร้างที่ดินไปแล้ว เมื่อรวมเงินจากการขายที่ดินและเงินที่โจทก์ได้รับจากการขูดหน้าดินขายดังกล่าวแล้ว โจทก์มีกำไรไม่น้อย อีกทั้งโจทก์มีได้ยื่นแบบแสดงรายการเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาสำหรับการขายที่ดินแปลงนี้และขอยกเว้นการเสียภาษีดังกล่าวตามมาตรา 42(9) แห่งประมวลรัษฎากรจึงถือได้ว่าโจทก์ได้ที่ดินแปลงนี้มาโดยมุ่งในทางการค้าหรือหากำไร โจทก์ต้องเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาสำหรับการขายที่ดินแปลงนี้ การที่โจทก์ซึ่งมีอาชีพรับจ้างถมดินซื้อที่ดินสองแปลงในระยะเวลาเดียวกันเพื่อขูดเอาหน้าดินไปถมที่ดินแปลงอื่น แล้วขายหรือจำหน่ายที่ดินทั้งสองแปลงนั้นหลังจากขูดหน้าดินไปแล้ว นั่นถือได้ว่าโจทก์ขายที่ดินเป็นทางการค้าหรือหากำไร โจทก์ต้องเสียภาษีการค้าตามบัญชีอัตราภาษีการค้าประเภทการค้า 11 การค้าอสังหาริมทรัพย์ โจทก์ซื้อขายที่ดินร่วมกับ ส. เข้าลักษณะของคณะบุคคลมีเงินได้พึงประเมินและรายรับตามประมวลรัษฎากร มาตรา 56 และ 77 โจทก์จึงต้องรับผิดชอบในจำนวนเงินภาษีของคณะบุคคลนั้นทั้งหมดเต็มจำนวนมิใช่รับผิดชอบเพียงครั้งเดียว

โจทก์ฟ้อง ขอให้ยกเลิกการประเมินภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาภาษีการค้า และคำวินิจฉัยอุทธรณ์กับยกเลิกเงินเพิ่มหรือให้ลดเงินเพิ่มด้วย

จำเลยให้การว่า การประเมินและคำวินิจฉัยอุทธรณ์ชอบแล้วขอให้ยกฟ้อง  
ศาลภาษีอากรกลางพิพากษายกฟ้อง  
โจทก์อุทธรณ์ต่อศาลฎีกา

ศาลฎีกาแผนกคดีภาษีอากรวินิจฉัยว่า โจทก์ซื้อที่ดินโฉนดเลขที่ 32928 มาเมื่อวันที่ 24 มีนาคม 2519 ในราคา 1,446,400 บาท แล้วขายไปในราคา 1,500,000 บาท เมื่อวันที่ 16 มกราคม 2521 แม้โจทก์มีกำไรเพียงเล็กน้อย แต่โจทก์ซื้อที่ดินแปลงนี้มาแล้วขายไปภายในระยะเวลาเพียง 1 ปีเศษ ก่อนขายที่ดินแปลงนี้โจทก์ก็ได้ขูดหน้าดินไปถมในที่ดินของการเคหะแห่งชาติซึ่งโจทก์รับเหมาก่อสร้างที่ดินไปแล้วเมื่อรวมเงินจากการขายที่ดินและเงินที่โจทก์ได้รับจากการขายหน้าดินดังกล่าวแล้ว น่าเชื่อว่าโจทก์มีกำไรไม่น้อย นอกจากนี้ในปีพ.ศ. 2519 นั้นเอง โจทก์ได้ซื้อที่ดินอีกแปลงหนึ่งคือที่ดินโฉนดเลขที่ 1325 บางส่วนในราคาเพียง 500,000 บาท เมื่อซื้อแล้วได้ขูดหน้าดินถมที่ดินของการเคหะแห่งชาติ และโจทก์ได้จำหน่ายที่ดินแปลงนั้นไว้กับบริษัทเงินทุนหลักทรัพย์คิงส์ทรีส์ จำกัด ในวันนั้นเองในราคา 1,200,000 บาท และต่อมาอีกเอาที่ดินแปลงนี้มาใช้หนี้ไป ถือได้ว่าโจทก์ได้กำไร



