

ปัญหาและอุปสรรคทางกฎหมายเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีเงินได้  
จากผู้ประกอบธุรกิจวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อม

คณรัตน์ คงเปีย

วิทยานิพนธ์นี้เป็นส่วนหนึ่งของการศึกษาตามหลักสูตรนิติศาสตรมหาบัณฑิต  
สาขาวิชานิติศาสตร์ คณะนิติศาสตร์ปริทัศน์ พนมยงค์  
มหาวิทยาลัยธุรกิจบัณฑิตย์

พ.ศ. 2561

**Legal Problems and Obstacles on Income Tax Collection from Small  
and Medium Enterprise Business**

**Khanarat Khongpia**

**A Thesis Submitted in Partial Fulfillment of the Requirements  
for the Degree of Master of Laws  
Department of Law  
Pridi bhanomyong Faculty of Law, Dhurakij Pundit University**

**2018**



## ใบรับรองวิทยานิพนธ์

คณะนิติศาสตร์ปริทัศน์ พนมยงค์ มหาวิทยาลัยธุรกิจบัณฑิตย์

ปริญญานิติศาสตรมหาบัณฑิต

หัวข้อวิทยานิพนธ์ ปัญหาและอุปสรรคทางกฎหมายเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีเงินได้  
จากผู้ประกอบวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อม

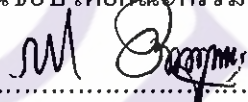
เสนอโดย นางสาวคนารัตน์ คงเป็ย


สาขาวิชา นิติศาสตร์

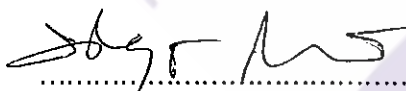
หมวดวิชา กฎหมายเอกชนและกฎหมายธุรกิจ

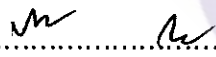
อาจารย์ที่ปรึกษาวิทยานิพนธ์ รองศาสตราจารย์ ดร.จิรศักดิ์ รอดจันทร์

ได้พิจารณาเห็นชอบโดยคณะกรรมการสอบวิทยานิพนธ์แล้ว


  
.....ประธานกรรมการ  
(รองศาสตราจารย์ ดร.กুমิ โชคเหมาะ)

  
.....กรรมการและอาจารย์ที่ปรึกษาวิทยานิพนธ์  
(รองศาสตราจารย์ ดร.จิรศักดิ์ รอดจันทร์)

  
.....กรรมการ  
(รองศาสตราจารย์ปิชนุช โปตะวานิช)

  
.....กรรมการ  
(รองศาสตราจารย์กัญณี กิจพ้อคำ)

คณะนิติศาสตร์ปริทัศน์ พนมยงค์ รับรองแล้ว

  
.....คณบดีคณะนิติศาสตร์ปริทัศน์ พนมยงค์  
(ผู้ช่วยศาสตราจารย์ ดร.สมชาย รัตนชื้อสกุล)

วันที่ ๑๖ เดือน กรกฎาคม พ.ศ. ๒๕๕๑

หัวข้อวิทยานิพนธ์	ปัญหาและอุปสรรคทางกฎหมายจากการจัดเก็บภาษีเงินได้จากผู้ประกอบการธุรกิจวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อม
ชื่อผู้เขียน	คณารัตน์ คงเปีย
อาจารย์ที่ปรึกษา	รองศาสตราจารย์ ดร.จิรศักดิ์ รอดจันทร์
สาขาวิชา	นิติศาสตร์
ปีการศึกษา	2561

### บทคัดย่อ

การจัดเก็บภาษีเงินได้จากผู้ประกอบการธุรกิจวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อมตามกฎหมายภาษีอากรไทยได้กำหนดให้จัดเก็บภาษีเงินได้ 2 รูปแบบ ได้แก่ ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา และภาษีเงินได้นิติบุคคลซึ่งส่งผลกระทบต่อการค้าตัดสินใจเข้าร่วมกิจกรรมทางเศรษฐกิจและเลือกจัดตั้งองค์กรธุรกิจแก่ผู้ประกอบการธุรกิจวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อมเพื่อได้รับการจัดเก็บภาษีเงินได้ในอัตราที่แตกต่างกัน กล่าวคือ การประกอบธุรกิจวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อมในรูปแบบบุคคลธรรมดาจะถูกจัดเก็บภาษีเงินได้ในอัตราสูงสุดร้อยละ 35 จากฐานภาษีเงินได้พึงประเมินประเภทที่ 8 แต่การประกอบธุรกิจวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อมในรูปแบบนิติบุคคลจะถูกจัดเก็บภาษีเงินได้ในอัตราสูงสุดร้อยละ 20 จากฐานภาษีกำไรสุทธิ รวมถึงได้รับสิทธิประโยชน์ทางภาษีอื่นๆ อีกซึ่งการถูกจัดเก็บภาษีในอัตราที่ต่ำลงซึ่งอัตราภาษีเป็นมูลเหตุจูงใจในการบิดเบือนต่อการตัดสินใจในการเลือกจัดตั้งองค์กรธุรกิจแก่ผู้ประกอบการธุรกิจวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อม

จากการศึกษาพบว่าการจัดเก็บภาษีเงินได้จากผู้ประกอบการธุรกิจวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อมในการจัดตั้งองค์กรธุรกิจที่แตกต่างกันทำให้ผู้ประกอบการธุรกิจส่วนใหญ่เลือกจัดตั้งเป็นนิติบุคคลมากกว่าบุคคลธรรมดาเพื่อเสียภาษีในอัตราภาษีสูงสุดร้อยละ 20 ซึ่งขัดต่อหลักความเป็นธรรมและหลักความมีประสิทธิภาพในทางเศรษฐกิจและในการจัดเก็บภาษีอันเป็นหลักการสำคัญของภาษีอากรที่ดี กล่าวคือ ผู้ประกอบการธุรกิจวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อมประเภทบุคคลธรรมดาและนิติบุคคลที่มีเงินได้หรือรายได้เท่ากันควรถูกจัดเก็บภาษีในอัตราเดียวกันหรือกล่าวอีกนัยคืออัตราภาษีจะต้องไม่บิดเบือนต่อการตัดสินใจในการเข้าร่วมกิจกรรมทางเศรษฐกิจ

ผู้วิจัยจึงเห็นควรมีการกำหนดแนวทางในการจัดเก็บภาษีเงินได้จากผู้ประกอบการธุรกิจวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อมโดยการจัดตั้งองค์กรธุรกิจในรูปแบบบุคคลธรรมดาและนิติบุคคลซึ่งได้รับเงินได้หรือมีรายได้จากการประกอบธุรกิจลักษณะดังกล่าวในอัตราภาษีที่เท่ากัน

กล่าวคือ จัดเก็บภาษีเงินได้ในอัตราร้อยละ 20 เพื่อให้สอดคล้องกับหลักการภาษีอากรที่ดีสามารถลดแรงจูงใจในการหลบหลีกและหนีภาษีและทำให้การจัดเก็บภาษีเงินได้มีประสิทธิภาพยิ่งขึ้น



Thesis Title	Legal Problem and Obstacles on Income Tax Collection from Small and Medium Enterprise Business
Author	Khanarat Khongpia
Thesis Advisor	Associate Professor Dr.Jirasak Rodjun
Department	Law
Academic Year	2018

### ABSTRACT

Income tax collection from small and medium enterprise operators under the Thai tax law requires the imposition of two types of income tax, personal income tax and corporate income tax, which affect the decision to participate in economic activities and the establishment of an enterprise. Small and medium enterprises are collected income tax. Individual and small business enterprises will be taxed at a maximum rate of 35% from the Class 8 income tax base, but will operate in small and medium enterprises. The corporate tax form will be taxed at a maximum rate of 20 percent from the base of the net profit tax and the case of the entrepreneur. And small enterprises under the terms and conditions of the IRS to receive tax benefits others. Tax rates are the incentive for distortions in decision making in choosing a business organization for small and medium enterprises.

The study found that the imposition of income tax from small and medium enterprises in the establishment of different business organizations, the majority of business operators choose to establish a corporate entity rather than individuals to pay tax at the maximum tax rate. 20 percent, which is contrary to the principles of fairness and economic efficiency and taxation. Good taxpayers, small and medium enterprises, individuals and corporations with equal income or income, should be taxed at the same rate, otherwise the tax rate must not be distorted. The decision to participate in economic activities.

Researchers should consider setting guidelines for collecting income tax from small and medium enterprises by setting up business organizations in the form of natural persons and juristic persons who receive income or income from the operation. Such businesses have the same tax rate. Incorporating income tax at the rate of 20 percent to comply with good taxation

principles can reduce motivation for evasion and tax evasion and make tax collection more efficient.



## กิตติกรรมประกาศ

วิทยานิพนธ์ฉบับนี้สำเร็จลุล่วงลงได้ตามหลักวิชาการทางนิติศาสตร์ ผู้วิจัยขอขอบพระคุณผู้มีพระคุณหลายท่านที่ได้ให้ความเมตตากรุณา คอยช่วยเหลือ ชี้แนะแนวทางในการศึกษารวบรวมข้อมูล รวมทั้งให้การสนับสนุนด้านต่าง ๆ แก่ผู้วิจัยในการจัดทำวิทยานิพนธ์ฉบับนี้

ผู้วิจัยขอขอบพระคุณ รองศาสตราจารย์ ดร.ภูมิ โชคเหมาะ ที่ให้เกียรติและกรุณาเป็นประธานกรรมการสอบวิทยานิพนธ์ พร้อมให้คำแนะนำและกำลังใจแก่ผู้วิจัยในการจัดทำวิทยานิพนธ์ฉบับนี้

ผู้วิจัยขอขอบพระคุณ รองศาสตราจารย์ ดร. จิรศักดิ์ รอดจันทร์ ที่ให้ความเมตตากรุณา รับเป็นอาจารย์ที่ปรึกษาวิทยานิพนธ์ให้แก่ผู้วิจัย โดยท่านได้สละเวลาอันมีค่าให้คำปรึกษา ข้อเสนอแนะ และแนวทางการจัดทำวิทยานิพนธ์ ตลอดจนคอยกระตุ้นเตือน ติดตามความคืบหน้า ผลักดันและให้กำลังใจแก่ผู้วิจัยจัดทำวิทยานิพนธ์จนสำเร็จลุล่วงด้วยดี ซึ่งผู้วิจัยซาบซึ้งในความเอาใจใส่และความกรุณาของท่านเป็นอย่างยิ่ง

ผู้วิจัยขอขอบพระคุณ รองศาสตราจารย์ ภาณินี กิจพ้อคำ และรองศาสตราจารย์ ปิยนุช โปตะวณิช ที่ได้กรุณาเป็นกรรมการสอบวิทยานิพนธ์ และให้คำแนะนำและเสนอแนะแนวทางอันเป็นประโยชน์แก่วิทยานิพนธ์ฉบับนี้

นอกจากคณาจารย์ทางวิชาการที่ให้ความกรุณาและช่วยเหลือผู้วิจัย ผู้วิจัยขอกราบขอบพระคุณครอบครัวของผู้วิจัย และขอบคุณนางสาวเสริมศรี ปิตดาทะโน ที่เป็นกำลังใจและสนับสนุนทุก ๆ ด้าน ในยามที่ผู้วิจัยรู้สึกท้อและเหน็ดเหนื่อยจากการทำงานและจัดทำวิทยานิพนธ์ฉบับนี้

หากวิทยานิพนธ์ฉบับนี้ สามารถก่อให้เกิดประโยชน์แก่วงการวิชาการหรือในทางปฏิบัติได้ ผู้วิจัยขอมอบคุณงามความดีนี้ แต่ครูบาอาจารย์ และบิดามารดา รวมทั้งผู้มีพระคุณทุกท่านที่ได้ประสิทธิ์ประสาทวิชาความรู้ทั้งศาสตร์และศิลป์แก่ผู้วิจัยตั้งแต่อดีตจนถึงปัจจุบัน

กมลรัตน์ คงเป็ย



## สารบัญ

	หน้า
บทคัดย่อภาษาไทย.....	๗
บทคัดย่อภาษาอังกฤษ.....	๖
กิตติกรรมประกาศ.....	๗
สารบัญตาราง.....	๘
สารบัญภาพ.....	๘
บทที่	
1. บทนำ.....	1
1.1 ความเป็นมาและความสำคัญของปัญหา.....	1
1.2 วัตถุประสงค์ของการศึกษา.....	4
1.3 สมมติฐานของการศึกษา.....	4
1.4 ขอบเขตของการศึกษา.....	5
1.5 วิธีดำเนินการศึกษา.....	6
1.6 ประโยชน์ที่คาดว่าจะได้รับ.....	6
2. หลักการ ทฤษฎี และแนวคิดของการจัดเก็บภาษีเงินได้จากการประกอบธุรกิจ วิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อม.....	8
2.1 หลักการและแนวความคิดทางทฤษฎีของภาษีอากรที่ดี.....	8
2.2 หลักการการจัดเก็บภาษีเงินได้จากการประกอบธุรกิจวิสาหกิจขนาดกลาง และขนาดย่อม ประเภทบุคคลธรรมดา.....	23
2.3 หลักการการจัดเก็บภาษีเงินได้จากการประกอบธุรกิจวิสาหกิจขนาดกลาง และขนาดย่อม ประเภทนิติบุคคล.....	36
2.4 หลักการประกอบธุรกิจวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อม (SMEs) ประเภท บุคคลธรรมดา.....	45
2.5 หลักการประกอบธุรกิจวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อม (SMEs) ประเภท นิติบุคคล.....	60
3. การจัดเก็บภาษีเงินได้จากการประกอบธุรกิจวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อม ตามกฎหมายภาษีอากรไทยและต่างประเทศ.....	65

สารบัญ

บทที่	หน้า
3.1 กฎหมายภาษีอากรไทยที่เกี่ยวข้องกับการจัดเก็บภาษีเงินได้จากการประกอบธุรกิจวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อม.....	70
3.2 กฎหมายภาษีอากรต่างประเทศที่เกี่ยวข้องกับการจัดเก็บภาษีเงินได้จากการประกอบธุรกิจวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อม.....	100
4. วิเคราะห์ปัญหาและอุปสรรคเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีเงินได้จากการประกอบธุรกิจวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อม ตามกฎหมายภาษีอากรไทยกับต่างประเทศ.....	123
4.1 วิเคราะห์ปัญหาและอุปสรรคของการจัดเก็บภาษีอากรจากธุรกิจวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อมตามกฎหมายไทยกับหลักการภาษีอากรที่ดี.....	123
4.2 วิเคราะห์เปรียบเทียบการจัดเก็บภาษีเงินได้จากการประกอบธุรกิจวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อมตามกฎหมายไทยตามกฎหมายภาษีอากรไทยกับกลุ่มประเทศที่ใช้กฎหมายลายลักษณ์อักษร (Civil Law).....	134
4.3 เปรียบเทียบการจัดเก็บภาษีเงินได้จากการประกอบธุรกิจวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อมตามกฎหมายภาษีอากรไทยกับกลุ่มประเทศที่ใช้กฎหมายจารีตประเพณี (Common Law).....	137
5. บทสรุปและข้อเสนอแนะ.....	143
5.1 บทสรุป.....	143
5.2 ข้อเสนอแนะ.....	145
บรรณานุกรม.....	148
ประวัติผู้เขียน.....	153
	0

สารบัญตาราง

ตารางที่	หน้า
3.1 การหักค่าใช้จ่ายตามเงินได้ที่ประเมินพึงประเมินประเภทที่ 1-8	68
3.2 แสดงสรุปรายการหักค่าลดหย่อนและยกเว้นภาษี สำหรับปีภาษี 2560	70
3.3 สรุปการยื่นแบบแสดงรายการภาษีเงินได้ของผู้มีเงินได้ในปีภาษี	80
3.4 แสดงบัญชีอัตราภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาสำหรับปีภาษี 2556 เป็นต้นไป	81
3.5 บัญชีอัตราภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาสำหรับปีภาษี 2560	81
3.6 บัญชีอัตราหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาสำหรับเงินได้พึงประเมินประเภทที่ 8	82
3.7 แสดงโครงสร้างอัตราภาษีเงินได้นิติบุคคลสำหรับผู้ประกอบการวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อม	90
3.8 แสดงการหักค่าใช้จ่ายได้ 3 เท่า แต่ไม่เกินร้อยละของรายได้ของบริษัท	97
3.9 แสดงบัญชีอัตราภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาของประเทศญี่ปุ่น	104
3.10 แสดงบัญชีอัตราภาษีเงินได้นิติบุคคลของประเทศญี่ปุ่น มีผลบังคับใช้ตั้งแต่วันที่ 1 เมษายน 2016 และวันที่ 1 เมษายน 2018	106
3.11 แสดงอัตราภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาแบบก้าวหน้าของสาธารณรัฐสิงคโปร์	110
3.12 แสดงอัตราภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาของประเทศสหรัฐอเมริกา ปี 2016	116
3.13 แสดงอัตราภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาของประเทศสหรัฐอเมริกา ปี 2017 (สำหรับภาษีเงินได้ที่ครบกำหนดวันที่ 17 เมษายน 2018)	116
3.14 แสดงอัตราภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาของสหราชอาณาจักร	120

# บทที่ 1

## บทนำ

### 1.1 ความเป็นมาและความสำคัญของปัญหา

ผู้ประกอบการ (Business Entrepreneur) ถือได้ว่ามีบทบาทสำคัญต่อการพัฒนาระบบเศรษฐกิจของประเทศ เนื่องจากผู้ประกอบการในภาคธุรกิจเป็นผู้ประดิษฐ์ คิดค้น สร้างสรรค์ ตลอดจนพัฒนานวัตกรรมต่างๆ ที่ใช้ประกอบธุรกิจ หรือกล่าวอีกนัยว่า ผู้ประกอบการเป็นผู้คิดริเริ่มให้เกิดการพัฒนาและสร้างความเจริญเติบโตทางเศรษฐกิจ ทำให้ผู้ประกอบการเป็นผู้มีเงินได้จกต้องเสียภาษีให้แก่รัฐ

เมื่อพิจารณาแผนการส่งเสริมวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อมของสำนักงานส่งเสริมวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อม หรือ สสว. ทั้ง 3 ฉบับ กล่าวคือ ฉบับที่ 1 (พ.ศ. 2545-2549) ฉบับที่ 2 (พ.ศ.2550-2554) และฉบับที่ 3 (พ.ศ.2555-2559) ซึ่งเป็นแผนการส่งเสริมวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อม (SMEs) ฉบับปัจจุบัน รวมถึงวิธีการจัดเก็บภาษีเงินได้จากการประกอบธุรกิจวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อมแห่งประมวลรัษฎากรรวมถึงมาตรการและสิทธิประโยชน์ทางภาษีของกรมสรรพากร พบว่า รัฐบาลให้ความสำคัญกับการประกอบธุรกิจขนาดกลางและขนาดย่อมซึ่งแผนดังกล่าวมีเป้าหมายให้ผู้ประกอบการธุรกิจวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อมจดทะเบียนเป็นนิติบุคคล จำนวน 250,000 ราย ภายในปี 2559 รวมถึงมาตรการและสิทธิประโยชน์ทางภาษีของกรมสรรพากรที่มุ่งส่งเสริมสนับสนุนให้มีการประกอบธุรกิจวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อมประเภทนิติบุคคลเพิ่มขึ้น

จากการศึกษา นโยบายของรัฐบาลในการส่งเสริมและสนับสนุนการประกอบธุรกิจวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อมประกอบกับสิทธิประโยชน์ทางภาษีและการจัดเก็บภาษีเงินได้แห่งประมวลรัษฎากร และกฎหมายที่เกี่ยวข้องกับการประกอบธุรกิจดังกล่าว ผู้วิจัย พบว่า ในการประกอบธุรกิจวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อม ผู้ที่ประสงค์จะประกอบธุรกิจดังกล่าวสามารถดำเนินการได้ 2 แนวทาง กล่าวคือ แนวทางที่ 1 การประกอบธุรกิจวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อม (SMEs) ประเภทบุคคลธรรมดาหรือเรียกโดยทั่วไปว่าการประกอบธุรกิจเจ้าของบุคคลเดียว และแนวทางที่ 2 การประกอบธุรกิจวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อมประเภทนิติบุคคล ซึ่งเมื่อพิจารณาแล้วการประกอบธุรกิจดังกล่าวในประเทศไทยมีหน่วยงานทั้งภาครัฐและเอกชน รวมทั้งกฎหมายที่เกี่ยวข้องกับการประกอบธุรกิจดังกล่าวหลายฉบับ เช่น ประมวลกฎหมายแพ่งและ

พาณิชย์ว่าด้วยหุ้นส่วนและบริษัท พระราชบัญญัติส่งเสริมวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อม พ.ศ. 2545 ประมวลรัษฎากรและกฎหมายลำดับรองที่ออกโดยอาศัยอำนาจตามความแห่งประมวลรัษฎากร เป็นต้นซึ่งหน้าที่หนึ่งของการเป็นพลเมืองและประกอบธุรกิจในประเทศไทย คือ มีหน้าที่ในการเสียภาษีให้แก่รัฐ เนื่องจากเป็นผู้ประกอบธุรกิจมีแหล่งเงินได้ที่มาจากภายในประเทศ ทั้งนี้เพื่อให้รัฐนำรายได้จากการจัดเก็บภาษีมาใช้ในการบริหารและพัฒนาประเทศ เช่น จัดสรรสวัสดิการแก่คนในประเทศ เป็นต้น ตลอดจนเป็นการช่วยส่งเสริมและพัฒนาระบบเศรษฐกิจของประเทศอีกด้วย

ในการจัดเก็บภาษีจากการประกอบธุรกิจวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อมแห่งประมวลรัษฎากร รัฐสามารถจัดเก็บภาษีจากการประกอบธุรกิจลักษณะดังกล่าวได้จากภาษีเงินได้ 2 ประเภท คือ ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาและภาษีเงินได้นิติบุคคลซึ่งทำให้ผู้ที่ประสงค์ประกอบธุรกิจลักษณะดังกล่าว นอกจากจะต้องมีความรู้ความเข้าใจในประเภทหรือลักษณะของธุรกิจที่ประสงค์จะประกอบกิจการแล้ว ผู้นั้นต้องศึกษา วิเคราะห์ และวางแผนการจัดตั้งรูปแบบของกิจการ และการจัดเก็บภาษีของรัฐจากการประกอบธุรกิจดังกล่าวด้วย เพื่อเสียภาษีให้แก่รัฐด้วยความยินยอมและสมัครใจ สอดคล้องกับหลักการจัดเก็บภาษีที่ดี ทั้งนี้ เพื่อให้กิจการได้รับสิทธิประโยชน์ทางภาษี มีกำไรสุทธิหลังจากเสียภาษีให้แก่รัฐเป็นไปตามเป้าหมายของกิจการ

การจัดเก็บภาษีเงินได้จากการประกอบธุรกิจวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อมประเภทบุคคลธรรมดาจะต้องคำนวณภาษีตามมาตรา 48 (1) แห่งประมวลรัษฎากร กล่าวคือ การประกอบกิจการให้บริการ ผลิต ค้าปลีก หรือค้าส่ง ซึ่งเป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (8) แห่งประมวลรัษฎากร ผู้ประกอบธุรกิจวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อมประเภทบุคคลธรรมดาต้องนำเงินได้พึงประเมินที่ได้รับหักค่าใช้จ่ายตามที่กำหนดในพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยการกำหนดค่าใช้จ่ายที่ยอมให้หักจากเงินได้พึงประเมิน (ฉบับที่ 11) พ.ศ. 2502 ซึ่งสามารถหักค่าใช้จ่ายในอัตราเหมาตามที่กฎหมายกำหนดหรือหักค่าใช้จ่ายตามความจำเป็นและสมควรก็ได้และยังสามารถหักค่าลดหย่อนต่าง ๆ ตามมาตรา 47 แห่งประมวลรัษฎากร ได้อีกด้วย เมื่อหักค่าใช้จ่ายและค่าลดหย่อนแล้ว ผู้ประกอบธุรกิจวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อมประเภทบุคคลธรรมดาได้รับเงินได้สุทธิเท่าใด จึงนำเงินได้สุทธิตามคำนวณภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาแบบอัตราก้าวหน้า (Progressive Rate)

สำหรับการจัดเก็บภาษีเงินได้จากการประกอบธุรกิจวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อมประเภทนิติบุคคล ซึ่งเป็นผู้ประกอบธุรกิจวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อมโดยจัดตั้งองค์กรธุรกิจ

(Business Organization) เป็นบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล<sup>1</sup> จะต้องคำนวณภาษีจากฐานกำไรสุทธิ ซึ่งแตกต่างจากการคำนวณแบบบุคคลธรรมดา กล่าวคือ ต้องคำนวณภาษีเงินได้นิติบุคคลตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขตามประมวลรัษฎากร โดยใช้เกณฑ์สิทธิซึ่งเป็นการนำรายได้ที่เกิดขึ้นในรอบระยะเวลาบัญชี แม้ว่ารายได้ที่เกิดขึ้นหรืออาจจะเกิดขึ้นยังไม่ได้รับชำระในรอบระยะเวลาบัญชีก็ตาม ต้องนำมารวมคำนวณเป็นรายได้ในรอบระยะเวลาบัญชีนั้น และนำรายจ่ายทั้งสิ้นที่เกี่ยวกับรายได้นั้นแม้จะยังมีได้จ่ายในรอบระยะเวลาบัญชีนั้น มารวมคำนวณเป็นรายจ่ายของรอบระยะเวลาบัญชีนั้น แล้วคำนวณกำไรสุทธิให้เป็นไปตามหลักเกณฑ์ที่กำหนดในมาตรา 65 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร

ด้วยเหตุนี้ ผู้วิจัยเห็นว่าประมวลรัษฎากรได้กำหนดวิธีการจัดเก็บภาษีเงินได้จากการประกอบธุรกิจวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อมไว้ 2 แนวทาง คือ การจัดเก็บภาษีเงินได้จากการประกอบธุรกิจวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อมประเภทบุคคลธรรมดาและนิติบุคคล รวมทั้งกฎหมายลำดับรองที่ออกโดยอาศัยอำนาจแห่งประมวลรัษฎากรกำหนดมาตรการและสิทธิประโยชน์ทางภาษีสำหรับการประกอบธุรกิจลักษณะดังกล่าวส่งผลต่อการตัดสินใจเลือกประกอบธุรกิจของผู้ประกอบการโดยผู้ประกอบการอาจจัดตั้งองค์กรทางธุรกิจที่เป็นประโยชน์แก่กิจการของตนโดยคำนึงถึงการได้รับสิทธิประโยชน์ทางภาษีเพียงด้านเดียว โดยมีได้คำนึงถึงความ

---

<sup>1</sup>ประมวลรัษฎากร มาตรา 39 ได้ให้คำนิยามของคำว่า “บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล” ไว้เป็นพิเศษ ซึ่งนอกจากจะหมายถึงบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์แล้ว ยังหมายความรวมถึงบุคคลอื่น ๆ ด้วย กล่าวคือ บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ที่มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้นิติบุคคล ได้แก่

- (1) บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายไทย ได้แก่
  - (ก) บริษัทจำกัด บริษัทมหาชนจำกัด
  - (ข) ห้างหุ้นส่วนจำกัด
  - (ค) ห้างหุ้นส่วนสามัญจดทะเบียน
- (2) บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศ ได้แก่
- (3) กิจการซึ่งดำเนินการเป็นทางการค้าหรือหากำไร โดย
  - (ก) รัฐบาลต่างประเทศหรือ
  - (ข) องค์กรของรัฐบาลต่างประเทศหรือ
  - (ค) นิติบุคคลอื่นที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายต่างประเทศ
- (4) กิจการร่วมค้า ได้แก่ กิจการที่ดำเนินการร่วมกันเป็นทางการค้าหรือหากำไรระหว่าง
  - (ก) บริษัทกับบริษัท
  - (ข) บริษัทกับห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล
  - (ค) ห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลกับห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล



ประสงค์และความสามารถในการประกอบกิจการอย่างแท้จริง ซึ่งกฎหมายภาษีอากรที่ดีควรถูกกำหนดขึ้นเพื่อมิให้เกิดการบิดเบือนทางภาษีและส่งผลกระทบต่อความตั้งใจของเอกชนในการดำเนินการกิจกรรมทางเศรษฐกิจจึงเห็นว่าควรจะได้ทำการศึกษา วิเคราะห์ วิจัยถึงหลักการ แนวคิด และทฤษฎีภาษีอากรที่ดีการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาและนิติบุคคลจากการประกอบธุรกิจวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อมเพื่อเป็นแนวทางพิจารณาแก้ไขปรับปรุงกฎหมายภาษีและเพื่อเป็นแนวทางในการตัดสินใจเลือกจัดตั้งองค์กรทางธุรกิจแก่ผู้สนใจประกอบกิจการวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อมต่อไป

## 1.2 วัตถุประสงค์ของการศึกษา

1. เพื่อศึกษาหลักการและแนวความคิดทางทฤษฎีเกี่ยวกับหลักการจัดเก็บภาษีที่ดี หลักการจัดเก็บภาษีเงินได้จากการประกอบธุรกิจวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อมแห่งประมวลรัษฎากร
2. เพื่อศึกษาวิธีการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาและนิติบุคคลจากการประกอบธุรกิจวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อมตามกฎหมายภาษีอากรของประเทศไทยกับต่างประเทศ ได้แก่ ประเทศญี่ปุ่น ประเทศสิงคโปร์ ประเทศสหรัฐอเมริกาและประเทศอังกฤษ
3. เพื่อศึกษา วิเคราะห์เปรียบเทียบการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาและนิติบุคคลของผู้ประกอบธุรกิจวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อมตามกฎหมายภาษีอากรของประเทศไทยกับต่างประเทศ
4. เพื่อเสนอแนะ แนวทางในการแก้ไขปัญหาการจัดเก็บภาษีเงินได้ของผู้ประกอบธุรกิจวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อมให้สอดคล้องกับหลักการและแนวความคิดทางทฤษฎีเกี่ยวกับหลักการจัดเก็บภาษีที่ดีและแนวทางการปรับปรุงแก้ไขมาตรการหรือสิทธิประโยชน์ทางภาษีเพื่อส่งเสริมสนับสนุนผู้ประกอบธุรกิจวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อมให้ได้รับสิทธิประโยชน์ทางภาษี สามารถวางแผนภาษีในการประกอบธุรกิจโดยเสียภาษีให้แก่รัฐด้วยความยินยอมและสมัครใจสอดคล้องกับหลักการภาษีอากรที่ดี

## 1.3 สมมติฐานของการศึกษา

การจัดเก็บภาษีเงินได้จากผู้ประกอบธุรกิจวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อมตามกฎหมายภาษีอากรไทยได้กำหนดวิธีการ เงื่อนไขและขั้นตอน 2 แนวทาง กล่าวคือ แนวทางที่ 1 การจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา (Personal Income Tax) และแนวทางที่ 2 การจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคล (Corporate Income Tax) ซึ่งทำให้ผู้ประกอบการวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อมสามารถเลือกรูปแบบการจัดตั้งองค์กรธุรกิจ (Business Organization) ได้ทั้งสองรูปแบบ แต่เมื่อ

พิจารณาวิธีการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาและนิติบุคคลจากการประกอบธุรกิจในลักษณะดังกล่าวแล้ว มีข้อแตกต่าง คือ อัตราภาษีที่ใช้สำหรับจัดเก็บภาษีเงินได้ กล่าวคือ (1) การจัดเก็บภาษีเงินได้จากผู้ประกอบการธุรกิจวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อมในรูปแบบบุคคลธรรมดาอยู่ในอัตราสูงสุดร้อยละ 35 (2) การจัดเก็บภาษีเงินได้จากผู้ประกอบการธุรกิจวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อมในรูปแบบนิติบุคคลอยู่ในอัตราร้อยละ 20 รวมถึงผู้ประกอบการที่จัดตั้งองค์กรธุรกิจในรูปแบบนิติบุคคลให้ได้รับสิทธิประโยชน์ทางภาษีเงินได้นิติบุคคลมากกว่าการประกอบกิจการในรูปแบบบุคคลธรรมดาซึ่งปัญหาดังกล่าวจะเห็นว่าอัตราภาษีเป็นมูลเหตุจูงใจต่อการบิดเบือนการตัดสินใจในการเลือกประกอบธุรกิจและขัดต่อหลักการภาษีอากรที่ดี ดังนั้น ผู้วิจัยจึงเห็นว่าควรจัดเก็บภาษีเงินได้จากผู้ประกอบการธุรกิจวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อมภายใต้หลักเกณฑ์ วิธีการและเงื่อนไขเดียวกัน กล่าวคือ จัดเก็บในอัตราร้อยละ 20

#### 1.4 ขอบเขตของการศึกษา

วิทยานิพนธ์ฉบับนี้ได้ทำการศึกษา ค้นคว้า รวบรวม และวิเคราะห์ข้อมูล โดยมุ่งเน้นศึกษาปัญหาและอุปสรรคในการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาและภาษีเงินได้นิติบุคคลจากการประกอบธุรกิจวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อมตามประมวลรัษฎากรไทยรวมถึงมาตรการและสิทธิประโยชน์ทางภาษีซึ่งกำหนดโดยกฎหมายลำดับรองที่ออกโดยอาศัยอำนาจแห่งประมวลรัษฎากรและได้ทำการศึกษาวิเคราะห์เปรียบเทียบการจัดเก็บภาษีเงินได้จากการประกอบธุรกิจวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อมของประเทศไทยกับประเทศที่ใช้กฎหมายซีวิลลอว์หรือกฎหมายลายลักษณ์อักษร (Civil Law) ได้แก่ ประเทศญี่ปุ่นและสาธารณรัฐสิงคโปร์และกลุ่มประเทศที่ใช้กฎหมายคอมมอน ลอว์ หรือกฎหมายจารีตประเพณี (Common Law) ได้แก่ สหรัฐอเมริกาและประเทศอังกฤษซึ่งทั้งสี่ประเทศข้างต้นเป็นประเทศต้นแบบใน OECD<sup>2</sup> และ ASEAN+6<sup>3</sup> ซึ่งถือว่าเป็นประเทศในกลุ่มพัฒนาแล้ว (Development Country) เหมาะแก่การศึกษาเปรียบเทียบเพื่อประยุกต์มาตรการที่เกี่ยวข้องกับการจัดเก็บภาษีเงินได้จากการประกอบธุรกิจวิสาหกิจ

<sup>2</sup>OECDย่อมาจาก Organization for Economic Co-operation and Development แปลว่า องค์กรเพื่อความร่วมมือและพัฒนาการทางเศรษฐกิจ ซึ่งประเทศต้นแบบใน OECD ได้แก่ ประเทศญี่ปุ่น เนเธอร์แลนด์ อังกฤษ สหพันธรัฐรัสเซีย และสหรัฐอเมริกา

<sup>3</sup>ASEAN+6เป็นการรวมกลุ่มของประเทศในประชาคมเศรษฐกิจอาเซียน ได้แก่ราชอาณาจักรกัมพูชา ไทย บรูไนดารุสซาลาม สาธารณรัฐแห่งสหภาพพม่า สาธารณรัฐฟิลิปปินส์ มาเลเซีย สาธารณรัฐประชาธิปไตยประชาชนลาว สาธารณรัฐสิงคโปร์ สาธารณรัฐสังคมนิยมเวียดนาม สาธารณรัฐอินโดนีเซีย และเพิ่มเติมอีก 6 ประเทศ ได้แก่ สาธารณรัฐประชาชนจีน ญี่ปุ่น เกาหลีใต้ ออสเตรเลีย นิวซีแลนด์ และสาธารณรัฐอินเดีย



ขนาดกลางและขนาดย่อมได้อย่างเหมาะสมตลอดจนสอดคล้องกับหลักการแนวความคิดและทฤษฎีทางภาษีอากร

### 1.5 วิธีการดำเนินการศึกษา

วิทยานิพนธ์ฉบับนี้ ได้ทำการศึกษาและวิจัยข้อมูลโดยวิธีการวิจัยเอกสาร(Documentary Research) ซึ่งได้ทำการศึกษาค้นคว้า รวบรวม และวิเคราะห์ข้อมูลจากแหล่งข้อมูลต่างๆ ได้แก่ ตำราทางวิชาการ งานวิจัย บทความ วารสาร เอกสารต่างๆ ที่เกี่ยวข้องรวมทั้งการสืบค้นข้อมูลสารสนเทศทางสื่ออิเล็กทรอนิกส์ที่เกี่ยวข้องกับประเด็นปัญหา

### 1.6 ประโยชน์ที่คาดว่าจะได้รับ

1. ทำให้ทราบและเข้าใจถึงแนวคิด ทฤษฎีและหลักการในการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาและนิติบุคคลจากการประกอบธุรกิจวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อม
2. ทำให้ทราบและเข้าใจวิธีการจัดเก็บภาษีเงินได้และการคำนวณภาษีเงินได้ของการประกอบธุรกิจวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อมตามกฎหมายภาษีอากรไทยกับกฎหมายภาษีอากรต่างประเทศ
3. ทำให้ทราบถึงและตระหนักถึงความสำคัญของการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาและนิติบุคคลจากการประกอบธุรกิจวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อมตามกฎหมายภาษีอากรไทย สอดคล้องกับหลักการภาษีอากรที่ดีหรือไม่ อย่างไร
4. ทำให้ทราบแนวทางในการจัดตั้งองค์กรธุรกิจ (Business Organization) ที่เหมาะสมกับลักษณะของการประกอบธุรกิจวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อมสอดคล้องกับวัตถุประสงค์ความรู้ความสามารถของผู้ประกอบการ รวมทั้ง เป็นการส่งเสริมและสนับสนุนให้ผู้ที่ประสงค์ประกอบธุรกิจดังกล่าว มีการวางแผนภาษี (Tax Planning) และเสียภาษีให้แก่รัฐด้วยความยินยอมและสมัครใจสอดคล้องกับหลักการจัดเก็บภาษีอากรที่ดีและแนวทางการปรับปรุงแก้ไขหลักเกณฑ์ วิธีการหรือเงื่อนไขการจัดเก็บภาษีเงินได้จากผู้ประกอบการวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อมในประเทศไทยได้อย่างเหมาะสมสอดคล้องกับหลักการจัดเก็บภาษีอากรที่ดีมีประสิทธิภาพและเป็นไปตามวัตถุประสงค์ของการจัดเก็บภาษีเงินได้สอดคล้องกับนโยบายการคลัง<sup>4</sup> (Fiscal policy) และนโยบายรัฐบาลในการส่งเสริมและสนับสนุนการประกอบธุรกิจวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อม

<sup>4</sup>ประกอบด้วยนโยบายด้านภาษีและนโยบายด้านรายจ่ายสาธารณะของรัฐบาล (taxation and public expenditure policies) ได้รับการยอมรับว่าเป็นเครื่องมือที่มีประสิทธิภาพในการกระจายรายได้จากคนรวยไปยังคนจน เพื่อให้เกิดการกระจายรายได้ที่มีความเสมอภาคมากยิ่งขึ้น หรือเพื่อลดความเหลื่อมล้ำด้านรายได้ของคนในสังคม (จรัสศักดิ์ รอดจันทร์, 2556 : 5)

ตลอดจนการกำหนดมาตรการหรือสิทธิประโยชน์ทางภาษีเพื่อสร้างแรงจูงใจให้มีการประกอบ  
ธุรกิจในลักษณะดังกล่าวเพิ่มขึ้น รวมทั้งเป็นการส่งเสริมการลงทุนและพัฒนาระบบเศรษฐกิจของ  
ประเทศ



## บทที่ 2

### หลักการทฤษฎีและแนวคิดของการจัดเก็บภาษีเงินได้ จากผู้ประกอบการธุรกิจวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อม

การจัดเก็บภาษีเงินได้ถือเป็นแหล่งรายได้ที่สำคัญประการหนึ่งของรัฐ เนื่องจากรัฐใช้ภาษีอากรเป็นเครื่องมือหนึ่งในการบริหารประเทศ โดยการกำหนดนโยบายทางการคลัง (fiscal policy) และเป็นการช่วยกระจายรายได้ของประชาชนในสังคม ช่วยลดช่องว่างทางเศรษฐกิจระหว่างคนรวยและคนจน รวมถึงการกำหนดนโยบายและแนวทางการส่งเสริมพัฒนาระบบเศรษฐกิจของประเทศอีกด้วย

เนื่องจากงานวิจัยนี้เกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาและนิติบุคคลจากการจัดตั้งองค์กรธุรกิจในการประกอบธุรกิจวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อม ดังนั้นผู้วิจัยขอกล่าวถึงหลักการ แนวความคิดทางทฤษฎีของภาษีอากรที่ดี หลักการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา หลักการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคล ตลอดจนหลักการประกอบธุรกิจวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อมประเภทบุคคลธรรมดาและนิติบุคคล เพื่อประกอบการศึกษาและวิเคราะห์ถึงปัญหาในการจัดเก็บภาษีเงินได้ตามประมวลรัษฎากรและทราบแนวทางการจัดเก็บภาษีเงินได้จากการจัดตั้งองค์กรธุรกิจในการประกอบธุรกิจวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อมให้สอดคล้องกับหลักการและแนวความคิดของภาษีอากรที่ดี

#### 2.1 หลักการและแนวความคิดทางทฤษฎีของภาษีอากรที่ดี

เมื่อกล่าวถึงนิยามความหมายและลักษณะของภาษีอากร หลักการและแนวความคิดทางทฤษฎีของภาษีอากรที่ดี นักวิชาการภาษีอากรได้ให้นิยามความหมายและลักษณะของภาษีอากรในมุมมองที่ต่างกันไปซึ่งผู้วิจัยได้ศึกษาและสรุปสาระสำคัญของภาษีอากร รวมทั้งหลักการและแนวความคิดทางทฤษฎีของภาษีอากรที่ดีดังนี้

##### 2.1.1 ความหมายและลักษณะของภาษีอากร

ความหมายและลักษณะของภาษีอากรอาจแบ่งพิจารณาได้ 2 มุมมอง คือ ความหมายและลักษณะของภาษีอากรตามนัยเศรษฐศาสตร์และตามนัยนิติศาสตร์

ความหมายและลักษณะของภาษีอากรตามนัยเศรษฐศาสตร์

E.R.A.Seligman<sup>1</sup>นักเศรษฐศาสตร์ได้อธิบายความหมายและลักษณะของภาษีอากรในแนวการบังคับจัดเก็บ (compulsory) กล่าวคือ ภาษีอากร คือ “สิ่งที่รัฐบาลบังคับจัดเก็บจากประชาชนเพื่อนำรายได้จากการจัดเก็บภาษีอากรมาใช้จ่ายในกิจกรรมที่เป็นประโยชน์แก่สังคมโดยผู้เสียภาษีไม่ได้รับสิ่งตอบแทนโดยตรง”

จากนิยามความหมายและลักษณะของภาษีอากรของE.R.A.Seligman องค์ประกอบของภาษีอากรมี 3 ประการ คือ

องค์ประกอบที่หนึ่ง ภาษีอากรมีลักษณะบังคับ กล่าวคือ รัฐบาลบังคับจัดเก็บภาษีอากรจากประชาชนโดยสิ่งที่รัฐบาลบังคับจัดเก็บจากผู้เสียภาษีซึ่งภาษีอากรที่รัฐบาลจัดเก็บอาจเป็นรายได้ สิ่งของ ผลประโยชน์หรือบริการ

องค์ประกอบที่สอง รัฐบาลจัดเก็บภาษีอากรเพื่อนำรายได้ซึ่งเกิดจากการจัดเก็บภาษีอากรนั้น ไปใช้จ่ายในกิจกรรมที่เป็นประโยชน์แก่สังคมหรือกล่าวอีกนัยคือภาษีอากรคือแหล่งเงินได้ที่สำคัญแหล่งหนึ่งของรัฐบาล โดยรัฐบาลนำรายได้จากการจัดเก็บภาษีอากรไปเป็นรายจ่ายของรัฐบาล (public expenditure) เพื่อจัดหาสินค้าและบริการ (public provision) เพื่อบรรลุวัตถุประสงค์ในการบริหารปกครองประเทศ เช่น การป้องกันและรักษาความมั่นคงของประเทศ เป็นต้น

องค์ประกอบที่สาม ผู้เสียภาษีไม่ได้รับผลประโยชน์ตอบแทนโดยตรงจากการเสียภาษี กล่าวคือ ผู้เสียภาษีแต่ละคนได้รับผลประโยชน์จากการที่รัฐบาลนำรายได้จากการจัดเก็บภาษีมาใช้จ่ายเพื่อสร้างสินค้าและบริการสาธารณะมิได้มีความสัมพันธ์ในแนวทางเดียวกันกับจำนวนภาษีที่ผู้เสียภาษีแต่ละคนซึ่งได้จ่ายภาษีให้แก่รัฐบาลซึ่งภาษีอากรส่วนใหญ่จัดเก็บตามหลักความสามารถในการเสียภาษี (Ability to pay tax) โดยมีวัตถุประสงค์เพื่อกระจายความเป็นธรรมและช่วยลดความเหลื่อมล้ำระหว่างรายได้ของประชาชนในสังคม

Charles M. Allan นักเศรษฐศาสตร์อีกท่านได้อธิบายความหมายและลักษณะของภาษีอากรตามนัยเศรษฐศาสตร์แตกต่างจาก E.R.A.Seligman โดย Charles M. Allan อธิบายความหมายและลักษณะของภาษีอากรในแนวการเคลื่อนย้ายทรัพยากร (income flow) ระหว่างภาครับกับภาคเอกชน กล่าวคือ “ภาษีอากร คือเงินได้หรือทรัพยากรที่เคลื่อนย้ายจากภาคเอกชนไปสู่ภาครัฐ ทั้งนี้ การกูดั้มและรายจ่ายโดยตรงสำหรับค่าสินค้าและบริการที่รัฐผลิตขึ้นเพื่อส่วนรวมซึ่งประชาชนได้จ่ายเต็มตามต้นทุนการผลิตของสินค้าและบริการไม่ถือเป็นภาษีอากร”

จากนิยามความหมายและลักษณะภาษีอากรของ Charles M. Allan องค์ประกอบของภาษีอากรตามแนวความคิดของ Charles M. Allan มี 2 ประการ

<sup>1</sup> บุญธรรม ราชรักษ์, ทฤษฎีภาษีอากร, (กรุงเทพมหานคร : ทีพีเอ็น เพรส, 2522), น.1-2.

องค์ประกอบที่หนึ่ง ภาษีอากรเป็นเงินได้หรือทรัพย์สินที่ภาคเอกชนครอบครองในช่วงระยะเวลาใดเวลาหนึ่งเมื่อนำมาจ่ายภาษีให้แก่รับจะทำให้เงินได้หรือทรัพย์สินที่ภาคเอกชนครอบครองมีจำนวนลดลงซึ่งส่งผลให้ภาคเอกชนมีเงินได้หรือทรัพย์สินเพื่อการบริโภค การออม และการลงทุนลดลงด้วย

องค์ประกอบที่สอง การกู้ยืมของรัฐบาลและการขายสินค้าและบริการในราคาทุนได้รับการยกเว้น ไม่ถือเป็นภาษีอากรตามความหมายตามแนวทางนี้เนื่องจากเงินได้หรือทรัพย์สินจะต้องเคลื่อนย้ายจากภาคเอกชนไปสู่ภาครัฐบาลในทิศทางเดียว (unilateral flow) ซึ่งการกู้ยืมของรัฐบาลและการขายสินค้าและบริการในราคาทุนไม่เป็นการเคลื่อนย้ายทรัพย์สินจากภาคเอกชนไปสู่ภาครัฐบาลหรือกล่าวอีกนัยหนึ่งคือการเคลื่อนย้ายทรัพย์สินแบบต่างตอบแทน (bilateral flow)<sup>2</sup>

ภาษีอากรตามนัยเศรษฐศาสตร์คือการหมุนเวียนทางการเงิน<sup>3</sup> ภาษีอากรถูกกำหนดขึ้นโดยพิจารณาจากสิ่งที่เป็นปัจจัยในการกำหนดความร่ำรวยมั่งคั่ง (wealth) ของบุคคล เช่น รายได้ เงินสด ทรัพย์สิน รวมถึงความสามารถในการบริโภคและด้วยปัจจัยแห่งความร่ำรวยมั่งคั่งของแต่ละบุคคลที่แตกต่างกันทำให้ทิศทางการกำหนดประเภทของภาษีอากรจึงแตกต่างกันด้วย<sup>4</sup> ภาษีอากรจึงมีลักษณะเป็นรายได้ที่มาจากความสมัครใจเป็นค่าตอบแทนผลประโยชน์ที่ประชาชนมอบให้แก่รัฐบาลเพื่อตอบแทนการได้ใช้สินค้าและบริการจากรัฐบาลซึ่งบุคคลจะรับภาระในการเสียภาษีให้แก่รัฐบาลมากน้อยเพียงใดขึ้นอยู่กับความสามารถในการเสียภาษีกับผลประโยชน์ที่บุคคล ๆ นั้นได้รับ กล่าวคือ หากบุคคลใดได้รับประโยชน์จากการใช้สินค้าและบริการจากรัฐบาลมากย่อมต้องเสียภาษีให้แก่รัฐบาลมากหรือหากบุคคลใดได้รับประโยชน์จากการใช้สินค้าและบริการจากรัฐบาลน้อยย่อมต้องเสียภาษีให้แก่รัฐบาลน้อยตามซึ่งเป็นไปตามสัดส่วนการได้รับประโยชน์นั้น และหากบุคคลใดไม่ได้รับประโยชน์จากการใช้สินค้าและบริการจากรัฐบาลเลยก็ไม่ควรมีภาระการเสียภาษีนั่นและเมื่อภาษีอากรเป็นสัญลักษณ์แห่งความร่ำรวยมั่งคั่งซึ่งปัจจัยแห่งความร่ำรวยมั่งคั่งไหลเวียนมาจากแหล่งหนึ่งไปยังแหล่งหนึ่ง กล่าวคือ รายได้ เงินสด ทรัพย์สินไหลเวียนเปลี่ยนมือจากภาคเอกชนไปสู่ภาครัฐบาลซึ่งอาจส่งผลกระทบต่อความร่ำรวยมั่งคั่งของบุคคลนั้นจึงอาจเกิดความซ้ำซ้อนของฐานภาษีในประการที่ความมั่งคั่งไหลเวียนมาจากแหล่งเดียวกันได้<sup>5</sup>

ความหมายและลักษณะของภาษีอากรตามนัยนิติศาสตร์

<sup>2</sup> บุญธรรม ราชรักษ์, *เพิ่งอ้าง*, น.2.

<sup>3</sup> ศุภลักษณ์ พินิจภูวดล, *คำอธิบายทฤษฎีและหลักกฎหมายภาษีอากร*, พิมพ์ครั้งที่ 3 (กรุงเทพมหานคร : วิญญูชน, 2547), น.172

<sup>4</sup> ศุภลักษณ์ พินิจภูวดล, *เพิ่งอ้าง*, หน้าเดิม.

<sup>5</sup> ศุภลักษณ์ พินิจภูวดล, *เพิ่งอ้าง*, น.173.

รศ.ดร.ศุภลักษณ์ พินิจภูวดล ได้อธิบายความหมายและลักษณะของภาษีอากรตามนัยนิติศาสตร์ ความว่า “ภาษีเป็นส่วนแบ่งภาระสาธารณะตามหลักความสามารถในการจ่าย รัฐเป็นผู้ใช้อำนาจบังคับจัดเก็บและกำหนดจำนวนภาษีที่ผู้เสียภาษีต้องแบกรับภาระ การใช้อำนาจต้องกระทำอย่างมีหลักเกณฑ์และเป็นธรรมโดยพิจารณาถึงความสามารถของแต่ละบุคคล การแบ่งสรรภาระสาธารณะดังกล่าวมิได้แบ่งตามสัดส่วนของผลประโยชน์ที่ผู้เสียภาษีได้รับจากการให้บริการสาธารณะ นอกจากนั้นการบัญญัติกฎหมายภาษีอยู่ภายใต้หลักการที่ต้องไม่ให้มีการจัดเก็บภาษีซ้ำซ้อนของฐานภาษี ดังนั้นการตีความกฎหมายภาษีอย่างเคร่งครัดตามลักษณะของภาษีแต่ละประเภท”<sup>6</sup>

ผู้วิจัยมีความเห็นเกี่ยวกับความหมายและลักษณะของภาษีอากร ความว่า ภาษีอากร คือ เครื่องมือทางเศรษฐศาสตร์และนิติศาสตร์อย่างหนึ่งที่รัฐบาลใช้ในการบริหารประเทศด้านเศรษฐกิจและสังคมเพื่อควบคุมพฤติกรรมกรการบริโภคและการครอบครองทรัพยากรภายในรัฐนั้น ๆ โดยรัฐบาลใช้นโยบายหรือมาตรการทางภาษีอากรซึ่งมีลักษณะเป็นการใช้อำนาจฝ่ายเดียวในการบังคับให้ประชาชนจำต้องปฏิบัติตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขที่รัฐบาลกำหนดขึ้นอย่างหลีกเลี่ยงไม่ได้และภาษีอากรถือเป็นแหล่งรายได้ที่สำคัญของรัฐบาลในการนำรายได้มาใช้จ่ายเพื่อดำเนินกิจกรรมทางเศรษฐกิจหรือเพื่อประโยชน์สาธารณะ โดยรัฐบาลได้ดำเนินการไปเพื่อให้บรรลุวัตถุประสงค์ของการบริหารพัฒนาประเทศ<sup>7</sup>

#### 2.1.2 เหตุผลและวัตถุประสงค์ของการจัดเก็บภาษีอากร

เหตุผลและวัตถุประสงค์ของการจัดเก็บภาษีอากรมี 6 ประการสำคัญดังนี้

ประการที่หนึ่ง รัฐบาลจัดเก็บภาษีอากรเพื่อเป็นแหล่งรายได้ของรัฐบาล

กล่าวคือ รัฐบาลจัดเก็บภาษีอากรเพื่อนำรายได้มาใช้จ่ายในกิจกรรมทางเศรษฐกิจซึ่งภาษีอากรเป็นแหล่งรายได้ที่สำคัญเพราะหากรัฐบาลจัดเก็บภาษีอากรไม่เพียงพอกับการใช้จ่ายจะทำให้เกิดปัญหาทางเศรษฐกิจได้<sup>8</sup>

ประการที่สอง รัฐบาลจัดเก็บภาษีอากรเพื่อเป็นเครื่องมือในการบริหารระบบเศรษฐกิจของประเทศและกระจายความเป็นธรรม

กล่าวคือ ภาษีอากรเป็นเครื่องมือทางการคลัง โดยรัฐบาลกำหนดนโยบายทางภาษีในการจัดวางระบบภาษีเพื่อจัดเก็บภาษีในอัตราก้าวหน้าจากฐานรายได้และความมั่งคั่งเพื่อให้ผู้เสียภาษีที่มีฐานะ

<sup>6</sup> ศุภลักษณ์ พินิจภูวดล, *เพ็งฮ้าง*, หน้าเดิม.

<sup>7</sup> กาวิน ศิริประภาณุกุล, “คุยเรื่องภาษีอย่างมีภาษี” โดย นิตยสาร WAY ฉบับเดือนมีนาคม 2560.

<sup>8</sup> บุญธรรม ราชรักษ์, *เพ็งฮ้าง*, น.3-4.

<sup>9</sup> บุญธรรม ราชรักษ์, *เพ็งฮ้าง*, น.3.



ทางเศรษฐกิจดีหรือกลุ่มคนที่มีความมั่งคั่งเสียภาษีมามากกว่าผู้ที่มีความมั่งคั่งน้อยกว่ารวมทั้งการจัดเก็บภาษีจากฐานการบริโภคสินค้าฟุ่มเฟือย<sup>10</sup>

ประการที่สาม รัฐบาลใช้ภาษีอากรเป็นเครื่องมือในการรักษาเสถียรภาพทางเศรษฐกิจ กล่าวคือ รัฐบาลใช้ภาษีอากรเป็นกลไกในการบริหารจัดการควบคุมอุปสงค์มวลรวมให้อยู่ในภาวะสมดุลกับอุปทาน<sup>11</sup>

ประการที่สี่ รัฐบาลจัดเก็บภาษีอากรเพื่อบริหารจัดการทรัพยากรในประเทศ กล่าวคือ การจัดเก็บภาษีอากรของรัฐบาลทำให้เกิดการเคลื่อนย้ายทรัพยากรจากภาคเอกชนไปสู่ภาครัฐและเมื่อรัฐบาลนำรายได้ที่จัดเก็บได้ไปทำการผลิตสินค้าและบริการสาธารณะจะทำให้เกิดการบริหารจัดการทรัพยากรอย่างมีประสิทธิภาพ<sup>12</sup>

ประการที่ห้า รัฐบาลจัดเก็บภาษีอากรเพื่อเป็นเครื่องมือในการส่งเสริมและพัฒนาระบบเศรษฐกิจ กล่าวคือ รัฐบาลสามารถกำหนดนโยบายการบริหารประเทศด้านเศรษฐกิจและสังคมโดยการกำหนดนโยบายและมาตรการทางภาษีอากรเพื่อจูงใจให้เกิดการส่งออกสินค้าและบริการรวมถึงการส่งเสริมด้านการประดิษฐ์คิดค้น นวัตกรรมและเทคโนโลยีที่เกี่ยวข้องกับระบบเศรษฐกิจของประเทศตลอดจนกำหนดมาตรการส่งเสริมการออมและลงทุนของภาคประชาชนและนักลงทุน

ประการที่หก รัฐบาลใช้วิธีการจัดเก็บภาษีเป็นเครื่องมือเพื่อบรรลุวัตถุประสงค์นโยบายเฉพาะด้านของรัฐบาล เช่น การกำหนดมาตรการทางภาษีอากรเพื่อควบคุมการไหลออกของเงินทุน เป็นต้น

### 2.1.3 ลักษณะภาษีอากรที่ดีตามหลักการและแนวความคิดของ อדם สมิท (Adam Smith)

ลักษณะภาษีอากรที่ดีตามหลักการและแนวความคิดของอดัม สมิท (Adam Smith) นักปรัชญาและนักเศรษฐศาสตร์ชาวสกอต ซึ่งได้วางหลักการและแนวความคิดปรากฏในหนังสือ Wealth of Nation ในปี ค.ศ.1776 โดยมีหลักการและแนวความคิดสำคัญเป็นที่ยอมรับในวงกว้างไว้ 4 หลักการคือหลักความเป็นธรรม (Equity) หลักความแน่นอนชัดเจน (Certainty) หลักความสะดวกในการจ่ายภาษี (Convenience of payment) และหลักความประหยัดในการจัดเก็บภาษี (Economy in collection)<sup>13</sup> ดังนี้

<sup>10</sup> บุญธรรม ราชรักษ์, *เพ็งอ้าง*, น.4.

<sup>11</sup> บุญธรรม ราชรักษ์, *เพ็งอ้าง*, หน้าเดิม.

<sup>12</sup> บุญธรรม ราชรักษ์, *เพ็งอ้าง*, หน้าเดิม.

<sup>13</sup> จิรศักดิ์ รอดจันทร์, *ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา : หลักการและบทวิเคราะห์*, (กรุงเทพมหานคร :

### 2.1.3.1 หลักความเป็นธรรม (Equality)<sup>14</sup>

หลักการและแนวความคิดเกี่ยวกับหลักความเป็นธรรมทางภาษีอากรกล่าวถึงระบบภาษีอากรที่ดีจะต้องมีความเป็นธรรมทั้งในระหว่างรัฐบาลผู้เก็บภาษีและประชาชนผู้เสียภาษี หลักความเป็นธรรมมีรากฐานมาจากหลักความเป็นธรรมสัมบูรณ์และหลักความเป็นธรรมสัมพัทธ์ กล่าวคือ

หลักความเป็นธรรมสัมบูรณ์ (Principle of Absolute Equity) ถือหลักว่าทุกคนต้องเสียภาษีอากรคนละเท่า ๆ กัน โดยเอาค่าใช้จ่ายทั้งหมดของรัฐหารด้วยจำนวนประชากรในรัฐ ระบบภาษีแบบนี้จะใช้ได้เมื่อประชาชนทุกคนมีฐานะทางเศรษฐกิจเท่าเทียมกัน ซึ่งก่อให้เกิดข้อบกพร่องคือ ไม่คำนึงถึงความสามารถในการเสียภาษีที่แตกต่างกัน ก่อให้เกิดภาระภาษีของผู้มีเงินได้ต่ำมากกว่าภาระภาษีของผู้มีเงินได้สูง และผู้มีเงินได้ต่ำมากอาจไม่มีเงินเพียงพอที่จะชำระภาษี

หลักความเป็นธรรมสัมพัทธ์ (Principle of Relative Equity) ถือหลักว่าจำนวนภาษีที่จะต้องเสียให้แก่รัฐเปรียบเทียบกับประโยชน์ที่จะได้รับจากรัฐหรือเปรียบเทียบกับความสามารถในการเสียภาษีของผู้เสียภาษีแต่ละราย ดังนั้นการจัดเก็บภาษีตามหลักความเป็นธรรมสัมพัทธ์จึงแบ่งออกเป็น 2 กลุ่มย่อย ได้แก่ หลักผลประโยชน์ (Benefit Principles) และหลักความสามารถในการเสียภาษี (Principles of Capacity หรือ Ability to Pay Tax) ซึ่งการจัดเก็บภาษีตามหลักการดังกล่าวอธิบายได้ดังนี้

หลักผลประโยชน์ (Benefit Principles) มีแนวคิดที่ว่าผู้ได้รับประโยชน์จากรัฐจะต้องเป็นผู้เสียภาษีเพื่อเป็นค่าใช้จ่ายของรัฐตามสัดส่วนที่ตนได้รับผลประโยชน์ เช่น ภาษีค่าผ่านทาง ภาษีค่าใช้ถนน ค่าใบอนุญาตประกอบกิจการต่าง ๆ เป็นต้น

หลักความสามารถในการเสียภาษี (Principles of Capacity หรือ Ability to Pay Tax) มีแนวคิดว่าผู้ความสามารถในการเสียภาษีมากต้องเสียภาษีให้แก่รัฐมาก ส่วนผู้มีความสามารถในการเสียภาษีน้อยก็เสียภาษีให้แก่รัฐน้อยตามสัดส่วนความสามารถในการเสียภาษี ซึ่งความสามารถในการเสียภาษีของบุคคลสามารถวัดหรือประเมินได้จากรายได้ ทรัพย์สิน หรือการใช้จ่ายของแต่ละบุคคล

จากหลักความเป็นธรรมในการจัดเก็บภาษีตามหลักความสามารถในการเสียภาษีข้างต้น จะก่อให้เกิดความเป็นธรรมสองด้านด้วยกัน คือ ความเป็นธรรมในแนวนอน (Horizontal Equity) และความเป็นธรรมในแนวตั้ง (Vertical Equity)

ด้านที่หนึ่ง ความเป็นธรรมในแนวนอน (Horizontal Equity) จะเกิดขึ้นเมื่อผู้เสียภาษีมีอยู่ในสถานะที่เท่าเทียมกันในภาวะแวดล้อมเหมือนกันควรได้รับการปฏิบัติอย่างเท่าเทียมกัน กล่าวคือคนที่มีความสามารถในการเสียภาษีอากรเท่าเทียมกันจะต้องเสียภาษีอากรในจำนวนที่เท่า

<sup>14</sup> เห่งอ้าง, น.17.



เทียมกัน เช่น ถ้าใช้รายได้เป็นเครื่องมือวัดความสามารถในการเสียภาษี ก็หมายความว่า บุคคลที่อยู่ในฐานะเดียวกัน เมื่อมีรายได้จำนวนที่เท่ากันต้องเสียภาษีในจำนวนที่เท่ากัน จึงก่อให้เกิดความเป็นธรรมตามแนวนอน<sup>15</sup>

ด้านที่สอง ความเป็นธรรมในแนวตั้ง (Vertical Equity) จะเกิดขึ้นเมื่อผู้เสียภาษีในสถานที่ไม่เท่าเทียมกันยอมไม่ได้รับการปฏิบัติที่เท่าเทียมกันกล่าวคือคนที่มีความสามารถในการเสียภาษีที่แตกต่างกันควรถูกจัดเก็บภาษีอากรแตกต่างกันซึ่งจำนวนภาษีอากรที่ถูกจัดเก็บจะต้องมีความแตกต่างที่เหมาะสมกัน<sup>16</sup>

อาจกล่าวได้ว่าหลักความเป็นธรรมในการจัดเก็บภาษีและระบบภาษีได้วางหลักการแนวคิดของลักษณะภาษีอากรที่ดีไว้ว่าผู้มีเงินได้ที่ตกอยู่ในสถานะที่แตกต่างกัน มีความสามารถและโอกาสในการสร้างรายได้แตกต่างกัน ผู้มีเงินได้จึงมีภาระในการเสียภาษีที่แตกต่างกันซึ่งความสามารถในการเสียภาษีของบุคคลมีปัจจัยต่างๆมาเกี่ยวข้อง ได้แก่ ลักษณะทางกายภาพของบุคคล เช่น เพศ อายุ ความสมบูรณ์ของร่างกายซึ่งส่งผลต่อการทำงาน สถานภาพทางสังคม เช่น โสด สมรส หย่าร้าง รวมทั้งรายจ่ายอันเป็นต้นทุนสำคัญในการได้มาซึ่งรายได้นั้น จากปัจจัยต่างๆที่เข้ามาเกี่ยวข้องทำให้บุคคลที่มีเงินได้จำนวนเท่ากันอาจตกอยู่ในสถานการณ์ที่แตกต่างกันหรืออาจกล่าวได้ว่าจำนวนเงินได้ที่เท่ากันไม่ได้แสดงถึงความสามารถที่แท้จริงในการเสียภาษี<sup>17</sup>

#### 2.1.3.2 หลักความแน่นอนชัดเจน (Certainty)<sup>18</sup>

หลักความแน่นอนชัดเจนมีแนวคิดมาจากการเสียภาษีของประชาชนในรัฐจะต้องมีความแน่นอนชัดเจน กล่าวคือ ประชาชนผู้อยู่ในข่ายต้องเสียภาษีย่อมต้องการทราบเพื่อความมั่นใจในระดับหนึ่งเกี่ยวกับการเสียภาษีให้แก่รัฐ ได้แก่ โครงสร้างของภาษีที่ผู้มีหน้าที่ต้องเสียภาษี เช่น อัตราภาษี ฐานภาษีที่ใช้คำนวณเพื่อเสียภาษี ตลอดจนวิธีการ ขั้นตอนการเสียภาษี เป็นต้น ซึ่งถ้าระบบภาษีอากรมีความแน่นอนชัดเจนแล้วย่อมสร้างความสมัครใจในการเสียภาษีอากรแก่ประชาชน ทำให้รัฐสามารถจัดเก็บภาษีและมีรายได้เพิ่มขึ้น ซึ่งเป็นหน้าที่ของรัฐในการกำหนดระบบภาษีอากรให้เกิดความแน่นอนชัดเจนของกฎหมายภาษีและการบังคับใช้อย่างมีประสิทธิภาพ

<sup>15</sup> เพิ่งอ้าง, น.50.

<sup>16</sup> เพิ่งอ้าง.

<sup>17</sup> The Commission on Tazation and Citizenship,2000:94 อ้างใน จิรศักดิ์ รอดจันทร์, ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา หลักการและบทวิเคราะห์, (กรุงเทพมหานคร, จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, 2556). น.21

<sup>18</sup> เพิ่งอ้าง, หน้าเดิม.

