

แนวทางการนำมาตรการพิเศษสำหรับบริษัทขนาดเล็กที่สามารถเลือกเสียภาษีเงินได้
ในระดับผู้ถือหุ้น (S Corporation) มาปรับใช้ในประเทศไทย



นางสาวอุบลวรรณ อักษรกลิ่น

จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

CHULALONGKORN UNIVERSITY

วิทยานิพนธ์นี้เป็นส่วนหนึ่งของการศึกษาตามหลักสูตรปริญญาวิทยาศาสตรมหาบัณฑิต

สาขาวิชากฎหมายการเงินและภาษีอากร

คณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

ปีการศึกษา 2556

ลิขสิทธิ์ของจุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

บทคัดย่อและแฟ้มข้อมูลฉบับเต็มของวิทยานิพนธ์ตั้งแต่ปีการศึกษา 2554 ที่ให้บริการในคลังปัญญาจุฬาฯ (CUIR)

เป็นแฟ้มข้อมูลของนิสิตเจ้าของวิทยานิพนธ์ ที่ส่งผ่านทางบัณฑิตวิทยาลัย

The abstract and full text of theses from the academic year 2011 in Chulalongkorn University Intellectual Repository (CUIR) are the thesis authors' files submitted through the University Graduate School.

Possibility on the Adoption of Tax Measures on Small Corporation to Pay Tax at
Shareholders Level

Miss Ubonwan Aksornklan



จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

CHULALONGKORN UNIVERSITY

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

Faculty of Law

Chulalongkorn University

Academic Year 2013

Copyright of Chulalongkorn University

หัวข้อวิทยานิพนธ์	แนวทางการนำมาตรการพิเศษสำหรับบริษัทขนาดเล็กที่สามารถเลือกเสียภาษีเงินได้ในระดับผู้ถือหุ้น (S Corporation) มาปรับใช้ในประเทศไทย
โดย	นางสาวอุบลวรรณ อักษรกลั่น
สาขาวิชา	กฎหมายการเงินและภาษีอากร
อาจารย์ที่ปรึกษาวิทยานิพนธ์หลัก	ดร.เอื้ออารีย์ อึ้งจะนิล
อาจารย์ที่ปรึกษาวิทยานิพนธ์ร่วม	ศาสตราจารย์ (พิเศษ) ดร.พล ธีรคุปต์

คณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย อนุมัติให้หัวข้อวิทยานิพนธ์ฉบับนี้เป็นส่วนหนึ่งของการศึกษาตามหลักสูตรปริญญาโทบริหารธุรกิจ

.....คณบดีคณะนิติศาสตร์
(ศาสตราจารย์ ดร.ดร.นันทวัฒน์ บรมานันท์)

คณะกรรมการสอบวิทยานิพนธ์

.....ประธานกรรมการ
(รองศาสตราจารย์ ธิติพันธ์ุ เชื้อบุญชัย)

.....อาจารย์ที่ปรึกษาวิทยานิพนธ์หลัก
(ดร.เอื้ออารีย์ อึ้งจะนิล)

.....อาจารย์ที่ปรึกษาวิทยานิพนธ์ร่วม
(ศาสตราจารย์ (พิเศษ) ดร.พล ธีรคุปต์)

.....กรรมการภายนอกมหาวิทยาลัย
(ศาสตราจารย์ (พิเศษ) พิภพ วีระพงษ์)

อุบลวรรณ อักษรกลิ่น : แนวทางการนำมาตราการพิเศษสำหรับบริษัทขนาดเล็กที่สามารถเลือกเสียภาษีเงินได้ในระดับผู้ถือหุ้น (S Corporation) มาปรับใช้ในประเทศไทย. (Possibility on the Adoption of Tax Measures on Small Corporation to Pay Tax at Shareholders Level) อ.ที่ปรึกษาวิทยานิพนธ์หลัก: ดร.เอื้ออารีย์ อังจะนิล, อ.ที่ปรึกษาวิทยานิพนธ์ร่วม: ศ. (พิเศษ) ดร.พล ธีรคุปต์, 142 หน้า.

องค์กรธุรกิจแต่ละองค์กรมีภาระภาษีที่แตกต่างกัน ดังนั้นในการวางแผนภาษีวิธีหนึ่งที่ยอมรับกัน คือ การเลือกรูปแบบองค์กรธุรกิจให้เหมาะสมกับการประกอบธุรกิจ ไม่ว่าจะเป็นการจัดตั้งในรูปแบบบุคคลธรรมดา หรือกรณีห้างหุ้นส่วนสามัญไม่จดทะเบียนและคณะบุคคล ที่แม้ไม่ได้มีสถานะเป็นนิติบุคคลตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ แต่ในทางภาษีกำหนดให้มีสถานะเป็นนิติบุคคลแยกต่างหากจากผู้เป็นหุ้นส่วนจึงนำมาวางแผนภาษี เพื่อที่จะขยายฐานภาษีให้กว้างขึ้นทำให้เสียภาษีในอัตราที่ต่ำลง และปัจจุบันสรรพากรได้เพ่งเล็งรูปแบบการประกอบธุรกิจในรูปแบบของคณะบุคคล หรือห้างหุ้นส่วนสามัญมากขึ้น ดังนั้นจึงมีการเปลี่ยนรูปแบบธุรกิจไปในรูปแบบของนิติบุคคลมากขึ้น เช่นบริษัท เพราะบริษัทสามารถจัดตั้งได้ง่ายในปัจจุบัน มีผู้ร่วมก่อการเพียง 3 คนก็สามารถจัดตั้งบริษัทได้ หรือกรณีของห้างหุ้นส่วนจดทะเบียน เพราะปัจจุบันอัตราภาษีเงินได้นิติบุคคลมีอัตราภาษีเงินได้ที่ต่ำกว่าอัตราภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา และประมวลรัษฎากรของไทยได้กำหนดหน่วยภาษีโดยพิจารณาแต่เพียงรูปแบบ (Form) ของการจดทะเบียนตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์เท่านั้น โดยมิได้พิจารณาถึงเนื้อหา (Substance) ในการเข้าทำธุรกรรมที่แท้จริง จึงก่อให้เกิดความได้เปรียบในทางภาษีโดยการเลือกใช้หน่วยภาษีสร้างความแตกต่างในการเสียภาษี ซึ่งขัดกับหลักภาษีอากรที่ดีในเรื่องความเป็นธรรม และหลักความสามารถในการเสียภาษี (Ability to pay) ซึ่งอีกนัยหนึ่งก็คือ ฐานะความเป็นอยู่ทางเศรษฐกิจ ไม่มีการกระจายการจัดเก็บไปตามความสามารถของแต่ละบุคคลที่เป็นเจ้าของเงินได้ ซึ่งเป็นผู้ถือหุ้น หรือผู้เป็นหุ้นส่วนนั่นเอง

ตามกฎหมายของประเทศสหรัฐอเมริกาที่มีกฎหมายเกี่ยวกับมาตรการพิเศษที่กำหนดให้บริษัทขนาดเล็กแม้ว่าจะจดทะเบียนจัดตั้งเป็นนิติบุคคลก็ตามแต่ก็สามารถที่จะเลือกเสียภาษีในระดับผู้ถือหุ้นแค่เพียงระดับเดียวได้ ตามหลัก Pass-Through System ได้โดยไม่ต้องเสียภาษีในระดับกิจการ ซึ่งเป็นการพิจารณาถึงเนื้อหาที่แท้จริงในการเข้าทำธุรกรรม มิได้พิจารณาแต่เพียงรูปแบบเท่านั้น ซึ่งกฎหมายภาษีของประเทศสหรัฐอเมริกากำหนดให้นิติบุคคลบางประเภทที่จะต้องเสียภาษีเงินได้ในนามบุคคลธรรมดา เช่น บริษัทจำกัดความรับผิด (Limited Liability Company) และ บริษัท S Corporation โดยเสียภาษีในนามบุคคลธรรมดาตามหลัก Pass-Through System เพราะสหรัฐอเมริกา กำหนดหน่วยภาษีเงินได้นิติบุคคลโดยมิได้พิจารณาเฉพาะความเป็นนิติบุคคลตามกฎหมายแต่เพียงอย่างเดียว แต่ยังพิจารณาองค์ประกอบอื่นร่วมด้วย เพราะการจัดเก็บภาษีมาจากแนวคิดทางเศรษฐศาสตร์ จึงควรพิจารณาการบริหารงานของนิติบุคคลว่าแยกออกจากผู้ถือหุ้นอย่างชัดเจนหรือไม่

วิทยานิพนธ์ฉบับนี้ ผู้เขียนมีวัตถุประสงค์ในการศึกษาถึงแนวทางในการนำมาตราการพิเศษสำหรับบริษัทขนาดเล็กที่สามารถเลือกเสียภาษีเงินได้เพียงบุคคลธรรมดา (S corporation) มาปรับใช้ในประเทศไทย โดยนำเสนอแนวทางที่เหมาะสมกับโครงสร้างภาษีและโครงสร้างองค์กรของไทย เพื่อให้สอดคล้องกับหลักความเป็นธรรมซึ่งเป็นหลักการเสียภาษีอากรที่ดี

สาขาวิชา กฎหมายการเงินและภาษีอากร

ลายมือชื่อนิสิต

ปีการศึกษา 2556

ลายมือชื่อ อ.ที่ปรึกษาวิทยานิพนธ์หลัก

ลายมือชื่อ อ.ที่ปรึกษาวิทยานิพนธ์ร่วม

5486256334 : MAJOR FINANCE AND TAX LAWS

KEYWORDS: S CORPORATION / LIMITED LIABILITY COMPANY / PASS-THROUGH SYSTEM

UBONWAN AKSORNKLAN: POSSIBILITY ON THE ADOPTION OF TAX MEASURES ON SMALL CORPORATION TO PAY TAX AT SHAREHOLDERS LEVEL. ADVISOR: AUA-AREE ENGCHANIL, Ph.D., CO-ADVISOR: PROF. PAUL THIRAKHUPT, Ph.D., 142 pp.

Each type of corporations has its own tax burden and each one of them is different from one another. Therefore, the correct and popular tax planning method is choosing the suitable type of corporation that is appropriate for the business.

Although establishing a corporation either as Individual, partnerships and non-jurisdiction associations for reduce the tax burden. The method of tax planning is use the partnerships and non-juristic associations as a tax shelter results in inequities in the tax collection system in that taxpayers is higher tax brackets end up paying the same progressive tax rate as those in lower bracket.

However, the Revenue Department has paid more attention to audit companies under the partnerships and non-jurisdiction association type. Therefore, the tax planning method changed to establish a Limited Companies or Limited partnerships because it is much easier to establish a company as a corporation as it needs to have only three or more partners/shareholders. The tax rates of limited companies or limited partnerships are lower than those of the partnerships and non-jurisdiction associations.

The Revenue code imposed the tax regime by considering only the form of registration with civil and commercial code without considering the substance of the actual business. Therefore this situation creates the inequities to choose the tax unit for avoid paying higher tax rates which conflicts of good tax concept and ability to pay concept.

According to the tax laws of the United States of America, there is the special measure for small corporations can choose to pay taxes at only the partnership or shareholder level according to the Pass-Through System without having to pay taxes at the corporate level. This is considered not just the form of registration but the substance of the actual business.

This purpose of this thesis is to study the possibility to adopt the measure “S Corporation” to small corporation in Thailand to pay tax at shareholder level by suggesting the appropriate measure for the tax structure and corporate structure in Thailand so that Thailand can maintain good business practice in calculating and pay the right amount of taxes.

Field of Study: Finance and Tax Laws

Student's Signature

Academic Year: 2013

Advisor's Signature

Co-Advisor's Signature

กิตติกรรมประกาศ

วิทยานิพนธ์ฉบับนี้สำเร็จลงได้ด้วยความกรุณาจาก อาจารย์ ดร.เอื้ออารีย์ อึ้งจะนิล อาจารย์ที่ปรึกษาวิทยานิพนธ์ และ ศาสตราจารย์พิเศษ ดร.พล อิศคุปต์ อาจารย์ที่ปรึกษาวิทยานิพนธ์ร่วม ศาสตราจารย์พิเศษ พิภพ วีระพงษ์ กรรมการสอบวิทยานิพนธ์ ที่ได้สละเวลาอันมีค่าในการให้คำปรึกษาและแนะนำหัวข้อวิทยานิพนธ์แก่ผู้เขียน ตลอดจนให้คำชี้แจงอธิบายและตรวจร่างวิทยานิพนธ์ของผู้เขียน ตั้งแต่สอบโครงร่างจนกระทั่งสอบวิทยานิพนธ์จนกระทั่งสอบวิทยานิพนธ์ฉบับนี้เสร็จสมบูรณ์

ผู้เขียนขอกราบขอบพระคุณ รองศาสตราจารย์ ธิติพันธ์ุ เชื้อบุญชัย ประธานคณะกรรมการวิทยานิพนธ์ ที่ได้สละเวลาอันมีค่าในการสอบวิทยานิพนธ์และให้คำแนะนำแก่ผู้เขียนประกอบการเขียนวิทยานิพนธ์ฉบับนี้

ผู้เขียนขอกราบขอบพระคุณเจ้าหน้าที่ห้องสมุดคณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย และห้องสมุดปริทัศน์มยงค์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์ ผู้อำนวยการและเจ้าหน้าที่หลักสูตรนิติศาสตร์มหาบัณฑิต สาขากฎหมายการเงินและภาษีอากร ที่ให้ความช่วยเหลืออย่างดียิ่งระหว่างการจัดทำอำนวยความสะดวกในการติดต่อประสานงาน และให้กำลังใจที่ดีเสมอมา

ผู้เขียนขอขอบคุณ คุณนพรัตน์ คงเกียรติยศ ที่ได้ช่วยเหลือผู้เขียนเป็นอย่างดีในการแปลและตีความบทความภาษาอังกฤษที่เกี่ยวข้อง และคุณวุฒินนท์ ตรีศรีศักดิ์ ที่ได้คอยช่วยเหลือให้คำแนะนำในการเขียนวิทยานิพนธ์ฉบับนี้มาโดยตลอด และคุณกนกกาญจน์ แสงสมุทรพิทักษ์ ที่ได้ให้ความช่วยเหลือ คำแนะนำในการทำวิทยานิพนธ์ฉบับนี้

ท้ายที่สุดนี้ผู้เขียนขอบคุณ คุณยาย บิดา มารดา พี่ ๆ น้อง ๆ เพื่อน ๆ ของผู้เขียนที่ได้ให้กำลังใจและคอยช่วยเหลือในทุก ๆ ด้าน ตลอดมา

สุดท้ายนี้ หากมีคุณความดีหรือประโยชน์ใดๆในวิทยานิพนธ์เล่มนี้ ข้าพเจ้าขอมอบแต่บิดา มารดาของข้าพเจ้า และขออุทิศแด่ครูบาอาจารย์ผู้ซึ่งประสิทธิ์ประสาทความรู้ของข้าพเจ้าทุกท่านแต่หากมีข้อบกพร่องประการใด ข้าพเจ้าขอน้อมรับไว้แต่เพียงผู้เดียว

สารบัญ

หน้า

บทคัดย่อภาษาอังกฤษ.....	จ
กิตติกรรมประกาศ.....	ฉ
สารบัญ.....	ช
สารบัญตาราง.....	ฅ
บทที่ 1 บทนำ	1
1.1 ความเป็นมาและความสำคัญของปัญหา	1
1.2 วัตถุประสงค์ของการวิจัย.....	6
1.3 ขอบเขตของการวิจัย	6
1.4 สมมติฐาน.....	7
1.5 วิธีการดำเนินการวิจัย	7
1.6 ประโยชน์ที่คาดว่าจะได้รับ	7
1.7 ความหมายของถ้อยคำที่ใช้ในวิทยานิพนธ์	8
บทที่ 2 แนวคิดในการกำหนดหน่วยภาษีเงินได้และภาระภาษี รูปแบบขององค์กรธุรกิจและทฤษฎีว่าด้วยนิติบุคคล	9
2.1 หลักการจัดเก็บภาษีอากรและโครงสร้างภาษีอากร.....	9
2.1.1 หลักการจัดเก็บภาษีอากร.....	9
2.1.2 โครงสร้างภาษีอากร.....	10
2.2 หลักการจัดเก็บภาษีอากรที่ดี.....	12
2.2.1 หลักความเป็นธรรม (Equity).....	13
2.2.2 หลักความแน่นอน (Certainty).....	15
2.2.3 หลักความสะดวก (Convenience).....	15
2.2.4 หลักความประหยัด (Economy).....	16
2.3 ภาษีเงินได้ตามประมวลรัษฎากร.....	17
2.3.1 ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา.....	18
2.3.2 ภาษีเงินได้นิติบุคคล.....	22
2.4 แนวคิดในการกำหนดหน่วยภาษีเงินได้และภาระภาษีขององค์กรธุรกิจแต่ละรูปแบบ.....	25

2.4.1	หลักการเกิดรายได้และเกณฑ์การรับรู้รายได้ของภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาและภาษีเงินได้นิติบุคคล	28
2.4.2	หน่วยภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาและภาระภาษี	32
2.4.3	หน่วยภาษีเงินได้นิติบุคคลและภาระภาษี	34
2.5	รูปแบบของธุรกิจและทฤษฎีว่าด้วยนิติบุคคล และการกำหนดหน้าที่ในการเสียภาษีขึ้นอยู่กับสถานะในทางกฎหมาย	36
2.5.1	รูปแบบองค์กรธุรกิจตามประมวลแพ่งและพาณิชย์ของไทย	36
2.5.1.1	บุคคลธรรมดา	37
2.5.1.2	ห้างหุ้นส่วน	37
2.5.1.3	บริษัทจำกัด	38
2.5.2	ทฤษฎีว่าด้วยนิติบุคคล	39
2.5.2.1	ทฤษฎีนิติบุคคลเป็นบุคคลสมมุติมิใช่ของจริง (Fiction หรือ Entity Theory) เป็นเพียงบุคคลหรือตัวตนทางกฎหมาย (Legal Person or Entity)	40
2.5.2.2	ทฤษฎีถือว่านิติบุคคลเป็นบุคคลที่แท้จริง (Realist Theory)	40
2.5.2.3	การไม่คำนึงถึงความเป็นนิติบุคคล (Disregard of Corporateness)	41
2.5.3	การกำหนดหน้าที่ในการเสียภาษีตามประมวลรัษฎากรขึ้นอยู่กับรูปแบบสถานะในทางกฎหมาย	42
บทที่ 3	มาตรการพิเศษสำหรับบริษัทขนาดเล็กที่สามารถเลือกเสียภาษีในระดับผู้ถือหุ้น S Corporation และ LLCs ตามกฎหมายของประเทศสหรัฐอเมริกา และมาตรการพิเศษที่กำหนดให้บริษัทเสียภาษีเงินได้เพียงบุคคลธรรมดาของประมวลรัษฎากรไทยในอดีต	44
3.1	มาตรการพิเศษสำหรับบริษัทขนาดเล็กที่สามารถเลือกเสียภาษีในระดับผู้ถือหุ้น S Corporation ตามกฎหมายประเทศสหรัฐอเมริกา	48
3.1.1	แนวคิดในการใช้กำหนดหน่วยธุรกิจแบบ S Corporation	50
3.1.1.1	มาตรการทาง Corporate Law	50
3.1.1.2	มาตรการทางภาษี การจัดภาษีซ้อน	51
3.1.2	ลักษณะคุณสมบัติและเงื่อนไข ของ S Corporation	53
3.1.3	การกำหนดวิธีการเสียภาษีของหน่วยธุรกิจแบบ S Corporation	55
3.1.4	ข้อจำกัดและการยกเลิก S Corporation	56

3.2 บริษัทจำกัดความรับผิด LLCs (Limited Liability Companies)	57
3.2.1 แนวคิดในการกำหนดหน่วยธุรกิจเพื่อเสียภาษีตามหลักการ Pass-Through	58
3.2.1.1 แนวคิดการนับคุณสมบัติบริษัท (Enumerated Corporate Characteristic) ของ หน่วยภาษี Pass-Through ก่อนระเบียบ Check-the-Box Regulation.....	58
3.2.1.2 ระเบียบ Check-the-Box Regulation.....	62
3.3 หลักการการกำหนดให้นิติบุคคลเสียภาษีเยี่ยงบุคคลธรรมดาในประมวลรัษฎากรในอดีต (มาตรา 75 และ มาตรา 76).....	64
3.3.1 แนวคิดและหลักการการกำหนดให้บริษัทจำกัดของไทยในอดีตเสียภาษีเยี่ยงบุคคล ธรรมดา.....	68
3.3.2 หลักเกณฑ์ที่นิติบุคคลต้องเสียภาษีเงินได้อย่างบุคคลธรรมดา	72
3.3.3 การยื่นแบบรายการเพื่อชำระภาษี ตามมาตรา 75 และมาตรา 76 มีแนวปฏิบัติ ดังต่อไปนี้	73
3.3.4 การหักค่าใช้จ่ายของห้างหุ้นส่วนหรือนิติบุคคลตามมาตรา 75.....	73
3.3.5 แนวคำพิพากษาฎีกาที่เกี่ยวข้องกับประมวลรัษฎากรมาตรา 75	74
3.3.6 ตัวอย่างการคำนวณภาษีกรณีผู้มีเงินได้เป็นบริษัท หรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ที่มีบุคคล ใดบุคคลหนึ่งถือเป็นหุ้นส่วนเกินกว่าร้อยละ 50 ของจำนวนหุ้นทั้งหมด	76
บทที่ 4 ปัญหาจากการที่กฎหมายภาษีอากรของไทยไม่มีมาตรการสำหรับบริษัทขนาดเล็กให้ไปเสีย ภาษีในระดับผู้ถือหุ้น	78
4.1 การพิจารณาของไทยยึดติดกับหลักรูปแบบสถานะในทางกฎหมาย.....	80
4.2 ความแตกต่างของบทบัญญัติในการคำนวณภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาและภาษีเงินได้นิติบุคคล.....	82
4.2.1 ความแตกต่างในอัตราภาษีเงินได้ระหว่างภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาและภาษีเงินได้นิติบุคคล ..	83
4.2.2 ความแตกต่างในวิธีการคำนวณภาษีเงินได้ระหว่างภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาและภาษี เงินได้นิติบุคคล.....	86
4.3 การนำแนวคิดของรูปแบบ S Corporation มาปรับใช้กับห้างหุ้นส่วนสามัญนิติบุคคล ห้าง หุ้นส่วนจำกัด และบริษัท.....	89
4.3.1 การปรับใช้หลัก S Corporation กับนิติบุคคลขนาดเล็กของประเทศไทย.....	91
4.3.2 การบังคับใช้หลัก S Corporation กับนิติบุคคลขนาดเล็กของไทย ควรเป็นการบังคับใช้ มิใช่การให้ทางเลือก.....	97
4.4 ผลกระทบหากนำมาตรการ S Corporation มาปรับใช้ในประเทศไทย	98

4.4.1 ผลกระทบต่อการจัดรูปแบบองค์กรธุรกิจ.....	99
4.4.2 ผลกระทบต่อหลักหน่วยภาษีอากร	100
4.4.3 ข้อดี ข้อเสียและปัญหาจากการนำมาตราการ S Corporation มาปรับใช้กับนิติบุคคล ขนาดเล็กในประเทศไทย	100
4.4.3.1 ข้อดีของการนำมาตราการ S Corporation มาปรับใช้กับนิติบุคคลขนาดเล็ก ของไทย.....	101
4.4.3.2 ข้อเสียและปัญหาของการนำมาตราการ S Corporation มาปรับใช้กับนิติ บุคคลขนาดเล็กของไทย	103
4.5 แนวทางการนำมาตราการ S Corporation มาปรับใช้กับนิติบุคคลขนาดเล็ก (ห้างหุ้นส่วน สามัญจดทะเบียน ห้างหุ้นส่วนจำกัด บริษัท) ที่เหมาะสมกับประเทศไทย.....	105
บทที่ 5 บทสรุปและข้อเสนอแนะ	110
5.1 บทสรุป.....	110
5.2 ข้อเสนอแนะ.....	113
รายการอ้างอิง	116
ภาคผนวก ก พระราชกฤษฎีกา ออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการลดอัตราและยกเว้น รัษฎากร (ฉบับที่ ๕๓๐) พ.ศ. ๒๕๕๔.....	121
ภาคผนวก ข พระราชกฤษฎีกา ออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการลดอัตรารัษฎากร (ฉบับที่ ๕๗๕) พ.ศ. ๒๕๕๖	126
ภาคผนวก ค พระราชกฤษฎีกา ออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการลดอัตราและยกเว้น รัษฎากร (ฉบับที่ ๕๖๔) พ.ศ. ๒๕๕๖.....	129
ภาคผนวก ง ฎีกาตัดสินเกี่ยวกับปัญหาข้อกฎหมาย คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 3772/2531.....	132
ภาคผนวก จ ฎีกาตัดสินเกี่ยวกับปัญหาข้อกฎหมาย คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 3381/2524	137
ภาคผนวก ฉ ฎีกาตัดสินเกี่ยวกับปัญหาข้อกฎหมาย คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 29/2506.....	140
ประวัติผู้เขียนวิทยานิพนธ์	142

สารบัญตาราง

หน้า

ตารางที่ 1 อัตราภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา.....	19
ตารางที่ 2 วิวัฒนาการโครงสร้างอัตราภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาในช่วง 30 ปีที่ผ่านมา.....	20
ตารางที่ 3 อัตราภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาตามพระราชกฤษฎีกาฉบับที่ 575 ลดอัตราภาษีเงินได้... 21	
ตารางที่ 4 อัตราภาษีเงินได้นิติบุคคลที่มีการปรับลดอัตราสำหรับกิจการธุรกิจขนาดกลางและขนาด เล็ก(SMEs) ตั้งแต่รอบระยะเวลาบัญชีปี 2556 เป็นต้นไป.....	25
ตารางที่ 5 การคำนวณอัตราภาษีเงินได้ที่แท้จริง (Effective Tax Rate).....	84



จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย
CHULALONGKORN UNIVERSITY

บทที่ 1

บทนำ

1.1 ความเป็นมาและความสำคัญของปัญหา

ภาษีอากรเป็นเครื่องมือที่รัฐใช้เป็นเครื่องมือสำคัญในการหารายได้เพื่อพัฒนาประเทศ และกระจายรายได้ที่เป็นธรรมสู่ประชาชนในประเทศนั้น ๆ แก้ไขปัญหาความเหลื่อมล้ำทางเศรษฐกิจของประชากร นอกจากนี้รัฐบาลยังใช้ภาษีอากรเป็นเครื่องมือในการบริหารประเทศเพื่อให้บรรลุเป้าหมายอื่น ๆ เช่น ใช้เพื่อควบคุมหรือส่งเสริมพฤติกรรมทางเศรษฐกิจ ควบคุมการบริโภค การผลิต เพื่อไม่ให้เกิดผลเสียต่อประเทศ เช่น สินค้าฟุ่มเฟือย สินค้ามิโทษ เช่น สุรา บุหรี่ เมื่อไม่ยอมให้คนบริโภคก็จะกำหนดอัตราภาษีให้มีอัตราที่สูง แต่ถ้าเป็นสินค้าที่จำเป็นต่อการบริโภคก็จะกำหนดอัตราภาษีในอัตราที่ต่ำ ๆ หรือไม่เก็บภาษี เช่น อุปกรณ์การศึกษาต่าง ๆ เป็นต้น นอกจากนี้ยังใช้เพื่อรักษาเสถียรภาพทางเศรษฐกิจในการใช้ภาษีเป็นเครื่องมือในการควบคุมการใช้จ่ายของประชากร เช่น ในยามเศรษฐกิจตกต่ำรัฐก็จะกระตุ้นโดยการลดภาษีต่าง ๆ ให้ต่ำลงเพื่อกระตุ้นให้มีการบริโภคมมากขึ้น แต่ในภาวะเงินเฟ้อ รัฐก็จะเพิ่มภาษีต่าง ๆ ให้สูงขึ้นเพื่อลดการบริโภค

การแก้ไขปัญหาความเหลื่อมล้ำทางเศรษฐกิจ รัฐบาลใช้การจัดเก็บภาษีเป็นเครื่องมือในการกระจายรายได้เพื่อให้เกิดความเป็นธรรมในสังคมมากขึ้น ลดความเหลื่อมล้ำทางเศรษฐกิจ ซึ่งประเทศไทยเริ่มพัฒนาอย่างรวดเร็ว และมีการตั้งหน่วยธุรกิจในรูปแบบต่าง ๆ มากขึ้น เพื่อทำธุรกิจทั้งในประเทศและต่างประเทศ แต่ด้วยเหตุนี้ บุคคลในสังคมจึงพยายามที่จะจัดรูปแบบองค์กรสำหรับประกอบประเภทต่าง ๆ ให้เหมาะสมกับกิจการ โดยพิจารณาจากความเหมาะสมทั้งทางด้านสภาพของธุรกิจ ขนาด เงินลงทุน ความรู้ความสามารถในการบริหารจัดการ ข้อกฎหมายและภาระภาษี และมีการวางแผนภาษีอากรโดยใช้รูปแบบขององค์กรธุรกิจเพื่อให้เสียภาษีน้อยที่สุด ซึ่งตามหลักการภาษีอากรที่ดีการจัดเก็บภาษีควรจัดเก็บให้เกิดความเป็นธรรม ไม่ก่อความเหลื่อมล้ำทางเศรษฐกิจให้มากขึ้นไปอีก

การประกอบธุรกิจการค้าอาจดำเนินการได้หลายรูปแบบทั้งโดยบุคคลคนเดียวเป็นเจ้าของกิจการโดยลำพังหรืออาจดำเนินการโดยร่วมลงทุนกับบุคคลอื่นเป็นกลุ่มคณะก็ได้การที่จะตัดสินใจเลือกดำเนินธุรกิจการค้าในรูปแบบใดนั้นผู้ประกอบการจะต้องคำนึงถึงองค์ประกอบที่สำคัญหลาย

ประการด้วยกัน เช่น ลักษณะของกิจการค้า เงินทุนความรู้ความสามารถในการดำเนินธุรกิจ เป็นต้น ทั้งนี้เพื่อให้การประกอบธุรกิจนั้นประสบผลสำเร็จนำมาซึ่งผลประโยชน์และกำไรสูงสุด

องค์กรธุรกิจแต่ละองค์กรมีภาวะภาษีที่แตกต่างกัน ดังนั้นในการวางแผนภาษีวิธีหนึ่งที่ยอมรับทำกัน คือ การเลือกรูปแบบองค์กรธุรกิจให้เหมาะสมกับการประกอบธุรกิจ ไม่ว่าจะเป็นการจัดตั้งในรูปแบบบุคคลธรรมดา หรือกรณีห้างหุ้นส่วนสามัญไม่จดทะเบียนและคณะบุคคล ที่มีผู้มีสถานะเป็นนิติบุคคลตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ แต่ในทางภาษีกำหนดให้มีสถานะเป็นนิติบุคคลแยกต่างหากจากผู้เป็นหุ้นส่วน ดังนั้นจึงมีการนำมาวางแผนภาษี เพื่อที่จะขยายฐานภาษีให้กว้างขึ้นทำให้เสียภาษีในอัตราที่ต่ำลง และปัจจุบันสรรพากรได้เพ่งเล็งรูปแบบการประกอบธุรกิจในรูปแบบของคณะบุคคล หรือห้างหุ้นส่วนสามัญมากขึ้น ดังนั้นจึงมีการเปลี่ยนรูปแบบธุรกิจไปในรูปแบบบริษัทมากขึ้น เพราะบริษัทสามารถจัดตั้งได้ง่ายในปัจจุบัน มีผู้ร่วมก่อการเพียง 3 คนก็สามารถจัดตั้งบริษัทได้

ในกรณีของห้างหุ้นส่วนสามัญจดทะเบียน ห้างหุ้นส่วนจำกัด บริษัทจำกัด บริษัทมหาชน ก็เป็นนิติบุคคลแยกต่างหากจากผู้เป็นหุ้นส่วน และเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล ดังนั้นจึงพยายามตั้งกิจการเป็นรูปแบบบริษัท เพื่อให้สิทธิประโยชน์ทางภาษีอากร

ในบางกรณีแม้จะมีการจัดตั้งรูปแบบทางธุรกิจในรูปแบบนิติบุคคล เพราะมีการจดทะเบียนจัดตั้งกับทางกระทรวงพาณิชย์ เป็นนิติบุคคลแยกต่างหากจากผู้เป็นหุ้นส่วนก็ตาม แต่ถ้าพิจารณาถึงรายละเอียดที่แท้จริงแล้ว ก็เป็นการดำเนินธุรกิจโดยบุคคลธรรมดานั่นเอง เพียงแต่ต้องการจำกัดความรับผิดของผู้เป็นหุ้นส่วนตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ จึงต้องทำการจัดตั้งรูปแบบองค์กรธุรกิจในรูปแบบที่แตกต่างกัน และในเรื่องความน่าเชื่อถือในการทำธุรกิจ เพราะในบางครั้งการทำธุรกิจต้องการที่จะทำธุรกิจกับนิติบุคคลซึ่งมีความน่าเชื่อถือมากกว่าการทำธุรกิจกับบุคคลธรรมดา จึงทำให้มีความจำเป็นต้องจัดตั้งรูปแบบนิติบุคคลขึ้นมา

หากเราจะพิจารณาแต่เพียงรูปแบบการจัดตั้งองค์กรธุรกิจตามกฎหมายเท่านั้น (Form) ก็จะเห็นว่าเป็นนิติบุคคลแยกต่างหากจากผู้เป็นเจ้าของ แต่อย่างไรก็ตามหากพิจารณาสาระสำคัญทางธุรกิจ (Substance) ก็จะเป็นการประกอบธุรกิจของบุคคลธรรมดา การพิจารณาแบบนี้เรียกว่า การพิจารณาตามหลักเนื้อหาคือสำคัญกว่ารูปแบบ (Substance-over-form) ซึ่งเป็นการพิจารณาในเนื้อแท้ของการทำธุรกรรมมิใช่พิจารณาแค่เพียงรูปแบบทางกฎหมายของการจัดตั้งองค์กรธุรกิจนั้น เพราะถ้าพิจารณาแต่เพียงรูปแบบก็จะถือว่าเป็นนิติบุคคลแยกต่างหากจากผู้เป็นหุ้นส่วน การเสียภาษีก็ต้องเสียแบบนิติบุคคลมิใช่เสียแบบบุคคลธรรมดา จึงก่อให้เกิดความได้เปรียบในทางภาษีโดยการเลือกใช้หน่วยภาษีสร้างความแตกต่างในการเสียภาษี ซึ่งขัดกับหลักภาษีอากรที่ดีในเรื่องความเป็นธรรม และหลักความสามารถในการเสียภาษี (Ability to pay) ซึ่งอีกนัยหนึ่งก็คือ ฐานะความ

เป็นอยู่ทางเศรษฐกิจนั่นเอง ไม่มีการกระจายการจัดเก็บไปตามความสามารถของแต่ละบุคคลที่เป็นเจ้าของเงินได้ ซึ่งเป็นผู้ถือหุ้น หรือผู้เป็นส่วนส่วนนั่นเอง

คนสองคนทำธุรกิจเหมือนกัน แต่เลือกรูปแบบธุรกิจ หรืออาจมีโอกาสในการเข้าถึงการจัดตั้งองค์กรทางธุรกิจไม่เท่ากัน แต่มีภาระภาษีต่างกัน ความสำคัญและผลประโยชน์จากความสามารถในการจัดตั้งหน่วยภาษีใหม่ซึ่งเป็นนิติบุคคล เพื่อให้ได้ใช้ประโยชน์จากสิทธิประโยชน์ทางภาษีที่แตกต่างกัน แต่ในเนื้อแท้ก็คือการประกอบธุรกิจของบุคคลธรรมดาตนเอง ก่อให้เกิดความไม่เป็นธรรมในการจัดเก็บภาษีที่ไม่สามารถสะท้อนให้เห็นถึงความสามารถที่แท้จริงของผู้เสียภาษีอันขัดต่อหลักการจัดเก็บภาษีอากรที่ดี