จากการจำหน่ายที่ดินแปลงนี้ถึง 700,000 บาทการที่โจทก์มิได้ยื่นแบบแสดงรายการเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา สำหรับการขายที่ดินแปลงโฉนดเลขที่ 32928 นั้น เห็นได้ว่าโจทก์ได้ที่ดินแปลงนี้มาโดยมุ่งในทางการค้าหรือหากำไร มิฉะนั้นโจทก์จะต้องยื่นแบบแสดงรายการเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา สำหรับปีพ.ศ. 2521 และขอยกเว้น การเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาสำหรับที่ดินแปลงนี้โดยอ้างว่าโจทก์ได้ที่ดินแปลงนี้มาโดยมิได้มุ่งในทางการค้า หรือหากำไร ตามมาตรา 42(9) แห่งประมวลรัษฎากร แต่โจทก์หาได้กระทำเช่นนั้นไม่ การที่โจทก์มีอาชีพรับจ้าง ถมดินและซื้อที่ดิน 2 แปลง ในระยะเวลาเดียวกันเพื่อขุดหน้าดินไปถมที่ดินแปลงอื่นแล้วขายหรือจำหน่ายที่ดิน หลังจากได้ขุดหน้าดินไปแล้ว นั้นเห็นได้ว่าเป็นการประกอบการค้าอสังหาริมทรัพย์ โจทก์ได้ที่ดินโฉนดเลข ที่ 32928 มาโดยมุ่งในทางการค้าหรือหากำไร และเมื่อโจทก์ขายที่ดินแปลงนี้ก็ก็เป็นทางการค้าหรือหากำไร โจทก์จึง มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาและภาษีการค้าสำหรับที่ดินแปลงนี้ และการที่โจทก์ซื้อขายที่ดินแปลงนี้รวม กับนายสมเกียรติ เข้มลักษณะเป็นการกระทำของคณะบุคคลมีเงินได้พึงประเมินและรายรับตามประมวลรัษฎากร มาตรา 56 และ 77 โจทก์จึงต้องรับผิดชอบในจำนวนเงินภาษีของคณะบุคคลนั้นทั้งหมดเต็มจำนวนมิใช่รับผิดชอบเพียงครึ่งเดียว

พิพากษายืน

( ปิ่นทิพย์ สุจริตกุล - เตชะ สุวรรณโณ - อุดม เพ็ญพุ่ม )

หมายเหตุ



ค้นหา รายการที่ 1/1 ของหน้าที่ 1

ฎีกาตัดสินเกี่ยวกับปัญหาข้อกฎหมาย

คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 1765/2549

นางสรินญา อุลปารธณ์ โจทก์  
กรมสรรพากร จำเลย

ป.พ.พ. มาตรา 149

ป.รัชฎากร มาตรา 40(8), 56, 77(เดิม), 78(เดิม)