### 2.1.3.3 หลักความสะดวกในการจ่ายภาษี (Convenience of payment)<sup>19</sup>

หลักความสะดวกในการจ่ายภาษีกว่าถึงการจัดเก็บภาษีของรัฐบาลจะต้องถูกจัดเก็บตามเวลาหรือจัดเก็บตามวิธีการที่สะดวกต่อการจ่ายภาษีของประชาชน

### 2.1.3.4 หลักความประหยัดในการจัดเก็บภาษี (Economy in collection)<sup>20</sup>

หลักความประหยัดในการจัดเก็บภาษีกว่าถึงภาษีทุกๆชนิดควรที่จะถูกออกแบบทั้งในแง่วิธีการดึงเงินออกไปจากกระเป๋าของประชาชน โดยทำอย่างประหยัดที่สุดและเข้าไปยุ่งเกี่ยวกับเงินในกระเป๋าของประชาชนให้น้อยที่สุดเท่าที่จะเป็นไปได้ นอกเหนือจากเงินที่ภาษีนำไปสู่คลังสาธารณะของแต่ละรัฐ

จากหลักการภาษีอากรที่ดีของ Adam Smith ข้างต้น Simon James และ Christopher Nobes<sup>21</sup> ได้นำแนวความคิดของ Adam Smith มาเรียบเรียงเพิ่มเติมเนื้อหาประกอบหลักการดังกล่าว ดังนี้

หลักความเป็นธรรมในการเสียภาษี อธิบายว่า ความแตกต่างของบุคคลทำให้บุคคลจ่ายเงินเพื่อเสียภาษีเพื่อสนับสนุนรัฐบาลแตกต่างกัน

หลักความแน่นอนชัดเจนในการจัดเก็บภาษี อธิบายว่า รัฐบาลต้องไม่ใช่อำนาจตามอำเภอใจในการจัดเก็บภาษีหรือการจัดเก็บภาษีต้องมีความแน่นอนชัดเจนซึ่งความรับผิดชอบในการเสียภาษีจะต้องพิจารณาฐานภาษี อัตราภาษี วิธีการและการคำนวณภาษีด้วย<sup>22</sup>

หลักความสะดวกในการเสียภาษี อธิบายว่า การจัดเก็บภาษีของรัฐบาลจะต้องสะดวกทั้งด้านเวลาและวิธีการจ่ายภาษีรวมถึงสถานที่ในการเสียภาษีด้วยหรือกล่าวอีกนัยคือรัฐบาลจะต้องอำนวยความสะดวกแก่ผู้เสียภาษีเพื่อจูงใจให้ประชาชนเสียภาษี

หลักความมีประสิทธิภาพในการจัดเก็บภาษี อธิบายว่า ค่าใช้จ่ายในการจัดเก็บภาษีต้องมีจำนวนน้อยหรือมีต้นทุนในการจัดเก็บภาษีต่ำเมื่อเปรียบเทียบกับรายได้ที่รัฐบาลได้จัดเก็บภาษีซึ่งสาเหตุที่ทำให้การจัดเก็บภาษีมียุทธศาสตร์สูงคือความยุ่งยากซับซ้อนของกฎหมายภาษีอากรและการหลบหลีกและหนีภาษี<sup>23</sup>

<sup>19</sup> จิรศักดิ์ รอดจันทร์, *เพ็ญอ้าง*, น. 7.

<sup>20</sup> จิรศักดิ์ รอดจันทร์, *เพ็ญอ้าง*, หน้าเดิม.

<sup>21</sup> จิรศักดิ์ รอดจันทร์, *เพ็ญอ้าง*, หน้าเดิม.

<sup>22</sup> จิรศักดิ์ รอดจันทร์, *เพ็ญอ้าง*, หน้าเดิม..

<sup>23</sup> จิรศักดิ์ รอดจันทร์, *เพ็ญอ้าง*, หน้าเดิม.

นอกจากหลักการและแนวความคิดของลักษณะภาษีอากรที่ดีของ Adam Smith ตามที่ได้กล่าวมาแล้วข้างต้นยังปรากฏหลักการและแนวความคิดของการจัดเก็บภาษีอากรอีกหลายหลักการซึ่งผู้วิจัยได้ศึกษารวบรวมดังนี้

#### 2.1.3.5 หลักความเป็นกลาง (Neutrality)<sup>24</sup>

หลักความเป็นกลาง<sup>25</sup>กล่าวถึงระบบภาษีที่ดีจะต้องมีความเป็นกลางทางเศรษฐกิจ กล่าวคือ ระบบภาษีอากรจะต้องไม่เปลี่ยนแปลงหรือกระทบกระเทือนรูปแบบการใช้ชีวิตของประชาชน เช่น การบริโภค การออมและลงทุน การแข่งขันด้านการผลิตสินค้าและบริการ รวมถึงการทำงานของระบบกลไกตลาด แนวความคิดของหลักความเป็นกลางมาจากแนวความคิดที่ว่าภาษีอากรควรเป็นแหล่งรายได้ของรัฐเพียงแหล่งเดียว รัฐไม่ควรดำเนินกิจกรรมใด ๆ ที่กระทบกระเทือนต่อการตัดสินใจทางเศรษฐกิจของภาคเอกชนพิจารณาได้ 3 ด้าน ดังนี้<sup>26</sup>

ด้านการบริโภค ภาษีที่กระทบกระเทือนรูปแบบการบริโภคน้อยที่สุดคือภาษีที่มีผลให้ราคาสินค้าเปรียบเทียบระหว่างสินค้าชนิดต่าง ๆ เปลี่ยนแปลงไปน้อยที่สุด กล่าวคือ ภาษีขายทั่วไปซึ่งเก็บจากสินค้าและบริการต่าง ๆ ต้องเก็บในอัตราเท่ากัน แต่ภาษีสรรพสามิตหรือภาษีที่จัดเก็บจากสินค้าฟุ่มเฟือยต่าง ๆ รัฐบาลจงใจใช้ความไม่เป็นกลางทางเศรษฐกิจเพื่อเป็นการจูงใจบิดเบือนรูปแบบการบริโภคของประชาชน<sup>27</sup>

ด้านการออมและลงทุน รัฐบาลอาจใช้ความไม่กลางทางภาษีอากรกระตุ้นให้เกิดการออมและลงทุนให้เข้าไปในรูปแบบที่ต้องการ เช่น การเก็บภาษีเงินปันผลจากบริษัทที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ในลักษณะพิเศษกว่าการจัดเก็บภาษีเงินปันผลที่จ่ายจากบริษัททั่วไป เป็นต้น<sup>28</sup>

ด้านการผลิต รัฐบาลอาจลดภาษีอากรให้แก่อุตสาหกรรมที่รัฐบาลต้องการให้เกิดการลงทุนด้านการผลิตหรือจัดเก็บภาษีต่ำกว่าอุตสาหกรรมที่มีอยู่แล้วและไม่จำเป็นหรือระหว่างการผลิตที่ใช้เครื่องจักรกับการผลิตที่ใช้แรงงานคน รัฐบาลอาจใช้ความไม่เป็นกลางทางภาษีอากรเป็นเครื่องมือในการเปลี่ยนรูปแบบของการผลิตได้<sup>29</sup>

อนึ่ง หลักความมีประสิทธิภาพหรือหลักความเป็นกลาง (Efficiency or Neutrality) ในการจัดเก็บภาษีและ การให้ความร่วมมือในการเสียภาษีมียุทธศาสตร์ว่า ค่าใช้จ่ายในการบริหารจัดการเก็บภาษี

<sup>24</sup> เพิ่งอ้าง, น.17.

<sup>25</sup> จิรศักดิ์ รอดจันทร์, เพิ่งอ้าง, น.9.

<sup>26</sup> เพิ่งอ้าง, น.17.

<sup>27</sup> เพิ่งอ้าง, น.17.

<sup>28</sup> เพิ่งอ้าง, น.17.

<sup>29</sup> เพิ่งอ้าง, น.17.

ของเจ้าหน้าที่และค่าใช้จ่ายในการให้ความร่วมมือในการปฏิบัติตามกฎหมายของผู้เสียภาษีควรต้องต่ำที่สุด<sup>30</sup> เนื่องจากเหตุผลดังต่อไปนี้

ค่าใช้จ่ายในการบริหารจัดการเก็บภาษีมักมีผลกระทบต่อรายได้ของรัฐบาลที่เกิดจากการจัดเก็บภาษี หากรัฐต้องเสียค่าใช้จ่ายจำนวนมากในการบริหารจัดการให้กับเจ้าหน้าที่ของรัฐ รัฐก็จะไม่มีเงินเพียงพอที่จะใช้จ่ายสาธารณชน ดังนั้น รัฐต้องสามารถจัดเก็บภาษีได้อย่างมีประสิทธิภาพ จึงทำให้จัดเก็บภาษีอากรได้มาก โดยมีค่าใช้จ่ายในการจัดเก็บภาษีน้อยที่สุด<sup>31</sup>

#### 2.1.3.6 หลักการอำนาจรายได้ (Productivity)<sup>32</sup>

หลักการอำนาจรายได้กล่าวว่าบทบาทของรัฐบาลทางเศรษฐกิจมีความสำคัญมากขึ้น โดยรัฐบาลจำเป็นต้องหารายได้เพื่อนำมาใช้จ่ายให้มากขึ้น ระบบภาษีอากรจึงควรเป็นระบบที่ทำรายได้สูงให้แก่รัฐบาล โดยกำหนดประเภทของภาษีน้อยแต่สามารถทำรายได้แก่รัฐบาลจำนวนมาก

ลักษณะของระบบภาษีอากรที่อำนาจรายได้สูงแก่รัฐบาลมีดังนี้<sup>33</sup>

ฐานของภาษีอากรกว้าง กล่าวคือ ฐานภาษีครอบคลุมผู้เสียภาษีจำนวนมากและขณะเดียวกันฐานภาษีที่ใช้เรียกเก็บภาษีจากผู้เสียภาษีแต่ละรายต้องมีขนาดใหญ่ด้วยเช่นกัน เช่น ภาษีเงินได้ ภาษีการขาย ซึ่งไม่จำเป็นต้องกำหนดอัตราภาษีที่สูง ไม่กระทบกระเทือนต่อการทำงาน การออมการลงทุน เป็นต้น

อัตรากำหนดแบบก้าวหน้า กล่าวคือ เมื่อฐานภาษีมีขนาดใหญ่ขึ้นรัฐบาลจะมีรายได้เพิ่มสูงขึ้นในส่วนที่สูงกว่าการขยายตัวของฐานภาษี อย่างไรก็ดี การกำหนดอัตรากำหนดแบบก้าวหน้าในลักษณะก้าวหน้าจนเกินไป อาจกระทบกระเทือนด้านอื่น ๆ ได้

#### 2.1.3.7 หลักความชอบด้วยกฎหมาย (Legitimacy)<sup>34</sup>

หลักความชอบด้วยกฎหมายเป็นหลักการจัดเก็บภาษีอากรในยุคปัจจุบันที่กล่าวถึงในสายตาของประชาชนผู้เสียภาษี ทั้งเป้าหมายและการทำงานของระบบภาษีต้องมีความถูกต้องตามกฎหมาย

<sup>30</sup> เฟ็งฮ้าง, น.34.

<sup>31</sup> เฟ็งฮ้าง.

<sup>32</sup> เฟ็งฮ้าง, น.19.

<sup>33</sup> เฟ็งฮ้าง, น.19.

<sup>34</sup> เฟ็งฮ้าง, น.8.

#### 2.1.3.8 หลักความยืดหยุ่น (Elasticity or Flexibility)<sup>35</sup>

หลักความยืดหยุ่นกล่าวถึงภาษีอากรที่สมควรเป็นระบบที่ช่วยให้เกิดเสถียรภาพทางเศรษฐกิจทั้งด้านราคาและการจ้างงาน กล่าวคือ ภาษีอากรจะต้องมีความยืดหยุ่นหรือปรับตัวเข้ากับสภาพเศรษฐกิจและสังคมที่เปลี่ยนแปลงไปได้เหมาะสม เช่น เมื่อเกิดภาวะเงินเฟ้อในระบบเศรษฐกิจ ภาษีอากรควรมีโครงสร้างที่ส่งผลให้เกิดการจัดเก็บภาษีเพิ่มขึ้นเพื่อลดการใช้จ่ายของภาคเอกชน เป็นต้นและอาจกล่าวได้ว่าหลักความยืดหยุ่นในการจัดเก็บภาษีอากรควรกำหนดโครงสร้างและอัตราภาษีในลักษณะที่จะปรับเปลี่ยนได้ง่ายเพื่อให้สอดคล้องกับสภาพเศรษฐกิจที่เปลี่ยนแปลงไป (Kath Nightingale, 2000 : 7)<sup>36</sup>

#### 2.1.3.9 หลักการยับยั้งสิ่งที่เป็นอันตรายต่อสังคม (Discouragement of Social Harm)<sup>37</sup>

การจัดเก็บภาษีอากรตามหลักการยับยั้งสิ่งที่เป็นอันตรายต่อสังคมกล่าวถึงระบบภาษีอากรที่สมควรสร้างแรงจูงใจในการลดพฤติกรรมที่ก่อให้เกิดอันตรายต่อสังคม เช่น การจัดเก็บภาษีอากรจากการบริโภคสุราและเครื่องดื่มแอลกอฮอล์ในอัตราที่สูงขึ้นจะส่งผลให้จำนวนผู้บริโภคสินค้าประเภทดังกล่าวลดน้อยลง เป็นต้น (The Commission on Taxation and Citizenship, 2000 : 101-109)<sup>38</sup>

#### 2.1.3.10 หลักความร่วมมือระหว่างนานาชาติ (International Cooperation)<sup>39</sup>

การจัดเก็บภาษีอากรตามหลักความร่วมมือระหว่างนานาชาติเป็นการจัดเก็บภาษีอากรโดยประเทศต่าง ๆ ควรให้ความร่วมมือในการจัดเก็บภาษีเพื่อสร้างความปรองดองในการจัดเก็บภาษี

#### 2.1.3.11 หลักความพอเพียง (Sufficiency)<sup>40</sup>

การจัดเก็บภาษีอากรตามหลักความพอเพียง หมายถึง ระบบภาษีที่สมควรนำรายได้สู่รัฐบาลอย่างพอเพียงแก่การนำรายได้จากการจัดเก็บภาษีนี้นั้นมาเป็นรายจ่ายสาธารณะในระดับที่รัฐบาลต้องการได้

<sup>35</sup> เพ็งอ้วง, น.19.

<sup>36</sup> จิรศักดิ์ รอดจันทร์, เพ็งอ้วง, น.8.

<sup>37</sup> จิรศักดิ์ รอดจันทร์, เพ็งอ้วง, หน้าเดิม.

<sup>38</sup> จิรศักดิ์ รอดจันทร์, เพ็งอ้วง, หน้าเดิม.

<sup>39</sup> จิรศักดิ์ รอดจันทร์, เพ็งอ้วง, หน้าเดิม.

<sup>40</sup> จิรศักดิ์ รอดจันทร์, เพ็งอ้วง, หน้าเดิม.

### 2.1.3.12 หลักการส่งเสริมประสิทธิภาพในทางเศรษฐกิจ (Economic Efficiency)<sup>41</sup>

การจัดเก็บภาษีอากรตามหลักการส่งเสริมประสิทธิภาพในทางเศรษฐกิจ หมายถึง ระบบภาษีที่ที่จะต้องทำหน้าที่ส่งเสริมการทำงาน การลงทุน การออมและความสำเร็จของกิจกรรมทางเศรษฐกิจซึ่งระบบภาษีตามหลักการนี้จะสามารถทำงานได้ดีต่อเมื่อการจัดเก็บภาษีของรัฐบาลมีความเป็นกลางต่อการทำกิจกรรมทางเศรษฐกิจ กล่าวคือ ภาษีที่มีความเป็นกลางจะไม่บิดเบือนการทำกิจกรรมทางเศรษฐกิจของประชาชนชน (Kath Nightingale, 2000 : 8)<sup>42</sup>

นอกจากนี้ จีรศักดิ์ รอดจันทร์<sup>43</sup> ได้เสนอหลักการและแนวความคิดเกี่ยวกับลักษณะภาษีอากรที่ดีปรากฏในหนังสือภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา : หลักการและบทวิเคราะห์ โดยมีสาระสำคัญของหลักการดังกล่าว ดังนี้

### 2.1.3.13 หลักความเป็นธรรมในการกระจายรายได้ครั้งใหม่<sup>44</sup>

หลักความเป็นธรรมในการกระจายรายได้ครั้งใหม่เป็นหลักการจัดเก็บภาษีอากรที่ช่วยลดปัญหาความเหลื่อมล้ำของประชาชนในสังคม กล่าวคือ เนื่องจากในสังคมเงินได้ถูกกระจายในลักษณะที่ไม่เป็นธรรมหรือไม่เสมอภาคโดยจำนวนคนรวยมีน้อยกว่าจำนวนคนจนซึ่งยังคงมีช่องว่างระหว่างสถานะภาพทางเศรษฐกิจของคนในสังคมหรือกล่าวอีกนัยคือช่องว่างระหว่างคนจนกับคนรวยมีสูงมากซึ่งการกระจายรายได้จะเกิดขึ้นเมื่อประชาชนเข้าไปยุ่งเกี่ยวกับกิจกรรมทางเศรษฐกิจ<sup>45</sup> ภายใต้ระบบการตลาดโดยประชาชนมีรายได้จากเงินได้จากการทำงานหรือผลตอบแทนที่ออกงอกจากทรัพย์สินที่ตนถือครอบครอง

สาเหตุของความเหลื่อมล้ำหรือความไม่เสมอภาคด้านรายได้ (income inequality) คือ ความแตกต่างของบุคคลแต่ละคนในสังคมที่เข้าไปเกี่ยวข้องกับระบบการตลาด กล่าวคือ บุคคลแต่ละคนมีเกิดมามีความแตกต่างกันซึ่งพิจารณาได้ 4 ประการดังนี้<sup>46</sup>

ประการที่หนึ่ง บุคคลได้รับสิ่งที่ติดตัวมาแต่กำเนิดแตกต่างกัน

หมายถึง สิทธิในทรัพย์สินที่มีมาแต่กำเนิดและความชำนาญและความสามารถที่ติดตัวมาของแต่ละบุคคล กล่าวคือ บุคคลแต่ละคนมีฐานะทางความรู้ร่ำรวยมั่งคั่งแตกต่างกัน คนที่มีความ

<sup>41</sup> จีรศักดิ์ รอดจันทร์, *เพ็ญอ้าง*, น.9.

<sup>42</sup> จีรศักดิ์ รอดจันทร์, *เพ็ญอ้าง*, หน้าเดิม.

<sup>43</sup> จีรศักดิ์ รอดจันทร์, *เพ็ญอ้าง*, น.3.

<sup>44</sup> จีรศักดิ์ รอดจันทร์, *เพ็ญอ้าง*, น.12.

<sup>45</sup> จีรศักดิ์ รอดจันทร์, *เพ็ญอ้าง*, หน้าเดิม.

<sup>46</sup> จีรศักดิ์ รอดจันทร์, *เพ็ญอ้าง*, น.13.



ร่ำรวยมาแต่กำเนิดหรือมีความสามารถพิเศษติดตัวมาแต่กำเนิดย่อมได้โอกาสในการแสวงหารายได้มากกว่าบุคคลที่มีฐานะทางความร่ำรวยมั่งคั่งน้อยกว่า<sup>47</sup>

ประการที่สอง โอกาสในการแสวงหารายได้ของบุคคล

โอกาสในการแสวงหารายได้ของบุคคลเกิดจากการ โอกาสทางการศึกษา กล่าวคือ ในสังคมบุคคลแต่ละคนย่อมได้รับโอกาสทางการศึกษาที่แตกต่างกัน โดยบุคคลที่มีการศึกษาสูงย่อมได้รับความรู้และมีโอกาสในการฝึกฝนทักษะในการทำงานสามารถเลือกงานที่ร่ำรวยได้สูงกว่าบุคคลที่ได้รับโอกาสในการศึกษาน้อยกว่าหรือกล่าวอีกนัยคือบุคคลที่มีความแตกต่างทางการศึกษาย่อมได้รับโอกาสในการแสวงหารายได้ที่แตกต่างกัน<sup>48</sup>

ประการที่สาม ความมุ่งมั่นและความสามารถในการทำงานและการออมของบุคคล

บุคคลที่มีความมุ่งมั่นและความสามารถในการทำงานและการออมมากกว่าซึ่งอาจเกิดจากการทำงานหนักกว่าบุคคลที่มีความมุ่งมั่นและความสามารถในการทำงานและการออมน้อยกว่าย่อมก่อให้เกิดการสร้างรายได้ที่มากกว่าและสะสมความร่ำรวยมั่งคั่งได้มากกว่าเช่นกันซึ่งพฤติกรรมการทำงานและการออมเป็นลักษณะเฉพาะส่วนบุคคลซึ่งบุคคลที่มีความมุ่งมั่นและความสามารถในการทำงานและการออม เมื่อได้รับเงินได้อาจนำเงินได้ที่ได้รับไปลงทุนเพื่อให้เกิดผลประโยชน์ที่งอกเงยอีกต่อไป<sup>49</sup>

ประการที่สี่ บุคคลมีลักษณะเฉพาะตัวแตกต่างกัน

บุคคลมีลักษณะเฉพาะตัวแตกต่างกัน หมายถึง ความแตกต่างทางลักษณะกายภาพ เช่น เพศ อายุ เชื้อชาติหรือความพิการ<sup>50</sup> กล่าวคือ คนที่มีแก่ชราหรือมีความพิการจะได้รับการจ้างงานน้อยกว่าหรือมีแนวโน้มที่จะไม่ได้รับการงานเลยทำให้โอกาสในการแสวงหารายได้น้อยกว่าคนวัยหนุ่มสาวรวมถึงความอคติทางเพศหรือเชื้อชาติของคนในสังคมซึ่งก่อให้เกิดปัญหาความเหลื่อมล้ำหรือไม่เสมอภาคด้านรายได้อีกด้วย<sup>51</sup>

จากปัญหาความเหลื่อมล้ำในการกระจายรายได้ของบุคคลซึ่งเกิดจากหลายปัจจัยตามที่ได้อธิบายข้างต้นนั้น ก่อให้เกิดแนวความคิดการกระจายรายได้ครั้งใหม่และวิธีการกระจายรายได้ครั้งใหม่ กล่าวคือ การจัดเก็บภาษีอากรตามหลักการกระจายรายได้ครั้งใหม่ คือ รัฐบาลสามารถปรับปรุงการกระจายรายได้ที่เป็นอยู่ภายใต้ระบบการตลาดให้มีความเป็นธรรมหรือเสมอภาคมาก

<sup>47</sup> จิรศักดิ์ รอดจันทร์, *เพ็งอ้าง*, หน้าเดิม.

<sup>48</sup> จิรศักดิ์ รอดจันทร์, *เพ็งอ้าง*, หน้าเดิม.

<sup>49</sup> จิรศักดิ์ รอดจันทร์, *เพ็งอ้าง*, หน้าเดิม.

<sup>50</sup> จิรศักดิ์ รอดจันทร์, *เพ็งอ้าง*, หน้าเดิม.

<sup>51</sup> จิรศักดิ์ รอดจันทร์, *เพ็งอ้าง*, หน้าเดิม.

ขึ้นได้โดยการเข้าไปแทรกแซงระบบการตลาดหรือจัดสรรทรัพยากรในระบบเศรษฐกิจขึ้นอีกครั้ง ซึ่งรัฐบาลสามารถโยกย้ายทรัพยากรจากคนที่รวยกว่าไปสู่คนที่จนกว่าหรือกล่าวอีกนัยหนึ่งคือเป็นการดึงเงินออกจากกระเป๋าคนรวยไปสู่กระเป๋าคนจนเพื่อก่อให้เกิดการกระจายรายได้ที่เสมอภาค

รัฐบาลสามารถกระจายรายได้โดยการดำเนินการ 4 วิธีซึ่งแนวทางที่กล่าวต่อไปนี้อาจจะไม่ใช่วิธีการกระจายรายได้ที่ดีที่สุด<sup>52</sup>

วิธีที่หนึ่ง การให้เงินอุดหนุน (subsidies)

กล่าวคือ เป้าหมายของรัฐบาลในการให้เงินอุดหนุนคือคนจนแต่รัฐบาลอาจจะต้องจ่ายเงินอุดหนุนแก่คนชนชั้นปานกลางและคนรวยด้วย

วิธีที่สอง การควบคุมราคาสินค้า (price controls)

เนื่องจากการควบคุมราคาสินค้าของรัฐบาลอาจจะสร้างภาระภาษีแก่ประชาชนผู้บริโภคประเภทสินค้าที่ถูกควบคุมโดยผู้ผลิตสินค้าที่ถูกควบคุมราคาอาจจะมีต้นทุนในการผลิตที่สูงขึ้นรวมทั้งภาระภาษีที่ต้องจ่ายให้รัฐบาล

วิธีที่สาม การออกกฎหมายและระเบียบ (legislation and regulation)

การออกกฎหมายและระเบียบเพื่อบังคับใช้มีข้อจำกัด คือ การออกกฎหมายและระเบียบของรัฐบาลอาจก่อให้เกิดประโยชน์แก่กลุ่มคนบางกลุ่มเท่านั้น เช่น นายทุนซึ่งอาจกระทบต่อประโยชน์ของลูกจ้าง

วิธีที่สี่ การใช้จ่ายสาธารณะ (public expenditure) และการจัดเก็บภาษี (taxation)

มาตรการทางการจัดเก็บภาษีและ การใช้จ่ายสาธารณะถูกเรียกรวมกันว่า "ระบบการคลังสาธารณะ"<sup>53</sup> กล่าวคือ รัฐบาลควรจัดสรรประโยชน์สาธารณะให้แก่คนจนมากกว่าคนรวยโดยดำเนินการจัดสรรประโยชน์สาธารณะผ่านทาง การใช้จ่ายสาธารณะ (public expenditure) สอดคล้องกับแนวความคิดในการกระจายรายได้ครั้งใหม่<sup>54</sup>

2.1.3.14 หลักการความมีประสิทธิภาพในการจัดเก็บภาษี<sup>55</sup>

การจัดเก็บภาษีตามหลักความมีประสิทธิภาพในการจัดเก็บภาษีและในการให้ความร่วมมือในการเสียภาษีกำหนดให้ต้นทุนในการจัดเก็บภาษีต่ำ กล่าวคือ ในการจัดเก็บภาษีอากร รัฐบาลจะต้องบริหารค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นจากการจัดเก็บภาษีให้มีต้นทุนต่ำรวมทั้งค่าใช้จ่ายที่เกิดจากการให้ความร่วมมือในการปฏิบัติตามกฎหมายภาษีจากผู้เสียภาษีด้วยเช่นกัน (low administrative

<sup>52</sup> จีรศักดิ์ รอดจันทร์, *เพ็งอ้าง*, น.14.

<sup>53</sup> จีรศักดิ์ รอดจันทร์, *เพ็งอ้าง*, น.8.

<sup>54</sup> จีรศักดิ์ รอดจันทร์, *เพ็งอ้าง*, น.15.

<sup>55</sup> จีรศักดิ์ รอดจันทร์, *เพ็งอ้าง*, น.33.



and compliance costs) ส่วนการจัดเก็บภาษีตามหลักความมีประสิทธิภาพในทางเศรษฐกิจประสงค์ให้กระบวนการจัดเก็บภาษีมี่มีความเป็นกลางทางเศรษฐกิจหรือมีการบิดเบือนทางภาษีของผู้เสียภาษีน้อยที่สุดดังคำกล่าวของ The Commission on Taxation and Citizenship ความว่า “ภาษีที่หารายได้ได้สูงกว่าต้นทุนในการจัดเก็บเพียงเล็กน้อยถือเป็นภาษีที่ไม่มีประสิทธิภาพ”<sup>56</sup>(The Commission on Taxation and Citizenship 2000 : 107-108)

### 2.1.3.15 หลักความมีประสิทธิภาพในทางเศรษฐกิจ<sup>57</sup>

หลักความมีประสิทธิภาพในทางเศรษฐกิจเป็นหลักการทางภาษีที่นักวิชาการภาษีเชื่อว่าภาษีมี่ผลต่อการตัดสินใจทางเศรษฐกิจของผู้เสียภาษี กล่าวคือ ในการตัดสินใจเข้าทำกิจกรรมทางเศรษฐกิจของผู้เสียภาษีนั้น อาจจะเลือกทำในกิจกรรมที่ตนไม่ถูกจัดเก็บภาษีหรือเสียภาษีน้อยที่สุด ทั้งที่ความเป็นจริงคนอาจจะไม่ประสงค์ที่จะทำกิจกรรมนั้น หรือกล่าวอีกนัยคือ ผู้เสียภาษีเมื่อได้จ่ายภาษีแล้วจะต้องไม่เกิดความท้อใจในการประกอบอาชีพ เพราะคำนึงถึงต้นทุนในการลงทุนประกอบธุรกิจและผลกำไรที่ได้รับหลังจากหักภาษีแล้วเกิดความไม่คุ้มค่าแก่การประกอบอาชีพนั้น<sup>58</sup> กล่าวคือ นอกเหนือจากค่าใช้จ่ายในการให้ความร่วมมือในการปฏิบัติตามกฎหมายภาษีของผู้เสียภาษีที่ต่ำแล้ว ภาษีต้องก่อให้เกิดผลกระทบที่ไม่ตั้งใจให้เกิดแก่ผู้เสียภาษีน้อยที่สุด (Minimum Unintended Effect) หรือก่อให้เกิดการบิดเบือนการตัดสินใจในการทำกิจกรรมทางเศรษฐกิจอันนำมาซึ่งผลไม่จูงใจให้ผู้เสียภาษีทำกิจกรรมทางเศรษฐกิจน้อยที่สุด (The Disincentive Effect)<sup>59</sup>

เนื่องจากภาษีมี่อิทธิพลต่อการตัดสินใจทางเศรษฐกิจของผู้เสียภาษี กล่าวคือ ผู้เสียภาษีอาจเลือกที่จะไม่ประกอบกิจกรรมทางเศรษฐกิจที่ตนชอบและที่ตนถนัด หรือผู้เสียภาษีอาจเลือกที่จะทำกิจกรรมทางเศรษฐกิจที่ไม่ถูกจัดเก็บภาษีที่สูง หรืออาจจะเลือกกิจกรรมทางเศรษฐกิจที่ถูกจัดเก็บภาษีมี่ไม่สูงแทนกิจกรรมที่ถูกจัดเก็บภาษีที่สูง อันเป็นการกระทบกระเทือนต่อผลการตัดสินใจของผู้เสียภาษี<sup>60</sup> การบิดเบือนของภาษีที่ก่อให้เกิดผลไม่จูงใจให้ทำกิจกรรมทางเศรษฐกิจนี้เรียกว่า “ภาระส่วนเกิน” (Excess Burden) หรือ “ความสูญเปล่าทางเศรษฐกิจ” (Deadweight Loss)<sup>61</sup> ผลคือ รัฐบาลอาจได้รับรายได้จากการจัดเก็บภาษีน้อยลง ดังนั้น ภาษีที่ดีเมื่อรัฐทำการจัดเก็บภาษีแล้วจะต้องไม่มีผลทำให้ประชาชน ไม่อยากทำงานหรือทำงานน้อยลง หรือทำให้บรรดาธุรกิจต่าง ๆ

<sup>56</sup> จิรศักดิ์ รอดจันทร์, *เพ็ญอ้อ*, น.34.

<sup>57</sup> จิรศักดิ์ รอดจันทร์, *เพ็ญอ้อ*, น.40-41.

<sup>58</sup> จิรศักดิ์ รอดจันทร์, *เพ็ญอ้อ*, หน้าเดิม.

<sup>59</sup> *เพ็ญอ้อ*, น.40.

<sup>60</sup> *เพ็ญอ้อ*.

<sup>61</sup> *เพ็ญอ้อ*, น.42

หมดความต้องการที่จะลงทุน เพราะเกรงว่าผลกำไรที่ได้รับภายหลังที่หักภาษีแล้วจะไม่คุ้มกับการเสี่ยงในการลงทุน<sup>62</sup>

จะเห็นได้ว่าความสูญเปล่าทางเศรษฐกิจที่เกิดจากการบิดเบือนของภาษีที่ก่อให้เกิดผลไม่จูงใจให้ทำกิจกรรมทางเศรษฐกิจสามารถก่อความสูญเสียด้านรายได้จากการจัดเก็บภาษีของรัฐบาล<sup>63</sup>

กล่าวโดยสรุป หากรัฐบาลได้ดำเนินการออกกฎหมายและดำเนินการบริหารจัดการเก็บภาษีภายใต้หรือสอดคล้องหลักการข้างต้นจะก่อให้เกิดผลในการจัดเก็บภาษีอันเป็นแหล่งรายได้แก่รัฐดังนี้<sup>64</sup>

(1) ถ้ารัฐบาลสามารถจัดเก็บภาษีได้สอดคล้องกับหลักความเป็นธรรมหรือความเสมอภาคในการกระจายรายได้ครั้งใหม่ รัฐบาลจะสามารถลดความเหลื่อมล้ำหรือความไม่เสมอภาคด้านรายได้ระหว่างประชาชน<sup>65</sup>

(2) ถ้ารัฐบาลสามารถจัดเก็บภาษีได้สอดคล้องกับหลักความมีประสิทธิภาพในการจัดเก็บภาษีและในการให้ความร่วมมือในการเสียภาษีและหลักความมีประสิทธิภาพทางเศรษฐกิจหรือหลักความเป็นกลางทางภาษี รัฐบาลจะสามารถหาเงินเพื่อนำมาใช้จ่ายของรัฐบาลได้อย่างพอเพียง<sup>66</sup>

ทั้งนี้ ผู้วิจัยจะได้นำหลักความเป็นธรรม หลักความมีประสิทธิภาพในทางเศรษฐกิจและในการจัดเก็บภาษีมามีวิเคราะห์ปัญหาในการจัดเก็บภาษีเงินได้จากผู้ประกอบการธุรกิจวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อมในบทที่ 4 ต่อไป

## 2.2 หลักการประกอบธุรกิจวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อมประเภทบุคคลธรรมดา

ธุรกิจวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อมมีความสำคัญต่อระบบเศรษฐกิจ กล่าวคือ ธุรกิจวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อมช่วยลดปัญหาการว่างงาน ทำให้เกิดการจ้างงานเพิ่มขึ้น เกิดการกระจายรายได้ในแหล่งชุมชนหรือภายในท้องถิ่นที่มีการประกอบธุรกิจลักษณะดังกล่าว นอกจากนี้ ธุรกิจวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อมยังมีความสัมพันธ์กับธุรกิจขนาดใหญ่ กล่าวคือ

<sup>62</sup> เพ็งอ้วง, จาก เศรษฐศาสตร์ การภาษีอากร 1 โดย ปรีดา นาคเนาทิม, 2531, อ้างใน ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา : หลักการและบทวิเคราะห์, น.42.

<sup>63</sup> เพ็งอ้วง, ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา : หลักการและบทวิเคราะห์, น.42.

<sup>64</sup> จิรศักดิ์ รอดจันทร์, เพ็งอ้วง, น.9.

<sup>65</sup> เพ็งอ้วง.

<sup>66</sup> เพ็งอ้วง.

ธุรกิจวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อมเป็นหน่วยการผลิตวัตถุดิบ สินค้าและบริการเพื่อตอบสนองความต้องการของธุรกิจขนาดใหญ่และในทางกลับกันธุรกิจวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อม ยังเป็นช่องทางการจำหน่ายและกระจายสินค้าและบริการของธุรกิจขนาดใหญ่สู่ผู้บริโภคและภาคครัวเรือนอีกด้วย รวมทั้งเป็นรากฐานในการขยายกิจการไปสู่การเป็นธุรกิจขนาดใหญ่ในอนาคตอีกต่อไป<sup>67</sup>

### 2.2.1 ลักษณะและความหมายของธุรกิจวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อม

การให้คำจำกัดความหรือนิยามความหมายของวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อม ไม่มีลักษณะเป็นเอกภาพ<sup>68</sup>ซึ่งในประเทศไทยมีการให้คำจำกัดความหรือนิยามความหมายของวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อมที่แตกต่างกันไปตามวัตถุประสงค์และลักษณะของการให้บริการในกิจการนั้น ๆ และยังขึ้นอยู่กับหน่วยงานหรือองค์กรต่าง ๆ ที่เกี่ยวข้องกัวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อมที่เป็นผู้กำหนดวัตถุประสงค์ในการกำหนดนโยบายหรือมาตรการในการส่งเสริมการประกอบธุรกิจวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อม ทั้งนี้ หลักเกณฑ์ที่นิยมใช้ในการกำหนดลักษณะของวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อมมี 2 หลักเกณฑ์ที่สำคัญ คือ หลักเกณฑ์เกี่ยวกับเงินทุนที่ดำเนินการและหลักเกณฑ์การจ้างงานเพื่อใช้เป็นเกณฑ์ในการพิจารณาความเป็นวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อม<sup>69</sup>

#### 2.2.1.1 ความหมายและลักษณะทั่วไปของวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อม

นักวิชาการให้คำจำกัดความ นิยามความหมายและลักษณะของวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อม ดังต่อไปนี้

The Small Business Administration<sup>70</sup> ของประเทศสหรัฐอเมริกา ได้อธิบายคำว่า ธุรกิจวิสาหกิจขนาดย่อม (Small Business) หมายความว่า ธุรกิจที่มีจำนวนยอดขายของจากการประกอบธุรกิจและจำนวนพนักงานที่ทำงานภายในกิจการ โดยพิจารณาตามประเภทของธุรกิจเป็นดังนี้<sup>71</sup>

1. ประเภทธุรกิจค้าปลีกและการให้บริการ เป็นธุรกิจที่มีจำนวนยอดขายหรือรายได้จากการประกอบธุรกิจไม่เกิน 3.5 ล้านดอลลาร์สหรัฐต่อปี

<sup>67</sup> ชนินทร์ ชุณหพันธรัักษ์ , การจัดการธุรกิจขนาดย่อม, (กรุงเทพมหานคร: ฝ่ายเอกสารและตำรา สถาบันราชภัฏสวนดุสิต, 2541), น.3.

<sup>68</sup> ภาณุศ อภิบาลเกียรติกุล, “มาตรการทางภาษีเพื่อส่งเสริมวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อม ศึกษาเปรียบเทียบประเทศไทยกับประเทศออสเตรเลีย,” (วิทยานิพนธ์มหาบัณฑิต คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2544), น.11.

<sup>69</sup> ภาณุศ อภิบาลเกียรติกุล, *เพิ่งอ้าง*, หน้าเดิม.

<sup>70</sup> สมาคมบริหารธุรกิจขนาดย่อมของสหรัฐอเมริกา

<sup>71</sup> ชนินทร์ ชุณหพันธรัักษ์ *เพิ่งอ้าง*, น.4.

2. ประเภทธุรกิจค้าส่งเป็นธุรกิจที่มีจำนวนพนักงานไม่เกิน 500 คน
3. ประเภทธุรกิจการผลิตเป็นธุรกิจที่มีจำนวนพนักงานไม่เกิน 500 คน
4. ประเภทธุรกิจการขนส่งและคลังสินค้า เป็นธุรกิจที่มีรายได้ไม่เกิน 1 ล้านบาทหรือรัฐต่อปี
5. ประเภทธุรกิจการก่อสร้างเป็นธุรกิจที่มีรายได้ไม่เกิน 17.5 ล้านบาทหรือรัฐต่อปีภายในช่วงระยะเวลา 3 ปี

6. ประเภทธุรกิจการเกษตร เป็นธุรกิจที่มีรายได้ไม่เกิน 100,000 ล้านบาทหรือรัฐต่อปี

The Committee for Economic Development (CED)<sup>72</sup> ของประเทศสหรัฐอเมริกาได้อธิบายความหมายของธุรกิจขนาดย่อมว่าธุรกิจขนาดย่อมเป็นธุรกิจที่มีลักษณะอย่างน้อย 2 ประการจากลักษณะ 4 ประการ ดังต่อไปนี้<sup>73</sup>

ลักษณะประการที่หนึ่งธุรกิจขนาดย่อมมีลักษณะการบริหารงานเป็นอิสระ เจ้าของกิจการเป็นผู้บริหารงานเอง

ลักษณะประการที่สองธุรกิจขนาดย่อมจะมีบุคคลคนเดียวหรือกลุ่มบุคคลเพียงไม่กี่คนเป็นผู้จัดการเงินทุนและเป็นเจ้าของกิจการ

ลักษณะประการที่สามขอบเขตการค้าดำเนินงานของธุรกิจขนาดย่อมจะอยู่ในพื้นที่ท้องถิ่นเป็นส่วนใหญ่ พนักงานและเจ้าของอาศัยอยู่ในชุมชนเดียวกัน แต่ตลาดของสินค้าหรือบริการไม่จำเป็นต้องอยู่ในท้องถิ่นเดียวกันก็ได้

ลักษณะประการที่สี่เมื่อเปรียบเทียบกับกลุ่มธุรกิจประเภทเดียวกันระหว่างธุรกิจขนาดใหญ่กับธุรกิจขนาดย่อมหรือธุรกิจขนาดเล็ก หลักเกณฑ์ที่ใช้ในการแบ่งแยกขนาดของธุรกิจอาจเป็นจำนวนพนักงาน ยอดขายสินค้าหรือบริการ หรือทรัพย์สิน

เกรียงศักดิ์ เจริญวงศ์ศักดิ์ ได้อธิบายคำว่า “ธุรกิจขนาดย่อม (Small Enterprises) หมายถึง ธุรกิจที่มีความได้เปรียบเชิงการแข่งขัน เนื่องจากความสามารถในการแสวงหาช่องทางการตลาดเฉพาะ (Niche market) มีความคล่องตัว (Flexibility) ในการปรับเปลี่ยนกระบวนการผลิตและระบบบริหารเพื่อตอบสนองความต้องการของตลาดได้อย่างรวดเร็ว (Quick Response) ขณะเดียวกันก็มีต้นทุนในการปรับตัวต่ำและมีการดำเนินการที่สามารถปรับเปลี่ยนได้ง่าย”<sup>74</sup>

ดำรงศักดิ์ ชัยสนิทและสุนีย์ เลิศแสวงกิจ ได้อธิบายคำว่า “ธุรกิจขนาดย่อม (Small Business) หมายถึง ธุรกิจที่เป็นอิสระ มีเอกชนเป็นเจ้าของ ดำเนินกิจการโดยเจ้าของเอง ไม่เป็น

<sup>72</sup> คณะกรรมการพัฒนาระบบเศรษฐกิจของประเทศสหรัฐอเมริกา

<sup>73</sup> ผุสดี รุมาคาม, การบริหารธุรกิจขนาดย่อม, (กรุงเทพมหานคร: พิสิกส์เซ็นเตอร์, 2538), น.3-4.

<sup>74</sup> ภาณุศ อภิบาลเกียรติกุล, เพ็งอ้าง, น.12.

เครื่องมือของธุรกิจใดและไม่ตกอยู่ภายใต้อิทธิพลของบุคคลหรือธุรกิจอื่น<sup>75</sup> และธุรกิจขนาดกลาง หมายถึง ธุรกิจที่เสียเปรียบด้านราคาเมื่อเทียบกับธุรกิจขนาดใหญ่ เนื่องจากมีต้นทุนในการผลิตต่อหน่วยสูงกว่า ในขณะที่เดียวกันธุรกิจขนาดกลางจะเสียเปรียบธุรกิจขนาดย่อมด้วยเพราะปรับตัวได้ช้ากว่าและมีต้นทุนในการปรับตัวสูงกว่า<sup>76</sup>

วินิจ วีรยางกูร ได้อธิบายคำว่า ธุรกิจขนาดย่อม หมายถึง “ธุรกิจที่เป็นอิสระ มีเอกชนเป็นเจ้าของ ดำเนินการโดยเจ้าของ ไม่เป็นเครื่องมือของธุรกิจใดและไม่ตกอยู่ภายใต้อิทธิพลของบุคคลอื่นหรือธุรกิจอื่น”<sup>77</sup>

สำนักงานธนกิจอุตสาหกรรมขนาดย่อม กรมส่งเสริมอุตสาหกรรม กระทรวงอุตสาหกรรม ได้อธิบาย“อุตสาหกรรมขนาดย่อม หมายถึง อุตสาหกรรมที่มีเงินทุนจดทะเบียน (registered capital) หรือสินทรัพย์ถาวรไม่เกิน 10 ล้านบาท”<sup>78</sup>

กองบริการอุตสาหกรรม กรมส่งเสริมอุตสาหกรรม กระทรวงอุตสาหกรรม ได้อธิบาย อุตสาหกรรมขนาดย่อม หมายถึง “อุตสาหกรรมสมัยใหม่ที่มีเจ้าของเป็นผู้ดำเนินงาน ไม่มีการแบ่งงานโดยเฉพาะ และมีคนงานไม่เกิน 50 คน หรือมีเงินทุนจดทะเบียน (registered capital) หรือทรัพย์สินถาวร (fixed assets) ไม่เกิน 2 ล้านบาท”<sup>79</sup>

บริษัทเงินทุนอุตสาหกรรมแห่งประเทศไทย (IFCT) ได้อธิบายอุตสาหกรรมขนาดย่อม คือ “กิจการอุตสาหกรรมที่ลงทุนในทรัพย์สินถาวร (ไม่รวมเงินทุนหมุนเวียน) รวมกันไม่เกิน 20 ล้านบาทและต้องการเงินกู้ระยะยาวจากบริษัทเงินทุนอุตสาหกรรมแห่งประเทศไทย ไม่น้อยกว่า 5 แสนบาทแต่ไม่เกิน 10 ล้านบาท สำหรับกิจการใหม่และไม่น้อยกว่า 2 แสนบาท แต่ไม่เกิน 10 ล้านบาทสำหรับกิจการขยายงาน โดยโครงการขยายงานจะต้องมีทรัพย์สินถาวรก่อนขยายงานไม่เกิน 20 ล้านบาท และในกรณีที่ผู้ขอกู้เงินได้เงินกู้ระยะยาวรอบแรกไปแล้วและต้องการเงินกู้ครั้งที่ 2 จากบริษัทเงินทุนอุตสาหกรรมแห่งประเทศไทยไม่เกิน 10 ล้านบาทสำหรับโครงการขยายงานโดยมีทรัพย์สินถาวรก่อนขยายงานไม่เกิน 20 ล้านบาทและเงินลงทุนในทรัพย์สินถาวรสำหรับโครงการขยายงานไม่เกิน 20 ล้านบาทแต่เงินกู้ครั้งที่ 2 เมื่อรวมกับเงินกู้ครั้งแรกแล้วเกิน 10 ล้านบาท การกู้เงินครั้งที่ 2 ยังถือว่าเข้าข่ายโครงการอุตสาหกรรมขนาดย่อม”<sup>80</sup>

<sup>75</sup> ภาณุศ อภิบาลเกียรติกุล, *เพ็ญอ้าง*, น.13.

<sup>76</sup> ภาณุศ อภิบาลเกียรติกุล, *เพ็ญอ้าง*, หน้าเดิม.

<sup>77</sup> ชนินทร์ ชุณหพันธรัศย์, *เพ็ญอ้าง*, น.2.

<sup>78</sup> ผุสดี รุมาคาม, *เพ็ญอ้าง*, น.5.

<sup>79</sup> ผุสดี รุมาคาม, *เพ็ญอ้าง*, หน้าเดิม.

<sup>80</sup> ผุสดี รุมาคาม, *เพ็ญอ้าง*, น.6.



กองทุนประกันสินเชื่ออุตสาหกรรมขนาดย่อม ได้อธิบายอุตสาหกรรมขนาดย่อม หมายถึง “กิจการที่มีทรัพย์สินถาวรสุทธิรวมกันไม่เกิน 10 ล้านบาท ณ วันที่ยื่นขอสินเชื่อและขอกู้เงินจากธนาคารพาณิชย์หรือบริษัทเงินทุนอุตสาหกรรมแห่งประเทศไทย (IFCT) รายใดรายหนึ่งในวงเงินสินเชื่อรวมกันขั้นต่ำ 2 แสนบาทและขั้นสูงสุดไม่เกิน 5 ล้านบาท กรณีที่ประกอบการอยู่แล้ว วงเงินดังกล่าวให้รวมถึงสินเชื่อที่มีอยู่เดิมด้วย”<sup>81</sup>

คณะกรรมการส่งเสริมการลงทุน (BOI) ได้อธิบายอุตสาหกรรมขนาดย่อมว่า “เป็นกิจการที่มีเงินลงทุน 2-20 ล้านบาทและมีคนงานจำนวน 50-150 คน”<sup>82</sup>

ธนาคารแห่งประเทศไทย ได้อธิบายกิจการอุตสาหกรรมขนาดย่อม คือ “กิจการที่ผลิตสินค้าเพื่อส่งเสริมการพัฒนาเศรษฐกิจที่มีทรัพย์สินถาวรสุทธิไม่เกิน 10 ล้านบาทและเป็นกิจการที่ใช้แรงงานเป็นปัจจัยสำคัญในการผลิตซึ่งกิจการที่ใช้แรงงานเป็นปัจจัยในการผลิต หมายถึง กิจการที่มีทรัพย์สินรวมทั้งหมด (total assets) หาดด้วย (จำนวนพนักงาน+คนงานทั้งหมด) ถ้าไม่สูงกว่า 350,000 บาทถือว่าเป็นกิจการใช้แรงงานในการผลิตเป็นสำคัญ”<sup>83</sup>

สถาบันวิจัยเพื่อการพัฒนาแห่งประเทศไทย (TDRI) ได้อธิบายธุรกิจขนาดย่อม หมายถึง “ธุรกิจที่มีจำนวนคนงานระหว่าง 10-49 คนและมีสินทรัพย์ถาวรสุทธิ (net fixed asset) ระหว่าง 1-10 ล้านบาท”<sup>84</sup>

2.4.1.2 ความหมายและลักษณะของวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อมตามพระราชบัญญัติส่งเสริมวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อม พ.ศ. 2543

เมื่อพิจารณาคำว่า “วิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อม”<sup>85</sup> เป็นคำเรียกอย่างเป็นทางการในภาษาไทยแปลมาจากคำว่า “Small and Medium Enterprises” ในภาษาอังกฤษหรือเรียกตัวย่อว่า “SMEs” ซึ่งเป็นคำที่บัญญัติใช้ตามพระราชบัญญัติส่งเสริมวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อม พ.ศ. 2543

จากคำนิยามของวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อมตามพระราชบัญญัติส่งเสริมวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อม พ.ศ. 2543 สามารถอธิบาย ความว่า การใช้คำว่า วิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อม จะครอบคลุมกิจการภาคผลิต ภาคธุรกิจการค้า และภาคธุรกิจบริการ กล่าวคือ

<sup>81</sup> ศุสดี รุมาคาม, *เพ็ญอ้อ*, หน้าเดิม.

<sup>82</sup> ศุสดี รุมาคาม, *เพ็ญอ้อ*, หน้าเดิม.

<sup>83</sup> ศุสดี รุมาคาม, *เพ็ญอ้อ*, หน้าเดิม.

<sup>84</sup> ศุสดี รุมาคาม, *เพ็ญอ้อ*, หน้าเดิม.

<sup>85</sup> ทรงพล ทองสิน, “มาตรการทางกฎหมายเกี่ยวกับการส่งเสริมวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อม,”

กิจการผลิต ครอบคลุมการผลิตภาคอุตสาหกรรม เหมืองแร่ และอาจรวมถึงการผลิตภาคเกษตรกรรม โดยเฉพาะกิจการแปรรูปการเกษตร<sup>86</sup>

กิจการบริการ เป็นกิจการที่สนับสนุนธุรกิจการผลิต การค้า และการอำนวยความสะดวกต่อการผลิต การค้า และการบริโภค เช่น การโรงแรม การท่องเที่ยว การซ่อมบำรุง การเก็บรักษา การขนส่ง การบริการเสริมสวย เป็นต้น<sup>87</sup>

กิจการการค้า ประกอบด้วย การค้าส่งและค้าปลีกซึ่งรวมถึงการนำเข้าและส่งออก<sup>88</sup>

พระราชบัญญัติส่งเสริมวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อม พ.ศ. 2543 เป็นกฎหมายที่มุ่งส่งเสริมการประกอบธุรกิจวิสาหกิจกลางและขนาดย่อมและอาศัยอำนาจตามมาตรา 4 และมาตรา 5 ในการออกกฎกระทรวงกำหนดจำนวนการจ้างงานและมูลค่าสินทรัพย์ถาวรของวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อม พ.ศ. 2545 เพื่อกำหนดลักษณะวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อมโดยพิจารณาลักษณะวิสาหกิจทั้งสองจากเกณฑ์ ได้แก่ ประเภทของกิจการ จำนวนการจ้างงาน และมูลค่าสินทรัพย์ถาวร รายละเอียดปรากฏตามตารางดังนี้

วิสาหกิจขนาดย่อม			วิสาหกิจขนาดกลาง	
ประเภทกิจการ ลักษณะ	จำนวนการ จ้างงาน (คน)	มูลค่าสินทรัพย์ ถาวร (บาท)	จำนวนการ จ้างงาน (คน)	มูลค่าสินทรัพย์ถาวร (บาท)
กิจการผลิตสินค้า	ไม่เกิน 50	ไม่เกิน 50 ล้านบาท	50-200	50-200 ล้านบาท
กิจการให้บริการ				
กิจการค้าส่ง	ไม่เกิน 25	ไม่เกิน 50 ล้านบาท	25-50	50-100 ล้านบาท
กิจการค้าปลีก	ไม่เกิน 15	ไม่เกิน 30 ล้านบาท	15-30	30-60 ล้านบาท

ทั้งนี้ ในการพิจารณามูลค่าสินทรัพย์ถาวรพิจารณาจาก (ก) มูลค่าสินทรัพย์ถาวรสุทธิซึ่งไม่รวมที่ดิน ตามที่ปรากฏในงบการเงินล่าสุดของกิจการที่ได้จัดทำขึ้น โดยผู้ทำบัญชีของผู้มีหน้าที่จัดทำบัญชีหรืองบการเงินล่าสุดของกิจการที่ได้รับการตรวจสอบและแสดงความเห็นโดยผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแล้วซึ่งเป็นไปตามกฎหมายว่าด้วยการบัญชี (ข) มูลค่าสินทรัพย์ถาวรสุทธิซึ่งไม่รวมที่ดิน ตามที่ได้รับการประเมินจากสถาบันการเงินหรือบริษัทที่ปรึกษาทางการเงินที่

<sup>86</sup> ทรงพล ทองสิน, *เพ็ญอ้าง*, หน้าเดิม.

<sup>87</sup> ทรงพล ทองสิน, *เพ็ญอ้าง*, หน้าเดิม.

<sup>88</sup> ทรงพล ทองสิน, *เพ็ญอ้าง*, น.7.

นำเชื่อถือ กรณีมูลค่าสินทรัพย์ถาวรสุทธิตาม (ก) และ (ข) มีมูลค่าต่างกันให้ถือจำนวนมูลค่าน้อยกว่าเป็นมูลค่าสินทรัพย์ถาวร<sup>89</sup>

การกำหนดขนาดของธุรกิจวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อมโดยพิจารณาหลักเกณฑ์ของทุนจดทะเบียนที่ชำระแล้วเป็นการเปิดโอกาสให้กิจการที่กำลังจัดตั้งในรูปองค์กรธุรกิจประเภทนิติบุคคลและมีการชำระค่าหุ้นจำนวนหนึ่งแล้วแต่ยังไม่มีการลงทุนหรือยังไม่มีการจัดหาสินทรัพย์ถาวรเป็นของกิจการและยังไม่มีจ้างแรงงานได้มีโอกาสเป็นธุรกิจวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อมสามารถยื่นขอรับการส่งเสริมสนับสนุนจากภาครัฐตามกฎหมายฉบับนี้ได้ ทั้งนี้สำหรับกิจการวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อมที่ดำเนินกิจการอยู่แล้วและมีสินทรัพย์ถาวรและอัตราการจ้างแรงงานที่ชัดเจนจะเลือกใช้นิยามตัวชี้วัดที่เป็นจำนวนการจ้างงานหรือสินทรัพย์ถาวรก็ได้หรือจะเลือกใช้ตัวชี้วัดซึ่งเป็นทุนจดทะเบียนก็ได้ กรณีเลือกใช้ทุนของมูลค่าสินทรัพย์ถาวรเป็นเกณฑ์ หากมูลค่าสินทรัพย์ถาวรของกิจการอยู่ในช่วงใดของนิยาม กิจการนั้นก็จัดอยู่ในวิสาหกิจขนาดนั้นด้วยโดยไม่พิจารณาว่าทุนจดทะเบียนที่ชำระแล้วจะมีค่าไม่น้อยกว่าหรือเกินกึ่งหนึ่งของสินทรัพย์ถาวรอย่างน้อยเพียงใด

ต่อมาเมื่อวันที่ 19 เมษายน 2561 พระราชบัญญัติส่งเสริมวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อม (ฉบับที่ 2) พ.ศ. 2561<sup>90</sup> ได้ประกาศในราชกิจจานุเบกษาและมีผลบังคับใช้ตั้งแต่วันที่ 20 เมษายน 2561 เป็นต้นมา โดยมาตรา 4 ได้กำหนดให้ วิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อม ได้แก่ วิสาหกิจที่มีจำนวน การจ้างงาน รายได้ มูลค่าสินทรัพย์ถาวร หรือทุนจดทะเบียนที่ชำระแล้ว ตามหลักเกณฑ์ที่กำหนดในกฎกระทรวง<sup>91</sup> ซึ่งเป็นการกำหนดเพิ่มเติมหลักเกณฑ์ของวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อมให้รวมถึงรายได้หรือทุนจดทะเบียนที่ชำระแล้ว ซึ่งเป็นการให้อำนาจฝ่ายบริหารในการกำหนดหลักเกณฑ์ของวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อมที่จะได้รับการส่งเสริมและสนับสนุนจากภาครัฐ เพื่อเป็นให้เป็นไปในแนวทางเดียวกันสอดคล้องกับสภาพการณ์ของวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อม

สำหรับการประกอบธุรกิจวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อมในประเทศไทยที่จดทะเบียนจัดตั้งเป็นนิติบุคคลต่อกรมพัฒนาธุรกิจการค้า กระทรวงพาณิชย์ได้มีการแบ่งแยกประเภทของธุรกิจอย่างชัดเจนจึงไม่สามารถทราบตัวเลขของการประกอบธุรกิจได้อย่างแน่ชัด อย่างไรก็ตาม

<sup>89</sup> กฎกระทรวงกำหนดจำนวนการจ้างงานและมูลค่าสินทรัพย์ถาวรของวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อม พ.ศ. 2545 ข้อ 4

<sup>90</sup> พระราชบัญญัติส่งเสริมวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อม (ฉบับที่ 2) พ.ศ. 2561 มาตรา 4

<sup>91</sup> ยังไม่ปรากฏว่าตามกฎกระทรวงดังกล่าวได้กำหนดหลักเกณฑ์เกี่ยวกับรายได้หรือทุนจดทะเบียนที่ชำระไว้แล้วของวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อม



นอกจากการประกอบธุรกิจวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อมประเภทนิติบุคคลแล้วยังพบการประกอบธุรกิจในลักษณะบุคคลเดี่ยวอย่างไม่เป็นทางการจำนวนมากซึ่งรัฐบาลได้กำหนดมาตรการเชิงนโยบายในการส่งเสริมสนับสนุนให้ผู้ประสงค์ประกอบกิจการธุรกิจลักษณะดังกล่าวจดทะเบียนจัดตั้งเป็นนิติบุคคลเพื่อขอรับสิทธิประโยชน์ทางภาษี

### 2.2.1.3 ความหมายและลักษณะของวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อมตามกฎหมายภาษีอากร

การประกอบธุรกิจวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อมตามประมวลรัษฎากรมิได้ให้นิยามความหมายหรือกำหนดลักษณะของวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อมไว้แต่กรมสรรพากรอาศัยอำนาจตามความแห่งประมวลรัษฎากรในการออกกฎหมายลำดับรอง เพื่อส่งเสริมและสนับสนุนการประกอบธุรกิจดังกล่าว เช่น การลดอัตราภาษี การยกเว้นภาษีเงินได้ การหักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาในอัตราเร่ง เป็นต้น

ดังนั้น จากคำนิยามความหมายและลักษณะของวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อมข้างต้น อาจสรุปได้ว่า “การให้ความหมายของวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อมที่แตกต่างกันนั้น ทำให้ไม่สามารถหาข้อสรุปเกี่ยวกับคำจำกัดความหรือคำนิยามได้ว่ามีลักษณะเช่นใด จึงส่งผลกระทบต่อผู้ประกอบกิจการหรือนักลงทุนที่ต้องการประกอบกิจการในรูปแบบวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อม เนื่องจากในบางกรณีนั้นการประกอบกิจการลักษณะใดลักษณะหนึ่งอาจถือว่าเป็นการประกอบกิจการในรูปแบบวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อมตามกฎหมายฉบับหนึ่ง แต่ในขณะเดียวกันนั้นการประกอบกิจการในลักษณะดังกล่าวอาจจะไม่ถือว่าเป็นการประกอบกิจการในรูปแบบของวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อมตามกฎหมายอีกฉบับหนึ่งก็ได้”<sup>92</sup>

### 2.2.2 หลักการประกอบธุรกิจวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อมประเภทบุคคลธรรมดา

เมื่อพิจารณาถึงรูปแบบองค์กรของการประกอบธุรกิจวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อม สามารถแบ่งออกเป็น 2 รูปแบบ กล่าวคือ

รูปแบบที่หนึ่ง การประกอบวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อมประเภทบุคคลธรรมดา หรือเรียกโดยทั่วไปว่า การประกอบวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อมแบบบุคคลเดี่ยวหรือโดยเจ้าของรายเดียว (Sole Proprietorship)

รูปแบบที่สอง การประกอบวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อมประเภทนิติบุคคล ซึ่งผู้วิจัยขอกล่าวในหัวข้อ 2.5

<sup>92</sup> ภาณุศ อภิบาลเกียรติกุล, *เพ็งอ้าง*, น.13.

การประกอบวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อมประเภทบุคคลธรรมดา หมายถึง การประกอบธุรกิจที่บุคคลคนเดียวเป็นเจ้าของกิจการ กล่าวคือ เริ่มต้นประกอบกิจการโดยบุคคลคนเดียว<sup>93</sup> โดยบุคคลคนหนึ่งนำเงินทุนของตนเองหรือเงินทุนจากการกู้ยืมคนรู้จักหรือสถาบันการเงินมาลงทุนเพื่อประกอบกิจการ โดยมีวัตถุประสงค์เพื่อแสวงหาผลกำไรจากการประกอบธุรกิจ

การประกอบธุรกิจวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อมประเภทบุคคลธรรมดาหรือธุรกิจเจ้าของคนเดียวมีลักษณะการดำเนินงานบริหารกิจการทุกด้านที่เกี่ยวข้องกับธุรกิจด้วยการตัดสินใจคนเดียวซึ่งมีขอบเขตการดำเนินงานไม่ซับซ้อนเหมือนกับการประกอบธุรกิจประเภทนิติบุคคล โดยการตัดสินใจเลือกประกอบธุรกิจวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อมประเภทบุคคลธรรมดาเหมาะกับธุรกิจที่มีเงินทุนน้อย มีการบริหารงานอย่างเรียบง่าย และมุ่งเน้นการสร้างความสัมพันธ์ทางธุรกิจที่ดีระหว่างผู้ประกอบการกับผู้บริโภคเป็นสำคัญ

การประกอบธุรกิจวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อมประเภทบุคคลธรรมดามีข้อดีคือผู้ประกอบการสามารถเริ่มต้นดำเนินกิจการได้โดยง่าย กล่าวคือ ผู้ประกอบการนำหลักฐานต่าง ๆ พร้อมแบบคำขอจดทะเบียนพาณิชย์ยื่นจดทะเบียนพาณิชย์ต่อกรมพัฒนาธุรกิจการค้า กระทรวงพาณิชย์และชำระค่าธรรมเนียมก็สามารถดำเนินกิจการได้ทันทีซึ่งแตกต่างจากกรณีการประกอบธุรกิจวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อมประเภทนิติบุคคลที่มีขั้นตอนยุ่งยากซับซ้อน และการประกอบธุรกิจวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อมประเภทบุคคลธรรมดามีความอิสระในการดำเนินงานมากกว่าประเภทนิติบุคคล กล่าวคือ อำนาจในการตัดสินใจขึ้นอยู่กับเจ้าของกิจการเพียงคนเดียวทำให้เกิดความคล่องตัวในการบริหารจัดการธุรกิจ สามารถเก็บความลับทางการค้าได้ดีเนื่องจากไม่มีกฎหมายใดบังคับให้ต้องเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับการประกอบธุรกิจแก่หน่วยงานภาครัฐหรือบุคคลภายนอกรวมทั้งผลกำไรที่ได้จากการประกอบธุรกิจตกเป็นของเจ้าของเพียงผู้เดียวไม่ต้องแบ่งผลกำไรในรูปแบบของเงินปันผลให้แก่ผู้ถือหุ้นหรือผู้เป็นหุ้นส่วนดังเช่นบริษัทจำกัดหรือห้างหุ้นส่วน

สำหรับการคำนวณภาษีเงินได้จากการประกอบธุรกิจวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อมประเภทบุคคลธรรมดา กรมสรรพากรได้วางหลักเกณฑ์ให้การจัดเก็บภาษีเงินได้จากการประกอบธุรกิจดังกล่าวเป็นการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาเนื่องจากถือว่าเจ้าของและธุรกิจเป็นบุคคลเดียวกันและเงินได้จากการประกอบธุรกิจวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อมประเภทบุคคลธรรมดาเป็นเงินได้พึงประเมินประเภทที่ 8 กล่าวคือเงินได้จากการประกอบธุรกิจถือเป็นเงินได้จากการพาณิชย์กรรมนอกเหนือจากเงินได้พึงประเมินประเภทที่ 1 ถึงประเภทที่ 7 ดังที่ได้กล่าวมาแล้ว

<sup>93</sup> ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 15

ในหัวข้อ 2.2 และคำนวณภาษีเงินได้ตามหลักเกณฑ์ วิธีการและเงื่อนไขของหลักการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาซึ่งผู้วิจัยขอกล่าวรายละเอียดในบทที่ 3

ทั้งนี้ เมื่อพิจารณาถึงข้อดีของการประกอบธุรกิจวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อมประเภทบุคคลธรรมดาแล้ว การประกอบธุรกิจลักษณะดังกล่าวย่อมมีข้อเสีย กล่าวคือ การเริ่มต้นประกอบธุรกิจดำเนินการโดยเจ้าของคนเดียวทำให้เจ้าของกิจการต้องรับผิดชอบหนี้สินของกิจการโดยไม่มีจำกัดหรือกล่าวอีกนัยคือหากกิจการมีผลขาดทุน เจ้าของกิจการต้องสูญเสียเงินทุนหรือทรัพย์สินที่ได้ลงทุนในการประกอบกิจการทั้งหมดและต้องรับผิดชอบหนี้สินด้วยการนำทรัพย์สินอื่นของตนมาชดใช้แก่เจ้าหนี้อีกด้วย ดังนั้นเจ้าของกิจการควรมีความรู้ความสามารถด้านการบริหารจัดการธุรกิจอย่างรอบด้านจึงจะประสบความสำเร็จในการประกอบธุรกิจ สำหรับการเข้าถึงแหล่งเงินทุนเพื่อใช้ในการขยายกิจการหรือลงทุนในกิจการด้านอื่น ๆ เช่น การซื้อเครื่องจักรหรือการจ้างแรงงานคนเพื่อเพิ่มกำลังการผลิตสินค้า อาจขอกู้ยืมเงินจากสถาบันการเงิน ได้ยากกว่าการประกอบธุรกิจวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อมประเภทนิติบุคคลเนื่องจากภาพลักษณ์ของเจ้าของกิจการประเภทบุคคลธรรมดาไม่มั่นคงและขนาดของความน่าเชื่อถือน้อยกว่าประเภทนิติบุคคลตลอดจนอายุการดำเนินงานของกิจการมีจำกัด กล่าวคือ กรณีที่เจ้าของกิจการเสียชีวิตหรือตกเป็นผู้ไร้ความสามารถส่งผลให้ไม่มีผู้สืบทอดกิจการย่อมทำให้กิจการสิ้นสุดลง

การประกอบธุรกิจวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อมโดยบุคคลธรรมดาคนเดียวต้องจดทะเบียนพาณิชย์ตามพระราชบัญญัติทะเบียนพาณิชย์ พ.ศ. 2499<sup>94</sup> ต่อกรมพัฒนาธุรกิจการค้า กระทรวงพาณิชย์เพื่อใช้เป็นหลักฐานในทางการค้าและหน่วยงานภาครัฐใช้ประโยชน์ในการกำกับดูแลการประกอบธุรกิจด้านการพาณิชย์และการอุตสาหกรรมเพื่อใช้เป็นข้อมูลประกอบการพิจารณากำหนดนโยบายด้านเศรษฐกิจของประเทศ โดยผู้ประกอบธุรกิจต้องยื่นขอจดทะเบียนพาณิชย์ภายใน 30 วันนับแต่วันที่เริ่มประกอบการแล้วซึ่งการจดทะเบียนพาณิชย์จะต้องปรากฏรายการดังต่อไปนี้

- (1) ชื่อ อายุ เชื้อชาติ สัญชาติ และตำบลที่อยู่ของผู้ประกอบพาณิชย์กิจ
- (2) ชื่อที่ใช้ในการประกอบพาณิชย์กิจ
- (3) ชนิดแห่งพาณิชย์กิจ
- (4) จำนวนทุนซึ่งนำมาใช้ในการประกอบพาณิชย์กิจเป็นประจำ
- (5) ที่ตั้งสำนักงานแห่งใหญ่ สาขา โรงเก็บสินค้า และตัวแทนค้าต่าง

<sup>94</sup> อากัสตร์ จันทวิมล และสุเมธ งานประดับ, กฎหมายธุรกิจ 2, พิมพ์ครั้งที่ 2 (กรุงเทพมหานคร : มหาวิทยาลัยรามคำแหง, 2545), น.1.