ตามกฎหมายของประเทศสหรัฐอเมริกา มีกฎหมายเกี่ยวกับมาตรการพิเศษที่กำหนดให้บริษัทขนาดเล็กแม้ว่าจะจดทะเบียนจัดตั้งเป็นนิติบุคคลก็ตามแต่ก็สามารถที่จะเลือกเสียภาษีในระดับผู้ถือหุ้นแค่เพียงระดับเดียวได้ ตามหลัก Pass-Through System ได้โดยไม่ต้องเสียภาษีในระดับกิจการ แต่ตามประมวลรัษฎากรของไทย กฎหมายไทยกำหนดหน่วยผู้เสียภาษีจากการจดทะเบียนจัดตั้งเป็นนิติบุคคลตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ ถ้ามีการจดทะเบียนจัดตั้งก็จะได้รับสิทธิในการเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลโดยทันที

ซึ่งกฎหมายภาษีของประเทศสหรัฐอเมริกาคำหนดให้นิติบุคคลบางประเภทที่จะต้องเสียภาษีเงินได้ในนามบุคคลธรรมดา เช่น บริษัทจำกัดความรับผิด (Limited Liability Company) และบริษัท S Corporation โดยเสียภาษีในนามบุคคลธรรมดาตามหลัก Pass-Through เพราะสหรัฐอเมริกาคำหนดหน่วยภาษีเงินได้นิติบุคคลโดยมิได้พิจารณาเฉพาะความเป็นนิติบุคคลตามกฎหมายแต่เพียงอย่างเดียว แต่ยังพิจารณาองค์ประกอบอื่นร่วมด้วย เพราะการจัดเก็บภาษีมาจากแนวคิดทางเศรษฐศาสตร์ จึงควรพิจารณาการบริหารงานของนิติบุคคลว่าแยกออกจากผู้ถือหุ้นอย่างชัดเจนหรือไม่ เช่น การจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลจากบริษัท C Corporation ซึ่งเป็นบริษัทขนาดใหญ่ที่คล้ายกับบริษัทมหาชนของไทย ที่มีผู้ถือหุ้นเป็นจำนวนมาก การบริหารงานของบริษัท C จึงแยกต่างหากจากผู้ถือหุ้นอย่างชัดเจน ผู้ถือหุ้นข้างน้อยมักมีจำนวนมากกว่าผู้ถือหุ้นข้างมาก และผู้ถือหุ้นข้างน้อยก็หวังเพียงเงินปันผลและส่วนต่างในการขายหุ้นของตนเอง บริษัท C จึงมีความแตกต่างจากบริษัทขนาดเล็กอื่น ๆ ที่ผู้ถือหุ้นมักจะแต่งตั้งตนเองเป็นกรรมการบริษัทและทำหน้าที่ในการบริหารงานของบริษัทด้วย

ประมวลรัษฎากรของไทยมีการกำหนดการเก็บภาษีเงินได้เป็น 2 ลักษณะ คือ ภาษีเงินได้นิติบุคคล และภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา โดยกำหนดให้ผู้เสียภาษีที่จดทะเบียนเป็นนิติบุคคลตามกฎหมายเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล โดยมีได้พิจารณาถึงเนื้อหาที่แท้จริงในการทำธุรกรรม (Substance) พิจารณาแต่เพียงรูปแบบ (Form) ของการจดทะเบียนนิติบุคคลเท่านั้น ซึ่งในความเป็นจริงนิติบุคคล

ขนาดเล็กจำนวนมากมักเป็นธุรกิจครอบครัว หรือที่แท้จริงก็เป็นการทำธุรกิจโดยบุคคลคนเดียวเท่านั้น แต่ทำการจดทะเบียนจัดตั้งเป็นนิติบุคคล ตัวอย่างเช่น นาย ก ข ค จดทะเบียนจัดตั้งบริษัทจำกัด โดยมีผู้ถือหุ้นตามขั้นต่ำที่กฎหมายกำหนดคือ 3 คน¹ นาย ก ถือหุ้น 98% ที่เหลือ นาย ข และ นาย ค ถือหุ้น คนละ 1% เท่านั้น ถ้าพิจารณาแต่เพียงรูปแบบ(Form) ของการจดทะเบียนนิติบุคคลก็จะพบว่าเป็นการดำเนินธุรกรรมแบบนิติบุคคลในรูปแบบบริษัทจำกัด แต่ถ้าพิจารณาในทางเนื้อหาของการดำเนินธุรกรรมที่แท้จริง(Substance) จะเห็นได้ว่าเป็นการดำเนินธุรกรรมแบบบุคคลธรรมดา แต่ได้รับสิทธิในการเสียภาษีเงินได้แบบนิติบุคคลตามประมวลรัษฎากรซึ่งเป็นอัตราที่ต่ำกว่าภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ในทางกลับกัน ถ้านาย ง ทำธุรกิจเดียวกันกับบริษัท ก ข ค แต่ไม่ได้จัดตั้งเป็นรูปแบบนิติบุคคลตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ แต่ทำธุรกิจในรูปแบบบุคคลธรรมดา ก็จะต้องเสียภาษีเงินได้ในรูปแบบภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา

ซึ่งแต่เดิมก่อนปี 2555 ประมวลรัษฎากรของไทยได้กำหนดอัตราภาษีเงินได้นิติบุคคลเป็นอัตราคงที่ร้อยละ 30 และกำหนดให้อัตราภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาอยู่ที่อัตราก้าวหน้าร้อยละ 5-37 ซึ่งการกำหนดเช่นนี้ เพราะประเทศไทยจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลในสองระดับคือ ในระดับกิจการที่อัตราร้อยละ 30 และเมื่อจ่ายเงินปันผลก็จะถูกหักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่ายอีกร้อยละ 10 ดังนั้นอัตราภาษีเงินได้ที่แท้จริง (Effective Tax Rate) อยู่ที่ร้อยละ 37 ดังนั้นอัตราภาษีเงินได้นิติบุคคลไม่ได้ต่ำกว่าอัตราภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาแต่อย่างใด

ตัวอย่างคือ กิจการมีกำไรสุทธิ 100 บาท เสียภาษีในระดับนิติบุคคลในอัตราร้อยละ 30 คือ 30 บาท และเหลือกำไรสุทธิอีก 70 บาทเมื่อจ่ายคืนเป็นเงินปันผลให้กับผู้ถือหุ้นก็ต้องถูกหักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่ายอีกร้อยละ 10 คือ 7 บาท รวมภาระภาษีทั้งสิ้น 2 ระดับอยู่ที่ 37 บาท คิดเป็นร้อยละ 37

จึงเป็นเหตุผลที่อัตราภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาขั้นสูงสุดถูกกำหนดให้อยู่ในอัตรา 37% ของเงินได้สุทธิ เพื่อให้เกิดความเป็นธรรมในการจัดเก็บภาษี เพราะประมวลรัษฎากรของไทยอ้างอิงอัตราภาษีเงินได้บุคคลธรรมดากับอัตราภาษีเงินได้นิติบุคคล เพื่อให้เกิดความเป็นธรรมในการเลือกประกอบธุรกิจ ไม่ว่าจะเลือกการประกอบธุรกิจในรูปแบบใด ไม่ว่าจะเป็นการประกอบธุรกิจในรูปแบบบุคคลธรรมดาคนเดียวเป็นเจ้าของ ก็ต้องเสียภาษีเงินได้สูงสุดที่อัตราร้อยละ 37 หรือว่าจะเลือกประกอบธุรกิจแบบนิติบุคคลเช่น บริษัท หรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลก็ต้องเสียภาษีเงินได้ในอัตราสูงสุดที่อัตราร้อยละ 37 เท่ากัน อันเป็นลักษณะของภาษีอากรที่ดีตามหลักความเป็นกลางทางเศรษฐกิจ และตามหลักความเป็นธรรม

¹ ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 1097 บุคคลใด ๆ ตั้งแต่สามคนขึ้นไปจะเริ่มก่อนการและตั้งเป็นบริษัทจำกัดก็ได้ โดยเข้าชื่อกันทำหนังสือบริคณห์สนธิ และกระทำการอย่างอื่นตามบทบัญญัติแห่งประมวลกฎหมายนี้

อย่างไรก็ตามตั้งแต่วันที่ 21 ธันวาคม 2554 กรมสรรพากรได้ออกพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการลดอัตราและยกเว้นรัษฎากร (ฉบับที่ 530) พ.ศ. 2555 ลดอัตราภาษีเงินได้นิติบุคคล 3 รอบระยะเวลาบัญชี คือ

ร้อยละ 23 ในรอบระยะเวลาบัญชีปี 2555 และอัตราร้อยละ 20 สำหรับรอบระยะเวลาบัญชีปี 2556 และปี 2557² เหตุผลในการลดอัตราภาษีเงินได้นิติบุคคลในครั้งนี้อยู่ตามหมายเหตุท้ายพระราชกฤษฎีกาฉบับนี้ คือ เพื่อเพิ่มขีดความสามารถในการแข่งขันของประเทศและจูงใจการลงทุนในด้านต่าง ๆ โดยเฉพาะอย่างยิ่งการลงทุนจากต่างประเทศ อันเป็นการกระตุ้นเศรษฐกิจของประเทศ

ดังนั้นจะเห็นได้ว่าอัตราภาษีเงินได้ที่แท้จริง (Effective Tax Rate) ของภาษีเงินได้นิติบุคคลมิได้อยู่ที่อัตราร้อยละ 37 ซึ่งเป็นอัตราขั้นสูงสุดของภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาไม่ แต่อัตราภาษีเงินได้ที่แท้จริงเปลี่ยนเป็นร้อยละ 30.7 ในปี 2555 และอัตราร้อยละ 28 ในปี 2556 และปี 2557 และแม้ว่าจะมีพระราชกฤษฎีกาปรับลดอัตราภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาจากอัตราสูงสุดร้อยละ 37 เป็นอัตราร้อยละ 35³ อัตราภาษีเงินได้ที่แท้จริงก็ยังไม่เท่ากับอัตราภาษีเงินได้บุคคลที่ปรับลดลงมาใหม่

ผู้เขียนจึงเห็นว่าควรศึกษาถึงความเป็นไปได้และวิเคราะห์ถึงผลกระทบต่าง ๆ ที่จะนำมาตราการที่ให้นิติบุคคลขนาดเล็ก เช่น ห้างหุ้นส่วนสามัญจดทะเบียน ห้างหุ้นส่วนจำกัด หรือบริษัทขนาดเล็ก ให้เสียภาษีในระดับผู้ถือหุ้น (S Corporation) มาปรับใช้ในประเทศไทย เพื่อก่อให้เกิดความเป็นธรรมในการจัดเก็บภาษี สามารถสะท้อนให้เห็นถึงความสามารถที่แท้จริงของผู้เสียภาษี (Ability to pay) เพื่อให้สอดคล้องกับหลักภาษีอากรที่ดี

² พระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการลดอัตราและยกเว้นรัษฎากร (ฉบับที่ 530) พ.ศ. 2555

มาตรา 5 ให้ลดอัตราภาษีเงินได้ตาม (ก) ของ (๒) สำหรับบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล แห่งบัญชีอัตราภาษีเงินได้ท้ายหมวด 3 ในลักษณะ 2 แห่งประมวลรัษฎากร และคงจัดเก็บในอัตราดังต่อไปนี้ เป็นเวลาสามรอบระยะเวลาบัญชีต่อเนื่องกัน

(1) ร้อยละยี่สิบสามของกำไรสุทธิของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล สำหรับหนึ่งรอบระยะเวลาบัญชีแรกที่เริ่มในหรือหลังวันที่ ๑ มกราคม พ.ศ. 2555

(2) ร้อยละยี่สิบของกำไรสุทธิของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล สำหรับสองรอบระยะเวลาบัญชีถัดมาที่เริ่มในหรือหลังวันที่ ๑ มกราคม พ.ศ. 2556

(ร.จ. ฉบับกฤษฎีกา เล่ม ๑๒๘ ตอนที่ ๙๓ ก ราชกิจจานุเบกษา วันที่ ๒๑ ธันวาคม ๒๕๕๔)

³ พระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยการลดอัตรารัษฎากร(ฉบับที่ 575) ร.จ. ฉบับกฤษฎีกา เล่ม ๑๓๐ ตอนที่ ๑๒๓ ก วันที่ ๒๓ ธันวาคม ๒๕๕๖

1.2 วัตถุประสงค์ของการวิจัย

1. เพื่อศึกษาถึงหลักการ ทฤษฎีและแนวคิดพื้นฐานของมาตรการพิเศษสำหรับนิติบุคคลขนาดเล็ก ที่ให้เสียภาษีในระดับผู้ถือหุ้น (S Corporation) ของประเทศสหรัฐอเมริกา ที่มีวิธีการจัดเก็บภาษีที่ก่อให้เกิดความเป็นธรรมและสามารถแสดงถึงความสามารถที่แท้จริงของผู้เสียภาษี
2. เพื่อศึกษาให้ทราบถึงปัญหาและข้อจำกัด ความบกพร่อง ของการไม่มีมาตรการพิเศษสำหรับนิติบุคคลขนาดเล็กที่ให้เสียภาษีในระดับผู้ถือหุ้น (S Corporation) สำหรับประมวลรัษฎากรของไทย
3. เพื่อศึกษาถึงความเป็นไปได้และผลกระทบที่จะเกิดขึ้นจากการนำเอามาตรการพิเศษสำหรับนิติบุคคลขนาดเล็กที่ให้เสียภาษีในระดับผู้ถือหุ้น (S Corporation) ของประเทศสหรัฐอเมริกา นำมาปรับใช้กับประเทศไทยพร้อมทั้งข้อเสนอแนะต่าง ๆ เพื่อให้เกิดความเป็นธรรมตามหลักภาษีอากรที่ดี

1.3 ขอบเขตของการวิจัย

ขอบเขตของการวิจัยฉบับนี้ มุ่งศึกษาถึงหลักการ แนวทางและทฤษฎีการจัดเก็บภาษีของบริษัทขนาดเล็ก และห้างหุ้นส่วนสามัญนิติบุคคล ห้างหุ้นส่วนจำกัด ซึ่งมีสถานะเป็นนิติบุคคลตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ เป็นหน่วยภาษีที่ยื่นเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลแยกต่างหากจากผู้ถือหุ้นหรือผู้เป็นหุ้นส่วน ไม่รวมถึงกรณีของห้างหุ้นส่วนสามัญและคณะบุคคลที่ไม่มีสถานะเป็นนิติบุคคลตามกฎหมาย เพื่อเปรียบเทียบกับหลักการ “S Corporation” ของกฎหมายภาษีประเทศสหรัฐอเมริกา ที่ใช้สำหรับจัดเก็บภาษีสำหรับบริษัทขนาดเล็ก ที่แม้ว่าจดทะเบียนเป็นบริษัท และมีสถานะเป็นนิติบุคคลก็ตาม แต่สามารถเลือกเสียภาษีในระดับผู้ถือหุ้นได้โดยตรง โดยไม่ต้องเสียภาษีในระดับบริษัท โดยมีได้พิจารณาเฉพาะการจดทะเบียนรูปแบบการจัดตั้งองค์กรธุรกิจเท่านั้น แต่พิจารณาถึงความมุ่งหมายที่แท้จริงในการทำธุรกิจ ซึ่งจะทำการศึกษาในรายละเอียดมาตรการดังกล่าวเพื่อนำมาปรับใช้กับบริษัทหรือนิติบุคคลขนาดเล็กของไทย

การวิจัยโดยทั่วไปจะเป็นการวิจัยเอกสาร (Documentary Research) โดยการศึกษาค้นคว้าและรวบรวมข้อมูลจากประมวลรัษฎากร คำพิพากษาศาลฎีกา หนังสือตอบข้อหารือกรมสรรพากร คำอธิบายกฎหมายภาษีอากรทั้งภาษาไทยและภาษาต่างประเทศ โดยวิธีการเขียนจะพรรณนาและ

วิเคราะห์ (Descriptive and analytical method) รวมทั้งเสนอแนะแนวทางในการแก้ไขปัญหา และแนวทางในการปรับปรุงกฎหมาย

1.4 สมมติฐาน

การที่ประเทศไทยไม่มีมาตรการการกำหนดให้ ห้างหุ้นส่วนสามัญจดทะเบียน ห้างหุ้นส่วน จำกัด และบริษัทขนาดเล็กเสียภาษีในระดับผู้ถือหุ้น มีผลทำให้การจัดเก็บภาษีเกิดความไม่เป็นธรรม และไม่สะท้อนถึงความสามารถที่แท้จริงของผู้เสียภาษี ซึ่งขัดต่อหลักภาษีอากรที่ดี

1.5 วิธีการดำเนินการวิจัย

ในการวิจัยนี้ ผู้เขียนได้ใช้วิธีการวิจัยด้านเอกสาร (Documentary Research) โดย ทำการศึกษาค้นคว้าและวิเคราะห์ข้อมูลจากตัวบทกฎหมาย คำอธิบาย คำพิพากษาฎีกาของศาล หนังสือตอบข้อหารือของกรมสรรพากร แนวคำวินิจฉัยของกรมสรรพากร รวมตลอดถึงบทความของ นักกฎหมายและผู้เกี่ยวข้อง เอกสารสัมมนาต่าง ๆ ทั้งของไทยและต่างประเทศ และทางเครือข่าย ข้อมูลทางคอมพิวเตอร์ และข้อมูลที่เผยแพร่ทางสื่ออินเทอร์เน็ต (Internet) เพื่อรวบรวมและเรียบเรียงวิธีวิจัยเชิงเอกสารแล้วใช้ข้อมูลมาเชิงพิจารณาและทำการวิเคราะห์ประเด็นต่าง ๆ พร้อมทั้งเสนอความคิดเห็นและข้อเสนอแนะ

1.6 ประโยชน์ที่คาดว่าจะได้รับ

1. ทำให้ทราบถึงหลักการ ทฤษฎีและแนวคิดพื้นฐานของมาตรการพิเศษสำหรับนิติบุคคลขนาดเล็ก ที่ให้เสียภาษีในระดับผู้ถือหุ้น (S Corporation) ของประเทศสหรัฐอเมริกา ที่มีวิธีการจัดเก็บภาษีที่ก่อให้เกิดความเป็นธรรมและสามารถแสดงถึงความสามารถที่แท้จริงของผู้เสียภาษี

2. ทำให้ทราบถึงปัญหาและข้อจำกัด ความบกพร่อง ของการไม่มีมาตรการพิเศษสำหรับนิติบุคคลขนาดเล็กที่ให้เสียภาษีในระดับผู้ถือหุ้น (S Corporation) สำหรับประมวลรัษฎากรของไทย
3. ทำให้ทราบถึงความเป็นไปได้และผลกระทบที่จะเกิดขึ้นจากการนำเอามาตรการพิเศษสำหรับนิติบุคคลขนาดเล็กที่ให้เสียภาษีในระดับผู้ถือหุ้น (S Corporation) ของประเทศสหรัฐอเมริกา นำมาปรับใช้กับประเทศไทยพร้อมทั้งข้อเสนอแนะต่าง ๆ เพื่อให้เกิดความเป็นธรรมตามหลักภาษีอากรที่ดี

1.7 ความหมายของถ้อยคำที่ใช้ในวิทยานิพนธ์

“S Corporation” หมายถึง บริษัทขนาดเล็กที่สามารถเสียภาษีในระดับผู้ถือหุ้นในประเทศสหรัฐอเมริกา

“LLCs” หมายถึง Limited Liability Companies รูปแบบบริษัทจำกัดความรับผิดในประเทศสหรัฐอเมริกาที่เสียภาษีในระดับผู้ถือหุ้น

“US” หมายถึง ประเทศสหรัฐอเมริกา

“ห้างหุ้นส่วนสามัญ” หมายถึง ห้างหุ้นส่วนสามัญที่ไม่จดทะเบียนนิติบุคคล

“ห้างหุ้นส่วนสามัญนิติบุคคล” หมายถึง ห้างหุ้นส่วนสามัญที่จดทะเบียนจัดตั้งเป็นนิติบุคคลตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์

“ห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล” หมายถึง ห้างหุ้นส่วนสามัญจดทะเบียนและห้างหุ้นส่วนจำกัด

“บริษัทขนาดเล็ก” หมายถึง นิติบุคคลที่มีขนาดเล็ก เช่น ห้างหุ้นส่วนสามัญนิติบุคคล ห้างหุ้นส่วนจำกัด และบริษัท

บทที่ 2

แนวคิดในการกำหนดหน่วยภาษีเงินได้และภาระภาษี รูปแบบขององค์กรธุรกิจและ ทฤษฎีว่าด้วยนิติบุคคล

2.1 หลักการจัดเก็บภาษีอากรและโครงสร้างภาษีอากร

2.1.1 หลักการจัดเก็บภาษีอากร

ภาษีอากรเป็นเครื่องมือทางการคลังที่สำคัญของทุกสถาบันและได้รับการพิจารณาว่าเป็นข้อผูกพันทางสังคม ดังนั้น ลักษณะของภาษีจึงเกี่ยวข้องและเชื่อมโยงกับสภาพสังคมและสภาวะเศรษฐกิจ

ภาษีอากรเป็นรายได้หลักซึ่งรัฐบังคับจัดเก็บจากประชาชนจึงได้มีการตรากฎหมายพิเศษขึ้นมาเพื่อเป็นหลักเกณฑ์ในการจัดเก็บภาษีอากร ทั้งนี้เพื่อให้ประชาชนทุกคนตระหนักถึงหน้าที่ในการเสียภาษีให้ชัดเจนยิ่งขึ้น ในส่วนของกฎหมายที่บัญญัติขึ้นเพื่อเป็นหลักเกณฑ์ในการจัดเก็บภาษีอากรนั้น ควรเป็นไปตามหลักภาษีอากรที่ดีด้วย ซึ่งต้องคำนึงถึงลักษณะต่างๆ ของภาษีอากรที่ดีด้วย เพื่อจะได้ส่งผล ให้การจัดเก็บภาษีอากรมีประสิทธิภาพยิ่งขึ้น

หากไม่มีการกำหนดฐานภาษีให้แน่ชัดสำหรับแต่ละธุรกิจหรือผู้มีหน้าที่เสียภาษีที่ต้องเสียภาษีก็จะเกิดความยุ่งยากในการจัดเก็บภาษีเพราะจะไม่มีใครสามารถบอกได้ว่าควรเสียภาษีเท่าใดเอาอะไรมาเป็นบรรทัดฐานการคำนวณภาษีจะส่งผลทำให้ผู้ประกอบการธุรกิจต่างๆ หลีกเลียงไม่ยอมชำระภาษี ฉะนั้นรัฐจึงต้องออกกฎหมายและข้อบังคับเพื่อใช้ในการจัดเก็บภาษีและใช้เป็นเกณฑ์ในการกำหนดฐานภาษีโดยอาศัยหลักความยุติธรรมมีความแน่นอนสะดวกและประหยัดในการจัดเก็บและเป็นที่ยอมรับได้ของสังคม ซึ่งเป็นลักษณะของภาษีอากรที่ดี ดังนั้นรัฐต้องพยายามเก็บภาษีในอัตราที่เหมาะสมตามสภาวะเศรษฐกิจในขณะนั้น ๆ เพื่อมิให้ภาระทางด้านภาษีกลายเป็นอุปสรรคและส่งผลกระทบต่อการลงทุนและการเลือกของผู้บริโภค

เมื่อมีการกำหนดฐานภาษีที่แน่นอนชัดเจนโดยรัฐแล้วจะส่งผลทำให้ผู้ประกอบการที่ยื่นที่จะเสียภาษีให้ถูกต้องภาษีที่รัฐจัดเก็บได้นั้นจะส่งผลต่อสังคมโดยรวมมิได้ให้ประโยชน์โดยตรงต่อผู้เสียภาษี¹

เมื่อภาษีอากรเป็นสิ่งที่รัฐบังคับจัดเก็บ ดังนั้นกฎหมายจึงมีการกำหนดและบัญญัติชัดเจนสำหรับผู้เสียภาษี เช่น ตัวผู้เสียภาษีอากร กฎหมายต้องกำหนดชัดเจนว่าต้องเป็นบุคคลตามที่กฎหมายกำหนด ตามแต่ลักษณะของภาษีอากรแต่ละประเภทนั้น ๆ ซึ่งอาจเป็นบุคคลธรรมดาหรือนิติบุคคล โดยอาจแยกตามฐานะของบุคคลตามกฎหมาย เช่น การกำหนดให้บุคคลธรรมดาเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา หรือกรณีการกำหนดให้นิติบุคคลอื่น ๆ ไม่ต้องเสียภาษีเช่น วัตถุประสงค์ เป็นต้น นอกจากนี้ยังมีการแบ่งแยกตามถิ่นที่อยู่หรือภูมิลำเนา กำหนดให้ผู้มีถิ่นที่อยู่เสียภาษีต่างจากผู้ไม่มีถิ่นที่อยู่ นอกจากนี้ในเรื่องของฐานภาษี อัตราภาษี กฎหมายก็ต้องกำหนดให้ชัดเจน รวมถึงบทบังคับและบทลงโทษต่าง ๆ เพื่อประโยชน์ในการบังคับให้ผู้เสียภาษีปฏิบัติตามบทบัญญัติแห่งกฎหมาย บทลงโทษในกรณีที่ไม่ปฏิบัติตาม เช่น โทษทางอาญา หรือ เบี้ยปรับ ซึ่งเป็นการเพิ่มจำนวนเงินภาษีอากรจากจำนวนปกติที่ต้องเสีย หรือ ดอกเบี้ยจากการชำระเกินกำหนดเวลา ซึ่งทางภาษีอากรเรียกว่าเงินเพิ่ม

ในกรณีที่เกิดปัญหาขึ้นระหว่างผู้เสียภาษีอากรและเจ้าพนักงาน เช่น ผู้เสียภาษีไม่เห็นด้วยกับการประเมินภาษีของเจ้าพนักงานและต้องการให้มีการทบทวนการประเมินใหม่ กฎหมายจะกำหนดกฎเกณฑ์และวิธีการต่าง ๆ ในการหาข้อยุติในกรณีดังกล่าวไว้อย่างเป็นลำดับขั้น

2.1.2 โครงสร้างภาษีอากร

โครงสร้างภาษีอากร โดยปกติไม่ว่าจะเป็นภาษีรูปแบบใดก็ตาม ถ้าจะศึกษาถึงโครงสร้างของภาษีนั้น ๆ มักจะศึกษาโดยแบ่งเป็น 6 ประเภทหลัก ๆ ดังต่อไปนี้

¹รองศาสตราจารย์เพิ่มบุญ แก้วเขียว, การไล่สายทางกฎหมายภาษีสรรพากร (กรุงเทพมหานคร: วิญญูชน, 2545).หน้า 14-15

1. ผู้เสียภาษีอากร

กฎหมายจะกำหนดตัวผู้เสียภาษีอากรให้แน่นอน ว่าต้องเป็นบุคคลตามที่กฎหมายกำหนด ตามลักษณะของภาษีนั่น ๆ ซึ่งอาจเป็นบุคคลธรรมดาหรือนิติบุคคล โดยอาจแยกตามฐานะของบุคคล ตามกฎหมาย เช่น การกำหนดให้บุคคลธรรมดาเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา หรือกรณีการกำหนดให้ นิติบุคคลอื่น ๆ ไม่ต้องเสียภาษีเช่น วัด มูลนิธิ เป็นต้น นอกจากนี้ยังมีการแบ่งแยกตามถิ่นที่อยู่หรือ ภูมิลำเนา กำหนดให้ผู้มีถิ่นที่อยู่เสียภาษีต่างจากผู้ไม่มีถิ่นที่อยู่

2. ฐานภาษี

ฐานภาษี (Tax Base) เป็นสิ่งที่เป็นเงื่อนไขให้บุคคลต้องเสียภาษี ซึ่งใช้กำหนดในการเสียภาษี เช่น ฐานภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาคือเงินได้สุทธิ ฐานการเสียภาษีของภาษีเงินได้นิติบุคคลคือกำไร สุทธิ หรือ รายได้ก่อนหักรายจ่าย

ภาษีที่เก็บจากฐานเงินได้ เช่น ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา และภาษีเงินได้นิติบุคคล ภาษีที่เก็บ จากฐานทรัพย์สิน เช่นภาษีโรงเรือนและที่ดิน ภาษีที่เก็บจากสินค้าและบริการ เช่น ภาษีมูลค่าเพิ่ม ภาษีสรรพสามิต เป็นต้น

3. อัตราภาษี

คือ อัตราที่เรียกเก็บจากฐานภาษี เพื่อนำไปคำนวณจำนวนภาษีที่ต้องชำระ ซึ่งอัตราภาษีแบ่ง ได้เป็น 3 ประเภท คือ

- อัตราภาษีแบบคงที่ ใช้เป็นอัตราเดียว เช่นอัตราภาษีเงินได้นิติบุคคล ซึ่งตามประมวล รัษฎากร กำหนดเป็นอัตรากว่าที่ ร้อยละ 30 แต่มีการออกพระราชกฤษฎีกา ฉบับที่ 530 เพื่อปรับลด อัตราภาษีเงินได้นิติบุคคล กำหนดอัตราภาษีย้อยละ 23 ในปี 2555 และร้อยละ 20 ในปี 2556 และปี 2557²
- อัตราก้าวหน้า คือ อัตราภาษีที่กำหนดไว้หลายอัตราตามฐานภาษีอากร ซึ่งถ้าฐานเพิ่มขึ้น อัตราภาษีก็จะเพิ่มขึ้นด้วย เช่น อัตราภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาที่กำหนดไว้ตั้งแต่ 5-37%³
- อัตราแบบถอยหลัง คือ อัตราภาษีจะลดลงเมื่อฐานภาษีสูงขึ้น เช่น อัตราภาษีบำรุงท้องที่

4. วิธีการชำระภาษี

² พระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการลดอัตราและยกเว้นรัษฎากร (ฉบับที่ 530) พ.ศ. 2555

³ อัตราภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาปี 2555

วิธีการชำระภาษีมีทั้งแบบประเมินตนเอง ซึ่งให้ผู้เสียภาษีทำการยื่นแบบแสดงรายการเพื่อชำระภาษีด้วยตนเอง ซึ่งหากยื่นไม่ถูกต้องแล้วพนักงานตรวจสอบพบในภายหลัง อาจถูกประเมินภาษีได้ เช่น ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาและภาษีเงินได้นิติบุคคล

วิธีการประเมินโดยเจ้าพนักงาน คือผู้เสียภาษีจะต้องชำระภาษีต่อเมื่อได้รับการประเมินจากเจ้าพนักงานแล้ว เช่น ภาษีโรงเรือนและที่ดิน

หรือกรณีการหัก ณ ที่จ่าย เป็นการกำหนดให้ผู้จ่ายเงินได้เป็นผู้มีหน้าที่หักภาษีไว้แล้ว นำส่งต่อรัฐบาลภายในระยะเวลาที่กำหนด

5. การอุทธรณ์ภาษีอากร

ในกรณีที่เกิดปัญหาขึ้นระหว่างผู้เสียภาษีอากรและเจ้าพนักงาน เช่นผู้เสียภาษีไม่เห็นด้วยกับการประเมินภาษีของเจ้าพนักงานและต้องการให้มีการทบทวนการประเมินใหม่ กฎหมายจะกำหนดกฎเกณฑ์และวิธีการต่าง ๆ ในการหาข้อยุติในกรณีดังกล่าวไว้อย่างเป็นลำดับขั้น

6. การบังคับหรือบดทลงโทษ

เพื่อประโยชน์ในการบังคับให้ผู้เสียภาษีปฏิบัติตามบทบัญญัติแห่งกฎหมาย จึงต้องมี การกำหนดบทลงโทษในกรณีที่ไม่ปฏิบัติตาม เช่นโทษทางอาญา หรือ เบี้ยปรับ ซึ่งเป็นการเพิ่มจำนวนเงินภาษีอากรจากจำนวนปกติที่ต้องเสีย หรือ ดอกเบี้ยจากการชำระเกินกำหนดเวลา ซึ่งทางภาษีอากร เรียกว่า เงินเพิ่ม

2.2 หลักการจัดเก็บภาษีอากรที่ดี

ภาษีอากรเป็นภาษีที่รัฐบังคับจัดเก็บโดยกฎหมายกับประชาชน ดังนั้นการที่รัฐจะบังคับและตัดสินใจเกี่ยวกับนโยบายภาษีอากรต่าง ๆ รัฐต้องพิจารณาภาวะแวดล้อมที่เกี่ยวข้องหลายประการ เช่น สภาพสังคมและเศรษฐกิจ สถานการณ์ทางการเมือง

มีนักเศรษฐศาสตร์หลายท่านได้ให้เกณฑ์และแนวความคิดเกี่ยวกับลักษณะภาษีอากรที่ดีไว้หลายประการ เช่น อาดัม สมิท ซึ่งท่านผู้นี้ได้ให้แนวความคิดเกี่ยวกับลักษณะภาษีอากรที่ดีไว้ใน

หนังสือ wealth of nation ปี ค.ศ. 1776⁴ แนวความคิดดังกล่าวนี้เป็นที่ยอมรับนับถือของนักเศรษฐศาสตร์ด้วยกัน ว่าด้วยหลักเกณฑ์ภาษีอากรที่ดีดังต่อไปนี้

2.2.1 หลักความเป็นธรรม (Equity)

ภาษีอากรที่ดีต้องมีความเป็นธรรมทั้งในระหว่างผู้เสียภาษีด้วยกันเองและระหว่างรัฐผู้จัดเก็บภาษีกับประชาชนผู้เสียภาษีอากร ต้องจัดเก็บให้ทั่วถึงโดยไม่มีการเลือกปฏิบัติ และจัดเก็บตามกำลังความสามารถของผู้เสียภาษี หลักความเป็นธรรมนับเป็นหัวใจสำคัญของระบบภาษีอากรที่ดี และส่งผลทำให้ผู้เสียภาษีเสียภาษีอย่างสมัครใจ

หลักความเป็นธรรมทางภาษีอากรนั้น หมายความว่า ภาษีอากรซึ่งเก็บจากบุคคลซึ่งเท่าเทียมกันเป็นจำนวนเท่ากันและเก็บจากบุคคลซึ่งแตกต่างกันตามความเหมาะสมกับความแตกต่างกัน คือ ผู้ที่มีความสามารถในการหารายได้เท่ากันก็ควรเสียภาษีให้แก่รัฐโดยเท่าเทียมกันซึ่งจะไม่ก่อให้เกิดความได้เปรียบและเสียเปรียบซึ่งกันและกัน เช่นนี้เรียกว่าความเป็นธรรมในแนวนอน (Horizontal Equity) ตัวอย่าง เช่น มีเงินได้ 1 ล้านบาทแต่เสียภาษีไม่เท่ากัน ก็จะทำให้เกิดความไม่เป็นธรรมในการเสียภาษี

เช่น ลูกจ้างรายได้ 1 ล้านบาท ต้องคำนวณภาษีตามอัตราก้าวหน้าของภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ซึ่งมีอัตราตั้งแต่ 5% - 37% แต่นักลงทุนมีเงินได้จากการฝากเงินเป็นรายได้ดอกเบี้ย 1 ล้านบาท ถูกหักภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่ายในอัตรา 15% แล้วสามารถเลือกได้ว่าจะนำมารวมคำนวณภาษีหรือไม่ก็ได้ ตามมาตรา 48(3) แห่งประมวลรัษฎากร⁵ หรือกรณี ส่วนเกินทุน (Capital gain) 1 ล้าน

⁴ Adam Smith, *The Wealth of Nations*, ed. Edited with an Introduction and Notes by Edwin Cannan. pp. 887-891.