ตามพฤติการณ์ที่โจทก์กับ อ. ตกลงร่วมกันซื้อที่ดินพิพาทจาก ส. เมื่อถึงวันโอนโจทก์ไม่วางจึงให้ อ. เป็นผู้ซื้อตามสัญญาซื้อขายที่ดินเพียงผู้เดียว การจ่ายเงินค่าที่ดินโจทก์ร่วมจ่ายกับ อ. ตั้งแต่แรกคนละครึ่ง นอกจากนี้ในส่วนที่เกี่ยวกับการขายที่ดินให้บริษัท ก. ปรากฏว่า เมื่อวันที่ 26 เมษายน 2533 โจทก์เป็นผู้เสนอขายที่ดินบริเวณแขวงตลาดบางเขน (ดอนเมือง) รวม 10 ไร่ ซึ่งรวมทั้งที่ดินแปลงดังกล่าว โดยมีข้อมูลประกอบการพิจารณาเกี่ยวกับความสูงของอาคารที่จะสามารถก่อสร้างได้ ซึ่ง อ. สอดตามจากการทำอากาศยานแห่งประเทศไทย และการขอเปิดทางเข้า - ออก ผ่านที่ดินของการรถไฟแห่งประเทศไทย ซึ่งโจทก์ดำเนินการร่วมกับ อ. แสดงให้เห็นว่าโจทก์และ อ. ร่วมกันซื้อที่ดินแปลงดังกล่าวเพื่อขายและร่วมกันขายให้แก่บริษัท ก. จึงเข้าลักษณะเป็นหุ้นส่วนหรือบุคคลในห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคล

การที่โจทก์และ อ. ร่วมกันจองซื้อที่ดินแปลงดังกล่าวตั้งแต่ปี 2528 ซึ่งเป็นที่นาอยู่ต่ำกว่าทางรถไฟ 2.3 เมตร ไม่มีบ้านเรือนและสิ่งปลูกสร้าง ในราคาตารางวาละ 47,000 บาท อ. ได้รับโอนกรรมสิทธิ์เมื่อวันที่ 25 มกราคม 2533 และโจทก์เป็นผู้ถือกรรมสิทธิ์รวมเมื่อวันที่ 15 กุมภาพันธ์ 2533 แล้วร่วมกันขายต่อให้บริษัท ก. เมื่อวันที่ 24 ตุลาคม 2533 ในราคาตารางวาละ 66,000 บาท ซึ่งเป็นการขายต่อในระยะเวลาสั้นและได้กำไรจำนวนมากโดยไม่ได้เข้าทำประโยชน์ที่ดินดังกล่าว แสดงให้เห็นว่าโจทก์กับ อ. มีเจตนาซื้อที่ดินแปลงดังกล่าวโดยมุ่งในทางการค้าหรือหากำไร การที่โจทก์กับ อ. ขายที่ดินให้แก่บริษัท ก. จึงเป็นการขายอสังหาริมทรัพย์ที่ได้มาโดยมุ่งในทางการค้าหรือหากำไรและเป็นการขายเป็นทางค้าหรือหากำไร ต้องนำรายได้จากการขายมาคำนวณเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาและภาษีการค้าในนามของห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคล ตาม ป. รัชฎากร มาตรา 40 (8), 56, 77 (เดิม) และ 78 (เดิม)

สัญญาจะซื้อจะขายที่ดินที่ระบุว่าเป็นบริษัท ก. เป็นผู้ชำระค่าภาษีจากการขายที่ดินทั้งหมดเป็นเพียงข้อตกลงกันระหว่างคู่สัญญาคือโจทก์กับพวกและบริษัท ก. มีผลผูกพันเฉพาะคู่สัญญาเท่านั้น มิได้มีผลทำให้ความรับผิดชอบของโจทก์ผู้มีหน้าที่เสียภาษีตามกฎหมายเปลี่ยนแปลงไป

โจทก์ฟ้องขอให้เพิกถอนการประเมินของเจ้าพนักงานประเมินตามแบบ ภ.ง.ด. 12 เลขที่ 1006050/1/105390 ลงวันที่ 14 มีนาคม 2543 และแบบ ภ.ก. 80 เลขที่ 1006050/4/100018 ลงวันที่ 14 มีนาคม 2543 และคำวินิจฉัยอุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ เลขที่ สก. 1 (อธ. 2)/2544/11 และ สก. 1 (อธ. 2)/2544/12 ลงวันที่ 26 กุมภาพันธ์ 2544