(6) ชื่อ อายุ เชื้อชาติ ตำบลที่อยู่ และจำนวนทุนลงหุ้นของผู้เป็นหุ้นส่วนในห้างหุ้นส่วน และจำนวนเงินของห้างหุ้นส่วน

(7) จำนวนเงินทุน จำนวนหุ้น และมูลค่าหุ้นของบริษัทจำกัด จำนวนและมูลค่าหุ้นที่บุคคลแต่สัญชาติถืออยู่

(8) วันที่เริ่มประกอบพาณิชย์กิจในประเทศไทย

(9) วันของจดทะเบียนพาณิชย์

(10) ชื่อที่ใช้ในการประกอบพาณิชย์กิจ ชื่อสัญชาติ และตำบลที่อยู่ของผู้โอนพาณิชย์กิจให้ วันที่ และเหตุที่ได้รับโอน

เมื่อผู้ประกอบพาณิชย์กิจได้จดทะเบียนพาณิชย์กิจแล้วนอกจากการจดทะเบียนเป็นผู้ประกอบพาณิชย์กิจตามกฎหมายแล้ว ผู้ประกอบธุรกิจดังกล่าวมีหน้าที่ต้องปฏิบัติตามกฎหมาย ได้แก่ ผู้ประกอบพาณิชย์กิจต้องจัดให้มีป้ายชื่อที่ใช้ในการประกอบกิจการหน้าสำนักงานแห่งใหญ่ และสำนักงานสาขาโดยเปิดเผยภายใน 30 วันนับแต่วันที่ได้จดทะเบียน โดยป้ายชื่อต้องเป็นตัวอักษรภาษาไทยมีลักษณะอ่านได้ง่ายและชัดเจนหรือจะจัดให้มีตัวอักษรภาษาต่างประเทศก็ได้ ป้ายชื่อจะจัดทำด้วยวัสดุชนิดใดก็ได้เช่น แผ่นไม้ แผ่นโลหะ แผ่นกระจก หรือกำแพงผนัง เป็นต้น กรณีการประกอบกิจการเป็นสำนักงานสาขา ป้ายชื่อสำนักงานสาขาต้องมีคำว่า “สาขา” ด้วย ทั้งนี้ ชื่อบนป้ายจะต้องถูกต้องตรงกับชื่อที่ได้จดทะเบียนไว้<sup>95</sup>

กรณีใบทะเบียนพาณิชย์สูญหาย ผู้ประกอบการจะต้องดำเนินการยื่นคำขอรับใบแทนใบทะเบียนพาณิชย์ภายใน 30 วันนับแต่วันที่สูญหาย และเมื่อได้รับใบแทนใบทะเบียนพาณิชย์ต้องแสดงไว้ ณ สำนักงานในที่เปิดเผยซึ่งอาจเห็นได้โดยง่าย<sup>96</sup>

กรณีมีการเปลี่ยนแปลงรายการใดๆ ที่ได้จดทะเบียนไว้ ผู้ประกอบการต้องดำเนินการยื่นขอจดทะเบียนเปลี่ยนแปลงภายใน 30 วันนับแต่วันเปลี่ยนแปลง<sup>97</sup>

กรณีผู้ประกอบการเลิกประกอบพาณิชย์กิจต้องดำเนินการยื่นขอจดทะเบียนเลิกประกอบพาณิชย์กิจภายใน 30 วันนับแต่วันเลิกประกอบพาณิชย์กิจ<sup>98</sup>

<sup>95</sup> มาตรา 15 แห่งพระราชบัญญัติทะเบียนพาณิชย์ พ.ศ. 2499

<sup>96</sup> มาตรา 14 แห่งพระราชบัญญัติทะเบียนพาณิชย์ พ.ศ. 2499

<sup>97</sup> มาตรา 13 แห่งพระราชบัญญัติทะเบียนพาณิชย์ พ.ศ. 2499

<sup>98</sup> มาตรา 13 แห่งพระราชบัญญัติทะเบียนพาณิชย์ พ.ศ. 2499

สำหรับการจดทะเบียนพาณิชย์ก็มีอัตราค่าธรรมเนียม ดังนี้

ลำดับที่	รายการ	อัตราค่าธรรมเนียม (บาท)
1	ค่าธรรมเนียมการจดทะเบียนพาณิชย์	50
2	ค่าธรรมเนียมการจดทะเบียนเปลี่ยนแปลงรายการ	ครั้งละ 20
3	ค่าธรรมเนียมการจดทะเบียนเลิกประกอบพาณิชย์กิจ	ครั้งละ 20
4	ค่าธรรมเนียมการขอให้พนักงานเจ้าหน้าที่ออกใบแทนใบจดทะเบียนพาณิชย์	ฉบับละ 30
5	ค่าธรรมเนียมการขอตรวจสอบเอกสารเกี่ยวกับการจดทะเบียนพาณิชย์ของผู้ประกอบพาณิชย์กิจรายหนึ่ง	ครั้งละ 20
6	ค่าธรรมเนียมขอให้พนักงานเจ้าหน้าที่คัดสำเนาและรับรองเอกสารเกี่ยวกับการจดทะเบียนพาณิชย์ของผู้ประกอบพาณิชย์กิจรายหนึ่ง	ฉบับละ 30

ทั้งนี้ หากนายทะเบียนหรือพนักงานเจ้าหน้าที่เข้าไปทำการตรวจสอบสำนักงานของผู้ประกอบการจะต้องอำนวยความสะดวกในการปฏิบัติหน้าที่ของนายทะเบียนหรือพนักงานเจ้าหน้าที่ตามสมควรและเมื่อนายทะเบียนเรียกผู้ประกอบการมาสอบสวนข้อความอันเกี่ยวกับการจดทะเบียน ผู้ประกอบการต้องไปพบและยอมให้ถ้อยคำโดยดี<sup>99</sup>

หากเป็นผู้ประกอบพาณิชย์กิจซึ่งเป็นห้างหุ้นส่วนจดทะเบียน ห้างหุ้นส่วนจำกัด บริษัทจำกัดตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ บริษัทมหาชนจำกัดตามกฎหมายว่าด้วยบริษัทมหาชนจำกัดได้รับการยกเว้นไม่ต้องจดทะเบียนพาณิชย์<sup>100</sup> แต่ถ้าเป็นผู้ประกอบพาณิชย์กิจดังรายการต่อไปนี้ที่มีห้างหุ้นส่วนจดทะเบียน ห้างหุ้นส่วนจำกัด บริษัทจำกัดตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ บริษัทมหาชนจำกัดตามกฎหมายว่าด้วยบริษัทมหาชนจำกัดทุกท้องที่ทั่วราชอาณาจักร ต้องจดทะเบียนพาณิชย์<sup>101</sup> ได้แก่

<sup>99</sup> มาตรา 17 แห่งพระราชบัญญัติทะเบียนพาณิชย์ พ.ศ. 2499

<sup>100</sup> ประกาศกระทรวงพาณิชย์ ฉบับที่ 83 (พ.ศ.2515) ลงวันที่ 14 พฤศจิกายน 2515

<sup>101</sup> ประกาศกระทรวงพาณิชย์ เรื่อง ให้ผู้ประกอบการพาณิชย์กิจต้องจดทะเบียนพาณิชย์ (ฉบับที่ 11)

- 1) การทำโรงสีข้าวและการทำโรงเลื่อยที่ใช้เครื่องจักร
  - 2) การขายสินค้าไม่ว่าอย่างใด ๆ อย่างเดียวหรือหลายอย่างก็ตามคิดรวมทั้งสิ้นในวันหนึ่งวันใดได้เป็นเงินตั้งแต่ 20 บาทขึ้นไป หรือมีสินค้าดังกล่าวไว้เพื่อขายมีค่ารวมทั้งสิ้นเป็นเงินตั้งแต่ 500 บาทขึ้นไป
  - 3) การเป็นนายหน้าหรือตัวแทนค้าต่าง ซึ่งทำการเกี่ยวกับสินค้าไม่ว่าอย่างใด ๆ อย่างเดียวหรือหลายอย่างก็ตามและสินค้านั้นมีค่ารวมทั้งสิ้นในวันหนึ่งวันใดเป็นเงินตั้งแต่ 20 บาทขึ้นไป
  - 4) การประกอบหัตถกรรมหรือการอุตสาหกรรมไม่ว่าอย่างใด ๆ อย่างเดียวหรือหลายอย่างก็ตามและขายสินค้าที่ผลิตได้มีค่ารวมทั้งสิ้นในวันหนึ่งวันใดเป็นเงินตั้งแต่ 20 บาทขึ้นไปหรือในวันหนึ่งวันใดมีสินค้าที่ผลิตได้มีค่ารวมทั้งสิ้นตั้งแต่ 500 บาทขึ้นไป
  - 5) การขนส่งทางทะเล การขนส่งโดยเรือกลไฟ หรือเรือยนต์ประจำทาง การขนส่งรถไฟ การขนส่งโดยรถราง การขนส่งโดยรถยนต์ประจำทาง การขายทอดตลาด การรับซื้อขายที่ดิน การให้กู้ยืมเงิน การรับแลกเปลี่ยนหรือซื้อขายเงินตราต่างประเทศ การซื้อหรือขายตัวเงิน การธนาคาร การโพงกั้วน การทำโรงรับจำนำ การทำโรงแรม
- อนึ่ง ถ้าผู้ประกอบการพาณิชย์ดังต่อไปนี้ไม่จะเป็นบุคคลธรรมดาหรือห้างหุ้นส่วนจดทะเบียน ห้างหุ้นส่วนจำกัด บริษัทจำกัดตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ บริษัทมหาชนจำกัดตามกฎหมายว่าด้วยบริษัทมหาชนจำกัดทุกท้องที่ที่ทั่วราชอาณาจักรต้องจดทะเบียนพาณิชย์<sup>102</sup>
- 1) การขายหรือให้เช่า แผ่นวีดี แถบบันทึก วีดิทัศน์ แผ่นวีดิทัศน์ ดีวีดี หรือแผ่นวีดิทัศน์ระบบดิจิทัลเฉพาะที่เกี่ยวกับการบันเทิง
  - 2) การขายอัญมณี หรือเครื่องประดับซึ่งประดับด้วยอัญมณี
  - 3) การซื้อขายสินค้าหรือบริการ โดยวิธีการใช้สื่ออิเล็กทรอนิกส์ผ่านระบบเครือข่ายอินเทอร์เน็ต
  - 4) การบริการอินเทอร์เน็ต (จดทะเบียนพาณิชย์ เฉพาะผู้ประกอบการพาณิชย์ประเภทนิติบุคคล)
  - 5) การให้เช่าพื้นที่ของเครื่องคอมพิวเตอร์แม่ข่าย
  - 6) การบริการเป็นตลาดกลางในการซื้อขายสินค้าหรือบริการ โดยวิธีใช้สื่ออิเล็กทรอนิกส์ผ่านระบบเครือข่ายอินเทอร์เน็ต

<sup>102</sup>ประกาศกระทรวงพาณิชย์ เรื่อง ให้ผู้ประกอบการพาณิชย์ต้องจดทะเบียนพาณิชย์ (ฉบับที่ 11) พ.ศ. 2553 ลงวันที่ 10 พฤศจิกายน 2553 ข้อ 5



6) การผลิต รับจ้างผลิต แผ่นซีดี แถบบันทึก วีดิทัศน์ แผ่นวีดิทัศน์ ดีวีดี หรือแผ่นวีดิทัศน์ระบบดิจิทัลเฉพาะที่เกี่ยวกับการบันเทิง

7) การให้บริการเครื่องคอมพิวเตอร์เพื่อใช้อินเทอร์เน็ต

8) การให้บริการฟังเพลงและร้องเพลงคาราโอเกะ

9) การให้บริการเครื่องเล่นเกม

10) การให้บริการตู้เพลง

11) โรงงานแปรรูปสภาพแกะสลักและการทำหัตถกรรมจากงาช้าง การค้าปลีกการค้าส่งงาช้างและผลิตภัณฑ์งาช้าง

ทั้งนี้ ผู้ประกอบพาณิชย์กิจต้องยื่นคำขอจดทะเบียนพาณิชย์ภายใน 30 วัน นับแต่วันเริ่มประกอบพาณิชย์กิจหรือวันที่เปลี่ยนแปลงรายการหรือวันที่เลิกประกอบพาณิชย์กิจตามแต่กรณี และต้องแสดงใบทะเบียนพาณิชย์ไว้ ณ สำนักงานในที่เปิดเผย

นอกจากนี้ ผู้ประกอบการที่ประกอบธุรกิจผ่านระบบเครือข่ายอินเทอร์เน็ตนอกจากต้องจดทะเบียนพาณิชย์กิจตามพระราชบัญญัติทะเบียนพาณิชย์ พ.ศ. 2499 แล้วต้องจดทะเบียนพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ด้วยเมื่อปรากฏว่าเป็นการประกอบธุรกิจที่มีลักษณะดังนี้ (1) การซื้อขายสินค้าหรือบริการโดยวิธีการใช้สื่ออิเล็กทรอนิกส์ผ่านระบบเครือข่ายอินเทอร์เน็ต (2) การบริการอินเทอร์เน็ต (Internet Service Provider : ISP) (3) ให้เช่าพื้นที่ของเครื่องคอมพิวเตอร์แม่ข่าย (Web Hosting) (4) บริการตลาดกลางในการซื้อขายสินค้าหรือบริการ (E-Marketing) ซึ่งกล่าวได้ว่าผู้ประกอบการต้องจดทะเบียนพาณิชย์กิจและจดทะเบียนพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์

### 2.3 หลักการประกอบธุรกิจวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อมประเภทนิติบุคคล

ตามที่ผู้วิจัยได้กล่าวถึงการประกอบธุรกิจวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อมประเภทบุคคลธรรมดาซึ่งสามารถเริ่มต้นประกอบกิจการได้โดยง่าย แต่ด้วยข้อจำกัดบางประการของการประกอบธุรกิจประเภทบุคคลธรรมดาเพียงคนเดียวนำมาซึ่งความจำเป็นในการรวมกลุ่มของบุคคลมากกว่า 1 คนเพื่อประกอบธุรกิจร่วมกัน<sup>103</sup> โดยการจัดตั้งองค์กรธุรกิจประเภทนิติบุคคล

สำหรับการประกอบธุรกิจวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อมประเภทนิติบุคคลสามารถดำเนินการได้ 3 แนวทาง<sup>104</sup> คือ

<sup>103</sup> นนทวัฒน์ นวตระกูลพิสุทธิ์, กฎหมายลักษณะห้างหุ้นส่วน บริษัทจำกัด และบริษัทมหาชนจำกัด พิมพ์ครั้งที่ 3, (กรุงเทพมหานคร : วิญญูชน), น.25.

<sup>104</sup> นอกจากการประกอบธุรกิจวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อมตาม 3 แนวทางที่กล่าวถึงแล้ว ยังมีการประกอบธุรกิจลักษณะครอบครัว (Family Business) กล่าวคือ ลักษณะธุรกิจที่มีการสืบทอดแบบรุ่นต่อรุ่น เช่น

แนวทางที่ 1 การประกอบธุรกิจวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อมโดยการจัดตั้งกิจการใหม่ (New Start up)

แนวทางที่ 2 การประกอบธุรกิจวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อมโดยการซื้อกิจการ (Take Over)

แนวทางที่ 3 การประกอบธุรกิจวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อมโดยการรับสิทธิในการดำเนินกิจการหรือระบบแฟรนไชส์ (Franchise)

สำหรับในส่วนของหัวข้อนี้ ผู้วิจัยจะขอกล่าวถึงเนื้อหาเฉพาะการประกอบธุรกิจวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อมตามแนวทางที่ 1 คือ การจัดตั้งกิจการใหม่ในรูปแบบนิติบุคคลเท่านั้นเพื่อประกอบการพิจารณาและวิเคราะห์ถึงปัญหาที่เกี่ยวข้องกับการจัดเก็บภาษีเงินได้จากการประกอบธุรกิจลักษณะดังกล่าวในบทที่ 4 ต่อไป

การจัดตั้งนิติบุคคลโดยมีวัตถุประสงค์ประกอบธุรกิจวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อมตามแต่ละประเภท<sup>105</sup> ของธุรกิจนั้นสามารถดำเนินการจัดตั้งองค์กรธุรกิจตามกฎหมาย<sup>106</sup> ได้ดังนี้

#### 2.3.1 ห้างหุ้นส่วน (Partnership)

##### 2.3.1.1 ห้างหุ้นส่วนสามัญ (General Partnership)

ห้างหุ้นส่วนสามัญเป็นองค์กรธุรกิจรูปแบบหนึ่งซึ่งผู้เป็นหุ้นส่วนทุกคนต้องรับผิดชอบร่วมกันในบรรดาหนี้สินทั้งปวงของห้างหุ้นส่วนโดยไม่จำกัดจำนวน<sup>107</sup> ซึ่งแบ่งออกเป็น 2 ประเภทคือ ห้างหุ้นส่วนสามัญที่มีได้จดทะเบียนและห้างหุ้นส่วนสามัญที่ไม่ได้จดทะเบียน เมื่อได้จดทะเบียนแล้วจะมีสภาพเป็นนิติบุคคล เรียกว่า ห้างหุ้นส่วนสามัญนิติบุคคล

องค์ประกอบของห้างหุ้นส่วนสามัญ ประกอบด้วย

องค์ประกอบที่ 1 มีผู้เป็นหุ้นส่วนตั้งแต่ 2 คนขึ้นไปและมีหุ้นส่วนจำพวกเดียวกันเท่านั้นคือ หุ้นส่วนจำพวกไม่จำกัดความรับผิด กล่าวคือ หุ้นส่วนทุกคนต้องรับผิดชอบร่วมกันในบรรดาหนี้สินทั้งปวงของห้างโดยไม่จำกัดจำนวน

รุ่นลูกเข้ามาสืบทอดกิจการต่อจากรุ่นพ่อ โดยอาจมีการพัฒนาเปลี่ยนแปลงรูปแบบของธุรกิจให้สอดคล้องกับสภาพเศรษฐกิจยุคปัจจุบัน รวมถึงสามารถตอบสนองความต้องการของผู้บริโภค เป็นการสร้างมูลค่าเพิ่ม (value added) แก่ธุรกิจอีกด้วย

<sup>105</sup> ประเภทของธุรกิจ ได้แก่ ธุรกิจการผลิต ธุรกิจการค้าส่ง ธุรกิจการค้าส่ง ธุรกิจการค้าปลีกและธุรกิจบริการ

<sup>106</sup> ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์

<sup>107</sup> ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 1025

องค์ประกอบที่ 2 ผู้เป็นหุ้นส่วนจะต้องนำเงิน ทรัพย์สินหรือแรงงานก็ได้มาลงหุ้นในกิจการ

องค์ประกอบที่ 3 ผู้เป็นหุ้นส่วนทุกคนเป็นหุ้นส่วนผู้จัดการ กล่าวคือ จากองค์ประกอบที่ 1 ห้างหุ้นส่วนสามัญมีหุ้นส่วนจำพวกเดียว คือ หุ้นส่วนจำพวกไม่จำกัดความรับผิด ดังนั้นหุ้นส่วนทุกคนจึงต้องร่วมรับผิดในบรรดาหนี้สินทั้งปวงของห้างโดยไม่จำกัดจำนวนและสามารถเข้าจัดการงานของห้างได้

ทั้งนี้ เมื่อห้างหุ้นส่วนสามัญได้จดทะเบียน<sup>108</sup>แล้วจะมีสภาพเป็นนิติบุคคลแยกต่างหากจากตัวผู้เป็นหุ้นส่วน เรียกว่า ห้างหุ้นส่วนสามัญนิติบุคคล ซึ่งกฎหมายมิได้บังคับว่าการจัดตั้งห้างหุ้นส่วนสามัญจะต้องจดทะเบียน

#### 2.3.1.2 ห้างหุ้นส่วนจำกัด (Limited Partnership)

ห้างหุ้นส่วนจำกัดเป็นองค์กรธุรกิจรูปแบบหนึ่งซึ่งแตกต่างจากห้างหุ้นส่วนสามัญโดยประกอบด้วยผู้เป็นหุ้นส่วน 2 จำพวก คือ ผู้เป็นหุ้นส่วนจำพวกจำกัดความรับผิด ได้แก่ ผู้เป็นหุ้นส่วนคนเดียวหรือหลายคนรับผิดจำกัดเพียงจำนวนเงินที่ตนรับว่าจะลงทุนในห้างเท่านั้น และผู้เป็นหุ้นส่วนจำพวกไม่จำกัดความรับผิด ได้แก่ ผู้เป็นหุ้นส่วนคนเดียวหรือหลายคนรับผิดในบรรดาหนี้สินทั้งปวงของห้างหุ้นส่วนโดยไม่จำกัด

องค์ประกอบของห้างหุ้นส่วนจำกัด ประกอบด้วย

องค์ประกอบที่ 1 มีผู้เป็นหุ้นส่วนตั้งแต่ 2 คนขึ้นไปและมีผู้เป็นหุ้นส่วน 2 จำพวกตามที่กล่าวข้างต้น โดยการลงทุนในกิจการของผู้เป็นหุ้นส่วนมีข้อจำกัดดังนี้

ผู้เป็นหุ้นส่วนจำพวกจำกัดความรับผิดลงทุนในกิจการ โดยการลงทุนด้วยเงินและทรัพย์สินได้เท่านั้น<sup>109</sup>

ผู้เป็นหุ้นส่วนจำพวกไม่จำกัดความรับผิดลงทุนในกิจการ โดยการลงทุนด้วยเงินทรัพย์สินและแรงงาน<sup>110</sup>

องค์ประกอบที่ 2 เฉพาะผู้เป็นหุ้นส่วนจำพวกไม่จำกัดความรับผิดเท่านั้นเป็นหุ้นส่วนผู้จัดการ<sup>111</sup>

องค์ประกอบที่ 3 กฎหมายบังคับให้การจัดตั้งห้างหุ้นส่วนจำกัดต้องจดทะเบียนตามประมวลกฎหมายและพาณิชย์

<sup>108</sup> จดทะเบียนตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์

<sup>109</sup> ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 1083

<sup>110</sup> ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 1026

<sup>111</sup> ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 1087

## ขั้นตอนการจดทะเบียนจัดตั้งห้างหุ้นส่วน<sup>112</sup>

### ขั้นตอนที่ 1 ผู้เป็นหุ้นส่วนตกลงกัน

กล่าวคือ ผู้เป็นหุ้นส่วนต้องตกลงกันเพื่อเตรียมการจัดตั้งห้างหุ้นส่วน โดยพิจารณารายละเอียดเกี่ยวกับการจัดตั้งห้างหุ้นส่วน ได้แก่ ชื่อของห้างหุ้นส่วน ขอบเขตหรือวัตถุประสงค์ของการประกอบกิจการ จำนวนเงินหรือทรัพย์สินที่ผู้เป็นหุ้นส่วนแต่ละคนตกลงลงทุนในกิจการ การแต่งตั้งผู้เป็นหุ้นส่วนคนใดคนหนึ่งหรือหลายคนเป็นหุ้นส่วนผู้จัดการ ข้อจำกัดอำนาจของผู้เป็นหุ้นส่วนผู้จัดการ (ถ้ามี) การแบ่งปันกำไรและขาดทุนอันอาจเกิดจากการประกอบกิจการ<sup>113</sup> ที่ตั้งสำนักงานแห่งใหญ่ การเลิกห้างหุ้นส่วนและข้อกำหนดการตั้งผู้ชำระบัญชี<sup>114</sup> เป็นต้น

ทั้งนี้ ในการเข้าเป็นหุ้นส่วนจะต้องเป็นไปตามหลักเกณฑ์และเงื่อนไขดังนี้

กรณีบุคคลธรรมดา<sup>115</sup> กล่าวคือ บุคคลธรรมดาซึ่งเป็นผู้เยาว์ต้องมีอายุไม่น้อยกว่า 12 ปี บริบูรณ์และได้ลงลายมือชื่อในคำขอจดทะเบียนหรือเอกสารประกอบด้วยตนเอง และกรณีผู้เยาว์ได้เข้าเป็นหุ้นส่วนในห้างหุ้นส่วน โดยการรับมรดก ผู้เยาว์ต้องลงลายมือชื่อในคำขอจดทะเบียนหรือเอกสารประกอบด้วยตนเอง หากเป็นผู้เยาว์ที่มีอายุต่ำกว่า 12 ปี ต้องมีผู้แทนโดยชอบธรรมลงลายมือชื่อแทน

กรณีนิติบุคคล<sup>116</sup> กล่าวคือ ห้างหุ้นส่วนสามัญนิติบุคคล ห้างหุ้นส่วนจำกัด บริษัทจำกัด เข้าเป็นหุ้นส่วนจำพวกจำกัดความรับผิดชอบหรือจำพวกไม่จำกัดความรับผิดชอบในห้างหุ้นส่วนก็ได้ แต่ห้ามมิให้บริษัทมหาชนจำกัดเข้าเป็นหุ้นส่วนในห้างหุ้นส่วนสามัญหรือเป็นหุ้นส่วนจำพวกไม่จำกัดความรับผิดชอบในห้างหุ้นส่วนจำกัด

### ขั้นตอนที่ 2 การจองชื่อของห้างหุ้นส่วน

ขั้นตอนที่ 3 การจัดเตรียมคำขอจดทะเบียนและเอกสารหลักฐานประกอบคำขอจดทะเบียน

<sup>112</sup> กรมพัฒนาธุรกิจการค้า กระทรวงพาณิชย์, “โครงการฝึกอบรมหลักสูตรนายทะเบียน รุ่นที่ 2/2560 ระหว่างวันที่ 6-10 และ 13-16 มีนาคม 2560”

<sup>113</sup> ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 1044

<sup>114</sup> ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 1251 ประกอบกับระเบียบสำนักงานทะเบียนหุ้นส่วนบริษัทกลางว่าด้วยการจดทะเบียนห้างหุ้นส่วนและบริษัท พ.ศ. 2554 ข้อ 98

<sup>115</sup> ระเบียบสำนักงานทะเบียนหุ้นส่วนบริษัทกลางว่าด้วยการจดทะเบียนห้างหุ้นส่วนและบริษัท พ.ศ. 2554 ข้อ 49

<sup>116</sup> ระเบียบสำนักงานทะเบียนหุ้นส่วนบริษัทกลางว่าด้วยการจดทะเบียนห้างหุ้นส่วนและบริษัท พ.ศ. 2554 ข้อ 58

เอกสารที่ใช้จดทะเบียนจัดตั้งห้างหุ้นส่วน

1. คำขอจดทะเบียนห้างหุ้นส่วน (แบบ หส.1)
2. รายการจดทะเบียน (แบบ หส.2)
3. แบบวัตถุประสงค์ (แบบ ว.)
4. แบบคำรับรองการจดทะเบียนห้างหุ้นส่วน
5. ใบแจ้งผลการจองชื่อนิติบุคคล
6. แบบขอใช้ชื่อนิติบุคคลเป็นภาษาต่างประเทศ (กรณีใช้ชื่อภาษาต่างประเทศอื่น

นอกจากชื่อภาษาอังกฤษ (ถ้ามี))

7. แบบ สสช.1 จำนวน 1 ฉบับ
8. แผนที่แสดงที่ตั้งสำนักงานแห่งใหญ่และสถานที่สำคัญบริเวณที่ใกล้เคียง

โดยสังเขป

9. สำเนาหลักฐานการรับชำระเงินลงหุ้นที่ห้างฯ ได้ออกให้แก่ผู้เป็นหุ้นส่วน

10. กรณีมีคนต่างด้าวลงหุ้นในห้างหุ้นส่วนไม่ถึงร้อยละ 50 ของเงินลงหุ้นหรือทุนจดทะเบียน ให้ผู้เป็นหุ้นส่วนทุกคนที่มีสัญชาติไทยส่งเอกสารหลักฐานที่ธนาคารออกให้เพื่อรับรองหรือแสดงฐานะทางการเงินของผู้เป็นหุ้นส่วนแต่ละราย โดยเอกสารดังกล่าวต้องแสดงจำนวนเงินที่สอดคล้องกับจำนวนเงินที่นำมาลงหุ้นด้วย

11. สำเนาบัตรประจำตัวของผู้เป็นหุ้นส่วนทุกคน
12. สำเนาหลักฐานการเป็นผู้รับรองลายมือชื่อ<sup>117</sup> (ถ้ามี)
13. หนังสือมอบอำนาจ (ถ้ามี)

ทั้งนี้ การจดทะเบียนจัดตั้งห้างหุ้นส่วนที่มีทุนจดทะเบียนเกินกว่า 5 ล้านบาท ต้องยื่นเอกสารเพิ่มเติมดังนี้

1. กรณีชำระด้วยเงิน ให้ส่งเอกสารที่ธนาคารออกให้เพื่อรับรองว่าหุ้นส่วนผู้จัดการได้รับชำระเงินค่าหุ้นตามจำนวนทุนที่ขอจดทะเบียน โดยยื่นเอกสารดังกล่าวภายใน 15 วันนับแต่วันที่รับจดทะเบียนให้ส่งเอกสารที่ธนาคารออกให้เพื่อรับรองว่าห้างหุ้นส่วนได้รับชำระเงินค่าหุ้นตามจำนวนทุนที่ขอจดทะเบียน

2. กรณีชำระด้วยทรัพย์สิน ให้ส่งหนังสือยืนยันของผู้เป็นเจ้าของทรัพย์สินว่าจะโอนกรรมสิทธิ์ในทรัพย์สินให้ห้างหุ้นส่วนหรือหนังสือยืนยันว่าจะให้ห้างหุ้นส่วนใช้ทรัพย์สินนั้นและภายใน 90 วันนับแต่วันที่จดทะเบียนให้จัดส่งเอกสารดังนี้ 1) ทรัพย์สินที่เป็นอสังหาริมทรัพย์หรือ

<sup>117</sup> ระเบียบสำนักงานทะเบียนหุ้นส่วนบริษัทกลางว่าด้วยการจดทะเบียนห้างหุ้นส่วนและบริษัท

ทรัพย์สินที่มีทะเบียนให้ส่งสำเนาหลักฐานที่แสดงว่าห้างเป็นเจ้าของกรรมสิทธิ์ 2) ทรัพย์สินประเภทอื่น ให้ส่งสำเนาบัญชีแสดงรายละเอียดและมูลค่าทรัพย์สิน 3) ทรัพย์สินที่นำมาให้ห้างใช้แทนการลงหุ้นให้ส่งสัญญาให้ใช้ทรัพย์สิน

ขั้นตอนที่ 4 ขึ้นขอจดทะเบียนต่อนายทะเบียนหุ้นส่วนบริษัท ณ กรมพัฒนาธุรกิจการค้า กระทรวงพาณิชย์

ขั้นตอนที่ 5 ชำระค่าธรรมเนียม

ค่าธรรมเนียมจดทะเบียนจัดตั้งห้างหุ้นส่วน

1) คิดตามจำนวนทุนแสนละ 100 บาท รวมแล้วไม่ให้ต่ำกว่า 1,000 บาท และไม่เกิน 5,000 บาท (เศษของแสนคิดเป็นแสน)

2) ใบสำคัญแสดงการจดทะเบียน ฉบับละ 100 บาท

3) การขอหนังสือรับรอง ฉบับละ 200 บาท

4) การขอให้รับรองสำเนาเอกสาร หน้าละ 50 บาท

ขั้นตอนที่ 6 นายทะเบียนหุ้นส่วนบริษัทออกหนังสือรับรองและใบสำคัญ

### 2.3.2 บริษัทจำกัด (Corporation)

บริษัทจำกัดเป็นรูปแบบหนึ่งของการจัดตั้งองค์กรธุรกิจและมีนิติฐานะเป็นนิติบุคคลมีลักษณะประกอบกิจการแสวงหาผลกำไร โดยมีองค์ประกอบดังนี้

องค์ประกอบที่หนึ่ง บริษัทจำกัดต้องมีผู้ร่วมลงทุนอย่างน้อย 3 คน

องค์ประกอบที่สอง ในการประกอบกิจการมีการแบ่งทุนออกเป็นหุ้นและหุ้นมีมูลค่าเท่าๆกัน โดยมูลค่าหุ้นไม่ต่ำกว่า 5 บาท

องค์ประกอบที่สาม ความรับผิดชอบของผู้ถือหุ้นมีจำกัด ไม่เกินจำนวนเงินที่ตนยังส่งใช้หุ้น ไม่ครบตามมูลค่าของหุ้นที่ตนถือ

ขั้นตอนการจดทะเบียนจัดตั้งบริษัทจำกัด<sup>118</sup>

การจัดตั้งบริษัทจำกัดมีขั้นตอนดังนี้

1) จองชื่อนิติบุคคล

2) ผู้เริ่มก่อการอย่างน้อย 3 คนเข้าชื่อกันจัดทำหนังสือบริคณห์สนธิ

3) จดทะเบียนหนังสือบริคณห์สนธิ

4) จัดให้มีการจองซื้อหุ้นทั้งหมด

<sup>118</sup> กรมพัฒนาธุรกิจการค้า กระทรวงพาณิชย์, “โครงการฝึกอบรมหลักสูตรนายทะเบียน รุ่นที่ 2/2560 ระหว่างวันที่ 6-10 และ 13-16 มีนาคม 2560”



### 5) ออกหนังสือนัดประชุมจัดตั้งบริษัท

ทั้งนี้ รูปแบบการจดทะเบียนจัดตั้งบริษัทจำกัดมี 2 รูปแบบกล่าวคือ รูปแบบที่ 1 การจดทะเบียนหนังสือบริคณห์สนธิและจดทะเบียนบริษัทจำกัดคนละวันกันและรูปแบบที่ 2 การจดทะเบียนหนังสือบริคณห์สนธิและจดทะเบียนบริษัทจำกัด ไปพร้อมกันภายในวันเดียวกัน<sup>119</sup>

รูปแบบที่ 1 การจดทะเบียนหนังสือบริคณห์สนธิและจดทะเบียนบริษัทจำกัดคนละวันกันมีขั้นตอนการดำเนินการดังนี้

ขั้นตอนที่ 1 จดทะเบียนหนังสือบริคณห์สนธิให้ผู้เริ่มก่อการจองชื่อนิติบุคคล โดยผู้เริ่มก่อการต้องมีอย่างน้อย 3 คนขึ้นไปจัดทำหนังสือบริคณห์สนธิและจดทะเบียนหนังสือบริคณห์สนธิ (ในขั้นตอนการจดทะเบียนหนังสือบริคณห์สนธิยังไม่มีสภาพเป็นนิติบุคคลจนกว่าจะได้จดทะเบียนจัดตั้งเป็นบริษัทจำกัด) สำหรับการจดทะเบียนหนังสือบริคณห์สนธิประกอบด้วยข้อมูล ได้แก่ ชื่อบริษัท ที่ตั้งสำนักงานแห่งใหญ่ (ตั้งอยู่ ณ จังหวัดใด) วัตถุประสงค์ของบริษัทจำกัด ถ้อยคำแสดงความรับผิดชอบของผู้ถือหุ้น ทุนจดทะเบียน จำนวนหุ้น มูลค่าหุ้น ชื่อ ที่อยู่ อาชีพ จำนวนหุ้นของผู้เริ่มก่อการจัดตั้งบริษัท ทั้งนี้ ผู้เริ่มก่อการต้องเป็นบุคคลธรรมดาจะเป็นนิติบุคคลมิได้และมีอายุไม่น้อยกว่า 12 ปีบริบูรณ์และเข้าจองชื่อหุ้นอย่างน้อยคนละ 1 หุ้น เมื่อจดทะเบียนหนังสือบริคณห์สนธิแล้วไม่ดำเนินการจดทะเบียนจัดตั้งบริษัทจำกัดภายใน 10 ปี หนังสือบริคณห์สนธิที่ได้จดทะเบียนไว้จะถูกจำหน่ายออกจากสารบบ

เอกสารที่ใช้จดทะเบียนหนังสือบริคณห์สนธิมีดังนี้

1. แบบ บอจ.1
2. แบบ บอจ.2
3. แบบวัตถุประสงค์
4. แบบจองชื่อนิติบุคคล
5. สำเนาบัตรประจำตัวของผู้เริ่มก่อการทุกคน
6. สำเนาหลักฐานการเป็นผู้รับรองลายมือชื่อ (ถ้ามี)
7. หนังสือมอบอำนาจ (ถ้ามี)

ขั้นตอนที่ 2 จดทะเบียนจัดตั้งบริษัท

เอกสารที่ใช้จดทะเบียนจัดตั้งบริษัทจำกัดคนละวันกัน

1. แบบ บอจ.1
2. แบบคำรับรองการจดทะเบียนบริษัทจำกัด

<sup>119</sup> กรมพัฒนาธุรกิจการค้า กระทรวงพาณิชย์, “โครงการฝึกอบรมหลักสูตรนายทะเบียน รุ่นที่ 2/2560 ระหว่างวันที่ 6-10 และ 13-16 มีนาคม 2560”

3. แบบ บอจ.3
  4. แบบ ก.
  5. แบบ บอจ.5
  6. สำเนาหนังสือนัดประชุมตั้งบริษัท
  7. สำเนารายงานการประชุมตั้งบริษัท
  8. สำเนาข้อบังคับ (ถ้ามี) พร้อมปิดอากรแสตมป์ 200 บาท
  9. หลักฐานการรับชำระค่าหุ้น
  10. แบบ สสช. จำนวน 1 ฉบับ
  11. แผนที่แสดงที่ตั้งสำนักงานแห่งใหญ่และสถานที่สำคัญบริเวณใกล้เคียงโดยสังเขป
  12. สำเนาบัตรประจำตัวประชาชนของกรรมการทุกคน
  13. สำเนาหลักฐานการเป็นผู้รับรองลายมือชื่อ (ถ้ามี)
  14. หนังสือมอบอำนาจ (ถ้ามี)
- ขั้นตอนที่ 3 ชำระค่าธรรมเนียม

รูปแบบที่ 2 การจดทะเบียนหนังสือบริคณห์สนธิและจดทะเบียนบริษัทจำกัดไปพร้อมกันภายในวันเดียวกันมีขั้นตอนการดำเนินการดังนี้

ขั้นตอนที่ 1 จดทะเบียนหนังสือบริคณห์สนธิ

ขั้นตอนที่ 2 จดทะเบียนจัดตั้งบริษัท

เอกสารที่ใช้จดทะเบียนจัดตั้งบริษัทจำกัดไปพร้อมกันภายในวันเดียวกัน

1. แบบ บอจ. 1
2. แบบคำรับรองการจดทะเบียนบริษัทจำกัด
3. แบบ บอจ. 2 พร้อมปิดอากรแสตมป์ 200 บาท
4. แบบ บอจ. 3
5. แบบ ว.
6. แบบ ก.
7. แบบจองชื่อนิติบุคคล
8. แบบ บอจ. 5
9. สำเนาบัญชีรายชื่อผู้เข้าชื่อชื่อหุ้นในการประชุมให้ความเห็นชอบในกิจการที่ได้ประชุมจัดตั้งบริษัทพร้อมลงลายมือชื่อ
10. สำเนารายงานการประชุมจัดตั้งบริษัท
11. สำเนาข้อบังคับ พร้อมปิดอากรแสตมป์ 200 บาท (ถ้ามี)

12. แบบ สสช. 1 จำนวน 1 ฉบับ
13. สำเนาหลักฐานการรับชำระค่าหุ้นที่บริษัทออกให้แก่ผู้ถือหุ้น
14. แผนที่แสดงที่ตั้งสำนักงานแห่งใหญ่และสถานที่สำคัญบริเวณใกล้เคียงโดยสังเขป
15. สำเนาบัตรประจำตัวของผู้เริ่มก่อการและกรรมการทุกคน
16. สำเนาหลักฐานการเป็นผู้รับรองลายมือชื่อ (ถ้ามี)
17. หนังสือมอบอำนาจ (ถ้ามี)

ขั้นตอนที่ 3 ชำระค่าธรรมเนียม

ค่าธรรมเนียมการจัดตั้งบริษัทจำกัด แบ่งเป็น 2 ขั้นตอนดังนี้

ค่าธรรมเนียมการจดทะเบียนหนังสือบริคณห์สนธิ ไม่ต่ำกว่า 500 บาท ไม่เกิน 25,000 บาท (แสนละ 50 บาท เศษของแสนคิดเป็นแสน)

ค่าธรรมเนียมการจดทะเบียนจัดตั้งบริษัทจำกัด ไม่ต่ำกว่า 5,000 บาท ไม่เกิน 250,000 บาท (แสนละ 500 บาท เศษของแสนคิดเป็นแสน)

เมื่อได้จดทะเบียนจัดตั้งเป็นบริษัทจำกัดแล้วบริษัทจำกัดมีหน้าที่ในการปฏิบัติตามกฎหมายดังนี้

บริษัทจำกัดต้องจัดทำสมุดทะเบียนผู้ถือหุ้นและเก็บรักษาสมุดทะเบียนผู้ถือหุ้นไว้ ณ สำนักงานของบริษัทและเปิดให้ผู้ถือหุ้นสามารถตรวจสอบได้ในเวลาทำการโดยไม่เรียกเก็บค่าธรรมเนียม

บริษัทจำกัดต้องจัดทำงบการเงินประจำปีและให้ผู้สอบบัญชีตรวจสอบและรับรอง โดยที่ประชุมผู้ถือหุ้นอนุมัติภายใน 4 เดือนนับแต่วันปิดรอบบัญชีและต้องยื่นงบการเงินประจำปีต่อกรมพัฒนาธุรกิจการค้าภายใน 1 เดือนนับแต่วันประชุมใหญ่สามัญผู้ถือหุ้น

บริษัทจำกัดต้องจัดทำบัญชีรายชื่อผู้ถือหุ้นทั้งหมดที่มีอยู่ ณ วันที่ประชุมและนำส่งต่อนายทะเบียนภายใน 14 วันนับแต่วันประชุมสามัญ

เมื่อมีนิติฐานะทางกฎหมายย่อมก่อให้เกิดความรับผิดชอบของกรรมการทั้งความรับผิดทางแพ่งและความรับผิดทางอาญาของกรรมการผู้เป็นบุคคลธรรมดาและบริษัทจำกัด ซึ่งมีสภาพเป็นนิติบุคคลแยกออกจากกันโดยพิจารณาเป็นความรับผิดทางแพ่งและความรับผิดทางอาญาดังนี้

ความรับผิดทางแพ่งพิจารณาเป็น 2 กรณีคือ

กรณีที่หนึ่ง ความรับผิดชอบของกรรมการต่อบริษัทจำกัดและผู้ถือหุ้น กล่าวคือ กรณีกรรมการกระทำความผิดก่อให้เกิดความเสียหายแก่บริษัทจำกัด เช่น กระทำผิดข้อบังคับหรือวัตถุประสงค์ของบริษัทจำกัด (ปรากฏตามหนังสือบริคณห์สนธิ)หรือกระทำผิดต่อมติที่ประชุมผู้ถือ

หุ้นหรือฝ่าฝืนข้อบัญญัติทางกฎหมาย บริษัทจำกัดสามารถฟ้องร้องกรรมการให้รับผิดชอบในความเสียหายอันเกิดจากการกระทำในฐานะส่วนตัวได้

กรณีที่สอง ความรับผิดชอบของกรรมการต่อบุคคลภายนอก กล่าวคือ กรณีกรรมการกระทำผิดก่อให้เกิดความเสียหายแก่บุคคลภายนอกโดยปราศจากอำนาจหรือนอกเหนือขอบอำนาจของกรรมการและบริษัทจำกัดมิได้ให้สัตยาบันแก่การกระทำนั้นกรรมการต้องรับผิดชอบเป็นการส่วนตัว

ความรับผิดทางอาญาเป็นไปตามพระราชบัญญัติกำหนดความรับผิดเกี่ยวกับห้างหุ้นส่วนสามัญจดทะเบียน ห้างหุ้นส่วนจำกัด บริษัทจำกัด สมาคม และมูลนิธิ พ.ศ. 2499

#### 2.4 หลักการจัดเก็บภาษีจากการประกอบธุรกิจวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อมประเภทบุคคลธรรมดา

ตามที่ผู้วิจัยได้กล่าวถึงหลักการการประกอบธุรกิจวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อมในหัวข้อที่ 2.2 ว่าผู้ประสงค์ประกอบธุรกิจดังกล่าวสามารถเลือกประกอบธุรกิจในรูปแบบบุคคลธรรมดาหรือเป็นผู้ประกอบการรายเดี่ยวได้ ซึ่งเมื่อเลือกประกอบธุรกิจในรูปแบบดังกล่าวแล้วผู้ประกอบการต้องถูกจัดเก็บภาษีเงินได้ประเภทบุคคลธรรมดาซึ่งเป็นภาษีทางตรงเรียกเก็บจากบุคคลผู้มีเงินได้พึงประเมินตามเกณฑ์ที่ประมวลรัษฎากรกำหนดไว้เว้นแต่ประมวลรัษฎากรจะบัญญัติไว้โดยเฉพาะจึงไม่ต้องเสียภาษีและเงินได้จากการประกอบธุรกิจวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อมเป็นเงินได้พึงประเมินประเภทที่ 8 ตามมาตรา 40 (8) ซึ่งผู้วิจัยจะขอกล่าวถึงรายละเอียดของวิธีการจัดเก็บภาษีเงินได้พึงประเมินประเภทที่ 8 ในบทที่ 3

ในหัวข้อ 2.4 ผู้วิจัยขอกล่าวถึงหลักการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาตามหลักเกณฑ์วิธีการและเงื่อนไขตามประมวลรัษฎากร โดยแบ่งออกเป็น 5 หัวข้อ ดังนี้

- 2.4.1 ผู้มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา
- 2.4.2 หลักการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา
- 2.4.3 เงินได้พึงประเมินตามประมวลรัษฎากร
- 2.4.4 ฐานภาษีและอัตราภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา
- 2.4.5 วิธีการเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา

#### 2.4.1 ผู้มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา

การพิจารณาว่าผู้มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาตามประมวลรัษฎากรจำเป็นต้องทำความเข้าใจความหมายของคำว่า “ผู้มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา” แยกจากคำว่า “ผู้มีหน้าที่รับผิดชอบในการยื่นแบบแสดงรายการ” และคำว่า “ผู้ต้องรับผิดชอบเสียภาษีอากร” กล่าวคือ

คำว่า “ผู้มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา” (Tax Payer หรือ Tax Unit) ที่เข้าข่ายต้องเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาตามประมวลรัษฎากรแบ่งเป็น 4 ประเภท คือ ผู้มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาประเภทที่หนึ่ง ได้แก่ บุคคลธรรมดา ประเภทที่สอง ได้แก่ ผู้ถึงแก่ความตาย ประเภทที่สาม ได้แก่ กองมรดกที่ยังมิได้แบ่งและประเภทที่สี่ ได้แก่ ห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่มีชื่อบุคคล ซึ่งผู้มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาตามประมวลรัษฎากรต้องเป็นผู้มีหน้าที่เสียภาษี 4 ประเภทที่กล่าวมาแล้วเท่านั้น

ผู้มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาประเภทที่หนึ่ง ได้แก่ บุคคลธรรมดา

บุคคลธรรมดาตามประมวลรัษฎากร หมายถึง บุคคลธรรมดาตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 15 กล่าวคือ บุคคลที่มีลักษณะทางกายภาพเป็นบุคคลที่มีชีวิตโดยสภาพบุคคลย่อมเริ่มแต่เมื่อคลอดและอยู่รอดเป็นทารก<sup>120</sup> โดยไม่จำกัดว่าจะต้องเป็นบุคคลที่บรรลุนิติภาวะแล้วหรือไม่ แม้จะเป็นทารกหรือผู้เยาว์ หากเป็นผู้มีเงินได้ตามที่กฎหมายกำหนดย่อมอยู่ในบังคับที่จะต้องเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาหรือกล่าวอีกนัย บุคคลธรรมดาตามประมวลรัษฎากรหมายความรวมถึง เด็ก ผู้ใหญ่ และคนชราโดยมิได้จำกัดเพศ อายุ ความสามารถ สัญชาติ เชื้อชาติ<sup>121</sup>

ผู้มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาประเภทที่สอง ได้แก่ ผู้ถึงแก่ความตาย

ผู้ถึงแก่ความตาย หมายถึง ผู้ถึงแก่ความตายระหว่างปีภาษี กล่าวคือ การถึงแก่ความตายได้เกิดขึ้นระหว่างวันที่ 1 มกราคม ถึง 31 ธันวาคม<sup>122</sup> หรือถึงแก่ความตายก่อนยื่นแบบแสดงรายการเสียภาษี ซึ่งความตายนั้นทำให้สภาพบุคคลสิ้นสุดลง<sup>123</sup> และประมวลรัษฎากรได้กำหนดให้ผู้มีหน้าที่

<sup>120</sup> ชัยสิทธิ์ ตรีชูธรรม, คู่มือการศึกษาวិชากฎหมายภาษีอากร, (กรุงเทพมหานคร : กรุงเทพมหานคร พิมพ์ครั้งที่ 3, 2556), น.69.

<sup>121</sup> ลาวัลย์ อุดมวัฒน์ทวี, เอกสารการสอนวิชากฎหมายธุรกิจและการภาษีอากร, พิมพ์ครั้งที่ 3, (นนทบุรี : มหาวิทยาลัยสุโขทัยธรรมมาธิราช, 2544), น.37.

<sup>122</sup> กลุ่มนักวิชาการภาษีอากร, ภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร 2558, (กรุงเทพมหานคร : เรือนแก้วการพิมพ์, 2558), น.18.

<sup>123</sup> สภาพบุคคลสิ้นสุดลงตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 15

ยื่นแบบแสดงรายการเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาแทนผู้ถึงแก่ความตาย ได้แก่ 1) ผู้จัดการกองมรดกหรือ 2) ทายาทหรือ 3) ผู้ครอบครองทรัพย์สินมรดกของผู้ถึงแก่ความตาย<sup>124</sup>

กรณีการเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาของผู้ถึงแก่ความตาย แยกพิจารณาได้เป็น 2 รูปแบบ ดังนี้

รูปแบบที่หนึ่ง กองมรดกของผู้ถึงแก่ความตายยังมีได้แบ่ง ประมวลรัษฎากรกำหนดให้เสียภาษีในนามของกองมรดกของผู้ถึงแก่ความตาย และ

รูปแบบที่สอง กองมรดกของผู้ถึงแก่ความตายได้มีการแบ่งกองมรดกกันแล้ว ซึ่งมีผลให้ผู้ได้รับส่วนแบ่ง<sup>125</sup> เป็นผู้มีเงินได้พึงประเมิน หากการได้รับส่วนแบ่งจากกองมรดกนั้นมีเงินได้พึงประเมินถึงเกณฑ์ขั้นต่ำ ผู้ได้รับส่วนแบ่งต้องยื่นแบบแสดงรายการเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาในนามของตนเอง กล่าวคือ ยื่นในนามบุคคลธรรมดา

ผู้มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาประเภทที่สาม ได้แก่ กองมรดกที่ยังมิได้แบ่ง กองมรดกที่ยังมิได้แบ่ง คือ กรณีในปีภาษีถัดจากปีที่เจ้าของมรดกถึงแก่ความตายและกองมรดกยังมิได้แบ่งทรัพย์สินหรือประโยชน์อื่นใดแก่ทายาทคนใดคนหนึ่งโดยเด็ดขาดและกองมรดกได้ก่อให้เกิดเงินได้พึงประเมินถึงเกณฑ์ขั้นต่ำที่ประมวลรัษฎากรกำหนดซึ่งกฎหมายถือว่ากองมรดกเป็นผู้มีหน้าที่เสียภาษีและโดยสภาพ กองมรดกมิได้มีสภาพบุคคล ประมวลรัษฎากรจึงกำหนดให้ผู้มีหน้าที่ยื่นแบบแสดงรายการเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ได้แก่ 1) ผู้จัดการกองมรดกหรือ 2) ทายาทหรือ 3) ผู้ครอบครองทรัพย์สินมรดกและหากกองมรดกได้มีการแบ่งมรดกแก่ทายาทแล้ว ทายาทก็ต้องเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาตามรูปแบบที่สองของผู้มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาประเภทที่สามที่ได้กล่าวมาแล้วข้างต้น<sup>126</sup>

ผู้มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาประเภทที่สี่ ได้แก่ ห้างหุ้นส่วนสามัญและคณะบุคคลที่มีโชันติบุคคล

ห้างหุ้นส่วนสามัญ หมายความว่า “บุคคลตั้งแต่สองคนขึ้นไปตกลงเข้ากันเพื่อกระทำการกิจการร่วมกันด้วยประสงค์จะแบ่งปันกำไรอันจะพึงได้จากกิจการที่ทำนั้น”<sup>127</sup> (กลุ่มนักวิชาการภาษี

<sup>124</sup> กลุ่มนักวิชาการภาษีอากร, ภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร 2558, (กรุงเทพมหานคร : เรือนแก้วการพิมพ์, 2558), น.14.

<sup>125</sup> ทายาทหรือผู้ได้รับมรดก

<sup>126</sup> กลุ่มนักวิชาการภาษีอากร, เพ็งอ้วง, น.14.

<sup>127</sup> ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 1012



อากร 2558 : 14) ทั้งนี้ ในทางปฏิบัติมีการตีความของกรณีที่เข้าข่ายเป็นห้างหุ้นส่วนสามัญตามคำสั่งกรมสรรพากรที่ ป.149/2558<sup>128</sup> ดังนี้

กรณีที่หนึ่ง การเข้าร่วมกันเปิดบัญชีเงินฝากธนาคาร โดยใช้ชื่อบัญชีเงินฝากธนาคารร่วมกัน เช่น บัญชีเงินฝากนางสาวภาณีและนายอากร

กรณีที่สองการเข้าร่วมกันซื้อหุ้น เช่น นางสาวภาณีและนายอากรเข้าร่วมกันเป็นห้างหุ้นส่วนสามัญ

กรณีที่สามการเข้าถือกรรมสิทธิ์ในที่ดินร่วมกัน เช่น นางสาวภาณีและนายอากรซื้อที่ดินร่วมกัน

กรณีที่สี่การเข้าร่วมกันของแพทย์เพื่อทำกิจการรักษาคนไข้ เช่น นายแพทย์หนึ่งร่วมกับนายแพทย์สองหรือนายแพทย์หนึ่งร่วมกับนางพยาบาลสาม เป็นต้น

กรณีที่ห้า การเข้าร่วมกันของนักแสดงหรือพิธีกรในการรับงานแสดงหรือรับงานพิธีกร เช่น นักแสดงหนึ่งร่วมกับนักแสดงสอง เป็นต้น

คณะบุคคลที่มีใช้นิติบุคคล หมายความว่า “บุคคลตั้งแต่สองคนขึ้นไปตกลงกระทำการร่วมกันอันมิใช่ห้างหุ้นส่วนสามัญ”<sup>129</sup> (กลุ่มนักวิชาการภาษีอากร 2558:15) เช่น คณะกรรมการนักศึกษาจัดหาทุนเพื่อกระทำการกิจกรรมในกลุ่มของตน คณะกรรมการจัดหาทุนเพื่อสร้างและปรับปรุงโบราณสถาน ชมรมแม่บ้านจัดกิจกรรมหาทุนเพื่อสร้างโรงพยาบาล เป็นต้น<sup>130</sup>

#### 2.4.2 หลักการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา

ในการจัดเก็บภาษีอากรจากบุคคลใด รัฐบาลต้องพิจารณาถึงความสัมพันธ์ระหว่างรับกับบุคคลนั้นซึ่งหลักการจัดเก็บภาษีเงินได้ที่ยึดถือปฏิบัติมี 3 หลักการสำคัญ<sup>131</sup> คือ

หลักที่หนึ่ง หลักสัญชาติ (Nationality Rule)

การจัดเก็บภาษีเงินได้ตามหลักสัญชาติถือว่าบุคคลถือสัญชาติโดย้อมได้รับความคุ้มครองและได้รับประโยชน์จากรัฐบาลของประเทศที่ตนถือสัญชาติอยู่ ด้วยเหตุนี้บุคคลผู้ถือสัญชาติของประเทศใดต้องเสียภาษีให้แก่ประเทศนั้น<sup>132</sup>

<sup>128</sup> กลุ่มนักวิชาการภาษีอากร, *เพ็งอ้วง*, หน้าเดิม.

<sup>129</sup> กลุ่มนักวิชาการภาษีอากร, *เพ็งอ้วง*, น.15.

<sup>130</sup> กลุ่มนักวิชาการภาษีอากร, *เพ็งอ้วง*, หน้าเดิม.

<sup>131</sup> ชัยสิทธิ์ ตราจรรยา, *เพ็งอ้วง*, น.88.

<sup>132</sup> ชัยสิทธิ์ ตราจรรยา, *เพ็งอ้วง*, หน้าเดิม.

### หลักที่สอง หลักถิ่นที่อยู่ (Residence Rule)

การจัดเก็บภาษีอากรตามหลักถิ่นที่อยู่อธิบายความสัมพันธ์ระหว่างบุคคลกับรัฐ ความเป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ในประเทศใดต้องเสียภาษีอากรให้กับรัฐบาลเจ้าของประเทศนั้นโดยไม่พิจารณาว่าบุคคลนั้นจะมีสัญชาติเดียวกันกับรัฐบาลเจ้าของประเทศหรือไม่หรือมีแหล่งเงินได้ในประเทศใดก็ตามกล่าวอีกนัยคือถ้ามีแหล่งเงินได้ทั่วโลก (Worldwide Income Basis)<sup>133</sup> หลักการจัดเก็บภาษีอากรตามหลักถิ่นที่อยู่ถือว่าเงินได้ที่เกิดจากการทำงานหรือประกอบธุรกิจจากต่างประเทศที่มีใช้ประเทศที่บุคคลมีถิ่นที่อยู่ต้องนำเงินได้มาเสียภาษีให้แก่รัฐบาลของประเทศที่ตนมีถิ่นที่อยู่<sup>134</sup>

### หลักที่สาม หลักแหล่งเงินได้ (Source Rule)

การจัดเก็บภาษีเงินได้ตามหลักแหล่งเงินได้เป็นหลักการที่กำหนดให้บุคคลต้องเสียภาษีเงินได้ให้แก่ประเทศเจ้าของแหล่งเงินได้ กล่าวคือ บุคคลมีเงินได้จากแหล่งเงินได้ในประเทศใดย่อมต้องเสียภาษีเงินได้ให้แก่ประเทศนั้น<sup>135</sup> หรือกล่าวอีกนัยคือการจัดเก็บภาษีเงินได้ตามหลักแหล่งเงินได้นี้แตกต่างจากการจัดเก็บภาษีเงินได้ตามหลักสัญชาติและหลักถิ่นที่อยู่โดยเป็นการจัดเก็บภาษีเงินได้ที่เกิดขึ้นภายในอาณาเขตของประเทศมิได้จัดเก็บภาษีเงินได้จากแหล่งเงินได้นอกประเทศ<sup>136</sup>

ประมวลรัษฎากรมาตรา 41 ได้กำหนดแหล่งที่มาของเงินได้ พิจารณาได้เป็น 2 กรณี คือ

กรณีที่หนึ่ง แหล่งเงินได้ภายในประเทศหมายถึง เงินได้ที่เกิดขึ้นหรือเป็นผลสืบเนื่องจากหน้าที่การงานที่ทำในประเทศไทยหรือกิจการที่ทำในประเทศไทยหรือกิจการของนายจ้างในประเทศไทยหรือทรัพย์สินที่อยู่ในประเทศไทย<sup>137</sup>

กรณีที่สอง แหล่งเงินได้นอกประเทศ หมายถึง เงินได้ที่เกิดขึ้นหรือเป็นผลสืบเนื่องจากมีหน้าที่การงานที่ทำในต่างประเทศหรือกิจการที่ทำในต่างประเทศหรือทรัพย์สินที่อยู่ในต่างประเทศ ทั้งนี้ ผู้มีหน้าที่เสียภาษีจะต้องเสียภาษีเงินได้ในประเทศไทย เมื่อครบองค์ประกอบตามหลักแหล่งเงินได้นอกประเทศ ดังนี้<sup>138</sup>

องค์ประกอบที่หนึ่ง ผู้มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาเงินได้และเป็นผู้อยู่<sup>139</sup>ในประเทศไทยในปีภาษีนั้น และ

<sup>133</sup> ชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม, *เพ็ญอ่าง*, หน้าเดิม.

<sup>134</sup> ชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม, *เพ็ญอ่าง*, หน้าเดิม.

<sup>135</sup> ชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม, *เพ็ญอ่าง*, น.89.

<sup>136</sup> ชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม, *เพ็ญอ่าง*, หน้าเดิม.

<sup>137</sup> กลุ่มนักวิชาการภาษีอากร, *เพ็ญอ่าง*, น.17.

<sup>138</sup> กลุ่มนักวิชาการภาษีอากร, *เพ็ญอ่าง*, หน้าเดิม.

<sup>139</sup> กลุ่มนักวิชาการภาษีอากร, *เพ็ญอ่าง*, น.18.

องค์ประกอบที่สอง ผู้มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาได้นำเงินได้นั้นเข้ามาในประเทศไทยในปีภาษีนั้นด้วย

#### 2.4.3 เงินได้พึงประเมินตามประมวลรัษฎากร

การจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาเป็นการจัดเก็บจากฐานภาษี (Tax Base) คือ เงินได้สุทธิ<sup>140</sup> ซึ่งต้องพิจารณาว่าผู้มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา (Tax Payer) มีเงินได้พึงประเมินหรือไม่ โดยต้องพิจารณาว่าเงินได้พึงประเมินที่เข้าข่ายต้องเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดานั้นมีแหล่งที่มาจากแหล่งเงินได้ภายในประเทศหรือต่างประเทศ

ประมวลรัษฎากรได้ให้นิยามความหมายของเงินได้พึงประเมิน ดังนี้

เงินได้พึงประเมิน หมายความว่า “เงินได้อันเข้าลักษณะพึงเสียภาษีในหมวดนี้ เงินได้ดังกล่าวนี้ให้หมายความรวมถึงทรัพย์สินหรือประโยชน์อย่างอื่นที่ได้รับ ซึ่งอาจคำนวณได้เป็นเงิน เงินค่าภาษีอากรที่ผู้จ่ายเงินหรือผู้อื่นออกแทนให้สำหรับเงินได้ประเภทต่าง ๆ ตามมาตรา 40 และเครดิตภาษีตามมาตรา 47 ทวิด้วย”<sup>141</sup>

จากบทบัญญัติมาตรา 39 แห่งประมวลรัษฎากร สรุปสาระสำคัญของเงินได้พึงประเมินที่เข้าข่ายต้องเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ความเป็นเงินได้พึงประเมินต้องเป็น

- (1) เงิน<sup>142</sup>
- (2) ทรัพย์สินซึ่งอาจคำนวณได้เป็นเงิน<sup>143</sup>
- (3) ประโยชน์ซึ่งอาจคิดคำนวณได้เป็นเงิน<sup>144</sup>
- (4) เงินค่าภาษีอากรที่ผู้จ่ายเงินหรือผู้อื่นออกแทนให้<sup>145</sup>
- (5) เครดิตเงินภาษีตามที่กฎหมายกำหนด<sup>146</sup>

โดย (1) – (5) จะต้องได้รับจริงภายในปีภาษี<sup>147</sup>

ทั้งนี้ ตามบทบัญญัติดังกล่าวข้างต้นมิได้กำหนดว่าเงินได้พึงประเมินมีลักษณะอย่างไร เพียงแต่กำหนดให้เงินได้อันเข้าลักษณะพึงเสียภาษีตามประมวลรัษฎากรเท่านั้น กล่าวคือ เงินได้อัน

<sup>140</sup> เงินได้สุทธิ มาจากสมการ : เงินได้สุทธิ = เงินได้พึงประเมิน – ค่าใช้จ่าย – ค่าลดหย่อน

<sup>141</sup> ประมวลรัษฎากร มาตรา 39

<sup>142</sup> กลุ่มนักวิชาการภาษีอากร, *เพ็งอ้วง*, น.16-17.

<sup>143</sup> กลุ่มนักวิชาการภาษีอากร, *เพ็งอ้วง*, น.16.

<sup>144</sup> กลุ่มนักวิชาการภาษีอากร, *เพ็งอ้วง*, หน้าเดิม.

<sup>145</sup> กลุ่มนักวิชาการภาษีอากร, *เพ็งอ้วง*, หน้าเดิม.

<sup>146</sup> กลุ่มนักวิชาการภาษีอากร, *เพ็งอ้วง*, น.17.

<sup>147</sup> ชัยสิทธิ์ ตรีชาธรรม, *เพ็งอ้วง*, น. 277.