⁵ มาตรา 48 เงินได้พึงประเมินต้องเสียภาษีเงินได้ดังต่อไปนี้

(3) ผู้มีเงินได้จะเลือกเสียภาษีในอัตราร้อยละ 15.0 ของเงินได้ โดยไม่ต้องนำไปรวมคำนวณภาษีตาม (1) และ (2) ก็ได้ สำหรับเงินได้ตามมาตรา 40(4) (ก) และ (ข) ดังต่อไปนี้

(ก) ดอกเบี้ยพันธบัตร ดอกเบี้ยเงินฝากธนาคารในราชอาณาจักร ดอกเบี้ยเงินฝากสหกรณ์ ดอกเบี้ยหุ้นกู้ ดอกเบี้ยตัวเงินที่ได้จากบริษัท หรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลหรือนิติบุคคลอื่น ดอกเบี้ยเงินกู้ยืมที่ได้จากบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล หรือนิติบุคคลอื่น ดอกเบี้ยที่ได้จากสถาบันการเงินที่มีกฎหมายโดยเฉพาะของประเทศไทยจัดตั้งขึ้น สำหรับให้กู้ยืมเงินเพื่อส่งเสริมเกษตรกรรม พาณิชยกรรม หรืออุตสาหกรรม

ได้รับยกเว้นภาษีเงินได้ เหล่านี้เป็นเรื่องความเป็นธรรมในแนวนอนทั้งสิ้น คือ มีรายได้เท่ากันแต่เสียภาษีไม่เท่ากัน

และอีกกรณีคือความเป็นธรรมในแนวตั้ง (Vertical Equity) เป็นกรณีที่กำหนดให้บุคคลที่มีสถานภาพในทางเศรษฐกิจที่ดีกว่าควรมีส่วนในการที่จะรับภาระภาษีมากกว่าบุคคลอื่น หมายถึง คนที่มีฐานะไม่เท่าเทียมกัน ก็ควรที่จะได้รับการปฏิบัติที่แตกต่างกัน ตัวอย่างเช่น คนมีรายได้ 1 ล้าน กับคนมีรายได้ 10 ล้าน แต่เสียภาษีในอัตราเดียวกัน ก็จะเกิดความไม่เป็นธรรมในแนวตั้ง ดังนั้นคนที่มีกำลังความสามารถในการชำระภาษีต่างกัน ควรจะเสียภาษีอากรต่างกันด้วย แต่ต้องเป็นความแตกต่างที่เหมาะสม^๕ หลัก Equity เป็นหลักที่บอกถึงประสิทธิภาพความเสมอภาค ระหว่างคนรวยคนจน หรือการดึงคนเข้ามาสู่ระบบภาษี

สิ่งที่ใช้วัดความเท่าเทียมหรือความแตกต่างเพื่อความเป็นธรรม ได้แก่ ความสามารถในการเสียภาษีอากร (Ability to pay) คือฐานะความเป็นอยู่ทางเศรษฐกิจ โดยหลักความสามารถในการเสียภาษีนี้อาศัยความสามารถในการเสียภาษีอากรของแต่ละบุคคลเป็นเกณฑ์ โดยมีเหตุผลว่าบุคคลในสังคมมีฐานะในทางเศรษฐกิจไม่เท่ากันก็ไม่สามารถที่จะเสียภาษีได้เท่ากัน และแม้ว่าบุคคลในสังคมจะได้รับประโยชน์จากสังคมเท่ากันก็อาจจะมีความสามารถในการเสียภาษีไม่เท่ากันเนื่องจากมีสถานะและสภาพแตกต่างกัน ซึ่งการวัดความเป็นอยู่ทางเศรษฐกิจมีอยู่ 3 สิ่ง คือ ทรัพย์สิน รายได้และรายจ่าย

ทรัพย์สิน บุคคลที่มีทรัพย์สินมากกว่าถือว่ามีความสามารถในการจ่ายภาษีมากกว่าบุคคลที่มีทรัพย์สินน้อยกว่า และนอกจากนี้ลักษณะประเภทของทรัพย์สินก็ย่อมแสดงถึงฐานะของบุคคลที่ครอบครองทรัพย์สินและเป็นหลักสำคัญในการพิจารณาความสามารถในการเสียภาษีจากทรัพย์สินนั้น ๆ ภาษีอากรที่เก็บจากทรัพย์สินมีหลายประเภท เช่น ภาษีโรงเรือนและที่ดิน ภาษีบำรุงท้องที่ ภาษีสรรพสามิต เป็นต้น

(ข) ผลต่างระหว่างราคาไถ่ถอนกับราคาจำหน่ายตัวเงินหรือตราสารแสดงสิทธิในหนี้ที่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล หรือนิติบุคคลอื่นเป็นผู้ออก

(ค) ผลประโยชน์ที่ได้จากการโอนพันธบัตร หุ้นกู้ หรือตัวเงิน หรือตราสารแสดงสิทธิในหนี้ที่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลหรือนิติบุคคลอื่นเป็นผู้ออก ทั้งนี้ เฉพาะที่ตราความเป็นเงินได้เกินกว่าที่ลงทุน

^๕ ไกรยุทธ ธีรตยคินทร์, ทฤษฎีภาษีและภาษีเงินได้ของไทย (กรุงเทพมหานคร: สำนักพิมพ์ดวงกมล จำกัด, 2521). หน้า 8-10

รายได้ โดยปกติคนเราประกอบอาชีพย่อมมีรายได้ตอบแทน ดังนั้นบุคคลที่มีความสามารถสูงได้รับเงินมากกว่าบุคคลที่มีความสามารถน้อย ดังนั้นหลักความสามารถในการชำระภาษีจึงถือเอารายได้เป็นเครื่องวัดตามหลักความสามารถ

รายจ่าย หรือ การบริโภค เป็นเครื่องวัดว่าบุคคลเหล่านั้นใช้จ่ายมากน้อยเพียงใด มีการใช้สิ่งของ หรือ บริการ หรือ ทรัพยากรของชาติไปมากน้อยเพียงใด บุคคลที่มีความสามารถมากก็สามารถใช้จ่ายได้มาก มีความเป็นอยู่ดีกว่าบุคคลที่มีความสามารถน้อยที่อาจต้องใช้จ่ายเฉพาะของจำเป็นในการดำรงชีวิต ซึ่งเมื่อพิจารณาถึงฐานะทางเศรษฐกิจ สังคม การเงินที่แตกต่างกันของบุคคล ความจำเป็นในการใช้จ่ายของบุคคลในแต่ละฐานะก็แตกต่างกัน ทำให้ความสามารถในการเสียภาษีย่อมแตกต่างกันด้วย⁷

ดังนั้นจะเห็นได้ว่า หลักความเป็นธรรมจึงเป็นหัวใจหลักในการกำหนดภาระหน้าที่ในการเสียภาษีของประชาชน

2.2.2 หลักความแน่นอน (Certainty)

หลักการภาษีอากรที่ดีจะต้องมีความแน่นอนในการจัดเก็บภาษี ลักษณะและรูปแบบของภาษี ต้องมีความชัดเจนทั้งในตัวของกฎหมายที่ใช้บังคับในการจัดเก็บ อัตราภาษี ฐานภาษี วิธีปฏิบัติในการจัดเก็บ เวลาที่ต้องชำระภาษีและสถานที่เสียภาษี ผู้เสียภาษีต้องสามารถเข้าใจได้โดยง่ายเกี่ยวกับวิธีการทางภาษี และยังคงป้องกันมิให้เจ้าพนักงานใช้อำนาจหน้าที่โดยมิชอบด้วย

ในปัจจุบันธุรกรรมยังมีความซับซ้อนมากขึ้น กฎหมายเริ่มยากขึ้น มีการตีความมากก็มีปัญหา มากตามไปด้วย ทำให้ปัจจุบันเกิดความไม่แน่นอนมากขึ้นในการปรับใช้กฎหมายภาษีอากร ซึ่งขัดกับหลักภาษีอากรที่ดีเรื่องหลักความแน่นอน

2.2.3 หลักความสะดวก (Convenience)

⁷ วิทย์ ตันติกุล, กฎหมายเกี่ยวกับภาษีอากร (กรุงเทพมหานคร: โรงพิมพ์อักษรสัมพันธ์, 2524). หน้า 23-25

ในการจัดเก็บภาษีอากรทุกชนิดควรให้ความสะดวกแก่ผู้เสียภาษี รัฐควรเป็นผู้อำนวยความสะดวกแก่ผู้เสียภาษีในการติดต่อเพื่อที่จะชำระภาษี โดยกำหนดวิธีการจัดเก็บให้ง่ายและกำหนดสถานที่ให้สะดวกแก่การมาชำระค่าภาษีอากร ซึ่งในปัจจุบันจะเห็นได้ว่าการระบบการผ่อนชำระภาษีและสามารถชำระได้หลายช่องทาง เช่น ATM ทางไปรษณีย์ หรือทาง Internet และนอกจากนี้ กรมสรรพากรยังได้เพิ่มช่องทางในการชำระภาษี ให้ผู้เสียภาษีสามารถชำระภาษีผ่านทางบัตรเครดิตได้อีกด้วย

2.2.4 หลักความประหยัด (Economy)

ในการบริหารงานจัดเก็บภาษีของรัฐ รัฐควรที่จะจัดเก็บภาษีให้ได้มากที่สุดเท่าที่จะทำได้ แต่ควรเสียค่าใช้จ่ายน้อยที่สุด และควรเป็นภาระแก่ผู้เสียภาษีให้น้อยที่สุด เช่น การถือหลักจัดเก็บในอัตราต่ำแต่เก็บได้มากและทั่วถึง ดีกว่าการเก็บในอัตราสูงแต่เก็บได้น้อย ถ้าภาษีใดมีต้นทุนในการจัดเก็บสูงก็จะเป็นภาษีที่ไม่ดี รัฐไม่ควรนำมาใช้จัดเก็บ

การพิจารณาจากหลักการจัดเก็บภาษีอากรที่ดีข้างต้น หลักความเป็นธรรมเป็นหัวใจหลักในการกำหนดภาระหน้าที่ในการเสียภาษีของประชาชน และเป็นสิ่งที่ใช้ในการกำหนดวิธีการเสียภาษีตามความสามารถของผู้เสียภาษีอันประกอบไปด้วยบุคคลธรรมดาหรือหน่วยภาษีที่ก่อให้เกิดเงินได้แก่รัฐ

ดังนั้นจากหลักการจัดเก็บภาษีอากรที่ดีในเรื่องของหลักความเป็นธรรม จะเห็นได้ว่าการประกอบธุรกิจเหมือนกัน แต่ใช้รูปแบบของการประกอบธุรกิจไม่เหมือนกันทำให้เสียภาษีต่างกัน เช่น ประกอบธุรกิจการขายสินค้าชนิดเดียวกัน แต่ใช้รูปแบบของการประกอบธุรกิจแบบบุคคลธรรมดาก็จะเสียภาษีในอัตราก้าวหน้าคือ 5-37%⁸ แต่ในขณะที่เดียวกันถ้าใช้รูปแบบในการประกอบธุรกิจแบบนิติบุคคล ก็เสียภาษีในอัตราก้าวหน้าที่ ซึ่งรัฐบาลมีการปรับลดอัตราภาษีเงินได้นิติบุคคล⁹ จากอัตราก้าวหน้า 30 ลดอัตราเป็นร้อยละ 23 สำหรับปีภาษี 2555 และอัตราภาษีร้อยละ 20 สำหรับปี 2556 และปี 2557

⁸ กรมสรรพากร, "อัตราภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาปี 2555 และปี 2556," พฤศจิกายน, 2556, <http://www.rd.go.th>.

⁹ พระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการลดอัตราและยกเว้นรัษฎากร (ฉบับที่ 530) พ.ศ. 2555 (รายละเอียดโปรดดูในภาคผนวก ก พระราชกฤษฎีกา ฉบับที่ 530)

ซึ่งแต่เดิมอัตราภาษีเงินได้นิติบุคคล อัตราร้อยละ 30 ดังนั้นเมื่อมีการจ่ายคืนผู้ถือหุ้นในรูปแบบของเงินปันผลก็จะมีภาระหักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่ายอีกร้อยละ 10 ของกำไร ดังนั้นภาระภาษีรวมทั้งหมดจึงเท่ากัน คืออัตราร้อยละ 37 ตัวอย่างการคำนวณ กำไรสุทธิหลังปรับปรุงรายการทางภาษีอากรของนิติบุคคล 100 บาท เสียภาษีเงินได้นิติบุคคล 30% เท่ากับ 30 บาท คงเหลือกำไรหลังหักภาษี 70 บาท จ่ายเป็นเงินปันผลคืนผู้ถือหุ้น ต้องหักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่าย 10% เท่ากับ 7 บาท ดังนั้นภาระภาษีรวมทั้งหมด เท่ากับ 37 บาท คิดเป็น 37% ซึ่งอัตราภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาที่อยู่ที่ 5-37%¹⁰ แต่ต่อมาเมื่อมีการปรับลดอัตราภาษีเงินได้นิติบุคคลลง จึงทำให้การประกอบธุรกิจในรูปแบบนิติบุคคลเสียภาษีในอัตราที่ต่ำกว่าการประกอบธุรกิจในรูปแบบบุคคลธรรมดา ซึ่งขัดกับหลักการจัดเก็บภาษีอากรที่ดีในเรื่องของหลักความเป็นธรรม

2.3 ภาษีเงินได้ตามประมวลรัษฎากร

ภาษีเงินได้ตามประมวลรัษฎากร ได้แก่ ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา และภาษีเงินได้นิติบุคคล ซึ่งเป็นภาษีทางตรง (Direct tax) หมายถึงภาษีที่ผู้มีหน้าที่เสียภาษีจะต้องเสียภาษีโดยตรง ไม่อาจผลักภาระไปให้ผู้อื่นได้ หรือผลักภาระภาษีไปให้ผู้อื่นได้ยาก การจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาและภาษีเงินได้นิติบุคคล นอกจากมีการจัดเก็บโดยตรงแล้วยังมีการจัดเก็บภาษีโดยการหัก ณ ที่จ่ายด้วย

ภาษีเงินได้และภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่ายซึ่งเป็นภาษีทางตรงจะทำการจัดเก็บจากเงินได้ที่เรียกว่า เงินได้พึงประเมิน ซึ่งตามประมวลรัษฎากรแบ่งเป็น 8 ประเภท ได้แก่

- เงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(1) เช่น เงินเดือน ค่าจ้าง เบี้ยเลี้ยงจากนายจ้าง
- เงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(2) เช่น ค่าจ้างจากการรับทำงานให้ ค่านายหน้า
- เงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(3) เช่น ค่าลิขสิทธิ์หรือสิทธิอื่น ๆ
- เงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(4) เช่น ดอกเบี้ยเงินฝาก เงินปันผล
- เงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(5) เช่น รายได้ค่าเช่า
- เงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(6) เช่น รายได้จากวิชาชีพอิสระ
- เงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(7) เช่น เงินได้จากการรับเหมา
- เงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(8) เช่น เงินได้จากการธุรกิจ การพาณิชย์ การเกษตร การอุตสาหกรรม การขนส่งหรือการอื่นนอกจากที่ระบุไว้ใน (1) ถึง (7)

¹⁰ ตั้งแต่วันที่ 23 ธันวาคม 2556 กรมสรรพากรมีการประกาศลดอัตราภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาสำหรับปี 2556 และปี 2557 อัตราขั้นสูงสุดอยู่ที่ 35% (รายละเอียดโปรดดูในภาคผนวก ข พระราชกฤษฎีกา ฉบับที่ 575)

ภาษีเงินได้เป็นภาษีที่มีศักยภาพสูงที่สุดในบรรดาภาษีต่าง ๆ ที่เรียกเก็บกันในระบบเศรษฐกิจ เพราะลักษณะของโครงสร้างภาษีเงินได้นั้นเอง เนื่องจากเงินได้เป็นฐานภาษีที่ครอบคลุมสมาชิกในสังคมมากที่สุด คือ สมาชิกในสังคมต้องมีเงินได้ในรูปแบบใดรูปแบบหนึ่ง ดังนั้นการเก็บภาษีเงินได้จึงครอบคลุมสมาชิกในสังคมได้เป็นจำนวนมาก ภาษีเงินได้เป็นภาษีทางตรงที่ผู้เสียภาษีไม่มีโอกาสหลีกเลี่ยงภาษีเงินได้ไปสู่องค์กรอื่นได้ การเก็บภาษีจากฐานเงินได้ จึงเป็นรายได้ที่สำคัญที่สุด และเป็นการเปิดโอกาสให้รัฐใช้อัตราก้าวหน้าได้เต็มรูปแบบ

2.3.1 ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา

ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาคือ ภาษีที่จัดเก็บจากบุคคลทั่วไปหรือจากหน่วยภาษีที่มีลักษณะพิเศษตามที่กฎหมายกำหนดและมีรายได้เกิดขึ้นตามเกณฑ์ที่กำหนด และเป็นภาษีทางตรงซึ่งผู้มีหน้าที่เสียภาษีไม่สามารถผลักภาระไปให้ผู้อื่น ผู้มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ได้แก่ บุคคลธรรมดา ห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่มีใช้นิติบุคคล กองมรดกที่ยังไม่ได้แบ่ง และผู้ถึงแก่ความตายระหว่างปี ฐานภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาคือ เงินได้สุทธิ ที่คำนวณจากเงินได้พึงประเมิน หักด้วยค่าใช้จ่ายและค่าลดหย่อนในรอบปีภาษีนั้น ๆ จากนั้นก็นำมาคำนวณตามอัตราภาษีที่กฎหมายกำหนด ซึ่งเป็นอัตราก้าวหน้า

อัตราก้าวหน้าที่ประมวลรัษฎากรไทยใช้จัดเก็บในภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาเป็นดังตารางที่ 1 ซึ่งเป็นอัตราภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาที่ใช้ตั้งแต่ปี 2535

ตารางที่ 1
อัตราภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา¹¹

อัตราภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา เมื่อได้ยอดเงินได้สุทธิแล้ว นำไปคำนวณภาษีตามอัตราภาษี ดังนี้

เงินได้สุทธิ	ช่วงเงินได้สุทธิ แต่ละชั้น	อัตราภาษี ร้อยละ	ภาษีแต่ละชั้น เงินได้สุทธิ	ภาษีสะสม สูงสุดของชั้น
1-150,000	150,000	ได้รับยกเว้น	-	-
150,001-500,000	350,000	10	35,000	35,000
500,001-1,000,000	500,000	20	100,000	135,000
1,000,001-4,000,000	3,000,000	30	900,000	1,035,000
4,000,001 บาทขึ้นไป		37		

หมายเหตุ : การยกเว้นภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา เงินได้สุทธิเฉพาะส่วนไม่เกิน 150,000 บาท มีผลใช้บังคับสำหรับเงินได้สุทธิที่เกิดขึ้นในปี พ.ศ.2551 เป็นต้นไป (พระราชกฤษฎีกา (ฉบับที่ 470) พ.ศ.2551)

ในตารางที่ 2 ได้ทำการสรุปอัตราภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาในช่วง 30 ปีที่ผ่านมาตั้งแต่ปี 2525 จนกระทั่งถึงปีปัจจุบัน เพื่อให้เห็นถึงการแบ่งช่วงของเงินได้สุทธิในแต่ละชั้น และอัตราก้าวหน้าที่ใช้จัดเก็บในภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาตั้งแต่ในอดีตจนถึงปัจจุบันว่ามีวิวัฒนาการโครงสร้างภาษีในแต่ละชั้นเป็นอย่างไร

จะเห็นว่าอัตราภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาที่ใช้กันอยู่ในปัจจุบันเป็นอัตราที่ประกาศใช้มาตั้งแต่ปี 2535 และอัตราภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาอัตราสูงสุดที่ร้อยละ 37 เพราะอ้างอิงกับอัตราภาษีเงินได้นิติบุคคล เพื่อก่อให้เกิดความเป็นธรรมในการจัดเก็บภาษี เพราะอัตราขั้นสูงสุดของภาษีเงินได้นิติบุคคลรวมผลอัตราภาษีเงินได้สูงสุดอยู่ที่ร้อยละ 37 เช่นกัน แต่อย่างไรก็ตามในปี 2556 ได้มีการประกาศอัตราภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาในอัตราใหม่ แต่บังคับใช้เพียง ปี 2556 และปี 2557 เท่านั้น ตามพระราชกฤษฎีกา ฉบับที่ 575 (รายละเอียดสามารถดูได้ในตารางที่ 3)

¹¹ กรมสรรพากร, "อัตราภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาปี 2555 และปี 2556" <http://www.rd.go.th>. พฤศจิกายน 2556.

ตารางที่ 2
วิวัฒนาการโครงสร้างอัตราภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาในช่วง 30 ปีที่ผ่านมา¹²

พ.ศ.2525-2528 ช่วงเงินได้สุทธิ (บาท)	อัตรา ภาษี ร้อยละ	พ.ศ.2529-2531 ช่วงเงินได้สุทธิ (บาท)	อัตรา ภาษี ร้อยละ	พ.ศ.2532-2534 ช่วงเงินได้สุทธิ (บาท)	อัตรา ภาษี ร้อยละ	พ.ศ.2535- ปัจจุบัน ช่วงเงิน ได้สุทธิ (บาท)	อัตรา ภาษี ร้อยละ
0-30,000	7	1-40,000	7	0-50,000	5	0-100,000	5*
30,001-60,000	10	40,001-90,000	10	50,001-200,000	10	100,001- 500,000	10*
60,000-100,000	13	90,001-150,000	15	200,001- 500,000	20	500,001- 1,000,000	20
100,000-150,000	17	150,001-220,000	20	500,001- 1,000,000	30	1,000,001- 4,000,000	30
150,000-200,000	22	220,001-300,000	25	1,000,001- 2,000,000	40	4,000,001 ขึ้นไป	37
200,000-270,000	28	300,001-400,000	30	2,000,001 ขึ้นไป	50		
270,001-350,000	35	400,001-550,000	35				
350,001-450,000	40	550,001-750,000	40				
450,001-600,000	45	750,001- 1,000,000	45				
600,001-800,000	50	1,000,001- 2,000,000	50				
800,001- 1,000,000	55	2,000,001 ขึ้นไป	55				
1,000,001- 2,000,000	60						
2,000,001 ขึ้นไป	65						

*เงินได้สุทธิจากการคำนวณภาษีเงินได้ตามมาตรา 48(1) สำหรับเงินได้ที่ได้รับตั้งแต่ 1 มกราคม 2542 ได้รับยกเว้นภาษีเฉพาะ ส่วนที่ไม่เกิน 50,000 บาทแรก, สำหรับเงินได้สุทธิตั้งแต่ 1 มกราคม 2546 เป็นต้นไป ได้รับยกเว้นภาษีเฉพาะส่วนที่ไม่เกิน 80,000 บาทแรก, สำหรับเงินได้สุทธิ

¹² กลุ่มนักวิชาการภาษีอากร, ภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร 2556, ปกหลัง (กรุงเทพมหานคร: โรงพิมพ์เรือนแก้วการพิมพ์, 2556).

ตั้งแต่ 1 มกราคม 2547 เป็นต้นไป ได้รับยกเว้นภาษีเฉพาะส่วนที่ไม่เกิน 100,000 บาทแรก, สำหรับเงินได้สุทธิตั้งแต่ 1 มกราคม 2551 ได้รับการยกเว้นภาษีเฉพาะส่วนที่ไม่เกิน 150,000 บาทแรกตามพระราชกฤษฎีกาฯ ฉบับที่ 470 พ.ศ. 2551

ต่อมาในวันที่ 23 ธันวาคม 2556 กรมสรรพากรได้มีการออกพระราชกฤษฎีกาว่าด้วยการลดอัตราภาษีอากร ฉบับที่ 575 พ.ศ. 2556 ซึ่งเป็นการประกาศลดอัตราภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาจากเดิมที่ใช้ในปี 2556 จำนวน 5 ชั้น ปรับปรุงเป็น 7 ชั้นดังนี้¹³

ตารางที่ 3

อัตราภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาตามพระราชกฤษฎีกาฉบับที่ 575 ลดอัตราภาษีเงินได้

เงินได้สุทธิ	อัตราภาษี
ส่วนที่ไม่เกิน 300,000 บาท	ร้อยละ 5
ส่วนที่เกิน 300,000 แต่ไม่เกิน 500,000 บาท	ร้อยละ 10
ส่วนที่เกิน 500,000 แต่ไม่เกิน 750,000 บาท	ร้อยละ 15
ส่วนที่เกิน 750,000 แต่ไม่เกิน 1,000,000 บาท	ร้อยละ 20
ส่วนที่เกิน 1,000,000 แต่ไม่เกิน 2,000,000 บาท	ร้อยละ 25
ส่วนที่เกิน 2,000,000 แต่ไม่เกิน 4,000,000 บาท	ร้อยละ 30
ส่วนที่เกิน 4,000,000 บาทขึ้นไป	ร้อยละ 35

หมายเหตุ : อัตราที่ใช้สำหรับปีภาษี 2556 และปี 2557¹⁴ และ เงินได้สุทธิ 150,000 บาทแรกได้รับยกเว้นตาม พระราชกฤษฎีกา ฉบับที่ 470

จะเห็นได้ว่าอัตราภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาตามประมวลรัษฎากรเป็นอัตราภาษีก้าวหน้า (Progressive tax rates) คือ มีการกำหนดอัตราภาษีสูงต่ำตามระดับรายได้ที่แตกต่างกัน โดยที่อัตราภาษีที่จัดเก็บจะเพิ่มขึ้นเร็วกว่าฐานภาษีที่เพิ่มขึ้น ซึ่งเป็นแนวคิดตามหลักภาษีอากรที่ดีเรื่องหลักความเป็นธรรม (Equity) ผู้ที่มีรายได้ไม่เท่ากัน คนที่มีรายได้มากกว่าก็ควรที่จะเสียภาษีในจำนวนมากกว่า

¹³ พระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยการลดอัตราภาษีอากร(ฉบับที่ 575) ร.จ. ฉบับกฤษฎีกา เล่ม ๑๓๐ ตอนที่ ๑๒๓ ก วันที่ ๒๓ ธันวาคม ๒๕๕๖

¹⁴ มาตรา ๓ แห่งพระราชกฤษฎีกาฉบับที่ 575 “ให้ลดอัตราภาษีเงินได้ตาม (๑) สำหรับบุคคลธรรมดาของบัญชีอัตราภาษีเงินได้ท้ายหมวด ๓ ในลักษณะ ๒ แห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งแก้ไขเพิ่มเติมโดยพระราชกำหนดแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ ๑๖) พ.ศ. ๒๕๓๔ สำหรับเงินได้สุทธิที่ได้รับในปี พ.ศ. ๒๕๕๖ และปี พ.ศ. ๒๕๕๗”

คนที่มีรายได้น้อย ซึ่งเป็นหลักความเป็นธรรมในแนวตั้ง (Vertical Equity) และอัตราภาษีก้าวหน้า สามารถกระจายภาระภาษีอากรไปยังประชาชนโดยยุติธรรม ตามหลักความสามารถในการเสียภาษี (Ability to pay) คือ บุคคลที่มีรายได้จำนวนมาก ย่อมมีความสามารถในการเสียภาษีมากกว่าบุคคลที่มีรายได้น้อย ดังนั้นเมื่อรายได้เพิ่มขึ้น อัตราภาษีจึงต้องสูงขึ้นด้วยเช่นกัน แต่อย่างไรก็ตาม เมื่ออัตราภาษีก้าวหน้าทำให้ผู้ที่มีรายได้สูงต้องเสียภาษีในอัตราที่สูงขึ้นด้วย ก็ย่อมเป็นธรรมดาที่เป็นแรงจูงใจให้เกิดการเลี่ยงภาษีหรือหนีภาษีเกิดขึ้น เนื่องจากอัตราที่เพิ่มขึ้นตามรายได้ที่เพิ่มขึ้นเช่นกัน

การจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาในอัตราก้าวหน้า เป็นอัตราที่ถูกนำมาใช้ในการจัดเก็บภาษีเพื่อให้สอดคล้องกับความสามารถในการชำระภาษี ผู้มีรายได้มากก็ควรเสียภาษีมากกว่าผู้ที่มีรายได้น้อย ดังนั้นอัตราก้าวหน้าจึงเป็นอัตราที่สอดคล้องกับความก้าวหน้าตามรายได้ของผู้เสียภาษีซึ่งเป็นอัตราภาษีที่สูงขึ้นเมื่อมีฐานภาษีที่เพิ่มขึ้นอันเป็นไปตามหลักทฤษฎีทางเศรษฐศาสตร์ว่าด้วยอรรถประโยชน์ส่วนเพิ่ม¹⁵

2.3.2 ภาษีเงินได้นิติบุคคล

ภาษีเงินได้นิติบุคคล เป็นภาษีทางตรงอีกประเภทหนึ่งที่เรียกเก็บจากฐานเงินได้เช่นเดียวกับภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ซึ่งจัดเก็บจากฐานกำไรของบริษัทหรือนิติบุคคลประเภทอื่น ๆ ซึ่งในประเทศไทยภาษีเงินได้นิติบุคคลเป็นภาษีที่หารายได้ให้แก่รัฐมากพอสมควรและเป็นภาษีที่มีบทบาทสำคัญในระบบภาษีอากรของไทยเป็นจำนวนมาก

ภาษีเงินได้นิติบุคคลจัดเก็บจากฐานภาษีเงิน 4 ประเภท คือ

1. กำไรสุทธิ
2. รายรับก่อนหักรายจ่าย (สำหรับกิจการขนส่งระหว่างประเทศ มูลนิธิหรือสมาคม)
3. เงินได้ที่จ่ายจากหรือในประเทศไทย (มาตรา 70)¹⁶ และ

¹⁵ ดร. ศุภลักษณ์ พินิจภูวดล, เอกสารคำบรรยาย วิชากฎหมายการคลังและภาษีอากร (2540) หน้า 13-14

¹⁶ ประมวลรัษฎากร มาตรา 70 บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศ มิได้ประกอบกิจการในประเทศไทย แต่ได้รับเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (2)(3) (4) (5) หรือ (6) ที่จ่ายจากหรือในประเทศไทย ให้บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลนั้นเสียภาษี โดยให้ผู้จ่ายหักภาษีจากเงินได้พึงประเมินที่จ่ายตามอัตราภาษีเงินได้ สำหรับบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลแล้วนำส่งอำเภothองที่พร้อมทั้งยื่นรายการตามแบบที่

4. การจำหน่ายกำไรออกไปนอกประเทศ

การเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา รัฐใช้อัตราการเก็บเป็นอัตราก้าวหน้า เพราะต้องการให้มีการกระจายรายได้ในบุคคลธรรมดา ไม่ต้องการให้มีการเหลื่อมล้ำระหว่างคนรวยและคนจน ไม่ต้องการให้มีช่องว่างมากเกินไป แต่สำหรับภาษีเงินได้นิติบุคคลการจัดเก็บภาษีในอัตราก้าวหน้าไม่ได้เป็นการสะท้อนความเหลื่อมล้ำของการกระจายรายได้บุคคลมากนัก¹⁷ เพราะในท้ายที่สุดเงินได้ของนิติบุคคลก็ต้องเป็นของบุคคลธรรมดาที่เป็นเจ้าของนิติบุคคลนั้นในรูปของเงินปันผล



จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย
CHULALONGKORN UNIVERSITY

อธิบดีกำหนดภายในเจ็ดวันนับแต่วันสิ้นเดือนของเดือนที่จ่ายเงินได้พึงประเมินนั้น ทั้งนี้ ให้นำมาตรา 54 มาใช้บังคับโดยอนุโลม

¹⁷ ไกรยุทธ ธีรตยาสินันท์, ทฤษฎีภาษีเงินได้ของไทย (กรุงเทพมหานคร: บริษัท สำนักพิมพ์ดวงกมล จำกัด, 2521). หน้า 69

ดังนั้นอัตราภาษีเงินได้นิติบุคคลในประเทศไทยจึงใช้อัตราคงที่ ซึ่งก่อนปี 2555 เป็นอัตราร้อยละ 30 แต่ตั้งแต่ปี 2555-2557 มีการลดอัตราภาษีเงินได้นิติบุคคล¹⁸ เหลือร้อยละ 23 ในปี 2555 และร้อยละ 20 ในปี 2556 และปี 2557 และนอกจากนี้ยังมีการลดอัตราภาษีเงินได้นิติบุคคลในกรณีอื่น เช่น SMEs บริษัทที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ และกรณีของสำนักงานปฏิบัติการภูมิภาคหรือ ROH เป็นต้น

ยกตัวอย่างเช่นอัตราภาษีเงินได้นิติบุคคลสำหรับธุรกิจขนาดกลางและขนาดเล็ก(SMEs) จะเห็นได้ว่าการปรับลดอัตรา ตามพระราชกฤษฎีกาฉบับที่ 564 ซึ่งบังคับใช้ตั้งแต่รอบระยะเวลาบัญชีปี 2556 ขึ้นไป บังคับใช้กับกิจการที่เป็นบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีทุนจดทะเบียนชำระแล้วในวันสุดท้ายของรอบระยะเวลาบัญชีไม่เกิน 5 ล้านบาทและมีรายได้จากการขายสินค้าและบริการไม่เกิน 30 ล้านบาทต่อปี จะไม่ต้องเสียภาษีเงินได้ในอัตราคงที่เหมือนกับนิติบุคคลอื่นทั่วไป แต่ใช้อัตราภาษีที่มีการปรับลดอัตราสำหรับธุรกิจขนาดกลางและขนาดเล็ก(SMEs) โดยเฉพาะ ดังรายละเอียดในตารางที่ 4

จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย
CHULALONGKORN UNIVERSITY

¹⁸ พระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการลดอัตราและยกเว้นรัษฎากร (ฉบับที่ 530) พ.ศ. 2555

มาตรา 5 ให้ลดอัตราภาษีเงินได้ตาม (ก) ของ (๖) สำหรับบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล แห่งบัญชีอัตราภาษีเงินได้ท้ายหมวด 3 ในลักษณะ 2 แห่งประมวลรัษฎากร และคงจัดเก็บในอัตราดังต่อไปนี้ เป็นเวลาสามรอบระยะเวลาบัญชีต่อเนื่องกัน

(1) ร้อยละยี่สิบสามของกำไรสุทธิของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล สำหรับหนึ่งรอบระยะเวลาบัญชีแรกที่เริ่มในหรือหลังวันที่ ๑ มกราคม พ.ศ. 2555

(2) ร้อยละยี่สิบของกำไรสุทธิของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล สำหรับสองรอบระยะเวลาบัญชีถัดมาที่เริ่มในหรือหลังวันที่ ๑ มกราคม พ.ศ. 2556

ตารางที่ 4

อัตราภาษีเงินได้นิติบุคคลที่มีการปรับลดอัตราสำหรับกิจการธุรกิจขนาดกลางและขนาดเล็ก (SMEs) ตั้งแต่รอบระยะเวลาบัญชีปี 2556 เป็นต้นไป¹⁹

สิทธิประโยชน์ทางภาษี	กฎหมายอ้างอิง	หมายเหตุ
บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ที่มีทุนจดทะเบียนชำระแล้วในวันสุดท้ายของรอบระยะเวลาบัญชีไม่เกิน 5 ล้านบาท และมีรายได้จากการขายสินค้าและให้บริการไม่เกิน 30 ล้านบาท ต่อปี	พระราชกฤษฎีกา (ฉบับที่ 564)	ตั้งแต่รอบระยะเวลาบัญชี ปี 2556 เป็นต้นไป
กำไรสุทธิ (บาท)	อัตราภาษี (ร้อยละ)	
1-300,000	ยกเว้น	
300,001 – 1,000,000	15	
1,000,001 บาทขึ้นไป	20	

2.4 แนวคิดในการกำหนดหน่วยภาษีเงินได้และภาระภาษีขององค์กรธุรกิจแต่ละรูปแบบ

ภาษีเงินได้มีขึ้นในประเทศไทยเป็นครั้งแรกในสมัยการปกครองสมบูรณาญาสิทธิราช เรียกว่า ภาษีเงินเดือน จัดเก็บอยู่ใน พ.ศ. 2474 ได้เพียงปีเดียวก็ถูกยกเลิก เพราะมีพระราชบัญญัติภาษีเงินได้ พ.ศ. 2475 ประกาศออกใช้ พระราชบัญญัติภาษีเงินได้นี้ได้ขยายประเภทเงินได้ที่ต้องเสียภาษีให้มีมากกว่าเดิม นอกจากเงินเดือนแล้วยังมีเงินได้ประเภทอื่น ๆ เช่น ค่าจ้างแรงงาน ค่าเช่าโรงเรือน

¹⁹ พระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยการลดอัตราและยกเว้นรัษฎากร (ฉบับที่ ๕๖๔)พ.ศ. ๒๕๕๖ (รายละเอียดตามภาคผนวก ค)

เป็นต้น ต่อมาเมื่อได้ตราประมวลรัษฎากรออกใช้ในปี พ.ศ. 2482 ทำให้พระราชบัญญัติภาษีเงินได้ พ.ศ. 2475 ถูกยกเลิกไป แล้วภาษีเงินได้ก็ได้ออกมาจัดเก็บเป็นภาษีอากรประเภทหนึ่งตามประมวลรัษฎากร²⁰

ประมวลรัษฎากรเป็นกฎหมายที่กำหนดหน้าที่และความรับผิดชอบในการเสียภาษี วิธีการจัดเก็บภาษี วิธีการป้องกันการเลี่ยงภาษีในรูปแบบต่าง ๆ แต่ในทางกลับกันบทบัญญัติแห่งประมวลรัษฎากรเอง กลับเป็นปัจจัยที่สำคัญที่ก่อให้เกิดการเลี่ยงภาษีโดยการเลือกรูปแบบในการทำธุรกรรม

การเสียภาษีเงินได้อาจเปลี่ยนแปลงไปขึ้นอยู่กับรูปแบบในการเข้าทำธุรกรรมที่ผู้มีเงินได้เลือกใช้ แม้ว่าในมุมมองของเศรษฐศาสตร์อาจไม่มีความแตกต่างระหว่างรูปแบบในการเข้าทำธุรกรรม แต่ในทางภาษีเนื่องจากมีช่องว่างระหว่างเงินได้ในทางเศรษฐศาสตร์กับเงินได้ที่เป็นฐานการคำนวณภาษีเงินได้ อันอาจแสดงให้เห็นว่าภาระภาษีนั่นไม่ได้สะท้อนถึงฐานะทางเศรษฐศาสตร์ของผู้มีเงินได้แต่อย่างใด และช่องว่างนี้เองกลายเป็นช่องทางให้ผู้เสียภาษีใช้ในการเปลี่ยนแปลงภาระภาษีของตน

ในทางทฤษฎีภาษีเงินได้จัดเก็บบนฐานเงินได้ ซึ่งมีเงินได้เป็นตัวชี้วัดความสามารถในการเสียภาษี (Ability to pay taxes) ซึ่งทฤษฎีความหมายของเงินได้ที่ได้รับการยอมรับได้แก่ คำนิยามของศาสตราจารย์ Robert M. Haig และศาสตราจารย์ Henry C. Simon

ศาสตราจารย์ Haig ได้ให้คำนิยามของคำว่า “เงินได้” คือ “การเพิ่มขึ้นของอำนาจของบุคคลที่จะสนองความต้องการของเขา ในช่วงระยะเวลาหนึ่งตราบใดที่อำนาจดังกล่าวนี้ประกอบด้วย (1) เงิน (2) สิ่งอื่น ๆ ที่พอจะวัดค่าได้ในรูปของเงิน”²¹ (the increase of accretion to one’s power to satisfy his wants in a given period in so far as that power consists of (a) money itself, or (b) anything susceptible of evaluation in terms of money)

ศาสตราจารย์ Henry C. Simon ได้ให้นิยามของความหมายของเงินได้ไว้ว่า “เงินได้พึงประเมินในแต่ละปีได้แก่ ผลรวมของการบริโภคและการเปลี่ยนแปลงระดับทรัพย์สินสุทธิ” (the algebraic sum of consumption and change in net worth)²²

จากคำนิยามดังกล่าว เงินได้ พิจารณาถึงความมั่งคั่งที่เพิ่มขึ้นของผู้มีเงินได้ ไม่ว่าจะความมั่งคั่งนั้นจะอยู่ในรูปแบบของเงินหรือทรัพย์สินอื่น และไม่ว่าความมั่งคั่งจะได้อามาโดยน้ำพักน้ำแรงหรือ

²⁰ สุเกตุ อภิชาติบุตร, คำอธิบายประมวลรัษฎากรว่าด้วยภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา (กรุงเทพมหานคร: โรงพิมพ์อักษรสาสน์, 2516). หน้า 1-4

²¹ ไกรยุทธ ธีรตยคินันท์, ทฤษฎีภาษีและภาษีเงินได้ของไทย. (กรุงเทพมหานคร: สำนักพิมพ์ดวงกมล จำกัด, 2521), หน้า 3-5.