จำเลยให้การขอให้ยกฟ้อง

ศาลฎีกาชั้นกลางพิพากษายกฟ้อง ค่าฤชาธรรมเนียมให้เป็นพับ

โจทก์อุทธรณ์ต่อศาลฎีกา โดยได้รับอนุญาตให้ดำเนินคดีอย่างคนอนาถา

ศาลฎีกาแผนกคดีภาษีอากรวินิจฉัยว่า โจทก์เป็นหุ้นส่วนหรือบุคคลในห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลนางสาวอรอนงค์และนางนพวรรณ (โจทก์) หรือไม่ เห็นว่า ตามคำให้การของโจทก์ที่ได้ให้ถ้อยคำต่อนางเบญจาเจ้าหน้าที่ตรวจสอบภาษีของจำเลย ว่า โจทก์กับนางสาวอรอนงค์ตกลงร่วมกันซื้อที่ดินแปลงดังกล่าวจากนางสุรางค์ เมื่อถึงวันโอนโจทก์ไม่วางจึงให้นางสาวอรอนงค์เป็นผู้ซื้อตามสัญญาซื้อขายที่ดินเพียงผู้เดียว การจ่ายเงินค่าที่ดินโจทก์ร่วมจ่ายกับนางสาวอรอนงค์ตั้งแต่แรกคนละครึ่ง นอกจากนี้ตามรายงานการประชุมคณะกรรมการบริษัทการบินไทย จำกัด เมื่อวันที่ 26 เมษายน 2533 ก็ระบุว่า โจทก์เป็นผู้เสนอขายที่ดินบริเวณแขวงตลาดบางเขน (ดอนเมือง) เขตบางเขน กรุงเทพมหานคร รวม 10 โฉนด ซึ่งรวมทั้งที่ดินโฉนดเลขที่ 1503 โดยมีข้อมูลประกอบการพิจารณาเกี่ยวกับความสูงของอาคารที่จะสามารถก่อสร้างได้ เนื่องจากอยู่ในเขตปลอดภัยในการเดินอากาศซึ่งนางสาวอรอนงค์สอบถามจากการทำอากาศยานแห่งประเทศไทยเมื่อวันที่ 7 กุมภาพันธ์ 2533 และการขอเปิดทางเข้าออกผ่านที่ดินของทางรถไฟแห่งประเทศไทย ซึ่งโจทก์ดำเนินการร่วมกับนางสาวอรอนงค์ตามหนังสือลงวันที่ 23 มกราคม 2533 ด้วย จึงเชื่อว่าข้อเท็จจริงเป็นดังที่ปรากฏตามคำให้การของโจทก์ต่อนางเบญจา ดังนี้ ตามพฤติการณ์ดังกล่าวแสดงให้เห็นว่าโจทก์และนางสาวอรอนงค์ร่วมกันซื้อที่ดินแปลงดังกล่าวเพื่อขาย และร่วมกันขายไปให้แก่บริษัทการบินไทย จำกัด จึงเข้าลักษณะเป็นหุ้นส่วนหรือบุคคลในห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคล ศาลฎีกาชั้นกลางวินิจฉัยชอบแล้ว อุทธรณ์ของโจทก์ข้อนี้ฟังไม่ขึ้น