เข้าลักษณะพึงเสียภายในหมวด 3 ภาษีเงินได้ ซึ่งเข้าข่ายเป็นเงินได้พึงประเมินนั้นได้กำหนดไว้ทั้งหมด 8 ประเภท<sup>148</sup> ดังนี้

เงินได้พึงประเมินประเภทที่ 1<sup>149</sup> ได้แก่ “เงินได้เนื่องจากการจ้างแรงงานไม่ว่าจะเป็นเงินเดือน ค่าจ้าง เบี้ยเลี้ยง โบนัส เบี้ยหวัด บำเหน็จ บำนาญ เงินค่าเช่าบ้าน เงินที่คำนวณได้จากมูลค่าของการได้อยู่บ้านที่นายจ้างให้อยู่โดยไม่เสียค่าเช่า เงินที่นายจ้างจ่ายชำระหนี้ใด ๆ ซึ่งลูกจ้างมีหน้าที่ต้องชำระ และเงิน ทรัพย์สิน หรือประโยชน์ใด ๆ บรรดาที่ได้เนื่องจากการจ้างแรงงาน”

เงินได้พึงประเมินประเภทที่ 2<sup>150</sup> ได้แก่ “เงินได้เนื่องจากหน้าที่หรือตำแหน่งงานที่ทำ หรือจากการรับทำงานให้ไม่ว่าจะเป็นค่าธรรมเนียมค่างานหน้า ค่าส่วนลด เงินอุดหนุนในงานที่ทำ เบี้ยประชุม บำเหน็จ โบนัส เงินค่าเช่าบ้าน เงินที่คำนวณได้จากมูลค่าของการได้อยู่บ้านที่ผู้จ่ายเงินได้ให้อยู่โดยไม่เสียค่าเช่า เงินที่ผู้จ่ายเงินได้จ่ายชำระหนี้ใด ๆ ซึ่งผู้มีเงินได้มีหน้าที่ต้องชำระ และเงิน ทรัพย์สิน หรือประโยชน์ใด ๆ บรรดาที่ได้เนื่องจากหน้าที่หรือตำแหน่งงานที่ทำ หรือจากการรับทำงานให้ นั้น ไม่ว่าหน้าที่หรือตำแหน่งงานหรืองานที่รับทำให้นั้นจะเป็นการประจำหรือชั่วคราว”

เงินได้พึงประเมินประเภทที่ 3<sup>151</sup> ได้แก่ “ค่าแห่งกวีตวิลล์ ค่าแห่งลิขสิทธิ์หรือสิทธิอย่างอื่น เงินปี หรือเงินได้มีลักษณะเป็นเงินรายปีอันได้มาจากพินัยกรรม นิติกรรมอย่างอื่นหรือคำพิพากษาของศาล”

เงินได้พึงประเมินประเภทที่ 4<sup>152</sup> ได้แก่ “เงินได้ที่เป็น

(ก) ดอกเบี้ยพันธบัตร ดอกเบี้ยเงินฝาก ดอกเบี้ยหุ้นกู้ ดอกเบี้ยตัวเงิน ดอกเบี้ยเงินกู้ยืมไม่ว่าจะมีหลักประกันหรือไม่ ดอกเบี้ยเงินกู้ยืมที่อยู่ในบังคับต้องถูกหักภาษีไว้ ณ ที่จ่ายตามกฎหมายว่าด้วยภาษีเงินได้ปิโตรเลียมเฉพาะส่วนที่เหลือจากถูกหักภาษีไว้ ณ ที่จ่ายตามกฎหมายดังกล่าว หรือผลต่างระหว่างราคาไถ่ถอนกับราคาจำหน่ายตัวเงินหรือตราสารแสดงสิทธิในหนี้ที่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล หรือนิติบุคคลอื่นที่ปล่อยออกและจำหน่ายครั้งแรกในราคาต่ำกว่าราคาไถ่ถอน รวมทั้งเงินได้ที่มีลักษณะทำนองเดียวกันกับดอกเบี้ยผลประโยชน์หรือค่าตอบแทนอื่น ๆ ที่ได้จากการให้กู้ยืม หรือจากสิทธิเรียกร้องในหนี้ทุกชนิดไม่ว่าจะมีหลักประกันหรือไม่ก็ตาม

<sup>148</sup> ประมวลรัษฎากร มาตรา 40 (1)-(8)

<sup>149</sup> ประมวลรัษฎากร มาตรา 40 (1)

<sup>150</sup> ประมวลรัษฎากร มาตรา 40 (2)

<sup>151</sup> ประมวลรัษฎากร มาตรา 40 (3)

<sup>152</sup> ประมวลรัษฎากร มาตรา 40 (4)

(ข) เงินปันผล เงินส่วนแบ่งของกำไร หรือประโยชน์อื่นใดที่ได้จากบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล กองทุนรวม หรือสถาบันการเงินที่มีกฎหมายโดยเฉพาะของประเทศไทยจัดตั้งขึ้นสำหรับให้กู้ยืมเงินเพื่อส่งเสริมเกษตรกรรม พาณิชยกรรม หรืออุตสาหกรรม เงินปันผล หรือเงินส่วนแบ่งของกำไรที่อยู่ในบังคับต้องถูกหักภาษีไว้ ณ ที่จ่ายตามกฎหมายว่าด้วยภาษีเงินได้ปิโตรเลียมเฉพาะส่วนที่เหลือจากถูกหักภาษีไว้ ณ ที่จ่ายตามกฎหมายดังกล่าว

(ค) เงินโบนัสที่จ่ายแก่ผู้ถือหุ้น หรือผู้เป็นหุ้นส่วนในบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล

(ง) เงินลดทุนของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลเฉพาะส่วนที่จ่ายไม่เกินกว่ากำไร และเงินที่กัณฑ์ไว้รวมกัน

(จ) เงินเพิ่มทุนของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลเฉพาะส่วนที่จ่ายไม่เกินกว่ากำไร และเงินที่กัณฑ์ไว้รวมกัน

(ฉ) ผลประโยชน์ที่ได้จากการที่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลควบเข้ากัน หรือรับช่วงกัน หรือเลิกกัน ซึ่งตีราคาเป็นเงินได้เกินกว่าเงินทุน

(ช) ผลประโยชน์ที่ได้จากการโอนการเป็นหุ้นส่วน หรือโอนหุ้น หุ้นกู้ พันธบัตร หรือตั๋วเงิน หรือตราสารแสดงสิทธิในหนี้ที่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลหรือนิติบุคคลอื่นเป็นผู้ออก ทั้งนี้ เฉพาะตีราคาเป็นเงินได้เกินกว่าที่ลงทุน”

เงินได้พึงประเมินประเภทที่ 5<sup>153</sup> ได้แก่ “เงินหรือประโยชน์อย่างอื่นที่ได้เนื่องจาก

(ก) การให้เช่าทรัพย์สิน

(ข) การผิดสัญญาเช่าซื้อทรัพย์สิน

(ค) การผิดสัญญาซื้อขายเงินผ่อน ซึ่งผู้ขายได้รับคืนทรัพย์สินที่ซื้อขายนั้น โดยไม่ต้องคืนเงินหรือประโยชน์ที่ได้รับไว้แล้ว”

เงินได้พึงประเมินประเภทที่ 6<sup>154</sup> ได้แก่ “เงินได้จากวิชาชีพอิสระ คือ วิชากฎหมาย การประกอบโรคศิลปะ วิศวกรรม สถาปัตยกรรม การบัญชี ประณีตศิลปกรรม หรือวิชาชีพอิสระอื่น ซึ่งได้มีพระราชกฤษฎีกากำหนดชนิดไว้”

เงินได้พึงประเมินประเภทที่ 7<sup>155</sup> ได้แก่ “เงินได้จากการรับเหมาที่ผู้รับเหมาต้องลงทุน ด้วยการจัดหาสัมภาระในส่วนสำคัญนอกจากเครื่องมือ”

เงินได้พึงประเมินประเภทที่ 8<sup>156</sup> ได้แก่ “เงินได้จากการธุรกิจ การพาณิชย์ การเกษตร การอุตสาหกรรม การขนส่ง หรือการอื่นนอกจากที่ระบุไว้ใน (1) ถึง (7) แล้ว”

<sup>153</sup> ประมวลรัษฎากร มาตรา 40 (5)

<sup>154</sup> ประมวลรัษฎากร มาตรา 40 (6)

<sup>155</sup> ประมวลรัษฎากร มาตรา 40 (7)

นอกจากเงินได้พึงประเมินประเภทที่ 1 ถึงประเภทที่ 8 ข้างต้นแล้ว ประมวลรัษฎากรได้กำหนดให้เงินได้พึงประเมินประเภทต่อไปนี้ได้รับการยกเว้นไม่ต้องรวมคำนวณเพื่อเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาตามมาตรา 42<sup>157</sup>

“(1) ค่าเบี้ยเลี้ยงหรือค่าพาหนะ ซึ่งลูกจ้าง หรือผู้รับหน้าที่ หรือตำแหน่งงาน หรือผู้รับทำงานให้ ได้จ่ายไปโดยสุจริตตามความจำเป็นเฉพาะในการที่ต้องปฏิบัติตามหน้าที่ของตนและได้จ่ายไปทั้งหมดในการนั้น

(2) ค่าพาหนะและเบี้ยเลี้ยงเดินทางตามอัตราที่รัฐบาลกำหนดไว้โดยพระราชกฤษฎีกาว่าด้วยอัตราค่าพาหนะและเบี้ยเลี้ยงเดินทาง

(3) เงินค่าเดินทางซึ่งนายจ้างจ่ายให้ลูกจ้าง เฉพาะส่วนที่ลูกจ้างได้จ่ายทั้งหมดโดยจำเป็นเพื่อการเดินทางจากต่างถิ่นในการเข้ารับงานเป็นครั้งแรก หรือในการกลับถิ่นเดิมเมื่อการจ้างได้สิ้นสุดลงแล้ว แต่ช้อยยกเว้นนี้มีให้รวมถึงเงินค่าเดินทางที่ลูกจ้างได้รับในการกลับถิ่นเดิมและในการเข้ารับงานของนายจ้างเดิมภายในสามร้อยหกสิบห้าวัน นับแต่วันที่การจ้างครั้งก่อนได้สิ้นสุดลง<sup>158</sup>

(4) ในกรณีที่นายจ้างและลูกจ้างได้ทำสัญญากันโดยสุจริตก่อนใช้พระราชบัญญัติภาษีเงินได้ พุทธศักราช 2475 มีข้อกำหนดว่า นายจ้างจะชำระเงินบำเหน็จ เงินค่าธรรมเนียม เงินค่า นายหน้า หรือเงินโบนัสให้แก่ลูกจ้างเป็นจำนวนเดียวเมื่อการงานที่จ้างได้สิ้นสุดลงแล้ว แม้เงินเต็มจำนวนนั้นจะได้ชำระภายหลังที่ใช้บทบัญญัติในส่วนนี้ก็ดี เงินบำเหน็จ เงินค่าธรรมเนียม เงินค่า นายหน้า หรือเงินโบนัส ส่วนที่เป็นค่าจ้างแรงงานอันได้ทำในเวลาก่อนใช้พระราชบัญญัติภาษีเงินได้ พุทธศักราช 2475 นั้น ไม่ต้องรวมคำนวณเพื่อเสียภาษีเงินได้

(5) เงินเพิ่มพิเศษประจำตำแหน่ง และเงินค่าเช่าบ้าน หรือบ้านที่ให้อยู่โดยไม่ต้องเสียค่าเช่า สำหรับข้าราชการสถานทูตหรือสถานกงสุลไทยในต่างประเทศ

(6) เงินได้จากการขาย หรือส่วนลดจากการซื้ออาคารแสดมภ์หรือแสดมภ์ไปรษณียากรของรัฐบาล

(7) เบี้ยประชุมกรรมการหรือกรรมการ หรือค่าสอน ค่าสอบที่ทางราชการหรือสถานศึกษาของทางราชการจ่ายให้

(8) ดอกเบี้ยดังต่อไปนี้

<sup>156</sup> ประมวลรัษฎากร มาตรา 40 (8)

<sup>157</sup> มาตรา 42 แก้ไขเพิ่มเติมโดยพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 10) พ.ศ.2496

<sup>158</sup> มาตรา 42 (3) แก้ไขเพิ่มเติมโดยพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 16) พ.ศ.



(ก) ดอกเบี้ยสลากออมสิน หรือดอกเบี้ยเงินฝากออมสินของรัฐบาลเฉพาะประเภทฝาก  
เพื่อเรียก

(ข) ดอกเบี้ยเงินฝากประเภทออมทรัพย์ที่ได้รับจากสหกรณ์

(ค) ดอกเบี้ยเงินฝากธนาคาร ในราชอาณาจักรที่ต้องจ่ายคืนเมื่อทวงถามประเภทออม  
ทรัพย์ เฉพาะกรณีที่มีผู้เงินได้ได้รับดอกเบี้ยดังกล่าวในจำนวนรวมกันทั้งสิ้นไม่เกินสองหมื่นบาท  
ตลอดปีภยานั้น ทั้งนี้ ตามหลักเกณฑ์ วิธีการและเงื่อนไขที่อธิบดีประกาศกำหนด<sup>159</sup>

(ง) ดอกเบี้ยเงินฝากที่เกิดจากการฝากเงินกับธนาคารในประเทศ และจากสหกรณ์ออม  
ทรัพย์ตามกฎหมายว่าด้วยสหกรณ์ในประเทศเป็นรายเดือนติดต่อกันมีระยะเวลาไม่น้อยกว่ายี่สิบ  
เดือนนับแต่วันที่ฝาก โดยมียอดเงินฝากแต่ละคราวเท่ากันแต่ไม่เกินสองหมื่นห้าพันบาทต่อเดือน  
และรวมทั้งหมดแล้วต้องไม่เกินหกแสนบาท ทั้งนี้ ตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขที่อธิบดี  
กรมสรรพากรประกาศกำหนด<sup>160</sup>

(9) การขายสังหาริมทรัพย์อันเป็นมรดกหรือสังหาริมทรัพย์ที่ได้มาโดยมิได้มุ่งในทาง  
การค้าหรือหากำไร แต่ไม่รวมถึงเรือกำปั่น เรือที่มีระวางตั้งแต่หกตันขึ้นไป เรือกลไฟ หรือเรือยนต์  
ที่มีระวางตั้งแต่ห้าตันขึ้นไป หรือแพ<sup>161</sup>

(10) เงินได้ที่ได้รับการอุปการะโดยหน้าที่ธรรมจรรยา เงินได้ที่ได้รับการรับ  
มรดก<sup>162</sup> หรือจากการให้โดยเสน่หาเนื่องในพิธีหรือตามโอกาสแห่งขนบธรรมเนียมประเพณี

(11) รางวัลเพื่อการศึกษาหรือค้นคว้าในวิทยาการ รางวัลสลากกินแบ่งหรือสลากออม  
สินของรัฐบาล รางวัลที่ราชการจ่ายให้ในการประกวดหรือแข่งขัน ซึ่งผู้รับมิได้มีอาชีพในการ  
ประกวดหรือแข่งขัน หรือสินบนรางวัลที่ทางราชการจ่ายให้เพื่อประโยชน์ในการปราบปรามการ  
กระทำความผิด<sup>163</sup>

(12) บำนาญพิเศษ บำเหน็จพิเศษ บำนาญตกทอด หรือบำเหน็จตกทอด

(13) ค่าสินไหมทดแทนเพื่อละเมิด เงินที่ได้จากการประกันภัยหรือการฌาปนกิจ  
สงเคราะห์

<sup>159</sup> ประกาศอธิบดีกรมสรรพากรเกี่ยวกับภาษีเงินได้ ฉบับที่ 55

<sup>160</sup> สมคิด บางโม, ภาษีอากรธุรกิจ, (กรุงเทพมหานคร : วิทยพัฒน์, 2559), น.57.

<sup>161</sup> มาตรา 42 (9) แก้ไขเพิ่มเติมโดยพระราชกำหนดแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 9) พ.ศ.2525

<sup>162</sup> มาตรา 42 (10) แก้ไขเพิ่มเติมโดยพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 40)  
พ.ศ.2558 เงินได้ที่ได้รับการรับมรดกเฉพาะส่วนที่ไม่เกินยี่สิบล้านบาท

<sup>163</sup> มาตรา 42 (11) แก้ไขเพิ่มเติมโดยพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 16)  
พ.ศ.2502

(14) เงินส่วนแบ่งของกำไรจากห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่มีชื่อนิติบุคคล ซึ่งต้องเสียภาษีตามบทบัญญัติในส่วนนี้ แต่ไม่รวมถึงเงินส่วนแบ่งของกำไรจากกองทุนรวมสำหรับเงินได้พึงประเมินประจำปี พ.ศ.2529 เป็นต้นไป<sup>164</sup>

(15) เงินได้ของชาวนาที่ได้จากการขายข้าว อันเกิดจากกิจกรรมที่ตนและหรือครอบครัวได้ทำเอง<sup>165</sup>

(16) เงินได้ที่ได้รับจากกองมรดก ซึ่งต้องเสียภาษีตามความในมาตรา 57 ทวิ<sup>166</sup>

(17) เงินได้ตามที่จะได้กำหนดยกเว้น โดยกฎกระทรวง

(18) รางวัลสลากบำรุงกาชาดไทย เงินได้จากการขายหรือส่วนลดจากการซื้อสลากบำรุงกาชาดไทย<sup>167</sup>

(19) ดอกเบี้ยที่ได้รับตามมาตรา 4 ทศ<sup>168</sup>

(20) เงินได้จากการขายหน่วยลงทุนในกองทุนรวม<sup>169</sup>

(21) เงินได้ของกองทุนรวม ไม่ว่าจะได้รับจากแหล่งใด ๆ<sup>170</sup>

(22) เงินประโยชน์ทดแทนที่ผู้ประกันตนได้รับจากกองทุนประกันสังคม ตามกฎหมายว่าด้วยการประกันสังคม<sup>171</sup>

(23) เงินได้จากการโอนกรรมสิทธิ์หรือสิทธิครอบครองในอสังหาริมทรัพย์โดยไม่มีค่าตอบแทนให้แก่บุตรชอบด้วยกฎหมายซึ่งไม่รวมถึงบุตรบุญธรรม เฉพาะเงินได้ในส่วนที่ไม่เกินยี่สิบล้านบาทตลอดปีภาษีนั้น<sup>172</sup>

(24) เงินได้ที่ได้รับจากการอุปการะหรือจากการให้โดยเสน่หาจากบุพการี ผู้สืบสันดาน หรือคู่สมรส เฉพาะเงินได้ในส่วนที่ไม่เกินยี่สิบล้านบาทตลอดปีภาษีนั้น<sup>173</sup>

<sup>164</sup> มาตรา 42 (14) ยกเลิกตามพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 39) พ.ศ.2557

<sup>165</sup> มาตรา 42 (15) แก้ไขเพิ่มเติมโดยพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 18)

พ.ศ.2504

<sup>166</sup> สมคิด บางโม, *เพ็งฮ้าง*, น.58.

<sup>167</sup> มาตรา 42 (18) เพิ่มเติมโดยประกาศของคณะปฏิวัติ (ฉบับที่ 206) พ.ศ.2515

<sup>168</sup> มาตรา 42 (19) เพิ่มเติมโดยประกาศของคณะปฏิวัติ (ฉบับที่ 206) พ.ศ.2515 และดอกเบี้ยตามมาตรา 42 (19) ที่ได้รับการยกเว้น คือ ดอกเบี้ยเงินค้ำประกันอาคาร

<sup>169</sup> สมคิด บางโม, *เพ็งฮ้าง*, หน้าเดิม.

<sup>170</sup> สมคิด บางโม, *เพ็งฮ้าง*, หน้าเดิม.

<sup>171</sup> มาตรา 42 (25) เพิ่มเติมโดยพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 27) พ.ศ.2533

<sup>172</sup> เป็นเงินได้ที่ได้รับการยกเว้นจากการรับมรดกตามพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 40) พ.ศ.2558

(25) เงินได้ที่ได้รับจากการอุปการะโดยหน้าที่ธรรมจรรยาหรือจากการให้โดยเสน่หา เนื่องในพิธีหรือตาม โอกาสแห่งขนบธรรมเนียมประเพณี ทั้งนี้ จากบุคคลซึ่งมิใช่บุพการี ผู้สืบสันดาน หรือคู่สมรส เฉพาะเงินได้ในส่วนที่ไม่เกินสิบล้านบาทตลอดปีภาษีนั้น<sup>174</sup>

(26) เงินได้ที่ได้รับจากการให้โดยเสน่หาที่ผู้ให้แสดงเจตนาหรือเห็น ได้ว่ามีความ ประสงค์ให้ใช้เพื่อประโยชน์ในกิจการศาสนา กิจการศึกษากิจการสาธารณประโยชน์ตาม หลักเกณฑ์และเงื่อนไขที่กำหนดในกฎกระทรวง<sup>175</sup>”

นอกจากนี้ ยังมีเงินได้ที่ได้รับการยกเว้นตามกฎหมาย<sup>176</sup> พระราชกฤษฎีกา<sup>177</sup> ประกาศของอธิบดีกรมสรรพากร<sup>178</sup> รวมถึงกฎหมายอื่น ๆ<sup>179</sup> ด้วย

#### 2.4.4 ฐานภาษีและอัตราภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา

ในความหมายเบื้องต้นของฐานภาษี<sup>180</sup> (Tax Base) หมายถึง สิ่งที่เป็นมูลเหตุที่ทำให้ บุคคลต้องเสียภาษีหรือกล่าวอีกนัย ฐานภาษี คือ สิ่งที่เป็นฐานหรือเกณฑ์เบื้องต้นที่ทำให้บุคคลต้อง เสียภาษี<sup>181</sup>

<sup>173</sup> เป็นเงินได้ที่ได้รับการยกเว้นจากการรับมรดกตามพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 40) พ.ศ.2558

<sup>174</sup> เป็นเงินได้ที่ได้รับการยกเว้นจากการรับมรดกตามพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 40) พ.ศ.2558

<sup>175</sup> เป็นเงินได้ที่ได้รับการยกเว้นจากการรับมรดกตามพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 40) พ.ศ.2558

<sup>176</sup> สมคิด บางโม, *เพ็งอ้าง*, น.59-68.

<sup>177</sup> สมคิด บางโม, *เพ็งอ้าง*, น.68-74.

<sup>178</sup> สมคิด บางโม, *เพ็งอ้าง*, น.74-76.

<sup>179</sup> สมคิด บางโม, *เพ็งอ้าง*, หน้าเดิม.

<sup>180</sup> ฐานภาษีอาจตามความหมายเบื้องต้นซึ่งหมายถึงมูลเหตุหรือสิ่งที่ทำให้บุคคลต้องเสียภาษีนั้น สามารถแบ่งออกได้เป็น 3 ประเภท คือ ประเภทที่ 1 ฐานรายได้ (Income Base) เป็นฐานภาษีที่ใช้เป็นเครื่องมือในการวัดความสามารถของบุคคลในการเสียภาษี (Ability to pay) ซึ่งฐานรายได้เรียกเก็บจากรายได้ของบุคคล ธรรมดาและรายได้ของนิติบุคคลประเภทที่ 2 ฐานการบริโภค (Consumption Base) เป็นฐานภาษีมาจาก แนวความคิดที่ว่า การบริโภคทำให้ทรัพยากรสิ้นเปลือง ดังนั้นผู้บริโภคทรัพยากรมากจึงควรเสียภาษีมากเพื่อ ชดเชยทรัพยากรที่สูญเสียไปประเภทที่ 3 ฐานทรัพย์สินหรือฐานความมั่งคั่ง (Property Base or Wealth Base) เป็น ฐานภาษีมาจากแนวความคิดที่ว่าทรัพย์สินเป็นสิ่งที่ใช้วัดความสามารถในการเสียภาษีของบุคคลได้ดีโดยผู้ที่มี ทรัพย์สินมากหรือมีความมั่งคั่งมากแสดงถึงความสามารถหรืออำนาจในการสะสมทรัพย์สินนั้นจึงควรเสียภาษี มากตามสัดส่วนของทรัพย์สินหรือความมั่งคั่ง

<sup>181</sup> ลาวลีย์ อุดมวัฒน์ทวี, *เพ็งอ้าง*, น.22.

ฐานภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา คือ เงินได้สุทธิ ซึ่งเงินได้สุทธิตำหนดได้จากคนที่ผู้มีเงินได้พึงประเมินตามที่กฎหมายกำหนด หักค่าใช้จ่ายและค่าลดหย่อนต่าง ๆ ตามกฎหมาย เมื่อหักแล้วเหลือเงินจำนวนเท่าใดให้นำเงินจำนวนนั้นมาคูณกับอัตราภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาที่กฎหมายกำหนด ถ้าผู้มีเงินได้มีเงินได้ไม่ถึงเกณฑ์ที่กฎหมายกำหนดหรือไม่มีเงินได้สุทธิเหลือ ก็ไม่ต้องเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา เว้นแต่กรณีที่กฎหมายกำหนดเป็นอย่างอื่น<sup>182</sup>

อัตราภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา คือ อัตราภาษีที่ใช้ในการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ซึ่งประมวลรัษฎากรได้กำหนดให้จัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาจากอัตราภาษีแบบก้าวหน้า (progressive rate)

#### 2.4.5 วิธีการชำระภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา

แม้ว่าภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาคือภาษีที่จัดเก็บจากเงินได้พึงประเมินก็ตาม แต่ประมวลรัษฎากรก็ได้บัญญัติให้นำเงินได้พึงประเมินมาคำนวณเพื่อเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาเสียทีเดียว โดยได้ให้ผู้มีหน้าที่เสียภาษีและมีเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (1) – (8) มีสิทธิในการหักค่าใช้จ่ายและค่าลดหย่อนตามกฎหมาย เมื่อหักค่าใช้จ่ายและค่าลดหย่อนแล้วเหลือเงินได้สุทธิตำหนด จึงนำเงินได้สุทธินั้นไปคำนวณอัตราภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา หรือกล่าวอีกนัย การคำนวณเงินได้สุทธิ คิดเป็นสมการ ดังนี้

$$\text{เงินได้สุทธิ} = \text{เงินได้พึงประเมิน} - \text{ค่าใช้จ่าย} - \text{ค่าลดหย่อน}$$

##### 2.4.5.1 การหักค่าใช้จ่าย (Deduction)

ค่าใช้จ่ายเป็นต้นทุนหรือเงินที่ได้จ่ายไป เพื่อให้ได้มาซึ่งเงินได้ ประมวลรัษฎากรกำหนดให้เงินได้พึงประเมิน<sup>183</sup> (assemble income) ที่จะนำไปคำนวณเพื่อเสียภาษีต้องหักค่าใช้จ่ายก่อนในเบื้องต้น เว้นแต่เป็นเงินได้ที่ประมวลรัษฎากรไม่ยอมให้หักค่าใช้จ่ายซึ่งวิธีการหักค่าใช้จ่ายเป็นไปตามประมวลรัษฎากรมาตรา 42 ทวิ ถึง มาตรา 46<sup>184</sup>

ตามประมวลรัษฎากรได้กำหนดวิธีการหักค่าใช้จ่ายไว้ 2 วิธี คือ<sup>185</sup>

วิธีที่หนึ่ง การหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมา (Standard Deduction)

<sup>182</sup> กลุ่มนักวิชาการภาษีอากร, *เพ็งอ้วง*, น.14.

<sup>183</sup> เงินได้พึงประเมินประเภทที่ 1-8 ตามประมวลรัษฎากรมาตรา 40 (1)-(8)

<sup>184</sup> ชัยสิทธิ์ ตรีชาธรรม, *เพ็งอ้วง*, น.280.

<sup>185</sup> ชัยสิทธิ์ ตรีชาธรรม, *เพ็งอ้วง*, หน้าเดิม.

กล่าวคือ การหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาเป็นวิธีการกำหนดให้หักค่าใช้จ่ายในอัตราตายตัวโดยกำหนดเป็นร้อยละของยอดเงินได้พึงประเมินโดยไม่คำนึงว่าค่าใช้จ่ายที่แท้จริงจากการได้เงินได้พึงประเมินมีมากหรือน้อยเป็นประการใดซึ่งการหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมา พิจารณาได้ 2 รูปแบบ

1) การหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาแบบไม่มีเพดาน<sup>186</sup> เช่น การหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาของเงินได้พึงประเมินประเภทที่ 6 ตามมาตรา 40 (6) ของผู้ประกอบวิชาชีพอิสระ คือ วิชาชีพกฎหมาย การประกอบโรคศิลปะ วิศวกรรม สถาปัตยกรรม การบัญชี ประณีตศิลปกรรม หรือวิชาชีพอิสระอื่น<sup>187</sup> หักได้ร้อยละ 60 โดยไม่มีเพดาน<sup>188</sup>

2) การหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาแบบมีเพดาน เช่น การหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาของผู้มีเงินได้พึงประเมินประเภทที่ 1 และประเภทที่ 2 ตามมาตรา 40 (1) และ (2) ซึ่งเป็นเงินได้เนื่องจากการจ้างแรงงานและเงินได้เนื่องจากหน้าที่หรือตำแหน่งงานที่ทำหรือจากการทำงานให้หักเป็นการเหมาได้ร้อยละ 40 แต่รวมกันแล้วหักได้ไม่เกิน 60,000 บาทตามมาตรา 42 ทวิ<sup>189</sup>

วิธีที่สอง การหักค่าใช้จ่ายตามความเป็นจริงและสมควร (Necessary and Reasonable Expenses)

กล่าวคือ เป็นวิธีการหักค่าใช้จ่ายโดยกำหนดให้หักค่าใช้จ่ายตามความเป็นจริงที่มีเงินได้พึงประเมินได้จ่ายไปหรือก่อให้เกิดต้นทุนในการได้มาซึ่งเงินได้อย่างแท้จริง<sup>190</sup>

#### 2.4.5.2 การหักค่าลดหย่อน

นอกจากประมวลรัษฎากรกำหนดให้ผู้มีเงินได้พึงประเมินหักค่าใช้จ่าย (deduction) ซึ่งเป็นต้นทุนที่เกิดจากการใช้จ่ายให้ได้มาซึ่งเงินได้พึงประเมินแล้ว ประมวลรัษฎากรได้กำหนดให้หักค่าลดหย่อน (allowances หรือ exceptions) เพื่อเป็นการบรรเทาภาระภาษี<sup>191</sup> ให้แก่ผู้มีเงินได้อีกทางหนึ่ง

ค่าลดหย่อนแบ่งเป็น 16 ประเภทดังนี้<sup>192</sup>

(1) ค่าลดหย่อนผู้มีเงินได้

<sup>186</sup> ชัยสิทธิ์ تراชูธรรม, *เพ็งอ้าง*, น.280-281.

<sup>187</sup> กำหนดโดยพระราชกฤษฎีกา

<sup>188</sup> พระราชกฤษฎีกา (ฉบับที่ 11) พ.ศ. 2502 มาตรา 6 (1)

<sup>189</sup> ชัยสิทธิ์ تراชูธรรม, *เพ็งอ้าง*, หน้าเดิม.

<sup>190</sup> ชัยสิทธิ์ تراชูธรรม, *เพ็งอ้าง*, น.282.

<sup>191</sup> จีรศักดิ์ รอดจันทร์, *เพ็งอ้าง*, น.113.

<sup>192</sup> ชัยสิทธิ์ تراชูธรรม, *เพ็งอ้าง*, น.293.

- (2) ค่าลดหย่อนคู่สมรส
- (3) ค่าลดหย่อนบุตร
- (4) ค่าลดหย่อนเพื่อการศึกษาบุตร
- (5) ค่าลดหย่อนเบี้ยประกันชีวิต
- (6) ค่าลดหย่อนเงินสะสมที่จ่ายเข้ากองทุนสำรองเลี้ยงชีพ
- (7) ค่าลดหย่อนเงินสะสมที่จ่ายเข้ากองทุนบำเหน็จบำนาญข้าราชการ
- (8) ค่าลดหย่อนเงินสะสมที่จ่ายเข้ากองทุนสงเคราะห์ครูโรงเรียนเอกชน
- (9) ค่าลดหย่อนเงินสมทบที่จ่ายเข้ากองทุนประกันสังคม
- (10) ค่าลดหย่อนดอกเบี้ย เงินกู้ยืมเพื่อซื้อ เช่าซื้อ หรือสร้างที่อยู่อาศัย
- (11) ค่าลดหย่อนการอุปการะเลี้ยงดูบิดา มารดา
- (12) ค่าลดหย่อนเบี้ยประกันสุขภาพบิดา มารดา
- (13) ค่าลดหย่อนการอุปการะเลี้ยงดูคู่สมรส บิดา มารดา บุตรชอบด้วยกฎหมาย
- (14) ค่าลดหย่อนการซื้อหน่วยลงทุนในกองทุนรวมเพื่อการเลี้ยงชีพ<sup>193</sup>
- (15) ค่าลดหย่อนการซื้อหน่วยลงทุนในกองทุนหุ้นระยะยาว<sup>194</sup>
- (16) ค่าลดหย่อนเงินบริจาค

จากข้อ 2.2.5.1 และ 2.2.5.2 ค่าใช้จ่ายและค่าลดหย่อนมีความแตกต่างกัน กล่าวคือ ค่าใช้จ่ายเกิดจากแนวความคิดว่าการได้มาซึ่งเงินได้ย่อมมีต้นทุนหรือเงินที่ได้จ่ายไปเพื่อให้ได้มาซึ่งเงินได้นั้น ส่วนค่าลดหย่อนเป็นตัวบรรเทาภาระภาษีให้แก่ผู้เสียภาษี<sup>195</sup>

ในการคำนวณภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาสามารถคำนวณภาษีได้ด้วยกัน 2 วิธีตามประมวลรัษฎากรมาตรา 48 ดังนี้

วิธีที่ 1 การคำนวณภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาตามมาตรา 48 (1)

มาตรา 48 (1) กำหนดให้ ผู้มีเงินได้พึงประเมินหักด้วยค่าใช้จ่ายตามที่กฎหมายกำหนด เหลือเท่าใดแล้วหักค่าลดหย่อนตามที่กฎหมายกำหนด เหลือเท่าใดแล้วจึงเป็นเงินได้สุทธิ เมื่อได้เงินได้สุทธิแล้วจึงนำไปคำนวณตามอัตราภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาที่กฎหมายกำหนดซึ่งการคำนวณเงินได้สุทธิเป็นไปตามสมการที่ได้กล่าวมาแล้วข้างต้น

<sup>193</sup> ภาษาอังกฤษคือ Retirement Mutual Fund หรือ RMF

<sup>194</sup> ภาษาอังกฤษคือ Long Term Equity Fund หรือ LTF

<sup>195</sup> ชัยสิทธิ์ ตรีชูธรรม, *เพ็งอ้วง*, หน้าเดิม.



วิธีที่ 2 การคำนวณภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาตามมาตรา 48 (2)

มาตรา 48 (2) เป็นการคำนวณหาจำนวนภาษีที่ต้องเสีย โดยกำหนดให้ผู้มีเงินได้พึงประเมินประเภทที่ 2 ถึงประเภทที่ 8 ซึ่งมีจำนวนเงินได้พึงประเมินตั้งแต่ 60,000 บาทขึ้นไปต้องคำนวณเสียภาษีอัตราร้อยละ 0.5 ของยอดเงินได้พึงประเมิน

จากการคำนวณภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาตามวิธีที่ 1 และวิธีที่ 2 กรณีคำนวณได้ยอดภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาด้วยวิธีการใดแล้วผลปรากฏว่ามียอดภาษีที่สูงกว่าให้บุคคลนั้นเสียภาษีในยอดภาษีที่สูงกว่า

## 2.5 หลักการจัดเก็บภาษีเงินได้จากการประกอบธุรกิจวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อมประเภทนิติบุคคล

ตามที่ผู้วิจัยได้กล่าวถึงหลักการประกอบธุรกิจวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อมในหัวข้อ 2.3 ว่าผู้ประกอบการสามารถเลือกจัดตั้งองค์กรธุรกิจในรูปแบบนิติบุคคลได้ตามกฎหมายเมื่อประกอบธุรกิจในรูปแบบนิติบุคคลผู้ประกอบการย่อมถูกจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลตามประมวลรัษฎากรและในหัวข้อ 2.5 นี้ ผู้วิจัยขอกล่าวถึงหลักการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลตามประมวลรัษฎากร โดยแบ่งเป็น 4 หัวข้อ ดังนี้

2.5.1 ผู้มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้นิติบุคคล

2.5.2 หลักการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคล

2.5.3 ฐานภาษีและอัตรากำหนดภาษีเงินได้นิติบุคคล

2.5.4 วิธีการเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล

2.5.1 ผู้มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้นิติบุคคล

ประมวลรัษฎากรมาตรา 39 ประกอบมาตรา 68 และมาตรา 69 ได้กำหนดให้ผู้มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้นิติบุคคล คือ บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ซึ่งความหมายของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลตามประมวลรัษฎากรมิได้มีความหมายจำกัดเฉพาะบริษัทจำกัดหรือห้างหุ้นส่วนสามัญนิติบุคคลหรือห้างหุ้นส่วนจำกัดตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์หรือบริษัทมหาชนจำกัดตามพระราชบัญญัติบริษัทมหาชนจำกัด พ.ศ. 2535 เท่านั้น โดยประมวลรัษฎากรได้ให้ความหมายพิเศษเพิ่มเติม กล่าวคือ คำว่า บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลตามประมวลรัษฎากร มี 8 ประการ ดังนี้

1) ห้างหุ้นส่วนสามัญนิติบุคคล

2) ห้างหุ้นส่วนจำกัด

3) บริษัทจำกัดตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์

- 4) บริษัทมหาชนจำกัดตามพระราชบัญญัติบริษัทมหาชนจำกัด พ.ศ. 2535
- 5) กิจการซึ่งดำเนินการเป็นทางการค้าหรือหากำไรโดยรัฐบาลต่างประเทศ องค์การของรัฐต่างประเทศ หรือนิติบุคคลอื่นที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศ
- 6) กิจการร่วมค้า (Joint Venture)
- 7) มูลนิธิหรือสมาคมที่มีชื่อองค์การหรือสถานสาธารณกุศลตามประกาศของรัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลัง
- 8) นิติบุคคลอื่นที่อธิบดีกรมสรรพากรประกาศกำหนดให้เป็นบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล โดยได้รับอนุมัติจากรัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลัง

จากความหมายของคำว่าบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลตามประมวลรัษฎากรข้างต้น 1) – 3) เป็นนิยามความหมายของนิติบุคคลตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ ส่วน 5) – 8) เป็นนิยามความหมายของกิจการหรือนิติบุคคลที่มีความหมายพิเศษแตกต่างจากประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์และพระราชบัญญัติบริษัทมหาชนจำกัด พ.ศ. 2535 และปัจจุบันยังไม่มีความหมายของนิติบุคคลตาม 8)

นอกจากนี้ ประมวลรัษฎากรได้กำหนดนิติบุคคลที่ไม่ต้องเสียภาษีเงินได้และนิติบุคคลที่ได้รับการยกเว้นภาษีเงินได้ ดังนี้

- 1) นิติบุคคลอื่น ๆ นอกจากที่กล่าวมาข้างต้น เช่น กระทรวง ทบวง กรม องค์การของรัฐบาล วัด หอการค้าจังหวัด พรรคการเมือง สำนักงานทรัพย์สินส่วนพระมหากษัตริย์ สหกรณ์ หรือสหภาพแรงงานและสภาองค์การนายจ้าง/ลูกจ้างตามกฎหมายแรงงาน หมายวิทยาลัยเอกชน โรงเรียนเอกชนในระบบไม่ต้องเสียภาษีเงินได้
- 2) มูลนิธิหรือสมาคมที่รัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลังประกาศกำหนดให้เป็นองค์การสาธารณกุศลในเรื่องภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ไม่มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้เช่นเดียวกับ 1)

#### 2.5.2 หลักการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคล

การคำนวณภาษีเงินได้นิติบุคคลตามประมวลรัษฎากรได้กำหนดให้บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลเสียภาษีเงินได้จากฐานกำไรสุทธิตามมาตรา 65 และตามที่อยู่อาศัยได้กล่าวถึงหลักการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาในหัวข้อ 2.4 แล้วว่ามีความแตกต่างกันระหว่างการจัดเก็บภาษีเงินได้ 2 ประเภท คือ ประเภทบุคคลธรรมดาและนิติบุคคล โดยการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลใช้เกณฑ์สิทธิ<sup>196</sup> กล่าวคือ ประมวลรัษฎากรกำหนดให้นำรายได้จากกิจการหรือรายได้เนื่องจากกิจการที่กระทำในรอบระยะเวลาบัญชีใดแม้ว่าจะยังไม่ได้รับชำระในระยะเวลาบัญชีนั้นก็ให้นำรายได้ดังกล่าวมารวมคำนวณเป็นรายได้ด้วย และรวมถึงให้นำรายจ่ายเกี่ยวกับรายได้ทั้งสิ้นมารวม

<sup>196</sup> กลุ่มนักวิชาการภาษีอากร, *เพ็งอ้วง*, น.171.

คำนวณด้วยมีรายจ่ายนั้นจะยังมีได้จ่ายในระยะเวลาบัญชีนั้นก็ตามแต่ประมวลรัษฎากรได้กำหนดให้นำมารวมคำนวณเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล<sup>197</sup>

นอกจากความแตกต่างในการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาและนิติบุคคลข้างต้นแล้วประมวลรัษฎากรได้กำหนดให้การจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาคำนวณเงินได้จากเงินได้พึงประเมินมาตรา 40 (1) ถึง มาตรา 40 (8) ซึ่งมาตรา 65 ถึง มาตรา 76 ทวิ ใช้คำว่า เงินได้สำหรับการคำนวณรายได้ของกิจการ

### 2.5.3 ฐานภาษีและอัตราภาษีเงินได้นิติบุคคล

ฐานภาษีในความหมายอย่างกว้างหมายถึงสิ่งที่เป็นมูลเหตุให้บุคคลต้องเสียภาษี แต่ในความหมายอย่างแคบหมายถึงสิ่งที่รองรับอัตราภาษี และในแง่ของภาษีเงินได้นิติบุคคล ฐานภาษีในความหมายอย่างกว้าง คือ เงินได้ (income) และความหมายอย่างแคบ คือ กำไรสุทธิ (profit)<sup>198</sup>

เมื่อกล่าวถึงฐานภาษีของการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคล ประมวลรัษฎากรกำหนดให้การจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลแตกต่างจากฐานภาษีของการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา กล่าวคือ ฐานภาษีเงินได้นิติบุคคล คือ กำไรสุทธิ ส่วนฐานภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา คือ เงินได้พึงประเมิน

สำหรับกำไรสุทธิตามคำนวณได้จากรายได้จากกิจการหรือเนื่องจากกิจการที่กระทำในรอบระยะเวลาบัญชีหักด้วยรายจ่ายตามเงื่อนไขที่กฎหมายกำหนด เหลือจำนวนเท่าใดเป็นกำไรสุทธิ ให้คำนวณอัตราภาษีเงินได้นิติบุคคลตามที่กฎหมายกำหนด<sup>199</sup>

ทั้งนี้ ให้นำรายได้จากกิจการหรือเนื่องจากกิจการที่กระทำในรอบระยะเวลาบัญชีใด แม้ว่าจะยังไม่ได้รับชำระในรอบระยะเวลาบัญชีนั้นมานับรวมเพื่อคำนวณหากำไรสุทธิด้วยแล้วหักด้วยรายจ่ายทั้งสิ้นที่เกี่ยวกับรายได้นั้น แม้จะยังมีได้จ่ายในรอบระยะเวลาบัญชีนั้นมารวมคำนวณเป็นรายจ่ายของรอบระยะเวลาบัญชีนั้นด้วยหรือกล่าวอีกนัยคือการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลใช้เกณฑ์สิทธิ<sup>200</sup>

นอกจากนี้ ประมวลรัษฎากรได้กำหนดให้ผู้มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้นิติบุคคล คำนวณภาษีเงินได้จากฐานภาษีที่แตกต่างกัน กล่าวคือ

<sup>197</sup> กลุ่มนักวิชาการภาษีอากร, *เพ็งอ้วง*, หน้าเดิม.

<sup>198</sup> ชัยสิทธิ์ ตรีชูธรรม, *เพ็งอ้วง*, น.153.

<sup>199</sup> ประมวลรัษฎากร มาตรา 65

<sup>200</sup> ประมวลรัษฎากร มาตรา 65

1. ฐานภาษีกำไรสุทธิ<sup>201</sup>
2. รายได้ก่อนหักรายจ่าย<sup>202</sup>
3. เงินได้ที่จ่ายจากหรือในประเทศไทย<sup>203</sup>
4. การจำหน่ายกำไรออกไปนอกประเทศ<sup>204</sup>

ในส่วนของหัวข้อ 2.5.3 นี้ผู้วิจัยขอกล่าวถึงการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลจากฐานกำไรสุทธิเพื่อประกอบการวิเคราะห์ปัญหาในบทที่ 4

กำไรสุทธิเป็นฐานภาษีในการคำนวณภาษีเงินได้นิติบุคคลซึ่งประมวลรัษฎากรไทยได้กำหนดให้กำไรสุทธิที่นำมาคำนวณภาษีเงินได้นิติบุคคลเป็นกำไรสุทธิของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลซึ่งได้จากกิจการหรือเนื่องจากกิจการที่กระทำในรอบระยะเวลาบัญชี

กำไรสุทธิทางภาษีอากร หมายถึง จำนวนเงินหรือมูลค่าที่เป็นฐานการคำนวณภาษีเงินได้นิติบุคคลซึ่งคำนวณหากำไรสุทธิได้โดยการนำรายได้ที่เกิดขึ้นในรอบระยะเวลาบัญชีหักด้วยรายจ่ายตามที่กฎหมายกำหนด<sup>205</sup> โดยในการคำนวณให้นำรายได้หรือรายจ่ายที่เกิดขึ้นในรอบระยะเวลาบัญชีใดแม้จะมีใช้รายได้หรือรายจ่ายที่เกิดขึ้นจริงในรอบระยะเวลาบัญชีก่อนมารวมคำนวณด้วย

อัตราภาษีเงินได้นิติบุคคล

อัตราภาษีเงินได้นิติบุคคลสำหรับบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลโดยทั่วไปคำนวณจากอัตราร้อยละ 30 ของกำไรสุทธิ แต่อย่างไรก็ดีกรมสรรพากรได้ออกกฎหมายลำดับรองโดยอาศัยอำนาจแห่งประมวลรัษฎากรในการลดอัตราภาษีเงินได้นิติบุคคลที่คำนวณจากฐานภาษีกำไรสุทธิตามถึงกำหนดมาตรการและสิทธิประโยชน์ทางภาษีสำหรับผู้ประกอบการประเภทนิติบุคคลซึ่งผู้วิจัยจะกล่าวในบทที่ 3

<sup>201</sup> ประมวลรัษฎากร มาตรา 65

<sup>202</sup> ประมวลรัษฎากร มาตรา 67 กำหนดให้การเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลจากยอดรายได้ก่อนหักรายจ่ายได้ 2 กรณี ดังนี้

กรณีที่ 1 เป็นรายได้จากกิจการขนส่งคนโดยสารหรือขนของระหว่างประเทศของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศ

กรณีที่ 2 เป็นรายได้ของมูลนิธิหรือสมาคม

<sup>203</sup> ประมวลรัษฎากร มาตรา 70

<sup>204</sup> ประมวลรัษฎากร มาตรา 70 ทวิ

<sup>205</sup> ประมวลรัษฎากร มาตรา 65 ทวิและมาตรา 65 ตี

การคำนวณภาษีเงินได้นิติบุคคลคำนวณจากกำไรสุทธิ (Net Profit) ซึ่งมาจากสมการ  
ดังนี้

$$\text{รายได้} - \text{รายจ่าย} = \text{กำไรสุทธิ}$$

สำหรับการคำนวณรายจ่าย ประมวลรัษฎากรได้กำหนดไว้ดังนี้

1) มาตรา 65 ทวิ กำหนดให้หักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคา การตีราคาทรัพย์สินและสินค้านำเข้า การคำนวณค่าเงินตราต่างประเทศ การจำหน่ายหนี้สูญ การยกเว้นการคำนวณเป็นรายได้สำหรับดอกเบี้ยเงินปันผลและภาษีขายในบางกรณี

2) มาตรา 65 ตรี กำหนดรายจ่ายที่ไม่สามารถนำมาหักออกจากรายได้กิจการเพื่อคำนวณกำไรสุทธิได้

3) มาตรา 70 ตรี กำหนดให้การส่งสินค้าไปต่างประเทศให้แก่ สำนักงานใหญ่ สาขา ฯลฯ ของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนสามัญนิติบุคคลถือเป็นการขายในประเทศไทย

จากสมการข้างต้นถ้ารายได้มากกว่ารายจ่ายถือเป็นกำไรสุทธิ แต่ถ้ารายจ่ายมากกว่ารายได้ถือเป็นขาดทุนสุทธิซึ่งการคำนวณภาษีเงินได้นิติบุคคลจะคำนวณจากกำไรสุทธิต่างนั้น หากผู้มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้นิติบุคคลมีขาดทุนสุทธิ จึงไม่ต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล

#### 2.5.4 วิธีการเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล

ประมวลรัษฎากรได้กำหนดให้บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลยื่นแบบแสดงรายการและชำระภาษีตามรอบระยะเวลาบัญชี ๆ ละ 2 ครั้ง

1) การคำนวณภาษีเงินได้นิติบุคคลครั้งรอบระยะเวลาบัญชีจากประมาณการกำไรสุทธิและจากกำไรสุทธิของรอบระยะเวลาบัญชี

2) การคำนวณภาษีเงินได้นิติบุคคลจากกำไรสุทธิเมื่อสิ้นรอบระยะเวลาบัญชี

### บทที่ 3

## มาตรการทางกฎหมายเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีเงินได้จากการประกอบธุรกิจ วิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อมตามกฎหมายภาษีอากรของประเทศไทยและ ของต่างประเทศ

ตามที่ผู้วิจัยได้กล่าวถึงหลักการทฤษฎีและแนวคิดของการจัดเก็บภาษีเงินได้จากผู้ประกอบธุรกิจวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อมในบทที่ 2 เพื่อทราบหลักการทฤษฎีและแนวคิดของการจัดเก็บภาษีเงินได้ ตลอดจนแนวทางการประกอบธุรกิจและการจัดตั้งองค์กรธุรกิจเพื่อประกอบธุรกิจในลักษณะดังกล่าวมาแล้วนั้น

ในบทที่ 3 ผู้วิจัยได้ทำการศึกษามาตรการทางกฎหมายเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีเงินได้จากการประกอบธุรกิจวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อมตามกฎหมายภาษีอากรของประเทศไทยและของต่างประเทศเพื่อทราบถึงมาตรการทางกฎหมายในการจัดเก็บภาษีเงินได้จากการประกอบธุรกิจลักษณะดังกล่าวของประเทศไทยและของต่างประเทศและประกอบการวิเคราะห์ถึงปัญหาและอุปสรรคเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีเงินได้จากการประกอบธุรกิจวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อมในบทที่ 4 รวมทั้งเสนอแนะแนวทางการแก้ไขปัญหาและอุปสรรคที่เกิดจากการจัดเก็บภาษีเงินได้จากการประกอบธุรกิจวิสาหกิจในลักษณะดังกล่าวในบทที่ 5 เพื่อให้สอดคล้องกับหลักการและแนวคิดทางภาษีอากรที่ดี

### 3.1 กฎหมายภาษีอากรไทยที่เกี่ยวข้องกับการจัดเก็บภาษีเงินได้จากการประกอบธุรกิจวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อม

ประมวลรัษฎากรเป็นกฎหมายแม่บทที่กำหนดเนื้อหาเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีเงินได้ของประเทศไทยและได้กำหนดการจัดเก็บภาษีเงินได้จากการประกอบธุรกิจวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อมตามประเภทองค์กรธุรกิจ 2 รูปแบบ คือ การประกอบธุรกิจวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อมประเภทบุคคลธรรมดาและนิติบุคคล โดยมีหลักการจัดเก็บภาษีเงินได้ดังนี้



3.1.1 กฎหมายภาษีอากรไทยที่เกี่ยวข้องกับการจัดเก็บภาษีเงินได้จากการประกอบธุรกิจวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อมประเภทบุคคลธรรมดา

การจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาจากการประกอบธุรกิจวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อมประมวลรัษฎากรได้กำหนดให้มีการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาตามมาตรา 56 และในการคำนวณภาษี ผู้ประกอบการวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อมจะต้องคำนวณภาษีตามมาตรา 48 (1) กล่าวคือ นำเงินได้จากการประกอบกิจการซึ่งเป็นเงินได้ที่เกิดจากการให้บริการ ผลิต ค้าปลีก หรือค้าส่ง ซึ่งเป็นเงินได้พึงประเมินประเภทที่ 8 ตามมาตรา 40 (8) ไปหักค่าใช้จ่ายตามที่กฎหมายกำหนด คือ หักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาตามพระราชกฤษฎีกาว่าด้วยการกำหนดค่าใช้จ่ายที่ยอมให้หักจากเงินได้พึงประเมิน (ฉบับที่ 11) พ.ศ. 2502 หรือจะขอหักค่าใช้จ่ายตามความจำเป็นและสมควรก็ได้ เหลือเงินได้เท่าใดให้หักค่าลดหย่อนต่าง ๆ ตามที่กฎหมายกำหนดตามมาตรา 47 เมื่อหักค่าใช้จ่ายและค่าลดหย่อนตามที่กฎหมายกำหนดแล้ว เหลือเท่าใดเป็นเงินได้สุทธิเพื่อใช้ในการคำนวณภาษีตามอัตราภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาแบบอัตราก้าวหน้า

ผู้มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ได้แก่ ผู้ที่มีเงินได้เกิดขึ้นระหว่างปีที่ผ่านมาโดยมีสถานะ อย่างหนึ่งอย่างใด ดังนี้

- 1) บุคคลธรรมดา
- 2) ห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่มีชื่อนิติบุคคล
- 3) ผู้ถึงแก่ความตายระหว่างปีภาษี
- 4) กองมรดกที่ยังไม่ได้แบ่ง

ในหัวข้อ 3.2.1 นี้ผู้วิจัยขอกล่าวถึงผู้มีเงินได้พึงประเมินประเภทที่ 8 ประเภทบุคคลธรรมดาซึ่งประกอบธุรกิจวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อมตามที่ได้กล่าวมาแล้วในบทที่ 2 หัวข้อ 2.2

สำหรับมาตรา 40 เงินได้พึงประเมินนั้นคือเงินได้ประเภทต่อไปนี้ รวมตลอดถึงเงินค่าภาษีอากรที่ผู้จ่ายเงินหรือผู้อื่นออกแทนให้สำหรับเงินได้ประเภทต่าง ๆ ดังกล่าว ไม่ว่าในทอดใด

(1) เงินได้เนื่องจากการจ้างแรงงานไม่ว่าจะเป็นเงินเดือน ค่าจ้าง เบี้ยเลี้ยง โบนัส เบี้ยหวัด บำเหน็จ บำนาญ เงินค่าเช่าบ้าน เงินที่คำนวณได้จากมูลค่าของการได้อยู่บ้านที่นายจ้างให้อยู่โดยไม่เสียค่าเช่า เงินที่นายจ้างจ่ายชำระหนี้ใด ๆ ซึ่งลูกจ้างมีหน้าที่ต้องชำระ และเงิน ทรัพย์สิน หรือประโยชน์ใด ๆ บรรดาที่ได้เนื่องจากการจ้างแรงงาน

(2) เงินได้เนื่องจากหน้าที่หรือตำแหน่งงานที่ทำ หรือจากการรับทำงานให้ไม่ว่าจะเป็นค่าธรรมเนียม ค่านายหน้า ค่าส่วนลด เงินอุดหนุนในงานที่ทำ เบี้ยประชุม บำเหน็จ โบนัส เงินค่าเช่าบ้าน เงินที่คำนวณได้จากมูลค่าของการได้อยู่บ้านที่ผู้จ่ายเงินได้ให้อยู่โดยไม่เสียค่าเช่า เงินที่

ผู้จ่ายเงินได้จ่ายชำระหนี้ใด ๆ ซึ่งผู้มีเงินได้มีหน้าที่ต้องชำระ และเงิน ทรัพย์สิน หรือประโยชน์ใด ๆ บรรดาที่ได้เนื่องจากหน้าที่หรือตำแหน่งงานที่ทำ หรือจากการรับทำงานให้ นั้นไม่ว่าหน้าที่ หรือ ตำแหน่งงาน หรืองานที่รับทำให้นั้นจะเป็นการประจำหรือชั่วคราว (พระราชกำหนดแก้ไขเพิ่มเติม (ฉบับที่ 13) พ.ศ. 2527 ใช้นับตั้งแต่วันที่ 1 ม.ค. 2528 เป็นต้นไป)

(3) ค่าแห่งคู่มือ ค่าแห่งลิขสิทธิ์หรือสิทธิอย่างอื่น เงินปี หรือเงินได้มีลักษณะเป็นเงิน รายปีอันได้มาจากพินัยกรรม นิติกรรมอย่างอื่น หรือคำพิพากษาของศาล(พระราชบัญญัติแก้ไข เพิ่มเติม (ฉบับที่ 16) พ.ศ. 2502 ใช้นับตั้งแต่วันที่ 2502 เป็นต้นไป)

#### (4) เงินได้ที่เป็น

(ก) ดอกเบี้ยพันธบัตร ดอกเบี้ยเงินฝาก ดอกเบี้ยหุ้นกู้ ดอกเบี้ยตัวเงิน ดอกเบี้ยเงินกู้ยืม ไม่ว่าจะ มีหลักประกันหรือไม่ ดอกเบี้ยเงินกู้ยืมที่อยู่ในบังคับต้องถูกหักภาษีไว้ ณ ที่จ่ายตาม กฎหมายว่าด้วยภาษีเงินได้ปิโตรเลียมเฉพาะส่วนที่เหลือจากถูกหักภาษีไว้ ณ ที่จ่ายตามกฎหมาย ดังกล่าว หรือผลต่างระหว่างราคาไถ่ถอนกับราคาจำหน่ายตัวเงิน หรือตราสารแสดงสิทธิในหนี้ที่ บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล หรือนิติบุคคลอื่นเป็นผู้ออกและจำหน่ายครั้งแรกในราคาต่ำกว่า ราคาไถ่ถอน รวมทั้งเงินได้ที่มีลักษณะทำนองเดียวกันกับดอกเบี้ย ผลประโยชน์หรือค่าตอบแทน อื่น ๆ ที่ได้จากการให้กู้ยืม หรือจากสิทธิเรียกร้องในหนี้ทุกชนิด ไม่ว่าจะ มีหลักประกันหรือไม่ก็ ตาม (พระราชกำหนดแก้ไขเพิ่มเติม (ฉบับที่ 29) พ.ศ. 2534 ใช้นับตั้งแต่วันที่ 7 พ.ย. 2534 เป็นต้นไป)

(ข) เงินปันผล เงินส่วนแบ่งของกำไรหรือ ประโยชน์อื่นใดที่ได้จากบริษัทหรือห้าง หุ้นส่วนนิติบุคคล กองทุนรวม หรือสถาบันการเงินที่มีกฎหมายโดยเฉพาะของประเทศไทย จัดตั้ง ขึ้นสำหรับให้กู้ยืมเงินเพื่อส่งเสริมเกษตรกรรม พาณิชยกรรมหรืออุตสาหกรรม เงินปันผล หรือเงิน ส่วนแบ่งของกำไรที่อยู่ในบังคับต้องถูกหักภาษีไว้ ณ ที่จ่ายตามกฎหมายว่าด้วยภาษีเงินได้ ปิโตรเลียมเฉพาะส่วนที่เหลือจากถูกหักภาษีไว้ ณ ที่จ่ายตามกฎหมายดังกล่าว(พระราชบัญญัติแก้ไข เพิ่มเติม (ฉบับที่ 26) พ.ศ. 2525 ใช้นับตั้งแต่วันที่ 2525 เป็นต้นไป)

เพื่อประโยชน์ในการคำนวณเงินได้ตามวรรคหนึ่ง ในกรณีที่บุตรชอบด้วยกฎหมายที่ยัง ไม่บรรลุนิติภาวะเป็นผู้มีเงินได้ และความเป็นสามีภริยาของบิดาและมารดาได้มีอยู่ตลอดปีภาษี ให้ ถือว่าเงินได้ของบุตรดังกล่าวเป็นเงินได้ของบิดา แต่ถ้าความเป็นสามีภริยาของบิดาและมารดาได้มี อยู่ตลอดปีภาษี ให้ถือว่าเงินได้ของบุตรดังกล่าวเป็นเงินได้ของบิดาหรือของมารดาผู้ใช้อำนาจ ปกครอง หรือของบิดาในกรณีบิดามารดาใช้อำนาจปกครองร่วมกัน

ความในวรรคสองให้ใช้นับตั้งกับบุตรบุญธรรมที่ยังไม่บรรลุนิติภาวะซึ่งเป็นผู้มีเงินได้ ด้วยโดยอนุโลม(พระราชกำหนดแก้ไขเพิ่มเติม (ฉบับที่ 6) พ.ศ. 2523 ใช้นับตั้งแต่วันที่ 2523 เป็นต้น ไป)

(ค) เงินโบนัสที่จ่ายแก่ผู้ถือหุ้น หรือผู้เป็นหุ้นส่วนในบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล  
 (ง) เงินลดทุนของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลเฉพาะส่วนที่จ่ายไม่เกินกว่ากำไร และเงินที่กัณฑ์ไว้รวมกัน

(จ) เงินเพิ่มทุนของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ซึ่งตั้งจากกำไรที่ได้มาหรือเงินที่ กัณฑ์ไว้รวมกัน

(ฉ) ผลประโยชน์ที่ได้จากการที่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลควบเข้ากัน หรือรับ ช่วงกัน หรือเลิกกัน ซึ่งตีราคาเป็นเงินได้เกินกว่าเงินทุน

(ช) ผลประโยชน์ที่ได้จากการโอนการเป็นหุ้นส่วนหรือ โอนหุ้น หุ้นกู้ พันธบัตร หรือ ตั๋วเงิน หรือตราสารแสดงสิทธิในหนี้ที่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลหรือนิติบุคคลอื่นเป็นผู้ออก ทั้งนี้ เฉพาะซึ่งตีราคาเป็นเงินได้เกินกว่าที่ลงทุน (พระราชกำหนดแก้ไขเพิ่มเติม (ฉบับที่ 29) พ.ศ. 2534 ใช้บังคับ 7 พ.ย. 2534 เป็นต้นไป)

(5) เงินหรือประโยชน์อย่างอื่นที่ได้เนื่องจาก

(ก) การให้เช่าทรัพย์สิน

(ข) การคิดสัญญาเช่าซื้อทรัพย์สิน

(ค) การคิดสัญญาซื้อขายเงินผ่อนซึ่งผู้ขายได้รับคืนทรัพย์สินที่ขายนั้น โดยไม่ต้อง คืนเงินหรือประโยชน์ที่ได้รับไว้แล้ว

ในกรณี (ก) ถ้าเจ้าพนักงานประเมินมีเหตุอันควรเชื่อว่า ผู้มีเงินได้แสดงเงินได้ต่ำไป ไม่ถูกต้องตามความเป็นจริง เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจประเมินเงินได้นั้น ตามจำนวนเงินที่ ทรัพย์สินนั้นสมควรให้เขาได้ตามปกติ และให้ถือว่าจำนวนเงินที่ประเมินนี้เป็นเงินได้พึงประเมิน ของผู้มีเงินได้ ในกรณีนี้จะอุทธรณ์การประเมินก็ได้ ทั้งนี้ให้นำบทบัญญัติว่าด้วยการอุทธรณ์ตาม ส่วน 2 หมวด 2 ลักษณะ 2 มาใช้บังคับโดยอนุโลม

ในกรณี (ข) และ (ค) ให้ถือว่าเงินหรือประโยชน์ที่ได้รับไว้แล้วแต่วันทำสัญญาจนถึง วันคิดสัญญาทั้งสิ้น เป็นเงินได้พึงประเมินของปีที่มีการคิดสัญญานั้น(พระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติม (ฉบับที่ 16) พ.ศ. 2502 ใช้บังคับปีภาษี 2502 เป็นต้นไป)

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

(7) เงินได้จากการรับเหมาที่ผู้รับเหมาต้องลงทุนด้วยการจัดหาสัมภาระในส่วนสำคัญ นอกจากเครื่องมือ

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

เงินค่าภาษีอากรตามวรรคหนึ่ง ถ้าผู้จ่ายเงินหรือผู้อื่นออกแทนให้สำหรับเงินได้ประเภทใด ไม่ว่าทอดใดหรือในปีภาษีใดก็ตาม ให้ถือเป็นเงินได้ประเภทและของ ปีภาษีเดียวกันกับเงินได้ที่ออกแทนให้ นั้น(พระราชกำหนดแก้ไขเพิ่มเติม (ฉบับที่ 13) พ.ศ. 2527 ใช้บังคับ 1 ม.ค. 2528 เป็นต้นไป)

สำหรับผู้ที่มิเงินได้พึงประเมินประเภทที่ 5-8 มีหน้าที่ต้องยื่นแบบแสดงรายการภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาประจำปี (แบบ ภ.ง.ด. 94) นอกเหนือจากการยื่นภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาประจำปีอีกด้วย โดยจะต้องยื่นแบบแสดงรายการภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาประจำปีภายในเดือนกันยายนของปีที่มีเงินได้

หลักการเกี่ยวกับเงินได้พึงประเมิน

1) หลักการรับรู้จำนวนเงินได้พึงประเมินให้คำนวณนับเงินได้พึงประเมินเป็นรายปีภาษี (ปีภาษีหมายถึงปีปฏิทินเริ่มตั้งแต่ 1 มกราคมสิ้นสุดวันที่ 31 ธันวาคมของทุกปี)

2) หลักการรับรู้เงินได้พึงประเมินตามเกณฑ์เงินสดคือต้องเป็นเงินได้ที่ผู้มีเงินได้รับมาในระหว่างปีภาษี

3) หลักเงินได้พึงประเมินที่ได้รับในปีภาษีใดให้ถือเป็นเงินได้พึงประเมินของปีภาษีนั้น

4) หลักเงินได้พึงประเมินของบุคคลใดให้ถือเป็นเงินได้ของบุคคลนั้นและให้บุคคลนั้นเป็นผู้มีหน้าที่ยื่นรายการและเสียภาษีเงินได้วันแต่ในกรณีต่อไปนี้

(1) กรณีผู้มีเงินได้เป็นผู้เยาว์ให้ผู้แทนโดยชอบธรรมเป็นผู้มีหน้าที่ยื่นรายการและเสียภาษีเงินได้แทนผู้เยาว์

(2) กรณีผู้มีเงินได้เป็นผู้ที่ศาลสั่งให้เป็นคนไร้ความสามารถให้ผู้อนุบาลเป็นผู้มีหน้าที่ยื่นรายการและเสียภาษีเงินได้แทน

(3) กรณีผู้มีเงินได้เป็นผู้ที่ศาลสั่งให้เป็นคนเสมือนไร้ความสามารถให้ผู้พิทักษ์เป็นผู้มีหน้าที่ยื่นรายการและเสียภาษีเงินได้แทน

(4) กรณีผู้มีเงินได้เป็นผู้ที่อยู่ในต่างประเทศให้ผู้จัดการกิจการอันก่อให้เกิดเงินได้พึงประเมินเป็นผู้มีหน้าที่ยื่นรายการและเสียภาษีเงินได้แทน

(5) กรณีผู้มีเงินได้มีชีวิตอยู่ตลอดปีภาษีแต่ได้ถึงแก่ความตายก่อนที่จะยื่นรายการและเสียภาษีเงินได้ให้ผู้จัดการมรดกหรือทายาทหรือผู้ครอบครองทรัพย์มรดกแล้วแต่กรณีเป็นผู้มีหน้าที่ยื่นรายการและเสียภาษีเงินได้แทน

ตามที่ได้กล่าวถึงหลักการของเงินได้พึงประเมินตามกฎหมายอากรไทยมาแล้วนั้น ผู้มีเงินได้พึงประเมินประเภทที่ 1-8 จะต้องนำเงินได้พึงประเมินดังกล่าวมาหักค่าใช้จ่ายตามกฎหมายซึ่งเงินได้พึงประเมินประเภทที่ 1-8 ให้หักค่าใช้จ่ายในการคำนวณภาษีได้ตามที่ปรากฏในตาราง 3.1 ดังนี้

ตารางที่ 3.1 การหักค่าใช้จ่ายตามเงินได้ที่ประเมินพึงประเมินประเภทที่ 1-8 สรุปได้ดังนี้

เงินได้พึงประเมินประเภทที่ 1-8	รายการ	การหักค่าใช้จ่าย	
		หักเป็นการเหมา	หักตามความจำเป็นและสมควร (ตามจริง)
1	เงินเดือน	50% สูงสุดไม่เกิน 100,000 บาท	-
2	ค่าจ้าง	50% สูงสุดไม่เกิน 100,000 บาท	-
3	ค่าลิขสิทธิ์และทรัพย์สินทางปัญญา	50% สูงสุดไม่เกิน 100,000 บาท	-
4	ดอกเบี้ยเงินปันผล	-	-
5	ค่าเช่า	10-30%	✓
6	ค่าวิชาชีพอิสระ	30-60%	✓
7	ค่ารับเหมา	60%	✓
8	เงินได้อื่น ๆ	60%	✓

ที่มา: [http://www.rd.go.th/publish/fileadmin/user\\_upload/news/news15\\_2559.pdf](http://www.rd.go.th/publish/fileadmin/user_upload/news/news15_2559.pdf) สืบค้นเมื่อวันที่ 25 พฤศจิกายน 2560

หมายเหตุ: เครื่องหมาย ✓ หมายถึงค่าใช้จ่ายที่สามารถหักค่าใช้จ่ายได้และเครื่องหมาย – หมายถึงค่าใช้จ่ายที่ไม่สามารถหักค่าใช้จ่ายได้

ทั้งนี้ 1) สำหรับการหักค่าใช้จ่ายเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (1) และ (2) ให้นำเงินได้ทั้งสองประเภทมารวมกันหักได้ไม่เกิน 100,000 บาท

2) สำหรับการหักค่าใช้จ่ายเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (6) ค่าวิชาชีพอิสระ ได้แก่ วิชาชีพประกอบโรคศิลปะหักเป็นการเหมาได้อัตราร้อยละ 60 กฎหมาย วิศวกรรม สถาปัตยกรรม บัญชี ประณีตศิลปกรรมหักเป็นการเหมาได้อัตราร้อยละ 30