²² เรื่องเดียวกัน, หน้า 3

โดยทางอื่น ซึ่งการวัดความมั่งคั่งจะพิจารณาจากความเปลี่ยนแปลงที่เกิดขึ้นในรอบระยะเวลาหนึ่ง ๆ ซึ่งปกติจะได้แก่ระยะเวลาหนึ่งปี ซึ่งความหมายของเงินได้นี้สอดคล้องตามประมวลรัษฎากรของไทย มาตรา 39 ได้กำหนดให้ความมั่งคั่งที่เพิ่มขึ้นของผู้มีเงินได้ไม่ว่าจะได้มาในทางใดเป็นเงินได้ทั้งสิ้น²³ แต่อย่างไรก็ตามเงินได้ในทางเศรษฐศาสตร์กับเงินได้พึงประเมินนั้นก็ยังมีความแตกต่างกันมาก ซึ่งความแตกต่างนั้นเป็นสาเหตุหนึ่งในการเลือกรูปแบบในการเข้าทำธุรกรรม ดังจะได้ศึกษาต่อไป

ประมวลรัษฎากรของไทย มีการกำหนดหน่วยภาษีสำหรับภาษีเงินได้เป็นหน่วยภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาและหน่วยภาษีเงินได้นิติบุคคล ซึ่งจะกำหนดไว้ว่าภาษีเงินได้บุคคลธรรมดากจะจัดเก็บจากหน่วยภาษีใดบ้าง และภาษีเงินได้นิติบุคคลจัดเก็บจากหน่วยภาษีใด

แนวความคิดการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลแตกต่างหากจากผู้ถือหุ้นแม้ว่าสุดท้ายเงินได้ต่าง ๆ ที่นิติบุคคลหาได้ก็ต้องตกเป็นของผู้ถือหุ้นหรือผู้เป็นหุ้นส่วนของนิติบุคคลนั้นซึ่งก็คือบุคคลธรรมดานั่นเอง แต่การกำหนดให้นิติบุคคลมีสิทธิหน้าที่ต่าง ๆ เสมือนบุคคลธรรมดาที่มีอำนาจกระทำการใด ๆ แยกต่างหากจากผู้ถือหุ้นในนามของนิติบุคคลนั้น ๆ และยังมีควมรับผิดชอบอย่างจำกัดในหนี้สินโดยจำกัดจำนวน (Limited Liabilities) จนอาจกล่าวได้ว่า นิติบุคคลสามารถสร้างรายได้ที่ไม่มีใครคนใดคนหนึ่งสามารถนำมาใช้เพื่อประโยชน์ส่วนตนได้โดยตรง²⁴ ด้วยความสามารถของนิติบุคคลดังที่ได้กล่าวมาแล้ว จึงเป็นเหตุผลเพียงพอที่จะทำให้รัฐมีอำนาจในการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคล

นอกจากเรื่องความสามารถที่แยกต่างหากของนิติบุคคลแล้ว นิติบุคคลยังใช้สอยทรัพยากรต่าง ๆ บริการสาธารณะของรัฐเช่นเดียวกับบุคคลธรรมดาตั้งนั้นจึงสมควรที่จะเสียค่าบริการช่วยเหลือรัฐในรูปของภาษีนั่นเอง นอกจากนี้ในความเป็นจริง เงินได้ของนิติบุคคลบางส่วนมักไปไม่ถึงบุคคลธรรมดาผู้เป็นเจ้าของนิติบุคคลในปีภาษีนั้น ๆ เพราะอาจมีการจัดตั้งเป็นกองทุนสำรองไว้ในบริษัทเพื่อลงทุนในอนาคต ดังนั้นถ้าไม่มีการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคล รัฐก็ไม่อาจเก็บภาษีที่ตกค้างอยู่กับนิติบุคคลเหล่านี้ได้ เท่ากับเป็นการสร้างความได้เปรียบและความไม่เป็นธรรมในแง่ของการเสียภาษี จากเหตุผลต่างๆ เหล่านี้ จึงต้องมีการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลแยกต่างหากจากภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา

²³ มาตรา 39 แห่งประมวลรัษฎากร ได้ให้ความหมายไว้ว่า " เงินได้พึงประเมิน " หมายความว่า เงินได้อันเข้าลักษณะพึงเสียภาษีในหมวดนี้ เงินได้ที่กล่าวนี้ให้หมายความรวมถึงทรัพย์สิน หรือประโยชน์อย่างอื่นที่ได้รับ ซึ่งอาจคิดคำนวณได้เป็นเงิน เงินค่าภาษีอากรที่ผู้จ่ายเงินหรือผู้อื่นออกแทนให้สำหรับเงินได้ประเภทต่าง ๆ ตามมาตรา 40 และเครดิตภาษีตามมาตรา 47 ทวิ ด้วย

²⁴ ศุภรัตน์ วัฒนกุล, "ทฤษฎีภาษีเงินได้นิติบุคคล," สรรพากรสาร, 31 ฉบับที่ 2 no. มี.ค. — เม.ย. 2527. หน้า 33

แต่อย่างไรก็ตามประมวลรัษฎากรได้ยึดติดกับรูปแบบนิติบุคคลโดยไปอ้างอิงกับการสร้างสถานะบุคคลในเชิงกฎหมายตามประมวลแพ่งและพาณิชย์ ยึดการจดทะเบียนนิติบุคคลเป็นหลัก (Form) โดยมิได้พิจารณาถึงเนื้อหาที่แท้จริงของการประกอบธุรกิจ (Substance) ดังจะได้อธิบายในหัวข้อถัดไป ซึ่งในบางครั้งเองแม้จะจดทะเบียนเป็นนิติบุคคลแต่ในเนื้อหาที่แท้จริงก็เป็นการประกอบธุรกิจโดยบุคคลธรรมดาตนเอง แต่ทำการจดทะเบียนกับกระทรวงพาณิชย์จึงมีสถานะกลายเป็นนิติบุคคลตามกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ และประมวลรัษฎากรกำหนดให้เสียภาษีเงินได้นิติบุคคล เพราะยึดตามรูปแบบที่จดทะเบียนตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์นั่นเอง

2.4.1 หลักการเกิดรายได้และเกณฑ์การรับรู้รายได้ของภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาและภาษีเงินได้นิติบุคคล

เกณฑ์เงินสด (Cash Basis)

เกณฑ์เงินสด หมายถึง เกณฑ์บันทึกการรับรู้รายได้จากการดำเนินการเฉพาะส่วนที่ได้รับมาเป็นเงินสดหรือตราสารที่มีค่าเสมือนเงินสด เช่น เช็ค ดราฟต์ ธนาณัติ ตัวเงิน เป็นต้น ตลอดจนทรัพย์สินหรือประโยชน์อันอาจคิดคำนวณได้เป็นเงิน และจำนวนเงินที่มีผลเสมือนหนึ่งว่าได้รับมาแล้ว (Constructive Receipts) และรับรู้รายจ่ายจากการดำเนินกิจการที่ได้จ่ายไปเป็นเงินหรือตราสารที่มีผลเสมือนหนึ่งว่าได้จ่ายไปแล้วและทรัพย์สินที่เสียไป²⁵

ดังนั้นตามเกณฑ์เงินสดนี้ถ้ามีการขายสินค้าหรือให้บริการเป็นเงินเชื่อในงวดใด จะไม่ถือว่ามียาได้เกิดขึ้นในงวดนั้น จะถือว่ามียาได้เกิดขึ้นต่อเมื่อมีการชำระค่าสินค้าหรือบริการแล้ว ทางด้านรายจ่ายก็เช่นเดียวกันจะต้องมีการชำระแล้วจึงจะถือว่ามียาจ่ายเกิดขึ้น

ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา เป็นการจัดเก็บภาษีทางตรงโดยใช้เกณฑ์เงินสด²⁶ ในแต่ละปีภาษี (Tax Year) ตามที่ได้รับจริงปีต่อปี ซึ่งประมวลรัษฎากรมิได้บัญญัติไว้โดยชัดแจ้งว่าให้ใช้เกณฑ์ใด แต่ในมาตรา 56 แห่งประมวลรัษฎากร บัญญัติว่า “ให้บุคคลทุกคน เว้นแต่ผู้เยาว์หรือศาลสั่ง ให้เป็นคนไร้ความสามารถหรือเสมือนไร้ความสามารถยื่นรายการเกี่ยวกับเงินได้ถึงประเมินที่ตนได้รับในระหว่างปีภาษีที่ล่วงมาแล้ว พร้อมทั้งข้อความอื่น ๆ ภายในเดือนมีนาคมของทุก ๆ ปี” ย่อมแสดง

²⁵ สุพาดา สิริกฤตดา, การบัญชีภาษีอากร (Tax Accounting) (กรุงเทพมหานคร: ธนรัชการพิมพ์, 2544). หน้า 20

²⁶ มาตรา 56 ประมวลรัษฎากร

ให้เห็นว่า ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา นั้น ประมวลรัษฎากรมีเจตนารมณ์หรือความมุ่งหมายให้ใช้เกณฑ์เงินสดในการเสียภาษี เป็นไปตามหลักกฎหมายที่ว่า “กฎหมายนั้นต้องใช้ในบรรดากรณีซึ่งต้องด้วยบทบัญญัติใด ๆ แห่งกฎหมายตามตัวอักษรหรือตามความมุ่งหมายของบทบัญญัตินั้น ๆ”²⁷

นอกจากนี้บุคคลธรรมดาไม่ถูกบังคับในเรื่องการจัดทำบัญชีตามกฎหมายและไม่ต้องปฏิบัติตามมาตรฐานบัญชี เกณฑ์เงินสด เป็นการรับรู้รายได้ที่ได้รับเงินหรือทรัพย์สินที่เป็นประโยชน์อย่างอื่นมาแล้ว หรือรับรู้รายจ่ายเป็นเงินที่ได้จ่ายออกไป

เกณฑ์สิทธิ

เกณฑ์สิทธิ หมายถึง เกณฑ์การบันทึกรายได้จากการประกอบกิจการหรือเนื่องจากการประกอบกิจการให้ถูกต้องตรงรอบระยะเวลาบัญชีและข้อเท็จจริง ทั้งส่วนที่ได้รับมาเป็นเงินสด ทรัพย์สิน หรือประโยชน์ ตลอดจนตราสารหรือจำนวนเงินที่มีค่าเสมือนหนึ่งว่าได้รับมาแล้ว และส่วนที่ยังไม่ได้รับมาแต่มีสิทธิเรียกร้อง เช่น การขายสินค้า หรือให้บริการเป็นเงินเชื่อ ดอกเบี้ยรับตามส่วนเฉลี่ยแห่งระยะเวลาในรอบระยะเวลาบัญชี และบันทึกการรับรู้รายจ่ายทั้งส่วนที่ได้จ่าย หรือเสียเงิน ทรัพย์สินออกไปจริง และส่วนที่ยังไม่ได้จ่ายแต่มีข้อผูกพันที่จะต้องจ่าย การรับรู้รายได้และรายจ่ายตามเกณฑ์สิทธิ ต้องคำนึงถึงหลักการจับคู่รายได้กับรายจ่าย หรือหลักการเปรียบเทียบรายจ่ายและรายได้ (Matching Principle) คือ รายจ่ายต้องมีสัดส่วน และสัมพันธ์กับรายได้โดยจะทำการบันทึก รายได้และรายจ่ายอันก่อให้เกิดรายได้นั้นในรอบระยะเวลาบัญชีเดียวกัน นอกจากนี้ต้องทำการปรับปรุงรายได้ และรายจ่ายให้ถูกต้องตรงตามรอบระยะเวลาบัญชีและข้อเท็จจริง เช่น รายได้ค้างรับ รายได้รับล่วงหน้า รายจ่ายค้างจ่าย และรายจ่ายจ่ายล่วงหน้า จะเห็นได้ว่า เกณฑ์สิทธิ จะช่วยแสดงผลการดำเนินงานที่สอดคล้องกับความเป็นจริง อย่างเป็นเหตุเป็นผลกัน

²⁷ ศ.พิเศษชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม, "เกณฑ์เงินสด," สรรพากรสาส์น 29, no. กันยายน (2010). หน้า 130-

ดังจะเห็นได้จากภาษีเงินได้นิติบุคคล (Corporate Income Tax) ประมวลรัษฎากร ได้บังคับไว้ในมาตรา 65²⁸ ให้ใช้เกณฑ์สิทธิในการรับรู้รายได้เพื่อการคำนวณกำไรสุทธิในรอบระยะเวลาบัญชี โดยให้นำรายได้ที่เกิดขึ้นในรอบระยะเวลาบัญชีใด แม้ว่าจะยังไม่ได้รับชำระในรอบระยะเวลาบัญชีนั้นมารวมคำนวณเป็นรายได้ในรอบระยะเวลาบัญชีนั้น และให้นำรายจ่ายทั้งสิ้นที่เกี่ยวกับรายได้นั้นแม้จะยังมีได้จ่ายในรอบระยะเวลาปีนั้นมารวมคำนวณเป็นรายจ่ายของรอบระยะเวลาบัญชีนั้น

²⁸ ประมวลรัษฎากร มาตรา 65 เงินได้ที่ต้องเสียภาษีตามความในส่วนนี้คือกำไรสุทธิซึ่งคำนวณได้จากรายได้จากกิจการ หรือเนื่องจากการ ที่กระทำในรอบระยะเวลาบัญชีหักด้วยรายจ่ายตามเงื่อนไขที่ระบุไว้ในมาตรา 65 ทวิ และมาตรา 65 ตริ และรอบระยะเวลาบัญชีดังกล่าวให้มีกำหนดสิบสองเดือน เว้นแต่ในกรณีดังต่อไปนี้จะน้อยกว่าสิบสองเดือนก็ได้คือ

(ก) บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลเริ่มตั้งใหม่ จะถือวันเริ่มตั้งถึงวันหนึ่งวันใดเป็นรอบระยะเวลาบัญชีแรกก็ได้

(ข) บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลอาจยื่นคำร้องต่ออธิบดี ขอเปลี่ยนวันสุดท้ายของรอบระยะเวลาบัญชี ในกรณีเช่นว่านี้ให้

อธิบดีมีอำนาจสั่งอนุญาต หรือไม่อนุญาตสุดแต่จะเห็นสมควร คำสั่งเช่นว่านั้นต้องแจ้งให้บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลผู้ยื่นคำร้องทราบภายในเวลาอันสมควร และในกรณีที่อธิบดีสั่งอนุญาต ให้บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลนั้นถือปฏิบัติตั้งแต่รอบระยะเวลาบัญชีที่อธิบดีกำหนด

การคำนวณรายได้และรายจ่ายตามวรรคหนึ่งให้ใช้เกณฑ์สิทธิ์ โดยให้นำรายได้ที่เกิดขึ้นในรอบระยะเวลาบัญชีใด แม้ว่าจะยังไม่ได้รับชำระในรอบระยะเวลาบัญชีนั้น มารวมคำนวณเป็นรายได้ในรอบระยะเวลาบัญชีนั้น และให้นำรายจ่ายทั้งสิ้นที่เกี่ยวกับรายได้นั้น แม้จะยังมีได้จ่ายในรอบระยะเวลาบัญชีนั้นมารวมคำนวณเป็นรายจ่ายของรอบระยะเวลาบัญชีนั้น

ในกรณีจำเป็น ผู้มีเงินได้จะขออนุมัติต่ออธิบดีเพื่อเปลี่ยนแปลงเกณฑ์สิทธิ์และวิธีการทางบัญชี เพื่อคำนวณรายได้และรายจ่ายตามวรรคสองก็ได้ และเมื่อได้รับอนุมัติจากอธิบดีแล้ว ให้ถือปฏิบัติตั้งแต่รอบระยะเวลาบัญชีที่อธิบดีกำหนดเป็นต้นไป

ตัวอย่างการรับรู้รายได้ตามเกณฑ์สิทธิและเกณฑ์เงินสด

ตัวอย่างการรับรู้รายได้ตามเกณฑ์สิทธิและเกณฑ์เงินสด ซึ่งภาษีเงินได้นิติบุคคลจะใช้เกณฑ์สิทธิในการรับรู้รายได้ในแต่ละปีภาษี แต่ถ้าเป็นภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาจะใช้เกณฑ์เงินสดในการรับรู้รายได้เพื่อคำนวณภาษี จะต้องเป็นรายได้ที่ได้รับเงินในปีภาษีนั้น ๆ

ดังจะเห็นได้จากตัวอย่างในคำพิพากษาศาลฎีกาที่ 3627/2552²⁹ โจทก์ คือ พันตำรวจตรี ก. และจำเลยคือ กรมสรรพากรกับพวก ซึ่งพิพาทกันในเรื่องของเงินได้ที่จะนำมารวมคำนวณเพื่อเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาว่าควรรวมเป็นเงินได้ของปีภาษี 2542 หรือปีภาษี 2543 จากฎีกา คือ พันตำรวจตรี ก. เป็นผู้สอบบัญชีรับอนุญาต ได้ทำการรับรองงบการเงินของนิติบุคคลในรอบระยะเวลาบัญชีปี 2542 แต่ได้รับค่าสอบบัญชีในปี 2543 เมื่อได้รับค่าสอบบัญชีในปี 2543 การคำนวณภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา การรับรู้เงินได้ใช้เกณฑ์เงินสดในการรับรู้ ดังนั้นเมื่อได้รับเงินค่าสอบบัญชีในปี 2543 แม้ว่าจะมีการรับรองงบการเงินในปี 2542 ก็ตาม ย่อมต้องถือว่าเงินได้ที่ได้รับเป็นเงินได้ของปี 2543 มิใช่เงินได้ของปี 2542 ดังนั้นเงินได้ค่าสอบบัญชีนี้ต้องนำมารวมเป็นเงินได้เพื่อคำนวณภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาในปี 2543

แต่ถ้าข้อเท็จจริงเปลี่ยนไป กลายเป็นว่าผู้สอบบัญชีเป็นห้างหุ้นส่วนสามัญนิติบุคคล ห้างหุ้นส่วนจำกัด หรือ บริษัท ก็ย่อมต้องถือว่ามิรายได้ค่าจ้างสอบบัญชีในปี 2542 ตามเกณฑ์สิทธิ แม้ว่าจะมีหลักฐานการรับเงินว่ารับเงินจริงในปี 2543 ก็ตาม เพราะการคำนวณภาษีเงินได้นิติบุคคลใช้การรับรู้เงินได้โดยเกณฑ์สิทธิมิใช่เกณฑ์เงินสด

จะเห็นได้ว่าเพียงรูปแบบในการเข้าทำธุรกรรมแตกต่างกันออกไป เป็นบุคคลธรรมดา หรือ เป็นนิติบุคคล การคำนวณรายได้ เพื่อเสียภาษีก็คำนวณต่างกัน การรับรู้รายได้ รายจ่าย

²⁹ คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 3627/2552 พันตำรวจตรี ก. โจทก์ กรมสรรพากรกับพวก จำเลย

เงินได้ของบุคคลธรรมดาที่จะนำมาคำนวณเพื่อเสียภาษีเงินได้ต้องถือเกณฑ์เงินสดในวันที่ได้รับเงินแล้ว แม้ ก. จะได้รับรองงบการเงินของนิติบุคคลในรอบระยะเวลาบัญชีปี 2542 แต่ถ้า ก. ได้รับค่าสอบบัญชีในปี 2543 ก็ไม่ถือว่าเป็นเงินได้ในปี 2542 แต่ถือเป็นเงินได้ปี 2543

คดีนี้ศาลฎีกาเห็นว่าภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาต้องใช้เกณฑ์เงินสดในการเสียภาษี ดังนั้นแม้จะได้รับการรับรองงบการเงินของบริษัทต่าง ๆ ในปี 2542 แต่ไม่มีหลักฐานการจ่ายเงินแสดงต่อศาลว่า ผู้รับได้รับเงินในปี 2542 จึงไม่ถือว่าโจทก์มีเงินได้จากค่าจ้างสอบบัญชีในปี 2542 ดังนั้นรายได้ดังกล่าวจึงถือเป็นรายได้ของปี 2543

ก็แตกต่างกันไปตามรูปแบบของธุรกิจที่เข้าทำธุรกรรมนั้น ๆ เพราะหลักเกณฑ์ในการคำนวณภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาและภาษีเงินได้นิติบุคคล มีหลักเกณฑ์ในการคำนวณที่แตกต่างกัน

2.4.2 หน่วยภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาและภาระภาษี

ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา เป็นภาษีทางตรงชนิดหนึ่งที่เรียกเก็บจากฐานรายได้ หรือเงินได้บุคคลธรรมดา การจัดเก็บโดยทั่วไปเป็นไปตามหลักความสามารถในการเสียภาษี (Ability to pay) โดยใช้รายได้เป็นเครื่องวัดความสามารถในการเสียภาษีของบุคคล และใช้อัตราภาษีแบบก้าวหน้า (Progressive Rate) เพื่อลดช่องว่างระหว่างผู้มีเงินได้น้อยก็ให้เสียภาษีน้อย ผู้มีเงินได้มากก็ให้เสียภาษีมาก ส่วนผู้ที่ไม่ได้เงินได้ก็ไม่ต้องเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ดังนั้น บุคคลจะพึงเสียภาษีก็ต่อเมื่อมีเงินได้หรือมีฐานะทางเศรษฐกิจดีขึ้นหรือมีอำนาจในการใช้จ่ายใช้สอยมากขึ้น หลักการโดยทั่วไปของภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาในปัจจุบันได้จำแนกประเภทเงินได้เป็น 8 ประเภท ซึ่งครอบคลุมเงินได้ทุกประเภทไม่ว่าเงินได้นั้นจะเป็นเงินได้โดยน้ำพักน้ำแรง (Earned Income) หรือเป็นเงินได้ที่ไม่ต้องใช้น้ำพักน้ำแรง (Unearned Income) และรวมตลอดถึงเงินได้ฝ่ายทุน (Capital Gains) ด้วย เว้นแต่จะมีบทบัญญัติกำหนดยกเว้นภาษีเงินได้ไว้โดยเฉพาะ

การจัดเก็บภาษีตามหลักความสามารถในการเสียภาษี เป็นส่วนหนึ่งของการจัดเก็บภาษีตามหลักภาษีอากรที่ดีในเรื่องของหลักความเป็นธรรม ซึ่งเป็นหัวใจที่สำคัญที่สุดของระบบภาษีอากร เพราะถ้าไม่เป็นธรรม ก็จะทำให้ความสมัครใจในการเสียภาษีเกิดขึ้นได้ยาก³⁰ หลักความเป็นธรรมทางภาษีอากรแบ่งได้เป็น 2 ประเภท คือ

(1) หลักความเป็นธรรมสัมบูรณ์ (Principle of Absolute Equity)

ตามหลักการนี้ความเป็นธรรมทางภาษีอากรจะเกิดขึ้นเมื่อทุกคนเสียภาษีเท่ากันหมดโดยไม่คำนึงถึงรายได้ ฐานะ หรือสภาพทางเศรษฐกิจและสังคมของแต่ละบุคคล ในอดีตไทยเคยจัดเก็บ ภาษีรัชชูปการ³¹ แต่หลักนี้ทำให้ภาระภาษีของบุคคลไม่สอดคล้องกับรายได้หรือทรัพย์สินของ

³⁰ มหาวิทยาลัยสุโขทัยธรรมาธิราช, เอกสารการสอนชุดวิชากฎหมายภาษีอากร1 (หน่วยที่ 1-7) พิมพ์ครั้งที่ 1 พิมพ์ครั้งที่ 1 (กรุงเทพฯ: สำนักพิมพ์มหาวิทยาลัยสุโขทัยธรรมาธิราช, 2527). หน้า 173

³¹ ภาษีรัชชูปการ (Poll Tax) เป็นภาษีเก่าแก่ที่ใช้เรียกเก็บกันในสมัยโบราณ ในต่างประเทศเป็นภาษีที่รัฐบาลเรียกเก็บจากพลเมืองของประเทศเป็นรายหัว บางครั้งจึงเรียกว่า Head Taxes หรือ Capitation Taxes ภาษีที่เรียกเก็บอาจจะกำหนดไว้เป็นอัตราเดียวหรือแตกต่างกันตามฐานะ ส่วนใหญ่มักจะเก็บจากบุคคลที่อยู่ในวัยทำงานคืออายุระหว่าง 20-60 ปี หรือเรียกเก็บภาษีจากบุคคลที่มีสิทธิเลือกตั้ง ส่วนของไทยเรา ภาษีรัชชูปการ เป็น

ตน และอาจทำให้ผู้เสียภาษีบางรายที่มีรายได้ต่ำมาก ๆ อาจไม่มีเงินพอที่จะเสียภาษี จึงเป็นข้อบกพร่องที่ทำให้หลักนี้เสื่อมความนิยม และก่อให้เกิดหลักความเป็นธรรมสัมพัทธ์ขึ้นมาแทน

(2) หลักความเป็นธรรมสัมพัทธ์ (Principle of Relative Equity)

ตามหลักการนี้สามารถแยกได้เป็น 2 หลักย่อย ๆ คือ

(ก) **หลักผลประโยชน์ (Benefit Principle)** คือ ผู้ใดได้รับผลประโยชน์จากการให้บริการของรัฐ ก็ต้องเสียภาษีให้รัฐตามส่วนของประโยชน์ที่ได้รับ เช่น ค่าธรรมเนียมผ่านทางใบอนุญาตต่าง ๆ

(ข) **หลักความสามารถในการเสียภาษี (Ability to pay Principle)** หลักนี้ผู้เสียภาษีจะเสียภาษีมากหรือน้อยขึ้นอยู่กับความสามารถในการเสียภาษีของตน ซึ่งมีข้อพิจารณาสองแนว คือ ความเป็นธรรมในแนวนอน (Horizontal Equity) คือ ผู้มีความสามารถในการเสียภาษีเท่ากัน ย่อมเสียภาษีในจำนวนที่เท่ากัน และความเป็นธรรมในแนวตั้ง (Vertical Equity) ซึ่งจะเกิดขึ้นเมื่อผู้มีความสามารถในการเสียภาษีต่างกันเสียภาษีในจำนวนที่ต่างกัน คือ ผู้ที่มีความสามารถในการเสียภาษีอากรสูงกว่าก็ต้องเสียภาษีอากรมากกว่าผู้ที่มีความสามารถในการเสียภาษีน้อยกว่า

เมื่อกำหนดหน่วยภาษีเป็นบุคคลแล้ว การเสียภาษีเงินได้ก็ดำเนินไปตามกระบวนการขั้นตอน เริ่มจากการคำนวณประเมินระดับเงินได้ในรอบปีภาษีทั้งหมด หักค่าใช้จ่ายและค่าลดหย่อนต่าง ๆ เพื่อคำนวณเงินได้สุทธิเพื่อทำการเสียภาษี

การกำหนดตัวผู้มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาตามประมวลรัษฎากรจะไม่นับถึงว่าหน่วยภาษีดังกล่าวจะมีสถานะเชิงบุคคลตามกฎหมายแพ่งและพาณิชย์หรือไม่ แต่จะพิจารณาถึงหน่วยภาษีที่ก่อให้เกิดเงินได้แม้ว่าจะไม่สถานะบุคคลในทางกฎหมายก็ตาม การกำหนดหน่วยภาษีตามประมวลรัษฎากร เป็นเพียงเพื่อประโยชน์ในการจัดเก็บภาษีและขยายฐานภาษีโดยอาศัยหลักความแน่นอน (Certainty) ตามหลักการภาษีอากรในการกำหนดตัวผู้มีหน้าที่ชำระภาษีให้แก่รัฐเป็นข้อหลักในการพิจารณา

ภาษีที่เรียกเก็บจากข้าแผ่นดิน คือ เก็บจากราษฎรที่อาศัยแผ่นดินอยู่ ซึ่งในสมัยนั้นเรียกว่า โพร ต่อมาได้ยกเลิกไปในสมัยสิ้นสุดของระบอบสมบูรณาญาสิทธิราช

ในปัจจุบันภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาจัดเก็บจากหน่วยภาษีดังต่อไปนี้ ผู้มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ได้แก่ ผู้ที่มีเงินได้เกิดขึ้นระหว่างปีที่ผ่านมาโดยมีสถานะ อย่างหนึ่งอย่างใด ดังนี้³²

- 1) บุคคลธรรมดา
- 2) ห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่มีโชนิติบุคคล
- 3) ผู้ถึงแก่ความตายระหว่างปีภาษี
- 4) กองมรดกที่ยังไม่ได้แบ่ง
- 5) วิสาหกิจชุมชน ตามกฎหมายว่าด้วยการส่งเสริมวิสาหกิจชุมชน เฉพาะที่เป็นห้างหุ้นส่วนสามัญ หรือคณะบุคคลที่มีโชนิติบุคคล

2.4.3 หน่วยภาษีเงินได้นิติบุคคลและภาระภาษี

จากแนวคิดการกำหนดหน่วยภาษีเป็นบุคคลแล้ว ถึงแม้ว่าเงินได้ต่าง ๆ ไม่ว่าในรูปแบบใดสุดท้ายก็ต้องเป็นของบุคคลในที่สุด แต่ในทางปฏิบัติเงินได้บางส่วนอาจตกค้างอยู่กับองค์กรต่าง ๆ ระหว่างทางยังไม่ไปสู่มือของบุคคลภายในปีภาษีนั้น ๆ ดังนั้นการเรียกเก็บแต่เพียงภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาอย่างเดียว อาจเกิดกรณีที่มีเงินได้บางส่วนไม่ต้องเสียภาษีเนื่องจากยังไม่เดินทางไปสู่ตัวบุคคล ดังนั้นหากไม่มีการเก็บภาษีในส่วนนี้ย่อมก่อให้เกิดความไม่เป็นธรรมในการจัดเก็บภาษี

เงินได้เหล่านี้ที่ยังไม่ตกไปสู่มือของบุคคล จะอยู่กับหน่วยธุรกิจการค้าเป็นแหล่งสำคัญ ดังนั้นการเก็บภาษีเงินได้จึงต้องจัดเก็บจากหน่วยธุรกิจการค้าด้วยหน่วยธุรกิจการค้าที่แยกต่างหากจากตัวบุคคลจึงเป็นหน่วยภาษีด้วย ทำให้มีภาษีเงินได้นิติบุคคล ซึ่งการเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลเป็นการอุดช่องโหว่ไม่ให้เงินได้จั่วพวกหนึ่งรอดพ้นจากการเสียภาษีเงินได้ให้แก่รัฐ³³

นอกจากนั้นนิติบุคคลเหล่านี้ ได้รับอภิสิทธิ์ในลักษณะต่าง ๆ มีชีวิตเสมือนบุคคล เมื่อรัฐมีการทำประโยชน์ให้บริการแล้ว ดังนั้นนิติบุคคลก็ย่อมต้องเสียค่าบริการด้วยเช่นกัน ในรูปของภาษีเงินได้นั้นเอง ซึ่งนิติบุคคลเหล่านี้จะเสียภาษีจากกำไรสุทธิของกิจการ

ดังนั้นเมื่อได้กำไรของกิจการ เงินภาษีที่เสียก็จะคำนวณจากการเอากำไรสุทธิคูณอัตราภาษีที่กำหนดไว้สำหรับกำไรสุทธิในรอบปีภาษีนั้น ๆ ส่วนอัตราภาษีสำหรับภาษีเงินได้นิติบุคคลเป็นอัตรา

³² กรมสรรพากร, "ความรู้เรื่องภาษี, ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา," <http://www.rd.go.th/publish/548.0.html>.