การขายที่ดินโฉนดเลขที่ 1503 ดังกล่าว ให้แก่บริษัทการบินไทย จำกัด เป็นการขายอสังหาริมทรัพย์ที่ได้มาโดยมุ่งในทางการค้าหรือหากำไรและเป็นการขายเป็นทางค้าหรือหากำไรหรือไม่ ไม่ปัญหาข้อเท็จจริงรับฟังได้ยุติตามที่โจทก์และจำเลยนำสืบรับกันว่า ที่ดินโฉนดเลขที่ 1503 เป็นที่นาอยู่ต่ำกว่าทางรถไฟ 2.3 เมตร ไม่มีบ้านเรือนและสิ่งปลูกสร้าง โจทก์กับนางสาวอรอนงค์ร่วมกันจองซื้อที่ดินดังกล่าวตั้งแต่ปี 2528 ในราคาตารางวาละ 47,000 บาท นางสาวอรอนงค์ได้รับโอนกรรมสิทธิ์เมื่อวันที่ 25 มกราคม 2533 และโจทก์เป็นผู้ถือกรรมสิทธิ์รวมเมื่อวันที่ 15 กุมภาพันธ์ 2533 แล้วขายต่อให้บริษัทการบินไทย จำกัด เมื่อวันที่ 24 ตุลาคม 2533 ในราคาตารางวาละ 66,000 บาท ซึ่งเป็นการขายต่อในระยะเวลานั้น และได้กำไรจำนวนมากโดยไม่ได้มีการเข้าทำประโยชน์ในที่ดินแปลงดังกล่าว เห็นว่า พฤติการณ์ต่าง ๆ ข้างต้นแสดงให้เห็นว่าโจทก์กับนางสาวอรอนงค์มีเจตนาซื้อที่ดินโฉนดเลขที่ 1503 โดยมุ่งในทางการค้าหรือหากำไร การที่โจทก์กับนางสาวอรอนงค์ขายที่ดินให้แก่บริษัทการบินไทย จำกัด จึงเป็นการขายอสังหาริมทรัพย์ที่ได้มาโดยมุ่งในทางการค้าหรือหากำไรและเป็นการขายเป็นทางค้าหรือหากำไร ต้องนำรายได้จากการขายมาคำนวณเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาและภาษีการค้าในนามของห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลตาม ป. รัชฎากร มาตรา 40 (8), 56, 77 (เดิม) และ 78 (เดิม) ซึ่งเจ้าพนักงานประเมินได้นำราคาซื้อขายที่ดินตามสัญญาขายที่ดินระหว่างนางสุรางค์กับนางสาวอรอนงค์จำนวน 8,000,000 บาท มาเป็นค่าใช้จ่ายต้นทุนที่ดินหักออกจากราคาขายที่ดินจำนวน 121,254,598 บาท ที่โจทก์กับนางสาวอรอนงค์ขายให้แก่บริษัทการบินไทย จำกัด เพราะเป็นเอกสารหลักฐานในการจดทะเบียนซื้อขายต่อเจ้าพนักงานที่ดินจึงถูกต้องแล้ว ศาลฎีกาชั้นกลางวินิจฉัยชอบแล้ว อุทธรณ์ของโจทก์ข้อนี้ฟังไม่ขึ้น

โจทก์ไม่ต้องชำระภาษีเพราะตามสัญญาจะซื้อจะขายที่ดินระบุว่าบริษัทการบินไทย จำกัด เป็นผู้ชำระค่าภาษีจากการขายที่ดินทั้งหมดหรือไม่ เห็นว่า สัญญาจะซื้อจะขายที่ดินข้อ 4 เป็นเพียงข้อตกลงกันระหว่างคู่สัญญาคือโจทก์กับพวกและบริษัทการบินไทย จำกัด จึงมีผลผูกพันเฉพาะคู่สัญญาเท่านั้น มิได้มีผลทำให้ความรับผิดชอบของโจทก์ผู้มีหน้าที่เสียภาษีตามกฎหมายเปลี่ยนแปลงไป โจทก์จึงต้องชำระภาษีตามที่ได้อินิจฉัยมาแล้ว

อุทธรณ์ของโจทก์ข้อนี้ฟังไม่ขึ้นเช่นกัน

พิพากษายืน ค่าฤชาธรรมเนียมชั้นอุทธรณ์ให้เป็นพับ.