เมื่อผู้มีเงินได้นำเงินได้พึงประเมินมาหักค่าใช้จ่ายตามที่กฎหมายกำหนดแล้ว ประมวลรัษฎากรได้กำหนดให้ผู้มีเงินได้หักค่าลดหย่อนได้อีกทอดหนึ่ง เพื่อเป็นการบรรเทาภาระภาษีก่อนนำมาคำนวณอัตราภาษีหรือกล่าวอีกนัย คือ การหักค่าลดหย่อน หมายถึง การนำเอารายการต่าง ๆ ตามที่กฎหมายกำหนดให้สามารถหักได้เพิ่มขึ้นหลังจากได้หักค่าใช้จ่ายแล้ว เพื่อเป็นตัวบรรเทาภาระภาษีของผู้มีเงินได้อีกทอดหนึ่งก่อนนำเงินได้หลังจากหักค่าใช้จ่ายและค่าลดหย่อนแล้วมาคำนวณภาษีต่อไป โดยหลักเกณฑ์การหักค่าลดหย่อนเป็นไปตามตารางการหักค่าลดหย่อนดังต่อไปนี้

ตารางที่ 3.2 แสดงสรุปรายการหักค่าลดหย่อนและยกเว้นภาษี สำหรับปีภาษี 2560

รายการหักลดหย่อน / ยกเว้นภาษี	ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาประจำปีภาษี 2560 (ภ.ง.ด.90 / 91)
<b>1. การหักลดหย่อนบุคคลธรรมดา</b>	
1.1 ผู้มีเงินได้	60,000 บาท
1.2 คู่สมรส (ที่ไม่มีเงินได้)	60,000 บาท
1.3 บุตร	คนละ 30,000 บาท โดยไม่จำกัดจำนวนบุตร** และยกเลิกค่าลดหย่อนการศึกษา**ในกรณีผู้มีเงินได้มีทั้งบุตรชอบด้วยกฎหมายและบุตรบุญธรรมให้นำบุตรชอบด้วยกฎหมายทั้งหมดมาหักก่อน แล้วจึงนำบุตรบุญธรรมมาหัก เว้นแต่ <ul style="list-style-type: none"> <li>● ในกรณีผู้มีเงินได้มีบุตรชอบด้วยกฎหมายที่มีชีวิตอยู่รวมเป็นจำนวนตั้งแต่ 3 คนขึ้นไป จะนำบุตรบุญธรรมมาหักไม่ได้</li> <li>● แต่ถ้าบุตรชอบด้วยกฎหมายมีจำนวนไม่ถึง 3 คนให้นำบุตรบุญธรรมมาหักได้ โดยเมื่อรวมกับบุตรชอบด้วยกฎหมายแล้วต้องไม่เกิน 3 คน</li> </ul>



ตารางที่ 3.2 (ต่อ)

รายการหักลดหย่อน / ยกเว้นภาษี	ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาประจำปีภาษี 2560 (ภ.ง.ด.90 / 91)
<p>1.4 ค่าอุปการะเลี้ยงดูบิดามารดาของผู้มีเงินได้ค่าอุปการะเลี้ยงดูบิดามารดาของกลุ่มสมรสที่ไม่มีเงินได้</p> <p>ทั้งนี้ บิดามารดามีอายุ 60 ปีขึ้นไป และไม่มีเงินได้พึงประเมินเกิน 30,000 บาทในปีภาษี</p>	คนละ 30,000 บาท
<p>1.5 ค่าอุปการะเลี้ยงดูคนพิการหรือคนทุพพลภาพ</p> <p>ทั้งนี้ คนพิการหรือคนทุพพลภาพต้องไม่มีเงินได้พึงประเมินเกิน 30,000 บาทในปีภาษี</p>	คนละ 60,000 บาท
<p>1.6 ยกเว้นเบี้ยประกันสุขภาพบิดามารดาของผู้มีเงินได้ และบิดามารดาของกลุ่มสมรสที่ไม่มีเงินได้</p>	ตามจำนวนที่จ่ายจริง แต่ไม่เกิน 15,000 บาท
<p>1.7 ลดหย่อนและยกเว้น สำหรับเบี้ยประกันชีวิต</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>● ผู้มีเงินได้</li> </ul>	<p>ตามจำนวนที่จ่ายจริง แต่ไม่เกิน 100,000 บาท (หักลดหย่อนได้ตามที่จ่ายจริง แต่ไม่เกิน 10,000 บาท ส่วนที่เกิน 10,000 บาท ได้รับยกเว้นไม่เกิน 90,000 บาท)</p> <p>หากเบี้ยประกันภัยที่จ่ายเป็นเบี้ยประกันภัยสำหรับการประกันชีวิตแบบบำนาญ</p> <p>ที่จ่ายตั้งแต่วันที่ 1 มกราคม 2553 เป็นต้นไป ให้ยกเว้นอีกร้อยละ 15 ของเงินได้พึงประเมิน แต่ไม่เกิน 200,000 บาท และเมื่อรวมกับเงินที่จ่ายเข้ากองทุนสำรองเลี้ยงชีพ กองทุนบำเหน็จบำนาญข้าราชการ กองทุนสงเคราะห์ครูโรงเรียนเอกชน หรือค่าซื้อหน่วยลงทุนกองทุนรวมเพื่อการเลี้ยงชีพแล้ว ต้องไม่เกิน 500,000 บาท</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>● กลุ่มสมรสที่ไม่มีเงินได้</li> </ul> <p>หักลดหย่อนได้ ตามที่จ่ายจริง แต่ไม่เกิน 10,000 บาท</p>

## ตารางที่ 3.2 (ต่อ)

รายการหักลดหย่อน / ยกเว้นภาษี	ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาประจำปีภาษี 2560 (ภ.ง.ด.90 / 91)
1.8 ลดหย่อนและยกเว้นเงินสะสมที่จ่าย เข้ากองทุนสำรองเลี้ยงชีพ	ตามจำนวนที่จ่ายจริง แต่ไม่เกิน 500,000 บาท (หักลดหย่อนได้ตามที่จ่ายจริง แต่ไม่เกิน 10,000 บาท ส่วนที่เกิน 10,000 บาท ได้รับ ยกเว้นไม่เกิน 490,000 บาท และไม่เกินร้อยละ 15 ของค่าจ้าง
1.9 ยกเว้นเงินสะสมที่จ่ายเข้ากองทุนการ ออมแห่งชาติ	ตามจำนวนที่จ่ายจริง แต่ไม่เกิน 500,000 บาท
1.10 ยกเว้นเงินสะสมทบข.	ตามจำนวนที่จ่ายจริง แต่ไม่เกิน 500,000 บาท
1.11 ยกเว้นเงินสะสมกองทุนสงเคราะห์ครู โรงเรียนเอกชน	ตามจำนวนที่จ่ายจริง แต่ไม่เกิน 500,000 บาท
1.12 ยกเว้นเงินได้ที่ผู้มีเงินได้ซึ่งเป็นคนพิการ อยู่ในไทย และมีอายุไม่เกิน 65 ปี บริบูรณ์	ยกเว้นตามจำนวนเงินได้พึงประเมิน แต่ไม่เกิน 190,000 บาท
1.13 ยกเว้นเงินได้ที่ผู้มีเงินได้ซึ่งเป็นผู้อยู่ใน ไทย และมีอายุตั้งแต่ 65 ปีขึ้นไปในปีภาษี	ยกเว้นตามจำนวนเงินได้พึงประเมิน แต่ไม่เกิน 190,000 บาท
1.14 ยกเว้นค่าชดเชยตามกฎหมายแรงงาน และตามกฎหมายว่าด้วยพนักงานรัฐวิสาหกิจ สัมพันธ์ (ไม่รวมค่าชดเชยเพราะเหตุเกษียณอายุ หรือสิ้นสุด สัญญาจ้าง)	ยกเว้นค่าชดเชยส่วนที่ไม่เกินค่าจ้าง หรือเงินเดือน ของการทำงาน 300 วันสุดท้าย แต่ไม่เกิน 300,000 บาท
1.15 ยกเว้นค่าซื้อหน่วยลงทุนในกองทุนรวม เพื่อการเลี้ยงชีพ (RMF)	เงินได้ตามจำนวนที่จ่ายเป็นค่าซื้อหน่วยลงทุนใน กองทุนรวมเพื่อการเลี้ยงชีพ ตามกฎหมายว่าด้วย หลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ พ.ศ.2535 ใช้สิทธิได้ ไม่เกินร้อยละ 15 ของเงินได้พึงประเมินที่ได้รับ ซึ่งต้องเสียภาษีเงินได้ แต่ไม่เกิน 500,000 บาท เมื่อ รวมกับเงินสะสมที่จ่ายเข้ากองทุนสำรองเลี้ยงชีพ กองทุนบำเหน็จบำนาญข้าราชการ หรือกองทุน สงเคราะห์ตามกฎหมายว่าด้วยโรงเรียนเอกชนแล้ว ต้องไม่เกิน 500,000 บาท

ตารางที่ 3.2 (ต่อ)

รายการหักลดหย่อน / ยกเว้นภาษี	ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาประจำปีภาษี 2560 (ภ.ง.ด.90 / 91)
<p>1.16 ยกเว้นค่าซื้อหน่วยลงทุนในกองทุนรวมหุ้นระยะยาว (LTF)</p>	<p>เงินได้ตามจำนวนที่จ่ายเป็นค่าซื้อหน่วยลงทุนในกองทุนรวมหุ้นระยะยาว ตามกฎหมายว่าด้วยหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ พ.ศ.2535 ไม่เกินร้อยละ 15 ของเงินได้พึงประเมิน แต่ไม่เกิน 500,000 บาท (ตั้งแต่วันที่ 1 มกราคม พ.ศ. 2559 ถึงวันที่ 31 ธันวาคม พ.ศ. 2562 ถือหน่วยลงทุนต่อเนื่องกันไม่น้อยกว่า 7 ปีปฏิทิน)</p>
<p>1.17 ลดหย่อนและยกเว้น สำหรับ ดอกเบี้ยเงินกู้ยืมเพื่อการมีที่อยู่อาศัย</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>● ผู้มีเงินได้กู้ยืมคนเดียว</li>   <li>● ผู้มีเงินได้หลายคนร่วมกันกู้ยืม</li> </ul>	<p>ตามจำนวนที่จ่ายจริง แต่ไม่เกิน 100,000 บาท (หักลดหย่อนได้ตามที่จ่ายจริง แต่ไม่เกิน 10,000 บาท ส่วนที่เกิน 10,000 บาท ได้รับยกเว้นไม่เกิน 90,000 บาท) ตามส่วนจำนวนผู้กู้ยืม แต่รวมกันต้องไม่เกินจำนวนที่จ่ายจริงและไม่เกิน 100,000 บาท</p>
<p>1.18 ยกเว้นเงินได้จาการซื้ออสังหาริมทรัพย์ที่เป็นอาคารพร้อมที่ดิน หรือห้องชุดในอาคารชุดนั้น</p>	<p>ตามจำนวนที่จ่ายเป็นค่าซื้ออสังหาริมทรัพย์ที่มีมูลค่าไม่เกิน 3,000,000 บาท แต่ไม่เกินร้อยละ 20 ของมูลค่าอสังหาริมทรัพย์ที่เป็นอาคารพร้อมที่ดิน หรือห้องชุดในอาคารชุดนั้นเพื่อใช้เป็นที่อยู่อาศัยของตนซึ่งได้จดทะเบียนโอนกรรมสิทธิ์ในระหว่างวันที่ 13 ต.ค. 2558 ถึง 31 ธ.ค. 2559 ทั้งนี้ ใช้สิทธิยกเว้นภาษีเงินได้เป็นเวลา 5 ปีภาษีต่อเนื่องกันนับแต่ปีภาษีที่มีการจดทะเบียนโอนกรรมสิทธิ์ โดยให้ใช้สิทธิยกเว้นภาษีเงินได้เป็นจำนวนเท่า ๆ กันในแต่ละปี</p>

## ตารางที่ 3.2 (ต่อ)

รายการหักลดหย่อน / ยกเว้นภาษี	ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาประจำปีภาษี 2560 (ภ.ง.ด.90 / 91)
1.19 ลดหย่อนเงินสมทบที่จ่ายเข้ากองทุนประกันสังคม	ตามจำนวนที่จ่ายจริง แต่ไม่เกิน 9,000 บาท ตามกฎหมายว่าด้วยประกันสังคม * กรณีสามีหรือภริยาของผู้มีเงินได้ จ่ายเงินสมทบเข้ากองทุนประกันสังคม และความเป็นสามีภริยาได้มีอยู่ตลอดปีภาษี ให้ผู้มีเงินได้หักลดหย่อนได้ตามจำนวนที่จ่ายจริง แต่ไม่เกิน 9,000 บาท
1.20 ลดหย่อนและยกเว้นเงินบริจาค <ul style="list-style-type: none"> <li>● ยกเว้นค่าใช้จ่ายเพื่อสนับสนุนการศึกษา</li> <li>● ยกเว้นค่าใช้จ่ายและเงินบริจาค ดังนี้               <ul style="list-style-type: none"> <li>- ยกเว้นเงินบริจาคให้แก่กองทุนพัฒนาครู คณาจารย์ (ตั้งแต่วันที่ 1 มกราคม 2554 เป็นต้นไป)</li> <li>- ยกเว้นค่าใช้จ่ายการจัดการหนังสือหรือสื่ออิเล็กทรอนิกส์เพื่อส่งเสริมการอ่าน (ใช้บังคับตั้งแต่วันที่ 12 มีนาคม 2554 เป็นต้นไป)</li> <li>- ยกเว้นค่าใช้จ่ายในการจัดให้คนพิการได้รับสิทธิประโยชน์ (ใช้บังคับตั้งแต่วันที่ 12 พฤษภาคม 2554 เป็นต้นไป)</li> <li>- ยกเว้นค่าใช้จ่ายให้แก่องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นในการจัดตั้งศูนย์พัฒนาเด็กเล็ก (ใช้บังคับตั้งแต่วันที่ 10 มิถุนายน 2554 เป็นต้นไป)</li> </ul> </li> </ul>	2 เท่าของจำนวนที่จ่ายจริงแต่ไม่เกิน ร้อยละ 10 ของเงินได้หลังจากหักค่าใช้จ่ายและค่าลดหย่อนอย่างอื่นก่อนหักลดหย่อนเงินบริจาค 2 เท่าของจำนวนที่จ่ายจริง แต่เมื่อรวมกับยกเว้นค่าใช้จ่ายเพื่อสนับสนุนการศึกษา ต้องไม่เกิน ร้อยละ 10 ของเงินได้หลังจากหักค่าใช้จ่ายและค่าลดหย่อนอย่างอื่นก่อนหักลดหย่อนเงินบริจาค  ตามจำนวนที่จ่ายจริง ในเดือน ม.ค. ถึง ธ.ค. แต่ไม่เกินร้อยละ 10 ของเงินได้หลังจากหักค่าใช้จ่ายและค่าลดหย่อนอย่างอื่น

ตารางที่ 3.2 (ต่อ)

รายการหักลดหย่อน / ยกเว้นภาษี	ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาประจำปีภาษี 2560 (ภ.ง.ด.90 / 91)
<ul style="list-style-type: none"> <li>● ยกเว้นค่าใช้จ่ายในการบริจาคเงินเพื่อสนับสนุนการศึกษา (วันที่ 1 มกราคม 2559 ถึงวันที่ 31 ธันวาคม 2561)</li> <li>● ลดหย่อนเงินบริจาคทั่วไป</li> <li>● ลดหย่อนเงินบริจาคเพื่อช่วยเหลือผู้ประสบอุทกภัยตั้งแต่วันที่ 1 มกราคม 2560 ถึงวันที่ 31 มีนาคม 2560</li> </ul>	1.5 เท่าของจำนวนเงินที่บริจาคจริงแต่เมื่อรวมกับเงินบริจาคทั่วไป ต้องไม่เกิน ร้อยละ 10 ของเงินได้หลังจากหักค่าใช้จ่ายและค่าลดหย่อนอย่างอื่น
1.21 ยกเว้นเงินได้ที่ได้จ่ายเป็นค่าซ่อมแซมบ้านที่ได้รับผลกระทบจากอุทกภัยที่เกิดขึ้นในระหว่างวันที่ 1 ธันวาคม 2559 ถึงวันที่ 31 พฤษภาคม 2560	ตามจำนวนที่จ่ายจริงเป็นค่าซ่อมแซมบ้าน แต่รวมกันต้องไม่เกิน 100,000 บาท สำหรับการใช้สิทธิในปีภาษี 2559 และปีภาษี 2560
1.22 ยกเว้นเงินได้ที่ได้จ่ายเป็นค่าซ่อมแซมรถยนต์ที่ได้รับผลกระทบจากอุทกภัยที่เกิดขึ้นในระหว่างวันที่ 1 ธันวาคม 2559 ถึงวันที่ 31 พฤษภาคม 2560	ตามจำนวนที่จ่ายจริงเป็นค่าซ่อมแซมรถยนต์ แต่รวมกันต้องไม่เกิน 30,000 บาทสำหรับการใช้สิทธิในปีภาษี 2559 และปีภาษี 2560
2. การหักลดหย่อนผู้ถึงแก่ความตายระหว่างปีภาษี	60,000 บาท
3. การหักลดหย่อนกองมรดกที่ยังมิได้แบ่ง	60,000 บาท
4. การหักลดหย่อนห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่มีไม่เกิน 5 คน	คนละ 60,000 บาท รวมกันไม่เกิน 120,000 บาท (หากหุ้นส่วนฯ อยู่ในประเทศไทยเพียงคนเดียว หักลดหย่อนได้ 60,000 บาท)
5. การหักลดหย่อนวิสาหกิจชุมชน ตามกฎหมายว่าด้วยการส่งเสริมวิสาหกิจชุมชน	60,000 บาท

ที่มา: <http://www.rd.go.th/publish/59674.0.html> สืบค้นเมื่อวันที่ 25 พฤศจิกายน 2560

หลังจากผู้มีเงินได้หักค่าใช้จ่ายและค่าลดหย่อนตามกฎหมายแล้วจะเหลือเงินได้สุทธิ เพื่อนำมาคำนวณภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาโดยคิดเป็นสมการดังนี้

$$\text{เงินได้สุทธิ} = \text{เงินได้พึงประเมินตามกฎหมาย} - \text{ค่าใช้จ่าย} - \text{ค่าลดหย่อน}$$

การจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดามีวิธีคำนวณแบบรอบสิ้นปีสำหรับผู้มีเงินได้ประเภทที่ 2-8 โดยยื่นแบบ ภ.ง.ด. 90 และแบบครึ่งปีสำหรับผู้มีเงินได้ประเภทที่ 5-8 โดยยื่นแบบ ภ.ง.ด.94 ซึ่งมีรายละเอียดในการคำนวณดังนี้

การคำนวณภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาวิธีคำนวณภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาแบบรอบสิ้นปีสำหรับผู้มีเงินได้ประเภท 2-8 (ภ.ง.ด. 90)

ผู้ที่มีเงินได้พึงประเมินประเภทที่ 2-8 รวมกันเกิน 60,000 บาทต่อปีขึ้นไป ต้องคำนวณภาษี 2 วิธี ดังนี้

#### วิธีที่ 1 คำนวณหาเงินได้สุทธิ

เงินได้พึงประเมินทุกประเภทที่ได้รับตั้งแต่เดือนมกราคมถึงธันวาคม (1)

หักค่าใช้จ่ายตามที่กฎหมายกำหนด

(1)-(2) เหลือเงินได้หลังจากหักค่าใช้จ่ายแล้ว (3)

หักค่าลดหย่อนตามที่กฎหมายกำหนด (4)

(3)-(4) เหลือเงินได้สุทธิ (5)

นำเงินได้สุทธิตาม (5)

ไปคำนวณภาษีตามตารางบัญชีอัตราภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาประจำปีภาษี (6)

#### วิธีที่ 2 คำนวณจากเงินได้พึงประเมินโดยมีสมการดังนี้

ภาษี = 0.50% x เงินได้พึงประเมินประเภทที่ 2 ถึง 8 (7)

กรณีคำนวณภาษีตามวิธีที่ 2 แล้ว ปรากฏว่าผู้มีเงินได้ต้องชำระภาษีไม่เกิน 5,000 บาท ให้ชำระภาษีจากวิธีที่ 1 และกรณีคำนวณวิธีที่ 2 ปรากฏว่าผู้มีเงินได้ต้องชำระภาษีเกิน 5,000 บาท ให้เปรียบเทียบว่าวิธีที่ 1 หรือวิธีที่ 2 วิธีการใดมีจำนวนภาษีที่ต้องชำระสูงกว่าให้ผู้มีเงินได้ชำระภาษีตามวิธีการนั้นกล่าวคือ

(6)-(7) ภาษีเงินได้ที่ต้องเสีย (เปรียบเทียบวิธีที่ 1 และวิธีที่ 2) (8)

หักภาษีที่ถูกรหัสที่จ่ายแล้ว (9)

ภาษีเงินได้ครึ่งปีที่ชำระแล้ว (10)

ภาษีเงินได้ชำระล่วงหน้า (11)

เครดิตภาษีเงินปันผล (12)

(8)-(9)-(10)-(11)-(12) ภาษีเงินได้ที่ต้องชำระ (13)



หากคำนวณแล้วปรากฏว่าภาษีเงินได้ที่ต้องชำระเป็นลบแสดงว่าผู้มีเงินได้ได้มีการชำระภาษีไว้เกินสามารถใช้สิทธิของคืนภาษีได้

ตัวอย่าง ปีภาษี 2560 นายสมชายคนโสดมีรายได้จากการรับราชการเดือนละ 15,000 บาท นายสมชายต้องเสียภาษีดังนี้

#### วิธีที่ 1 คำนวณหาเงินได้สุทธิ

เงินได้พึงประเมินทุกประเภทที่ได้รับตั้งแต่เดือนมกราคมถึงธันวาคม

เงินเดือนจากการรับราชการตั้งแต่เดือนมกราคมถึงธันวาคม 180,000 บาท

หักค่าใช้จ่าย 50 % แต่ไม่เกิน 100,000 บาท (90,000) บาท

เหลือเงินได้หลังจากหักค่าใช้จ่ายแล้ว 90,000 บาท

หักค่าลดหย่อนส่วนตัว (60,000) บาท

เหลือเงินได้สุทธิ 30,000 บาท

นำเงินได้สุทธิตามจำนวนอัตราภาษีสำหรับภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาปี 2560 ดังนี้

30,000 x อัตราภาษีร้อยละ 5 1,500 บาท

#### วิธีที่ 2 คำนวณจากเงินได้พึงประเมินโดยมีสมการดังนี้

ภาษี = 0.50% x 180,000 = 900 บาท

นายสมชายต้องเสียภาษี 1,500 บาทจากวิธีที่ 1 จากยอดภาษีสูงสุด

การคำนวณภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาประจำปีสำหรับผู้มีเงินได้ประเภทที่ 5-8 (ภ.ง.ด.94)

หากมีรายได้ที่เป็นเงินได้พึงประเมินประเภทที่ 5-8 ในครั้งปีแรกกล่าวคือเป็นผู้มีเงินได้พึงประเมินประเภทที่ 5-8 ตั้งแต่เดือนมกราคมถึงเดือนมิถุนายนตั้งแต่ 30,000 บาทขึ้นไปจะต้องยื่นแบบแสดงรายการภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาประจำปี (ภ.ง.ด.94) ซึ่งวิธีคำนวณภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาประจำปีมีขั้นตอนดังนี้

#### ขั้นที่ 1 คำนวณภาษีประจำปีจากเงินได้สุทธิ (ใช้วิธีการคำนวณตามวิธีที่ 1)

เงินได้พึงประเมินประเภทที่ 5 ถึง 8 ที่ได้รับตั้งแต่เดือนมกราคมถึงมิถุนายน (1)

หักค่าใช้จ่ายตามที่กฎหมายกำหนด (2)

(1)-(2) เหลือเงินได้หลังจากหักค่าใช้จ่ายแล้ว (3)

หักค่าลดหย่อนหักได้กึ่งหนึ่งตามที่กฎหมายกำหนด (4)

(3)-(4) เหลือเงินได้สุทธิ (5)

นำเงินได้สุทธิตาม (5)

ไปคำนวณภาษีตามตารางบัญชีอัตราภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาประจำปีภาษี (6)

**ขั้นที่ 2** คำนวณภาษีครั้งปีโดยมีสมการดังนี้(ใช้วิธีการคำนวณตามวิธีที่ 2)

$$\text{ภาษี} = 0.50\% \times \text{เงินได้พึงประเมินประเภทที่ 5 ถึง 8} \quad (7)$$

**ขั้นที่ 3** นำภาษีที่คำนวณได้ตามขั้นที่ 1 กับขั้นที่ 2 มาเปรียบเทียบ

หากปรากฏว่าภาษีที่คำนวณได้ตามขั้นที่ 2 ไม่ถึง 5,000 บาท ให้เสียภาษีตามขั้นที่ 1 แต่หากปรากฏว่าภาษีที่คำนวณได้จากวิธีที่ 2 เกิน 5,000 บาท ให้เสียภาษีจากวิธีที่มียอดภาษีสูงกว่าจากวิธีการคำนวณข้างต้นผู้วิจัยขอยกตัวอย่างดังนี้

ตัวอย่าง ปีภาษี 2560 นายประเสริฐมีรายได้จากการรับราชการเดือนละ 15,000 บาท และมีรายได้จากการให้เช่าบ้าน โดยได้รับค่าเช่าบ้านเดือนละ 50,000 บาท รวมทั้งนายประเสริฐได้บริจาคเงินให้สภาอากาศไทยภายในเดือนมีนาคมเป็นจำนวนเงิน 5,000 บาท

จากตัวอย่างนายประเสริฐถูกจัดเก็บภาษีเงินได้ครั้งปีตามแบบ ภ.ง.ด.94 ดังนี้

**วิธีที่ 1**

เงินได้จากค่าเช่าบ้านระหว่างเดือน ม.ค.-มิ.ย.	300,000	บาท
<u>หัก</u> ค่าใช้จ่ายเป็นการเหมา 30%	(90,000)	บาท
เงินได้หลังหักค่าใช้จ่าย	210,000	บาท
<u>หัก</u> ค่าลดหย่อนส่วนตัว	(60,000)	บาท
เงินได้หลังหักค่าลดหย่อนส่วนตัว	150,000	บาท
<u>หัก</u> เงินบริจาคตามที่จ่ายจริง	5,000	บาท
แต่ไม่เกิน 10 % ของยอดเงินบริจาค	(500)	บาท
เงินได้สุทธิก่อนเสียภาษี	149,500	บาท
นำเงินได้สุทธิตามจำนวนอัตราภาษีสำหรับภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาปี 2560 ดังนี้		
149,500 x อัตราภาษีร้อยละ 5	7,475	บาท

**วิธีที่ 2**      ภาษี = 0.5% x 300,000 = 1,500 บาท

**ภาษีที่ต้องเสีย** นายประเสริฐต้องเสียภาษีตามวิธีที่ 1 คือ 7,475 บาท จากยอดภาษีสูงกว่าภาษี

**ขั้นที่ 4** คำนวณภาษีเงินได้ครั้งปีที่ต้องชำระ

ภาษีที่ต้องเสียที่คำนวณได้จากขั้นตอนที่ 3 (8)

หัก จำนวนภาษีเงินได้ หัก ณ ที่จ่ายระหว่างเดือนมกราคมถึงเดือนมิถุนายน (9)

(8)-(9) เหลือ ภาษีเงินได้ที่ต้องชำระ (10)

ภาษีเงินได้ครั้งปีที่ได้ชำระไปนี้สามารถนำไปหักจากยอดภาษีรวมที่ต้องชำระในตอนนี้ได้หรือเครดิตภาษีตอนสิ้นปี

### การยื่นแบบแสดงรายการภาษีเงินได้

ผู้มีเงินได้มีหน้าที่ต้องเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาโดยการยื่นแบบแสดงรายการภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาซึ่งมีกำหนด 2 ระยะ คือ

1. ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาครึ่งปี (ภ.ง.ด.94) เป็นการยื่นแบบแสดงรายการเงินได้เฉพาะเงินได้พึงประเมินประเภทที่ 5, 6, 7 หรือ 8 ซึ่งผู้มีเงินได้ได้รับเงินได้ประเภทดังกล่าวตั้งแต่เดือนมกราคมถึงเดือนมิถุนายนไม่ว่าจะมีเงินได้ประเภทอื่นรวมอยู่ด้วยหรือไม่ก็ได้ โดยผู้มีเงินได้ต้องยื่นภายในเดือนกันยายนของปีภาษีนั้น และภาษีที่ได้ชำระไปแล้วผู้มีเงินได้สามารถนำไปหักออกจากยอดภาษีที่ต้องชำระตอนสิ้นปี

2. ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาสิ้นปี (ภ.ง.ด.90 และ ภ.ง.ด.91) เป็นการยื่นแบบแสดงรายการเงินได้พึงประเมินที่ได้รับแล้วตลอดปีภาษีนั้น โดยยื่นภายในเดือนมีนาคมของปีถัดไป

แบบแสดงรายการภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ภ.ง.ด.94 ให้ผู้มีเงินได้ยื่นภายในเดือนกรกฎาคมถึงเดือนกันยายนของปีสำหรับแบบแสดงรายการ ภ.ง.ด.90 และ ภ.ง.ด.91 ให้ผู้มีเงินได้ยื่นภายในเดือนมีนาคมของปีถัดไป

### ตารางที่ 3.3 สรุปการยื่นแบบแสดงรายการภาษีเงินได้ของผู้มีเงินได้ในปีภาษี

แบบ ภ.ง.ด.	กรณีการยื่น	กำหนดระยะเวลา
ภ.ง.ด. 90	มีเงินได้พึงประเมินทุกประเภท	ตั้งแต่เดือนมกราคม – มีนาคมของปีภาษีถัดไป
ภ.ง.ด. 91	มีเฉพาะเงินได้พึงประเมินประเภทที่ 1 ประเภทเดียว	ตั้งแต่เดือนมกราคม – มีนาคมของปีภาษีถัดไป
ภ.ง.ด. 93	มีเงินได้ขอชำระภาษีล่วงหน้า	ก่อนถึงกำหนดเวลาการยื่นแบบตามปกติ
ภ.ง.ด. 94	ยื่นครึ่งปีสำหรับผู้มีเงินได้พึงประเมินเฉพาะประเภทที่ 5,6,7 และ 8	เดือนกรกฎาคม – กันยายนของปีภาษีนั้น

ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาเป็นภาษีทางตรงที่เก็บจากผู้มีเงินได้ทุกคนไม่ว่าผู้มีเงินได้นั้นจะเป็นบุคคลธรรมดาห้างหุ้นส่วนสามัญกองมรดกที่ยังไม่ได้แบ่งและผู้ถึงแก่ความตายบุคคลผู้ได้รับการยกเว้นไม่ต้องเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาส่วนใหญ่มักเป็นชาวต่างประเทศที่อยู่ในเกณฑ์ที่กำหนด ทั้งนี้เงินได้พึงประเมินที่นำมาเป็นฐานในการคำนวณภาษีเป็นเงินได้ทุกประเภทที่บุคคลได้รับมาในปีภาษีซึ่งเป็นเงินได้ตามประมวลรัษฎากรมาตรา 40(1) ถึง (8)

สำหรับการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ประมวลรัษฎากรได้กำหนดให้จัดเก็บภาษีโดยใช้ระบบอัตราภาษีแบบก้าวหน้า กล่าวคือ ระบบอัตราภาษีแบบก้าวหน้าคือค่าเงินภาษีจะถูกเรียกเก็บจากยอดเงินได้สุทธิที่สูงอัตราภาษีก็สูงขึ้นเรื่อย ๆ ซึ่งระบบอัตราภาษีแบบก้าวหน้าก่อให้เกิดการกระจายรายได้และลดความเหลื่อมล้ำของคนในสังคมโดยมีตารางบัญชีอัตราภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาตามปีภาษีดังนี้

ตารางที่ 3.4 แสดงบัญชีอัตราภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาสำหรับปีภาษี 2556 เป็นต้นไป

เงินได้สุทธิ	อัตราภาษีร้อยละ
1 – 150,000	ได้รับยกเว้น
150,001 – 300,000	5
300,001 – 500,000	10
500,001 – 750,000	15
750,001 – 1,000,000	20
1,000,001 – 2,000,000	25
2,000,001 – 4,000,000	30
4,000,000 บาทขึ้นไป	35

หมายเหตุ : สำหรับเงินได้สุทธิจำนวน 150,000 บาทแรก ให้ได้รับการยกเว้นภาษี

ตารางที่ 3.5 บัญชีอัตราภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาสำหรับปีภาษี 2560

เงินได้สุทธิ	อัตราภาษีร้อยละ
1 – 300,000	5
300,001 – 500,000	10
500,001 – 750,000	15
750,001 – 1,000,000	20
1,000,001 – 2,000,000	25
2,000,001 – 5,000,000	30
5,000,001 ขึ้นไป	35

ตามประมวลรัษฎากรได้จัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาจากการประกอบธุรกิจวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อมโดยเงินได้จากการประกอบธุรกิจดังกล่าวเป็นเงินได้พึงประเมินประเภทที่ 8 สมการการเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา คือ

$$\text{เงินได้สุทธิ} \times \text{อัตรากำหนด}$$

เงินได้สุทธิตามสมการ ดังนี้

$$\text{เงินได้สุทธิ} = \text{เงินได้พึงประเมินประเภทที่ 8} - \text{ค่าใช้จ่าย} - \text{ค่าลดหย่อน}$$

ทั้งนี้ ประมวลรัษฎากรได้กำหนดให้ผู้มีเงินได้พึงประเมินประเภทที่ 8 สามารถหักค่าใช้จ่าย ซึ่งเป็นต้นทุนในการให้ได้มาซึ่งเงินได้พึงประเมินได้ 2 วิธี กล่าวคือ วิธีที่หนึ่งหักค่าใช้จ่ายได้เป็นการเหมาและวิธีที่สอง หักค่าใช้จ่ายได้ตามความจำเป็นและสมควรสำหรับกรณีผู้ประกอบการวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อมเลือกหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาสามารถหักได้ตามตารางบัญชีอัตราหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาสำหรับเงินได้พึงประเมินประเภทที่ 8 ดังนี้

ตารางที่ 3.6 บัญชีอัตราหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาสำหรับเงินได้พึงประเมินประเภทที่ 8

ลำดับที่	ประเภทเงินได้พึงประเมิน	ร้อยละ
(1)	การเก็บค่าตั้ง หรือค่าเกมจากการพนันการแข่งขัน หรือ การเล่นเกมต่าง ๆ	60
(2)	การถ่าย ล้างอัด หรือขยายรูปภาพยนตร์รวมทั้งการขายสวนประกอบ	60
(3)	การทำกิจการคานเรือ อูเรือ หรือซ่อมเรือที่มีใช้ซ่อมเครื่องจักรเครื่องกล	60
(4)	การทำรองเท้า และเครื่องหนังแท้ หรือหนังเทียม รวมทั้งการขายสวนประกอบ	60
(5)	การตัด เย็บ ถัก ปักเสื้อผ้า หรือสิ่งอื่น ๆ รวมทั้งการขายสวนประกอบ	60
(6)	การทำ ตกแต่ง หรือซ่อมแซม เครื่องเรือน รวมทั้งการขายสวนประกอบ	60
(7)	การทำกิจการ โรงแรม หรือภัตตาคารหรือการปรุงอาหาร หรือเครื่องดื่มจำหน่าย	60

ตารางที่ 3.6 (ต่อ)

ลำดับที่	ประเภทเงินได้พึงประเมิน	ร้อยละ
(8)	การตัด คัด แต่งผม หรือตกแต่งร่างกาย	60
(9)	การทำสบู่ แชมพู หรือเครื่องสำอาง	60
(10)	การทำวรรณกรรม	60
(11)	การค้าเครื่องเงิน ทอง นาก เพชร พลอย หรืออัญมณีอื่น รวมทั้งการขาย ส่วนประกอบ	60
(12)	การทำกิจการสถานพยาบาลตามกฎหมายว่าด้วยสถานพยาบาล เฉพาะที่มี เตียงรับผู้ป่วยไว้ค้างคืน รวมทั้งการรักษาพยาบาล และการจำหน่ายยา	60
(13)	การโม้หรือย่อยหิน	60
(14)	การทำป่าไม้ สวนยาง หรือไม้ยืนต้น	60
(15)	การขนส่ง หรือรับจ้างด้วยยานพาหนะ	60
(16)	การทำบล็อกและตรา การรับพิมพ์ หรือเย็บสมุด เอกสาร	60
(17)	การทำเหมืองแร่	60
(18)	การทำเครื่องดัดตามกฎหมายว่าด้วยภาษีสรรพสามิต	60
(19)	การทำเครื่องกระเบื้อง เครื่องเคลือบเครื่องซีเมนต์ หรือดินเผา	60
(20)	การทำหรือจำหน่ายกระแสไฟฟ้า	60
(21)	การทำน้ำแข็ง	60
(22)	การทำกาว แป้งเปียกหรือสิ่งที่มีลักษณะทำนองเดียวกันและการทำแป้งชนิด ต่าง ๆ ที่มีใช้เครื่องสำอาง	60
(23)	การทำลูกโป่ง เครื่องแก้ว เครื่องพลาสติกหรือเครื่องยางสำเร็จรูป	60
(24)	การซักกรีด หรือซ่อมสี	60
(25)	การขายของนอกจากที่ระบุไว้ในข้ออื่นซึ่งผู้ขายมิได้เป็นผู้ผลิต	60



ตารางที่ 3.6 (ต่อ)

ลำดับที่	ประเภทเงินได้พึงประเมิน	ร้อยละ
(26)	รางวัลที่เจ้าของม้าได้จากการส่งม้าแข่ง	60
(27)	การรับสินไถ่ทรัพย์สินที่ขายฝากหรือการได้กรรมสิทธิ์ในทรัพย์สินโดยเด็ดขาดจากการขายฝาก	60
(28)	การมยาง การทำยางแผ่น หรืออย่างอื่นที่มีใช้สำเร็จรูป	60
(29)	การฟอกหนัง	60
(30)	การทำน้ำตาล หรือน้ำเหลืองของน้ำตาล	60
(31)	การจับสัตว์น้ำ	60
(32)	การทำกิจการโรงเลื่อย	60
(33)	การกลั่นหรือหีบน้ำมัน	60
(34)	การให้เช่าซื้อสิ่งหาริมทรัพย์ที่ไม่เข้าลักษณะตามมาตรา 40 (5) แห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งแก้ไขเพิ่มเติมโดยพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 16) พ.ศ.2502	60
(35)	การทำกิจการโรงสีข้าว	60
(36)	การทำเกษตรกรรมประเภทไม้ล้มลุกและธัญชาติ	60
(37)	การอบหรือบ่มใบยาสูบ	60
(38)	การเลี้ยงสัตว์ทุกชนิด รวมทั้งการขายวัตถุพลอยได้	60
(39)	การฆ่าสัตว์จำหน่าย รวมทั้งการขายวัตถุพลอยได้	60
(40)	การทำนาเกลือ	60
(41)	การขายเรือกำปั่นหรือเรือมีระวางตั้งแต่หกตันขึ้นไป เรือกลไฟหรือเรือยนต์มีระวางตั้งแต่ห้าตันขึ้นไป หรือแพ	60
(42)	การขายที่ดินเงินผ่อนหรือการให้เช่าซื้อที่ดิน	60

## ตารางที่ 3.6 (ต่อ)

ลำดับที่	ประเภทเงินได้พึงประเมิน	ร้อยละ
(43)	การแสดงของนักแสดงละครภาพยนตร์ วิทยุหรือ โทรทัศน์ นักร้อง นักดนตรี นักกีฬาอาชีพ หรือนักแสดงเพื่อความบันเทิงใด ๆ	60
	(ก) สำหรับเงินได้ส่วนที่ไม่เกิน 300,000 บาท	60
	(ข) สำหรับเงินได้ส่วนที่เกิน 300,000 บาท	40
	ทั้งนี้ การหักค่าใช้จ่ายตาม (ก) และ (ข) รวมกันต้องไม่เกิน 600,000 บาท	-
(44)	เงินได้ที่มีได้ระบุไว้ตั้งแต่ข้อ (1) ถึงข้อ (43) ให้หักค่าใช้จ่ายตามความจำเป็นและสมควรเท่านั้น	-

3.1.2 กฎหมายภาษีอากรไทยที่เกี่ยวข้องกับการจัดเก็บภาษีเงินได้จากการประกอบธุรกิจวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อมประเภทนิติบุคคล

ภาษีเงินได้นิติบุคคลเป็นภาษีอากรประเภทหนึ่งที่บัญญัติไว้ในประมวลรัษฎากรจัดเก็บจากเงินได้ของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่จดทะเบียนตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์และหมายความรวมถึงนิติบุคคลอื่น ๆ ที่ไม่ได้จดทะเบียนตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ตามที่ผู้วิจัยได้กล่าวมาแล้วในบทที่ 2 ในบทที่ 3 ผู้วิจัยจะขอกล่าวเฉพาะในส่วนของการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลของบริษัทจำกัดและห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่จดทะเบียนตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์เพื่อประกอบการวิเคราะห์ในบทที่ 4 ต่อไป

สำหรับฐานภาษีในการคำนวณภาษีเงินได้นิติบุคคลจากการประกอบธุรกิจวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อมประเภทบริษัทจำกัดและห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่จดทะเบียนตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ใช้ฐานภาษีกำไรสุทธิโดยมีวิธีการคำนวณภาษีเงินได้นิติบุคคล 2 วิธี กล่าวคือ

วิธีที่หนึ่ง วิธีการคำนวณภาษีเงินได้นิติบุคคลแบบสิ้นรอบระยะเวลาบัญชี

วิธีที่สอง วิธีการคำนวณภาษีเงินได้นิติบุคคลแบบครึ่งรอบระยะเวลาบัญชี

วิธีที่หนึ่ง วิธีการคำนวณภาษีเงินได้นิติบุคคลแบบสิ้นรอบระยะเวลาบัญชีมีรายละเอียด

ดังนี้

การคำนวณภาษีเงินได้นิติบุคคลแบบสิ้นรอบระยะเวลาบัญชีเป็นการคำนวณภาษีเงินได้นิติบุคคลตามมาตรา 65 แห่งประมวลรัษฎากรซึ่งกำหนดให้บริษัทและห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลต้อง

ถูกจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลจากกำไรสุทธิและยื่นแบบแสดงรายการภาษีเงินได้แบบ ภ.ง.ด.50 ภายใน 150 วันนับแต่สิ้นรอบระยะเวลาบัญชี โดยคำนวณจากสมการดังนี้

$$\text{ภาษีเงินได้นิติบุคคล} = \text{กำไรสุทธิ} \times \text{อัตราภาษี}$$

กำไรสุทธิตำหนดจากสมการดังนี้

$$\text{กำไรสุทธิ} = \text{รายได้} - \text{รายจ่าย}$$

จากวิธีการคำนวณข้างต้นผู้วิจัยขอยกตัวอย่างดังนี้

ตัวอย่าง ในปีภาษี 2560 บริษัท แอนนาเวทส์ จำกัดมีรายได้จากการผลิตและจำหน่ายสบู่รักษาผิวภายในประเทศไทยตั้งแต่เดือนมกราคมถึงเดือนธันวาคม 2560 จำนวน 10,000,000 บาทและมีรายจ่ายตามกฎหมายจำนวน 5,000,000 บาท บริษัท แอนนาเวทส์ จำกัดจะต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลจากกำไรสุทธิดังนี้

คำนวณหากำไรสุทธิแบบสิ้นรอบระยะเวลาบัญชี	10,000,000	บาท
หักรายจ่ายตามกฎหมาย	5,000,000	บาท
คงเหลือกำไรสุทธิ	5,000,000	บาท
คำนวณภาษีเงินได้นิติบุคคลจากสมการดังนี้		
ภาษี = กำไรสุทธิ x อัตราภาษี (20%)		
บริษัท แอนนาเวทส์ จำกัด ต้องเสียภาษี	1,000,000 <sup>2</sup>	บาท

วิธีที่สอง วิธีการคำนวณภาษีเงินได้นิติบุคคลแบบครึ่งรอบระยะเวลาบัญชีมีรายละเอียดดังนี้

การคำนวณภาษีเงินได้นิติบุคคลแบบครึ่งรอบระยะเวลาบัญชีเป็นการคำนวณจากประมาณการกำไรสุทธิตามมาตรา 67 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งกำหนดให้บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลจัดทำประมาณการกำไรสุทธิหรือขาดทุนสุทธิและยื่นแบบแสดงรายการภาษีเงินได้แบบ ภ.ง.ด.51 ภายใน 2 เดือนนับแต่วันสุดท้ายของรอบระยะเวลา 6 เดือนนับแต่วันแรกของรอบระยะเวลาบัญชี ซึ่งได้จากกิจการหรือเนื่องจากกิจการที่ได้กระทำหรือจะได้กระทำในรอบ

<sup>1</sup> กรมสรรพากร, “ตารางสรุปแบบ/กำหนดเวลายื่นแบบฯของภาษีเงินได้นิติบุคคล,” สืบค้นเมื่อวันที่ 25 พฤศจิกายน 2560, จาก [http://www.rd.go.th/publish/fileadmin/user\\_upload/porkor/pp.pdf](http://www.rd.go.th/publish/fileadmin/user_upload/porkor/pp.pdf)

<sup>2</sup> คำนวณจาก 5,000,000 x 20%

<sup>3</sup> กรมสรรพากร, “ตารางสรุปแบบ/กำหนดเวลายื่นแบบฯของภาษีเงินได้นิติบุคคล,” สืบค้นเมื่อวันที่ 25 พฤศจิกายน 2560, จาก [http://www.rd.go.th/publish/fileadmin/user\\_upload/porkor/pp.pdf](http://www.rd.go.th/publish/fileadmin/user_upload/porkor/pp.pdf)

ระยะเวลาบัญชีนั้น โดยให้คำนวณและชำระภาษีเงินได้นิติบุคคลจากจำนวนกึ่งหนึ่งของประมาณการกำไรสุทธิในรอบระยะเวลาบัญชีนั้น

จากวิธีการคำนวณข้างต้นผู้วิจัยขอยกตัวอย่างดังนี้

ตัวอย่างในปีภาษี 2560 บริษัท สุรศักดิ์ขนส่ง จำกัด ได้ประมาณการกำไรสุทธิสำหรับรอบระยะเวลาบัญชีเท่ากับ 7,000,000 บาท บริษัทจะต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลจากประมาณการกำไรสุทธิดังนี้

ประมาณการกำไรสุทธิทั้งรอบระยะเวลาบัญชี	7,000,000	บาท
กึ่งหนึ่งของประมาณการกำไรสุทธิในรอบระยะเวลาบัญชี	3,500,000	บาท
คำนวณภาษีเงินได้นิติบุคคลจากสมการดังนี้	3,500,000	บาท
ภาษี = กำไรสุทธิ x อัตราภาษี (20%)		
บริษัท สุรศักดิ์ขนส่ง จำกัด ต้องเสียภาษี	700,000 <sup>4</sup>	บาท

ทั้งนี้ บริษัท แอนนาเวซต้าอังกค์ จำกัดและบริษัท สุรศักดิ์ขนส่ง จำกัดเป็นนิติบุคคลจดทะเบียนที่มีใช้บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีทุนจดทะเบียนที่ชำระแล้วในวันสุดท้ายของรอบระยะเวลาบัญชีไม่เกิน 5 ล้านบาท และมีรายได้จากการขายสินค้าและการให้บริการในรอบระยะเวลาบัญชีไม่เกิน 30 ล้านบาทต่อเนื่องกันตั้งแต่นับรอบระยะเวลาบัญชีที่เริ่มในหรือหลังวันที่ 1 มกราคม พ.ศ. 2555 เป็นต้นมา หรือกล่าวอีกนัยคือมีใช้นิติบุคคลที่ประกอบธุรกิจวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อมภายใต้หลักเกณฑ์และเงื่อนไขของกรมสรรพากรในการขอรับสิทธิประโยชน์ทางภาษีเพื่อถูกจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลตามอัตราภาษีเงินได้นิติบุคคลสำหรับผู้ประกอบธุรกิจวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อมพ.ศ. 2560 ดังนี้

ตารางแสดงอัตราภาษีเงินได้นิติบุคคลสำหรับผู้ประกอบธุรกิจวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อมสำหรับรอบระยะเวลาบัญชี พ.ศ.2560

กำไรสุทธิ	อัตราภาษีร้อยละ
ไม่เกิน 300,000 บาท	ยกเว้น
เกิน 300,000 บาท แต่ไม่เกิน 3,000,000 บาท	15
เกิน 3,000,000 บาท ขึ้นไป	20

อนึ่ง บริษัท แอนนาเวซต้าอังกค์ จำกัดและบริษัท สุรศักดิ์ขนส่ง จำกัดจะถูกจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลในอัตราร้อยละ 20 ของกำไรสุทธิ หรือคิดเป็นสมการดังนี้

<sup>4</sup> คำนวณจาก 3,500,000 x 20%

$$\text{ภาษีเงินได้นิติบุคคล} = \text{กำไรสุทธิ} \times \text{อัตรารายร้อยละ 20}$$

สำหรับการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลสำหรับนิติบุคคลทั่วไปที่มีใช้ผู้ประกอบการธุรกิจวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อมกับผู้ประกอบการธุรกิจวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อมมีความแตกต่างกันดังนี้

อัตรารายเงินได้นิติบุคคลสำหรับนิติบุคคลทั่วไปสำหรับรอบระยะเวลาบัญชี พ.ศ. 2560

กำไรสุทธิ	อัตรารายร้อยละ
รายได้ – รายจ่าย = กำไรสุทธิ	20

จากตารางแสดงอัตรารายเงินได้นิติบุคคลทั้งสองประเภทข้างต้น ผู้วิจัยขอยกตัวอย่างวิธีการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลจากการจัดตั้งองค์กรธุรกิจในรูปแบบนิติบุคคลดังนี้

ตัวอย่างในปีภาษี 2560 บริษัท พาณิชยค้ำข้าว จำกัด ประกอบธุรกิจมีกำไรสุทธิจำนวน 5,000,000 บาท และมีรายได้ตลอดปีภาษี 2560 จำนวน 20,000,000 บาท และบริษัท พาณิชยโรงน้ำแข็ง จำกัดเป็นผู้ประกอบการธุรกิจวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อมภายใต้หลักเกณฑ์และเงื่อนไขของกรมสรรพากรมีกำไรสุทธิจำนวน 5,000,000 บาท และมีรายได้ตลอดปีภาษี 2560 จำนวน 20,000,000 บาท นิติบุคคลทั้งสองจะถูกจัดเก็บภาษีเงินได้โดยคำนวณเปรียบเทียบการจัดเก็บภาษีเงินได้ปรากฏตามตารางดังนี้<sup>6</sup>

กำไรสุทธิ	บริษัท พาณิชยโรงน้ำแข็ง จำกัด	บริษัท พาณิชยค้ำข้าว จำกัด
1 – 300,000	ยกเว้น = 0 บาท	5,000,000 x 20% = 1,000,000 บาท
300,001 – 3,000,000	15% = 450,000 <sup>7</sup> บาท	
3,000,001 บาทขึ้นไป	20% = 340,000 <sup>8</sup> บาท	
รวม	790,000 <sup>9</sup> บาท	1,000,000 บาท

<sup>5</sup> กรมสรรพากร, “อัตรารายและการคำนวณภาษี,” สืบค้นเมื่อวันที่ 25 พฤศจิกายน 2560, จาก <http://www.rd.go.th/publish/841.0.html>

<sup>6</sup> ผู้วิจัยคัดแปลงตารางดังกล่าวมาจาก สมเดช โรจน์คูธิเสถียร, ศูดยอดกลยุทธ์การวางแผนภาษีเงินได้นิติบุคคล, (กรุงเทพมหานคร : ธรรมนิติ, 2560), น.135.

<sup>7</sup> คำนวณจาก 3,000,000 x 15% = 450,000 และ 300,000 มาจาก 5,000,000-300,000

<sup>8</sup> คำนวณจาก 1,700,000 x 20% = 340,000 และ 1,700,000 มาจาก 5,000,000-(300,000+3,000,000)

จากตารางข้างต้นจะเห็นได้ว่า บริษัท พาณิชยโรงน้ำแข็ง จำกัด เป็นประกอบธุรกิจวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อมถูกจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลจำนวน 790,000 บาทส่วนบริษัท พาณิชยค้ำข้าว จำกัด ถูกจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลจำนวน 1,000,000 บาท ซึ่งบริษัท พาณิชยน้ำแข็งจำกัด ถูกจัดเก็บภาษีโดยประหยัดค่าภาษีจำนวน 210,000 บาทจะเห็นได้ว่าหากผู้ประกอบการธุรกิจมีการวางแผนภาษีจะช่วยให้อประหยัดค่าภาษีและเงินเหลือไว้ สำหรับค่าใช้จ่ายด้านการบริหารจัดการด้านอื่น ๆ ภายในกิจการ

นอกจากนี้ ผู้วิจัยได้ศึกษาและรวบรวมข้อมูลเกี่ยวกับมาตรการทางภาษีที่ภาครัฐได้กำหนดหลักเกณฑ์ วิธีการและเงื่อนไขเพื่อส่งเสริมสนับสนุนให้ผู้ประกอบการประกอบธุรกิจวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อมเพิ่มมากขึ้น และเพื่อส่งเสริมสนับสนุนให้ผู้ประกอบการเลือกจัดตั้งองค์กรธุรกิจในรูปแบบนิติบุคคลสามารถพิจารณามาตรการภาษีเพื่อส่งเสริมและสนับสนุนวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อมของประเทศไทย<sup>10</sup> ดังนี้

มาตรการที่หนึ่ง มาตรการลดหรือยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคล สำหรับผู้ประกอบการวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อม ได้แก่

1.1 มาตรการยกเว้นอัตราภาษีเงินได้นิติบุคคล สำหรับกำไรสุทธิ 300,000 บาทแรก<sup>11</sup> มีวัตถุประสงค์ เพื่อเป็นการบรรเทาภาระภาษีและเพิ่มสภาพคล่องทางการเงินให้แก่ผู้ประกอบการขนาดกลางและขนาดย่อม โดยกำหนดหลักเกณฑ์ให้ผู้ประกอบการวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อมได้รับการยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคล สำหรับกำไรสุทธิ 300,000 บาทแรก ของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ที่มีทุนจดทะเบียนที่ชำระแล้วในวันสุดท้ายของรอบระยะเวลาบัญชีไม่เกิน 5 ล้านบาท และมีรายได้จากการขายสินค้าและให้บริการไม่เกิน 30 ล้านบาท โดยมีผลบังคับใช้ตั้งแต่วันที่ 1 มกราคม 2556 เป็นต้นไป

1.2 มาตรการลดอัตราภาษีเงินได้นิติบุคคลสำหรับวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อม โดยมีวัตถุประสงค์เพื่อบรรเทาภาระภาษีให้แก่ผู้ประกอบการวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อม และเพิ่มขีดความสามารถของผู้ประกอบการธุรกิจดังกล่าวให้สามารถแข่งขันกับผู้ประกอบการรายใหญ่ได้ ซึ่งได้กำหนดอัตราภาษีเงินได้นิติบุคคลสำหรับผู้ประกอบการที่มีกำไรสุทธิตั้งแต่ 300,001

<sup>9</sup> คำนวณจาก 450,000+340,000

<sup>10</sup> มณีขวัญ จันทรรและคณะวิจัย, “การศึกษาแนวทางเพื่อส่งเสริมผู้ประกอบการขนาดกลางและขนาดย่อมเข้าสู่ระบบภาษีเงินได้และภาษีมูลค่าเพิ่มเพื่อส่งเสริมขีดความสามารถในการแข่งขันของผู้ประกอบการไทย,” (โครงการวิจัย สำนักงานเศรษฐกิจการคลัง กระทรวงการคลัง, 2559), น.62-96.

<sup>11</sup> พระราชกฤษฎีกา ออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการลดอัตราและยกเว้นรัษฎากร (ฉบับที่ 564) พ.ศ. 2556 ประกาศในราชกิจจานุเบกษา เล่มที่ 130 ตอนที่ 40 ก วันที่ 9 พฤษภาคม 2556



บาทขึ้นไปจากเดิมถูกจัดเก็บในอัตราภาษีร้อยละ 15 และ 20 ของกำไรสุทธิปรับลดเป็นร้อยละ 10 ของกำไรสุทธิ เป็นเวลา 2 รอบระยะเวลาบัญชีต่อเนื่องกันสำหรับรอบระยะเวลาบัญชีที่เริ่มในหรือหลังวันที่ 1 มกราคม 2558 จนถึงรอบระยะเวลาบัญชี วันที่ 31 ธันวาคม 2559 ซึ่งจะทำให้โครงสร้างอัตราภาษีเงินได้นิติบุคคลสำหรับผู้ประกอบการวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อมเป็นดังนี้<sup>12</sup>

**ตารางที่ 3.7** แสดงโครงสร้างอัตราภาษีเงินได้นิติบุคคลสำหรับผู้ประกอบการวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อม

กำไรสุทธิของ SMEs	อัตราภาษีตั้งแต่ปีภาษี 2558 เป็นต้นไป (ร้อยละ)	อัตราข้อเสนอ (ร้อยละ)
0-300,000 บาท	ยกเว้น	ยกเว้น
300,001 – 3,000,000 บาท	15	10
3,000,001 บาทขึ้นไป	20	

**ที่มา :** กรมสรรพากร

มาตรการที่สอง มาตรการบัญชีเล่มเดียว และการยกเว้นและลดอัตราภาษีเงินได้นิติบุคคลสำหรับธุรกิจวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อม

มาตรการดังกล่าวข้างต้นได้ถูกกำหนด โดยมีวัตถุประสงค์เพื่อสนับสนุนให้ผู้ประกอบการวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อมจัดทำบัญชีและงบการเงินที่สอดคล้องกับสภาพที่แท้จริงของกิจการ เพื่อใช้เป็นเครื่องมือในการวิเคราะห์และวางแผนการดำเนินธุรกิจ ตลอดจนเป็นการสร้างความน่าเชื่อถือแก่การประกอบธุรกิจโดยได้กำหนดหลักเกณฑ์ดังนี้

หลักเกณฑ์ที่หนึ่ง ต้องเป็นผู้ประกอบการที่วิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อมมีทุนจดทะเบียนไม่เกิน 5 ล้านบาท และมีรายได้ไม่เกิน 30 ล้านบาท จดทะเบียนต่อกรมสรรพากรตั้งแต่วันที่ 15 มกราคม 2559 ถึงวันที่ 15 มีนาคม 2559 โดยแจ้งต่อกรมสรรพากรว่าประสงค์จะทำบัญชีที่แสดงรายได้และงบการเงินให้สอดคล้องกับสภาพที่แท้จริงของกิจการ (บัญชีเล่มเดียว) ซึ่งกรมสรรพากรจะไม่ตรวจสอบภาษีย้อนหลัง ไม่ว่าจะ เป็นภาษีเงินได้ภาษีนิติบุคคล ภาษีมูลค่าเพิ่ม (VAT) ภาษีธุรกิจเฉพาะ อากรแสตมป์ โดยได้รับการยกเว้นนิติบุคคลที่ถูกสรรพากรออกหมายเรียก

<sup>12</sup> พระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการลดอัตราและยกเว้นรัษฎากร (ฉบับที่ 603) พ.ศ. 2559

ตรวจสอบภาษีหรืออยู่ระหว่างการตรวจสอบ ถูกดำเนินคดีอาญาในชั้นพนักงานสอบสวน อัยการ  
ตำรวจ กรณีนี้ยังต้องถูกดำเนินการตรวจสอบต่อไปจนสิ้นสุดกระบวนการตามกฎหมาย

หลักเกณฑ์ที่สอง ต้องเป็นบริษัทจำกัดที่จัดตั้งขึ้นก่อนวันที่ 1 มกราคม 2559 และมีทุนที่  
ชำระแล้วในวันสุดท้ายของรอบระยะเวลาบัญชีไม่เกิน 5 ล้านบาท และมีรายได้จากการขายสินค้า  
และการให้บริการในรอบระยะเวลาบัญชีไม่เกิน 30 ล้านบาท ให้ได้รับการยกเว้นภาษีเงินได้นิติ  
บุคคล ดังนี้

(1) ได้รับการยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคล สำหรับกำไรสุทธิที่เกิดขึ้นในหรือหลังวันที่  
1 มกราคม 2559 แต่ไม่เกินวันที่ 31 ธันวาคม 2559

(2) ได้รับการยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคล สำหรับกำไรสุทธิเฉพาะส่วนที่ไม่เกิน  
300,000 บาทแรก สำหรับกำไรสุทธิที่เกิดขึ้นในหรือหลังวันที่ 1 มกราคม 2560 แต่ไม่เกินวันที่ 31  
ธันวาคม 2560

(3) ได้รับการลดอัตราภาษีเงินได้นิติบุคคล โดยให้จัดเก็บภาษีในอัตราร้อยละ 10 ของ  
กำไรสุทธิเฉพาะส่วนที่เกิน 300,000 บาท สำหรับรอบระยะเวลาบัญชีที่เริ่มในหรือหลังวันที่ 1  
มกราคม 2560 แต่ไม่เกินวันที่ 31 ธันวาคม 2560

จากหลักเกณฑ์ข้างต้นจะปรากฏ โครงสร้างอัตราภาษีเงินได้นิติบุคคลสำหรับ  
ผู้ประกอบการวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อมตามมาตรการบัญชีเล่มเดียวดังนี้<sup>13</sup>

กำไรสุทธิของ SMEs	อัตรภาษีปี 2559 (ร้อยละ)	อัตรภาษีปี 2560 (ร้อยละ)
0 - 300,000 บาท	ยกเว้น	ยกเว้น
300,001 – 3,000,000 บาท		10
3,000,001 บาท ขึ้นไป		

ที่มา : กรมสรรพากร

<sup>13</sup> พระราชกฤษฎีกา ออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการลดอัตราและยกเว้นรัษฎากร (ฉบับที่  
595) พ.ศ. 2558 ประกาศในราชกิจจานุเบกษา เล่มที่ 133 ตอนที่ 1 ก วันที่ 1 มกราคม 2559 และพระราชกำหนด  
ยกเว้นและสนับสนุนการปฏิบัติการเกี่ยวกับภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร พ.ศ. 2558 ประกาศในราชกิจจา  
นุเบกษา เล่มที่ 133 ตอนที่ 1 ก วันที่ 1 มกราคม 2559

มาตรการที่สาม มาตรการภาษีเพื่อส่งเสริมการจัดทำบัญชีเล่มเดียว<sup>14</sup>

มาตรการดังกล่าวมีวัตถุประสงค์เพื่อการส่งเสริมให้ผู้ประกอบการวิสาหกิจขนาดกลาง และขนาดย่อมจัดทำบัญชีให้ถูกต้องตามกฎหมายและสอดคล้องกับสภาพที่แท้จริงของกิจการ รวมทั้งสนับสนุนให้มีการจ้างนักเรียนหรือนักศึกษาที่กำลังศึกษาหลักสูตรที่เกี่ยวกับการบัญชีในระดับอาชีวศึกษาและอุดมศึกษา เพื่อปฏิบัติงานด้านบัญชีให้แก่ผู้ประกอบการหรือกล่าวอีกนัยคือ ประสงค์ให้เกิดการจ้างงานแก่นักเรียนหรือนักศึกษาที่กำลังศึกษาหลักสูตรที่เกี่ยวกับการบัญชีในระดับอาชีวศึกษาและอุดมศึกษา โดยได้กำหนดให้นิติบุคคลสามารถหักรายจ่ายเป็นจำนวน 2 เท่า ของรายจ่ายที่ได้จ่ายเป็นค่าจ้างให้ปฏิบัติงานเกี่ยวกับบัญชีแก่นักเรียนหรือนักศึกษาที่อยู่ระหว่างศึกษาในแผนกหรือสาขาวิชาที่ได้รับการรับรองจากสถาบันการศึกษาในสังกัดกระทรวงศึกษาธิการ โดยสามารถนำรายจ่ายดังกล่าวมาใช้สำหรับรอบระยะเวลาบัญชีที่เริ่มในหรือหลังวันที่ 1 มกราคม 2559 แต่ไม่เกินวันที่ 31 ธันวาคม 2561

ทั้งนี้ในการบังคับใช้มาตรการภาษีเพื่อส่งเสริมการจัดทำบัญชีเล่มเดียว สำหรับบริษัท หรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายไทยที่มีสินทรัพย์ถาวร ซึ่งไม่รวมที่ดินไม่เกิน 200 ล้านบาทและมีการจ้างแรงงานไม่เกิน 200 คน

มาตรการที่สี่ มาตรการภาษีเพื่อส่งเสริมผู้ประกอบการรายใหม่ (New Startup)<sup>15</sup>

มาตรการดังกล่าวมีวัตถุประสงค์เพื่อส่งเสริมและสนับสนุนผู้ประกอบการวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อม ซึ่งเป็นผู้ประกอบการรายใหม่ที่น่าเทคโนโลยีและนวัตกรรมมาใช้ในการประกอบอุตสาหกรรมเป้าหมายที่มีศักยภาพในการขับเคลื่อนและพัฒนาระบบเศรษฐกิจ โดยให้ได้รับการยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลสำหรับผู้ประกอบการวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อมซึ่งประกอบกิจการที่จดทะเบียนพาณิชย์ต่อกรมพัฒนาธุรกิจการค้าระหว่างวันที่ 1 ตุลาคม 2558 ถึงวันที่ 31 ธันวาคม 2559 เป็นเวลา 5 รอบระยะเวลาบัญชีต่อเนื่องกัน โดยผู้ประกอบการวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อมที่จะได้รับการยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลต้องมีคุณสมบัติดังนี้

คุณสมบัติที่หนึ่ง เป็นผู้ประกอบการในกลุ่มอุตสาหกรรมเป้าหมาย ได้แก่

- 1) อุตสาหกรรมอาหารและการเกษตร
- 2) อุตสาหกรรมเพื่อประหยัดพลังงาน ผลิตภัณฑ์ทดแทนและพลังงานสะอาด
- 3) อุตสาหกรรมฐานเทคโนโลยีชีวภาพ

<sup>14</sup> พระราชกฤษฎีกา ออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการยกเว้นรัษฎากร (ฉบับที่ 607) พ.ศ.2559

<sup>15</sup> พระราชกฤษฎีกา ออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการยกเว้นรัษฎากร (ฉบับที่ 602) พ.ศ. 2559

- 4) อุตสาหกรรมการแพทย์และสาธารณสุข
- 5) อุตสาหกรรมการท่องเที่ยว อุตสาหกรรมบริการ และอุตสาหกรรมเศรษฐกิจสร้างสรรค์
- 6) อุตสาหกรรมวัสดุภัณฑ์
- 7) อุตสาหกรรมสิ่งทอ เครื่องนุ่งห่มและเครื่องประดับ
- 8) อุตสาหกรรมยานยนต์และชิ้นส่วน
- 9) อุตสาหกรรมอิเล็กทรอนิกส์ คอมพิวเตอร์ ซอฟต์แวร์ และบริการสารสนเทศ
- 10) อุตสาหกรรมฐานการวิจัย พัฒนา และนวัตกรรม หรืออุตสาหกรรมใหม่ และผู้ประกอบการดังกล่าวจะต้องขึ้นทะเบียนและผ่านการรับรองจากสำนักงานพัฒนาวิทยาศาสตร์และเทคโนโลยีแห่งชาติ

คุณสมบัติที่สอง เป็นผู้ประกอบการที่มีทุนจดทะเบียนชำระแล้วในวันสุดท้ายของรอบระยะเวลาบัญชีไม่เกิน 5 ล้านบาท

คุณสมบัติที่สามต้องจดทะเบียนขอใช้สิทธิกับกรมสรรพากร

คุณสมบัติที่สี่ ต้องมีรายรับในช่วงระยะเวลาที่ได้รับสิทธิประโยชน์จากการประกอบกิจการในกลุ่มอุตสาหกรรมเป้าหมายรวมกัน ไม่น้อยกว่าร้อยละ 80 ของรายรับที่ได้จากการประกอบกิจการทั้งหมดในแต่ละรอบระยะเวลาบัญชี