³³ ไกรยุทธ ธีรตยคินันท์, ทฤษฎีภาษีและภาษีเงินได้ของไทย.(กรุงเทพมหานคร: สำนักพิมพ์ดวงกมล จำกัด, 2521), หน้า 58-60

ภาษีอัตราเดียว หรือ อัตราคงที่ (Flat Rate) ซึ่งจะสูงต่ำเท่าใดนั้นสุดแล้วแต่ว่ารัฐบาลต้องการมีรายได้ภาษีมากหรือน้อยเป็นสำคัญ การใช้ภาษีเงินได้นิติบุคคลในอัตราเดียว หมายความว่า กิจกรรมนิติบุคคลมีกำไรมากก็จะเสียภาษีเงินได้สูง มีกำไรน้อยก็จะเสียภาษีเงินได้น้อย หรือไม่มีกำไรก็ไม่ต้องเสียภาษีเงินได้เลย ซึ่งการเก็บในลักษณะนี้สอดคล้องกับหลักความเป็นธรรมตามหลักภาษีอากรที่ดี คือ ใครมีเงินได้สูงก็เสียภาษีสูงกว่านิติบุคคลที่มีเงินได้ต่ำกว่า

ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาไม่สามารถผลักภาระภาษีให้แก่บุคคลอื่นได้ แต่นิติบุคคลในบางครั้งอาจมีการผลักภาระภาษีเกิดขึ้น กิจกรรมที่มีคู่แข่งมากโอกาสผลักภาระภาษีเงินได้ก็น้อยลง แต่ตรงกันข้ามถ้ากิจกรรมไม่มีคู่แข่งมาก หรือมีคู่แข่งน้อยรายเป็นลักษณะผูกขาด โอกาสที่จะผลักภาระภาษีก็มีมากขึ้นด้วยเช่นกัน

2.5 รูปแบบของธุรกิจและทฤษฎีว่าด้วยนิติบุคคล และการกำหนดหน้าที่ในการเสียภาษีขึ้นอยู่กับสถานะในทางกฎหมาย

ในการดำเนินธุรกิจมีให้เลือกหลายรูปแบบทั้งแบบบุคคลธรรมดาและแบบนิติบุคคล แต่เดิม การทำการค้าในรูปแบบเก่า ๆ มักเป็นการทำการค้าโดยตัวบุคคลคนเดียวเป็นเจ้าของกิจการเอง เพราะเป็นวิธีการที่ดำเนินการได้ง่ายที่สุด บุคคลรับผิดชอบกิจการของตนเอง ใช้เงินทุนตนเอง ได้กำไร หรือขาดทุนก็รับไปคนเดียว รับผิดชอบเองทั้งหมด ไม่มีรูปแบบการทำธุรกรรมที่ยุ่งยาก หรือกรณีรวมตัวกันทำธุรกิจในรูปแบบอื่น มีทั้งแบบนิติบุคคล และบุคคลธรรมดา

การที่จะดำเนินธุรกิจในปัจจุบันผู้ประกอบการอาจจะจัดตั้งเป็นองค์กรธุรกิจอย่างใดอย่างหนึ่ง เช่น จัดตั้งเป็นบริษัทจำกัด ห้างหุ้นส่วนจำกัด หรือเปิดร้านค้าดำเนินงานโดยเจ้าของคนเดียว ซึ่งการเลือกรูปแบบองค์กรธุรกิจให้เหมาะสมกับกิจการถือเป็นสิ่งสำคัญ ดังนั้นผู้ประกอบการต้องทำความเข้าใจกับรูปแบบองค์กรธุรกิจประเภทต่าง ๆ และพิจารณาถึงความเหมาะสมกับกิจการของตนเอง ทั้งในด้านสภาพของธุรกิจ ขนาด เงินลงทุน ความรู้ความสามารถในการบริหารจัดการ ข้อกฎหมาย และภาระภาษี เป็นต้น

2.5.1 รูปแบบองค์กรธุรกิจตามประมวลแพ่งและพาณิชย์ของไทย

รูปแบบองค์กรธุรกิจแต่ละประเภทก็มีข้อแตกต่างกันทั้งด้านโครงสร้าง การดำเนินกิจการ ความรับผิดชอบในหนี้สิน หน้าที่ตามกฎหมาย การเสียภาษี ซึ่งการจะเลือกจัดตั้งรูปแบบองค์กรธุรกิจ แต่ละรูปแบบก็มีหลายข้อพิจารณาด้วยกัน เช่น ขั้นตอนการจัดตั้งมีความยุ่งยากเพียงใด หรือกรณีต้นทุนของการประกอบการ ความรู้ความสามารถของผู้ประกอบการ หนี้สินความรับผิดชอบต่าง ๆ การแบ่งปันผลกำไร หรือจะเป็นโอกาสทางธุรกิจ ความน่าเชื่อถือ เป็นต้น

2.5.1.1 บุคคลธรรมดา

การค้าที่ดำเนินงานโดยบุคคลคนเดียวซึ่งเป็นกิจการส่วนตัวนั้นเป็นรูปแบบธุรกิจที่เก่าแก่ และสามารถทำได้ง่าย ไม่ยุ่งยากซับซ้อน คือ บุคคลนั้นเป็นเจ้าของกิจการเอง รับผิดชอบทั้งด้านรายได้และหนี้สินด้วยตัวเอง การทำการค้าหากำไรหรือเงินทุนก็ทำด้วยตนเอง รับผิดชอบเองทั้งหมด อยากรทำต่อหรืออยากเลิกกิจการก็สามารถทำได้ง่ายตาย ไม่มีรูปแบบทางกฎหมายที่ยุ่งยาก

แต่ข้อเสียของกิจการบุคคลธรรมดาคือ มักจะเป็นกิจการเล็ก ๆ คนเดียวจึงไม่สามารถที่จะขยายธุรกิจให้ใหญ่โตได้ เพราะในการทำอุตสาหกรรมใหญ่ ๆ มักต้องอาศัยหลายคนในการช่วยกันประกอบกิจการ ต่อมาจึงมีการรวมตัวกันทำธุรกิจเกิดขึ้นในรูปแบบอื่น ๆ นอกจากรูปแบบบุคคลธรรมดา เช่นเริ่มมีผู้ประกอบธุรกิจด้วยกันจึงมารวมตัวกันกลายเป็นห้างหุ้นส่วน เนื่องจากไว้เนื้อเชื่อใจกัน อยากรประกอบธุรกิจด้วยกัน ซึ่งการประกอบธุรกิจแบบห้างหุ้นส่วนก็จะมีทั้งการจดทะเบียนเป็นนิติบุคคล และรูปแบบของห้างหุ้นส่วนสามัญที่ไม่ได้จดทะเบียนเป็นนิติบุคคล ก็จะไม่จำกัดความรับผิดในทางกฎหมายและเสียภาษีเงินได้แบบบุคคลธรรมดา แต่ถ้าต้องการจำกัดความรับผิดทางกฎหมายก็จดทะเบียนเป็นนิติบุคคลเพื่อจำกัดความรับผิด และรับสิทธิเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล

2.5.1.2 ห้างหุ้นส่วน

เมื่อธุรกิจเริ่มใหญ่ขึ้นย่อมต้องมีการมารวมตัวกันในการประกอบธุรกิจ ซึ่งการรวมหุ้นกันระหว่างผู้เป็นหุ้นส่วนตั้งแต่ 2 คนขึ้นไป³⁴ จะเป็นรูปแบบของห้างหุ้นส่วน อาจลงหุ้นด้วยเงินหรือ ด้วยแรงงานก็ได้ ความคิดก็ได้ เช่นคนหนึ่งมีเงินทุน อีกคนมีความเชี่ยวชาญ ก็มาทำสัญญาตกลงกันทำสัญญาจัดตั้งห้างหุ้นส่วนเพื่อดำเนินธุรกิจ ซึ่งจะทำให้มีเงินทุนที่มากพอและเป็นการระดมคนที่มีความสามารถ ประสบการณ์หลาย ๆ ด้านมาทำงานร่วมกัน และสามารถทำให้มีเครดิตในการขอสินเชื่อจากสถาบันการเงินมากกว่ากิจการประเภทเจ้าของคนเดียว

แต่ข้อเสียของกิจการแบบห้างหุ้นส่วนก็คือ อาจมีปัญหาขัดแย้งระหว่างผู้เป็นหุ้นส่วนด้วยกัน เนื่องจากมีหลายคนก็หลายความคิด อาจมีความคิดแตกต่างกัน ดังนั้นในการจัดทำสัญญาจัดตั้งห้างหุ้นส่วนควรแบ่งแยกหน้าที่ให้เป็นลายลักษณ์อักษรให้ชัดเจนตั้งแต่ต้น

³⁴ ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา ๑๐๑๒ “อันว่าสัญญาจัดตั้งห้างหุ้นส่วนหรือบริษัทนั้น คือสัญญาซึ่งบุคคลตั้งแต่สองคนขึ้นไปตกลงเข้ากันเพื่อกระทำการกิจการร่วมกัน ด้วยประสงค์จะแบ่งปันกำไรอันจะพึงได้แต่กิจการที่ทำนั้น”

ซึ่งห้างหุ้นส่วนมีทั้งแบบไม่จดทะเบียนและแบบจดทะเบียน ถ้าไม่จดทะเบียนจะเรียกว่า “ห้างหุ้นส่วนสามัญ” ก็จะเสียภาษีแบบบุคคลธรรมดา แต่ถ้าไปจดทะเบียนกับกระทรวงพาณิชย์ก็จะกลายเป็น “ห้างหุ้นส่วนสามัญนิติบุคคล” แทนที่ และจะเสียภาษีแบบภาษีเงินได้นิติบุคคล เพราะประมวลรัษฎากรของไทยใช้การแบ่งหน่วยภาษีเงินได้โดยพิจารณาจากการจดทะเบียนกับกระทรวงพาณิชย์

นอกจากนี้ยังมีห้างหุ้นส่วนอีกรูปแบบหนึ่ง คือ “ห้างหุ้นส่วนจำกัด”³⁵ ซึ่งเป็นห้างหุ้นส่วนที่จดทะเบียนกับกระทรวงพาณิชย์เช่นกัน แต่มีการจำกัดความรับผิดของผู้เป็นหุ้นส่วนบางคนไว้จริงใช้คำว่า จำกัด สำหรับห้างหุ้นส่วนจำกัดนี้ก็เสียภาษีเงินได้นิติบุคคลเช่นเดียวกัน

2.5.1.3 บริษัทจำกัด

บริษัทจำกัด เป็นรูปแบบการดำเนินธุรกิจที่มีสภาพเป็นนิติบุคคล จัดตั้งขึ้นจากการรวมทุนจากคนตั้งแต่ 3 คนขึ้นไป³⁶ โดยการออกหุ้นให้แก่ผู้ถือหุ้น เหมาะสำหรับกิจการที่มีขนาดกลางและขนาดใหญ่ มีความน่าเชื่อถือมากกว่ารูปแบบการดำเนินธุรกิจประเภทอื่น ๆ กิจการสามารถจัดหาเงินทุนได้ง่ายทั้งจากการออกหุ้นเพิ่มทุนหรือขอสินเชื่อจากสถาบันการเงิน การบริหารงานก็มีประสิทธิภาพเพราะผู้ถือหุ้นเป็นผู้ควบคุมและคัดเลือกคณะกรรมการเพื่อทำหน้าที่ในการบริหารงานแทน

แต่อย่างไรก็ตามในการจัดตั้งบริษัทจำกัดมีขั้นตอนต่าง ๆ ที่ต้องปฏิบัติตามกฎหมายอยู่หลายประการ และมีค่าใช้จ่ายในการดำเนินการ และมีกฎหมายข้อบังคับภายหลังการจัดตั้งเป็นจำนวนมาก และในเรื่องของความสัมพันธ์ระหว่างผู้บริหารกับพนักงาน

³⁵ ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา ๑๐๗๗ “อันห้างหุ้นส่วนจำกัดนั้น คือห้างหุ้นส่วนประเภทหนึ่ง ซึ่งมีผู้เป็นหุ้นส่วนสองจำพวก ดังจะกล่าวต่อไปนี้ คือ

(๑) ผู้เป็นหุ้นส่วนคนเดียวหรือหลายคนซึ่งมีจำกัดความรับผิดเพียงไม่เกินจำนวนเงินที่ตนรับจะลงหุ้นในห้างหุ้นส่วนนั้นจำพวกหนึ่ง และ

(๒) ผู้เป็นหุ้นส่วนคนเดียวหรือหลายคนซึ่งต้องรับผิดชอบร่วมกันในบรรดาหนี้ของห้างหุ้นส่วนไม่มีจำกัดจำนวนอีกจำพวกหนึ่ง”

³⁶ ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา ๑๐๗๗ “บุคคลใด ๆ ตั้งแต่สามคนขึ้นไปจะเริ่มก่อการและตั้งเป็นบริษัทจำกัดก็ได้ โดยเข้าชื่อกันทำหนังสือบริคณห์สนธิ และกระทำการอย่างอื่นตามบทบัญญัติแห่งประมวลกฎหมายนี้”

บริษัทจำกัด เสียภาษีเงินได้นิติบุคคล และมีข้อกำหนดให้ต้องปฏิบัติเช่น เรื่องการประชุมผู้ถือหุ้นต่าง ๆ รูปแบบรายงานต่าง ๆ หรือการจัดทำและตรวจสอบงบการเงิน แต่ก็มี ความน่าเชื่อถือมากเช่นกัน

2.5.2 ทฤษฎีว่าด้วยนิติบุคคล

ทฤษฎีว่าด้วยนิติบุคคลมีอยู่ด้วยกันหลาย ๆ ทฤษฎีจากหลาย ๆ สำนัก แต่ส่วนใหญ่แล้วก็จะ แบ่งเป็น 2 รูปแบบ คือ การมองว่านิติบุคคลเป็นบุคคลสมมติ และการมองว่านิติบุคคลเป็นบุคคลที่ แท้จริง ซึ่งเมื่อมีการจดทะเบียนเป็นนิติบุคคลแล้ว ไม่ว่าจะ เป็นห้างหุ้นส่วนสามัญนิติบุคคล ห้าง หุ้นส่วนจำกัด บริษัทจำกัด ก็ย่อมมีสถานะเป็นนิติบุคคลขึ้นมาตามที่กฎหมายให้สิทธิ หน้าที่ และ ความรับผิดชอบ ซึ่งแสดงเจตนาผ่านทางผู้แทนนิติบุคคล ทฤษฎีความเป็นนิติบุคคลมีมาตั้งแต่สมัยโรมัน ซึ่ง ปรากฏอยู่ในสายตาของกฎหมายศาสนา (Canon Law) และกฎหมายพาณิชย์ในสมัยเริ่มแรก³⁷

จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย
CHULALONGKORN UNIVERSITY

³⁷ โสภณ รัตนากร, คำอธิบายประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ หุ้นส่วน บริษัท พิมพ์ครั้งที่ 9, พิมพ์ครั้งที่ 9 (สำนักพิมพ์นิติบรรณการ: กรุงเทพมหานคร, 2547). หน้า 251-254

โดยถือกันว่านิติบุคคลเป็นบุคคลสมมติ ไม่ใช่ของจริง เป็นเพียงบุคคลตามกฎหมาย ซึ่งกลายเป็นแนวความคิดของ Fiction หรือ Entity Theory

2.5.2.1 ทฤษฎีนิติบุคคลเป็นบุคคลสมมุติไม่ใช่ของจริง (Fiction หรือ Entity Theory) เป็นเพียงบุคคลหรือตัวตนทางกฎหมาย (Legal Person or Entity)

Fiction Theory ถือว่าความเป็นนิติบุคคลเป็นเรื่องจินตนาการ ซึ่งกฎหมายรับรองให้เกิดผลขึ้นเท่านั้น หากเป็นของจริงไม่ ที่นิติบุคคลมีสิทธิหน้าที่และความรับผิดชอบได้ก็เพราะกฎหมายให้มีความสามารถกระทำต่าง ๆ ได้ หากเป็นของจริงแต่อย่างใด แต่แนวความคิดสมัยใหม่เริ่มมีความคิดว่านิติบุคคลมีใช่เป็นแค่เพียงบุคคลสมมติเท่านั้นแต่เป็นบุคคลที่แท้จริงตามทฤษฎี Realist Theory

2.5.2.2 ทฤษฎีถือว่านิติบุคคลเป็นบุคคลที่แท้จริง (Realist Theory)

แนวความคิดสมัยใหม่ Realist Theory มองว่านิติบุคคลเป็นบุคคลที่แท้จริง เกิดขึ้นโดยการกระทำร่วมกันของกลุ่มบุคคลซึ่งมีความประสงค์ตรงกัน นิติบุคคลมีความสามารถกระทำต่าง ๆ ได้เช่นเดียวกับบุคคลธรรมดา เพราะมีองค์กรเป็นสมองและมีมือเท้าในการกระทำให้เป็นหน่วยหนึ่งของสังคมที่กฎหมายรับรอง มีใช่เป็นเพียงบุคคลสมมติเท่านั้น แต่อย่างไรก็ตามในบางครั้งก็มีการไม่คำนึงถึงความเป็นนิติบุคคล ซึ่งเกิดขึ้นจากคำพิพากษาของศาลเพื่อก่อให้เกิดความเป็นธรรม

2.5.2.3 การไม่คำนึงถึงความเป็นนิติบุคคล (Disregard of Corporateness)

จากหลักที่ว่านิติบุคคลเป็นบุคคลต่างหากจากผู้ถือหุ้นหรือผู้เป็นหุ้นส่วน เราเรียกหลักนี้ว่า “ม่านนิติบุคคล (the veil of incorporation)” ซึ่งเกิดจากคดีของ Salomon V. Salomon & Co., Ltd. ของอังกฤษ³⁸ คดีนี้มีข้อเท็จจริงดังนี้คือ บริษัท Salomon จำกัด ถูกฟ้องให้ล้มละลายเพื่อยึดทรัพย์สินทั้งหมดออกขายทอดตลาดเพื่อนำเงินมาชำระคืนแก่เจ้าหนี้ แต่ปรากฏว่า Mr. Aron Salomon ผู้ถือหุ้นและกรรมการบริษัทได้จัดตั้งบริษัทขึ้นมาใหม่อีกบริษัทหนึ่งและยกยกถ่ายทรัพย์สินของบริษัท Salomon จำกัดไปยังบริษัทแห่งใหม่ จนบริษัท Salomon จำกัด ไม่เหลือทรัพย์สินที่จะชำระหนี้แก่เจ้าหนี้ ศาลอุทธรณ์ได้วินิจฉัยวางหลักว่า MR. Salomon ได้กระทำการละเมิดต่อหลักเอกสิทธิของการเป็นนิติบุคคล (privileges of incorporation) และหลักการจำกัดความรับผิด (limited liability) ของบริษัท ซึ่งรัฐสภาได้ออกกฎหมายฉบับนี้โดยมีเจตนาให้ใช้บังคับกับผู้ถือหุ้นที่กระทำการโดยสุจริตเท่านั้น³⁹ ถือได้ว่าบริษัทเป็นทรัพย์สินของ Mr. Salomon และผูกพัน Mr. Salomon ให้ต้องรับผิดในหนี้สินของบริษัทด้วย

จากคดีดังกล่าวเป็นการใช้หลักม่านนิติบุคคล ซึ่งก่อให้เกิดความไม่เป็นธรรม ใช้เพื่อเลี่ยงความรับผิดในเรื่องอื่น ๆ และเรื่องภาษี ดังนั้นจึงมีหลักใหม่เกิดขึ้นเพื่อให้ผู้ถือหุ้นของบริษัทต้องรับผิดในบางกรณี เรียกว่า “การเจาะม่าน” (piercing the veil) หรือ “การเลิกม่าน” (lifting the veil) หรือ “การไม่คำนึงถึงความเป็นนิติบุคคล” (disregard of corporateness) ซึ่งเป็นการใช้หลักการไม่คำนึงถึงความเป็นนิติบุคคลเพื่อก่อให้เกิดความไม่เป็นธรรม หลักนี้มีขึ้นเพื่อยกเลิกหรือเพิกถอนหลักความเป็นนิติบุคคล และเป็นหลักที่ผ่อนคลายความเข้มงวดของสภาพนิติบุคคลที่แยกต่างหากออกจากผู้ถือหุ้นโดยเด็ดขาด ซึ่งศาลไทยก็เคยนำหลักนี้มาใช้เช่นกัน

หลักการไม่คำนึงถึงสภาพนิติบุคคลเป็นหลักการในการยกเว้นเรื่องความรับผิดแบบจำกัดจำนวนของผู้ถือหุ้นบริษัทหรือนิติบุคคล เมื่อเกิดข้อเท็จจริงบางอย่างที่ไม่สุจริตของผู้ถือหุ้น และผู้ถือหุ้นเองก็ได้แสดงให้เห็นถึงเจตนาที่แท้จริงในการแบ่งแยกความเป็นนิติบุคคลออกจากตัวผู้ถือหุ้นเองอย่างเด็ดขาด หรืออีกนัยหนึ่ง กฎหมายบริษัทประสงค์ให้ผู้ถือหุ้นกับบริษัทต้องแยกออกจากกัน

³⁸ เรื่องเดียวกัน, หน้า 255 “คดีนี้ เกิดจากพ่อค้าคนหนึ่งตั้งบริษัทขึ้นรับซื้อกิจการการค้าของตนเอง โดยให้บริษัทชำระราคาด้วยการออกหุ้นกู้ชนิดที่มีทรัพย์สินทั้งหมดของบริษัทเป็นประกัน ต่อมาบริษัทล้มละลาย แต่พ่อค้าผู้นั้นได้รับชำระหนี้แต่ผู้เดียวเพราะเป็นเจ้าหนี้มีประกัน ส่วนเจ้าหนี้อื่นของบริษัทหาได้รับชำระหนี้ไม่ ทั้งนี้อาจบังคับชำระหนี้เอาจากพ่อค้าผู้นั้นได้ด้วย ทั้งที่เขาเป็นผู้ควบคุมกิจการบริษัทนั้น ทั้งนี้เพราะทรัพย์สินและหนี้สินของบริษัทและผู้ถือหุ้นย่อมแยกจากกัน”

³⁹ พิชัย พันภักย์, "ศาลไทยไม่ยอมรับหลัก Piercing the Corporate Veil จริงหรือ," วารสารยุติธรรมปริทัศน์, no. สิงหาคม 2550 (สิงหาคม, 2550). หน้า 31

โดยอิสระตามกฎหมาย หากไม่มีพฤติการณ์ในการแยกกันดังกล่าวในทางปฏิบัติแล้ว ผู้ถือหุ้นก็อาจอ้างการรับผิดชอบจำกัดจำนวนตามที่กฎหมายบริษัทรับรองไว้ได้

หากพิจารณาโดยรอบคอบแล้วจะเห็นได้ว่าหลักการไม่คำนึงถึงสภาพนิติบุคคลจะสอดคล้องกับหลักการจัดเก็บภาษีของประเทศสหรัฐอเมริกาในการจัดเก็บภาษีประเภท Limited Liability Company และ S Corporation ที่มีการจัดเก็บภาษีในระดับผู้ถือหุ้นหรือในระดับผู้ถือหุ้น ตามระบบ Pass-Through System ที่ทำการจัดเก็บในระดับผู้ถือหุ้นเพราะส่วนมากบริษัทเหล่านี้เป็นบริษัทขนาดเล็กที่มักมีผู้ถือหุ้นน้อย และการบริหารกิจการของบริษัทเหล่านี้ก็มักจะบริหารโดยผู้ถือหุ้นซึ่งไม่มีความแตกต่างจากห้างหุ้นส่วน และเพื่อไม่ให้เกิดความซ้ำซ้อนของภาษีเงินปันผลจึงกำหนดให้ผู้ถือหุ้นหรือผู้ถือหุ้นนำกำไรของบริษัทไปเสียภาษีในระดับผู้ถือหุ้นหรือผู้ถือหุ้นในรูปแบบของภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาแทนการเสียภาษีในระดับนิติบุคคล

2.5.3 การกำหนดหน้าที่ในการเสียภาษีตามประมวลรัษฎากรขึ้นอยู่กับรูปแบบสถานะ ในทางกฎหมาย

ตามประมวลรัษฎากรได้กำหนดหน้าที่ในการเสียภาษี โดยพิจารณาแต่เพียงสถานะในทางกฎหมายเท่านั้น เช่น ภาษีเงินได้นิติบุคคล จะใช้กับนิติบุคคลที่มีสถานะเป็นนิติบุคคลตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ โดยมีได้พิจารณาถึงรูปแบบที่แท้จริงของธุรกิจ แม้ว่าจะดำเนินธุรกิจโดยบุคคลธรรมดาแต่ถ้ามีการจดทะเบียนจัดตั้งเป็นนิติบุคคลตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ ก็จะได้รับสิทธิในการเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลตามกฎหมายทันที เช่นเดียวกัน ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาประมวลรัษฎากรก็จะกำหนดให้จัดเก็บจากบุคคลธรรมดาทั่วไป และมีการกำหนดหน่วยภาษีที่มีลักษณะพิเศษ เช่น คณะบุคคล หรือกองมรดก เป็นต้น และอัตราภาษีของภาษีเงินได้นิติบุคคล และอัตราภาษีเงินได้ของบุคคลธรรมดาก็กำหนดไว้แตกต่างกัน จนนิยมนำช่องว่างนี้มาวางแผนภาษีเพื่อให้เสียภาษีให้น้อยที่สุด เพราะภาระภาษีเป็นต้นทุนหนึ่งในการดำเนินธุรกิจ มีนักวางแผนภาษีท่านหนึ่งกล่าวไว้ว่า “ที่ใดที่มีอัตราภาษีที่แตกต่างกัน ที่นั่นมีช่องทางในการวางแผนภาษีเสมอ”⁴⁰ จากคำพูดดังกล่าวจะเห็นได้ว่าการวางแผนภาษีที่นิยมกันมากวิธีหนึ่งก็คือ การใช้รูปแบบธุรกรรมที่ต่างกันในเรื่องของอัตราภาษี เพราะรูปแบบธุรกรรมแต่ละรูปแบบมีภาระภาษีที่ไม่เท่ากัน ดังนั้นจึงนิยมใช้เป็นช่องทางในการวางแผนภาษีช่องทางหนึ่ง

⁴⁰ กิตติพงศ์ อรุณพัฒน์พงศ์

ภาษีเป็นต้นทุนในการประกอบธุรกิจ ผู้มีเงินได้ก็ย่อมหวังผลประโยชน์สูงสุดในการลงทุน ไม่ว่าจะในองค์กรประกอบธุรกิจ หรือในฐานะเจ้าของกิจการ หรือผู้ถือหุ้น ซึ่งการเลือกองค์กรธุรกิจที่มีภาระภาษีที่แตกต่างกันก็เป็นแนวทางในการเลือกรูปแบบการเข้าทำธุรกรรมรูปแบบหนึ่ง

ซึ่งในปัจจุบันรูปแบบองค์กรธุรกิจแบ่งออกเป็นหลายรูปแบบ ไม่ว่าจะเป็นการประกอบกิจการในฐานะเจ้าของคนเดียวหรือบุคคลธรรมดา หรือกรณีกิจการในลักษณะของห้างหุ้นส่วนสามัญที่ไม่จดทะเบียน กิจการในรูปของนิติบุคคล เช่น ในรูปของห้างหุ้นส่วนสามัญนิติบุคคล ห้างหุ้นส่วนจำกัด หรือบริษัทจำกัด หรือบริษัทมหาชนจำกัด ตามประมวลรัษฎากรของไทยกำหนดหน้าที่ในการเสียภาษีขึ้นอยู่กับรูปแบบการเข้าทำธุรกรรม เช่นการเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล ก็ใช้การพิจารณาจากการจดทะเบียนเป็นนิติบุคคลกับกระทรวงพาณิชย์ (Form) มิได้พิจารณาถึงเนื้อหาที่แท้จริง (Substance) คือ ถ้าเป็นนิติบุคคลตามประมวลแพ่งและพาณิชย์ ก็จะได้รับสิทธิเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลตามประมวลรัษฎากรโดยอัตโนมัติ ซึ่งในความเป็นจริงแม้ว่าจะจัดตั้งรูปแบบการดำเนินธุรกิจเป็นนิติบุคคลก็ตาม แต่ถ้าพิจารณากันอย่างแท้จริงจะเห็นได้ว่า นิติบุคคลบางกิจการเป็นเพียงการจัดตั้งขึ้นเพื่อให้เป็นองค์กรธุรกิจแบบนิติบุคคลแต่โดยเนื้อแท้เป็นการดำเนินธุรกิจโดยบุคคลคนเดียว เช่นการจัดตั้งห้างหุ้นส่วนจำกัด หรือบริษัท ที่มีผู้ถือหุ้นคนเดียวเกินกว่าร้อยละ 50 ของหุ้นทั้งหมด หรือบางกรณีในกรณีของบริษัท มีผู้ก่อการ 3 คนตามกฎหมายแต่คนหนึ่งถือหุ้นเกินกว่าร้อยละ 90 ที่เหลือถือเพียงร้อยละ 1 เท่านั้น

เมื่อประมวลรัษฎากรกำหนดหน้าที่ในการเสียภาษีโดยใช้รูปแบบการเข้าทำธุรกรรมเป็นเกณฑ์ จึงเกิดปัญหาความไม่เป็นธรรมในการจัดเก็บภาษีเกิดขึ้น เช่น นาย หนึ่ง ประกอบธุรกิจโดยบุคคลธรรมดา ก็จะต้องเสียภาษีเงินได้แบบบุคคลธรรมดา แต่ถ้านาย หนึ่ง ประกอบธุรกิจโดยเลือกจดทะเบียนเป็นบริษัทจำกัด ก็จะได้สิทธิเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล ซึ่งภาระภาษีสองแบบนี้การคำนวณภาษีและสิทธิประโยชน์ไม่เหมือนกัน ดังนั้นการกำหนดหน่วยภาษีควรมีการพิจารณาเนื้อหาของการเข้าทำธุรกรรมมิใช่พิจารณาเพียงรูปแบบการเข้าทำธุรกรรมเท่านั้น

บทที่ 3

มาตรการพิเศษสำหรับบริษัทขนาดเล็กที่สามารถเลือกเสียภาษีในระดับผู้ถือหุ้น S Corporation และ LLCs ตามกฎหมายของประเทศสหรัฐอเมริกา และมาตรการพิเศษที่กำหนดให้บริษัทเสียภาษีเงินได้เยี่ยงบุคคลธรรมดาของประมวลรัษฎากรไทยในอดีต

ในบทนี้ผู้เขียนได้ศึกษาและวิเคราะห์ถึงมาตรการพิเศษสำหรับบริษัทขนาดเล็กที่สามารถเลือกเสียภาษีในระดับผู้ถือหุ้นแค่เพียงระดับเดียว ตามหลัก Pass-Through System ซึ่งใช้กับบริษัทในรูปแบบ S Corporation ตามประมวลรัษฎากรของประเทศสหรัฐอเมริกา และเกี่ยวข้องไปถึงกฎหมายบริษัทจำกัดความรับผิด (Limited Liability Companies : LLCs) ซึ่งสามารถเลือกเสียภาษีในระบบ Pass-Through ได้เช่นเดียวกัน แม้ว่าจะมีสถานะเป็นนิติบุคคลก็ตาม

การเสียภาษีตามหลัก Pass-Through System นี้เป็นการเสียภาษีในระดับเดียวคือ ระดับผู้ถือหุ้นเท่านั้น ไม่ต้องเสียภาษีในระดับกิจการ แม้ว่าจะมีสถานะเป็นนิติบุคคลแยกต่างหากจากผู้ถือหุ้นส่วนหรือผู้ถือหุ้นก็ตาม ซึ่งกฎหมายไทยในอดีตก็เคยมีการกำหนดให้บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีคุณสมบัติตามประมวลรัษฎากรมาตรา 75 ให้เสียภาษีเงินได้เยี่ยงบุคคลธรรมดาแม้จะเป็นนิติบุคคลก็ตาม แต่ก็มีใช้การเสียภาษีตามหลัก Pass-Through System เพียงแต่ให้บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลเหล่านั้นคำนวณภาษีเงินได้ในอัตราภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาเท่านั้น แต่มิได้ให้นำเงินได้ของกิจการไปรวมเป็นเงินได้ของผู้ถือหุ้นเพื่อไปเสียภาษีในระดับผู้ถือหุ้น

การวิเคราะห์และวิจัยดังกล่าวจะมีข้อจำกัดขอบเขตเฉพาะแนวคิดในการกำหนดหน่วยภาษี และหลักการที่ใช้ในการคำนวณภาษีพอสังเขปเท่านั้น

กฎหมายภาษีอากรของประเทศสหรัฐอเมริกาในเรื่องของห้างหุ้นส่วน ประเทศสหรัฐอเมริกาไม่มีแนวคิดที่จะเก็บภาษีในระดับห้างหุ้นส่วนเป็นหน่วยภาษีใหม่แยกต่างหากจากผู้ถือหุ้นส่วนเหมือนกับประเทศไทย สหรัฐมองว่าห้างหุ้นส่วนเป็นเพียงสภาพการรวมกลุ่มบุคคลเพื่อแสวงหากำไรในทางเศรษฐศาสตร์ร่วมกันเท่านั้น ไม่สามารถสร้างสถานะเชิงบุคคลในทางกฎหมายขึ้นมาได้ จึงทำการจัดเก็บภาษีที่ระดับผู้ถือหุ้นส่วนแต่เพียงระดับเดียว (Partner's Level) ดังนั้นแม้จะมีการใช้รูปแบบห้างหุ้นส่วนในการกระจายฐานภาษีโดยจัดตั้งขึ้นมาหลาย ๆ ห้างหุ้นส่วน ห้างก็ไม่ช่วยลดภาระภาษีแต่อย่างใด แต่กลับเป็นการบังคับทางอ้อมให้ห้างหุ้นส่วนแบ่งกำไรออกจากห้างทำให้ผู้เป็น

หุ้นส่วนต้องเสียภาษีในส่วนแบ่งกำไรของตนเร็วขึ้น¹ เพราะห้างหุ้นส่วนจะต้องแสดงกำไรขาดทุนของห้างในแต่ละปีภาษี ซึ่งเป็นมาตรการที่ทำให้สรรพากรสามารถตรวจสอบผู้เป็นหุ้นส่วนแต่ละคนที่ได้รับส่วนแบ่งกำไรว่านำไปยื่นเสียภาษีในนามของตนเองแล้วหรือไม่ ซึ่งเป็นบทบัญญัติที่ทำให้รัฐสามารถควบคุมการจัดเก็บภาษีและการตรวจสอบการเสียภาษีได้เป็นอย่างดี