( รุ่งโรจน์ รื่นเรืองวงศ์ - ทองหล่อ โฉมงาม - เปรมใจ กิติคุณไพโรจน์ )

ศาลฎีกาชั้นกลาง - นายสรายุทธ์ วัฒนาภรณ์  
ศาลอุทธรณ์

หมายเหตุ



ค้นหา

รายการที่ 1/1 ของหน้าที่ 1



ศึกษาดูงานเกี่ยวกับปัญหาข้อกฎหมาย

คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 6276/2549

พันเอกบุญทวี สุวรรณมาส  
กรมสรรพากรโจทก์  
จำเลย

ป.ร.ฎีกาฯ มาตรา 6, 12, 56 วรรคสอง, 56 ทวิ

ตามมาตรา 6 ประกอบมาตรา 56 วรรคสอง และมาตรา 56 ทวิ แห่ง ป.ร.ฎีกาฯฯ ผู้จัดการคณะบุคคลมีหน้าที่และความรับผิดชอบในการยื่นแบบแสดงรายการเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาประจำปีและครั้งปีในชื่อของคณะบุคคล เจ้าพนักงานประเมินจึงมีอำนาจออกกฎหมายเรียกตรวจสอบและประเมินภาษีไปยังผู้จัดการคณะบุคคลได้ไม่จำเป็นต้องออกหมายเรียกตรวจสอบและประเมินไปยังบุคคลในคณะบุคคลอีกเมื่อผู้จัดการคณะบุคคลได้รับหมายเรียกและหนังสือแจ้งการประเมินภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาในชื่อของคณะบุคคลแล้ว ก็ถือเป็นการประเมินโดยชอบด้วยกฎหมาย แม้โจทก์ซึ่งเป็นบุคคลในคณะบุคคลจะได้รับหนังสือแจ้งการประเมิน ก็ไม่ทำให้การประเมินดังกล่าวไม่ชอบด้วยกฎหมาย

ตามมาตรา 56 วรรคสอง แห่ง ป.ร.ฎีกาฯฯ ถ้าคณะบุคคลมีภาษีค้างชำระ บุคคลในคณะบุคคลทุกคนต้องร่วมรับผิดชอบในเงินภาษีที่ค้างชำระนั้นด้วย ฉะนั้น เพื่อให้ได้รับชำระภาษีอากรค้าง จำเลยจึงอาศัยมาตรา 12 แห่ง ป.ร.ฎีกาฯฯ ยึด อาศัยและขายทอดตลาดทรัพย์สินของบุคคลในคณะบุคคลได้เมื่อโจทก์เป็นบุคคลในคณะบุคคลซึ่งค้างชำระภาษีอากร จำเลยจึงมีอำนาจ ยึด อาศัย และขายทอดตลาดทรัพย์สินของโจทก์ได้

โจทก์ฟ้องว่า โจทก์ประกอบอาชีพเป็นผู้สอบบัญชี รับตรวจสอบและรับรองบัญชีของห้างหุ้นส่วนบริษัททั่วไป และรับจ้างสำนักงานพีซีซีและเพื่อนตรวจสอบบัญชีให้แก่ลูกค้า โดยมีได้เข้าไปเป็นหุ้นส่วนแต่อย่างใด จำเลยมีฐานะเป็นกรมสังกัดกระทรวงการคลัง มีอำนาจหน้าที่ในการจัดเก็บภาษีอากร ขอให้บังคับจำเลยเพิกถอนการยึดที่ดินโฉนดเลขที่ 144869 เลขที่ดิน 83 ตำบลบางตลาด อำเภอปากเกร็ด (ตลาดขวัญ) จังหวัดนนทบุรี เนื้อที่ 43 ตารางวา พร้อมสิ่งปลูกสร้าง และให้ยกเลิกการขายทอดตลาดที่ดินพร้อมสิ่งปลูกสร้างดังกล่าว และเพิกถอนการยึดสิทธิเรียกร้องในบัญชีเงินฝากธนาคารทหารไทย จำกัด (มหาชน) สาขาราชดำเนิน ประเภทบัญชีเงินฝากออมทรัพย์ บัญชีเลขที่ 002 - 2 - 07447 - 0 บัญชีเงินฝากกระแสรายวันบัญชีเลขที่ 002 - 1 - 02496 - 3 บัญชีเงินฝากธนาคารกรุงเทพ จำกัด (มหาชน) สาขาตะวันออก ประเภทเงินฝากกระแสรายวัน บัญชีเลขที่ 111 - 3 - 05622 - 8 และหรือบัญชีอื่นใดที่มีชื่อโจทก์เป็นเจ้าของหรือเจ้าของร่วมกับเพิกถอนการยึดสิทธิเรียกร้องในบัญชีเงินฝากธนาคาร