คุณสมบัติที่ห้า ต้องไม่ใช่สิทธิยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลตามกฎหมายว่าด้วยการส่งเสริมการลงทุน ไม่ว่าทั้งหมดหรือบางส่วน

ทั้งนี้มาตรการดังกล่าวใช้บังคับสำหรับบริษัทจำกัดหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีทุนที่ชำระแล้วในวันสุดท้ายของรอบระยะเวลาบัญชีไม่เกิน 5 ล้านบาท และมีรายได้จากการประกอบกิจการขายสินค้าหรือให้บริการในรอบระยะเวลาบัญชีไม่เกิน 30 ล้านบาท

มาตรการที่ห้า มาตรการหักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาในอัตราเร่ง<sup>16</sup>

มาตรการดังกล่าวใช้บังคับแก่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ซื้อทรัพย์สินมาใช้งาน หากทรัพย์สินนั้นใช้งานเกิน 1 รอบระยะเวลาบัญชีกฎหมายกำหนดให้หักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาตามหลักเกณฑ์ วิธีการ เงื่อนไข และอัตราที่กำหนดโดยพระราชบัญญัติซึ่งเป็นมาตรการให้สิทธิประโยชน์ทางภาษีโดยให้สิทธิหักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาของทรัพย์สินประเภทคอมพิวเตอร์ อุปกรณ์คอมพิวเตอร์ และ โปรแกรมคอมพิวเตอร์ในอัตราเร่งเพื่อสนับสนุน

<sup>16</sup> พระราชกฤษฎีกา ออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการหักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาของทรัพย์สิน (ฉบับที่ 145) พ.ศ. 2527 ประกาศในราชกิจจานุเบกษา เล่มที่ 101 ตอนที่ 24 วันที่ 24 กุมภาพันธ์ 25 27 และพระราชกฤษฎีกา ออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการหักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาของทรัพย์สิน (ฉบับที่ 395) พ.ศ. 2545 ประกาศในราชกิจจานุเบกษา เล่มที่ 119 ตอนที่ 12 ก วันที่ 30 มกราคม 2545

ผู้ประกอบการขนาดกลางและขนาดย่อมให้หักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาได้เป็นกรณีพิเศษ และเพื่อให้เศรษฐกิจขยายตัวเพิ่มขึ้น โดยกำหนดหลักเกณฑ์การได้รับสิทธิในการหักค่าสึกหรอ และค่าเสื่อมราคาเบื้องต้น ในวันที่ได้ทรัพย์สินประเภทคอมพิวเตอร์และอุปกรณ์ของคอมพิวเตอร์มาได้ใน อัตราร้อยละ 40 ของมูลค่าต้นทุน ทั้งนี้ มูลค่าต้นทุนทรัพย์สินในส่วนที่เหลือให้บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ซึ่งประกอบกิจการในรูปแบบของวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อมมีสิทธิทยอยหักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาได้ ภายใน 3 รอบระยะเวลาบัญชีนับแต่วันที่ได้รับทรัพย์สินประเภทคอมพิวเตอร์และอุปกรณ์คอมพิวเตอร์นั้นมาและมีผลบังคับใช้ตั้งแต่วันที่ 31 มกราคม 2545 เป็นต้นไป สำหรับนิติบุคคลที่มีสินทรัพย์ถาวรโดยรวมไม่เกิน 200 ล้านบาท และมีการจ้างงานไม่เกิน 200 คน

#### วิธีการคำนวณ

กำหนดให้มูลค่าคอมพิวเตอร์ 100 ล้านบาท

ปีที่ 1	หักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาได้ร้อยละ 40	= 40	ล้านบาท
	หักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาเพิ่มได้อีก	= 20	ล้านบาท
	รวมหักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาได้	= 60	ล้านบาท
ปีที่ 2	หักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาได้	= 20	ล้านบาท
ปีที่ 3	หักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาได้	= 20	ล้านบาท

มาตรการที่หก มาตรการให้สิทธิประโยชน์ทางภาษีโดยให้สิทธิหักค่าสึกหรอ และค่าเสื่อมราคาของทรัพย์สินประเภทอาคาร โรงงานในอัตราเร่ง<sup>17</sup>

มาตรการดังกล่าวมีวัตถุประสงค์ เพื่อสนับสนุนผู้ประกอบการขนาดกลางและขนาดย่อมให้หักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาได้เป็นกรณีพิเศษและเพื่อให้เศรษฐกิจขยายตัวเพิ่มขึ้น โดยกำหนดให้สามารถนำทรัพย์สินประเภทโรงงานให้หักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาเบื้องต้นร้อยละ 25 ในวันที่ได้ทรัพย์สินนั้นมา ทั้งนี้ มูลค่าทรัพย์สินประเภทอาคาร โรงงานส่วนที่เหลือ ให้บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีลักษณะเป็นวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อมมีสิทธิทยอยหักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาของทรัพย์สินประเภทอาคาร โรงงานได้ในอัตราราคีที่กฎหมายกำหนดไว้ ซึ่งกำหนดหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขให้หักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาของทรัพย์สินประเภทอาคาร โรงงานได้ไม่เกินร้อยละ 5 ของมูลค่าส่วนที่เหลือ ภายหลังจากที่มีการหักค่าสึกหรอและ

<sup>17</sup> พระราชกฤษฎีกา ออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการหักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาของทรัพย์สิน (ฉบับที่ 145) พ.ศ.2527 ประกาศในราชกิจจานุเบกษา เล่มที่ 101 ตอนที่ 24 วันที่ 24 กุมภาพันธ์ 2527 และพระราชกฤษฎีกา ออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการหักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาของทรัพย์สิน (ฉบับที่ 395) พ.ศ.2545 ประกาศในราชกิจจานุเบกษา เล่มที่ 119 ตอนที่ 12 ก วันที่ 30 มกราคม 2545

ค่าเสื่อมราคาในเบื้องต้นในอัตราพิเศษ โดยสามารถหักค่าเสื่อมราคาภายในระยะเวลาไม่น้อยกว่า 20 รอบระยะเวลาบัญชีมีผลบังคับใช้ตั้งแต่วันที่ 31 มกราคม 2545 เป็นต้นไป สำหรับนิติบุคคลที่มีสินทรัพย์ถาวร โดยรวมไม่เกิน 200 ล้านบาท และมีการจ้างงานไม่เกิน 200 คน

วิธีการคำนวณ

กำหนดให้มูลค่าอาคาร โรงงาน 100 ล้านบาท

ปีที่ 1 หักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาได้ร้อยละ 25 = 25 ล้านบาท

หักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาได้ร้อยละ 5 ของมูลค่าที่เหลือ = 3.75 ล้านบาท

รวมหักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาได้ = 28.75 ล้านบาท

ปีที่ 2 – ปีที่ 20 หักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาได้ปีละ = 3.75 ล้านบาท

มาตรการที่เจ็ด มาตรการให้สิทธิประโยชน์ทางภาษี โดยให้สิทธิหักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาของทรัพย์สินประเภทเครื่องจักรและอุปกรณ์ของเครื่องจักรในอัตราเร่ง<sup>18</sup>

มาตรการดังกล่าวมีวัตถุประสงค์เพื่อสนับสนุนผู้ประกอบการขนาดกลางและขนาดย่อม ให้หักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาได้เป็นกรณีพิเศษ และเพื่อให้เศรษฐกิจขยายตัวเพิ่มขึ้น โดยกำหนดให้ได้รับสิทธิในการหักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาเบื้องต้น ในวันที่ได้ทรัพย์สินประเภทเครื่องจักรอุปกรณ์ของเครื่องจักรมาได้ในอัตราร้อยละ 40 ของมูลค่าต้นทุน ทั้งนี้ มูลค่าต้นทุนทรัพย์สินในส่วนที่เหลือให้บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ซึ่งประกอบกิจการในรูปแบบของวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อมมีสิทธิขอยกหักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาได้ร้อยละ 20 ภายใน 5 รอบระยะเวลาบัญชีนับแต่วันที่ได้รับทรัพย์สินประเภทเครื่องจักรและอุปกรณ์ของเครื่องจักรนั้น มาใช้บังคับตั้งแต่วันที่ 31 มกราคม 2545 เป็นต้นไป สำหรับนิติบุคคลที่มีสินทรัพย์ถาวร โดยรวมไม่เกิน 200 ล้านบาท และมีการจ้างงานไม่เกิน 200 คน

วิธีการคำนวณ

กำหนดให้มูลค่าเครื่องจักร 100 ล้านบาท

ปีที่ 1 หักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาได้ร้อยละ 40 = 40 ล้านบาท

หักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาได้ร้อยละ 20 ของมูลค่าที่เหลือ = 12 ล้านบาท

รวมหักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาได้ = 52 ล้านบาท

ปีที่ 2 หักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาได้ = 12 ล้านบาท

<sup>18</sup> พระราชกฤษฎีกา ออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการหักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาของทรัพย์สิน (ฉบับที่ 145) พ.ศ.2527 ประกาศในราชกิจจานุเบกษา เล่มที่ 101 ตอนที่ 24 วันที่ 24 กุมภาพันธ์ 2527 และพระราชกฤษฎีกา ออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการหักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาของทรัพย์สิน (ฉบับที่ 395) พ.ศ.2545 ประกาศในราชกิจจานุเบกษา เล่มที่ 119 ตอนที่ 12 ก วันที่ 30 มกราคม 2545



ปีที่ 3 หักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาได้	= 12	ล้านบาท
ปีที่ 4 หักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาได้	= 12	ล้านบาท
ปีที่ 5 หักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาได้	= 12	ล้านบาท

นอกจากนี้ ยังมีมาตรการภาษีทั่วไปอื่น ๆ ที่ผู้ประกอบการธุรกิจวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อมสามารถใช้ประโยชน์ได้อีก เช่น

มาตรการให้สิทธิประโยชน์ทางภาษีในการได้รับการหักค่าใช้จ่ายมากกว่า 1 เท่าสิทธิประโยชน์ในการหักค่าใช้จ่ายได้ 2 เท่า สำหรับรายจ่ายในการฝึกเตรียมเข้าทำงานสำหรับกิจการผู้ดำเนินการฝึกยกเว้นภาษีเงินได้ให้แก่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ได้ส่งลูกจ้างของตนไปปรับการศึกษาหรือฝึกอบรมหรือที่ได้ฝึกอบรมให้แก่ลูกจ้างของตน รวมทั้งสมควรยกเว้นภาษีเงินได้ให้แก่ผู้ดำเนินการฝึกตามกฎหมายว่าด้วยการส่งเสริมการพัฒนาฝีมือแรงงานในการฝึกเตรียมเข้าทำงาน เพื่อประโยชน์ของกิจการตน เพื่อส่งเสริมให้มีการพัฒนาฝีมือแรงงานมากยิ่งขึ้น

โดยกำหนดให้บุคคลธรรมดาและนิติบุคคลสามารถหักค่าใช้จ่ายได้ 2 เท่า สำหรับรายจ่ายในการฝึกเตรียมเข้าทำงานสำหรับกิจการผู้ดำเนินการฝึก<sup>19</sup>

มาตรการสิทธิประโยชน์ในการหักค่าใช้จ่ายได้ 2 เท่า สำหรับรายจ่ายที่ได้จ่ายไปเป็นค่าใช้จ่ายในการส่งลูกจ้างของบริษัทเข้ารับการศึกษาศึกษาหรือฝึกอบรมในสถานศึกษาหรือสถานฝึกอบรมฝีมือแรงงานที่ทางราชการจัดตั้งขึ้น โดยยกเว้นภาษีเงินได้ให้แก่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ได้ส่งลูกจ้างของตนไปปรับการศึกษาหรือฝึกอบรมหรือที่ได้ฝึกอบรมให้แก่ลูกจ้างของตน รวมทั้งสมควรยกเว้นภาษีเงินได้ให้แก่ผู้ดำเนินการฝึกตามกฎหมายว่าด้วยการส่งเสริมการพัฒนาฝีมือแรงงานในการฝึกเตรียมเข้างาน เพื่อประโยชน์ของกิจการตน เพื่อส่งเสริมให้มีการพัฒนาฝีมือแรงงานมากยิ่งขึ้นซึ่งกำหนดให้นิติบุคคลสามารถหักค่าใช้จ่ายได้ 2 เท่า สำหรับรายจ่ายที่ได้จ่ายไปเป็นค่าใช้จ่ายในการส่งลูกจ้างของบริษัทเข้ารับการศึกษาศึกษาหรือฝึกอบรมในสถานศึกษาหรือสถานฝึกอบรมฝีมือแรงงานที่ทางราชการจัดตั้งขึ้น<sup>20</sup>

มาตรการสิทธิประโยชน์ในการหักค่าใช้จ่ายได้ 3 เท่า สำหรับรายจ่ายที่ได้จ่ายไปเป็นค่าจ้างเพื่อทำการวิจัยและพัฒนาเทคโนโลยี เพื่อส่งเสริมให้ภาคเอกชนจัดให้มีการวิจัยและพัฒนาเทคโนโลยีมากขึ้น โดยกำหนดให้นิติบุคคลสามารถหักค่าใช้จ่ายได้ 3 เท่า สำหรับรายจ่ายที่ได้จ่าย

<sup>19</sup> พระราชกฤษฎีกา ออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการยกเว้นรัษฎากร (ฉบับที่ 437) พ.ศ.2548 ประกาศในราชกิจจานุเบกษา เล่มที่ 122 ตอนที่ 97 ก วันที่ 18 ตุลาคม 2548

<sup>20</sup> พระราชกฤษฎีกา ออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการยกเว้นรัษฎากร (ฉบับที่ 437) พ.ศ.2548 ประกาศในราชกิจจานุเบกษา เล่มที่ 122 ตอนที่ 97 ก วันที่ 18 ตุลาคม 2548

ไปเป็นค่าจ้าง เพื่อทำการวิจัยและพัฒนาเทคโนโลยีแต่ต้องไม่เกินร้อยละของรายได้หรือยอดขายที่ต้องนำมารวมคำนวณกำไรสุทธิก่อนหักรายจ่ายใดในรอบระยะเวลาบัญชี ดังนี้<sup>21</sup>

ตารางที่ 3.8 แสดงการหักค่าใช้จ่ายได้ 3 เท่า แต่ไม่เกินร้อยละของรายได้ของบริษัท

ชั้น	รายได้บริษัท (ล้านบาท)	ร้อยละ
1	1-50	60
2	51-199	9
3	มากกว่า 200	6

มาตรการสิทธิประโยชน์ในการหักค่าใช้จ่ายได้ 2 เท่า สำหรับรายจ่ายที่ได้จ่ายไปเป็นค่าใช้จ่ายในการจ้างคนพิการเข้าทำงาน เพื่อส่งเสริมให้มีการจ้างแรงงานคนพิการ อันจะทำให้คนพิการสามารถปฏิบัติงานได้ มีคุณภาพชีวิตที่ดีและพึ่งพาตนเองได้โดยบุคคลธรรมดาและนิติบุคคลสามารถหักค่าใช้จ่ายได้ 2 เท่า สำหรับรายจ่ายที่ได้จ่ายไปเป็นค่าใช้จ่ายในการจ้างคนพิการเข้าทำงาน<sup>22</sup>

มาตรการสิทธิประโยชน์ในการหักค่าใช้จ่ายได้ 2 เท่า สำหรับรายจ่ายที่ได้จ่ายไปเป็นค่าใช้จ่ายในการจัดหาอุปกรณ์ สิ่งอำนวยความสะดวก หรือบริการในอาคาร สถานที่ ยานพาหนะ บริการขนส่ง หรือบริการสาธารณะอื่นให้แก่คนพิการเพื่อส่งเสริมให้คนพิการสามารถเข้าถึงและใช้ประโยชน์อุปกรณ์ สิ่งอำนวยความสะดวก หรือบริการในอาคาร สถานที่ ยานพาหนะ บริการขนส่ง หรือบริการสาธารณะอื่น อันจะทำให้คนพิการสามารถปฏิบัติงานได้ มีคุณภาพชีวิตที่ดีและพึ่งพาตนเองได้โดยกำหนดให้บุคคลธรรมดาและนิติบุคคลสามารถหักค่าใช้จ่ายได้ 2 เท่า สำหรับรายจ่ายที่ได้จ่ายไปเป็นค่าใช้จ่ายในการจัดหาอุปกรณ์ สิ่งอำนวยความสะดวก หรือบริการในอาคาร สถานที่ ยานพาหนะ บริการขนส่งหรือบริการสาธารณะอื่นให้แก่คนพิการ<sup>23</sup>

มาตรการสิทธิประโยชน์ในการหักค่าใช้จ่ายได้ 3 เท่า สำหรับรายจ่ายที่ได้จ่ายไปเป็นค่าใช้จ่ายในการจ้างคนพิการเข้าทำงานเกินกว่าร้อยละ 60 ของลูกจ้างในสถานประกอบการ และมี

<sup>21</sup> พระราชกฤษฎีกา ออกตามความประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการยกเว้นรัษฎากร (ฉบับที่ 598) พ.ศ.2559

<sup>22</sup> พระราชกฤษฎีกา ออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการยกเว้นรัษฎากร (ฉบับที่ 499) พ.ศ.2553 ประกาศในราชกิจจานุเบกษา เล่มที่ 127 ตอนที่ 37 ก วันที่ 9 มิถุนายน 2553

<sup>23</sup> พระราชกฤษฎีกา ออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการยกเว้นรัษฎากร (ฉบับที่ 499) พ.ศ.2553 ประกาศในราชกิจจานุเบกษา เล่มที่ 127 ตอนที่ 37 ก วันที่ 9 มิถุนายน 2553

การจ้างงานเกินกว่า 180 วัน ในปีภาษีเพื่อส่งเสริมให้มีการจ้างแรงงานคนพิการเพิ่มขึ้น โดยกำหนดให้บุคคลธรรมดาและนิติบุคคลสามารถหักค่าใช้จ่ายได้ 3 เท่า สำหรับรายจ่ายที่ได้จ่ายไปเป็นค่าใช้จ่ายในการจ้างคนพิการเข้าทำงานเกินกว่าร้อยละ 60 ของลูกจ้างในสถานประกอบการและมีการจ้างงานเกินกว่า 180 วัน ในปีภาษี<sup>24</sup>

มาตรการให้สิทธิประโยชน์ทางภาษีลดอัตราภาษีเงินได้นิติบุคคลโดยกำหนดให้สิทธิประโยชน์ในการลดอัตราภาษีเงินได้นิติบุคคล สำหรับรายได้จากการขายสินค้าหรือให้บริการของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งอยู่ในเขตพัฒนาพิเศษเฉพาะกิจเพื่อบรรเทาภาระภาษีให้แก่ประชาชนและผู้ประกอบกิจการ ในเขตพัฒนาเศรษฐกิจพิเศษ ได้แก่ จังหวัดนราธิวาส จังหวัดปัตตานี จังหวัดยะลา จังหวัดสตูล และจังหวัดสงขลาเฉพาะ อำเภोजะนะ อำเภอนาทวี อำเภอสะบ้าย้อย และอำเภอเทพาโดยกำหนดให้มีการลดอัตราภาษีเงินได้นิติบุคคลแก่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ซึ่งมีสถานประกอบกิจการตั้งอยู่ในเขตพัฒนาพิเศษเฉพาะกิจดังกล่าว สำหรับกำไรจากการผลิตหรือขายสินค้าหรือการให้บริการในเขตพัฒนาพิเศษเฉพาะกิจ จากกรณีปกติร้อยละ 20 ของกำไรสุทธิ คงเหลือร้อยละ 3 ของกำไรสุทธิซึ่งมีผลบังคับใช้ตั้งแต่วันที่ 1 มกราคม 2558 – วันที่ 31 ธันวาคม 2560<sup>25</sup>

มาตรการสิทธิประโยชน์ในการลดอัตราภาษีเงินได้นิติบุคคลสำหรับรายได้จากการขายสินค้าหรือให้บริการของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งอยู่ในเขตพัฒนาเศรษฐกิจพิเศษเพื่อส่งเสริมให้มีการลงทุนในเขตพัฒนาเศรษฐกิจพิเศษ เพื่อกระจายความเจริญและเพิ่มรายได้ให้แก่ท้องถิ่น และลดปัญหาการเคลื่อนย้ายแรงงานจากประเทศเพื่อนบ้าน โดยกำหนดให้ลดอัตราภาษีเงินได้นิติบุคคลแก่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ซึ่งมีสถานประกอบกิจการตั้งอยู่ในเขตพัฒนาเศรษฐกิจพิเศษไม่ว่าจะมีสำนักงานใหญ่ตั้งอยู่ ณ ที่ใด ได้แก่ จังหวัดตาก จังหวัดสระแก้ว จังหวัดมุกดาหาร จังหวัดสงขลา จังหวัดตราด จังหวัดหนองคาย จังหวัดนราธิวาส จังหวัดเชียงราย จังหวัดนครพนม และจังหวัดกาญจนบุรี รวม 23 อำเภอ 90 ตำบล โดยให้จัดเก็บภาษีในอัตราร้อยละ 10 เป็นระยะเวลา 10 รอบระยะเวลาบัญชี โดยบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลจะต้องแจ้งจัดการขอใช้สิทธิการเป็นบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลในพื้นที่เขตพัฒนาเศรษฐกิจพิเศษดังกล่าวก่อนหรือในปีพ.ศ. 2560 ทั้งนี้กิจการที่ใช้สิทธิประโยชน์ดังกล่าวจะต้องไม่ได้รับการส่งเสริมการลงทุน และเป็นกิจการผลิตสินค้าเพื่อทดแทนการนำเข้า การผลิตสินค้าเพื่อการส่งออกเป็นหลัก หรือการผลิต

<sup>24</sup> พระราชกฤษฎีกา ออกตามความประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการยกเว้นรัษฎากร (ฉบับที่ 519) พ.ศ.2554 ประกาศในราชกิจจานุเบกษา เล่มที่ 128 ตอนที่ 34 ก วันที่ 11 พฤษภาคม 2554

<sup>25</sup> พระราชกฤษฎีกา ออกตามความประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการลดอัตราและยกเว้นรัษฎากร (ฉบับที่ 584) พ.ศ.2558 ประกาศในราชกิจจานุเบกษา เล่มที่ 132 ตอนที่ 37 ก วันที่ 1 พฤษภาคม 2558

สินค้าที่มีแนวโน้มจะสูญเสียการแข่งขัน หรือกิจการให้บริการที่ให้บริการและใช้บริการในพื้นที่ ซึ่งมาตรการดังกล่าวมีผลบังคับใช้ตั้งแต่วันที่ 10 กันยายน 2558 เป็นต้นไป<sup>26</sup>

มาตรการสิทธิประโยชน์ในการลดอัตราภาษีเงินได้นิติบุคคล สำหรับรายได้จากกำไรสุทธิของบริษัทที่ค้าน้ำมันเชื้อเพลิงตามกฎหมายว่าด้วยน้ำมันเชื้อเพลิงเพื่อส่งเสริมให้มีการประกอบธุรกรรมซื้อและขายน้ำมันเชื้อเพลิง โดยกำหนดให้บริษัทนำเข้าและส่งออกน้ำมันเชื้อเพลิงไปนอกราชอาณาจักรในเขตปลอดอากร หรือระหว่างเขตปลอดอากร และมีรายได้ไม่น้อยกว่า 2,000 ล้านบาทต่อไป กำไรสุทธิจะเสียภาษีในอัตราร้อยละ 10 ทั้งนี้ บริษัทดังกล่าวจะต้องเป็นบริษัทตามกฎหมายไทย และมีทุนจดทะเบียนชำระแล้วในวันสุดท้ายของรอบระยะเวลาบัญชีตั้งแต่ 10 ล้านบาทขึ้นไป<sup>27</sup>

มาตรการภาษีเพื่อส่งเสริมให้บุคคลธรรมดาประกอบธุรกิจในรูปแบบของนิติบุคคลเป็นมาตรการที่สนับสนุนให้ผู้ประกอบการนิติบุคคลรายใหม่ในระบบภาษีเพิ่มขึ้น ซึ่งกำหนดให้มีการปรับลดอัตราภาษีและลดค่าธรรมเนียม เพื่อจูงใจให้บุคคลธรรมดาประกอบธุรกิจในรูปแบบของนิติบุคคล โดยมีหลักการดังนี้

- 1) กำหนดให้มีการปรับปรุงแก้ไขอัตราหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาสำหรับเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(7) และ (8) แห่งประมวลรัษฎากร สำหรับเงินได้พึงประเมินที่ได้รับตั้งแต่ 1 มกราคม 2560 เป็นต้นไป
- 2) กำหนดให้มีการยกเว้นภาษีจากการโอนทรัพย์สินให้นิติบุคคลตั้งใหม่
- 3) กำหนดให้นิติบุคคลตั้งใหม่ที่เป็นผู้ประกอบการวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อม นำรายจ่ายอันเกิดจากการจดทะเบียนจัดตั้งนิติบุคคล รายจ่ายค่าทำบัญชีและค่าสอบบัญชีมาหักเป็นรายจ่ายได้ 2 เท่าเป็นเวลา 5 รอบระยะเวลาบัญชี
- 4) กำหนดให้ลดหย่อนค่าธรรมเนียมจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรมจากการโอนอสังหาริมทรัพย์ให้นิติบุคคลตั้งใหม่
- 5) กำหนดให้บุคคลธรรมดาสามารถโอนใบอนุญาตในการประกอบกิจการให้นิติบุคคลตั้งใหม่ได้

<sup>26</sup> พระราชกฤษฎีกา ออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการลดอัตรารัษฎากร (ฉบับที่ 591) พ.ศ.2558 ประกาศในราชกิจจานุเบกษา เล่มที่ 132 ตอนที่ 87 ก วันที่ 9 กันยายน 2558 และประกาศอธิบดีกรมสรรพากรเกี่ยวกับภาษีเงินได้ (ฉบับที่ 262) เรื่องกำหนดหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขการลดอัตราภาษีเงินได้ของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งอยู่ในเขตพัฒนาเศรษฐกิจพิเศษ

<sup>27</sup> พระราชกฤษฎีกา ออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการลดอัตรารัษฎากร (ฉบับที่ 426) พ.ศ.2547 ประกาศในราชกิจจานุเบกษา เล่มที่ 121 ตอนพิเศษ 78 ก วันที่ 22 ธันวาคม 2547

### 3.2 กฎหมายภาษีอากรต่างประเทศที่เกี่ยวข้องกับการจัดเก็บภาษีเงินได้จากการประกอบธุรกิจวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อม

#### 3.2.1 กฎหมายภาษีอากรของกลุ่มประเทศที่ใช้กฎหมายลายลักษณ์อักษร (Civil Law)

##### 3.2.1.1 ประเทศญี่ปุ่น

แนวคิดของวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อมของประเทศญี่ปุ่นเกิดจากการต้องการช่วยเหลือธุรกิจขนาดเล็กในช่วงเศรษฐกิจตกต่ำเป็นหลักมิใช่กรณีธุรกิจขนาดใหญ่มีอำนาจเหนือตลาด ทำให้การแบ่งแยกขนาดของธุรกิจในประเทศญี่ปุ่นพิจารณาถึงความแตกต่างของขนาดธุรกิจธุรกิจวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อม ส่วนใหญ่จึงเป็นธุรกิจในครัวเรือนที่ใช้แรงงานมาก (Labor-Intensive) มีการใช้เครื่องจักรในจำนวนจำกัด

การกำหนดนิยามความหมายและลักษณะธุรกิจวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อมอย่างเป็นทางการของประเทศไทยเกิดขึ้นในพระราชบัญญัติพื้นฐานเกี่ยวกับวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อมปี 1963<sup>28</sup> ซึ่งกฎหมายดังกล่าวได้กำหนดนิยามความหมายและลักษณะของธุรกิจ

<sup>28</sup> **Small and Medium-sized Enterprise Basic Act**

#### **CHAPTER I GENERAL PROVISIONS**

##### (Scope of SMEs and Definitions)

Article 2: The SMEs covered by the measures adopted by the State under this Law shall in general be those that fall under any of the following items, and the scope thereof shall be determined for each measure so that such measures may be effectively implemented to realize the basic principles described in the following Article:

(1) Any entity which is a company whose capital or total amount of investment does not exceed three hundred million yen (300,000,000 yen), or a company or an individual whose regular workforce does not exceed three hundred persons, and which is principally engaged in manufacturing, construction, transportation or any other category of business (except those categories of business mentioned in any of items (2) to (4) below);

(2) Any entity which is a company whose capital or total amount of investment does not exceed one hundred million yen (100,000,000), or a company or an individual whose regular workforce does not exceed one hundred persons, and which is principally engaged in the wholesale trade;

(3) Any entity which is a company whose capital or total amount of investment does not exceed fifty million yen (50,000,000 yen), or a company or an individual whose regular workforce does not exceed one hundred persons, and which is principally engaged in the service industry;



วิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อมตามประเภทอุตสาหกรรมโดยพิจารณาเกณฑ์ด้านปริมาณ (Quantity Standards) คือ ทุน การลงทุน หรือจำนวนแรงงานและเกณฑ์ด้านคุณภาพ (Quality Standards) โดยพิจารณาความเป็นเจ้าของในกิจการและการดำเนินธุรกิจของตัวเอง ซึ่งรายละเอียดของเกณฑ์ดังกล่าวปรากฏในคำสั่งคณะรัฐมนตรีใน Principle of Measures of Small and Medium Sized ดังนี้ “ธุรกิจที่มีการใช้แรงงานเพียง 2-3 คน และใช้แรงงานตนเองในการดำเนินธุรกิจที่ตนเองเป็นเจ้าของและดำเนินการทั้งการลงทุน การผลิต การจำหน่ายและการติดต่อธุรกิจ”

ต่อมาในปี 1999 ได้มีการปรับปรุงเปลี่ยนแปลงเกณฑ์ของธุรกิจวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อมในกฎหมาย SMEs Basic Law กล่าวคือ ประเภทอุตสาหกรรมมี 4 ประเภท ได้แก่ (1) เหมืองแร่และการผลิต การขนส่งต้องมีทุนหรือการลงทุนทั้งหมด 100 ล้านเยน จำนวนแรงงาน 10 คน (2) การค้าส่งต้องมีทุนหรือการลงทุนทั้งหมด 100 ล้านเยน จำนวนแรงงาน 100 คน (3) การค้าปลีกต้องมีทุนหรือการลงทุนทั้งหมด 50 ล้านเยน จำนวนแรงงาน 50 คน (4) การบริการต้องมีทุนหรือการลงทุนทั้งหมด 50 ล้านเยน จำนวนแรงงาน 100 คน ซึ่งวัตถุประสงค์ของ SMEs Basic Law คือ แก้ไขปัญหาการเอารัดเอาเปรียบของธุรกิจขนาดใหญ่ต่อธุรกิจขนาดเล็กโดยรัฐบาล ญี่ปุ่นจะแก้ไขปัญหาโดยใช้มาตรการ 8 มาตรการเพื่อช่วยเหลือธุรกิจวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อม กล่าวคือ

มาตรการที่หนึ่ง ส่งเสริมให้มีการพัฒนาเครื่องจักรของวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อมให้มีความทันสมัย สิ่งอำนวยความสะดวกที่ทันสมัย

---

(4) Any entity which is a company whose capital or total amount of investment does not exceed fifty million yen (50,000,000 yen), or a company or an individual whose regular workforce does not exceed fifty persons, and which is principally engaged in the retail trade.

**(Basic Policy)**

Article 5: The Government shall adopt measures for SMEs in accordance with the following basic policy of:

(1) Promoting business innovation and start-ups and promoting creative business activity among SMEs;

(2) Strengthening the business fundamentals of SMEs by facilitating the acquisition of business resources by SMEs by facilitating the acquisition of business resources by SMEs and improving the fairness of transactions involving SMEs, etc.;

(3) Smoothing adaptation to changes in the economic or social environments by promoting the business stability and facilitating the business conversion of SMEs in response to such changes, etc.;

(4) Facilitating the financing of SMEs and enhancing the equity capital of SMEs.



มาตรการที่สอง ยกระดับเทคโนโลยีของธุรกิจวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อม (โดยการสนับสนุนการศึกษาและการพัฒนาเทคโนโลยี การฝึกอบรมเจ้าหน้าที่เทคนิคและแรงงานฝีมือ เป็นต้น

มาตรการที่สาม สนับสนุนการปรับโครงสร้างการจัดการและบริหารของธุรกิจวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อมใหม่ โดยการชักนำวิธีการจัดการและบริหารที่ทันสมัย การยกระดับความสามารถของบุคคลในการจัดการและบริหาร เป็นต้น

มาตรการที่สี่ กระตุ้นการพัฒนาเกี่ยวกับขนาดที่เหมาะสมของธุรกิจวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อม กล่าวคือ เป็นการพัฒนาโครงสร้างของธุรกิจดังกล่าว

มาตรการที่ห้า ป้องกันการแข่งขันที่มากเกินไปและส่งเสริมให้มีสัญญาช่วงที่เหมาะสม

มาตรการที่หก ส่งเสริมการส่งออกสินค้าโภคภัณฑ์ที่ผลิตโดยวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อมเพิ่มอุปสงค์สินค้าโภคภัณฑ์

มาตรการที่เจ็ด ประกันโอกาสสำหรับกิจกรรมทางธุรกิจของวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อม

มาตรการที่แปด สนับสนุนให้มีความก้าวหน้าด้านแรงงานสัมพันธ์ ยกระดับสวัสดิการของพนักงานในวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อม

การจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา

ในส่วนของการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาจากการประกอบธุรกิจวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อมตามกฎหมายภาษีอากรของประเทศญี่ปุ่นจะถูกจัดเก็บจากเงินได้จากผู้มีเงินได้ตั้งแต่วันที่ 1 ของเดือนมกราคมจนถึงวันที่ 31 ธันวาคมของปีนั้น ๆ และผู้มีเงินได้จะต้องยื่นแบบแสดงเงินได้ภายในวันที่ 16 กุมภาพันธ์ถึงวันที่ 15 มีนาคมของปีนั้น ๆ ถ้าหากผู้มีเงินได้เป็นบุคคลที่มีสัญชาติญี่ปุ่น กล่าวคือ ผู้มีเงินได้เป็นชาวต่างชาติจะถูกจัดเก็บภาษีเงินได้แตกต่างจากผู้มีเงินได้ซึ่งเป็นผู้พักอาศัยในประเทศญี่ปุ่นและผู้มีเงินได้ซึ่งเป็นผู้ไม่ได้พักอาศัยในประเทศญี่ปุ่น

ความหมายและลักษณะของผู้มีเงินได้ซึ่งเป็นผู้พักอาศัยในประเทศญี่ปุ่นและผู้มีเงินได้ซึ่งเป็นผู้ไม่ได้พักอาศัยในประเทศญี่ปุ่นตามกฎหมายภาษีอากรของประเทศญี่ปุ่นมีดังนี้

ผู้พักอาศัยในประเทศญี่ปุ่น คือ ผู้ที่มีที่อาศัยอยู่ในประเทศญี่ปุ่นหรือบุคคลที่อาศัยอยู่ในประเทศญี่ปุ่นมากกว่า 1 ปี ซึ่งตามกฎหมายภาษีอากรบุคคลดังกล่าวต้องชำระภาษีในอัตราเดียวกันกับพลเมืองชาวญี่ปุ่นในสัดส่วนตามรายได้ที่ได้รับในปีภาษีนั้น

ผู้ไม่ได้พักอาศัยในประเทศญี่ปุ่น คือ บุคคลที่นอกเหนือจากบุคคลที่อาศัยในประเทศญี่ปุ่นหรือกล่าวได้ว่าไม่ได้อยู่อาศัยในประเทศญี่ปุ่นซึ่งหากเป็นผู้มีเงินได้ประเภทผู้ไม่ได้พักอาศัยในประเทศญี่ปุ่นจะถูกจัดเก็บภาษีในอัตราร้อยละ 20 ของรายได้ที่ได้รับในปีภาษีนั้น

การจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาในประเทศญี่ปุ่นใช้หลัก Worldwide income โดยกำหนดประเภทเงินได้ 10 ประเภท<sup>29</sup> ได้แก่

- (1) รายได้จากการทำงาน (Employment income)
  - (2) ดอกเบี้ย (Interest income)
  - (3) เงินปันผล (Dividend income)
  - (4) อสังหาริมทรัพย์ (Real property income)
  - (5) การประกอบธุรกิจ (Business income)
  - (6) เงินบำนาญ (Retirement income)
  - (7) การทำป่าไม้ (Timber income)
  - (8) กำไรส่วนต่าง (Capital gains)
  - (9) เงินได้ที่ได้ตามโอกาส (Occasional income) และ
  - (10) เงินได้อื่น ๆ (Miscellaneous income)
- โดยมีวิธีการคำนวณเงินได้สุทธิ ดังนี้

เงินได้สุทธิ = เงินได้ตามกฎหมาย – ค่าใช้จ่ายตามกฎหมาย – ค่าลดหย่อนตามกฎหมาย

จากนั้นนำเงินได้สุทธิตามคำนวณอัตราร้อยละตามตาราง ดังนี้

<sup>29</sup> ภัทรศรัย พานิชวงศ์ และคณะวิจัย, “การศึกษาแนวทางการปรับปรุงภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่าย เพื่อเพิ่มขีดความสามารถในการแข่งขันและรองรับการเข้าสู่การเป็นประชาคมเศรษฐกิจอาเซียน,” (โครงการวิจัยสำนักงานเศรษฐกิจการคลัง กระทรวงการคลัง, 2557), น.48-49.

ตารางที่ 3.9 แสดงบัญชีอัตราภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาของประเทศญี่ปุ่น

เงินได้สุทธิ (เยน)	อัตราภาษี (ร้อยละ)
0-1,950,000	5
1,950,000-3,300,000	10
3,300,000-6,950,000	20
6,950,000-9,000,000	23
9,000,000-18,000,000	33
18,000,000-40,000,000	40
40,000,001 ขึ้นไป	45

ที่มา: <http://taxsummaries.pwc.com/ID/Japan-Individual-Taxes-on-personal-income> สืบค้นเมื่อวันที่ 26 พฤศจิกายน 2560

วิธีการจัดเก็บภาษีเงินได้ตามกฎหมายภาษีอากรของประเทศญี่ปุ่นได้กำหนดให้บุคคลที่ต้องชำระภาษี คือ ผู้ที่ทำการค้าขายซึ่งบุคคลดังกล่าวจะต้องคำนวณรายละเอียดต่าง ๆ เช่น ยอดรายรับและรายจ่ายที่จำเป็นแล้วนำรายการไปยื่นแบบแสดงต่อกรมสรรพากรโดยตรงซึ่งเอกสารดังกล่าวเรียกว่าแบบแสดงภาษีเงินได้ สำหรับกรณีการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาและเป็นผู้มีเงินได้ประเภทเงินเดือนและเงิน โบนัสจากบริษัทไม่ต้องยื่นแบบแสดงเงินได้ บริษัทจะทำการหักภาษี ณ ที่จ่ายจากเงินเดือนที่ได้รับแล้วนำส่งต่อกรมสรรพากรทุกเดือน โดยอัตโนมัติซึ่งถือว่าบุคคลดังกล่าวได้ชำระภาษีเรียบร้อยแล้ว

สำหรับแบบแสดงภาษีเงินได้ตามที่ได้อธิบายมาข้างต้นเป็นแบบแสดงภาษีเงินได้ซึ่งบุคคลผู้มีหน้าที่ยื่นแสดงต่อกรมสรรพากร ได้แก่ บุคคลที่ประกอบธุรกิจเกษตรกรรมหรือกิจการส่วนตัวโดยจะต้องคำนวณภาษีเงินได้จากยอดรวมของเงินได้หรือรายได้ในรอบระยะเวลา 1 ปีที่ได้รับระหว่างวันที่ 1 มกราคมจนถึงวันที่ 31 ธันวาคมในปีก่อน แต่สำหรับผู้มีเงินได้ตามหลักเกณฑ์ดังต่อไปนี้ต้องยื่นแบบแสดงภาษีเงินได้ต่อกรมสรรพากร

กรณีที่หนึ่ง ผู้มีเงินได้ที่มีรายได้เกินกว่า 20 ล้านบาทต่อปี

กรณีที่สอง ผู้ได้รับเงินเดือนมากกว่า 2 แห่งขึ้นไป

นอกจากนี้ อาจมีความจำเป็นที่จะต้องใช้แบบแสดงภาษีเงินได้ในกรณีที่มีการต่อเวลาพักในประเศญี่ปุ่นหรือเปลี่ยนสถานะการพำนักและหากมีผู้อยู่ในความอุปถัมภ์ในประเทศของตนเองจะได้รับการหักลดหย่อนภาษีสำหรับผู้อยู่ในความอุปถัมภ์ได้ เพราะฉะนั้นถ้ามีรายได้จากการทำงานแต่ไม่ได้รับการหักลดหย่อนภาษี ผู้อยู่ในความอุปถัมภ์สามารถยื่นคำร้องขอคืนเงินภาษีในส่วนเกินได้

วิธีการชำระภาษีของประเทศญี่ปุ่นแยกพิจารณาได้ 2 แบบ ดังนี้

วิธีที่หนึ่ง การชำระแบบพิเศษเป็นกรณีบริษัทหรือสถานประกอบการของผู้รับเงินเดือน นำเงินภาษีออกมาจากเงินเดือนด้วยวิธีการหัก ณ ที่จ่ายและดำเนินการชำระเงินภาษีภายในวันที่ 10 ของเดือนถัดไป

วิธีที่สอง การชำระแบบปกติเป็นกรณีผู้ที่ทำธุรกิจส่วนตัว เกษตรกรรม กิจการส่วนตัว เป็นต้น แบ่งการชำระภาษีเป็น 4 ครั้งต่อปี โดยใช้เอกสารแจ้งการชำระภาษีที่ส่งมาจากสำนักงานเทศบาลในเดือนมิถุนายน โดยสามารถชำระเงินภาษีได้ที่ธนาคารหรือที่ทำการไปรษณีย์ใกล้บ้าน หรือโดยการหักจากบัญชีไปรษณีย์หรือธนาคารหรือกล่าวอีกนัยคือเป็นการชำระเงินภาษีโดยการหักบัญชีอัตโนมัติ

การจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคล

การจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลในประเทศญี่ปุ่นมีกฎหมายที่เกี่ยวข้องกับภาษีเงินได้นิติบุคคลจำนวน 2 ฉบับ คือ Corporation Tax Act ซึ่งเป็นกฎหมายภาษีอากรที่บังคับใช้ทั่วไปและ Special Taxation Measure Act ซึ่งเป็นกฎหมายสำหรับมาตรการภาษีพิเศษ สำหรับการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลมีการบังคับใช้ทั้งบริษัทญี่ปุ่นและบริษัทต่างประเทศ โดยภาษีเงินได้นิติบุคคลถูกจัดเก็บจากฐานภาษีกำไรสุทธิซึ่งคำนวณจากรายได้ (Gross revenue) หักด้วยค่าใช้จ่าย<sup>30</sup>

การจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลของประเทศญี่ปุ่นในรูปแบบบริษัทได้กำหนดอัตราภาษีดังนี้

<sup>30</sup>ภัทราศรีย พานิชวงศ์ และคณะวิจัย, “การศึกษาแนวทางการปรับปรุงภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่าย เพื่อเพิ่มขีดความสามารถในการแข่งขันและรองรับการเข้าสู่การเป็นประชาคมเศรษฐกิจอาเซียน,” (โครงการวิจัย สำนักงานเศรษฐกิจการคลัง กระทรวงการคลัง, 2557), น.48-49

ตารางที่ 3.10 แสดงบัญชีอัตราภาษีเงินได้นิติบุคคลของประเทศญี่ปุ่น มีผลบังคับใช้ตั้งแต่วันที่ 1 เมษายน 2016 และวันที่ 1 เมษายน 2018

รายได้และขนาดของบริษัท	อัตราภาษี(%)	
	1 เมษายน 2016	1 เมษายน 2018
ทุนชำระแล้วเกินกว่า 100 ล้านเยน	23.4	23.2
ทุนชำระแล้ว 100 ล้านเยนหรือน้อยกว่า ได้รับการยกเว้นสำหรับบริษัทที่เจ้าของกิจการได้มีทุนชำระแล้ว 500 ล้านเยนหรือมากกว่า	-	-
รายได้ 8 ล้านเยนแรกต่อปี	15.0	15.0
รายได้ 8 ล้านบาทขึ้นไปต่อปี	23.4	23.2

ที่มา: <http://taxsummaries.pwc.com/ID/Japan-Corporate-Taxes-on-corporate-income#> สืบค้นเมื่อวันที่ 26 พฤศจิกายน 2560

สำหรับมาตรการหรือสิทธิประโยชน์ทางภาษีสำหรับวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อม ถูกกำหนดตาม Small and Medium-sized Enterprise Basic Act ฉบับแก้ไขเมื่อปีพ.ศ. 2542 โดยกฎหมายฉบับดังกล่าวได้กำหนดนโยบายหลักในการส่งเสริมและพัฒนาวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อมมีสาระสำคัญดังนี้<sup>31</sup>

1) กำหนดมาตรการลดอัตราภาษีเงินได้นิติบุคคลสำหรับการประกอบธุรกิจวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อมเป็นการชั่วคราว โดยกำหนดอัตราภาษีจากร้อยละ 18 เหลือร้อยละ 15 สำหรับการประกอบธุรกิจตั้งแต่วันที่ 1 เมษายน พ.ศ. 2555 จนถึงวันที่ 31 มีนาคม พ.ศ. 2558 และมีการปรับเพิ่มอัตราภาษีเงินได้นิติบุคคลเป็นกรณีพิเศษอีกร้อยละ 10 เพื่อนำเงินค่าภาษีที่ได้เยียวยาความเสียหายอันเกิดจากมหาอุทกภัยสึนามิ

2) กำหนดให้หักค่าเสื่อมในอัตราภาษีร้อยละ 30 หรือได้เครดิตภาษีคืนร้อยละ 7 สำหรับการซื้อเครื่องจักรและเครื่องมือบางประเภท

<sup>31</sup> สำนักงานส่งเสริมวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อม, สรุปหัวใจหลักการส่งเสริม SMEs ไทยก้าวไกลสู่สากล, (กรุงเทพมหานคร, 2555), น. 19.

3) กำหนดให้นำค่าเลี้ยงรับรองและค่าใช้จ่ายด้านการสังคมของวิสาหกิจขนาดกลาง และขนาดย่อมมาหักเป็นค่าใช้จ่ายได้ในอัตราร้อยละ 90 ของค่าใช้จ่ายดังกล่าวเป็นจำนวนถึง 6 ล้านบาท โดยเริ่มจากปีภาษี พ.ศ. 2555 ถึง 31 มีนาคม พ.ศ. 2557

4) กำหนดขยายระยะเวลาของการขาดทุนสะสม (Loss Carry Forward) สำหรับการ ประกอบธุรกิจวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อมตั้งแต่วันที่ 1 เมษายน พ.ศ.2555 จาก 7 ปีเป็น 9 ปี

### 3.1.1.2 สาธารณรัฐสิงคโปร์

สาธารณรัฐสิงคโปร์เป็นประเทศพัฒนาแล้วในกลุ่มสมาชิกอาเซียนที่มีความ เจริญรุ่งเรืองทางเศรษฐกิจประเทศหนึ่งซึ่งมีผู้ประกอบการธุรกิจวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อม จำนวนกว่า 126,000 ราย เนื่องจากรัฐบาลสิงคโปร์ได้ให้การส่งเสริมและสนับสนุนการประกอบ ธุรกิจลักษณะดังกล่าวทั้งมาตรการในรูปแบบของเงินทุนและมีเงินทุนตั้งแต่ปี 1960 เป็นต้นมา โดยได้มีการปรับปรุงนิยามความหมายและลักษณะของธุรกิจวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อม เช่น ในช่วงปี 1960 กิจการที่สามารถขอยืมกู้เงิน สำหรับการประกอบธุรกิจอุตสาหกรรมขนาดเล็ก จะต้องเป็นกิจการที่มีแรงงานจำนวนไม่เกิน 50 คน และมีสินทรัพย์ถาวรไม่เกิน 250,000 ดอลลาร์ สิงคโปร์

ต่อมาในช่วงปี 1979 รัฐบาลสิงคโปร์ได้ปรับปรุงเปลี่ยนแปลงนิยามความหมายและ ลักษณะของกิจการขนาดเล็ก หมายถึง กิจการที่มีสินทรัพย์ถาวรไม่เกิน 2,000,000 ดอลลาร์สิงคโปร์ และในปี 2000 ได้กำหนดให้กิจการวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อม หมายถึง กิจการที่มีเงิน ลงทุนหรือส่วนของเจ้าของจากบุคคลที่มีภูมิลำเนาถิ่นที่อยู่ในประเทศสิงคโปร์ไม่ต่ำกว่าร้อยละ 30 มีสินทรัพย์ถาวรไม่เกิน 15,000,000 ดอลลาร์สิงคโปร์ และมีจำนวนแรงงานไม่เกิน 200 คน

นอกจากนี้ ในช่วงปี 1988 รัฐบาลสิงคโปร์ได้จัดทำแผนแม่บท SMEs Master Plan เพื่อ ส่งเสริมและสนับสนุนการประกอบธุรกิจวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อมประกอบด้วยแนว ทางการส่งเสริมและสนับสนุน 5 แนวทางสำคัญ คือ การพัฒนาเทคโนโลยี การพัฒนาทรัพยากร บุคคล เพิ่ม โอกาสทางการตลาดใหม่ ๆ การสร้างระบบบัญชีและการเงินที่โปร่งใสรวมทั้งการ ปรับปรุงคุณภาพการผลิต

รูปแบบการจัดตั้งนิติบุคคลตามกฎหมายสาธารณรัฐสิงคโปร์<sup>32</sup>

(1) กิจการเจ้าของคนเดียว (Sole-Proprietorships) เป็นธุรกิจที่มีบุคคลเพียงคนเดียวหรือ กลุ่มคณะบุคคล ไม่มีสถานะเป็นนิติบุคคล ต้องจดทะเบียนภายใต้กฎหมาย Business Registration Act, Chapter 32

<sup>32</sup> กรมส่งเสริมการค้าระหว่างประเทศ, คู่มือโอกาสและทิศทางการค้าการลงทุนในสาธารณรัฐ สิงคโปร์, (นนทบุรี, 2558), น.19-20



(2) ห้างหุ้นส่วน/ห้างหุ้นส่วนสามัญ (ไม่จดทะเบียนเป็นนิติบุคคล) (Partnership) เป็นองค์ธุรกิจที่จัดตั้งโดยผู้เป็นหุ้นส่วนตั้งแต่ 2 – 20 คน (หากมีผู้เป็นหุ้นส่วนเกินกว่า 20 คน ต้องจดทะเบียนเป็นบริษัท ไม่มีสถานะเป็นนิติบุคคล) จดทะเบียนภายใต้กฎหมาย Companies Act, Chapter 50 ผู้เป็นหุ้นส่วนแต่ละคนถูกจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา

(3) ห้างหุ้นส่วนจำกัด (Limited Partnership or LP) เป็นองค์ธุรกิจที่จัดตั้งขึ้นโดยมีผู้เป็นหุ้นส่วน 2 ประเภท คือ หุ้นส่วนไม่จำกัดความรับผิดอย่างน้อย 1 คนและหุ้นส่วนจำกัดความรับผิดอีกอย่างน้อย 1 คน จดทะเบียนภายใต้กฎหมาย BusinessRegistration Act

(4) ห้างหุ้นส่วนจำกัดความรับผิด (Limited Liability Partnership or LLP) เป็นองค์ธุรกิจที่จัดตั้งขึ้นโดยมีหุ้นส่วนตั้งแต่ 2 คนขึ้นไป มีสถานะนิติบุคคลแตกต่างหากจากผู้เป็นหุ้นส่วน ต้องจดทะเบียนตามกฎหมาย Limited Liability Partnership Act 2005

(5) บริษัท (Company) เป็นองค์ธุรกิจที่จัดตั้งขึ้นโดยมีกรรมการและผู้ถือหุ้นอย่างน้อย 1 คน มูลค่าหุ้นอย่างน้อย 1 เหรียญสิงคโปร์ ต้องจดทะเบียนตามกฎหมาย Companies Act, Chapter 50

กฎหมายที่เกี่ยวข้องกับการประกอบธุรกิจวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อมของสาธารณรัฐสิงคโปร์ได้กำหนดให้บุคคลธรรมดาและนิติบุคคลที่มีรายได้ต้องจดทะเบียนรายได้ภายในประเทศแห่งสิงคโปร์ (Inland Revenue Authority of Singapore-IRAS) และจัดเก็บภาษีเงินได้แก่ผู้มีรายได้หรือเงินได้จากการประกอบธุรกิจวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อมในรูปแบบบุคคลธรรมดาและนิติบุคคลดังนี้

การจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา

การจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาตามกฎหมายภาษีอากรของสาธารณรัฐสิงคโปร์ มีหลักการจัดเก็บเฉพาะรายได้ที่เกิดขึ้นภายในสาธารณรัฐสิงคโปร์ และรายได้ที่ได้รับที่สาธารณรัฐสิงคโปร์ มีวิธีการคำนวณภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา โดยคิดจากรายรับจริงที่เกิดขึ้นหักค่าลดหย่อนและนำมาคำนวณภาษีเงินได้ในอัตราภาษีแบบก้าวหน้า (Progressive Tax Rate) กล่าวคือ อัตราภาษีร้อยละ 0-20 โดยกำหนดให้บุคคลที่จะต้องเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ได้แก่ (1) ประชาชนชาวสาธารณรัฐสิงคโปร์ผู้มีถิ่นพำนักถาวรในสิงคโปร์ (Singapore Citizen, Singapore Permanent Resident) (2) ชาวต่างชาติที่ทำงานและอาศัยอยู่ในสาธารณรัฐสิงคโปร์ติดต่อกันรวม 183 วัน หรือมากกว่า 183 วัน ตามปีปฏิทิน (ยกเว้นผู้อำนวยกาของบริษัท) ส่วนบุคคลนอกเหนือจากที่กล่าวมาใน (1) และ (2) จะถูกคำนวณภาษีเงินได้แบบ Non – Resident กล่าวคือ Non-Resident คือ บุคคลที่มีการพำนักอาศัยหรือทำงานอยู่ในสาธารณรัฐสิงคโปร์น้อยกว่า 183 วัน จะต้องเสียภาษีในอัตราร้อยละ 15 จากรายได้ที่เกิดขึ้นในสาธารณรัฐสิงคโปร์ ซึ่งเป็นรายได้ที่เกิดขึ้นตามปีปฏิทิน (12 เดือน) นำ

รายได้มากำหนดเสียภาษีตามอัตราภาษีในตารางแสดงอัตราภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาแบบอัตราก้าวหน้า โดยพิจารณาเปรียบเทียบ พบว่าวิธีใดเสียภาษีมากกว่า ส่วนบุคคลที่ทำงานหรือเป็นผู้ที่ไม่มีถิ่นพำนักในสาธารณรัฐสิงคโปร์ที่อาศัยภายในสาธารณรัฐสิงคโปร์ไม่เกิน 60 วัน จะได้รับการยกเว้นภาษี

สำหรับการยื่นแบบฟอร์มเสียภาษี สามารถทำได้ 2 วิธี กล่าวคือ (1) ยื่นแบบฟอร์มเสียภาษีทางเอกสารอิเล็กทรอนิกส์ (e-File) ตั้งแต่วันที่ 1 มีนาคม - 18 เมษายนของทุกปี หรือ (2) ยื่นเอกสารด้วยตนเอง ณ สำนัก IRAS ก่อนวันที่ 15 เมษายนของทุกปี

การจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาในสาธารณรัฐสิงคโปร์ ใช้ระบบภาษีแบบ Territorial income กล่าวคือ ผู้มีเงินได้จะถูกจัดเก็บภาษีจากแหล่งเงินได้ภายในประเทศ โดยกำหนดให้มีเงินได้ 8 ประเภท ได้แก่<sup>33</sup>

- (1) เงินเดือน
- (2) ค่าจ้าง
- (3) โบนัส
- (4) ค่าธรรมเนียม
- (5) ค่านายหน้า
- (6) กำไรจากการขายหลักทรัพย์
- (7) เงินบำนาญ
- (8) ผลประโยชน์อื่นที่รับจากการเกษียณอายุ

ทั้งนี้ ผู้มีเงินได้หมายความรวมถึงผู้มีได้มีถิ่นฐานในประเทศสิงคโปร์  
อัตราภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาเป็นอัตราภาษีแบบก้าวหน้า ดังนี้

<sup>33</sup> กัทราศรัย พานิชวงศ์ และคณะวิจัย, “การศึกษาแนวทางการปรับปรุงภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่าย เพื่อเพิ่มขีดความสามารถในการแข่งขันและรองรับการเข้าสู่การเป็นประชาคมเศรษฐกิจอาเซียน,” (โครงการวิจัยสำนักงานเศรษฐกิจการคลัง กระทรวงการคลัง, 2557), น.62

ตารางที่ 3.11 แสดงอัตราภาษีเงินได้นิติบุคคลธรรมดาแบบก้าวหน้าของสาธารณรัฐสิงคโปร์

เงินได้ (ดอลลาร์สิงคโปร์)	อัตราภาษี (ร้อยละ)	
	ปี 2015 และ 2016	2017
ไม่เกิน 20,000	0	0
20,001 – 30,000	2	2
30,001 – 40,000	3.5	3.5
40,001 – 80,000	7	7
80,001 – 120,000	11.5	11.5
120,001 – 160,000	15	15
160,001 – 200,000	17	18
200,001 – 240,000	18	19
240,001 – 280,000	18	19.5
280,001 – 320,000	18	20
320,001 ขึ้นไป	20	22

ที่มา: <http://taxsummaries.pwc.com/ID/Singapore-Corporate-Taxes-on-corporate-income#ตีปคััน>  
เมื่อวันที่ 26 พฤศจิกายน 2560

#### การจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคล

การจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลในสาธารณรัฐสิงคโปร์ถูกจัดเก็บจากนิติบุคคลตามกฎหมายสาธารณรัฐสิงคโปร์และนิติบุคคลต่างประเทศ โดยจัดเก็บจากเงินได้ที่เกิดขึ้นหรือได้รับเงินในสาธารณรัฐสิงคโปร์ รวมถึงรายได้หรือผลประโยชน์ที่เกิดขึ้นทั้งหมดจากการลงทุนในสาธารณรัฐสิงคโปร์ และรายได้หมายความรวมถึงรายได้ที่เกิดขึ้นจาก (1) กำไรที่เกิดขึ้นจากการทำธุรกิจ (2) รายได้จากการลงทุน เช่น เงินปันผล ดอกเบี้ยเงินฝากประจำ และค่าเช่า (3) ค่าสิทธิ Premium และกำไรที่เกิดขึ้นจากทรัพย์สิน

การคำนวณภาษีเงินได้นิติบุคคลจะคำนวณจากรายรับที่เกิดขึ้นทั้งหมดในสาธารณรัฐสิงคโปร์และรวมถึงรายรับที่เกิดขึ้นในต่างประเทศ หากบริษัทในสาธารณรัฐสิงคโปร์และบริษัทข้ามชาติได้นำรายรับนั้นเข้ามาในสาธารณรัฐสิงคโปร์และบริษัทข้ามชาติ อัตราภาษีเงินได้สำหรับ

นิติบุคคลเป็นแบบอัตรากที่ คือ อัตรากัษีร้อยละ 18 โดยมีผลตั้งแตปี 2551 เป็นต้นไป เพื่อดึงดูดให้ันักลงทุน เข้าม่าตั้งสำนักงานของบริษัทข้ามชาติต่าง ๆ ภายในสาธารณรัฐสิงคโปร์

ในส่วนของกฎหมายที่เกี่ยวข้องกับการส่งเสริมสนับสนุนการประกอบธุรกิจวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อมของสาธารณรัฐสิงคโปร์ มิได้มีการบัญญัติไว้เป็นการเฉพาะแต่พิจารณา นิยามความหมายของวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อม ตามกฎหมายว่าด้วยการแข่งขันทางการค้า (Competition Law) ซึ่งกำหนดให้หมายถึงวิสาหกิจที่มีทรัพย์สินน้อยกว่า 15,000,000 ดอลลาร์ สิงคโปร์และมีจำนวนลูกจ้างไม่เกิน 200 คน<sup>34</sup>

กระทรวงการคลังแห่งสาธารณรัฐสิงคโปร์ได้กำหนดมาตรการและสิทธิประโยชน์ทาง ภาษีสำหรับการประกอบธุรกิจวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อมโดยมีสาระสำคัญดังนี้<sup>35</sup>

1) กำหนดให้ยกเว้นการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลทั้งหมดแก่ธุรกิจวิสาหกิจขนาด กลางและขนาดย่อมที่จดทะเบียนใหม่และมีรายได้ 100,000 ดอลลาร์สิงคโปร์แรกเป็นระยะเวลา 3 ปีภาษีติดต่อกัน ทั้งนี้การจดทะเบียนจัดตั้งเป็นนิติบุคคลประกอบธุรกิจดังกล่าวต้องเป็นการ ประกอบกิจการภายในประเทศหรือมีสถานประกอบการภายในประเทศ

2) กำหนดให้มีการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลในอัตรากัษีร้อยละ 8.5 สำหรับธุรกิจ วิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อมที่มีสถานประกอบการภายในประเทศ และมีรายได้ 300,000 ดอลลาร์สิงคโปร์แรก

3) กำหนดให้มีการยกเว้นภาษีเงินได้สำหรับเงินสดในอัตรากัษีร้อยละ 5 แต่ไม่เกิน 5,000 ดอลลาร์สิงคโปร์สำหรับ SMEs Cash Grant เฉพาะปีภาษี พ.ศ. 2555

### 3.2.2 กฎหมายภาษีอากรของกลุ่มประเทศที่ใช้กฎหมายจารีตประเพณี (Common Law)

#### 3.2.2.1 สหรัฐอเมริกา

สหรัฐอเมริกาประกอบด้วย 50 มลรัฐ และ 1 เขตการปกครอง คือ ดิสตริก ออฟ โคลัมเบีย (District of Columbia) ซึ่งเป็นที่ตั้งของกรุงวอชิงตัน ดี.ซี. (Washington D.C.) โดย ประชากรมีความหลากหลายในเชื้อชาติและอาศัยอยู่ทั่วประเทศ ดังนั้นักลงทุนในสหรัฐอเมริกา จะต้องคำนึงถึงปัจจัยต่าง ๆ ที่อาจส่งผลกระทบต่อการลงทุน เช่น ภูมิศาสตร์ความหนาแน่นของ ประชากรการคมนาคม และสภาวะเศรษฐกิจในแต่ละภูมิภาค

<sup>34</sup> สำนักงานส่งเสริมวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อม, สรุปหัวใจหลักการส่งเสริม SMEs ไทยก้าวไกลสู่สากล, (กรุงเทพมหานคร, 2555), น. 59.

<sup>35</sup> สำนักงานส่งเสริมวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อม, สรุปหัวใจหลักการส่งเสริม SMEs ไทยก้าวไกลสู่สากล, (กรุงเทพมหานคร, 2555), น. 59.

สำหรับหน่วยงานที่ถูกจัดตั้งขึ้น เพื่อส่งเสริมและสนับสนุนการประกอบธุรกิจวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อมเรียกว่า “Small Business Administration” หรือที่เรียกย่อว่า SBA โดยทำหน้าที่ให้คำปรึกษาและฝึกอบรมในด้านต่าง ๆ ได้แก่ ธุรกิจขนาดย่อมโดยสำนักงาน SBA ได้มีการช่วยเหลือดังกล่าวผ่านสำนักงานเขต (SBA District Offices) ทั่วประเทศสหรัฐอเมริกา SBA และได้กำหนดกิจการที่จะอยู่ในกรอบของธุรกิจขนาดย่อม คือ จะต้องเป็นธุรกิจที่มีจำนวนลูกจ้างไม่เกิน 500 คนและมีรายได้เฉลี่ยต่อปีไม่เกิน 7 ล้านดอลลาร์สหรัฐอเมริกา<sup>36</sup>

การจัดตั้งองค์กรธุรกิจในประเทศสหรัฐอเมริกาสามารถแบ่งออกเป็น 6 รูปแบบ ดังนี้

1. กิจการเจ้าของคนเดียว (Sole Proprietorship) คือ ธุรกิจที่มีบุคคลเดียวเป็นเจ้าของซึ่งกฎหมายการลงทุนชนิดนี้อาจไม่เหมือนกันในทุกมลรัฐ โดยในบางมลรัฐผู้สนใจการลงทุนชนิดนี้จะต้องทำการจดทะเบียนธุรกิจก่อนทั้งนี้รายได้ทั้งหมดรวมถึงหนี้สินจะตกเป็นของเจ้าของกิจการ แต่เพียงผู้เดียวหลังหักจ่ายภาษีอากรแล้ว

2. ห้างหุ้นส่วน (Partnerships) คือ ธุรกิจที่มีตั้งแต่ 2 บุคคลขึ้นไปเป็นเจ้าของโดยทำสัญญาการทำธุรกิจร่วมกันซึ่งกำไรและหนี้สินที่เกิดจากการทำธุรกิจจะถูกแบ่งเท่า ๆ กัน ตามจำนวนหุ้นส่วน ทั้งนี้ ถ้าหากธุรกิจนั้น ๆ มีการซื้อขายในตลาดหุ้นจะต้องมีการตรวจสอบบัญชี (auditing) ตามมาตรฐานของ Generally Accepted Accounting Principles (GAAP) ด้วย นอกจากนี้การเป็นหุ้นส่วนจะยุติลงต่อเมื่อหุ้นส่วนได้ถึงแก่กรรมเป็นบุคคลทุพพลภาพหรือขอลถอนหุ้นออกจากกิจการที่ตนเองเป็นหุ้นส่วนอยู่

3. บริษัท (Corporations) คือ ธุรกิจที่มีผู้ถือหุ้นสัญชาติใดก็ได้ตั้งแต่ 1 คนขึ้นไป เป็นเจ้าของ โดยมี Board of Directors เป็นผู้ดูแลกำกับนโยบายและเรื่องทั่วไปของบริษัท ซึ่งการเป็นเจ้าของบริษัทสามารถทำได้ โดยการซื้อหุ้นของบริษัทโดยผู้ถือหุ้นจะมีสิทธิออกเสียงในที่ประชุมได้และจะได้รับเงินปันผลกำไรจากบริษัท หากบริษัทที่ผู้ถือหุ้นล้มละลาย ผู้ถือหุ้นอาจไม่ได้เงินลงทุนทั้งหมดกลับคืนมา ทั้งนี้การจดทะเบียนบริษัทสามารถทำได้โดยติดต่อหน่วยราชการของมลรัฐที่จะตั้งธุรกิจซึ่งค่าธรรมเนียมจะแตกต่างกันไปตามมลรัฐ

4. บริษัทจำกัด (LLC - Limited Liability Companies) เป็นการร่วมลงทุนจากผู้ถือหุ้นหลายราย โดยผู้ถือหุ้นแต่ละรายจะรับผิดชอบหนี้สินของบริษัทไม่เกินมูลค่าที่ตนถืออยู่ ทั้งนี้บริษัทจำกัดจะต้องทำการจดทะเบียนและมีคำว่า “LLC” ต่อท้ายชื่อบริษัท การคิดภาษีจะเหมือนกันกับรูปแบบการลงทุนแบบบริษัท (Corporations) อย่างไรก็ตาม บริษัทจำกัดเป็นหนึ่งในกลยุทธ์การลงทุน

<sup>36</sup> สำนักงานส่งเสริมวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อม, สรุปหัวใจหลักการส่งเสริม SMEs ไทยก้าวไกลสู่สากล, (กรุงเทพมหานคร, 2555), น.31.