โดยปกติทั่วไปเมื่อมีการจดทะเบียนเป็นนิติบุคคลไม่ว่าจะเป็นในรูปแบบของบริษัท หรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล กฎหมายก็จะกำหนดให้นิติบุคคลเป็นหน่วยภาษีที่มีผลมาจากการจดทะเบียนเป็นนิติบุคคล ซึ่งมีสิทธิ หน้าที่ต่าง ๆ เสมือนเป็นบุคคลธรรมดาที่มีอำนาจกระทำการใด ๆ แยกต่างหากจากผู้ถือหุ้น เช่น สามารถเป็นเจ้าของกรรมสิทธิ์ในที่ดินเองได้ เป็นเจ้าของนิติบุคคลอื่นได้ หรือสามารถทำสัญญากับบุคคลธรรมดาหรือนิติบุคคลด้วยกันเองได้ และยังมีสิทธิพิเศษเหนือบุคคลธรรมดา เช่นในเรื่องของความรับผิดชอบในหนี้สินโดยจำกัดจำนวน (Limited Liabilities) ดังนั้นเมื่อนิติบุคคลมีความสามารถต่าง ๆ ในนามของตนเองจึงเป็นเหตุผลที่เพียงพอในการที่รัฐจะมีอำนาจในการจัดเก็บภาษีเงินได้กับนิติบุคคล เพราะนิติบุคคลก็อุปโภคและใช้บริการสาธารณะเช่นกัน ดังนั้นก็สมควรต้องเสียค่าบริการช่วยเหลือรัฐเป็นการตอบแทนกัน เหมือนบุคคลธรรมดา จึงมีการจัดเก็บภาษีเงินได้ในนามของนิติบุคคลเหล่านั้น เช่น ในส่วนของภาษีเงินได้ก็ให้นิติบุคคลเสียภาษีเงินได้ในนิติบุคคลซึ่งโดยมากแต่ละประเทศจะกำหนดหน่วยภาษีเงินได้ในนิติบุคคลจากกฎหมายหุ้นส่วนบริษัท และกำหนดให้นิติบุคคลเสียภาษีเงินได้ในนิติบุคคลเสียเป็นส่วนมาก แต่ก็มีบางประเทศ เช่น สหรัฐอเมริกา มีกฎหมายพิเศษให้บริษัทขนาดเล็กที่สามารถที่จะเลือกเสียภาษีเงินได้ในระดับผู้ถือหุ้นแต่เพียงระดับเดียว แม้แต่จะมีสถานะเป็นนิติบุคคลก็ตาม แต่ก็ไม่ต้องเสียภาษีเงินได้ในนิติบุคคล แต่ให้ไปเสียภาษีเงินได้ในระดับผู้ถือหุ้น ตามหลัก Pass-Through System คือ การส่งผ่านกำไรของกิจการไปเสียภาษีในระดับผู้ถือหุ้นแค่เพียงระดับเดียว

สหรัฐอเมริกาคำหนดให้นิติบุคคลบางประเภทที่จะต้องเสียภาษีเงินได้ในนามบุคคลธรรมดา เช่น บริษัทจำกัดความรับผิด (Limited Liability Company) และ บริษัท S Corporation โดยเสียภาษีในนามบุคคลธรรมดาตามหลัก Pass-Through System เพราะสหรัฐอเมริกาคำหนดหน่วยภาษีเงินได้ในนิติบุคคลโดยมิได้พิจารณาเฉพาะความเป็นนิติบุคคลตามกฎหมายแต่เพียงอย่างเดียว แต่ยังพิจารณาองค์ประกอบอื่นร่วมด้วย เพราะการจัดเก็บภาษีมาจากแนวคิดทางเศรษฐศาสตร์ จึงควรพิจารณาการบริหารงานของนิติบุคคลว่าแยกออกจากผู้ถือหุ้นอย่างชัดเจนหรือไม่ เช่น จัดเก็บภาษีเงินได้ในนิติบุคคลจากบริษัท C Corporation ซึ่งเป็นบริษัทขนาดใหญ่ที่คล้ายกับบริษัทมหาชนของไทย ที่มีผู้ถือหุ้นเป็นจำนวนมาก การบริหารงานของบริษัท C จึงแยกต่างหากจากผู้ถือหุ้นอย่างชัดเจน ผู้ถือหุ้น

¹ อวยพร ตันละมัย, "ผู้มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา," สรรพากรสาส์น 24 no. 5 กันยายน - ตุลาคม, 2523 (2523). หน้า 85

ข้างน้อยมักมีจำนวนมากกว่าผู้ถือหุ้นข้างมาก และผู้ถือหุ้นข้างน้อยก็หวังเพียงเงินปันผลและส่วนต่างในการขายหุ้นของตนเอง มิได้มีส่วนในการบริหารงานของบริษัทแต่อย่างใด บริษัท C จึงมีความแตกต่างจากบริษัทขนาดเล็กอื่น ๆ ที่ผู้ถือหุ้นมักจะแต่งตั้งตนเองเป็นกรรมการบริษัทและทำหน้าที่ในการบริหารงานของบริษัทด้วย

สหรัฐแบ่งกฎหมายออกเป็น 2 ระดับคือกฎหมายระดับสหพันธรัฐซึ่งมีผลบังคับใช้ทั่วประเทศ (Federal Laws) และกฎหมายระดับมลรัฐซึ่งมีผลบังคับใช้ภายในมลรัฐนั้น ๆ (State Laws) ซึ่งอำนาจการจัดการองค์การธุรกิจจะเป็นอำนาจของแต่ละมลรัฐ ซึ่งในบางครั้งการทำธุรกิจในสหรัฐจะแตกต่างกันไปในแต่ละมลรัฐ บริษัทซึ่งจดทะเบียนทำธุรกิจในมลรัฐหนึ่ง ๆ จะสามารถทำธุรกิจในมลรัฐนั้นได้เพียงที่เดียว หรือบางกรณีกฎหมาย 2 ระดับนี้จะมีผลบังคับใช้เหมือนกันในบางขั้นตอนของการดำเนินการทางธุรกิจ² แต่อย่างไรก็ตามสถานิติบัญญัติหรือ สภากองเกรสแห่งสหรัฐได้บัญญัติกฎหมายระดับสหรัฐ คือ Uniform Partnership Act และ General Corporation Law ไว้ใช้เพื่อการวินิจฉัย

โดยเนื้อหาของกฎหมาย Uniform Partnership Act และ General Corporation Law กำหนดรูปแบบขององค์การธุรกิจไว้โดยสังเขป ดังนี้³

1. **กิจการเจ้าของคนเดียว (Sole Proprietorship)** กิจการเจ้าของคนเดียวมีความแตกต่างกันในรายละเอียดของกฎหมายในระดับมลรัฐแต่ละมลรัฐ ซึ่งบางมลรัฐให้จดทะเบียนจัดตั้ง แต่บางมลรัฐสามารถจัดตั้งและดำเนินธุรกิจได้ทันที โดยไม่ต้องจดทะเบียนจัดตั้ง โดยมีความรับผิดชอบไม่จำกัดจำนวนในนามของบุคคลธรรมดาผู้ลงทุน รายได้ทั้งหมดรวมถึงหนี้สินจะตกเป็นของเจ้าของกิจการแต่เพียงผู้เดียวหลักจากหักภาษีที่จ่ายแล้ว
2. **ห้างหุ้นส่วนสามัญ (General Partnership)** มีลักษณะเช่นเดียวกันกับห้างหุ้นส่วนสามัญตามกฎหมายไทย เป็นกิจการที่กำหนดให้หุ้นส่วนทุกคนมีความรับผิดชอบไม่จำกัดจำนวนแบบลูกหนี้ร่วม การบริหารจัดการเป็นไปตามสัญญาจัดตั้งห้างหุ้นส่วน
3. **ห้างหุ้นส่วนจำกัด (Limited Partnership)** ลักษณะเช่นเดียวกับห้างหุ้นส่วนจำกัดตามกฎหมายไทย คือ เป็นกิจการที่กำหนดให้มีหุ้นส่วน 2 ประเภท คือ หุ้นส่วนแบบ

² Office of Commercial Affairs Royal Thai Embassy Washington D.C., "สรุปเรื่องการทำธุรกิจในสหรัฐอเมริกา," สิงหาคม 2554, <http://commercethaiusa.org/oca/wp-content/uploads/2011/08/DoingBusinessUSA.pdf>.

³ ธีระวุฒิ เต็มสิริวัฒนกุล, "แนวทางการกำหนดมาตรการทางกฎหมายในการจัดเก็บภาษีเงินได้ของนิติบุคคลในเครือเดียวกัน" วิทยานิพนธ์ดุษฎีบัณฑิต ภาควิชานิติศาสตร์ (จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, 2554).

จำกัดความรับผิดซึ่งรับผิดในหนี้ของห้างเพียงเท่าที่ตนลงหุ้นไว้ และหุ้นส่วนประเภทไม่จำกัดความรับผิดซึ่งมีความรับผิดไม่จำกัดจำนวนแบบลูกหนี้ร่วม การบริหารจัดการเป็นไปตามสัญญาจัดตั้งห้างหุ้นส่วน

4. **ห้างหุ้นส่วนจำกัดความรับผิด (Limited Liability Partnership)** เป็นห้างหุ้นส่วนที่มีลักษณะพิเศษ คือ หุ้นส่วนทุกคนในห้างจำกัดความรับผิดในหนี้เพียงเท่าที่ส่วนที่ลงทุนเท่านั้น ไม่มีหุ้นส่วนแบบไม่จำกัดความรับผิดในห้างหุ้นส่วนประเภทนี้⁴ ส่วนใหญ่ห้างหุ้นส่วนประเภทนี้จะนิยมจัดตั้งในหมู่ผู้ประกอบการวิชาชีพ เช่น แพทย์ วิศวกร ทนายความ เป็นต้น
5. **บริษัทจำกัดความรับผิด (Limited Liability Companies : LLCs)** เป็นบริษัทที่มีรูปแบบพิเศษโดยผสมผสานลักษณะของบริษัทจดทะเบียน กับห้างหุ้นส่วนและ กิจการเจ้าของคนเดียว ซึ่งค่อนข้างยืดหยุ่นในการจัดตั้ง คือ บริษัทยืดหยุ่น Piercing theories คือ บริษัทมีตัวตนแยกต่างหากจากผู้ถือหุ้น เช่นเดียวกับบริษัททั่วไป แต่ไม่ได้มีการแบ่งแยกทุนออกเป็นหุ้นเหมือนบริษัทจำกัด ลักษณะเรื่องทุนคล้ายกับห้างหุ้นส่วนมากกว่า คือ สมาชิกลงทุนตามข้อตกลงการจัดตั้งบริษัทและดำเนินงาน ในการเสียภาษี บริษัท LLCs สามารถเลือกเสียภาษีได้หลายรูปแบบ เช่น การเสียภาษีแบบบริษัททั่วไป การเสียภาษีแบบ Pass-Through Entities โดยนำเงินกำไรหรือขาดทุนของกิจการไปเสียภาษีในนามของผู้ถือหุ้น ซึ่ง LLCs เป็นหนึ่งในกลยุทธ์การลงทุนที่กำลังได้รับความนิยมในสหรัฐอเมริกา มากที่สุดในขณะนี้เนื่องจากมีโครงสร้างที่สามารถปรับเปลี่ยนได้ง่าย⁵
6. **บริษัท C Corporation** เป็นบริษัทที่กำหนดไว้ในประมวลรัษฎากรของสหรัฐอเมริกา (Internal Revenue Code) มีลักษณะเช่นเดียวกับบริษัทจำกัดและบริษัทมหาชนจำกัด ตามกฎหมายไทย โดยแบ่งทุนออกเป็นหุ้น ผู้ถือหุ้นมีความรับผิดจำกัดจำนวนเท่ากับที่ลงทุน และแยกสถานผู้ถือหุ้นออกจากบริษัทอย่างชัดเจน มอบให้กรรมการบริษัทเป็นผู้บริหารบริษัท และเป็นบริษัทประเภทเดียวที่สามารถนำหลักทรัพย์เข้าจดทะเบียนกับตลาดหลักทรัพย์ของสหรัฐฯได้⁶

⁴ Section 306(C) Uniform Partnership Act.

⁵ Office of Commercial Affairs Royal Thai Embassy Washington D.C., "สรุปเรื่องการทำธุรกิจในสหรัฐอเมริกา" <http://commercethaiusa.org/oca/wp-content/uploads/2011/08/DoingBusinessUSA.pdf>.

⁶ Daniel Q. Posin, *Federal Income Taxation of Individuals and Basic Concepts in the Taxation of All Entities* (Minnesota: West Pub, 1983). p.28.

7. **บริษัท S Corporation** เป็นนิติบุคคลแยกต่างหากจากตัวผู้ถือหุ้น ซึ่งมีลักษณะเช่นเดียวกับ C Corporation แต่แตกต่างกันในเรื่องของจำนวนผู้ถือหุ้นที่ประมวลรัษฎากรกำหนดให้มีผู้ถือหุ้นได้สูงสุดไม่เกิน 100 คน⁷ โดยสามีภริยาถือหุ้นด้วยกันให้นับเป็นหนึ่งคน ทำให้ S Corporation ไม่สามารถจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ได้ เนื่องจาก ตลาดหลักทรัพย์กำหนดจำนวนผู้ถือหุ้นไว้ไม่ต่ำกว่า 500 คน และหุ้นของ S Corporation จะต้องเป็นหุ้นสามัญเท่านั้น ห้ามมีหุ้นบุริมสิทธิ ส่วนเรื่องการเสียภาษี S Corporation สามารถเลือกเสียภาษีในระดับผู้ถือหุ้นตามหลัก Pass-through Entity หรือ flow-through แค่นี้เพียงระดับเดียวได้

รูปแบบองค์กรธุรกิจ在美国มีหลายชนิด ดังนั้นกฎหมายภาษีอากรของสหรัฐ (Internal Revenue Code) กำหนดให้นิติบุคคลที่จะเสียภาษีเงินได้แบบภาษีเงินได้นิติบุคคลต้องทำการตรวจสอบคุณสมบัติของผู้มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้นิติบุคคลเสียก่อน โดยมีกรอกแบบฟอร์ม Check-the-box regulation (Form 8832) เรื่องการเลือกประเภทหน่วยภาษี (Entity Classification Election)⁸

ในการศึกษาของวิทยานิพนธ์ฉบับนี้ผู้เขียนได้มุ่งเน้นถึงมาตรการพิเศษสำหรับบริษัทขนาดเล็กที่สามารถเลือกเสียภาษีในระดับผู้ถือหุ้น S Corporation ซึ่งเป็นการเสียภาษีในระบบ Pass-Through System และเกี่ยวพันถึง Limited Liability Companies : LLCs เพราะเป็นการเสียภาษีในระบบ Pass-Through System เช่นกัน ส่วนองค์กรธุรกิจแบบอื่นตามกฎหมายสหรัฐผู้เขียนมิได้มุ่งเน้นศึกษาในรายละเอียด เพียงแต่อธิบายในภาพรวมเท่านั้น

3.1 มาตรการพิเศษสำหรับบริษัทขนาดเล็กที่สามารถเลือกเสียภาษีในระดับผู้ถือหุ้น S Corporation ตามกฎหมายประเทศสหรัฐอเมริกา

⁷ Internal Revenue Service, "S Corporations," <http://www.irs.gov/Businesses/Small-Businesses-%26-Self-Employed/S-Corporations>.

⁸ David M. Hadson and Stephen A. Line, *Federal Income Taxation* (Minnesota: West Pub, 1990).p.30

S Corporation เป็นรูปแบบธุรกิจที่นิยมจัดตั้งในประเทศสหรัฐอเมริกาโดยเฉพาะ ธุรกิจขนาดเล็ก (Small Business Operations) ซึ่งเป็นรูปแบบบริษัทจำกัดรูปแบบหนึ่ง ที่ได้รับสิทธิประโยชน์หลัก ๆ ไว้ 2 ประการ คือ

1. สิทธิประโยชน์สำหรับเรื่องโครงสร้างทางธุรกิจ (Corporate Law)
2. สิทธิประโยชน์ทางภาษีที่เป็นการเสียภาษีโดยตรงในระดับผู้ถือหุ้น (pass-through of tax attributes that partnerships provide)

ซึ่งเป็นสิทธิประโยชน์ที่เพิ่มขึ้นจากรูปแบบบริษัทจำกัดความรับผิด LLC (Limited Liability Company) ธุรกิจขนาดเล็กเริ่มมีการจดทะเบียนในรูปแบบ S Corporation และรูปแบบนี้รุ่งเรืองมากในปี 2006 มากกว่า 3.8 ล้านบริษัท นิยมจัดตั้งเป็น S Corporation ซึ่งเพิ่มจากปี 2005 คิดเป็น 5.2% แต่ก็มีประมาณ 1.4 ล้าน ที่มีการกลับไปจดทะเบียนในรูปแบบ C Corporation⁹

S Corporation ได้ถูกสร้างขึ้นในปี 1958 เมื่อสภาองเกรสได้บัญญัติ Subchapter S ในประมวลรัษฎากร ของสหรัฐอเมริกา ในตอนแรกที่เริ่มบังคับใช้ มีข้อจำกัดเรื่องผู้ถือหุ้นไม่เกิน 10 คน และข้อจำกัดเรื่องประเภทของผู้ถือหุ้นใน S Corporation และวิธีการ Pass-through คือการเสียภาษีในระดับผู้ถือหุ้น ก็แคบกว่าวิธีในห้างหุ้นส่วน แต่ต่อมาขอบเขตของ Subchapter S ได้ถูกพัฒนาและขยายขอบเขตขึ้นมาแล้วหลาย ๆ อย่าง เช่น ปัจจุบันสามารถมีผู้ถือหุ้นได้ 100 คน และได้ขยายถึงประเภทของผู้ถือหุ้นใน S Corporation และขยายวิธีการ Pass-through ของ S Corporation ให้เสียภาษีในระดับผู้ถือหุ้น เช่นเดียวกับห้างหุ้นส่วน

กฎหมายสหรัฐอเมริกาที่เกี่ยวข้องกับ S Corporation ได้ถูกบัญญัติใน Subchapter S ในประมวลรัษฎากรของสหรัฐอเมริกาในมาตรา 1361-1379 ซึ่งเป็นกฎหมายที่ได้อธิบายถึงคุณสมบัติวิธีการที่ผู้ถือหุ้นสามารถเลือกเสียภาษีแต่เพียงระดับผู้ถือหุ้นแต่เพียงระดับเดียวได้ และถ้าบริษัทที่ไม่เข้าเงื่อนไข S Corporation ก็จะไปใช้กฎหมายเกี่ยวกับบริษัททั่ว ๆ ไป คือ C Corporation ซึ่งก็มีกฎหมายบางส่วนใน C Corporation ที่นำมาบังคับใช้กับ S Corporation ด้วยเช่นกัน

สำหรับผู้ที่ต้องการวางแผนที่จะจัดตั้งรูปแบบธุรกิจในรูปแบบ S Corporation ต้องมีการทำความเข้าใจถึงข้อกำหนด เงื่อนไข สิทธิประโยชน์ และข้อจำกัด ของรูปแบบ S Corporation ซึ่งดูเผิน ๆ แล้วระบบการเสียภาษีแต่เพียงระดับผู้ถือหุ้น แบบ Pass-through จะดึงดูดใจให้จัดตั้งรูปแบบธุรกิจในรูปแบบ S Corporation และเข้าใจง่ายในการจัดตั้ง แต่จริง ๆ แล้วมิได้เป็นเช่นนั้น เพราะ

⁹ Jeffrey H. Karh Douglas A. Kahn, Terrence G. Perris,, *Taxation of S Corporations in a Nutshell* (US.: Thomson West,West Group, 2008).P.5-8

ต้องพิจารณาถึงค่าใช้จ่ายในการจัดตั้งและต้องปฏิบัติตามกฎหมายอย่างเคร่งครัด อีกทั้งยังมีแบบฟอร์มที่ต้องยื่นต่อสรรพากรสหรัฐสำหรับ S Corporation โดยเฉพาะซึ่งมีแบบฟอร์มที่ต้องยื่นมากกว่าการจัดตั้งธุรกิจแบบอื่นๆ ที่ผู้ประกอบการธุรกิจต้องทำการปฏิบัติตามกฎหมายอย่างเคร่งครัด

มาตรการ S Corporation เป็นมาตรการพิเศษ ตามกฎหมายสหรัฐอเมริกา ใช้สำหรับบริษัทขนาดเล็ก ที่สามารถเลือกเสียภาษีในระดับผู้ถือหุ้นแค่เพียงระดับเดียวได้แม้รูปแบบการดำเนินธุรกิจจะเป็นแบบบริษัทก็ตาม โดยใช้หลัก Pass-Trough เพื่อป้องกันความซับซ้อนของการเสียภาษีในระดับกิจการและระดับผู้ถือหุ้น เพราะกฎหมายภาษีของสหรัฐอเมริกาไม่มีวิธีการขจัดภาษีซ้อนจากเงินปันผล เพราะเนื่องจากสหรัฐอเมริกาใช้ระบบ Classical System ซึ่งมองว่าบริษัทและผู้ถือหุ้นเป็นหน่วยภาษีที่แยกจากกันต่างหากอย่างสิ้นเชิง จึงไม่มีการขจัดหรือบรรเทาภาระภาษีซ้อนของเงินปันผล

S Corporation มีหน้าที่เพียงยื่นแบบแสดงกำไรหรือขาดทุนของกิจการเท่านั้น แต่ไม่ต้องทำการเสียภาษีในระดับกิจการ แต่การเสียภาษีจะไปเสียในระดับผู้ถือหุ้น ซึ่งจะนำส่วนแบ่งกำไรไปรวมกับรายได้อื่น ๆ ของผู้ถือหุ้นแต่ละคนและนำมาคำนวณภาษีแบบภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ในอัตราก้าวหน้าตามปกติ

3.1.1 แนวคิดในการใช้กำหนดหน่วยธุรกิจแบบ S Corporation

3.1.1.1 มาตรการทาง Corporate Law

S Corporation เป็นรูปแบบองค์กรธุรกิจรูปแบบหนึ่งในประเทศสหรัฐอเมริกา ที่กำหนดมาเพื่อกิจการขนาดเล็ก เป็นรูปแบบของนิติบุคคลในรูปแบบบริษัทรูปแบบหนึ่ง มีลักษณะเหมือนกับบริษัททั่วไป C Corporation แต่จะมีการจำกัดคุณสมบัติต่าง ๆ เช่น จำนวนผู้ถือหุ้น หรือชนิดของหุ้น เป็นต้น นอกจากนี้ยังให้สิทธิประโยชน์ที่เพิ่มขึ้นจากรูปแบบ LLC (Limited Liability Companies) และสามารถเลือกเสียภาษีเงินได้ในระดับผู้ถือหุ้น ทั้งนี้ผู้ถือหุ้นต้องสมัครใจในการเลือกเสียภาษีด้วยกันทั้งหมด ถ้ามีผู้คัดค้านหรือไม่เห็นด้วยก็ไม่สามารถเลือกเสียภาษีแบบบุคคลธรรมดาได้ เป็นรูปแบบธุรกิจแบบผสม คือสามารถจัดตั้งรูปแบบธุรกิจแบบบริษัท แต่เลือกเสียภาษีที่ระดับผู้ถือหุ้นส่วนเพียงระดับเดียวได้ และเจ้าของกิจการก็รับผิดชอบเพียงเท่าจำนวนที่ลงทุนไว้เท่านั้น ไม่ต้องรับผิดชอบอย่างไม่จำกัดเหมือนกับห้างหุ้นส่วน

3.1.1.2 มาตรการทางภาษี การจัดภาษีซ้อน

โดยปกติบริษัทในสหรัฐอเมริกาจะถูกจัดเก็บภาษีสองระดับ คือ ระดับบริษัทและระดับผู้ถือหุ้น เพราะจะแยกภาษีระหว่างบริษัทและผู้ถือหุ้นออกจากกันตามระบบ Separate & Distinct และเก็บภาษีซ้อนในเงินปันผลจากบริษัทสู่ระดับผู้ถือหุ้น โดยไม่มีวิธีจัดความซ้ำซ้อนในทางภาษี เหมือนอย่างกฎหมายไทยที่มีการจัดความซ้ำซ้อนในทางภาษี เช่น วิธีเครดิตภาษีตามมาตรา 47 ทวิแห่งประมวลรัษฎากร และการจัดความซ้ำซ้อนโดยการยกเว้นไม่ต้องนำเงินได้มารวมคำนวณภาษีหรือนำมารวมคำนวณเพียงกึ่งหนึ่งตามมาตรา 65 ทวิ(10)

เมื่อมีการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลจากบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลแยกต่างหากจากผู้ถือหุ้นหรือผู้เป็นหุ้นส่วน เงินได้ที่ผู้ถือหุ้นหรือผู้เป็นหุ้นส่วนได้รับจึงตกอยู่ภายใต้การจัดเก็บภาษีที่ซ้ำซ้อน คือ ภาษีเงินได้นิติบุคคลในขั้นแรก และภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาเมื่อบริษัทจ่ายปันผลให้แก่ผู้ถือหุ้นในลำดับที่สอง ซึ่งเป็นการซ้ำซ้อนในทางเศรษฐกิจ (Economic double taxation) คือ การเก็บภาษีจากบุคคลตั้งแต่สองคนขึ้นไป โดยอาศัยฐานภาษีเดียวกัน โดยเก็บตอนที่เกิดเงินได้ขึ้นครั้งแรก และเมื่อมีการเปลี่ยนมือของเงินได้ไปสู่บุคคลอื่นอีกครั้งหนึ่งก็มีการจัดเก็บภาษีซ้ำอีก¹⁰ ตัวอย่าง เช่น บริษัทประกอบกิจการมีการและเสียภาษีนิติบุคคลในระดับบริษัทแล้ว ต่อมาเมื่อนำกำไรดังกล่าวไปจ่ายเป็นเงินปันผลให้แก่ผู้ถือหุ้น ผู้ถือหุ้นต้องนำเงินปันผลที่ได้รับนั้น มารวมคำนวณเป็นเงินได้ เพื่อเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาอีกครั้งหนึ่ง ซ้ำเป็นครั้งที่สองโดยอาศัยฐานเงินได้เดียวกัน

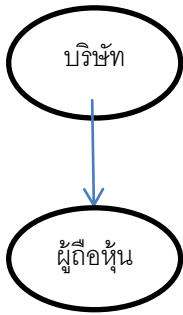
การจัดเก็บภาษีของประเทศสหรัฐอเมริกาจะทำการจัดเก็บภาษีบริษัทแยกต่างหากจากผู้ถือหุ้นโดยปราศจากวิธีการจัดความซ้ำซ้อนทางภาษี ตามหลักฐานะบุคคลแยกต่างหากจากกัน คือใช้ระบบ Classical System หรือระบบหน่วยแยกจากกัน

ระบบ Classical System นี้เป็นระบบดั้งเดิม คือ การจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลตามระบบหน่วยแยกจากกันนี้มีรากฐานมาจากเหตุผลที่ว่าบริษัทและผู้ถือหุ้นเป็นหน่วยภาษีที่แยกจากกันต่างหากอย่างสิ้นเชิง จึงไม่มีการจัดหรือบรรเทาภาระภาษีซ้ำซ้อนของเงินปันผล

ในระบบนี้ กำไรของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลจะต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลในระดับบริษัท และเมื่อจ่ายเงินปันผลให้แก่ผู้ถือหุ้นหรือผู้เป็นหุ้นส่วน เงินปันผลที่ผู้ถือหุ้นได้รับก็จะเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาอีกทอดหนึ่ง จะเห็นได้ว่ามีความซ้ำซ้อนเชิงเศรษฐศาสตร์ (Economic double taxation) และไม่มี การจัดภาษีซ้อนแต่อย่างใด

¹⁰ ศุภรัตน์ คุ้มณกุล, "ภาษีซ้อน รู้ไว้ใช้ว่า," สรรพากรสาส์น 30 (2526). หน้า 113

ตัวอย่าง Classical System

	บริษัท มีกำไร	100 บาท
	อัตราภาษีเงินได้นิติบุคคล 30% ภาษี	30 บาท
	กำไรหลังภาษีคงเหลือ	70 บาท
	จ่ายปันผล	70 บาท
	หักภาษี ณ ที่จ่าย 10%	7 บาท
	ดังนั้นภาษีเงินได้ทั้งหมด (30+7)	37 บาท
	ดังนั้นกำไรที่เหลือจริง ๆ	63 บาท

จะเห็นได้ว่าข้อดีของระบบนี้ คือ เป็นระบบที่บังคับใช้ง่ายที่สุดในทางปฏิบัติ เมื่อเปรียบเทียบกับระบบอื่น แต่ข้อเสียคือก่อให้เกิดความซ้ำซ้อนในเชิงเศรษฐศาสตร์ เพราะไม่มีการบรรเทาภาระภาษีซ้อนที่เกิดขึ้น

แนวคิดในการจัดตั้งรูปแบบ S Corporation นอกจากเป็นมาตรการทาง Corporate Law แล้วก็ยังเป็นการใช้มาตรการทางภาษี เนื่องจากระบบของสหรัฐอเมริกาไม่มีวิธีการขจัดภาษีซ้อนของเงินปันผลที่บริษัทจ่ายให้กับผู้ถือหุ้น จึงทำให้เกิดความซ้ำซ้อนทางเศรษฐกิจ รูปแบบ S Corporation เป็นการเสียภาษีแบบ Pass-through อีกรูปแบบหนึ่ง ที่ให้ผู้ถือหุ้นสามารถเลือกเสียภาษีแค่เพียงระดับเดียว คือ ระดับผู้ถือหุ้นเท่านั้น ไม่ต้องเสียภาษีในระดับบริษัท ซึ่งรัฐสภาของประเทศสหรัฐอเมริกาได้พยายามที่จะหาวิธีในการหลีกเลี่ยงภาระภาษีซ้ำซ้อนที่เกิดขึ้นกับรูปแบบบริษัทจำกัด เพื่อให้เกิดความยืดหยุ่นกับรูปแบบบริษัทขนาดเล็ก (Small Business Corporation) โดยไม่ให้เกิดการจัดเก็บภาษีซ้ำซ้อนทั้งในระดับบริษัทและระดับผู้ถือหุ้น S Corporation จึงมีหน้าที่ในการยื่นแบบแสดงกำไรขาดทุนของบริษัท แต่ให้นำเงินได้ไปเสียภาษีในระดับผู้ถือหุ้นแค่เพียงระดับเดียว แต่อย่างไรก็ตาม S Corporation สามารถที่จะทำการเลือกได้ว่าต้องการที่จะเสียภาษีแบบบริษัท หรือเสียภาษีแบบ Pass-through ในระดับผู้ถือหุ้น โดยความยินยอมของผู้ถือหุ้น มิได้เป็นการบังคับแต่อย่างใด แต่เป็นการให้สิทธิที่ผู้ถือหุ้นสามารถเลือกได้

แต่อย่างไรก็ตามการจัดเก็บภาษีของสหรัฐอเมริกา สรรพากรของสหรัฐมิได้คำนึงถึงเฉพาะการแบ่งแยกรูปแบบนิติบุคคลและบุคคลธรรมดาโดยอาศัยวิธีการจดทะเบียนเป็นนิติบุคคลแต่เพียง

อย่างเดียว แต่จะกำหนดวิธีการเสียภาษีของหน่วยธุรกิจโดยพิจารณาถึงเจตนาในการดำเนินธุรกิจ ประกอบกับคุณสมบัติของหน่วยธุรกิจ โดยให้ความสำคัญในสาระสำคัญ (Substantial) มากกว่า รูปแบบ (Form) จึงมีการกำหนดให้บริษัทสามารถเลือกเสียภาษีในระดับผู้ถือหุ้นได้ ในรูปแบบของ S Corporation

3.1.2 ลักษณะคุณสมบัติและเงื่อนไข ของ S Corporation

S Corporation ซึ่งหมายถึง บริษัทขนาดเล็ก (Small Business Corporation) เป็นรูปแบบบริษัทที่มีลักษณะเช่นเดียวกับบริษัทจำกัดทั่วไป เช่นเดียวกับ C Corporation แต่มีการกำหนดคุณสมบัติเฉพาะของ S Corporation ซึ่งเป็นข้อจำกัดของบริษัทจำกัดรูปแบบนี้ (Eligibility Restrictions) ตาม Subchapter S ของประมวลรัษฎากรของสหรัฐอเมริกาตามมาตรา 1361 คือ

1. บริษัทจะต้องจัดตั้งขึ้นในประเทศสหรัฐอเมริกา และเมื่อต้องการที่จะเลือกเป็น S Corporation จะต้องเข้าเงื่อนไขตามที่ประมวลรัษฎากรสหรัฐกำหนด และผู้เป็นหุ้นส่วนทุกคนต้องลงลายมือชื่อในแบบฟอร์มเพื่อยื่นต่อสรรพากรสหรัฐ (Form 2553) ซึ่งฟอร์ม 2553 เป็นฟอร์มที่ผู้เป็นหุ้นส่วนใช้สำหรับการเลือกที่จะเป็น S Corporation ตามประมวลรัษฎากรของประเทศสหรัฐอเมริกา มาตรา 1362(a)

2. ผู้ถือหุ้นจะต้องเป็นบุคคลธรรมดา ทรัสต์ และกองมรดก และจะต้องไม่ใช่ห้างหุ้นส่วน บริษัท หรือคนต่างด้าวที่ไม่มีถิ่นที่อยู่ในสหรัฐอเมริกา (ตามรายละเอียดใน IRS มาตรา 1361 (C) (2) (A))

3. มีผู้ถือหุ้นไม่เกิน 100 คน (การนับจำนวนผู้ถือหุ้น ถ้าเป็นครอบครัวเดียวกันจะนับเป็นหนึ่งผู้ถือหุ้น เช่น สามีหรือภรรยา ตามมาตรา 1361 (c) (1) (B) และระเบียบที่ 1.1361-1 (e) (3) (ii))

4. จะต้องมีหุ้นประเภทเดียว (One Class of Stock) ตามระเบียบที่ 1.1361-1 (l) และ มาตรา 1361 (c) (4)

5. กิจการของบริษัทต้องไม่ใช่กิจการ ต่อไปนี้

- สถาบันการเงิน
- บริษัทประกันชีวิต และ

- บริษัทที่จัดตั้งขึ้นในสหรัฐสำหรับการทำกิจการส่งออกผลิตภัณฑ์ที่ผลิตในประเทศสหรัฐ ซึ่งมีลักษณะพิเศษ ที่เรียกว่า Domestic international sales corporation (“DISC” are domestic corporations formed to export U.S. products)

6. ปีภาษีต้องสิ้นสุด 31 ธันวาคม (Section 444)

7. ผู้ถือหุ้นทุกคนต้องสมัครใจที่จะเลือกเสียภาษีแบบ S Corporation โดยยื่น form 2553 Election by a Small Business Corporation ซึ่งต้องลงชื่อโดยผู้เป็นหุ้นส่วนทุกคน¹¹ ตามมาตรา 1362 (a) และระเบียบที่ 1.1362-1 (a), 6 (a) (2) และผู้เป็นหุ้นส่วนทุกคนต้องให้ความยินยอม โดยทำเป็นหนังสือ อาจแยกต่างหาก จากแบบฟอร์ม 2553 ก็ได้ และแบบฟอร์ม 2553 ต้องยื่นภายใน 15 วันหลังจาก 2 เดือนของปีภาษีที่ได้เลือก ยกตัวอย่าง ดังนี้คือ

กรณีที่ 1 ถ้าไม่มีปีภาษีปีก่อน เช่น ปีภาษีปีแรกเริ่มต้น 7 มกราคม ดังนั้น 2 เดือน ก็ จะสิ้นสุดวันที่ 6 มีนาคม และ 15 วันหลังจากปีภาษีที่เริ่มขึ้นก็จะสิ้นสุดวันที่ 21 มีนาคม ดังนั้นต้องยื่น ฟอร์ม 2553 สำหรับปีภาษีที่เริ่ม 7 มกราคม ภายในวันที่ 21 มีนาคม

กรณีที่ 2 มีปีภาษีปีก่อน เช่น ปีก่อนเป็น C Corporation แต่ปีนี้ต้องการเป็น S Corporation เริ่ม 1 มกราคม ดังนั้น 2 เดือนจะสิ้นสุด 28 กุมภาพันธ์ หรือ 29 กุมภาพันธ์ และ 15 วันหลังจากเริ่มปีภาษีสิ้นสุดวันที่ 15 มีนาคม ดังนั้นต้องยื่นฟอร์ม 2553 สำหรับรอบปีภาษีที่เริ่ม 1 มกราคม ภายในวันที่ 15 มีนาคม

กรณีที่ 3 ปีภาษีที่น้อยกว่า 2 เดือนครึ่ง เช่นปีภาษีปีแรกเริ่มในวันที่ 8 พฤศจิกายน ดังนั้น 2 เดือนจะสิ้นสุดวันที่ 7 มกราคมและ 15 วันหลังจากนั้นคือ วันที่ 22 มกราคม ดังนั้นในรอบนี้ ต้องยื่นฟอร์ม 2553 ซึ่งเป็นรอบปีภาษีที่สั้น คือ รอบที่เริ่มวันที่ 8 พฤศจิกายน ต้องยื่นภายใน 22 มกราคม

ดังนั้นแม้ว่า S Corporation จะมีข้อดีในเรื่องของรูปแบบการจัดองค์กรธุรกิจที่มีสิทธิ ประโยชน์มากกว่า LLCs และมีการขจัดความซับซ้อนในทางภาษีคือเลือกเสียภาษีในระดับผู้ถือหุ้น แต่เพียงระดับเดียวก็ตาม แต่ก็ต้องปฏิบัติตามกฎหมายเฉพาะอย่างเคร่งครัด และอาจเป็นข้อจำกัดใน การขยายกิจการ เช่นเรื่องจำนวนของผู้ถือหุ้น และเรื่องประเภทของหุ้นที่ต้องมีชนิดเดียวเท่านั้น และ เรื่องสัญชาติของผู้ถือหุ้น ซึ่งถ้าไม่สามารถปฏิบัติตามคุณสมบัติที่กฎหมายกำหนด ก็จะถูกยกเลิก

¹¹ Internal Revenue Service, "S Corporations" <http://www.irs.gov/Businesses/Small-Businesses-%26-Self-Employed/S-Corporations>.