กรุงเทพ จำกัด (มหาชน) สาขาบางซื่อ ประเภทเงินฝากประจำบัญชีเลขที่ 132 - 2 - 32347 - 6 และหรือบัญชีอื่นใดที่มีชื่อโจทก์เป็นเจ้าของหรือเจ้าของร่วม

จำเลยให้การ ขอให้ยกฟ้อง

ศาลภาษีอากรกลางพิพากษายกฟ้อง

โจทก์อุทธรณ์ต่อศาลฎีกา

ศาลฎีกาแผนกคดีภาษีอากรวินิจฉัยว่า "ปัญหาวินิจฉัยตามอุทธรณ์ข้อแรกของโจทก์มีว่า โจทก์เป็นบุคคลในคณะบุคคลสำนักงานพีซีซีและเพื่อนหรือไม่ เห็นว่า นางสาวสุภาพร กาญจนเทียนทิพย์ ผู้รับมอบอำนาจจากโจทก์ได้ให้ถ้อยคำต่อเจ้าพนักงานประเมินว่า โจทก์ได้ร่วมกันกับเพื่อนอีกคนหนึ่งไม่ทราบชื่อจัดตั้งคณะบุคคลรับจ้างสอบบัญชีและยื่นแบบแสดงรายการในนามคณะบุคคล นายประวิทย์ วัฒนชานนท์ ก็ให้ถ้อยคำต่อเจ้าพนักงานประเมิน ทั้งในฐานะผู้รับมอบอำนาจจากโจทก์และผู้จัดการสำนักงานพีซีซีและเพื่อนว่า สำนักงานพีซีซีและเพื่อนจัดตั้งขึ้นโดยคณะบุคคลประกอบด้วยโจทก์และนายประวิทย์เพื่อรับจ้างสอบบัญชีโดยมีนายประวิทย์เป็นผู้จัดการคณะบุคคล นอกจากนี้โจทก์ก็เคยให้ถ้อยคำต่อเจ้าพนักงานประเมินว่า โจทก์และนายประวิทย์ได้ร่วมกันจัดตั้งคณะบุคคลสำนักงานพีซีซีและเพื่อนประกอบธุรกิจรับจ้างสอบบัญชี ปรากฏตามคำให้การที่โจทก์อ้างว่านางสาวสุภาพรและนายประวิทย์ให้การเท็จและชักจูงหลอกลวงโจทก์ไปให้ถ้อยคำต่อเจ้าพนักงานประเมินว่าโจทก์เป็นหุ้นส่วนในสำนักงานพีซีซีและเพื่อนความจริงโจทก์มิได้เป็นหุ้นส่วน โจทก์เพียงแต่รับจ้างสำนักงานดังกล่าวรับสอบบัญชีเท่านั้น โจทก์ก็มีแต่คำเบิกความลอยๆ ของโจทก์เท่านั้น โจทก์หาไม่มีพยานหลักฐานอื่นมาสนับสนุน ไม่เห็นว่า พยานหลักฐานของจำเลยมีน้ำหนักมากกว่าพยานหลักฐานของโจทก์ ข้อเท็จจริงจึงฟังได้ว่า โจทก์เป็นบุคคลในคณะบุคคลสำนักงานพีซีซีและเพื่อนอุทธรณ์ข้อนี้ของโจทก์ฟังไม่ขึ้น