ที่กำลังได้รับความสนใจในสหรัฐฯ มากที่สุด ในขณะนี้เนื่องจากมีโครงสร้างที่สามารถปรับเปลี่ยนได้ง่าย

5. สาขา (Branches) คือ การที่บริษัทต่างประเทศสามารถเปิดสาขาในมลรัฐใดมลรัฐหนึ่ง ในสหรัฐฯ ได้โดยจะต้องปฏิบัติตามกฎหมายบริษัท (Corporate Laws) ท้องถิ่นและจ่ายภาษีของมลรัฐนั้น ๆ รวมถึงต้องขึ้นทะเบียนบริษัทต่างชาติ (Foreign Corporation) ด้วย

6. การลงทุนร่วมกัน (Joint Ventures) เป็นการลงทุนชนิดหุ้นส่วนบริษัท หรือบริษัทก็ได้ซึ่งการจัดเก็บภาษีจะเป็นอัตราตามชนิดการลงทุนนั้น ๆ ทั้งนี้รูปแบบการลงทุนชนิดนี้ไม่มีการจำกัดหรือข้อบังคับใด ๆ ในประเทศสหรัฐอเมริกา

การจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา

การจัดเก็บภาษีเงินได้ในประเทศสหรัฐอเมริกาใช้หลักถิ่นที่อยู่และหลักแหล่งเงินได้ ประกอบกับหลักสัญชาติ (Nationality Rule) หรือหลักความเป็นพลเมือง (Citizenship rule) สำหรับการเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาซึ่งหลักการดังกล่าวสรุปสาระสำคัญได้ดังนี้

หลักการที่หนึ่ง หลักการจัดเก็บภาษีเงินได้โดยใช้หลักสัญชาติหรือหลักความเป็นพลเมือง

ผู้ที่เกิดในประเทศสหรัฐอเมริกาหรือได้รับสัญชาติอเมริกัน ถือว่ามีสัญชาติอเมริกันหรือเป็นพลเมืองของสหรัฐอเมริกา (U.S. Citizen) ตามประมวลรัษฎากรสหรัฐอเมริกา (U.S. Internal Revenue Code) มาตรา 1 ผู้มีสัญชาติอเมริกันหรือเป็นพลเมืองของสหรัฐอเมริกาจะต้องเสียภาษีเงินได้ให้แก่สหรัฐอเมริกาจากเงินได้ที่ได้รับทั้งในและนอกประเทศสหรัฐอเมริกาเป็นการเก็บภาษีจากเงินได้ทั่วโลกของบุคคลนั้น โดยไม่คำนึงว่าบุคคลนั้นจะเป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ในสหรัฐอเมริกาหรือไม่ ซึ่งศาลสูงสุดของสหรัฐอเมริกา (The United State Supreme Court) ได้วางแนวบรรทัดฐานว่าผู้มีสัญชาติอเมริกันหรือเป็นพลเมืองของสหรัฐอเมริกาสละสัญชาติหรือความเป็นพลเมืองของสหรัฐอเมริกา ก็ยังคงต้องเสียภาษีให้แก่สหรัฐอเมริกาส่วนประเด็นพิจารณาว่าบุคคลจะต้องเสียภาษีอย่างไรขึ้นอยู่กับข้อเท็จจริงว่าบุคคลนั้นสละสัญชาติหรือความเป็นพลเมือง เมื่อใดหากสละสัญชาติหรือความเป็นพลเมืองหลังวันที่ 3 มิถุนายน 2541 แต่ก่อนวันที่ 17 มิถุนายน 2551 ก็ยังคงต้องถูกจัดเก็บภาษีจากเงินได้ที่ได้รับจากแหล่งเงินได้ในสหรัฐอเมริกา (United State Source Income) เป็นเวลา 10 ปี นับแต่วันที่สละสัญชาติหรือความเป็นพลเมือง (ประมวลรัษฎากรสหรัฐอเมริกา มาตรา 877) แต่ถ้าสละสัญชาติหรือความเป็นพลเมืองตั้งแต่วันที่ 17 มิถุนายน 2551 เป็นต้นไป ประมวลรัษฎากรสหรัฐอเมริกา มาตรา 877A ให้ถือเสมือนหนึ่งว่าบุคคลนั้นได้ขายทรัพย์สินทั้งหมดที่มีอยู่ในราคาตลาดที่ยุติธรรม (Fair Market Value) ก่อนวันสละสัญชาติหรือความเป็นพลเมืองและผลได้สุทธิ (Net Gain) ส่วนที่เกิน 600,000 เหรียญสหรัฐจะต้องถูกจัดเก็บภาษี



หลักการที่สอง การเก็บภาษีเงินได้โดยใช้หลักถิ่นที่อยู่

ผู้มีถิ่นที่อยู่ในสหรัฐอเมริกา (U.S. Resident) จะต้องเสียให้แก่ประเทศสหรัฐอเมริกาจากเงินได้ที่ได้รับทั้งในและนอกประเทศสหรัฐ (ประมวลรัษฎากรสหรัฐอเมริกา มาตรา 1) เป็นการจัดเก็บภาษีจากเงินได้ทั่วโลกของบุคคลนั้นตามหลักถิ่นที่อยู่หรือหลักเงินได้ทั่วโลก เพราะผู้มีถิ่นที่อยู่ใน 66 สหรัฐอเมริกาได้รับประโยชน์จากการอยู่ในสหรัฐอเมริกาหลายประการ เช่น การได้รับการคุ้มครองในชีวิตและทรัพย์สินจากเจ้าหน้าที่ของรัฐ สิทธิในการได้รับการศึกษา สิทธิในการได้รับบริการสาธารณสุข เป็นต้น

การพิจารณาว่าการเป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ในสหรัฐอเมริกาหมายถึงบุคคลใดนั้นก่อนปี 2527 ต้องอาศัยคำพิพากษาของศาลในการหาความหมาย จึงหาความหมายที่แน่นอนไม่ได้แต่ตั้งแต่ปี 2527 เป็นต้นมาประมวลรัษฎากรสหรัฐอเมริกา มาตรา 7771 (6) ได้ให้หลักในการพิจารณาว่าเป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ในสหรัฐอเมริกาหรือไม่ไว้ 3 หลักการ ดังนี้

1) หลักการได้รับใบสำคัญถิ่นที่อยู่ถาวร (Green Card Rule) ซึ่งตามหลักการนี้บุคคลใดได้รับใบสำคัญถิ่นที่อยู่ถาวร (Green Card) ของประเทศสหรัฐอเมริกา บุคคลนั้นถือเป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ในประเทศสหรัฐอเมริกาจนกว่าจะถูกเพิกถอนหรือสละการเป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ในประเทศสหรัฐอเมริกาและการได้รับใบสำคัญถิ่นที่อยู่ถาวรมานั้นจะต้องมีคุณสมบัติ 9 ข้อ 4 ข้อเป็นคุณสมบัติเกี่ยวกับความสัมพันธ์ทางครอบครัวส่วนอีก 5 ข้อ เป็นคุณสมบัติเกี่ยวกับการได้งานทำในประเทศสหรัฐอเมริกา อย่างไรก็ดี อาจเป็นกรณีที่ได้รับใบสำคัญถิ่นที่อยู่ถาวรตามโครงการที่เรียกว่า “Visa Lottery Program” ก็ได้ซึ่งรัฐบาลสหรัฐอเมริกาให้บุคคลได้รับสิทธิดังกล่าวปีละ 55,000 รายแก่บุคคลในประเทศที่มีคนเข้ามาอยู่ในประเทศสหรัฐอเมริกาน้อยกว่า 50,000 ราย ในระยะเวลา 5 ปีที่ผ่านมาโดยบุคคลในประเทศนั้น จะต้องมีการศึกษาอย่างน้อยจบระดับมัธยมปลายหรือเทียบเท่า หรือได้ทำงานอย่างน้อย 2 ปี ในอาชีพที่ต้องมีการฝึกฝนหรือมีประสบการณ์ก่อนทำงานอย่างน้อย 2 ปี จึงจะเข้าร่วมโครงการดังกล่าวได้และบุคคลนั้นมีสิทธิยื่นคำขอได้เพียงปีละ 1 คำขอโดยตรงกับหมายเลขที่มีการจับสลากบุคคลตามคำขอนั้นก็มีสิทธิได้รับใบสำคัญถิ่นที่อยู่ถาวรของสหรัฐอเมริกา

2) หลักการปรากฏตัวอยู่ในสหรัฐอเมริกาภายในระยะเวลาอันสมควร (Substantial presence rule) ซึ่งตามหลักการนี้ชาวต่างชาติผู้ใดปรากฏตัวอยู่ในประเทศสหรัฐอเมริกาเป็นเวลาไม่น้อยกว่า 3 ปี และในปีที่ 3 ซึ่งเป็นปีปัจจุบันปรากฏตัวอยู่ในประเทศสหรัฐอเมริกาไม่น้อยกว่า 31 วัน และเมื่อใช้สูตรต่อไปนี้แล้วทั้งสามปีรวมกันมีระยะเวลาปรากฏตัวอยู่ในสหรัฐอเมริกาไม่น้อยกว่า 183 วัน ประมวลรัษฎากรสหรัฐอเมริกา มาตรา 7701(6) ให้ถือว่าบุคคลนั้นเป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ในสหรัฐอเมริกา

3) หลักการเลือกปีแรกเพื่อถือเป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ในสหรัฐอเมริกา (First year election to be treated as a resident rule) ซึ่งการเป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ในสหรัฐอเมริกาย่อมเสียภาษีน้อยกว่าการไม่เป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ใน (Non-Resident) เพราะมีสิทธิหักค่าใช้จ่ายได้มากกว่า และอัตราภาษีที่จะนำมาคำนวณกับเงินได้สุทธิ (Taxable income) ก็เป็นอัตราที่ต่ำกว่าชาวต่างชาติที่เพิ่งเข้ามาทำงานในสหรัฐอเมริกา จึงอยากจะเป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ในสหรัฐอเมริกา ประมวลรัษฎากรสหรัฐอเมริกา มาตรา 7701(6) (4) จึงเปิดโอกาสให้ชาวต่างชาติเลือกเป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ในสหรัฐอเมริกาในปีแรกที่เข้าเมือง หากเข้าเมืองในเวลาที่ 67 กำหนดไว้ คือ เดือนในเวลาที่ 1 ปรากฏตัวอยู่ในสหรัฐอเมริกาในปีแรกที่เข้าเมืองไม่น้อยกว่า 31 วันติดต่อกัน เดือนในเวลาที่ 2 ปรากฏตัวอยู่ในสหรัฐอเมริกาในปีแรกที่เข้าเมืองมีจำนวนวันไม่น้อยกว่าร้อยละ 75 ของระยะเวลา ตั้งแต่วันแรกที่เข้าเมืองจนถึงวันที่ 31 ธันวาคมของปีนั้น โดยนับรวม 31 วัน ดังกล่าวด้วยและเดือนในเวลาที่ 3. ในปีถัดมาจะต้องเป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ในสหรัฐอเมริกาตามหลักการเดือนในเวลาที่ 2 ดังกล่าวมาแล้วด้วย

ระบบการจัดเก็บภาษีในประเทศสหรัฐอเมริกาสามารถแบ่งได้เป็น 2 ระดับ กล่าวคือ ระดับสหพันธรัฐ (federal) และระดับมลรัฐและท้องถิ่น (States and local) โดยภาษีจะถูกจัดเก็บจากรายได้ของประชาชนทุกคน (individuals) บริษัท (corporations) สินเชื่อ (trusts) ที่ดิน (estates) ของขวัญ (gifts) และบัญชีเงินเดือน (payroll) โดยผู้มีรายได้จะต้องถูกจัดเก็บภาษีทั้ง 2 ระดับ

การจัดเก็บภาษีเงินได้ในประเทศสหรัฐอเมริกาพิจารณาได้ดังนี้

1. การจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา (Individual)<sup>37</sup> ใช้หลัก Worldwide income สำหรับผู้มีเงินได้สัญชาติอเมริกันและเป็นผู้มีถิ่นฐานในสหรัฐอเมริกา ส่วนผู้มีถิ่นฐานในสหรัฐอเมริกาก็จะถูกจัดเก็บภาษีเงินได้โดยใช้หลักแหล่งเงินได้ในสหรัฐอเมริกา โดยเงินได้ที่ถูกจัดเก็บภาษี เช่น เงินได้จากการจ้างงาน Capital gain and loss ค่าเช่า และค่าสิทธิ

<sup>37</sup> 26 U.S. Code § 1 - Tax imposed Basic provisions of section 1

Section 1 imposes the Federal income tax on the "taxable income" of individuals (mainly in subsections (a) through (d)) and on the taxable income of certain estates and trusts (subsection e)).

For individuals, section 1 divides income earners into categories depending on whether they are married individuals filing jointly, married individuals filing separately, unmarried individuals, surviving spouses, or heads of households. Section 1 sets forth the formula for what amount of taxable income must be paid to the United States.

ตารางที่ 3.12 แสดงอัตราภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาของประเทศสหรัฐอเมริกา ปี 2016

เงินได้สุทธิ (เหรียญสหรัฐ)				
โสด	สมรสและขึ้นร่วมหรือ แม่หม้ายที่ได้รับการ รับรอง	สมรส แต่แยกชั้น	หัวหน้าครอบครัว	อัตราภาษี (ร้อยละ)
ไม่เกิน 9,275	ไม่เกิน 18,550	ไม่เกิน 9,275	ไม่เกิน 13,250	10
9,276-37,650	18,557-75,300	9,276-37,650	13,251-50,400	15
37,651-91,150	75,301-151,900	37,651-75,950	50,401-130,150	25
91,151-190,150	151,901-231,450	75,951-115,725	130,151-210,800	28
190,151-413,350	231,451-413,350	115,726-206,675	210,801-413,350	33
413,351-415,050	413,351-466,950	206,676-233,475	413,351-441,000	35
415,051 ขึ้นไป	466,951 ขึ้นไป	233,476 ขึ้นไป	441,001 ขึ้นไป	39.6

ที่มา: [www.bankrate.com/finance/tax-brackets.aspx](http://www.bankrate.com/finance/tax-brackets.aspx) สืบค้นเมื่อวันที่ 27 พฤศจิกายน 2560

ตารางที่ 3.13 แสดงอัตราภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาของประเทศสหรัฐอเมริกา ปี 2017 (สำหรับภาษีเงินได้ที่ครบกำหนดวันที่ 17 เมษายน 2018)

เงินได้สุทธิ (เหรียญสหรัฐ)				
โสด	สมรสและขึ้นร่วมหรือ แม่หม้ายที่ได้รับการ รับรอง	สมรส แต่แยกชั้น	หัวหน้าครอบครัว	อัตราภาษี (ร้อยละ)
ไม่เกิน 9,325	ไม่เกิน 18,650	ไม่เกิน 9,325	ไม่เกิน 13,350	10
9,326-37,950	18,651-75,900	9,326-37,950	13,351-50,800	15
37,951-91,900	75,901-153,100	37,951-76,550	50,801-131,200	25
91,901-191,650	153,101-233,350	76,551-116,675	131,201-212,500	28
191,651-416,700	233,351-416,700	116,676-208,350	212,501-416,700	33
416,701-418,400	416,701-470,700	208,351-235,350	416,701-444,550	35
418,401 ขึ้นไป	470,701 ขึ้นไป	235,351 ขึ้นไป	444,551 ขึ้นไป	39.6

ที่มา: [www.bankrate.com/finance/tax-brackets.aspx](http://www.bankrate.com/finance/tax-brackets.aspx) สืบค้นเมื่อวันที่ 27 พฤศจิกายน 2560

### การจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคล

การจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลแบ่งออกเป็น ห้างหุ้นส่วน (Partnerships) ภาษีจะถูกหักเก็บจากรายได้ของหุ้นส่วนแต่ละคนและบริษัทและบริษัทจำกัด (Corporate and LLC) – บริษัทและบริษัทจำกัดสามารถเลือกหลักเกณฑ์การเก็บภาษีได้ระหว่าง S Corporation หรือ C Corporations

- S Corporations – ผู้ถือหุ้นจะเป็นผู้จ่ายภาษีเงินได้
- C Corporations – บริษัทจะเป็นผู้เสียภาษีซึ่งมีอัตราอยู่ระหว่างร้อยละ 15 ถึง 35
- อัตราภาษีธุรกิจการให้บริการส่วนบุคคล เช่น ด้านกฎหมาย การแพทย์หรือการ

บัญชีจะอยู่ระดับเดียวกันที่ร้อยละ 35

การเรียกเก็บเงินปันผลของบริษัทจะแบ่งเป็น 2 ครั้ง คือ เมื่อบริษัทจ่ายเงินภาษีบริษัท และเมื่อผู้ได้รับเงินปันผลจ่ายเงินภาษีส่วนบุคคล (อัตราภาษีสูงสุดร้อยละ 15)

การจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลในสหรัฐอเมริกา คำนวณจากฐานภาษี กำไรสุทธิ<sup>38</sup> จากผู้ประกอบการในสหรัฐอเมริกา โดยใช้หลัก Worldwide income เช่นเดียวกับภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาเว้นแต่เป็นการประกอบการธุรกิจในรูปแบบองค์กรธุรกิจบางประเภทซึ่งต้องปฏิบัติตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขของกฎหมายพิเศษตามแต่กรณี และกำไรสุทธิจะนำมาคำนวณภาษีในอัตราภาษีแบบก้าวหน้า progressive tax rate ตามตาราง ดังนี้<sup>39</sup>

<sup>38</sup> 26 U.S. Code Part II - TAX ON CORPORATIONS

(a) Corporations in general

A tax is hereby imposed for each taxable year on the taxable income of every corporation.

(b) Amount of tax

The amount of the tax imposed by subsection (a) shall be 21 percent of taxable income.

(c) Exceptions Subsection (a) shall not apply to a corporation subject to a tax imposed by—

- (1) section 594 (relating to mutual savings banks conducting life insurance business),
- (2) subchapter L (sec. 801 and following, relating to insurance companies), or
- (3) subchapter M (sec. 851 and following, relating to regulated investment companies and real estate investment trusts).

(d) Foreign corporations

In the case of a foreign corporation, the tax imposed by subsection (a) shall apply only as provided by section 882.

<sup>39</sup> กัทธาสรชัย พานิชวงค์ และคณะวิจัย, “การศึกษาแนวทางการปรับปรุงภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่าย เพื่อเพิ่มขีดความสามารถในการแข่งขันและรองรับการเข้าสู่การเป็นประชาคมเศรษฐกิจอาเซียน,” (โครงการวิจัยสำนักงานเศรษฐกิจการคลัง กระทรวงการคลัง, 2557), น.40-41

กำไรสุทธิ (เหรียญสหรัฐ)	อัตรากำไร (ร้อยละ)
ไม่เกิน 50,000	15
50,001 – 75,000	7,500 เหรียญสหรัฐ + ร้อยละ 25 ของกำไรสุทธิส่วนที่เกิน 50,000
75,001 – 100,000	13,750 เหรียญสหรัฐ + ร้อยละ 34 ของกำไรสุทธิส่วนที่เกิน 75,000
100,001 – 335,000	22,2250 เหรียญสหรัฐ + ร้อยละ 39 ของกำไรสุทธิส่วนที่เกิน 100,000
335,001 – 10,000,000	113,900 เหรียญสหรัฐ + ร้อยละ 34 ของกำไรสุทธิส่วนที่เกิน 335,000
10,000,001 – 15,000,000	3,400,000 เหรียญสหรัฐ + ร้อยละ 35 ของกำไรสุทธิส่วนที่เกิน 10,000,000
15,000,001 – 18,333,333	5,150,000 เหรียญสหรัฐ + ร้อยละ 38 ของกำไรสุทธิส่วนที่เกิน 15,000,000
18,000,004 ขึ้นไป	ร้อยละ 35

ที่มา: <http://taxsummaries.pwc.com/ID/United-States-Corporate-Taxes-on-corporate-income>

สืบค้นเมื่อวันที่ 29 พฤศจิกายน 2560

### 3.2.2.1 สหราชอาณาจักร<sup>40</sup>

#### <sup>40</sup>Income and Corporation Taxes Act 1988

##### Income tax

##### The charge to income tax

(1) Income tax shall be charged in accordance with the provisions of the Income Tax Acts in respect of all property, profits or gains respectively described or comprised in the Schedules, A, B, C, D, E and F, set out in sections 15 to 20 or which in accordance with the Income Tax Acts are to be brought into charge to tax under any of those Schedules or otherwise.

(2) Where any Act enacts that income tax shall be charged for any year, income tax shall be charged for that year—

(a) in respect of any income which does not fall within paragraph (b) below, at such rate as Parliament may determine to be the basic rate for that year;

(b) in respect of so much of an individual's total income as exceeds £17,900, at such higher rates respectively as Parliament may determine in relation to the first £2,500, the next £5,000, the next £7,900, the next £7,900 and the remainder;

but this subsection has effect subject to any provision of the Income Tax Acts providing for income tax to be charged at a different rate in certain cases.

(3) The amount up to which an individual's income is by virtue of subsection (2) above chargeable for any year at the basic rate shall be known as the basic rate limit; and the parts of income in excess of the basic rate limit which are specified in paragraph (b) of that subsection shall be known respectively as the first, second, third, fourth and fifth higher rate bands.

การจัดเก็บภาษีเงินได้ในสหราชอาณาจักรมีหน่วยงานที่รับผิดชอบหลัก ๆ อยู่ 2 หน่วยงาน ได้แก่ 1) กรมสรรพากรและ 2) กรมศุลกากรและสรรพสามิตและใช้หลัก Worldwide income ในการจัดเก็บภาษีจากผู้มีถิ่นฐานและเกณฑ์การพิจารณาและไม่มีถิ่นฐานในสหราชอาณาจักรซึ่งในส่วนของผู้ไม่มีถิ่นฐานจะถูกจัดเก็บภาษีเฉพาะเงินได้ที่มาจากแหล่งเงินได้ในสหราชอาณาจักร

การจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาใช้หลักเกณฑ์การพิจารณาของผู้มีถิ่นฐานในสหราชอาณาจักรคือต้องเป็นผู้มีถิ่นฐานโดยอยู่อาศัยในสหราชอาณาจักรเกิน 183 วัน หรือเกิน 91 วัน โดยเฉลี่ยตลอดระยะเวลา 4 ปี

เงินได้พึงประเมินที่ถูกจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาแบ่งเป็น 7 ประเภท<sup>41</sup> ได้แก่

- (1) เงินได้จากการจ้างงาน (Earning from employment)
- (2) เงินได้จากการประกอบกิจการส่วนบุคคล (Earning from self employ)
- (3) เงินได้จากบำนาญ (Pension income)
- (4) เงินได้จากดอกเบี้ย (Interest)
- (5) เงินได้จากเงินปันผล (Dividend)
- (6) เงินได้จากค่าเช่า (Rent income)
- (7) เงินได้จากทรัสต์ (Trust income)

---

(4) If the retail prices index for the month of December preceding a year of assessment is higher than it was for the previous December, then, unless Parliament otherwise determines, subsection (2) above shall apply for that year as if for each of the amounts specified in that subsection as it applied for the previous year (whether by virtue of this subsection or otherwise) there were substituted an amount arrived at by increasing the amount for the previous year by the same percentage as the percentage increase in the retail prices index and, if the result is not a multiple of £100, rounding it up to the nearest amount which is such a multiple.

(5) Subsection (4) above shall not require any change to be made in the amounts deductible or repayable under section 203 between the beginning of a year of assessment and 5th May in that year.

(6) The Treasury shall before each year of assessment make an order specifying the amounts which by virtue of subsection (4) above will be treated as specified for that year in subsection (2) above.

(7) Part VII contains general provisions relating to the taxation of income of individuals.

<sup>41</sup> ภัทรศรัย พานิชวงศ์ และคณะวิจัย, “การศึกษาแนวทางการปรับปรุงภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่าย เพื่อเพิ่มขีดความสามารถในการแข่งขันและรองรับการเข้าสู่การเป็นประชาคมเศรษฐกิจอาเซียน,” (โครงการวิจัยสำนักงานเศรษฐกิจการคลัง กระทรวงการคลัง, 2557), น.56-58.



การคำนวณภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาในสหราชอาณาจักรคำนวณดังนี้

$$\text{เงินได้สุทธิ} = \text{เงินได้พึงประเมินตามกฎหมาย} - \text{ค่าใช้จ่ายตามกฎหมาย} - \text{ค่าลดหย่อนตามกฎหมาย}$$

เมื่อได้เงินได้สุทธิให้นำมาคำนวณอัตราภาษีตามตาราง ดังนี้

ตารางที่ 3.14 แสดงอัตราภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาของสหราชอาณาจักร

อัตราภาษี	รายได้ 2017/2018	รายได้ 2016/2017
อัตราเริ่มต้นสำหรับการออม 0%	0-5,000	0-5,000
อัตรา Basic : 20%	0-33,500	0-32,000
อัตรา Higher : 40%	33,501-150,000	32,001-150,000
อัตรา Additional : 45%	เกินกว่า 150,000	เกินกว่า 150,000

หมายเหตุ: อัตราเริ่มต้น 0% สำหรับรายได้สำหรับการออมเท่านั้น

ที่มา: <http://taxsummaries.pwc.com/ID/United-Kingdom-Individual-Taxes-on-personal-income>

สืบค้นเมื่อวันที่ 26 พฤศจิกายน 2560

การจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลจัดเก็บจากฐานภาษีกำไรสุทธิของบริษัทและองค์กรอื่น ๆ รวมถึง คลับ (Club) กลุ่มสังคม (Society) และสมาคม (Associations) โดยกำไรที่ใช้ในการคำนวณภาษีจะมาจากเงินได้จากการค้าและการลงทุนและเงินได้จาก Capital gain ซึ่งปีภาษีจะหมายถึงวันที่ 1 เมษายน ถึงวันที่ 31 มีนาคมของปีถัดไป สำหรับการคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลสามารถหักรายจ่าย เช่น ดอกเบี้ย การลงทุนทางตรง (Capital allowance on plant and machinery) การซื้อสิทธิบัตร ค่ากู้ดวิลล์ หรือสินทรัพย์จับต้องไม่ได้ (Intangible goods) ค่าใช้จ่ายสำหรับการวิจัยพัฒนา เป็นต้นสำหรับบริษัทที่จดทะเบียนและประกอบกิจการในอังกฤษ จะต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลและภาษี Capital gain ในประเทศอังกฤษ

สำหรับบริษัทที่ไม่มีถิ่นฐานในสหราชอาณาจักร (Non-resident company) หากประกอบกิจการค้าในสหราชอาณาจักรผ่าน Permanent Establishment (PE) ไม่สามารถนำค่าเสื่อม

ราคามาหักเป็นค่าใช้จ่ายในการคำนวณภาษีโดยใช้หลัก Territorial system ซึ่งเก็บภาษีเฉพาะกำไรที่เกิดจากแหล่งเงินได้ในอังกฤษเท่านั้น รวมทั้งยกเว้นภาษีเงินปันผลและกำไรสาขาในต่างประเทศ

อัตราภาษีสำหรับการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลของสหราชอาณาจักรมี 2 อัตราภาษี กล่าวคือ อัตราต่ำ (The lower rate หรือ Small profit rate) และอัตราสูง (Upper rate หรือ Main rate) ซึ่งเป็นลักษณะของภาษีอัตราก้าวหน้า (Progressive rate) โดยอัตราภาษีดังกล่าวจะขึ้นอยู่กับช่วงของเงินได้สุทธิ เช่น กำไรสุทธิใน ค.ศ. 2014 หากมีกำไรสุทธิต่ำกว่า 300,000 ปอนด์ จะเสียภาษีในอัตราร้อยละ 20 (Small profit rate) แต่หากกำไรสุทธิสูงกว่า 1,500,000 ปอนด์ จะเสียภาษีในอัตราร้อยละ 21 (Main rate) ทั้งนี้สำหรับหากนิติบุคคลรายได้มีกำไรสุทธิที่ตกอยู่ในช่วง 300,000 – 1,500,000 ปอนด์ จะสามารถขอสิทธิบรรเทาซึ่งเรียกว่า “Marginal relief” ได้ โดยการคำนวณภาษีเงินได้นิติบุคคลของอังกฤษในการขอสิทธิ Marginal relief มีความซับซ้อนมาก เช่น ใน ค.ศ. 2014 หากผู้ประกอบการมีกำไรสุทธิจำนวน 1,000,000 ปอนด์ เมื่อนำมาคำนวณภาษีที่อัตราร้อยละ 26 จะได้ 260,000 ปอนด์ จากนั้นให้นำ Marginal relief จำนวน 1,500,000 (Upper limit) มาหักด้วยกำไรสุทธิ 1,000,000 จะได้ค่า 500,000 ปอนด์ แล้วนำค่าที่ได้มาคูณด้วย Standard fraction  $(3/200) = 7,500$  จากนั้นให้นำค่า 7,500 ปอนด์ ที่ได้ไปลบออกภาษีที่คำนวณได้ในตอนแรก จะได้ภาษีที่ต้องเสียจำนวน  $260,000 - 7,500 = 252,500$  ปอนด์ สำหรับรายได้จากสิทธิบัตรและรายได้จากการขายสินค้าที่มีสิทธิบัตรประกอบไปกับตัวสินค้า ต้องเสียภาษีในอัตราร้อยละ 10 ส่วนเงินปันผลที่จ่ายจากบริษัทสัญชาติอังกฤษไม่อยู่ในข่ายที่ต้องเสียภาษีหักเงินได้หัก ณ ที่จ่าย ในขณะที่การรับเงินปันผลของนิติบุคคลจะได้รับการยกเว้นภาษีสำหรับอัตราภาษีเงินได้นิติบุคคลของอังกฤษ ดังนี้

ปีภาษีเงินได้นิติบุคคลเริ่ม ณ วันที่ 1 เมษายนของทุกปี<sup>42</sup> สำหรับการยื่นเสียภาษี อังกฤษ ใช้ระบบ Self-assessment สำหรับการประเมินภาษี ในกรณีบริษัทขนาดใหญ่ที่มีกำไรต่อปีเกิน

---

#### <sup>42</sup>Date for payment

(1) Subject to the provisions of the Income Tax Acts and in particular to subsection (2) below and section 203, income tax contained in an assessment for any year shall be payable on or before the 1st January in that year, or at the expiration of a period of 30 days beginning with the date of the issue of the notice of assessment, whichever is the later.

(2) Subject to subsection (3) below, income tax under Schedule D charged for any year on any individual or firm in respect of the profits or gains of any trade, profession or vocation and contained in an assessment for that year shall, instead of being payable in accordance with subsection (1) above, be payable in two equal instalments, the first on or before the 1st January in that year or at the expiration of the period referred to in subsection (1) above, and the second on or before the following 1st July; and the provisions of the

1.5 ล้านปอนด์ จะต้องประมาณการภาษีที่คาดว่าจะต้องเสียในสิ้นปีและแบ่งชำระออกเป็น 4 งวด สำหรับบริษัทอื่นให้จ่ายในเดือนที่ 9 ตามปีบัญชีของบริษัท

อัตราภาษีเป็นอัตราภาษีแบบคงที่ (fix rate) กล่าวคือ ถ้าหากเป็นภาษีเงินได้นิติบุคคลที่จัดเก็บจากบริษัททั่วไป ที่มีใช้ธุรกิจขนาดย่อมจะจัดเก็บในอัตราร้อยละ 30 แต่หากเป็นกรณีของธุรกิจขนาดย่อมหรือขนาดเล็กจะจัดเก็บในอัตราร้อยละ 19<sup>43</sup>

---

Income Tax Acts as to the recovery of income tax shall apply to each instalment of the tax in the same manner as they apply to the whole amount of the tax.

(3) Where the date of the issue of the notice of assessment is later than the 1st June following the end of the year of assessment, subsection (2) above shall not have effect, and the tax shall be due and payable as provided in subsection (1) above.

(4) Except as otherwise provided by the Income Tax Acts, any income tax charged at a rate other than the basic rate on—

- (a) income from which income tax has been deducted (otherwise than under section 203); or
- (b) income from or on which income tax is treated as having been deducted or paid; or
- (c) income chargeable under Schedule F;

shall be due and payable on or before 1st December following the end of the year for which it is assessed, or at the expiration of a period of 30 days beginning with the date of the issue of the notice of assessment, whichever is the later.

<sup>43</sup> จาก <http://www.hmrc.gov.uk/rates/corp.htm>

## บทที่ 4

# วิเคราะห์ปัญหาและอุปสรรคเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีเงินได้จากการประกอบ ธุรกิจวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อม ตามกฎหมาย ภาษีอากรไทยกับต่างประเทศ

ในบทนี้ผู้วิจัยจะวิเคราะห์ปัญหาและอุปสรรคเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีเงินได้จากการประกอบธุรกิจวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อมจากการจัดตั้งองค์กรธุรกิจประเภทบุคคลธรรมดาและนิติบุคคล ตลอดจนวิเคราะห์เปรียบเทียบการจัดเก็บภาษีเงินได้จากการประกอบธุรกิจลักษณะดังกล่าวกับกฎหมายภาษีอากรต่างประเทศ โดยพิจารณาแบ่งเป็น 2 กลุ่ม กล่าวคือ กลุ่มที่หนึ่ง กลุ่มประเทศที่ใช้กฎหมายลายลักษณ์อักษร (Civil Law) ได้แก่ ประเทศญี่ปุ่นและสาธารณรัฐสิงคโปร์ กลุ่มที่สอง กลุ่มประเทศที่ใช้กฎหมายจารีตประเพณี (Common Law) ได้แก่ สหรัฐอเมริกาและสหราชอาณาจักรเพื่อจะได้นำมาเป็นแนวทางในการปรับปรุงแก้ไขกฎหมายภาษีอากร รวมทั้งแนวทางการจัดเก็บภาษีเงินได้จากการประกอบธุรกิจวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อม ซึ่งผู้วิจัยได้วิเคราะห์เป็นประเด็น ดังต่อไปนี้

ประเด็นที่หนึ่ง วิเคราะห์ปัญหาและอุปสรรคของการจัดการเก็บภาษีอากรจากธุรกิจวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อมตามกฎหมายไทยกับหลักการภาษีอากรที่ดี

ประเด็นที่สอง วิเคราะห์การจัดเก็บภาษีเงินได้จากการประกอบธุรกิจวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อมตามกฎหมายภาษีอากรไทยกับกลุ่มประเทศที่ใช้กฎหมายลายลักษณ์อักษร

ประเด็นที่สาม วิเคราะห์การจัดเก็บภาษีเงินได้จากการประกอบธุรกิจวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อมตามกฎหมายภาษีอากรไทยกับกลุ่มประเทศที่ใช้กฎหมายจารีตประเพณี

### 4.1 วิเคราะห์ปัญหาและอุปสรรคของการจัดเก็บภาษีอากรจากธุรกิจวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อมตามกฎหมายไทยกับหลักการภาษีอากรที่ดี

4.1.1 วิเคราะห์ปัญหาและอุปสรรคของการจัดเก็บภาษีเงินได้จากธุรกิจวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อมกับหลักความเป็นธรรม

ในหัวข้อนี้ผู้วิจัยจะทำการวิเคราะห์ปัญหาและอุปสรรคการจัดเก็บเงินได้จากธุรกิจวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อมกับหลักความเป็นธรรมซึ่งเป็นหลักการหนึ่งของหลักการภาษี

อากรที่ดี หลักความเป็นธรรมในการจัดเก็บภาษีถือเป็นหัวใจสำคัญของลักษณะภาษีอากรที่ดี เนื่องจากการจัดเก็บภาษีอากรอย่างมีประสิทธิภาพและบรรลุวัตถุประสงค์ในการจัดเก็บภาษีเพื่อนำเงินภาษีมาใช้จ่ายในกิจการของรัฐบาลหรือเพื่อสร้างการกระจายรายได้แก่ประชาชนลดความเหลื่อมล้ำทางเศรษฐกิจตามที่ได้กล่าวมาในบทที่ 2 นั้น การจัดเก็บภาษีอากรตามหลักความเป็นธรรมก่อให้เกิดความเป็นยุติธรรมและความเสมอภาคแก่ประชาชนผู้มีเงินได้ตามกฎหมายภาษี รวมทั้งรัฐสามารถดำเนินการจัดเก็บภาษีโดยการบริหารจัดการที่มีประสิทธิภาพสอดคล้องกับหลักการภาษีอากรที่ดี ผู้วิจัยได้วิเคราะห์หลักความเป็นธรรมในการจัดเก็บภาษี แยกพิจารณาเป็น 2 ประการ ดังนี้

ประการที่หนึ่ง หลักความเป็นธรรมในการจัดเก็บภาษีในแนวนอน (Horizontal Equity of Taxation) กล่าวถึง บุคคลที่อยู่ในสถานการณ์เดียวกัน ควรถูกจัดเก็บภาษีเท่ากันหรือกล่าวอีกนัยคือ บุคคลที่มีรายได้หรือเงินได้ตามกฎหมายเท่ากันต้องจ่ายเงินภาษีในจำนวนเท่ากัน

ประการที่สอง หลักความเป็นธรรมในการจัดเก็บภาษีในแนวตั้ง (Vertical Equity of Taxation) กล่าวถึง บุคคลที่อยู่ในสถานการณ์ที่แตกต่างกันควรถูกจัดเก็บภาษีแตกต่างกัน หรือกล่าวอีกนัยหนึ่งคือ บุคคลที่มีรายได้มากต้องจ่ายเงินภาษีมากกว่าบุคคลที่มีรายได้น้อย

จากหลักการดังกล่าวข้างต้น ผู้วิจัยได้นำมาวิเคราะห์กับปัญหาและอุปสรรคของการจัดเก็บภาษีเงินได้จากธุรกิจวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อม ดังนี้

#### 4.1.1.1 วิเคราะห์หลักความเป็นธรรมในแนวนอน (Horizontal Equity of Taxation)

การจัดเก็บภาษีตามหลักความเป็นธรรมในแนวนอนกำหนดให้บุคคลที่อยู่ภายใต้สถานการณ์ที่เหมือนกันควรถูกจัดเก็บภาษีเท่ากัน ซึ่งเปรียบเทียบกับกรอบธุรกิจวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อมแล้วผู้ประกอบการที่มีฐานะเหมือนกันหรือมีรายได้ในการประกอบธุรกิจเท่ากันควรถูกจัดเก็บภาษีเท่ากันหรือกล่าวอีกนัยคือ ผู้ประกอบธุรกิจที่มีรายได้เท่ากัน แต่มีความแตกต่างกันในการจัดตั้งองค์กรธุรกิจควรถูกจัดเก็บภาษีเท่ากันซึ่งผู้วิจัยขอยกตัวอย่างประกอบหลักการดังกล่าวดังนี้

ตัวอย่าง นางสาวสิริรัตน์เป็นคนโสดประกอบธุรกิจผลิตและจำหน่ายปลอกหมอนลายการ์ตูนมีเงินได้ในปีภาษี 2560 จำนวน 5,000,000 บาท และหักค่าใช้จ่ายในการผลิตปลอกหมอนในอัตราเหมาร้อยละ 70 นางสาวสิริรัตน์จะถูกจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาอุปสันปีดังนี้

วิธีการคำนวณหาเงินได้สุทธิเพื่อคำนวณภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา

เงินได้พึงประเมินประเภทที่ 8 เดือนมกราคม-ธันวาคม 5,000,000 บาท

หักค่าใช้จ่ายในอัตราเหมาร้อยละ 70

3,500,000 บาท

เหลือเงินได้หลังจากหักค่าใช้จ่ายแล้ว 1,500,000 บาท

หักค่าลดหย่อนส่วนตัวของผู้มีเงินได้ 60,000 บาท

เหลือเงินได้สุทธิ 1,440,000 บาท

นำเงินได้สุทธิไปคำนวณภาษีตามตารางบัญชีอัตราภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ประจำปีภาษี 2560

นางสาวสิริรัตน์ต้องเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา 218,000<sup>1</sup> บาท

บริษัท สุริรัตน์ฟาร์ม จำกัด ประกอบธุรกิจผลิตและติดตั้งฟาร์มมีรายได้ในปีภาษี 2560 จำนวน 10,000,000 บาท และมีกำไรสุทธิหลังหักค่าใช้จ่ายตามกฎหมายแล้วจำนวน 5,000,000 บาท บริษัท สุริรัตน์ฟาร์ม จำกัด จะถูกจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลรอบสิ้นระยะเวลาบัญชีจำนวน 1,000,000 บาท<sup>2</sup>

จากตัวอย่างข้างต้นจะพบว่าการประกอบธุรกิจวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อมมีผู้มีรายได้และเงินได้เท่ากันคือ 5,000,000 บาท แต่สถานะของบุคคลแตกต่างกันกล่าวคือนางสาวสิริรัตน์บุคคลธรรมดา และบริษัท สุริรัตน์ฟาร์ม จำกัด เลือกจัดตั้งองค์กรธุรกิจแตกต่างกันและถูกจัดเก็บภาษีเงินได้ด้วยวิธีการและอัตราภาษีที่ต่างกัน ซึ่งวิธีการดังกล่าวขัดต่อหลักความเป็นธรรมในแนวนอนที่กำหนดให้บุคคลที่มีฐานะเหมือนกันหรือมีรายได้ในการประกอบธุรกิจเท่ากัน ควรถูกจัดเก็บภาษีเท่ากัน

#### 4.1.1.2 วิเคราะห์หลักความเป็นธรรมในแนวตั้ง (Vertical Equity of Taxation)

การจัดเก็บภาษีตามหลักความเป็นธรรมในแนวตั้งกำหนดให้บุคคลที่อยู่ภายใต้สถานการณ์ที่แตกต่างกันย่อมถูกจัดเก็บภาษีแตกต่างกัน ซึ่งเปรียบเทียบกับ การประกอบธุรกิจวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อมแล้ว ผู้ประกอบการที่มีฐานะแตกต่างกันหรือมีรายได้ในการประกอบธุรกิจแตกต่างกันควรถูกจัดเก็บภาษีไม่เท่ากันหรือกล่าวอีกนัย คือ ผู้ประกอบธุรกิจที่มีรายได้แตกต่างกันและมีความแตกต่างกันในการจัดตั้งองค์กรธุรกิจควรถูกจัดเก็บภาษีแตกต่างกันซึ่งผู้วิจัยขอยกตัวอย่างประกอบหลักการดังกล่าว ดังนี้

จากตัวอย่างข้อ 4.1.1.1 นางสาวสิริรัตน์ เป็นคนโสดประกอบธุรกิจผลิตและจำหน่ายผลิตภัณฑ์ปลาหมอนลายการ์ตูนมีเงินได้ในปีภาษี 2560 จำนวน 5,000,000 บาท และหักค่าใช้จ่ายในการผลิตปลาหมอนในอัตราเหมาร้อยละ 70 นางสาวสิริรัตน์จะถูกจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา รอบสิ้นปี 218,000 บาท และนางสาวโสภิตาเป็นคนโสดประกอบธุรกิจผลิตและจำหน่ายรองเท้าหนังมีเงินได้ในปีภาษีเดียวกันจำนวน 10,000,000 ล้านบาท และหักค่าใช้จ่ายในการผลิตรองเท้าใน

<sup>1</sup> คำนวณจาก  $(300,000 \times 5\%) + (500,000 \times 10\%) + (640,000 \times 15\%)$

<sup>2</sup> คำนวณจาก  $5,000,000 \times 20\%$



อัตราเหมาร้อยละ 70 นางสาวโสภิตาจะต้องเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาตามวิธีการคำนวณหาเงินได้สุทธิ เพื่อคำนวณภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาเช่นกันกับนางสาวสิริรัตน์ ดังนี้

เงินได้พึงประเมินประเภทที่ 8 เดือนมกราคม-ธันวาคม	10,000,000 บาท
หักค่าใช้จ่ายในอัตราเหมาร้อยละ 70	7,000,000 บาท
เหลือเงินได้หลังจากหักค่าใช้จ่ายแล้ว	3,000,000 บาท
หักค่าลดหย่อนส่วนตัวของผู้มีเงินได้	60,000 บาท
เหลือเงินได้สุทธิ	2,400,000 บาท
นำเงินได้สุทธิไปคำนวณภาษีตามตารางบัญชีอัตราภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาประจำปีภาษี 2560	
นางสาวโสภิตาต้องเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา	515,000 <sup>3</sup>

จากตัวอย่างนางสาวสิริรัตน์และนางสาวโสภิตาประกอบธุรกิจในรูปแบบบุคคลธรรมดาและมีรายได้แตกต่างกันย่อมถูกจัดเก็บภาษีแตกต่างกันตามระดับรายได้ของแต่ละคน กล่าวคือ นางสาวโสภิตามีรายได้มากกว่านางสาวสิริรัตน์ จึงถูกจัดเก็บภาษีมากกว่า ซึ่งสอดคล้องกับหลักความเป็นธรรมในแนวตั้งที่ภายใต้สถานการณ์ที่แตกต่างกันบุคคลย่อมถูกจัดเก็บภาษีแตกต่างกันหรืออาจกล่าวอีกนัย คือ การจัดเก็บภาษีเงินได้ในอัตราก้าวหน้าสอดคล้องกับหลักการกระจายรายได้และหลักความเป็นธรรมในการจัดเก็บภาษีในแนวตั้ง

4.1.2 วิเคราะห์ปัญหาและอุปสรรคของการจัดเก็บภาษีเงินได้จากธุรกิจวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อมกับหลักความมีประสิทธิภาพในทางเศรษฐกิจและหลักความมีประสิทธิภาพในการจัดเก็บภาษี

ตามที่กล่าวมาในบทที่ 2 หัวข้อ 2.1.3.14 หลักความมีประสิทธิภาพในการจัดเก็บภาษีเป็นหลักการหนึ่งของหลักการภาษีอากรที่ดีได้วางหลักการจัดเก็บภาษี โดยคำนึงถึงต้นทุนในการจัดเก็บภาษีจะต้องมีต้นทุนต่ำ กล่าวคือ รัฐบาลต้องบริหารค่าใช้จ่ายในการจัดเก็บภาษีให้มีต้นทุนต่ำหรือมีต้นทุนน้อยกว่าเงินภาษีที่ได้รับจากประชาชน รวมถึงค่าใช้จ่ายที่อาจเกิดขึ้นจากการที่ประชาชนให้ความร่วมมือในการเสียภาษีด้วยส่วนหลักความมีประสิทธิภาพในการจัดเก็บภาษีจะต้องมีความเป็นกลางกล่าวคือ ภาษีจะต้องไม่บิดเบือนต่อการตัดสินใจในการเข้าดำเนินกิจกรรมทางเศรษฐกิจของประชาชน

<sup>3</sup> คำนวณจาก  $(300,000 \times 5\%) + (500,000 \times 10\%) + (750,000 \times 15\%) + (1,000,000 \times 20\%) + (550,000 \times 25\%)$

#### 4.1.2.1 วิเคราะห์หลักความมีประสิทธิภาพในทางเศรษฐกิจ

ตามที่ได้กล่าวในบทที่ 2 และบทที่ 3 เกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีเงินได้จากผู้ประกอบการธุรกิจวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อมตามกฎหมายอากรไทยได้กำหนดให้การประกอบการธุรกิจวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อมในรูปแบบของนิติบุคคลถูกจัดเก็บภาษีในอัตราร้อยละ 20<sup>4</sup> ของกำไรสุทธิ ในขณะที่การประกอบการธุรกิจวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อมในรูปแบบของบุคคลธรรมดาถูกจัดเก็บอัตราร้อยละสูงสุดร้อยละ 35<sup>5</sup> ซึ่งจากการจัดเก็บภาษีกรณีดังกล่าวอัตราร้อยละได้เข้ามามีบทบาทต่อการบิดเบือนการตัดสินใจของบุคคลในการเลือกประกอบการธุรกิจวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อมในรูปแบบของนิติบุคคลมากกว่าบุคคลธรรมดา ซึ่งขัดต่อหลักความมีประสิทธิภาพในทางเศรษฐกิจที่กำหนดหลักการของภาษีอากรที่ดีว่า ภาษีอากรที่ดีต้องมีความเป็นกลาง เมื่อวิเคราะห์กรณีดังกล่าวแล้ว การจัดเก็บภาษีจากการเข้าดำเนินกิจกรรมทางเศรษฐกิจที่มีลักษณะเดียวกันกล่าวคือ การประกอบการธุรกิจวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อมแต่กำหนดอัตราร้อยละที่แตกต่างกันส่งผลทำให้ภาษีไม่มีความเป็นกลาง อัตราร้อยละเป็นส่วนหนึ่งที่มีผลกระทบต่อการตัดสินใจของผู้มีหน้าที่เสียภาษีในการเข้าดำเนินกิจกรรมทางเศรษฐกิจ กล่าวคือ อัตราร้อยละส่วนเพิ่มที่สูงหรือการจัดเก็บภาษีเงินได้จากการประกอบการธุรกิจวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อม ในรูปแบบบุคคลธรรมดา โดยการกำหนดอัตราร้อยละแบบก้าวหน้าจะไม่จูงใจให้ผู้ประกอบการตัดสินใจเลือกประกอบการโดยมุ่งเน้นกำไรและคำนึงถึงความสามารถของตนเองอย่างแท้จริง

จิสต์ดี รอดจันทร์ ได้กล่าวถึง หลักความมีประสิทธิภาพในทางเศรษฐกิจว่าเป็นหลักการทางภาษีอากรที่ดีที่มุ่งเน้นให้กระบวนการจัดเก็บภาษีมีความเป็นกลางทางเศรษฐกิจ กล่าวคือ ภาษีอากรที่ดีจะต้องไม่บิดเบือนหรือกระทบต่อการตัดสินใจของเอกชนผู้มีหน้าที่เสียภาษีในการดำเนินกิจกรรมทางเศรษฐกิจหรือกระทบการตัดสินใจให้น้อยที่สุด

จากการศึกษาวิเคราะห์และทบทวนวรรณกรรมในบทที่ 2 และบทที่ 3 ผู้วิจัยพบว่า อัตราร้อยละเงินได้ที่ถูกจัดเก็บจากผู้ประกอบการธุรกิจวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อมในรูปแบบบุคคลธรรมดาและนิติบุคคลทั่วไปที่มีความแตกต่างกันและยิ่งไปกว่านั้น หากเป็นกรณีผู้ประกอบการธุรกิจวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อม ภายใต้หลักเกณฑ์และเงื่อนไขของกรมสรรพากรจะมีวิธีการจัดเก็บในรูปแบบที่แตกต่างกันไปอีก

ผู้วิจัยขอยกตัวอย่างประกอบการอธิบายหลักการดังกล่าวดังนี้

นางสาวสวรส เป็นคนโสดประกอบการผลิต และจำหน่ายครีม และผลิตเสริมความงามมีเงินได้ในปีภาษี 2560 จำนวน 10,000,000 บาท และมีต้นทุนค่าใช้จ่ายในการประกอบการ

<sup>4</sup> อัตราร้อยละแบบคงที่

<sup>5</sup> อัตราร้อยละแบบก้าวหน้า

ดังกล่าวทั้งสิ้นจำนวน 5,000,000 บาท นางสาวสวรจะถูกจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาในรอบสิ้นปีดังนี้

เงินได้พึงประเมินประเภทที่ 8 เดือนมกราคม-ธันวาคม 10,000,000 บาท

หักค่าใช้จ่ายในอัตราเหมาร้อยละ 70 7,000,000 บาท

เหลือเงินได้หลังจากหักค่าใช้จ่ายแล้ว 3,000,000 บาท

หักค่าลดหย่อนส่วนตัวของผู้มีเงินได้ 60,000 บาท

เหลือเงินได้สุทธิ 2,400,000 บาท

นำเงินได้สุทธิไปคำนวณภาษีตามตารางบัญชีอัตราภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาประจำปีภาษี 2560

นางสาวสวรต้องเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา 515,000<sup>6</sup>

บริษัท สุดารัตน์ร่อนเท้าหนัง จำกัด ประกอบธุรกิจผลิตร่อนเท้าหนังมีรายได้ในปีภาษี 2560 จำนวน 10,000,000 บาทและมีกำไรสุทธิหลังหักค่าใช้จ่ายจำนวน 5,000,000 บาท บริษัท สุดารัตน์ร่อนเท้าหนัง จำกัดจะถูกจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลรอบสิ้นระยะเวลาบัญชีจำนวน 2,000,000<sup>7</sup> บาท

จากตัวอย่างทั้งสองข้างต้น จะเห็นว่าบุคคลทั้งสองกล่าวคือนางสาวสวรส่วนบุคคลธรรมดาและบริษัท สุดารัตน์ร่อนเท้าหนัง จำกัด ประกอบธุรกิจและมีรายได้หรือเงินได้เท่ากันแต่ถูกจัดเก็บภาษีเงินได้แตกต่างกันตามรูปแบบของกิจกรรมธุรกิจ ซึ่งหลักการจัดเก็บภาษีเงินได้ดังกล่าวจัดเก็บภาษีจากรายได้และเงินได้จำนวนเท่ากัน คือ 5,000,000 บาท ด้วยวิธีการที่แตกต่างกันกล่าวคือเงินได้พึงประเมินประเภทที่ 8 จำนวน 5,000,000 บาท ของนางสาวสวรนำมาคำนวณด้วยอัตราภาษีเงินได้แบบก้าวหน้าตามตารางบัญชีแสดงอัตราภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาประจำปีภาษี 2560 ส่วนรายได้หักค่าใช้จ่ายของบริษัท สุดารัตน์ร่อนเท้าหนัง จำกัด เหลือเป็นกำไรสุทธิจำนวน 5,000,000 บาท ถูกนำมาคำนวณด้วยอัตราภาษีย้อยละ 20 ตามสมการของการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคล ซึ่งขัดต่อหลักความมีประสิทธิภาพในทางเศรษฐกิจที่อัตราภาษีต้องมีความเป็นกลาง โดยอัตราภาษีจะต้องถูกกำหนดขึ้น เพื่อจัดเก็บภาษีจากฐานภาษีที่เป็นธรรมและไม่บิดเบือนต่อการตัดสินใจเข้าร่วมกิจกรรมทางเศรษฐกิจของบุคคลหรืออาจกล่าวได้ว่า ระบบภาษีจะต้องกระทบต่อการตัดสินใจของบุคคลน้อยที่สุด

<sup>6</sup> คำนวณจาก  $(300,000 \times 5\%) + (500,000 \times 10\%) + (750,000 \times 15\%) + (1,000,000 \times 20\%) + (550,000 \times 25\%)$

<sup>7</sup> คำนวณจาก  $5,000,000 \times 20\%$

จากบทที่ 3 ผู้วิจัยได้ยกตัวอย่างให้บริษัท แอนนาเวทส์ จำกัด บริษัท สุรศักดิ์ ขนส่ง จำกัด และบริษัท พาณิชย์ค้าข้าว จำกัดซึ่งจัดตั้งเป็นนิติบุคคลที่มีใช้บริษัทหรือห้างหุ้นส่วน นิติบุคคลที่มีทุนจดทะเบียนที่ชำระแล้ว ในวันสุดท้ายของรอบระยะเวลาบัญชีไม่เกิน 5 ล้านบาท และมีรายได้จากการขายสินค้าและให้บริการในรอบระยะเวลาบัญชีไม่เกิน 30 ล้านบาทต่อเนื่องกัน ตั้งแต่รอบระยะเวลาบัญชีที่เริ่มในหรือหลังวันที่ 1 มกราคม พ.ศ. 2555 เป็นต้นมา หรือกล่าวอีกนัย คือมีใช้นิติบุคคลที่ประกอบธุรกิจวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อมภายใต้หลักเกณฑ์และเงื่อนไข ของกรมสรรพากรในการถูกจัดเก็บภาษีในอัตรากำไรสุทธิสูงสุดร้อยละ 20 จากกำไรสุทธิหรือกล่าวเป็นการทั่วไปว่าบริษัท แอนนาเวทส์ จำกัด เป็นนิติบุคคลทั่วไปที่มีใช้นิติบุคคลจดทะเบียนเป็นผู้ ประกอบธุรกิจวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อมต่อกรมสรรพากร ซึ่งบริษัท แอนนาเวทส์ จำกัด เป็นนิติบุคคลที่ต้องเสียภาษีจากสมการดังนี้

$$\text{ภาษีเงินได้นิติบุคคล} = \text{กำไรสุทธิ} \times \text{อัตรากำไรร้อยละ 20}$$

เมื่อพิจารณาเปรียบเทียบกับบริษัท พาณิชย์โรงน้ำแข็ง จำกัด ซึ่งจดทะเบียนเป็นนิติ บุคคลประเภทวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อม ภายใต้หลักเกณฑ์และเงื่อนไขของกรมสรรพากร บริษัท พาณิชย์โรงน้ำแข็ง จำกัด จะถูกจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลตามตารางอัตรากำไรเงินได้นิติ บุคคลในบทที่ 3 ดังนี้

กำไรสุทธิ	อัตรากำไรร้อยละ
ไม่เกิน 300,000 บาท	ยกเว้น
เกิน 300,000 บาท แต่ไม่เกิน 3,000,000 บาท	15
เกิน 3,000,000 บาท ขึ้นไป	20

จากตารางอัตรากำไรเงินได้นิติบุคคล สำหรับผู้ประกอบการวิสาหกิจขนาดกลางและขนาด ย่อมข้างต้น

สมมติกำหนดให้บริษัท พาณิชย์โรงน้ำแข็ง จำกัด มีกำไรสุทธิจากการผลิตและจำหน่าย น้ำแข็งภายในประเทศสำหรับรอบระยะเวลาบัญชีปี 2560 จำนวน 5,000,000 บาท บริษัท พาณิชย์ โรงน้ำแข็ง จำกัด เสียภาษีเงินได้นิติบุคคลสำหรับการประกอบธุรกิจวิสาหกิจขนาดกลางและขนาด ย่อมดังนี้

ขั้นแรก กำไรสุทธิไม่เกิน 300,000 บาท ได้รับการยกเว้นภาษี

ขั้นสอง เหลือกำไรสุทธิ 4,700,000 บาท

คำนวณภาษีจากสมการดังนี้

กำไรสุทธิ x อัตราภาษีร้อยละ 15                    450,000<sup>8</sup> บาท

ขั้นสาม เหลือกำไรสุทธิจากขั้นสอง

คำนวณภาษีจากสมการดังนี้

กำไรสุทธิ x อัตราภาษีร้อยละ 20                    340,000<sup>9</sup> บาท

ดังนั้น ต้องเสียภาษี    790,000<sup>10</sup> บาท

ในทางตรงกันข้ามหากบริษัท พาณิชย์โรงน้ำแข็ง จำกัด ไม่ได้จดทะเบียนเป็นผู้ประกอบธุรกิจวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อมจะถูกจัดเก็บภาษี 1,000,000<sup>11</sup> บาท จากฐานกำไรสุทธิ 5,000,000 บาท ซึ่งจะเห็นว่าการจัดเก็บภาษีเงินได้ของนิติบุคคลทั่วไปกับวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อมมีความแตกต่างกัน โดยเฉพาะอัตราภาษีเงินได้ที่ใช้ในการคำนวณ ซึ่งทำให้เสียภาษีน้อยลงและอัตราภาษีจึงเป็นแรงจูงใจในการเข้าร่วมกิจกรรมทางเศรษฐกิจ กล่าวคือ ทำให้ผู้ประกอบการวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อมที่มีความสามารถในการประกอบธุรกิจในลักษณะเจ้าของกิจการคนเดียวหรือเป็นบุคคลธรรมดาเลือกจดทะเบียนจัดตั้งเป็นนิติบุคคล เพื่อขอสิทธิประโยชน์ทางภาษี ซึ่งขัดต่อหลักการความมีประสิทธิภาพในทางเศรษฐกิจ เนื่องจากอัตราภาษีและวิธีการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลจากการนิติบุคคลทั่วไปกับวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อมไม่มีความเป็นกลางแม้ระบบการจดทะเบียนหรือขึ้นทะเบียนเป็นวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อมจะช่วยให้ภาครัฐสามารถกำกับดูแลการประกอบธุรกิจลักษณะดังกล่าว ได้แต่สร้างความไม่เป็นธรรมในระบบภาษี

#### 4.1.2.2 วิเคราะห์หลักความมีประสิทธิภาพในการจัดเก็บภาษี

จากตัวอย่างข้อ 4.1.2.1 การจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลบริษัท พาณิชย์โรงน้ำแข็ง จำกัด ในสถานะที่แตกต่างกันกล่าวคือ ในฐานะผู้ประกอบการวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อม ภายใต้หลักเกณฑ์และเงื่อนไขของกรมสรรพากรกับในสถานะนิติบุคคลทั่วไปซึ่งถูกจัดเก็บภาษีเงินได้ในอัตราภาษีและวิธีการที่แตกต่างกันนอกจากขัดต่อหลักความมีประสิทธิภาพในทางเศรษฐกิจ แล้วยังขัดต่อหลักความมีประสิทธิภาพในการจัดเก็บภาษีอีกด้วย ซึ่งหลักความมีประสิทธิภาพในการจัดเก็บภาษีได้วางหลักการของการจัดเก็บภาษีอากรที่ดีกล่าวคือ ระบบภาษีอากรที่ดีจะต้องมีการบริหารการจัดเก็บภาษีที่ไม่ยุ่งยากซับซ้อน เพื่อลดต้นทุนหรือค่าใช้จ่ายในการจัดเก็บภาษีและการปฏิบัติตามกฎหมายภาษีซึ่ง The Musgraves ได้กล่าวสนับสนุนหลักการดังกล่าวว่า “นโยบายภาษี

<sup>8</sup> คำนวณจาก 3,000,000 x 15%

<sup>9</sup> คำนวณจาก 1,700,000 x 20%

<sup>10</sup> คำนวณจาก 450,000 + 340,000

<sup>11</sup> คำนวณจาก 5,000,000 x 20%



ต้องเลือกระหว่างความเป็นธรรมในการจัดเก็บภาษี ซึ่งต้องการกฎหมายภาษีที่ซับซ้อนในขณะที่การลดต้นทุนในการปฏิบัติตามกฎหมายต้องการความง่าย” และหลักความมีประสิทธิภาพในการจัดเก็บภาษีมีความประสงค์ให้การหลบหลีกและหนีภาษีน้อยที่สุด เพื่อรัฐจะสูญเสียค่าใช้จ่ายในการป้องกันการหลบหลีกและหนีภาษีนอกจากการจัดเก็บภาษีและจรัศคคี รอดจันทร ได้กล่าวถึงหลักความมีประสิทธิภาพในการจัดเก็บภาษี กล่าวคือ ในการจัดเก็บภาษีประกอบด้วยผู้เกี่ยวข้อง 2 ฝ่ายคือฝ่ายผู้เสียภาษีและฝ่ายเจ้าหน้าที่ผู้จัดเก็บภาษีหรือฝ่ายรัฐบาลผู้กำหนดหลักเกณฑ์ วิธีการและเงื่อนไขที่เกี่ยวข้องกับการจัดเก็บภาษี ซึ่งในกระบวนการจัดเก็บภาษีย่อมก่อให้เกิดต้นทุนหรือค่าใช้จ่ายในการบริหารจัดการเก็บภาษีและในการปฏิบัติตามกฎหมาย ซึ่งหลักการดังกล่าวมุ่งประสงค์ให้ต้นทุนหรือค่าใช้จ่ายในการการบริหารจัดการเก็บภาษีและในการปฏิบัติตามกฎหมายที่ต่ำ (low administrative and compliance costs)

จากตัวอย่างที่ผู้วิจัยได้กล่าวมาในข้อ 4.1.2.1 ประกอบกับวิธีการคำนวณภาษีเงินได้นิติบุคคลในบทที่ 3 นั้น จะเห็นว่าวิธีการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลจากฐานกำไรสุทธิในจำนวนที่เท่ากัน แต่มีวิธีการจัดเก็บที่แตกต่างกันโดยการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลแบบนิติบุคคลทั่วไปสามารถคำนวณได้จากสมการกำไรสุทธิคูณอัตราภาษีเงินร้อยละ 20 ส่วนวิธีการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลจากผู้ประกอบธุรกิจวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อมจะต้องคำนวณจากตารางอัตราภาษีเงินได้นิติบุคคลสำหรับวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อม ซึ่งมีความซับซ้อนและเป็นการยากกว่าการคำนวณตามสมการของการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลแบบนิติบุคคลทั่วไป ซึ่งขัดหลักความมีประสิทธิภาพในการจัดเก็บภาษีที่กำหนดให้ระบบภาษีต้องมีความง่ายไม่ยุ่งยากซับซ้อน

ทั้งนี้เมื่อพิจารณาเปรียบเทียบกับการจัดเก็บภาษีเงินได้จากผู้ประกอบการธุรกิจวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อมประเภทบุคคลธรรมดา กับนิติบุคคลประเภทวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อมภายใต้หลักเกณฑ์และเงื่อนไขของกรมสรรพากรกล่าวคือ เกณฑ์ทุนจดทะเบียนที่ชำระแล้วในวันสุดท้ายของรอบระยะเวลาบัญชีไม่เกิน 5 ล้านบาท และมีรายได้จากการขายสินค้าและบริการในรอบระยะเวลาบัญชีไม่เกิน 30 ล้านบาท รวมถึงมาตรการสนับสนุนให้บุคคลธรรมดาจดทะเบียนจัดตั้งเป็นนิติบุคคลจะเห็นว่าเป็นการสร้างภาระให้แก่ผู้ประกอบการในการปฏิบัติตามกฎหมายภาษีอากรและกฎหมายอื่นที่เกี่ยวข้อง เช่น เมื่อบุคคลธรรมดาจดทะเบียนจัดตั้งเป็นนิติบุคคลตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ตามที่ผู้วิจัยได้กล่าวถึงในหลักการประกอบธุรกิจวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อมประเภทบุคคลธรรมดาและนิติบุคคล ในหัวข้อ 2.2.2 และ 2.2.3 เป็นการเพิ่มต้นทุนหรือค่าใช้จ่ายในการจดทะเบียนนิติบุคคล เช่น ค่าธรรมเนียมในการจดทะเบียนจัดตั้งเป็นนิติบุคคลต่อกรมพัฒนาธุรกิจการค้า กระทรวงพาณิชย์และเมื่อมีนิติฐานะตามกฎหมายผู้ประกอบการจะต้องปฏิบัติตามกฎหมายอื่นที่เกี่ยวข้องอีก เช่น นิติบุคคลจะต้องส่งงบแสดงฐานะ



ทางการเงิน งบประมาณชี้กำไรขาดทุน เพื่อปฏิบัติตามกฎหมายว่าด้วยการบัญชีอื่น ซึ่งเป็นการเพิ่มต้นทุน และค่าใช้จ่ายในการจ้างนักบัญชีวิชาชีพ ผู้ตรวจสอบบัญชี ที่ปรึกษากฎหมายและวางแผนภาษีเพื่อวางแผนด้านกฎหมายและการเสียภาษีแก่ภาครัฐให้น้อยกว่าตามความเป็นจริง ซึ่งอาจจะเป็นมูลเหตุในการจงใจให้ผู้ประกอบการหลบหลีก และหนีภาษีแม้ว่าภาครัฐจะกำหนดมาตรการหรือสิทธิประโยชน์ทางภาษีในการนำต้นทุนที่เกิดขึ้นสามารถนำมาหักเป็นค่าใช้จ่ายได้ก็ตามแต่ต้นทุนที่เกิดขึ้นไม่สามารถหักได้ตามความเป็นจริงทั้งหมดส่งผลให้ผู้ประกอบการยังคงแบกรับภาระค่าใช้จ่ายด้านอื่น ๆ ต่อไป และเมื่อต้นทุนในการบริหารจัดการภายในองค์กรเพิ่มขึ้น อาจส่งผลให้ผู้ประกอบการขาดแรงจูงใจในการประกอบธุรกิจหรือเข้าดำเนินกิจกรรมทางเศรษฐกิจไม่ตรงตามความสามารถที่แท้จริงและนำไปสู่การหลบหลีกและหนีภาษีอีกทางหนึ่งด้วย ซึ่งส่งผลกระทบต่อ การพัฒนาระบบเศรษฐกิจของประเทศ และทำให้ภาครัฐจัดเก็บรายได้ลดลง

เมื่อพิจารณาเปรียบเทียบวิธีการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาและนิติบุคคลทั่วไปจะเห็นว่า ด้วยวิธีการคำนวณภาษีที่แตกต่างกันจากเงินได้หรือรายได้จำนวนเท่ากันก่อให้เกิดความยุ่งยากซับซ้อนและยากต่อความเข้าใจในการปฏิบัติตามกฎหมายภาษีซึ่งหลักการดังกล่าวไม่สนับสนุนหลักความเป็นธรรมในแนวนอน