สถานภาพในการเสียภาษีในระดับหุ้นส่วนโดยอัตโนมัติ แต่ก็สามารถที่จะกลับมาเลือกเสียภาษีในระดับหุ้นส่วนได้อีก ถ้า S Corporation ถูกยกเลิกสถานภาพตั้งแต่ 5 ปีภาษีขึ้นไป แต่ทั้งนี้ต้องได้รับอนุมัติจากสรรพากรสหรัฐ¹²

การคำนวณภาษีของ S Corporation ใช้การคำนวณภาษีแบบ Pass-Through System คือการเสียภาษีในระดับผู้ถือหุ้นแค่เพียงระดับเดียว ไม่ต้องเสียภาษีในระดับบริษัท ตามมาตรา 1363 (b) ซึ่งคำนวณเหมือนภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ซึ่งนำกำไรหรือขาดทุนของกิจการมาแบ่งส่วนตามสัดส่วนของผู้ถือหุ้นของ S Corporation (มาตรา 1366 (a)) เมื่อผู้ถือหุ้นได้รับกำไรหรือขาดทุนของ S Corporation ก็นำมารวมคำนวณกับรายได้อื่นของผู้ถือหุ้นเพื่อยื่นเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาตามปีภาษีนั้น ดังนั้นเหตุผลหนึ่งในการกำหนดให้ S Corporation มีหุ้นประเภทเดียว (one class of stock) ก็เพราะต้องการให้ง่ายต่อการคำนวณในการแบ่งส่วนกำไรหรือขาดทุนจากบริษัท S Corporation ผู้ถือหุ้นนั่นเอง

อย่างไรก็ตามแม้ S Corporation จะให้คำนวณภาษีแบบ Pass-Through System คือไปเสียภาษีในระดับผู้ถือหุ้นก็ตาม แต่บริษัท ก็ยังคงมีหน้าที่ยื่นแบบแสดงรายการรายได้ รายจ่ายของบริษัท รายชื่อผู้ถือหุ้น และสัดส่วนการถือหุ้นของผู้ถือหุ้นแต่ละคน และจำนวนกำไรหรือขาดทุนและวันที่ที่หุ้นส่วนแต่ละคนได้รับ ตามมาตรา 6037 (a) และตามระเบียบที่ 301.6037-2T

3.1.3 การกำหนดวิธีการเสียภาษีของหน่วยธุรกิจแบบ S Corporation

สหรัฐได้กำหนดวิธีการเสียภาษีของหน่วยธุรกิจแบบ S Corporation โดยไม่คำนึงถึงการแบ่งแยกรูปแบบโดยอาศัยวิธีการจดทะเบียนเป็นนิติบุคคลแต่เพียงอย่างเดียว (Form) แต่คำนึงถึงสาระสำคัญในการดำเนินธุรกิจ พิจารณาถึงเจตนาประกอบกับคุณสมบัติในการดำเนินธุรกิจ (Substantial) แม้ S Corporation มีสถานะเป็นนิติบุคคลตามการจดทะเบียนก็ตาม แต่ก็สามารถเลือกเสียภาษีในระดับผู้ถือหุ้น ตามหลัก Pass-Through System ได้เช่นเดียวกับห้างหุ้นส่วน ซึ่งจะทำการจัดเก็บภาษีที่ระดับผู้เป็นหุ้นส่วนแต่เพียงระดับเดียว (Partner's Level) เพราะรัฐสภาของสหรัฐอเมริกาพยายามที่จะหาวิธีการในการหลีกเลี่ยงภาระภาษีที่ซับซ้อนที่เกิดขึ้นกับรูปแบบบริษัท เพื่อให้เกิดความสะดวกกับรูปแบบบริษัทขนาดเล็ก (Small Business Corporation) ที่จะไม่ให้เกิดความซับซ้อนในการถูกจัดเก็บภาษีซ้ำทั้งระดับบริษัทและระดับผู้ถือหุ้น

¹² Jerald David August, *Subchapter S Reform Bill Introduced in Congress*, *Journal of Partnership Taxation* (US.: Winter, 1996). P.331-335

S Corporation มีหน้าที่ในการยื่นแบบแสดงกำไรขาดทุนหรือแบบประเมินภาษีของบริษัท แต่ในการเสียภาษีเงินปันผลจะเป็นหน้าที่ของผู้ถือหุ้นแต่ละคนที่จะต้องนำส่วนแบ่งกำไรไปรวมกับรายได้อื่น ๆ ของตนและคำนวณภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาในอัตราก้าวหน้า และสามารถนำผลขาดทุนที่เกิดขึ้นจากการดำเนินธุรกิจ ไปคำนวณภาษีที่ระดับผู้ถือหุ้นได้อีกด้วย แต่มีข้อเสียก็คือผู้ถือหุ้นของ S Corporation จะต้องยื่นเสียภาษีสำหรับรายได้จากบริษัทแม้ว่าจะยังไม่ได้รับการจ่ายเงินปันผลจริงก็ตาม เพราะเป็นการนำไปรวมคำนวณที่ระดับผู้ถือหุ้น เมื่อบริษัทคำนวณกำไรของกิจการและแบ่งตามสัดส่วนผู้ถือหุ้น ผู้ถือหุ้นก็ต้องนำไปรวมคำนวณภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาทันที แต่ถ้าเป็นกรณีกิจการบริษัททั่วไปจะต้องนำเงินปันผลไปรวมคำนวณเพื่อเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาต่อเมื่อได้รับเงินปันผลจริงเท่านั้น ถ้ายังไม่ได้รับก็ยังไม่ต้องนำไปรวมคำนวณ

แต่อย่างไรก็ตามบริษัท S Corporation สามารถไม่เลือกที่จะเสียภาษีที่ระดับผู้ถือหุ้นก็ได้ แต่ก็ต้องได้รับความยินยอมจากผู้ถือหุ้นทุกคน กฎหมายนี้เป็นกฎหมายที่ให้สิทธิผู้ถือหุ้นเลือกได้ว่าเสียภาษีแบบใดที่ระดับบริษัท หรือว่าจะเลือกที่จะเสียภาษีที่ระดับผู้ถือหุ้นแค่เพียงระดับเดียว มิได้เป็นบทบังคับเด็ดขาด แต่ต้องได้รับความยินยอมจากผู้เป็นหุ้นส่วนเท่านั้น

การคำนวณภาษีของ S Corporation ใช้วิธีการคำนวณเหมือนภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา โดยการแบ่งกำไรหรือขาดทุนของบริษัทให้แก่ผู้ถือหุ้นตามสัดส่วนการถือหุ้น และการที่กฎหมายกำหนดให้มีหุ้นชนิดเดียว เพราะทำให้ง่ายต่อการแบ่งกำไรตามสัดส่วนการถือหุ้นนั่นเอง¹³

3.1.4 ข้อจำกัดและการยกเลิก S Corporation

การจัดตั้งรูปแบบบริษัทขนาดเล็ก หรือ S Corporation แม้ว่าจะมีข้อดีในเรื่องภาษีคือสามารถเสียภาษีแบบ Pass-Through ไปยังผู้ถือหุ้นโดยตรง เพื่อเสียภาษีเพียงระดับเดียว หรือสามารถที่จะเลือกเสียภาษีแบบบริษัทก็ได้ แต่ S Corporation ก็มีข้อจำกัดในเรื่องคุณสมบัติ (Eligibility Restrictions) หรือข้อจำกัดในเรื่องผู้ถือหุ้น เช่น ต้องมีผู้ถือหุ้นไม่เกิน 100 คน ผู้ถือหุ้นต้องเป็นผู้ถือหุ้นประเภทเดียว (One class of stock) เพื่อเป็นการง่ายในการปันส่วน เพื่อคำนวณภาษี และต้องเป็นบุคคลสัญชาติอเมริกา เป็นต้น

¹³ Douglas A. Kahn, *Taxation of S Corporations in a Nutshell*. (Thomson West : West Group, U.S., 2008) P.83-85

การยกเลิกจากการเลือกเป็นรูปแบบ S Corporation สามารถทำได้โดยผู้ถือหุ้นเกินกว่ากึ่งหนึ่งของการถือหุ้นทั้งหมด แสดงเจตนาต้องการยกเลิกรูปแบบ S Corporation ภายใต้เงื่อนไขมาตรา 1362 (d)(1) ซึ่งถ้าทำเรื่องภายในวันที่ 15 ของเดือนที่ 3 ของปีภาษีจะทำให้ผลย้อนหลังไปตั้งแต่วันที่แรกของปีภาษี แต่ถ้าทำหลังจากนั้นจะมีผลในวันแรกของปีภาษีถัดไป¹⁴

นอกจากนี้ถ้าไม่สามารถปฏิบัติตามคุณสมบัติที่กฎหมายกำหนด ก็จะถูกยกเลิกสถานภาพในการเสียภาษีในระดับหุ้นส่วนโดยอัตโนมัติ แต่ก็สามารถที่จะกลับมาเลือกเสียภาษีในระดับหุ้นส่วนได้อีก ถ้า S Corporation ถูกยกเลิกสถานภาพตั้งแต่ 5 ปีภาษีขึ้นไป แต่ทั้งนี้ต้องได้รับอนุมัติจากสรรพากรสหรัฐ¹⁵

ตามกฎหมายของประเทศสหรัฐอเมริกาที่มีมาตรการให้บริษัทสามารถเลือกเสียภาษีในระดับผู้ถือหุ้นแต่เพียงระดับเดียวในรูปแบบ S Corporation แล้ว ยังมีอีกรูปแบบหนึ่งที่สามารถเลือกเสียภาษีแบบ Pass-Through System เช่นเดียวกับ S Corporation ได้ นั่นคือรูปแบบบริษัทจำกัดความรับผิด Limited Liability Companies “LLCs” ซึ่งจะกล่าวรายละเอียดในหัวข้อถัดไป แต่ในวิทยานิพนธ์ฉบับนี้ผู้เขียนมุ่งศึกษาถึงแนวทางการเสียภาษีตามหลัก Pass-Through System ที่สามารถนำมาใช้กับนิติบุคคลเท่านั้น ดังนั้นการอธิบายจึงเป็นการอธิบายถึงหลักการเสียภาษีของบริษัทจำกัดความรับผิด (LLCs) แต่ไม่ได้อธิบายละเอียดถึงคุณสมบัติและลักษณะต่าง ๆ ของบริษัท LLCs แต่อย่างใด เป็นการอธิบายแค่พอสังเขปเท่านั้น

3.2 บริษัทจำกัดความรับผิด LLCs (Limited Liability Companies)

LLCs คือบริษัทจำกัดความรับผิด ที่มีรูปแบบพิเศษโดยผสมลักษณะพิเศษของบริษัทจดทะเบียนและห้างหุ้นส่วนและกิจการเจ้าของคนเดียว ค่อนข้างยืดหยุ่นในการจัดตั้ง ไม่มีข้อจำกัดเหมือนกับ S Corporation

LLCs เป็นการร่วมลงทุนจากผู้ถือหุ้นหลายราย โดยผู้ถือหุ้นแต่ละรายจะรับผิดชอบหนี้สินของบริษัทไม่เกินมูลค่าที่ตนถืออยู่ ผู้ถือหุ้นที่จำกัดความรับผิดสามารถมีสิทธิในการเข้าร่วมจัดการกิจการได้โดยไม่ต้องเสี่ยงกับความรับผิดส่วนตัวเหมือนกับกรณีห้างหุ้นส่วน และบริษัทจำกัดจะต้องทำการจดทะเบียนและมีคำว่า “LLC” ต่อท้ายชื่อบริษัท

¹⁴ Internal Revenue Code, Section 1362 (d) (1)

¹⁵ Jerald David August, *Subchapter S Reform Bill Introduced in Congress*, *Journal of Partnership Taxation*. (Winter,1996), P.331-335

กรณี LLCs ก็เป็นการจัดตั้งรูปแบบธุรกิจในรูปแบบของบริษัท ซึ่งผู้ถือหุ้นยังคงต้องแบกรับภาระภาษีที่ซ้ำซ้อนทั้งในระดับบริษัทและในระดับผู้ถือหุ้นดังนั้นจึงกำหนดให้ LLCs สามารถเสียภาษีในระดับผู้ถือหุ้นเพื่อขจัดความซ้ำซ้อนทางภาษีเช่นเดียวกับ S Corporation คือสามารถนำกำไรหรือขาดทุนของบริษัทไปเสียภาษีในระดับผู้ถือหุ้นแค่เพียงระดับเดียวได้เหมือนกับห้างหุ้นส่วน

LLCs เป็นรูปแบบของหน่วยภาษี Pass-Through Entity อีกรูปแบบหนึ่งที่สรรพากรสหรัฐอเมริกา (Internal Revenue Service) ได้ออกระเบียบข้อหาหรือ (Revenue Ruling) ว่า LLCs หรือบริษัทจำกัดความรับผิดชอบที่สามารถที่จะรับหลักการเสียภาษีแบบห้างหุ้นส่วนหรือเสียภาษีที่ระดับผู้ถือหุ้นเพียงระดับเดียวตามหลักการ Pass-Through ด้วยเหตุว่า การกำหนดหน่วยธุรกิจมีมากมายซึ่งสหรัฐอเมริกาเปิดโอกาสให้หน่วยธุรกิจมีอิสระในการเลือกรูปแบบและสามารถที่จะเลี่ยงคุณสมบัติหรือข้อจำกัดที่เกิดขึ้นในแต่ละรูปแบบ เช่น ความรับผิดชอบส่วนตัวของรูปแบบห้างหุ้นส่วนสามัญ (General Partnerships) หรือภาระภาษีซ้ำซ้อนในรูปแบบบริษัท ดังนั้น การจัดตั้งธุรกิจแต่ละครั้งภาระภาษีจะเป็นปัจจัยหลักที่มีผลต่อการเลือกที่จะประกอบธุรกิจ¹⁶

LLCs สามารถเลือกเสียภาษีได้ทั้งรูปแบบบริษัทจำกัดทั่วไป และเลือกเสียภาษีแบบ Pass-Through Entities โดยนำเงินกำไรหรือขาดทุนของกิจการไปเสียภาษีในนามของผู้ถือหุ้น

จะเห็นได้ว่าไม่ว่าจะเป็น S Corporation หรือ LLCs ก็เป็นแนวคิดในการให้เสียภาษีในระดับผู้ถือหุ้น คือเสียตามหลัก Pass-Through System ดังนั้นจึงขออธิบายถึงแนวคิดในการกำหนดหน่วยธุรกิจเพื่อเสียภาษีตามหลัก Pass-Through ดังต่อไปนี้

3.2.1 แนวคิดในการกำหนดหน่วยธุรกิจเพื่อเสียภาษีตามหลักการ Pass-Through¹⁷

3.2.1.1 แนวคิดการนับคุณสมบัติบริษัท (Enumerated Corporate Characteristic) ของหน่วยภาษี Pass-Through ก่อนระเบียบ Check-the-Box Regulation

¹⁶ Lawrence H. Brenman, *Limited Liability Companies Offer New Opportunities to Business Owners* (Winter: Journal of Partnership Taxation, 10, 1994). P.301-312

¹⁷ William Nelson & R. Whitmire William Mckee, *Federal Taxation of Partnership and Partners* (Boston New York: Federal Taxation of Partnership and Partners, 1977). P.3-36

ในปี 1917 ประมวลรัษฎากรของประเทศสหรัฐอเมริกา (IRC) ได้ให้คำจำกัดความของคำว่า “Corporation” รวมอยู่ในคำจำกัดความของการรวมกลุ่มแบบบริษัท (Association) จนกระทั่งปี 1935 เนื่องมาจากผลของคำพิพากษาฎีกาในคดี *Morrissey V Commissioner* ปี 1935 ได้วางหลักการแบ่งแยกวิธีการเสียภาษีของหน่วยธุรกิจต่าง ๆ เนื่องจากกฎหมายภาษีอากรมีแนวคิดในการให้ความสำคัญของเนื้อหาสาระ (Substance) มากกว่าพิจารณาแต่เพียงรูปแบบ (Form) ซึ่งแนวคิดต่าง ๆ เหล่านี้เป็นผลมาจากคำพิพากษาของศาลสูงและสรรพากรที่ได้เกิดข้อโต้แย้งกันขึ้นว่าหน่วยธุรกิจต่าง ๆ ควรเสียภาษีในรูปแบบของห้างหุ้นส่วนหรือรูปแบบของบริษัท ดังนั้นศาลสูงจึงได้วางแนวบรรทัดฐานในการกำหนดหลักเกณฑ์ในการแบ่งแยกวิธีการเสียภาษีโดยใช้หลักเกณฑ์การนับคุณสมบัติบริษัท (Enumerated Corporations) เพื่อแยกความแตกต่างระหว่างห้างหุ้นส่วนกับรูปแบบการรวมกลุ่มบริษัท (Association) โดยธุรกิจจะเสียภาษีแบบบริษัทได้ จะต้องมีความสมบัติอย่างน้อย 3 ใน 4 ประการของคุณสมบัติดังต่อไปนี้

1. Continuity of Life ความต่อเนื่องขององค์กร

รูปแบบบริษัททั่ว ๆ ไป ย่อมสามารถดำเนินกิจการได้ตลอดไป ไม่ขึ้นอยู่กับ การเปลี่ยนแปลงของผู้ถือหุ้น แม้มีการเปลี่ยนแปลงความสัมพันธ์ระหว่างสมาชิกในองค์กรก็ไม่ทำให้กระทบต่อความต่อเนื่องขององค์กร แต่ตามกฎหมายห้างหุ้นส่วนถ้าเกิดมีการเปลี่ยนแปลงสถานะหรือความสัมพันธ์ของผู้เป็นหุ้นส่วนก็จะทำให้ขาดความต่อเนื่องขององค์กร เช่น ห้างหุ้นส่วนสามัญ (General Partnerships) จะสามารถเลิกกิจการได้ด้วยเหตุ 6 ประการ คือ การตาย (Death), วิกลจริต (Insanity), การปลดเกษียณ (Retirement), ล้มละลาย (Bankruptcy), การลาออก (Resignation) และ การไล่ออก (Expulsion) ซึ่งระเบียบสรรพากรที่ 301.7701-2(b)(2) ยังมีการกำหนดไว้ว่า การเลิกกิจการที่เกิดขึ้นจากการที่หุ้นส่วนไม่จำกัดความรับผิดได้ลาออกจากห้างหุ้นส่วนเป็นการทำลายความสัมพันธ์ร่วมกัน (Mutual agency) แม้ว่าหุ้นส่วนในห้างหุ้นส่วนสามัญจะตกลงล่วงหน้าว่าให้ห้างหุ้นส่วนดำเนินธุรกิจต่อไปได้ แต่ถ้าหากหุ้นส่วนคนใดคนหนึ่งลาออก ห้างหุ้นส่วนสามัญดังกล่าวก็ไม่สามารถที่จะมีความต่อเนื่องขององค์กรได้ เนื่องจากว่า ภายใต้กฎหมายท้องถิ่น การตายหรือการถอนตัวจากการเป็นหุ้นส่วนในห้างหุ้นส่วนเป็นสาเหตุหนึ่งที่ทำให้เกิดการเลิกกิจการได้

ส่วนในกรณีของห้างหุ้นส่วนจำกัด (Limited Partnerships) สามารถเลิกกิจการได้ด้วยเหตุ 3 ประการ คือ ล้มละลาย (Bankruptcy), การลาออก (Resignation) และ การไล่ออก (Expulsion) โดยระเบียบสรรพากรที่ 301.7701-1(b)(1) ได้กล่าวไว้ว่าห้างหุ้นส่วนจำกัดไม่สามารถมีความต่อเนื่องขององค์กรได้ถ้าหากว่า “การปลดเกษียณ (Retirement), การตาย (Death), ความวิกลจริต (Insanity) ของผู้เป็นหุ้นส่วนที่ไม่จำกัดความรับผิดในห้างหุ้นส่วนจำกัดเป็นเหตุให้มีการเลิก

ห้างหุ้นส่วน เว้นเสียแต่ว่า ผู้เป็นหุ้นส่วนที่ไม่จำกัดความรับผิดหรือผู้เป็นหุ้นส่วนที่เหลือนิติบุคคลให้ห้างหุ้นส่วนดำเนินต่อไป¹⁸

ดังนั้นจะเห็นได้ว่าถ้าเป็นบริษัท ความต่อเนื่องขององค์กรย่อมไม่ขึ้นอยู่กับ การเปลี่ยนแปลงความสัมพันธ์ของผู้เป็นหุ้นส่วน ซึ่งเป็นคุณสมบัติของบริษัท แต่ถ้าเป็นห้างหุ้นส่วนก็จะขาดคุณสมบัติของบริษัทในเรื่องความต่อเนื่องขององค์กร

2. Centralized Management ศูนย์รวมอำนาจจัดการ

สำหรับบริษัททั่ว ๆ ไปสิทธิในการบริหารจัดการจะไม่ได้เป็นของผู้ถือหุ้น แต่จะเป็นการจัดการจากคณะกรรมการของบริษัท (Board of Directors) ซึ่งจะเป็นผู้บริหารงานทั่ว ๆ ไปของบริษัท เพื่อหลีกเลี่ยงการรวมอำนาจเบ็ดเสร็จของผู้ถือหุ้นในการใช้อำนาจบริหาร

ตามระเบียบสรรพากรที่ 301.4401-2(c)Z(1) ได้กำหนดว่า องค์กรมีคุณสมบัติในเรื่องศูนย์รวมอำนาจจัดการก็ต่อเมื่อ “บุคคลใดหรือกลุ่มบุคคลใดที่ไม่ใช่สมาชิกทั้งหมดขององค์กรมีอำนาจเด็ดขาดแต่เพียงผู้เดียวอย่างต่อเนื่องกันที่จะตัดสินใจเกี่ยวกับการดำเนินกิจการของหน่วยธุรกิจที่ได้จัดตั้งขึ้น” (Continuing exclusive authority)

ศูนย์รวมอำนาจจัดการเป็นคุณสมบัติที่ปรากฏในรูปแบบบริษัท แต่ในกรณีของห้างหุ้นส่วนคุณสมบัตินี้ไม่สามารถเกิดขึ้นได้ ถ้าหากอำนาจในการจัดการขององค์กรเกิดขึ้นจากการอาศัยเสียงส่วนใหญ่ของผู้เป็นหุ้นส่วน (A Major of the benefit owners) และการกระทำดังกล่าวเป็นการกระทำในฐานะตัวแทนของผู้เป็นหุ้นส่วนคนอื่น ๆ ทั้งนี้เพราะเหตุว่า การกระทำในฐานะเป็นตัวแทนของผู้เป็นหุ้นส่วนคนอื่น ๆ เป็นการกระทำที่ไม่มีการควบคุมระหว่างกัน การกระทำดังกล่าวจึงทำในฐานะที่เป็นตัวแทนธรรมดาแม้ว่าจะมีการตั้งผู้แทนขึ้นมาก็ไม่สามารถมีคุณสมบัติของบริษัทในข้อนี้ได้

และระเบียบสรรพากรที่ 301.4401-2(c)(4) ระบุไว้ว่า ในกรณีของห้างหุ้นส่วนสามัญ (General Partnerships) จะไม่สามารถมีคุณสมบัติในเรื่องศูนย์รวมอำนาจจัดการได้ เพราะเหตุว่า ความสัมพันธ์ระหว่างผู้เป็นหุ้นส่วนในห้างหุ้นส่วนสามัญมีลักษณะที่เป็น “ความสัมพันธ์ร่วมกัน (Mutual agency relationship) ระหว่างผู้เป็นหุ้นส่วนด้วยกันเอง ดังนั้น หากมีการแต่งตั้งตัวแทนขึ้นมา ผู้เป็นหุ้นส่วนแต่ละคนยังคงรักษาอำนาจของตนเองในการดำเนินกิจการในห้างหุ้นส่วนกับบุคคลที่สามได้โดยไม่ต้องได้รับความยินยอมจากผู้เป็นหุ้นส่วนคนอื่น

¹⁸ Ibid. P.3-46

แต่ในบางครั้ง ศูนย์รวมอำนาจการจัดการอาจเกิดขึ้นได้กับรูปแบบห้างหุ้นส่วน จำกัด หากผู้เป็นหุ้นส่วนประเภทจำกัดความรับผิดชอบมีส่วนการถือหุ้นค่อนข้างมาก (Substantial interest) ในกรณีนี้ ศูนย์รวมอำนาจการจัดการหรือ Centralized Management ก็อาจเกิดขึ้นได้ใน ห้างหุ้นส่วนจำกัด เพราะหุ้นส่วนประเภทจำกัดความรับผิดชอบมีอำนาจควบคุมค่อนข้างเด็ดขาด แต่ อย่างไรก็ตามอาจเกิดปัญหาในการนับผลประโยชน์ในห้างว่าควรจะมีสัดส่วนเท่าใดจึงจะถือว่ามี คุณสมบัติของบริษัทในข้อนี้ได้ ซึ่งสรรพากรของสหรัฐฯได้ชี้แจงในระเบียบเพื่อเป็นแนวทางดังนี้คือ หาก ผู้เป็นหุ้นส่วนประเภทไม่จำกัดความรับผิดชอบในห้างหุ้นส่วนจำกัดเป็นเจ้าของผลประโยชน์ในห้างหุ้นส่วน มากกว่า 20% กรณีนี้ศูนย์รวมอำนาจการจัดการก็ไม่อาจเกิดขึ้นได้ เพราะเหตุว่าผู้เป็นหุ้นส่วน ประเภทจำกัดความรับผิดชอบไม่สามารถที่จะควบคุมหุ้นส่วนประเภทไม่จำกัดความรับผิดชอบได้

ดังนั้นศูนย์รวมอำนาจการจัดการเป็นคุณสมบัติของรูปแบบบริษัท แต่ในกรณี ของห้างหุ้นส่วนสามัญจะไม่มีศูนย์รวมอำนาจการจัดการแม้ว่าจะมีการตั้งตัวแทนก็ตาม เพราะการตั้ง ตัวแทนเป็นการกระทำเพื่อตนเองโดยไม่มีการควบคุมระหว่างผู้เป็นหุ้นส่วนด้วยกันเอง แต่ในห้าง หุ้นส่วนจำกัดอาจมีศูนย์รวมอำนาจการจัดการได้ แต่ต้องพิจารณาถึงสัดส่วนการถือหุ้นส่วนข้างมาก ว่าเป็นหุ้นส่วนประเภทที่จำกัดความรับผิดชอบมีอำนาจควบคุมหุ้นส่วนประเภทไม่จำกัดความรับผิดชอบโดย เด็ดขาดหรือไม่

3. Limited Liability การจำกัดความรับผิด

ผู้ถือหุ้นของบริษัทไม่ต้องรับผิดเป็นการส่วนตัวสำหรับบริษัท รับผิดไม่เกิน จำนวนหุ้นที่ถือในบริษัทเท่านั้นและหน้าที่การบริหารงานของบริษัททั่ว ๆ ไปก็เป็นความรับผิดชอบ ของคณะกรรมการของบริษัท

แต่ในกรณีของห้างหุ้นส่วนสามัญ (General Partnerships) ไม่สามารถมี คุณสมบัติในข้อนี้ได้เพราะห้างหุ้นส่วนสามัญมีหุ้นส่วนเฉพาะประเภทไม่จำกัดความรับผิดประเภท เดียว ผู้เป็นหุ้นส่วนทุกคนของห้างหุ้นส่วนจะต้องรับผิดชอบต่อเจ้าหนี้ (Creditors) ส่วนห้างหุ้นส่วนจำกัด (Limited Partnership) โดยปกติจะไม่มีคุณสมบัติเรื่องของความรับผิดจำกัด เพราะหุ้นส่วนที่ไม่ จำกัดความรับผิด (General Partners) จะต้องรับผิดในหนี้ทั้งหมดของห้าง เว้นแต่ในกรณีที่หุ้นส่วนที่ไม่ จัดความรับผิดไม่มีทรัพย์สินอื่นและกระทำการในฐานะเป็นตัวแทน (Dummy) ของหุ้นส่วนที่จำกัด ความรับผิด ในกรณีดังกล่าวจึงจะถือว่าห้างหุ้นส่วนจำกัดนั้นมีคุณสมบัติในเรื่องความรับผิดจำกัด

ดังนั้นไม่ว่าห้างหุ้นส่วนสามัญหรือห้างหุ้นส่วนจำกัดก็ไม่สามารถมีคุณสมบัติในเรื่องความรับผิดแบบจำกัดมาใช้ได้เหมือนบริษัท เพราะต่างฝ่ายต่างก็ต้องมีความรับผิดชอบส่วนตัวต่อห้างหุ้นส่วนเสมอ

4. Free transferability of Interests ความมีอิสระในการโอนผลประโยชน์

โดยปกติทั่ว ๆ ไปผู้ถือหุ้นในบริษัท มีความเป็นอิสระที่จะขายหุ้นของตนเมื่อใดก็ได้ตามที่ต้องการ มีความเป็นอิสระในการโอนผลประโยชน์ของตนให้กับผู้ใด หรือเมื่อใดก็ได้

แต่ในห้างหุ้นส่วนไม่สามารถทำได้ เพราะความมีอิสระในการโอนผลประโยชน์ไม่อาจเกิดขึ้นได้ถ้าหากการโอนผลประโยชน์เช่นนั้นส่งผลต่อการเลิกกิจการขององค์กรและเกิดองค์กรใหม่ขึ้นมา ถ้าหากผู้รับโอนได้รับโอนหุ้นจากหุ้นส่วนประเภทไม่จำกัดความรับผิดให้เข้ามาเป็นหุ้นส่วนโดยอัตโนมัติ เพราะเหตุว่าความสัมพันธ์ร่วมกันขององค์กรกับผู้เป็นหุ้นส่วนด้วยกันเองมีการเปลี่ยนแปลง โดยห้างหุ้นส่วนเดิมหายไปหรือเลิกกิจการ และเกิดห้างหุ้นส่วนใหม่ขึ้นมา ซึ่งตามระเบียบสรรพากรที่ 301.7701-2(e)(1) และมาตรา 27 ของบทบัญญัติ UPA (Uniform Partnerships Act) ได้กำหนดไว้ว่า การโอนผลประโยชน์ของผู้เป็นหุ้นส่วนจะไม่มีผลเป็นการเลิกห้างในทันที เพราะเหตุว่าการโอนผลประโยชน์ดังกล่าวจะไม่เป็นการแยกความสัมพันธ์ร่วมกันระหว่างผู้โอนและหุ้นส่วนคนอื่น ๆ และไม่เป็นการสร้างความสัมพันธ์ร่วมกันระหว่างผู้รับโอนและผู้เป็นหุ้นส่วนเดิมด้วย

3.2.1.2 ระเบียบ Check-the-Box Regulation

เนื่องจากการพิจารณาถึงหลักเกณฑ์ในการนับคุณสมบัติของบริษัท มีข้อโต้แย้งกันมาก จึงทำให้เกิดความยากในการพิจารณาว่าควรเสียภาษีแบบใด เพราะการเสียภาษีแบบห้างหุ้นส่วนตามหลักการ Pass-Through System ได้มีความยืดหยุ่นทางภาษีมากกว่าการเสียภาษีรูปแบบบริษัท เพราะต้องเสียภาษีถึง 2 ระดับทั้งในระดับบริษัทและในระดับผู้ถือหุ้น ทำให้เกิดปัญหาในการกำหนดวิธีการเสียภาษีของหน่วยงานธุรกิจว่าควรเสียภาษีในรูปแบบบริษัทหรือในรูปแบบห้างหุ้นส่วนแต่เพียงระดับเดียว จึงเกิดข้อโต้แย้งระหว่างผู้เสียภาษีและสรรพากรเป็นจำนวนมาก จึงเกิดระเบียบ Check the box regulations ขึ้นมาเพื่อให้ง่ายในการเลือกรูปแบบในการเสียภาษีของธุรกิจ

ตามระเบียบสรรพากรประเทศสหรัฐอเมริกาที่ 301.7701-1 ถึง 301.7701-3 มีผลบังคับตั้งแต่ 1 มกราคม 1997 ซึ่งหน่วยธุรกิจส่วนใหญ่ในอเมริกาจะต้องปฏิบัติตามหลักความมีอิสระ

ในการเลือกเสียภาษีตามหลัก Pass-Through คือเลือกเสียภาษีแต่เพียงระดับผู้ถือหุ้นหรือผู้เป็นหุ้นส่วนแต่เพียงระดับเดียวได้¹⁹

เมื่อระเบียบ 301.7701-1 ถึง 301.7701-3 มีผลใช้บังคับ หน่วยธุรกิจ在美国จะต้องปฏิบัติตามเพื่อเลือกเสียภาษีตามหลัก Default Rule โดยรูปแบบธุรกิจภายใต้มลรัฐ รวมทั้ง Limited Partnerships หรือห้างหุ้นส่วนจำกัด หรือบริษัทที่มีความจำกัดรับผิด Limited Liability Companies (LLCs) และองค์กรธุรกิจในรูปแบบทรัสต์ (Business Trusts) จะเสียภาษีแบบห้างหุ้นส่วนได้โดยแทบจะไม่ต้องคำนึงถึงการกำหนดวิธีการเสียภาษีตามหลักการนับคุณสมบัติบริษัทอีกต่อไป และ LLCs ที่มีผู้ถือหุ้นประเภทเดียว (One-member) ก็สามารถเสียภาษีแบบห้างหุ้นส่วนได้²⁰

หลัก Default Rule

โดยปกติหน่วยธุรกิจที่มีคุณสมบัติเข้าหลักเกณฑ์เป็นบริษัทก็ต้องเสียภาษีบริษัท คือเสียภาษี 2 ระดับทั้งระดับบริษัทและระดับผู้ถือหุ้น แต่ถ้าไม่เข้าหลักเกณฑ์ก็จะสามารถเสียภาษีเพียงระดับหุ้นส่วนแต่เพียงระดับเดียวได้ แต่การนำหลัก Default Rule มาใช้บังคับ โดยที่ IRS ได้ให้อิสระแก่หน่วยธุรกิจนั้น ๆ แม้ไม่เข้าหลักเกณฑ์ห้างหุ้นส่วน ก็สามารถเลือกเสียภาษีแต่เพียงระดับหุ้นส่วนแต่เพียงระดับเดียวได้ ดังนั้น บริษัทที่จำกัดความรับผิด (LLCs) และห้างหุ้นส่วนจำกัด (LLPs) ก็สามารถเลือกเสียภาษีแบบห้างหุ้นส่วนได้ (ตามระเบียบที่ 301.7701-3(b))

การนำเอาหลัก Default Rule มาใช้ทำให้หน่วยธุรกิจต่าง ๆ ไม่ต้องมีคุณสมบัติคล้ายห้างหุ้นส่วนก็สามารถที่จะเลือกเสียภาษีแบบห้างหุ้นส่วนได้ นอกจากนี้ยังไม่ต้องแสดงความประสงค์เพื่อที่จะรับการอนุมัติจาก IRS ในการเลือกเอาหลักเกณฑ์ทางภาษีของห้างหุ้นส่วนไปใช้อีกต่อไป IRS มีการผ่อนคลายหลักเกณฑ์ในการนับคุณสมบัติบริษัท เพื่อให้มีความยืดหยุ่นในการเสียภาษีมากขึ้น²¹

¹⁹ Journal of Accountancy, "The Final "Check the Box" Regulation," December 1977, <http://www.journalofaccountancy.com/Issues/1997/Dec/smbus.htm>.