ปัญหาวินิจฉัยตามอุทธรณ์ข้อต่อไปของโจทก์มีว่า โจทก์ได้รับหนังสือแจ้งการประเมินภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาประจำปีภาษี 2536 ครึ่งปี และเดิมนี่ในฐานะบุคคลในคณะบุคคลสำนักงานพีซีซีและเพื่อนหรือไม่ เห็นว่า ตามมาตรา 6 ประกอบมาตรา 56 วรรคสอง และมาตรา 56 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร ผู้จัดการคณะบุคคลมีหน้าที่และความรับผิดชอบในการยื่นแบบแสดงรายการเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาประจำปีและครึ่งปีในชื่อของคณะบุคคล เจ้าพนักงานประเมินจึงมีอำนาจออกหมายเรียกตรวจสอบและประเมินภาษีไปยังผู้จัดการคณะบุคคลได้ไม่จำเป็นต้องออกหมายเรียกตรวจสอบและประเมินไปยังบุคคลในคณะบุคคลอีก เมื่อข้อเท็จจริงฟังได้ว่านายประวิทย์ วัฒนชานนท์ผู้จัดการคณะบุคคลสำนักงานพีซีซีและเพื่อนได้รับหมายเรียกและหนังสือแจ้งการประเมินภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาในชื่อของคณะบุคคลสำนักงานดังกล่าวแล้วก็ถือเป็นการประเมินโดยชอบด้วยกฎหมาย แม้โจทก์ซึ่งเป็นบุคคลในคณะบุคคลจะมีได้รับหนังสือแจ้งการประเมิน ก็ไม่ทำให้การประเมินดังกล่าวไม่ชอบด้วยกฎหมายอุทธรณ์ข้อนี้ของโจทก์ฟังไม่ขึ้นเช่นเดียวกัน

ปัญหาวินิจฉัยตามอุทธรณ์ของโจทก์ข้อสุดท้ายมีว่า จำเลยมีอำนาจยึด आयัดและขายทอดตลาดทรัพย์สินของโจทก์หรือไม่ เห็นว่า ตามมาตรา 56 วรรคสอง แห่งประมวลรัษฎากร ถ้าคณะบุคคลมีภาษีค้างชำระ บุคคลในคณะบุคคลทุกคนต้องร่วมรับผิดชอบในเงินภาษีที่ค้างชำระนั้นด้วย ฉะนั้น เพื่อให้ได้รับ

ข้าราชการอกร้าง จำเลยจึงอาศัยมาตรา 12 แห่งประมวลรัษฎากร ยึด आयัด และขายทอดตลาด  
ทรัพย์สินของบุคคลในคณะบุคคลได้ เมื่อโจทก์เป็นบุคคลในคณะบุคคลสำนักงานพีซีซีและเพื่อนซึ่งต่าง  
ข้าราชการอกร้าง จำเลยจึงมีอำนาจยึด आयัด และขายทอดตลาดทรัพย์สินของโจทก์ได้การยึด आयัด และ  
ขายทอดตลาดของจำเลยชอบด้วยกฎหมาย คำพิพากษาศาลฎีกาอกร้างกลางชอบแล้ว อุทธรณ์ของ  
โจทก์ฟังไม่ขึ้นทุกข้อ

พิพากษายืน

( ชัยสิทธิ์ ตรีชูธรรม - ทงุหล่อ โฉมงาม - กักร โพธิ์สุวรรณกุล )

หมายเหตุ



## ประวัติผู้เขียน

ชื่อ นามสกุล  
ที่อยู่

นางสาวกมลสิริ วงศ์วิลาวัณย์

99/6 ซอยลาดพร้าว 39 ถนนลาดพร้าว

แขวงสามเสนนอก เขตห้วยขวาง กรุงเทพฯ 10310

วุฒิการศึกษา

ปี พ.ศ. 2552 นิติศาสตรบัณฑิต มหาวิทยาลัยแม่ฟ้าหลวง

ปี พ.ศ. 2553 เนติบัณฑิตไทย สมัยที่ 62