จะเห็นได้ว่า การปรับปรุงหลักเกณฑ์หรือมาตรการทางภาษีในการส่งเสริมและสนับสนุนผู้ประกอบการวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อมเป็นการออกกฎหมายลำดับรองหรืออนุบัญญัติ โดยการตราเป็นพระราชกฤษฎีกา โดยอาศัยอำนาจแห่งประมวลรัษฎากรอันเป็นการกระทำ โดยฝ่ายบริหารมิใช่การตรากฎหมาย โดยฝ่ายนิติบัญญัติจึงมีประเด็นพิจารณาว่า หลักเกณฑ์ดังกล่าวที่บังคับใช้แก่ผู้ประกอบการสอดคล้องต่อหลักความชอบธรรมหรือหลักความชอบด้วยกฎหมายหรือไม่

นอกจากนี้ หากพิจารณาหลักเกณฑ์การจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาจากผู้ประกอบการวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อมในบทที่ 3 หัวข้อ 3.2.1 จากตารางการหักค่าใช้จ่ายตามเงินได้พึงประเมินประเภทที่ 1-8 ปีภาษี 2560 จะเห็นว่ามีการปรับเพิ่มเฉพาะค่าใช้จ่ายในส่วนของเงินได้พึงประเมินประเภทที่ 1-3 ได้แก่ เงินเดือน ค่าจ้าง และค่าลิขสิทธิ์และทรัพย์สินทางปัญญาสามารถหักค่าใช้จ่ายในอัตราร้อยละ 50 สูงสุดไม่เกิน 100,000 บาท มิใช่เงินได้พึงประเมินประเภทที่ 5-8 ซึ่งเป็นเงินได้จากผู้ประกอบการวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อมดังนั้นการปรับปรุงหลักเกณฑ์ดังกล่าวจึงมิใช่การช่วยส่งเสริมและสนับสนุนให้รัฐบาลสามารถจัดเก็บภาษีเงินได้จากผู้ประกอบการวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อมมากขึ้นและไม่ส่งเสริมสนับสนุนให้ผู้ประกอบการวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อมในรูปแบบบุคคลธรรมดา แต่เป็นการทำให้ผู้มีเงินได้ประเภทที่ 1-3 ได้รับการหักค่าใช้จ่ายเพิ่มขึ้น ซึ่งขัดต่อหลักการอำนวยรายได้ที่รัฐบาลจะต้องหารายได้มาใช้

จ่ายมากขึ้น ดังนั้นการกำหนดหลักเกณฑ์ดังกล่าวทำให้ผู้มีเงินได้ประเภทที่ 1-3 วางแผนเสียภาษี น้อยลงและทำให้รัฐบาลจัดเก็บภาษีจากกลุ่มคนดังกล่าวได้น้อยลงเช่นกัน

ในส่วนของช่วงเงินได้สุทธิของตารางแสดงบัญชีอัตราภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาปี 2556 เป็นต้นไปเปรียบเทียบกับตารางบัญชีอัตราภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาปี 2560 จะเห็นว่ารัฐบาลไทย ได้มีการปรับปรุงแก้ไขช่วงเงินได้สุทธิดังกล่าวคือในการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาตั้งแต่ปี 2556 เป็นต้นมากำหนดให้มีการจัดเก็บภาษีจากฐานเงินได้สุทธิตั้งแต่ 1-150,000 บาท ให้ได้รับการยกเว้น ภาษีทำให้ผู้มีเงินได้สุทธิไม่เกิน 150,000 บาท หรืออาจจะเกิน 150,000 บาท วางแผนภาษีเพื่อให้ ได้รับการยกเว้นภาษีหรือวางแผนเข้าร่วมกิจกรรมทางเศรษฐกิจให้ไม่ตรงตามความสามารถของตน ซึ่งขัดต่อหลักความมีประสิทธิภาพในทางเศรษฐกิจ เนื่องจากวิธีการจัดเก็บโดยกำหนดช่วงเงินได้ สุทธิในลักษณะดังกล่าวไม่ส่งเสริมให้บุคคลประกอบธุรกิจหรือขยันทำมาหาได้เพื่อเลี้ยงชีพ อันจะ ส่งเสริมและพัฒนาระบบเศรษฐกิจ

ต่อมาในปีภาษี 2560 ซึ่งได้กำหนดให้มีการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาสำหรับผู้มี เงินได้สุทธิในช่วง 1-300,000 บาทในอัตราภาษีร้อยละ 5 นั้นพบว่าวิธีการจัดเก็บภาษีดังกล่าว ไม่สนับสนุนหลักความมีประสิทธิภาพในทางเศรษฐกิจเช่นกันกล่าวคือ ผู้มีเงินได้สุทธิในช่วง 1-300,000 บาทจะต้องถูกเสียภาษีในอัตราร้อยละ 5 ซึ่งไม่ใช่กรณีได้รับการยกเว้นภาษีเหมือน วิธีการในปีภาษี 2556 เป็นต้นมา วิธีการจัดเก็บภาษีเงินได้ในลักษณะดังกล่าวจะทำให้บุคคล วางแผนภาษีเพื่อหลบหลีกและหนีและไม่สนใจให้บุคคลขยันทำมาหาได้

อย่างไรก็ตาม การจัดเก็บภาษีในลักษณะดังกล่าวไม่ขัดต่อหลักความเป็นธรรมในการ กระจายรายได้ เนื่องจากอัตราภาษีแบบก้าวหน้าช่วยส่งเสริมให้เกิดการกระจายรายได้จากผู้มีเงินได้ จำนวนมากไปสู่ผู้มีเงินได้น้อยหรือกล่าวได้ว่าเป็นการลดความเหลื่อมล้ำของคนในสังคม และลดช่องว่างระหว่างคนจนและคนรวยแต่ด้วยวิธีการจัดเก็บภาษี ทำให้ยากต่อการเข้าใจและ ปฏิบัติตามตลอดจนทำให้ระบบภาษีเกิดความยุ่งยากซับซ้อน

เมื่อพิจารณาแหล่งรายได้ที่สำคัญของรัฐบาล การจัดเก็บภาษีเงินได้จากกลุ่มผู้ประกอบการ วิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อมถือเป็นแหล่งรายได้ที่สำคัญอย่างหนึ่ง ซึ่งการเพิ่มค่าใช้จ่ายแก่ผู้มี เงินได้ประเภทที่ 1-3 มิได้สอดคล้องกับหลักการอำนวยการจ่ายได้ เนื่องจากเงินได้พึงประเมินของผู้ ประกอบธุรกิจวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อมส่วนใหญ่เป็นเงินได้พึงประเมินประเภทที่ 5-8 ซึ่งได้กำหนดหลักเกณฑ์ให้ผู้มีเงินได้พึงประเมินประเภทที่ 5-8 สามารถหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมา ในอัตราร้อยละ 60 ซึ่งหากรัฐบาลประสงค์จะจัดเก็บภาษีจากผู้ประกอบการวิสาหกิจขนาดกลาง และขนาดย่อมและส่งเสริมให้มีการประกอบธุรกิจวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อมในรูปแบบ บุคคลธรรมดาเพิ่มมากขึ้น เพื่อให้สอดคล้องกับหลักการภาษีอากรที่ดีตลอดจนกระตุ้นระบบ

เศรษฐกิจของประเทศ รัฐบาลควรกำหนดหลักเกณฑ์ในการเพิ่มอัตราการหักค่าใช้จ่ายของเงินได้พึงประเมินประเภทที่ 5-8 ในตารางบัญชีอัตราการหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาสำหรับเงินได้พึงประเมินประเภทที่ 8 หรือปรับเพิ่มอัตราการหักค่าใช้จ่ายให้เป็นไปแนวทางเดียวกันกับการหักค่าใช้จ่ายของรายได้อื่นจากการประกอบธุรกิจวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อมในรูปแบบของนิติบุคคล

หรืออาจกล่าวได้ว่าการหักค่าใช้จ่ายในการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาและนิติบุคคลที่แตกต่างกันมีผลต่อการบิดเบือนการตัดสินใจเข้าร่วมกิจกรรมทางเศรษฐกิจของผู้ประกอบการ เช่นเดียวกันกับอัตราภาษี

#### 4.2 วิเคราะห์เปรียบเทียบการจัดเก็บภาษีเงินได้จากการประกอบธุรกิจวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อมตามกฎหมายไทยตามกฎหมายภาษีอากรไทยกับกลุ่มประเทศที่ใช้กฎหมายลายลักษณ์อักษร (Civil Law)

ตามที่ผู้วิจัยได้ทบทวนวรรณกรรมเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีเงินได้จากการประกอบธุรกิจวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อมตามกฎหมายภาษีอากรไทยกับประเทศญี่ปุ่นและสาธารณรัฐสิงคโปร์ ซึ่งเป็นกลุ่มประเทศที่ใช้กฎหมายลายลักษณ์อักษรมาแล้วนั้น ในหัวข้อ 3.1.1.1 และ 3.1.1.2 ผู้วิจัยจะขอเปรียบเทียบการจัดเก็บภาษีเงินได้จากการประกอบธุรกิจวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อมระหว่างกฎหมายภาษีอากรไทยกับประเทศญี่ปุ่นและสาธารณรัฐสิงคโปร์ ซึ่งเป็นประเทศพัฒนาแล้วและมีความเจริญก้าวหน้าทางเศรษฐกิจในกลุ่มประเทศประชาคมเศรษฐกิจอาเซียน เพื่อให้เห็นความเหมือนหรือความแตกต่างเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาและนิติบุคคลจากการประกอบธุรกิจในลักษณะดังกล่าว

##### 4.2.1 เปรียบเทียบการจัดเก็บภาษีเงินได้จากการประกอบธุรกิจวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อมตามกฎหมายภาษีอากรไทยกับประเทศญี่ปุ่น

การจัดเก็บภาษีเงินได้จากการประกอบธุรกิจวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อมในตามกฎหมายภาษีอากรไทยกับประเทศญี่ปุ่นมีลักษณะแตกต่างกัน โดยมีรายละเอียด ดังนี้

###### 4.2.1.1 เปรียบเทียบการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา

อัตราภาษีสำหรับการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาใช้อัตราภาษีแบบก้าวหน้าโดยกำหนดช่วงของรายได้สุทธิและได้มีการปรับเพิ่มช่วงของเงินได้สุทธิเพื่อจัดเก็บภาษีในอัตราภาษีที่เพิ่มขึ้น ซึ่งอัตราสูงสุด คือ ร้อยละ 45 สำหรับผู้มีเงินได้สุทธิ 40,000,001 ขึ้นไป จากการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาของประเทศญี่ปุ่นมีความเหมือนกับการจัดเก็บเงินได้บุคคลธรรมดาของประเทศไทย กล่าวคือ ในการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาถูกจัดเก็บภาษีในอัตราก้าวหน้า

#### 4.2.1.2 เปรียบเทียบการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคล

การจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลสำหรับบริษัททั่วไปใช้เกณฑ์ของรายได้และขนาดบริษัทกล่าวคือพิจารณาจากทุนชำระแล้วของบริษัทและรายได้ต่อปีจากตารางแสดงบัญชีอัตราภาษีเงินนิติบุคคลของประเทศญี่ปุ่นในหัวข้อ 3.1.1.1 ซึ่งมีผลบังคับใช้ตั้งแต่วันที่ 1 เมษายน 2016 และ 1 เมษายน 2018 ได้กำหนดให้บริษัทที่มีทุนชำระแล้วเกินกว่า 100 ล้านเยนถูกจัดเก็บภาษีในอัตราร้อยละ 23.4 สำหรับบริษัทที่มีทุนชำระแล้วเกินกว่า 100 ล้านเยนตั้งแต่วันที่ 1 เมษายน 2016 และอัตราร้อยละ 23.2 สำหรับบริษัทที่มีทุนชำระแล้วเกินกว่า 100 ล้านเยนตั้งแต่วันที่ 1 เมษายน 2018 เมื่อพิจารณาแล้วจะพบว่ารัฐบาลญี่ปุ่นได้กำหนดให้มีการปรับลดอัตราภาษีที่ใช้จัดเก็บกับนิติบุคคลรวมทั้งอัตราภาษีสำหรับบริษัทที่มีรายได้ 8 ล้านบาทขึ้นไป จากอัตราร้อยละ 23.4 สำหรับบริษัทที่มีรายได้ตามเกณฑ์ตั้งแต่วันที่ 1 เมษายน 2016 เป็นอัตราร้อยละ 23.2 สำหรับบริษัทที่มีรายได้ตามเกณฑ์ตั้งแต่วันที่ 1 เมษายน 2018 แต่ยังคงอัตราร้อยละ 15.0 สำหรับบริษัทที่มีรายได้ 8 ล้านบาทสำหรับปี 2016 และ 2018

ส่วนการจัดเก็บภาษีเงินได้จากวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อม รัฐบาลญี่ปุ่นได้กำหนดปรับลดอัตราภาษีเพื่อส่งเสริมและพัฒนาผู้ประกอบการดังกล่าวจากอัตราร้อยละ 18 เป็นอัตราร้อยละ 15 อาจกล่าวโดยสรุปได้ว่า อัตราภาษีเงินได้นิติบุคคลของประเทศญี่ปุ่นจะมีการปรับลดในแต่ละปีภาษี ซึ่งแตกต่างจากอัตราภาษีเงินได้นิติบุคคลธรรมดาที่กำหนดให้ขยายช่วงของเงินได้สุทธิและเพิ่มอัตราภาษีเป็นอัตราสูงสุดร้อยละ 45

สำหรับมาตรการส่งเสริมและพัฒนาผู้ประกอบการธุรกิจวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อมก็มีการปรับลดอัตราภาษีเช่นกัน และกำหนดให้ผู้ประกอบการสามารถนำต้นทุนค่าใช้จ่ายจากการประกอบธุรกิจ เช่น ค่าเสื่อมสำหรับการซื้อเครื่องจักร และเครื่องมือบางประเภท ค่าเลี้ยงรับรองและค่าใช้จ่ายด้านการสังคมของวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อมมาหักเป็นค่าใช้จ่ายในอัตราสูงสุดร้อยละ 90 ตลอดจนมีการขยายระยะเวลาของการขาดทุนสะสม

เมื่อพิจารณาเปรียบเทียบการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลของประเทศไทย และประเทศญี่ปุ่นใช้หลักเกณฑ์ที่แตกต่างกัน กล่าวคือ ภาษีเงินได้นิติบุคคลของประเทศไทยใช้อัตราภาษีแบบคงที่ คือ อัตราภาษีร้อยละ 20 โดยกำหนดให้กำไรสุทธิคูณอัตราภาษีร้อยละ 20 สำหรับนิติบุคคลทั่วไป โดยไม่พิจารณารายได้และขนาดของบริษัทเหมือนประเทศญี่ปุ่น สำหรับผู้ประกอบการวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อมของประเทศไทยจะถูกจัดเก็บภาษีเงินได้ในลักษณะที่เหมือนกันกับผู้ประกอบการในประเทศญี่ปุ่นกล่าวคือ อัตราภาษีถูกจัดเก็บแบบอัตราก้าวหน้าโดยมีการแบ่งช่วงของรายได้ ซึ่งวิธีการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลของประเทศไทยไม่สนับสนุนหลักความเป็นธรรมในแนวนอนและแนวตั้ง และหลักความมีประสิทธิภาพในทางเศรษฐกิจ แต่วิธีการจัดเก็บภาษี

เงินได้นิติบุคคลของประเทศญี่ปุ่น โดยกำหนดเกณฑ์รายได้และขนาดของบริษัทในการกำหนด สัดส่วนรายได้ เพื่อจัดเก็บภาษีในอัตราร้อยละ 5-9.6 สนับสนุนหลักการดังกล่าว เนื่องจากในการ ประกอบธุรกิจบุคคลมีสถานะและความสามารถในการสร้างรายได้รวมทั้งต้นทุนที่แตกต่างกัน วิธีการดังกล่าวจะส่งเสริมหลักความเป็นธรรมในระบบภาษี

4.2.2 เปรียบเทียบการจัดเก็บภาษีเงินได้จากการประกอบธุรกิจวิสาหกิจขนาดกลางและ ขนาดย่อมตามกฎหมายภาษีอากรไทยกับสาธารณรัฐสิงคโปร์

การจัดเก็บภาษีเงินได้จากการประกอบธุรกิจวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อมตาม กฎหมายภาษีอากรไทยกับสาธารณรัฐสิงคโปร์มีลักษณะคล้ายคลึงกัน โดยมีรายละเอียด ดังนี้

#### 4.2.2.1 เปรียบเทียบการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา

การจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาในสาธารณรัฐสิงคโปร์ใช้อัตราภาษีแบบก้าวหน้า ซึ่งจากตารางอัตราภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาของสาธารณรัฐสิงคโปร์ในหัวข้อ 3.1.1.2 เปรียบเทียบ ในช่วง 3 ปีภาษี จะพบความแตกต่างกันเพียงเล็กน้อยยกเว้นช่วงของเงินได้ของปีภาษี 2015 -2017 ไม่มีการเปลี่ยนแปลงแต่มีการปรับอัตราภาษีที่ใช้จัดเก็บเพียงเล็กน้อยยกเว้นคือมีการปรับเพิ่มอัตรา ภาษีในช่วงเงินได้ตั้งแต่ 160,001-320,001 ขึ้นไป ในอัตราร้อยละ 17, 18 และ 20 ตามลำดับในปีภาษี 2015 และ 2016 และปรับเพิ่มอัตราภาษีในช่วงเงินได้ดังกล่าวเช่นกันในอัตราร้อยละ 18, 19, 19.5, 20 และ 22 ตามลำดับซึ่งแตกต่างจากตารางบัญชีอัตราภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาของประเทศไทยใน หัวข้อ 3.2.1 ซึ่งเมื่อพิจารณาเปรียบเทียบตามตารางอัตราภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาตั้งแต่ปี 2556 เป็นต้นมาจนถึงปี 2560 จะพบว่ารัฐบาลไทยได้มีการขยายช่วงเงินได้สุทธิจากเดิมช่วงเงินได้สุทธิสูงสุด 4,000,000 บาทขึ้นไปในปี 2556 เป็นต้นมาเป็น 5,000,001 บาทขึ้นไป ในปี 2560 และได้ยกเลิกช่วงเงิน ได้สุทธิตั้งแต่ 0-150,000 บาท ที่ได้รับการยกเว้นภาษีในปี 2556 เป็นต้นมานั้น เป็นช่วงเงินได้สุทธิ ตั้งแต่ 1-300,000 บาท ถูกจัดเก็บภาษีในอัตราร้อยละ 5 และคงอัตราภาษีในอัตราเดิม คือ อัตรา สูงสุดร้อยละ 35

#### 4.2.2.2 เปรียบเทียบการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคล

สำหรับการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลมีความเหมือนกัน คือ จัดเก็บในอัตรากึ่งที่ คือ ประเทศไทยจัดเก็บในอัตราร้อยละ 20 สาธารณรัฐสิงคโปร์จัดเก็บในอัตราร้อยละ 18 ตั้งแต่ปี 2551 เป็นต้นไป และปรับลดลงเป็นอัตราร้อยละ 17<sup>12</sup> ส่วนอัตราภาษีเงินได้ที่ใช้จัดเก็บกับผู้ประกอบการ วิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อมของทั้งสองประเทศยังมีความแตกต่างกันมาก โดยสาธารณรัฐ สิงคโปร์กำหนดในอัตราร้อยละ 8.5 ซึ่งเป็นอัตราร้อยละที่ต่ำกว่าประเทศไทยที่กำหนดในอัตรา

<sup>12</sup> <http://taxsummaries.pwc.com/ID/Singapore-Corporate-Taxes-on-corporate-income#สืบค้นเมื่อวันที่>



สูงสุดร้อยละ 20 และมีการปรับลดลงเหลือร้อยละ 10 หากเป็นผู้ประกอบการภายใต้หลักเกณฑ์และเงื่อนไขของกรมสรรพากร ซึ่งอัตราภาษีที่ต่ำจะจูงใจให้ผู้ประกอบการยินยอมและสมัครใจเสียภาษี สอดรับหลักความมีประสิทธิภาพในทางเศรษฐกิจและในการจัดเก็บภาษี

จากการจัดเก็บภาษีเงินได้ของสาธารณรัฐสิงคโปร์ข้างต้นรัฐบาลแห่งสาธารณรัฐสิงคโปร์ได้ใช้มาตรการทางภาษีโดยการปรับลดอัตราภาษีเงินได้นิติบุคคลซึ่งผู้วิจัยมีความเห็นว่าการใช้มาตรการดังกล่าวจะช่วยส่งเสริมสนับสนุนและจูงใจให้บุคคลเข้าสู่ระบบภาษีมากขึ้น และเข้าร่วมกิจกรรมทางเศรษฐกิจตามกำลังความสามารถที่แท้จริงเนื่องจากถูกจัดเก็บภาษีในอัตราที่ต่ำ ซึ่งวัตถุประสงค์ของการประกอบธุรกิจโดยการจัดตั้งองค์กรธุรกิจในรูปแบบนิติบุคคลนอกจากก่อให้เกิดนิติฐานะทางกฎหมายตามที่ผู้วิจัยได้กล่าวมาแล้วในบทที่ 2 ยังก่อให้เกิดต้นทุนทางเศรษฐกิจในการดำเนินงานอีก เช่น ค่าจ้างแรงงาน ค่าใช้จ่ายในการบริหารจัดการ เป็นต้น ซึ่งหากผู้ประกอบการถูกจัดเก็บภาษีในอัตราที่สูงจะไม่จูงใจให้บุคคลประกอบธุรกิจ และด้วยวิธีการจัดเก็บภาษีอย่างง่ายโดยกำหนดให้นิติบุคคลเสียภาษีในอัตรากึ่งสอดคล้องกับหลักความมีประสิทธิภาพในทางเศรษฐกิจและในการจัดเก็บภาษี

#### 4.3 เปรียบเทียบการจัดเก็บภาษีเงินได้จากการประกอบธุรกิจวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อมตามกฎหมายภาษีอากรไทยกับกลุ่มประเทศที่ใช้กฎหมายจารีตประเพณี (Common Law)

ตามที่ผู้วิจัยได้เปรียบเทียบการจัดเก็บภาษีเงินได้จากการประกอบธุรกิจวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อมตามกฎหมายภาษีอากรไทยกับกลุ่มประเทศที่ใช้กฎหมายลายลักษณ์อักษรในหัวข้อ 4.2 มาแล้วนั้น ในหัวข้อนี้ผู้วิจัยจะขอเปรียบเทียบการจัดเก็บภาษีเงินได้จากการประกอบธุรกิจวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อมตามกฎหมายภาษีอากรไทยกับกลุ่มประเทศที่ใช้กฎหมายจารีตประเพณีเพื่อวิเคราะห์ให้เห็นถึงความเหมือนและแตกต่างของการจัดเก็บภาษีเงินได้ของทั้งสองกลุ่มประเทศเพื่อประกอบการพิจารณาเสนอแนะแนวทางที่เหมาะสมและสอดคล้องกับหลักการภาษีอากรที่ดีในบทที่ 5 ต่อไป

ตามที่ผู้วิจัยได้ทบทวนวรรณกรรมเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีเงินได้จากการประกอบธุรกิจวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อมตามกฎหมายภาษีอากรไทยกับสหรัฐอเมริกาและสหราชอาณาจักรซึ่งเป็นกลุ่มประเทศที่ใช้กฎหมายจารีตประเพณีมาแล้วนั้นในหัวข้อ 3.1.2.1 และ 3.1.2.2 ผู้วิจัยจะขอเปรียบเทียบการจัดเก็บภาษีเงินได้จากการประกอบธุรกิจวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อมระหว่างกฎหมายภาษีอากรไทยกับสหรัฐอเมริกาและสหราชอาณาจักรซึ่งเป็นกลุ่มประเทศ



พัฒนาแล้วและมีความเจริญก้าวหน้าทางเศรษฐกิจในกลุ่มประเทศOECD<sup>13</sup> เพื่อให้เห็นความเหมือนหรือความแตกต่างเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาและนิติบุคคลจากการประกอบธุรกิจ ในลักษณะดังกล่าว

4.3.1 เปรียบเทียบการจัดเก็บภาษีเงินได้จากการประกอบธุรกิจวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อมตามกฎหมายไทยตามกฎหมายภาษีอากรไทยกับสหรัฐอเมริกา

ตามที่ได้กล่าวมาแล้วในบทที่ 3 ระบบการจัดเก็บภาษีของสหรัฐอเมริกาแบ่งเป็น 2 ระดับ คือ 1) ระบบภาษีระดับสหพันธรัฐ และ 2) ระบบภาษีระดับมลรัฐ ซึ่งผู้มีเงินได้ตามกฎหมายต้องถูกจัดเก็บภาษีทั้งสองระดับและการจัดเก็บภาษีเงินได้จากการประกอบธุรกิจวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อมในตามกฎหมายภาษีอากรไทยกับสหรัฐอเมริกามีลักษณะแตกต่างกัน โดยมีรายละเอียด ดังนี้

#### 4.3.1.1 เปรียบเทียบการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา

การจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาใช้หลัก Worldwide income จัดเก็บภาษีเงินได้จากหลักแหล่งเงินได้ในสหรัฐอเมริกา โดยกำหนดเกณฑ์บุคคลผู้มีเงินได้ออกเป็น 4 ประเภท ปรากฏตามตารางแสดงอัตราภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาของสหรัฐอเมริกาในหัวข้อ 3.1.2.1 ได้แก่ บุคคลโสด บุคคลที่มีสถานภาพสมรสและยื่นภาษีร่วมกับคู่สมรสหรือแม่หม้ายที่ได้รับการรับรอง บุคคลที่มีสถานภาพสมรสแต่แยกยื่นภาษีกับคู่สมรสและบุคคลที่เป็นหัวหน้าครอบครัว เมื่อพิจารณาจากตารางดังกล่าวการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาในสหรัฐอเมริกาได้กำหนดช่วงเงินได้สุทธิ 7 ชั้น และกำหนดจำนวนเงินได้สุทธิแต่ละช่วงแตกต่างกันตามประเภทของผู้มีเงินได้ แต่มิได้มีการเปลี่ยนแปลงอัตราภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา เมื่อพิจารณาเปรียบเทียบอัตราภาษีปี 2016 และปี 2017 โดยกำหนดให้อัตราภาษีสูงสุดร้อยละ 39.6 ซึ่งแตกต่างจากการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาของประเทศไทย กล่าวคือ มิได้กำหนดประเภทของผู้มีเงินได้โดยให้เกณฑ์สถานภาพของบุคคล เช่นเดียวกับสหรัฐอเมริกาแต่ประมวลรัษฎากรไทยได้กำหนดให้ผู้มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ได้แก่ ผู้ที่มีเงินได้เกิดขึ้นระหว่างปีที่ผ่านมา โดยมีสถานะเป็นบุคคลธรรมดาทุกประเภท และรวมถึงห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่มีชื่อนิติบุคคล ผู้ถึงแก่ความตายระหว่างปีภาษี ตลอดจนกองมรดกที่ยังไม่ได้แบ่ง การจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาของสหรัฐอเมริกา

<sup>13</sup> OECDย่อมาจาก Organization for Economic Co-operation and Development ภาษาไทยคือองค์การเพื่อความร่วมมือและการพัฒนาทางเศรษฐกิจเป็นองค์การที่เกิดจากการร่วมกลุ่มของประเทศที่พัฒนาแล้วมีวัตถุประสงค์ในการให้ร่วมมือด้านการพัฒนาเศรษฐกิจ ส่งเสริมการค้าเสรีและให้ความช่วยเหลือและพัฒนาประเทศอุตสาหกรรมและประเทศที่กำลังพัฒนา

การกำหนดวิธีการจัดเก็บภาษีข้างต้น โดยใช้เกณฑ์การแบ่งประเภทของผู้มีเงินได้สอดคล้องกับหลักความสามารถในการเสียภาษี กล่าวคือบุคคลแต่คนมีความสามารถในการเสียภาษีที่แตกต่างกันด้วยปัจจัยต่างๆที่เกี่ยวข้องตามที่ผู้วิจัยได้กล่าวมาแล้วในบทที่ 2 รวมทั้งสนับสนุนหลักความเป็นธรรมในการจัดเก็บภาษี กล่าวคือหลักความเป็นธรรมในการเสียภาษีได้กล่าวถึงความแตกต่างของบุคคลส่งผลให้รัฐบาลจะต้องกำหนดหลักเกณฑ์ในการจัดเก็บภาษีที่แตกต่างกัน

#### 4.3.1.2 เปรียบเทียบการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคล

สำหรับสหรัฐอเมริกาได้กำหนดอัตราภาษีสำหรับนิติบุคคลในอัตราที่ค่อนข้างสูง เนื่องจากเป็นประเทศมหาอำนาจและมีความเจริญเติบโตทางเศรษฐกิจ อัตราภาษีที่สูงจะลดแรงจูงใจในการเข้าร่วมกิจกรรมทางเศรษฐกิจแต่สนับสนุนหลักการอำนาจรายได้ กล่าวคือ อัตราภาษีในระดับสูงจะช่วยให้รัฐบาลสามารถจัดเก็บรายได้จากภาษีได้เพิ่มขึ้น

#### 4.3.2 เปรียบเทียบการจัดเก็บภาษีเงินได้จากการประกอบธุรกิจวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อมตามกฎหมายภาษีอากรไทยกับสหราชอาณาจักร

การจัดเก็บภาษีเงินได้จากการประกอบธุรกิจวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อมตามกฎหมายภาษีอากรไทยกับสหราชอาณาจักรมีลักษณะเหมือนและแตกต่างกัน โดยมีรายละเอียดดังนี้

##### 4.3.2.1 เปรียบเทียบการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา

การจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาในสหราชอาณาจักรมีวิธีการคำนวณเหมือนกันกับวิธีการจัดเก็บภาษีเงินได้ของประเทศไทย กล่าวคือสมการเงินได้สุทธิมาจากเงินได้พึงประเมินหักค่าใช้จ่ายและค่าลดหย่อนตามที่กฎหมายกำหนดแตกต่างกันในอัตราภาษีที่จัดเก็บและช่วงของรายได้ของบุคคล กล่าวคืออัตราภาษีของสหราชอาณาจักรแบ่งออกเป็น 4 อัตราภาษี ได้แก่ อัตราเริ่มต้นสำหรับรายได้ 0-5,000 ปอนด์ เพื่อเป็นการออม อัตรา Basic ร้อยละ 20 อัตรา Higher ร้อยละ 40 และอัตรา Additional ร้อยละ 45 ซึ่งการจัดเก็บภาษีของสหราชอาณาจักรกำหนดให้ผู้รายได้ไม่เกิน 5,000 ปอนด์ ได้รับการยกเว้นภาษีเพื่อส่งเสริมให้คนออมเงินแต่การจัดเก็บภาษีในอัตราดังกล่าวขัดต่อหลักความมีประสิทธิภาพในการจัดเก็บภาษี เนื่องจากอัตราภาษีร้อยละ 0 สำหรับการออมจะจูงใจให้บุคคลไม่ประสงค์เข้าร่วมกิจกรรมทางเศรษฐกิจตามความสามารถที่แท้จริงของตนหรือกล่าวอีกนัยคือ อัตราภาษีทำให้บุคคลไม่มีแรงจูงใจในการทำงานหรือเข้าร่วมกิจกรรมทางเศรษฐกิจ เพื่อสร้างรายได้ที่สูงขึ้น เพราะหากมีรายได้เพิ่มขึ้นบุคคลต้องนำรายได้มาคำนวณเสียภาษีและส่งผลให้บุคคลวางแผนภาษีเพื่อหลบหลีกและหนีภาษี และทำให้รัฐบาลจัดเก็บภาษีได้น้อยลง ขัดต่อหลักการอำนาจรายได้ ซึ่งเมื่อพิจารณาเปรียบเทียบกับอัตราภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาของประเทศไทยในปีภาษี 2560 ที่ได้ปรับปรุงให้ผู้มีเงินได้สุทธิในช่วง 0-300,000 บาท ถูกจัดเก็บภาษี

ในอัตราร้อยละ 5 จากเดิมเงินได้สุทธิในช่วง 0-150,000 บาท ได้รับการยกเว้นไม่ต้องนำมาคำนวณภาษีสอดคล้องต่อหลักการอำนวยรายได้เนื่องจากรัฐบาลสามารถจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลเพิ่มขึ้นจากผู้มีเงินได้สุทธิในช่วงดังกล่าวแต่ทั้งนี้อัตราร้อยละ 5 ที่จัดเก็บแก่ผู้มีเงินได้สุทธิ 0-300,000 บาทอาจขัดต่อหลักความมีประสิทธิภาพในทางเศรษฐกิจ อัตราภาษีร้อยละ 5 จะจูงใจให้บุคคลเลือกทำกิจกรรมทางเศรษฐกิจที่ตนจะไม่ถูกจัดเก็บภาษีหรือถูกจัดเก็บภาษีน้อยที่สุด

#### 4.3.2.2 เปรียบเทียบการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคล

ส่วนการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลของสหราชอาณาจักรถูกจัดเก็บในอัตราก้าวหน้าแบบ 2 อัตราภาษีกล่าวคืออัตราต่ำ (The lower rate หรือ Small profit rate) และอัตราสูง (The Upper rate หรือ Main rate) แตกต่างจากอัตราภาษีนิติบุคคลของประเทศไทยที่กำหนดให้จัดเก็บในอัตรากงที่จากสมการกำไรสุทธิคูณอัตราร้อยละ 20 สำหรับนิติบุคคลทั่วไป ซึ่งการประกอบธุรกิจในรูปแบบนิติบุคคลสร้างความน่าเชื่อถือก่อให้เกิดรายได้มากกว่าการประกอบธุรกิจแบบบุคคลธรรมดาและเมื่อมีรายได้เพิ่มขึ้นบุคคลจึงควรถูกจัดเก็บภาษีตามความสามารถที่แท้จริง ซึ่งอัตราภาษีของสหราชอาณาจักรสอดคล้องกับหลักการความสามารถในการเสียภาษีของบุคคล

อาจกล่าวสรุปได้ว่า การจัดเก็บภาษีเงินได้จากผู้ประกอบการวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อมในรูปแบบของของจดทะเบียนจัดตั้งเป็นนิติบุคคลและบุคคลธรรมดามีข้อดีและข้อเสีย ดังนี้

ตารางแสดงข้อดีและข้อเสียของการเลือกประกอบธุรกิจในรูปแบบของการจดทะเบียนจัดตั้งเป็นนิติบุคคลและบุคคลธรรมดา

การจดทะเบียนจัดตั้งเป็นนิติบุคคล		บุคคลธรรมดา	
ข้อดี	ข้อเสีย	ข้อดี	ข้อเสีย
<ul style="list-style-type: none"> <li>- นิติบุคคลเป็นองค์กรธุรกิจที่ได้รับ การยอมรับในวงกว้าง มีความน่าเชื่อถือ</li> <li>- ความรับผิดชอบของนิติบุคคลและกรรมการ/ผู้ถือหุ้น แยกออกจากกัน</li> <li>- ได้รับการส่งเสริมและสนับสนุนด้านภาษี</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- ข้อปฏิบัติทางกฎหมายที่ใช้บังคับแก่การประกอบธุรกิจยุ่งยาก ซับซ้อน เช่น ต้องจัดทำบัญชี/งบการเงิน</li> <li>- ถูกตรวจสอบข้อมูล</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- เริ่มต้นประกอบธุรกิจได้โดยง่าย</li> <li>- ข้อปฏิบัติทางกฎหมายที่ใช้บังคับแก่การประกอบธุรกิจไม่ยุ่งยาก ซับซ้อน</li> <li>- มีอิสระในการตัดสินใจในประกอบธุรกิจ</li> <li>- เจ้าของกิจการเป็นผู้นำดำเนินการเพียงรายเดียว</li> <li>- สามารถเลิกกิจการได้โดยง่าย</li> <li>- ไม่มีค่าใช้จ่ายในการจดทะเบียนจัดตั้งนิติบุคคลและค่าใช้จ่ายในการทำบัญชีภาษีเงินได้นิติบุคคล</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- ขาดความน่าเชื่อถือ</li> <li>- เจ้าของกิจการรับผิดชอบในหนี้สินเพียงผู้เดียว</li> <li>- จัดหาแหล่งเงินทุนได้ยากกว่านิติบุคคล</li> <li>- ได้รับการส่งเสริมและสนับสนุนด้านภาษีน้อยกว่านิติบุคคล</li> </ul>

หากพิจารณาในมุมมองของผู้ประกอบธุรกิจวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อม การถูกจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลย่อมได้รับประโยชน์มากกว่าภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา กล่าวคือ

(1) หลักเกณฑ์ วิธีการ และขั้นตอนการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคล

การจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลมีหลักเกณฑ์ วิธีการ และขั้นตอนไม่ยุ่งยาก ซับซ้อน ดังเช่นบุคคลธรรมดาตามที่ได้อธิบายถึงในบทที่ 3 หัวข้อ 3.1.2

(2) อัตราภาษี

การจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลสำหรับผู้ประกอบธุรกิจวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อมถูกกำหนดในอัตราภาษี 2 อัตรา ได้แก่ อัตราร้อยละ 20 สำหรับนิติบุคคลทั่วไป และอัตรา ร้อยละ 10 สำหรับผู้ประกอบธุรกิจวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อมภายใต้หลักเกณฑ์และเงื่อนไขของกรมสรรพากร ซึ่งเมื่อเปรียบเทียบกับอัตราภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาถูกจัดเก็บภาษีใน อัตราสูงสุดร้อยละ 35

(3) มาตรการทางภาษี สิทธิประโยชน์และนโยบายของรัฐหรือฝ่ายบริหารในการ ส่งเสริมและสนับสนุนการประกอบธุรกิจวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อมในรูปแบบของการ จัดตั้งเป็นนิติบุคคล

ภาครัฐให้การส่งเสริมและสนับสนุนการประกอบธุรกิจวิสาหกิจขนาดกลางและขนาด ย่อมในรูปแบบของการจัดตั้งเป็นนิติบุคคลโดยกำหนดเป็นมาตรการและนโยบายทางภาษีตามที่ได้ กล่าวมาแล้วในบทที่ 3 หัวข้อ 3.1.2

## บทที่ 5

### บทสรุปและข้อเสนอแนะ

จากการที่ได้ทำการศึกษาถึงหลักการ ทฤษฎีและแนวคิดของการจัดเก็บภาษีเงินได้จากผู้ประกอบการวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อมตามกฎหมายภาษีอากรของประเทศไทย วิเคราะห์ปัญหาของการจัดเก็บภาษีเงินได้จากผู้ประกอบการธุรกิจดังกล่าวตลอดจนวิเคราะห์เปรียบเทียบการจัดเก็บภาษีเงินได้ตามกฎหมายภาษีอากรไทยกับกฎหมายภาษีอากรต่างประเทศได้แก่ ประเทศญี่ปุ่น สาธารณรัฐสิงคโปร์ สหรัฐอเมริกาและสหราชอาณาจักร ผู้วิจัยของสรุปผลของการศึกษา พร้อมทั้งให้ข้อเสนอแนะ ดังนี้

#### 5.1 บทสรุป

เมื่อพิจารณาถึงนิยามความหมายของธุรกิจวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อมในประเทศไทยยังมิได้มีความเป็นเอกภาพซึ่งการพิจารณากำหนดนโยบายหรือมาตรการทางภาษีในการส่งเสริมและสนับสนุนการประกอบธุรกิจวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อม จึงขึ้นอยู่กับวัตถุประสงค์ของแต่ละหน่วยงานที่เกี่ยวข้อง ซึ่งหากพิจารณาแนวทางการจัดเก็บภาษีเงินได้จากผู้ประกอบการวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อมตามหลักเกณฑ์ วิธีการและเงื่อนไขของกรมสรรพากรแล้วพบว่ายังมีความแตกต่างในการจัดเก็บภาษีเงินได้จากธุรกิจดังกล่าว โดยเฉพาะการจัดเก็บภาษีเงินได้ โดยการจัดตั้งองค์กรธุรกิจที่แตกต่างซึ่งยังมิได้สอดคล้องกับหลักการความมีประสิทธิภาพในทางเศรษฐกิจและในการจัดเก็บภาษี

การจัดเก็บภาษีเงินได้จากผู้ประกอบการวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อมตามประมวลรัษฎากรซึ่งเป็นกฎหมายภาษีอากรไทยได้กำหนดให้มีการจัดเก็บภาษีเงินได้ 2 รูปแบบได้แก่ การจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาและภาษีเงินได้นิติบุคคล ซึ่งการจัดเก็บเงินได้ทั้งสองรูปแบบนั้นคำนวณจากฐานภาษีที่แตกต่างกัน กล่าวคือ การจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาคำนวณจากฐานเงินได้พึงประเมินประเภทที่ 1 ถึงประเภทที่ 8 สำหรับเงินได้จากการประกอบธุรกิจวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อมเป็นเงินได้พึงประเมินประเภทที่ 8 กล่าวคือ เป็นเงินได้พึงประเมินที่ได้จากการธุรกิจ การพาณิชย์ การเกษตร การอุตสาหกรรม การขนส่ง การขายอสังหาริมทรัพย์หรือการอื่น นอกจากเงินได้พึงประเมินประเภทที่ 1 ถึงประเภทที่ 7 เมื่อเป็นผู้มีเงินได้ตามกฎหมายแล้วจึงต้องนำเงินได้ดังกล่าวมาหักค่าใช้จ่ายหักค่าลดหย่อนเพื่อให้ได้มาซึ่งเงินได้



สุทธิแล้วจึงนำเงินได้สุทธิมาคำนวณอัตราภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาในอัตราภาษีแบบก้าวหน้าตามตารางบัญชีแสดงอัตราภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาประจำปีภาษานั้น ส่วนการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลคำนวณจากฐานภาษีกำไรสุทธิ ซึ่งผู้ประกอบการต้องนำรายได้จากกิจการหรือเนื่องจากกิจการที่กระทำในรอบระยะเวลาบัญชีหักด้วยรายจ่ายตามกฎหมายกำหนดเพื่อให้ได้มาซึ่งกำไรสุทธิแล้ว จึงนำกำไรสุทธิมาคำนวณอัตราภาษีเงินได้นิติบุคคลในอัตราร้อยละ 20 ซึ่งเป็นอัตราภาษีแบบคงที่สำหรับภาษีเงินได้นิติบุคคล และหากเป็นผู้ประกอบการวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อมภายใต้หลักเกณฑ์และเงื่อนไขของกรมสรรพากรแล้วจะมีวิธีการจัดเก็บภาษีที่แตกต่างไปอีก โดยกำไรสุทธิ 1-300,000 บาทแรก ได้รับการยกเว้นภาษีและกำไรสุทธิในส่วนที่เหลือจะถูกจัดเก็บภาษีในอัตราสูงสุดร้อยละ 20 ตลอดจนได้รับสิทธิประโยชน์ทางภาษีอื่น ๆ อีกตามนโยบายของรัฐบาล ซึ่งจะเห็นว่า การจัดเก็บภาษีเงินได้ในประเทศไทยจากการประกอบการวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อมมีรูปแบบที่แตกต่างกันถึง 3 รูปแบบ ภายใต้การประกอบการลักษณะเดียวกัน แต่มีความแตกต่างกันในการจัดตั้งองค์กรธุรกิจ ซึ่งการกำหนดวิธีการจัดเก็บภาษีเงินได้ในลักษณะดังกล่าวไม่สนับสนุนหลักความเป็นธรรมและหลักความมีประสิทธิภาพในทางเศรษฐกิจและในการจัดเก็บภาษี

เมื่อพิจารณาถึงการประกอบการวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อมโดยการจัดตั้งองค์กรธุรกิจในรูปแบบนิติบุคคลตามกฎหมาย ได้แก่ บริษัทจำกัดและห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ ผู้ประกอบการลักษณะดังกล่าวจะถูกจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลตามหลักเกณฑ์ วิธีการและเงื่อนไขที่แตกต่างกันกล่าวคือผู้ประกอบการวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อมประเภทนิติบุคคลจะมีได้ถูกจัดเก็บภาษีโดยการคำนวณจากฐานกำไรสุทธิคูณด้วยอัตราภาษีในอัตราร้อยละ 20 ดังเช่นนิติบุคคลทั่วไปแต่ถูกจัดเก็บภาษีเงินได้ตามรูปแบบที่ได้กล่าวมาแล้วในบทที่ 3 หัวข้อ 3.5 ซึ่งจะเห็นว่าอัตราภาษีมีผลกระทบในการสร้างแรงจูงใจต่อการบิดเบือนการตัดสินใจของผู้ประกอบการให้จัดตั้งองค์กรธุรกิจ เพื่อขอรับสิทธิประโยชน์ทางภาษี ซึ่งอาจทำให้การเข้าร่วมกิจกรรมทางเศรษฐกิจไม่สอดคล้องตรงตามเจตนารมณ์หรือตรงตามความสามารถที่แท้จริงในการประกอบการกล่าวคือผู้ประกอบการ ซึ่งมีทุนจดทะเบียนหรือทุนชำระสูงกว่า 5 ล้านบาท และมีรายได้จากการขายสินค้าและบริการในรอบระยะเวลาบัญชีเกินกว่า 30 ล้านบาท อาจตัดสินใจลดทุนจดทะเบียน ซึ่งเป็นทุนที่ใช้เริ่มต้นประกอบกิจการแล้วส่งผลให้ต้องมีทุนที่ชำระแล้วในสัดส่วนที่ลดลงตามทุนจดทะเบียนหรืออาจแสดงรายการทางบัญชี เช่น งบแสดงฐานะทางการเงินอันเป็นเท็จ เพื่อปกปิดรายได้อันแท้จริงของกิจการ เพื่อหลบหลีกหรือหนีภาษีและในทางตรงข้าม ผู้ประกอบการประเภทบุคคลธรรมดาอาจตัดสินใจเลือกประกอบธุรกิจโดยการจดทะเบียนจัดตั้งเป็นนิติบุคคล โดยมีได้คำนึงถึงความสามารถที่แท้จริงของตนและต้นทุน

ค่าใช้จ่ายในการบริหารจัดการธุรกิจที่เพิ่มสูงขึ้น รวมทั้งสิทธิและหน้าที่ตามกฎหมายอันเกิดจากการเปลี่ยนแปลงสถานะบุคคลธรรมดาเป็นนิติบุคคล

อนึ่ง การประกอบธุรกิจวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อมของประเทศไทยส่วนใหญ่เป็นธุรกิจภาคผลิตสินค้าภาคค้าปลีก ภาคค้าส่งและภาคการให้บริการซึ่งสร้างรายได้ในการจัดเก็บภาษีในแก่ภาครัฐตลอดจนช่วยส่งเสริมและพัฒนาระบบเศรษฐกิจของประเทศ จึงควรกำหนดวิธีการจัดเก็บภาษีเงินได้จากผู้ประกอบธุรกิจลักษณะดังกล่าวในรูปแบบที่มุ่งใจให้ผู้ประกอบการยินยอมเสียภาษีด้วยความสมัครใจ เพื่อให้บรรลุนโยบายและวัตถุประสงค์ของการจัดเก็บภาษีและสอดคล้องกับหลักการทางภาษีอากรที่ดี

จากการศึกษาเปรียบเทียบการจัดเก็บภาษีเงินได้ของประเทศญี่ปุ่น สาธารณรัฐสิงคโปร์ สหรัฐอเมริกาและสหราชอาณาจักร ผู้วิจัยเห็นว่าการจัดเก็บภาษีเงินได้ของสาธารณรัฐสิงคโปร์ สอดคล้องกับหลักความมีประสิทธิภาพในทางเศรษฐกิจและในการจัดเก็บภาษี กล่าวคือ รัฐบาลสาธารณรัฐสิงคโปร์กำหนดอัตรากำไรในอัตราที่ต่ำและมีวิธีการไม่ยุ่งยากซับซ้อนมุ่งเน้นให้เกิดการลงทุนภายในประเทศและมีมาตรการปรับอัตรากำไรลง เพื่อจูงใจให้ผู้ประกอบการเข้าสู่ระบบภาษีด้วยความยินยอมและสมัครใจในการเสียภาษีให้แก่รัฐ จึงสมควรนำหลักการดังกล่าวมาปรับใช้ในการจัดเก็บภาษีเงินได้ในประเทศไทย

สำหรับการจัดเก็บภาษีเงินได้ของประเทศญี่ปุ่น สหรัฐอเมริกาและสหราชอาณาจักรซึ่งทั้งสามประเทศอยู่ในกลุ่ม OECD เป็นประเทศที่มีความเจริญทางด้านเศรษฐกิจได้กำหนดอัตรากำไรก่อนข้างสูงสำหรับการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลอัตรากำไรอยู่ที่ 20-35 โดยเฉพาะสหรัฐอเมริกาจัดเก็บในอัตรากำไรสูงสุดร้อยละ 35 ซึ่งหากกำหนดอัตรากำไรสูงเกินไปอาจไม่จูงใจให้ผู้ประกอบการเข้าสู่ระบบภาษี

## 5.2 ข้อเสนอแนะ

ตามที่คุณวิจัยได้วิเคราะห์ปัญหาและอุปสรรคเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีเงินได้จากผู้ประกอบวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อมตามกฎหมายภาษีอากรไทยทำให้ทราบว่า การประกอบธุรกิจวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อมในประเทศไทยสามารถเลือกจัดตั้งองค์กรธุรกิจได้ 2 รูปแบบคือ รูปแบบที่หนึ่ง เป็นเจ้าของกิจการในฐานะบุคคลธรรมดาและถูกจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขตามประมวลรัษฎากร รูปแบบที่สอง จัดตั้งองค์กรธุรกิจในฐานะนิติบุคคลและถูกจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขตามประมวลรัษฎากรตลอดจนได้รับสิทธิประโยชน์และมาตรการทางภาษีของภาครัฐ ซึ่งจากการศึกษาวิจัยพบว่า การประกอบธุรกิจวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อมในรูปแบบนิติ

บุคคลได้รับสิทธิประโยชน์ทางภาษีมากกว่าในรูปแบบบุคคลธรรมดา ผู้วิจัยจึงขอเสนอแนะแนวทางโดยพิจารณาเป็น 2 ประเด็น คือ

5.2.1 การกำหนดหลักเกณฑ์ วิธีการหรือเงื่อนไขในการจัดเก็บภาษีเงินได้จากผู้ประกอบการวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อม

5.2.2 การตัดสินใจเลือกจัดตั้งองค์กรธุรกิจในการประกอบธุรกิจวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อม

โดยแนวทางข้างต้นอาจจะช่วยให้การจัดเก็บภาษีเงินได้จากผู้ประกอบการวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อมมีความสอดคล้องกับหลักความเป็นธรรมและหลักความมีประสิทธิภาพในทางเศรษฐกิจและในการจัดเก็บภาษีมากขึ้นและอาจช่วยให้ผู้ประกอบการที่ประสงค์จะประกอบธุรกิจวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อมสามารถตัดสินใจเลือกจัดตั้งองค์กรธุรกิจได้อย่างเหมาะสมตรงตามความสามารถที่แท้จริงของตน

5.2.3 การกำหนดหลักเกณฑ์ วิธีการหรือเงื่อนไขในการจัดเก็บภาษีเงินได้จากผู้ประกอบการวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อม

ผู้วิจัยขอเสนอแนะให้จัดเก็บภาษีเงินได้จากผู้ประกอบการวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อม โดยการจัดตั้งองค์กรธุรกิจในรูปแบบบุคคลธรรมดาและนิติบุคคลในแนวทางเดียวกัน กล่าวคือ กำหนดหลักเกณฑ์ วิธีการ หรือเงื่อนไขในการจัดเก็บภาษีด้วยอัตราภาษีร้อยละ 20 และมีวิธีการคำนวณภาษีจากฐานกำไรสุทธิตามสมการ ดังนี้

1. ภาษีเงินได้วิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อมของบุคคลธรรมดา

$$\text{ภาษี SMEs} = \text{เงินได้สุทธิ} \times \text{อัตราภาษีร้อยละ 20}$$

2. ภาษีเงินได้วิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อมของนิติบุคคล

$$\text{ภาษี SMEs} = \text{กำไรสุทธิ} \times \text{อัตราภาษีร้อยละ 20}$$

จากสมการข้างต้นภาษีเงินได้วิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อมของบุคคลธรรมดา คำนวณได้จากเงินได้สุทธิหักออกจากค่าใช้จ่ายและค่าลดหย่อนตามกฎหมายและภาษีเงินได้วิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อมของนิติบุคคลคำนวณได้จากกำไรสุทธิตามสมการได้จากกำไรสุทธิหักออกจากค่าใช้จ่ายตามกฎหมาย ซึ่งวิธีการจัดเก็บภาษีเงินได้จากผู้ประกอบการวิสาหกิจขนาดกลางและขนาด

ย่อม ตามสมการดังกล่าวถูกจัดเก็บภาษีเงินได้ด้วยอัตราภาษีเดียวกัน และวิธีการคำนวณภาษีไม่ยุ่งยากซับซ้อน สอดคล้องกับหลักความเป็นธรรมในแนวนอนและแนวตั้ง

5.2.4 การตัดสินใจเลือกจัดตั้งองค์กรธุรกิจในการประกอบธุรกิจวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อม

จากการวิเคราะห์ปัญหาเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีเงินได้จากผู้ประกอบการวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อมของประเทศไทย เพื่อมุ่งใจให้ผู้ประกอบการวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อม เข้าร่วมกิจกรรมทางเศรษฐกิจด้วยความสามารถที่แท้จริง ส่งผลให้รัฐบาลสามารถจัดเก็บรายได้เพิ่มขึ้นเป็นไปตามวัตถุประสงค์และสอดคล้องกับนโยบายทางเศรษฐกิจของภาครัฐ ควรมีการปรับลดอัตราภาษีสำหรับผู้ประกอบการวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อมในแต่ละปีภาษีตามแนวคิดของการจัดเก็บภาษีเงินได้ของสาธารณรัฐสิงคโปร์ เนื่องจากอัตราภาษีที่ปรับลดลงอย่างต่อเนื่องในแต่ละปีภาษีสอดคล้องกับหลักความมีประสิทธิภาพในทางเศรษฐกิจ และผู้ประกอบการต้องวางแผนภาษีและคำนึงถึงต้นทุนในการบริหารจัดการและอัตราค่าโง่ที่แท้จริงของกิจการ ซึ่งเกิดจากการถูกจัดเก็บภาษีเงินได้ตามกฎหมายภาษีอากร เพื่อเป็นแนวทางในการพิจารณาว่ากิจการของตนควรจดทะเบียนจัดตั้งเป็นนิติบุคคลหรือไม่ เพื่อให้สอดคล้องกับความสามารถที่แท้จริงของตนสอดคล้องกับหลักความมีประสิทธิภาพในทางเศรษฐกิจและในการจัดเก็บภาษี



**บรรณานุกรม**

## บรรณานุกรม

### ภาษาไทย

กมลสิริ วงศ์วิลาวัลย์. “ปัญหาการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาจากห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่มีใช้นิติบุคคล” วิทยานิพนธ์มหาบัณฑิต คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธุรกิจบัณฑิต, 2557.

กรมเจรจาการค้าระหว่างประเทศ. “รอบรู้เรื่องการลงทุนในอาเซียน : สาธารณรัฐสิงคโปร์.” กรมเจรจาการค้าระหว่างประเทศ กระทรวงพาณิชย์, 2557.

กรมพัฒนาธุรกิจการค้า กระทรวงพาณิชย์. เอกสารฝึกอบรมหลักสูตรนายทะเบียนระดับต้น รุ่นที่ 2/2560. จัดโดยกรมพัฒนาธุรกิจการค้า กระทรวงพาณิชย์ นนทบุรี, 2560.

กลุ่มนักวิชาการภาษีอากร. ภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร. กรุงเทพมหานคร : เรือนแก้วการพิมพ์, 2558.

เกริกเกียรติ พิพัฒน์เสรีธรรม. “การคลังว่าด้วยการจัดสรรและการกระจาย.” พิมพ์ครั้งที่ 9.

กรุงเทพมหานคร: สำนักพิมพ์มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2552, น.83-91.

ไกรยุทธ ชีรตยาคินันท์. ทฤษฎีภาษีเงินได้และภาษีเงินได้ของไทย. กรุงเทพมหานคร : ดวงกมล, 2521.

ขจร สาธุพันธุ์. คำบรรยายวิชาการภาษีอากร. กรุงเทพมหานคร : คณะรัฐศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, 2513.

ข่าวสด, “สสว.เผยผลสำรวจสถานการณ์ SMEs ไทยประจำปี 2560.”

[https://www.khaosod.co.th/pr-news/news\\_465709](https://www.khaosod.co.th/pr-news/news_465709), 26 พฤศจิกายน 2560.

จรัสศักดิ์ รอดจันทร์. “ความชอบธรรมของรัฐบาลในการจัดเก็บภาษีเพื่อการกระจายรายได้ครั้งใหม่.” ปีที่ 56 ฉบับเดือนเมษายน. สรรพากรสาส์น. (2552), น.83-91.

จรัสศักดิ์ รอดจันทร์. ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา หลักการและบทวิเคราะห์. กรุงเทพมหานคร : จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, 2556.

จรัสศักดิ์ รอดจันทร์. “รัฐบาลควรทำอย่างไรเพื่อลดต้นทุนในการบริหารจัดการเก็บภาษี.” ปีที่ 56 ฉบับเดือนตุลาคม, สรรพากรสาส์น, 2552, น.101-109.

ชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม. การวางแผนภาษีอากร. กรุงเทพมหานคร : สถาบัน T.Training Center, 2544.

ชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม. คำสอนวิชากฎหมายภาษีอากร. พิมพ์ครั้งที่ 9 กรุงเทพมหานคร: สำนักอบรมศึกษากฎหมายแห่ง เนติบัณฑิตยสภา, 2556.



- ชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม. คู่มือการศึกษาวิชากฎหมายอาญา. กรุงเทพมหานคร: สำนักอบรมศึกษา  
กฎหมายแห่ง เนติบัณฑิตยสภา, 2550.
- ทรงพล ทองสิน. “มาตรการทางกฎหมายเกี่ยวกับการส่งเสริมวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อม”  
วิทยานิพนธ์มหาบัณฑิต คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธุรกิจบัณฑิต, 2543.
- นนทวัฒน์ นวตระกูลพิสุทธี. กฎหมายลักษณะห้างหุ้นส่วนบริษัท จำกัด และบริษัทมหาชน จำกัด.  
พิมพ์ครั้งที่ 3. กรุงเทพมหานคร: วิญญูชน, 2557.
- บุญธรรม ราชรักษ์. ทฤษฎีอาญา. กรุงเทพมหานคร : ทีพีเอ็น เพรส, 2552.
- บุญธรรม ราชรักษ์. เศรษฐศาสตร์การอาญาไทย. กรุงเทพมหานคร : ทีพีเอ็น เพรส, 2551.
- ปรนาคินทร์ กัตัญญตานนท์ และคณะผู้วิจัย. “การศึกษาเพื่อพัฒนากฎหมายอาญาที่เกี่ยวกับการ  
เลี้ยงภาษีจากการลงทุนในต่างประเทศ.” โครงการวิจัย สำนักงานเศรษฐกิจการคลัง  
กระทรวงการคลัง, 2557.
- ปรีดา นาคเนาวิท. เศรษฐศาสตร์การอาญา 1. พิมพ์ครั้งที่ 4. นนทบุรี: มหาวิทยาลัย  
รามคำแหง, 2526.
- สุสดี รุมาคาม. การบริหารธุรกิจขนาดย่อม. กรุงเทพมหานคร : ฟิสิกส์เซ็นเตอร์, 2538.
- พรนิภา พงศ์พัฒนานนท์. “มาตรการในการส่งเสริมและสนับสนุนวิสาหกิจขนาดกลางและขนาด  
ย่อม ศึกษากรณีการให้สิทธิประโยชน์ทางภาษีอากรโดยเปรียบเทียบกับประเทศสิงคโปร์  
และประเทศฝรั่งเศสต่างประเทศ” สารนิพนธ์มหาบัณฑิต คณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์  
มหาวิทยาลัย, 2556.
- ภัทราศรัย พานิชวงศ์ และคณะผู้วิจัย. “การศึกษาแนวทางปรับปรุงภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่าย เพื่อเพิ่ม  
ขีดความสามารถในการแข่งขันและรองรับการเข้าสู่การเป็นประชาคมเศรษฐกิจอาเซียน.”  
โครงการวิจัยสำนักงานเศรษฐกิจการคลัง กระทรวงการคลัง, 2557.
- ภาณุศ อภิบาลเกียรติกุล. “มาตรการทางภาษีเพื่อส่งเสริมวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดศึกษา  
เปรียบเทียบประเทศไทยกับประเทศออสเตรเลีย” วิทยานิพนธ์มหาบัณฑิต คณะนิติศาสตร์  
มหาวิทยาลัยธุรกิจบัณฑิต, 2554.
- มณีขวัญ จันทสร และคณะผู้วิจัย. “การศึกษาแนวทางเพื่อส่งเสริมผู้ประกอบการขนาดกลางและ  
ขนาดย่อมเข้าสู่ระบบภาษีเงินได้และภาษีมูลค่าเพิ่ม เพื่อส่งเสริมขีดความสามารถในการ  
แข่งขันของผู้ประกอบการไทย.” โครงการวิจัย สำนักงานเศรษฐกิจการคลัง  
กระทรวงการคลัง, 2559.
- โมรา บุญผล. คำอธิบายกฎหมายเกี่ยวกับอาญา. กรุงเทพมหานคร: สำนักอบรมศึกษา  
กฎหมายแห่ง เนติบัณฑิตยสภา, 2527.

รังสรรค์ ชนะพันธ์. ภาษีอากรในประวัติศาสตร์เศรษฐกิจไทย. กรุงเทพมหานคร :

มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2558.

วิทย์ ต้นตยกุล. กฎหมายเกี่ยวกับภาษีอากร. กรุงเทพมหานคร: สำนักอบรมศึกษากฎหมายแห่ง  
เนติบัณฑิตยสภา, 2526.

ศุภรัตน์ ควัฒน์กุล และชาติร์ ดันติวานิชกุล. เอกสารการสอนชุดวิชากฎหมายภาษีอากร 1.

พิมพ์ครั้งที่ 4. นนทบุรี: มหาวิทยาลัยสุโขทัยธรรมมาธิราช, 2551.

ศุภลักษณ์ พิณภูวดล. คำอธิบายกฎหมายการคลังและการภาษีอากรภาคทฤษฎีและหลักกฎหมาย  
ภาษีอากร. กรุงเทพมหานคร : วิทยุชน, 2542.

สถาปปฏิรูปแห่งชาติ. “วาระปฏิรูปที่ 8: การปฏิรูประบบและโครงสร้างภาษี.” สำนักงานเลขาธิการ  
สภาผู้แทนราษฎร, กรุงเทพมหานคร, 2558.

สมคิด บางโม. การภาษีอากร. พิมพ์ครั้งที่ 10. กรุงเทพมหานคร : วิทยพัฒน์, 2559.

สมเดช โรจน์คูรีเสถียร. การบัญชีภาษีอากร. กรุงเทพมหานคร : ธรรมนิติ เพรส, 2552.

สมเดช โรจน์คูรีเสถียร. สุดยอดกลยุทธ์การวางแผนภาษีเงินได้นิติบุคคล. กรุงเทพมหานคร:  
ธรรมนิติ, 2560.

สำนักงานส่งเสริมวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อม. “สรุปหัวใจหลักการส่งเสริม SMEs ไทยก้าว  
ไกลสู่สากล,” กรุงเทพมหานคร, 2558.

สุเทพ พงษ์พิทักษ์. การวางแผนภาษีอากร. กรุงเทพมหานคร: สำนักงาน วิชาตา ทนายความ บัญชี  
และธุรกิจ, 2541.

สุเทพ พงษ์พิทักษ์. ความรู้ทั่วไปเกี่ยวกับการวางแผนภาษีอากรและการวางแผนภาษีเงินได้บุคคล  
ธรรมดา. กรุงเทพมหานคร: สรรพากรพื้นที่กรุงเทพมหานคร 3, 2550.

อมรศักดิ์ พงศ์พิศุตม์. เคล็ด (ไม่) ลับกับหมอภาษี ตอน กลยุทธ์ภาษี SMEs & ธุรกิจครอบครัว.  
กรุงเทพมหานคร: ซีเอ็ดยูเคชั่น, 2548.

อรรวรรณ พจนานูรัตน์. กฎหมายเกี่ยวกับภาษีอากร. กรุงเทพมหานคร: มหาวิทยาลัยรามคำแหง,  
2547.

อากัสสร จันทวิมล และสุเมธ จานประดับ. กฎหมายธุรกิจ 2. กรุงเทพมหานคร : มหาวิทยาลัย  
รามคำแหง, 2545.

Deloitte, “Corporate Tax Rates 2017.”

<https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/global/Documents/Tax/dttl-tax-corporate-tax-rates.pdf>, 27 พฤศจิกายน 2560.

KMPG, United States. <https://home.kpmg.com/xx/en/home/insights/2011/12/us-income-tax.html>,  
26 พฤศจิกายน 2560.

PWC, Japan. <https://taxsummaries.pwc.com/ID/Japan-Individual-Taxes-on-personal-income>, 26  
พฤศจิกายน 2560.

PWC, Japan. <https://taxsummaries.pwc.com/ID/Japan-Corporate-Taxes-on-corporate-income#>, 26  
พฤศจิกายน 2560.

PWC, Singapore. <https://taxsummaries.pwc.com/ID/Singapore-Individual-Taxes-on-personal-income>, 26 พฤศจิกายน 2560.

PWC, Singapore. <https://taxsummaries.pwc.com/ID/Singapore-Corporate-Taxes-on-corporate-income#>, 26 พฤศจิกายน 2560.

PWC, UK. <https://taxsummaries.pwc.com/ID/United-Kingdom-Individual-Taxes-on-personal-income>, 26 พฤศจิกายน 2560.

PWC, UK.  
<https://taxsummaries.pwc.com/firmTerritoryPrintPreview?openForm&countryName=United%20Kingdom&Type=Corporate>, 26 พฤศจิกายน 2560.

PWC, United States. <https://taxsummaries.pwc.com/firmTerritoryPrintPreview?openForm&countryName=United%20States&Type=Corporate>, 26  
พฤศจิกายน 2560.

PWC, United States. <https://taxsummaries.pwc.com/ID/United-States-Individual-Taxes-on-personal-income>, 26 พฤศจิกายน 2560.

TAX.bugnomms. “เจาะลึกโดนใจทำไมสรรพากรถึงอยากให้เราจดทะเบียน ตอนที่ 1-3.”  
<http://www.aommoney.com/aommoneynews>. 19 เมษายน 2560.

TAX.bugnomms. “จะจดทะเบียนบริษัทเพื่อประหยัดภาษีต้องมีรายได้เท่าไร?”  
<http://tax.bugnomms.com/when-we-go-cit>, 19 เมษายน 2560,

Deloitte. “Taxation and Investment in Japan 2017” Japan, 2017.

OECD. “OECD Tax Policy Studies Taxation of SMEs in OECD and G20 Countries No.23”  
OECD Publishing, Paris, 2015.

PKF INTERNATIONAL LIMITED, “United Kingdom Tax Guide 2016/2017” London, 2016.

## ประวัติผู้เขียน

ชื่อ-นามสกุล	คณารัตน์ คงเปีย
ประวัติการศึกษา	พ.ศ. 2552 นิติศาสตรบัณฑิต มหาวิทยาลัยธุรกิจบัณฑิตย์ ประกาศนียบัตรอบรมวิชาว่าความ รุ่นที่ 35 สำนักฝึกอบรมวิชาว่าความ สภานายความในพระบรมราชูปถัมภ์ พ.ศ. 2557 บริหารธุรกิจบัณฑิต มหาวิทยาลัยสุโขทัยธรรมมาธิราช
ตำแหน่งและ สถานที่ทำงานปัจจุบัน	นักวิชาการพาณิชย์ปฏิบัติการ กรมการค้าภายใน กระทรวงพาณิชย์