²⁰ Richard M Lipton and John T. Thomas, "Proposed Check-the-Box Business Classification Regulations Simplify Current Rules," *Journal of Partnership Taxation* 13 (1996).p 199

²¹ Journal of Accountancy, "The Final "Check the Box" Regulation" <http://www.journalofaccountancy.com/Issues/1997/Dec/smbus.htm>.

3.3 หลักการการกำหนดให้นิติบุคคลเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาในประมวลรัษฎากรในอดีต (มาตรา 75 และ มาตรา 76)

ในปีพ.ศ. 2496 ได้มีการตราพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 10) พ.ศ. 2496 มีการแก้ไขเพิ่มเติมบทบัญญัติประมวลรัษฎากรของไทย มาตรา 75 (แต่มาตรา 75 และมาตรา 76 นี้ได้ถูกยกเลิกโดยพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 26) พ.ศ. 2525) มีการกำหนดให้นิติบุคคลซึ่งเป็นบริษัทจำกัดหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีผู้ถือหุ้นหรือเป็นหุ้นส่วนคนใดคนหนึ่งถือหุ้น หรือเป็นหุ้นส่วนเกินร้อยละ 50 ของทุนทั้งหมด หรือในกรณีที่มีบุคคลในครอบครัวได้แก่ ระหว่างสามีกับภริยา หรือบิดากับบุตรผู้เยาว์ หรือบิดามาตากับบุตรผู้เยาว์ หรือมารดากับบุตรผู้เยาว์ ผู้ถือหุ้นหรือเป็นหุ้นส่วนรวมกันเกินกว่าร้อยละ 50 ของทุนทั้งหมด ให้กรรมการผู้เป็นหุ้นส่วนหรือผู้จัดการเป็นผู้มีหน้าที่ยื่นรายการเพื่อเสียภาษีในชื่อของบริษัทจำกัด หรือหุ้นส่วนนิติบุคคลนั้น

ดังนั้นบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลบางราย แม้จะจดทะเบียนเป็นนิติบุคคลมีสภาพและสิทธิในฐานะเป็นนิติบุคคลตามกฎหมายก็ตาม แต่เมื่อพิจารณาถึงตัวบุคคลที่เข้ามารวมหุ้นก่อตั้งเป็นนิติบุคคลแล้ว อาจพบว่าส่วนใหญ่ของผู้ถือหุ้นหรือหุ้นส่วนใหญ่มาจากบุคคลในครอบครัวเดียวกันหรือพ่อแม่พี่น้องกันและกัน ซึ่งอาจจะเรียกได้ว่าเป็นบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนในครอบครัว บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนเหล่านี้จะต้องเสียภาษีเงินได้อย่างภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา

บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลได้แก่ ห้างหุ้นส่วนสามัญ ห้างหุ้นส่วนจำกัด หรือ บริษัทจำกัดที่เป็นนิติบุคคลโดยได้จดทะเบียนจัดตั้งตามบทบัญญัติแห่งประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ในลักษณะว่าด้วยหุ้นส่วนและบริษัท ซึ่งถ้าเป็นกรณีทั่วไป ถ้าเป็นนิติบุคคลตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์แล้วหาบมีหน้าที่ต้องเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาไม่ เว้นแต่เข้าลักษณะตามที่บัญญัติไว้ในประมวลรัษฎากรในมาตรา 75²² คือ ถ้ามีจำนวนผู้ถือหุ้นของบริษัทจำกัด หรือผู้เป็นหุ้นส่วนของห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลนั้น มีการถือหุ้นหรือเป็นหุ้นส่วนเกินครึ่งหนึ่งของจำนวนทุนทั้งหมด บริษัทหรือห้าง

²² ประมวลรัษฎากร มาตรา 75 ในกรณีที่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลมีบุคคลใดบุคคลหนึ่งถือหุ้น หรือเป็นหุ้นส่วน เกินกว่า ร้อยละ 50 ของจำนวนทุนทั้งหมด บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลนั้นไม่ต้องเสียภาษีตามส่วนนี้ แต่ให้เสียภาษีตามบทบัญญัติส่วน 2 ว่าด้วยการเก็บภาษีจากบุคคลธรรมดา

เพื่อประโยชน์ในการนับจำนวนหุ้นที่ถือ หรือจำนวนแห่งการเป็นหุ้นส่วนตามความในวรรคก่อน ในกรณีที่สามีกับภริยาก็ดี บิดากับบุตรผู้เยาว์ก็ดี บิดามารดากับบุตรผู้เยาว์ก็ดี มารดากับบุตรผู้เยาว์ก็ดี เป็นผู้ถือหุ้นหรือเป็นหุ้นส่วนรวมอยู่ในบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลเดียวกัน ให้ถือว่าจำนวนหุ้นที่ถือหรือจำนวนแห่งการเป็นหุ้นส่วนของบุคคลต่าง ๆ ในครอบครัวที่กล่าวนั้นเป็นของบุคคลเดียว คือ เป็นของสามีในกรณีหนึ่ง หรือเป็นของบิดาในกรณีที่สองและที่สาม หรือเป็นของมารดาในกรณีที่สี่

หุ้นส่วนนิติบุคคลนั้นมีหน้าที่ต้องเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา เช่น บริษัท ก มีผู้ถือหุ้นทั้งหมด 30 คน แต่มีผู้ถือหุ้นคนหนึ่งมีมูลค่าหุ้นร้อยละ 51 ของเงินทุนโดยผู้ถือหุ้นคนอื่นอีก 29 คนถือหุ้นรวมกันมีมูลค่าร้อยละ 49 ของเงินทุน ดังนั้นบริษัท ก ต้องเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา แทนที่จะต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลเหมือนกับบริษัททั่วไป

ซึ่งในการนับจำนวนหุ้นที่ถือ หรือจำนวนแห่งการเป็นหุ้นส่วนดังกล่าวนั้น ถ้าบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลใดมีผู้ถือหุ้นหรือผู้เป็นหุ้นส่วนเป็นบุคคลในครอบครัวเดียวกันรวมอยู่ด้วย กล่าวคือ มีผู้ถือหุ้นหรือผู้เป็นหุ้นส่วนที่เป็น

- (ก) สามีภรรยา
- (ข) บิดากับบุตรผู้เยาว์
- (ค) บิดามารดากับบุตรผู้เยาว์
- (ง) มารดากับบุตรผู้เยาว์

จำนวนหุ้นของผู้ถือหุ้น หรือจำนวนการเป็นหุ้นส่วนดังกล่าวแต่ละกรณีต้องนับเป็นบุคคลเดียวกัน ถ้าจำนวนหุ้นหรือจำนวนการเป็นหุ้นส่วนนับเป็นของบุคคลเดียวกันแล้วเกินกว่าครึ่งหนึ่งของจำนวนทุนทั้งหมดก็ต้องเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลในลักษณะนี้ นิยมเรียกว่า “บริษัทห้างหุ้นส่วนครอบครัว”²³

ตัวอย่างเช่น ห้างหุ้นส่วนจำกัด ก ข ค ง มีหุ้นส่วน 4 คน คือ นาย ก นาง ข นาย ค และ นาย ง มีหุ้นร้อยละ 40 ร้อยละ 30 ร้อยละ 20 และ ร้อยละ 10 ตามลำดับ ถ้าหุ้นส่วนทั้ง 4 คนไม่มีความสัมพันธ์เป็นญาติกัน ห้างหุ้นส่วนจำกัด ก ข ค ง ก็เสียภาษีเงินได้นิติบุคคลตามปกติ

แต่ถ้ากรณีนี้ นาย ก เป็นสามีภริยากับนาง ข ดังนั้นหุ้นของ นาย ก และนาง ข รวมกันเท่ากับ ร้อยละ 70 ของเงินทุน ห้างหุ้นส่วนจำกัดนี้ก็ต้องเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาตามมาตรา 75

หรือถ้าเปลี่ยนตัวอย่างเป็น นาย ก และ นาง ข ไม่มีความสัมพันธ์ใด ๆ ต่อกัน แต่นาย ง เป็นบุตรผู้เยาว์ของนาง ข หุ้นของนาย ง และ นาง ข ก็ต้องนับรวมกัน เท่ากับร้อยละ 40 ของเงินทุน ดังนั้นห้างหุ้นส่วนจำกัดนี้ก็ไม่ต้องเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา เพราะไม่เข้าเงื่อนไขตามมาตรา 75 แต่ต้องไปเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลตามปกติ

²³ สุกฤต อภิชาติบุตร, คำอธิบายประมวลรัษฎากรว่าด้วยภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา., (กรุงเทพฯ : โรงพิมพ์อักษรสาส์น ,2517) หน้า 15-20

อย่างไรก็ตามมาตรา 75 การที่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ต้องเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา เพราะมีบุคคลใดบุคคลหนึ่งถือหุ้นหรือเป็นหุ้นส่วนเกินกว่าร้อยละ 50 ของจำนวนทุนทั้งหมด มีข้อยกเว้นดังที่ได้กล่าวไว้ในมาตรา 76²⁴ ตามประมวลรัษฎากร ดังต่อไปนี้ คือ

1. บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนที่ถือหุ้นโดยรัฐบาลไทยเกินกว่าร้อยละ 50 ก็ให้เสียภาษีเงินได้นิติบุคคลตามปกติ ไม่เข้าเงื่อนไขตามมาตรา 75 ไม่ต้องไปเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา
2. บริษัทจำกัดที่มีบริษัทจำกัดอื่นถือหุ้นเกินกว่าร้อยละ 50 ก็ไม่ถือว่าเข้าเงื่อนไขตามมาตรา 75 ดังนั้นก็เสียภาษีเงินได้นิติบุคคลตามปกติ แต่กรณีที่ 2 นี้ยกเว้นให้เฉพาะบริษัทจำกัดที่เข้าไปถือหุ้นในบริษัทจำกัดเท่านั้น

ตัวอย่าง เช่น บริษัทส่งเสริมเศรษฐกิจแห่งชาติ จำกัด มีรัฐบาลไทยถือหุ้นแต่ผู้เดียวเกินกว่าร้อยละ 90 ของเงินทุน ก็ได้รับยกเว้นไม่เข้าเงื่อนไขมาตรา 75 ไม่ต้องเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา หรือกรณีที่บริษัท ก ถือหุ้นในบริษัท ข เกินกว่าร้อยละ 50 ของเงินทุน บริษัท ข ก็ได้รับยกเว้นไม่ต้องเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาตามมาตรา 75

จะเห็นได้ว่าการที่ประมวลรัษฎากรมีการกำหนดให้ ห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่มีใช้นิติบุคคล หรือกองมรดกของผู้ตายที่ยังไม่ได้แบ่ง และบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีบุคคลใดบุคคลหนึ่งถือหุ้นหรือเป็นหุ้นส่วนเกินกว่าร้อยละ 50 ของจำนวนทุนทั้งหมด เป็นกรณีสถานะสมมติที่กฎหมายกำหนดขึ้น เพราะในท้ายที่สุดแล้วเงินได้พึงประเมินย่อมตกเป็นของตัวบุคคลซึ่งรวมอยู่ในสถานะนั้น เช่น ในกรณีเงินได้พึงประเมินของห้างหุ้นส่วนสามัญก็ย่อมต้องจัดสรรไปยังผู้เป็นหุ้นส่วนซึ่งเป็นบุคคลธรรมดา หรือกรณีกองมรดก เงินได้พึงประเมินของกองมรดกย่อมตกแก่ทายาทรับไป หรือกรณีบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลก็ย่อมตกแก่ผู้ถือหุ้นหรือผู้เป็นหุ้นส่วน การเสียภาษีตามสถานะนั้น ๆ เป็นการที่รัฐบาลต้องการเก็บภาษีก่อนที่เงินได้พึงประเมินยังไม่ตกถึงมือผู้มีเงินได้พึงประเมินที่แท้จริงเท่านั้น ดังนั้นจึงจำเป็นต้องมีหลักการยกเว้นภาษีเงินได้ให้แก่บุคคลซึ่งรับเงินได้พึงประเมินตกทอดจากสถานะดังกล่าวนี้ มิฉะนั้นเงินได้พึงประเมินยอดเดียวกันอาจต้องเสียภาษีซ้ำกันสองครั้งได้ เพราะฉะนั้นประมวลรัษฎากรจึงได้กำหนดข้อยกเว้นไว้ดังต่อไปนี้

กรณีของห้างหุ้นส่วนสามัญและคณะบุคคลที่มีใช้นิติบุคคล ยกเว้นไว้ในมาตรา 56 วรรคท้าย แห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งกำหนดไว้ว่าถ้า กรณีการเสียภาษีในกรณีห้างหุ้นส่วนสามัญ หรือคณะบุคคล

²⁴ ประมวลรัษฎากร มาตรา 76 บทบัญญัติมาตรา 75 ไม่ใช่บังคับแก่

(ก) บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่รัฐบาลไทยถือหุ้นหรือเป็นหุ้นส่วนเกินกว่าร้อยละ 50 ของจำนวนทุนทั้งหมด

(ข) บริษัทจำกัดที่มีบริษัทจำกัดอื่นซึ่งไม่เข้าลักษณะตามความในมาตรา 75 ถือหุ้นเกินกว่าร้อยละ 50 ของจำนวนทุนทั้งหมด

ที่มี채นิตบุคคลให้เสียในชื่อของห้างหุ้นส่วนหรือคณะบุคคลนั้นจากยอดเงินได้พึงประเมินทั้งสิ้น เสมือนเป็นบุคคลธรรมดาคนเดียว โดยไม่มีการแบ่งแยก ทั้งนี้ผู้เป็นหุ้นส่วนหรือบุคคลในคณะบุคคล แต่ละคนไม่จำเป็นต้องยื่นรายการเงินได้สำหรับจำนวนเงินได้พึงประเมินดังกล่าวเพื่อเสียภาษีอีก

และกรณีของมาตรา 42 แห่งประมวลรัษฎากรซึ่งว่าด้วยเงินได้พึงประเมินที่ได้รับยกเว้นไม่ต้องรวมคำนวณเพื่อเสียภาษี กล่าวไว้ใน มาตรา 42 (14) คือ เงินส่วนแบ่งกำไรจากห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่มี채นิตบุคคลและเงินได้ถึงประเมินตามความในมาตรา 40 (4) (ข) (ง) (จ) หรือ (ฉ) ซึ่งได้จากบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีหน้าที่เสียภาษีอย่างบุคคลธรรมดา ดังนั้นจะเห็นได้ว่ากรณีของเงินปันผลที่ผู้ถือหุ้นหรือผู้เป็นหุ้นส่วนได้รับจากบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลตามมาตรา 75 ก็จะได้รับยกเว้นไม่ต้องนำมารวมคำนวณเพื่อเสียภาษีในนามของผู้ถือหุ้นหรือผู้เป็นหุ้นส่วนซ้ำอีกครั้งหนึ่ง

และอีกกรณีคือ มาตรา 42(16) กรณีเงินได้ที่ได้รับจากกองมรดกซึ่งต้องเสียภาษีตามความใน มาตรา 57 ทวิ ก็ไม่ต้องนำมารวมคำนวณเป็นเงินได้พึงประเมินซ้ำอีก

อย่างไรก็ตาม มาตรา 75 และ 76 ปัจจุบันได้ถูกยกเลิกไปแล้วโดยพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร ฉบับที่ 26 พ.ศ. 2525

3.3.1 แนวคิดและหลักการการกำหนดให้บริษัทจำกัดของไทยในอดีตเสียภาษีเยี่ยงบุคคลธรรมดา

มาตรา 75 ในขณะนั้นที่บัญญัติขึ้นก็เพื่อป้องกันการหลีกเลี่ยงภาษีโดยไปจัดตั้งเป็นนิติบุคคลเพื่อเสียภาษีในอัตราต่ำ เพราะขณะนั้นอัตราภาษีเงินได้นิติบุคคลต่ำกว่าอัตราภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาเป็นอย่างมาก ประมวลรัษฎากรจึงกำหนดให้บริษัทเหล่านี้เสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาแทนการเสียภาษีเงินได้แบบนิติบุคคล แต่มาตรานี้ก็ได้มีการยกเลิกในปี 2525

ในหมายเหตุ พระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร ฉบับที่ 26 พ.ศ.2525 ได้ให้เหตุผลในการยกเลิกไว้ว่า “ยกเลิกการให้บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลเสียภาษีเงินได้อย่างบุคคลธรรมดา เพื่อป้องกันการหลีกเลี่ยงภาษี”

เช่น การหลีกเลี่ยงโดยบริษัทครอบครัวเหล่านี้ นำกำไรสะสมไปใช้ระหว่างผู้ถือหุ้นกันเองโดยอาจจะเป็นรูปแบบการกู้ยืมโดยไม่มีค่าตอบแทนหรือมีการกันกำไรไว้โดยไม่มี การแบ่งออกมาทำให้กำไรเหล่านี้ไม่ถูกนำมาเสียภาษี

ในการยกเลิกการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาจากบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลในครอบครัว ตามคำอธิบายพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 26) พ.ศ.2525²⁵ ได้ อธิบายเพิ่มเติมไว้ว่า การยกเลิกการเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาจากบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ในครอบครัว (บริษัทฯ ในครอบครัวนี้ได้แก่บริษัทฯ ที่มีคนใดคนหนึ่ง หรือสามีภรรยา หรือบิดามารดา และบุตรผู้เยาว์ หรือบิดาและบุตรผู้เยาว์ หรือมารดาหรือบุตรผู้เยาว์ ถือหุ้นหรือเป็นหุ้นส่วนเกินกว่า ร้อยละ 50 ของทุนทั้งหมด หรือนับรวมกันแล้วเกินกว่าร้อยละ 50 ของทุนทั้งหมด) ผลจากการยกเลิก เช่นนี้ ทำให้บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีลักษณะดังกล่าวต้องเสียภาษีเงินได้จากกำไรสุทธิเหมือน บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลทั่วไป และผู้ถือหุ้นหรือผู้เป็นหุ้นส่วนก็จะได้รับเครดิตภาษีเมื่อมีการ จ่ายเงินปันผลหรือเงินส่วนแบ่งกำไรเหมือนกับเงินปันผลฯ ที่ได้จากบริษัทฯ ทั่วไป โดยได้ยกเลิกการ ยกเว้นเงินปันผลหรือเงินส่วนแบ่งกำไรที่ได้จากบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลเสียทั้งสิ้น คือ ยกเลิก มาตรา 42 (14) ในส่วนที่เกี่ยวกับบริษัทฯ ในครอบครัวเสีย

²⁵ อารมณ์ นารถดิลก, เอกสารประกอบการสัมมนา ประมวลการเปลี่ยนแปลงกฎหมายภาษีอากรในรอบปี 2525และคำอธิบาย (จัดโดย ภาควิชาการบัญชี, คณะพาณิชยศาสตร์และการบัญชี จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, 2526).

การยกเลิกการเก็บภาษีจากบริษัทฯ ในครอบครัว และการยกเลิกการยกเว้นภาษีเงินได้ดังกล่าวมานี้ มีผลบังคับใช้ทันทีนับแต่วันที่ถัดจากวันที่พระราชบัญญัตินี้ประกาศในราชกิจจานุเบกษา เป็นการยกเลิกโดยอำนาจของกฎหมาย ผลจึงเกิดขึ้นดังนี้

- (1) ในส่วนที่เกี่ยวกับบุคคลธรรมดา เงินปันผลหรือเงินส่วนแบ่งกำไรของบริษัทดังกล่าวที่ผู้ถือหุ้นหรือผู้เป็นหุ้นส่วนได้รับไปก่อนยังคงได้รับยกเว้นอยู่ตามมาตรา 42(14) แห่งประมวลรัษฎากร ไม่ว่าจะคำนวณจ่ายจากผลกำไรในปีภาษีใด แต่ ถ้าได้รับหลักจากพระราชบัญญัตินี้ประกาศราชกิจจานุเบกษาแล้ว ก็จะได้รับเครดิตไปตามปกติตามมาตรา 47 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร ไม่ได้รับยกเว้น
- (2) ในส่วนที่เกี่ยวกับบริษัทหรือหุ้นหุ้นส่วนนิติบุคคล บริษัทฯ ก็ต้องยื่นรายการเสียภาษี 2 ฉบับ ฉบับหนึ่งสำหรับภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาเฉพาะเงินได้ที่ได้รับก่อนพระราชบัญญัตินี้ประกาศในราชกิจจานุเบกษา ค่าธรรมเนียมภาษีไปอย่างบุคคลธรรมดา อีกฉบับหนึ่งสำหรับภาษีเงินได้นิติบุคคลสำหรับรอบระยะเวลาบัญชี ซึ่งมีงบแสดงการเงินตั้งแต่วันที่พระราชบัญญัตินี้ใช้บังคับจนถึงวันสิ้นรอบระยะเวลาบัญชีของบริษัทตามปกติซึ่งอาจจะน้อยกว่า 12 เดือนก็ได้

ตามคำอธิบายพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 26) พ.ศ.2525 ได้มีการยกเลิกการจัดเก็บภาษีตามมาตรา 75 และ 76 คือให้ไปเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลเหมือนกับบริษัท และห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลทั่วไป และเงินปันผลหรือเงินส่วนแบ่งกำไรที่ผู้ถือหุ้นหรือผู้เป็นหุ้นส่วนได้รับก็ให้ไปทำการเครดิตตามมาตรา 47 ทวิ ซึ่งแต่เดิมกฎหมายไทยใช้วิธีหักลดหย่อน (Deduction Method) มาตั้งแต่ปี 2523 และต่อมาในปี 2524 (ตามพระราชกำหนดแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 6) พ.ศ. 2523) ระบบเครดิตภาษีเงินปันผล (Credit Method) ได้ถูกนำมาใช้แทนระบบหักลดหย่อนเงินปันผลสำหรับบุคคลธรรมดาเป็นครั้งแรก เพื่อขจัดหรือบรรเทาภาระภาษีซ้ำซ้อนทางเงินปันผล

การจัดเก็บภาษีซ้ำซ้อน (Double taxation) ในทางเศรษฐิกิจนั้นหมายถึง กรณีที่มีการจัดเก็บภาษีจากฐานภาษีเดียวกันมากกว่าหนึ่งครั้ง ในกรณีนี้เงินปันผลซึ่งเป็นฐานภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาเคยเป็นส่วนหนึ่งของกำไรสุทธิซึ่งได้เสียภาษีเงินได้นิติบุคคลมาแล้ว ดังนั้นจึงมีผลทำให้เงินปันผลต้องเสียภาษีซ้ำซ้อนกันถึงสองครั้ง ซึ่งมาตรการที่ใช้กันทั่วไปมีอยู่สองแบบคือ

(1) วิธีเครดิตภาษี (Credit Method / Imputation System)

ระบบ Imputation System คือ การที่ให้ผู้ถือหุ้นสามารถนำเงินภาษีที่จ่ายจากกำไรของนิติบุคคล ในส่วนที่เกี่ยวกับเงินปันผลนั้นมาถือเป็นเครดิตภาษีได้ โดยผู้ถือหุ้นต้องนำเงินปันผลที่ได้มาจากนิติบุคคลมารวมเป็นเงินได้เพื่อคำนวณภาษี ได้เท่าไรแล้วให้นำเครดิตภาษีเงินปันผลมาหักออกจากภาษีที่คำนวณได้ ระบบนี้คล้าย ๆ กับภาษีหัก ณ ที่จ่าย คือ ผู้ถือหุ้นหรือผู้เป็นหุ้นส่วนที่ได้รับเงินปันผล จะได้รับเครดิตภาษีจำนวนหนึ่ง และในขณะเดียวกันจะต้องนำเครดิตภาษีที่ได้รับนี้บวกกลับเข้ากับเงินปันผลที่ได้รับเป็นเงินได้พึงประเมินที่ต้องคำนวณภาษี คือ เครดิตภาษีส่วนนี้จึงเปรียบเสมือนกับเงินปันผลส่วนที่ได้หักไว้ก่อนล่วงหน้า จึงเรียกรวมวิธีการนี้ว่า Imputation

ความสำคัญของวิธีนี้อยู่ที่ว่าเครดิตภาษีที่คิดเป็นเท่าไรของภาษีเงินได้นิติบุคคลที่เงินปันผลจำนวนนี้ได้เคยเสียไปแล้วในระดับบริษัท ถ้าเครดิตภาษีที่ได้เท่ากับภาษีเงินได้นิติบุคคลที่เสียไปแล้วทั้งจำนวน ก็เรียกว่าเป็นการให้เครดิตภาษีเต็มที่ (Full credit) ซึ่งเป็นการจัดการภาษีซ้ำซ้อนทั้งจำนวน ถ้าเครดิตภาษีที่ได้คิดเป็นเพียงส่วนหนึ่งของภาษีเงินได้นิติบุคคลที่ได้เสียไปแล้ว ก็เรียกว่าเป็นการให้เครดิตภาษีบางส่วน (Partial credit) ซึ่งเป็นเพียงการบรรเทา แต่ไม่ใช่การขจัด ภาระภาษีซ้ำซ้อนของเงินปันผล

สำหรับในทางปฏิบัติการให้เครดิตภาษีจะให้โดยคิดเป็นร้อยละของเงินปันผลที่ได้รับจริง ซึ่งผู้เสียภาษีสามารถคำนวณเครดิตได้โดยสะดวก ขณะเดียวกันเครดิตภาษีที่ให้โดยคิดเป็นร้อยละของเงินปันผลดังกล่าวนี้ก็สามารถเทียบกลับเป็นร้อยละของภาษีเงินได้นิติบุคคลที่เสียไปแล้วได้ด้วย

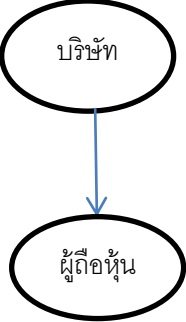
วิธีการคิดว่าภาษีของบริษัทที่หักไปแล้วในชั้นบริษัทเป็นเท่าไร สามารถคิดได้

ดังนี้คือ

$$\text{ภาษีเงินได้ที่ถูกหักไปแล้วในชั้นบริษัท} = \frac{R}{100-R} \times \text{เงินปันผล}$$

R = อัตราภาษีเงินได้นิติบุคคลของบริษัทที่จ่ายปันผล

ตัวอย่าง Imputation System

	บริษัท มีกำไร	100 บาท
	อัตราภาษีเงินได้นิติบุคคล 30% ภาษี	30 บาท
	กำไรหลังภาษีคงเหลือ	70 บาท
	รับเงินปันผล	70 บาท
	เครดิตเงินปันผล $(30 / (100 - 30) \times 70)$	30 บาท
	รวมเงินได้	100 บาท
	อัตราภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาสูงสุด 37%	37 บาท
	หักเครดิตเงินปันผล	30 บาท
	เท่ากับภาษีเงินได้ในระดับบุคคลธรรมดา	7 บาท

รวมภาษีทั้งหมดทั้งในระดับบริษัทและระดับบุคคลธรรมดา ทั้งหมด 37 บาท แต่ถ้าอัตราภาษีเงินได้บุคคลธรรมดามีใช้อัตราสูงสุดที่ 37% เพราะเป็นอัตราก้าวหน้า ก็จะได้รับคืนภาษีที่เสียไปในระดับบริษัท

จะเห็นได้ว่าระบบ Imputation System ไม่มีความซ้ำซ้อนเชิงเศรษฐศาสตร์ เพราะมองว่าภาษีเงินได้นิติบุคคลมีใช้ภาระภาษีที่แท้จริง แต่เป็นส่วนหนึ่งของภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา เพราะถือว่ากำไรของนิติบุคคลแท้จริงแล้วก็เป็นรายได้ของบุคคลธรรมดา ข้อดีของระบบนี้คือ ไม่มีความซ้ำซ้อนเชิงเศรษฐศาสตร์ จึงเป็นระบบที่มีความเป็นกลางมากกว่า

ประเทศไทยใช้ระบบการจัดและบรรเทาภาระภาษีเงินปันผลแบบวิธี Imputation System ตามประมวลรัษฎากรมาตรา 47 ทวิ

หรือในกรณีการจัดความซ้ำซ้อนโดยการยกเว้นไม่ต้องนำเงินได้มารวมคำนวณภาษี หรือนำมารวมคำนวณเพียงกึ่งหนึ่งตามมาตรา 65 ทวิ(10) แห่งประมวลรัษฎากร

(2) วิธีหักลดหย่อน (Deduction Method)

วิธีหักลดหย่อนเป็นวิธีที่กฎหมายไทยได้ใช้มาตั้งแต่ปี 2523 จึงได้เปลี่ยนมาเป็นวิธีเครดิตภาษี ซึ่งวิธีนี้คือ การหักลดหย่อนเงินปันผลนี้ คือ การหักเงินปันผล

ออกไปจำนวนหนึ่ง ก่อนที่จะนำเงินปันผลนั้นรวมกับรายได้อื่นเพื่อคำนวณภาษี
วิธีการนี้จึงเป็นเพียงการหักออกจากฐานภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาในจำนวนที่
มิได้สัมพันธ์กับภาษีเงินได้นิติบุคคลที่เคยเสียมาแล้วแต่อย่างใด ตรงกันข้ามกับ
วิธีเครดิตที่มีการหักออกจากภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาที่จะต้องเสีย ในจำนวนที่
เป็นสัดส่วนโดยตรงกับภาษีเงินได้นิติบุคคลที่ได้เสียไปแล้ว ฉะนั้นจะเห็นได้ว่าวิธี
หักลดหย่อนจึงมีผลเพียงลดภาระภาษีเงินปันผลลงเท่านั้น โดยไม่มีความเกี่ยว
โยงกับขนาดของภาระภาษีซ้ำซ้อนกัน

การจัดความซ้ำซ้อนตามมาตรา 47 ทวิ²⁶ เป็นวิธีเครดิตภาษี (Credit Method) ซึ่งมี
หลักการ คือ สมมุติให้ภาษีที่เก็บจากกำไรสุทธิของบริษัทเป็นเสมือนภาษีหัก ณ ที่จ่ายของผู้ถือ ซึ่งผู้
ถือหุ้นอาจนำมาเป็นเครดิตภาษีในการคำนวณภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาได้ ซึ่งตามประมวลรัษฎากร
ของไทยกำหนดอัตราเครดิตภาษีในอัตราเดียวกับภาษีเงินได้นิติบุคคล

3.3.2 หลักเกณฑ์ที่นิติบุคคลต้องเสียภาษีเงินได้อย่างบุคคลธรรมดา

นิติบุคคลที่จะต้องเสียภาษีอย่างบุคคลธรรมดา ได้แก่

- (ก) เป็นบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ประกอบกิจการในประเทศไทย
- (ข) มีบุคคลใดบุคคลหนึ่งถือหุ้นหรือเป็นหุ้นส่วนเกินกว่าร้อยละ 50 ของจำนวนหุ้นทั้งหมด
ซึ่งในการนับจำนวนหุ้นที่ถือให้ถือหลักดังนี้

1. ถ้าสามีกับภริยาถือหุ้นรวมกันเกินกว่าร้อยละ 50 ให้ถือว่าเป็นหุ้นของสามี
2. บิดากับบุตรผู้เยาว์ถือหุ้นรวมกันเกินกว่าร้อยละ 50 ให้ถือว่าเป็นหุ้นของบิดา
3. บิดา มารดา กับบุตรผู้เยาว์ ถือหุ้นรวมกันเกินกว่าร้อยละ 50 ให้ถือว่าเป็นหุ้น
ของบิดา

²⁶ มาตรา 47 ทวิ ให้ผู้มีเงินได้ตามมาตรา 40 (4)ข) ซึ่งได้รับจากบริษัท หรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่
ตั้งขึ้นตามกฎหมายไทยได้รับเครดิตในการคำนวณภาษี โดยให้นำอัตราภาษีเงินได้ที่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล
นั้น ต้องเสียหารด้วยผลต่างของหนึ่งร้อยลบด้วยอัตราภาษีเงินได้ดังกล่าวนั้น ได้ผลลัพธ์เท่าใดให้คูณด้วยจำนวนเงิน
ปันผลหรือเงินส่วนแบ่งของกำไรที่ได้รับ ผลลัพธ์ที่ได้เป็นเครดิตในการคำนวณภาษี ในกรณีที่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วน
นิติบุคคลผู้จ่ายเงินได้ประกอบกิจการที่ต้องเสียภาษีเงินได้หลายอัตรา ผู้จ่ายเงินได้ต้องระบุในหนังสือรับรองการหัก
ภาษี ณ ที่จ่าย ให้ชัดเจนว่าเงินได้ที่จ่ายนั้นจำนวนใดได้มาจากกิจการที่ต้องเสียภาษีเงินได้ในอัตราใด

4. มารดากับบุตรผู้เยาว์ ถือหุ้นรวมกันเกินกว่าร้อยละ 50 ให้ถือว่าเป็นหุ้นของมารดา

การถือหุ้นดังกล่าวข้างต้น ไม่มีผลใช้บังคับ กรณี

- (ก) บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่รัฐบาลไทยถือหุ้นหรือเป็นหุ้นส่วนเกินกว่าร้อยละ 50 ของจำนวนหุ้นทั้งหมด
- (ข) บริษัทจำกัดที่มีบริษัทจำกัดอื่นซึ่งไม่เข้าลักษณะตาม (ก) ถือหุ้นเกินกว่าร้อยละ 50 ของจำนวนหุ้นทั้งหมด²⁷

3.3.3 การยื่นแบบรายการเพื่อชำระภาษี ตามมาตรา 75 และมาตรา 76 มีแนวปฏิบัติดังต่อไปนี้

1. ใช้แบบ ภ.ง.ด. 9 ก. จำนวน 1 ฉบับ
2. ให้ยื่นแบบแสดงรายการและนำส่งเงินภาษีต่ออำเภอท้องที่ หรือที่กองคลัง กรมสรรพากร สำหรับบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งอยู่ในเขตกรุงเทพมหานครภายในวันที่ 31 มีนาคมของทุกปี
3. การคำนวณภาษีให้หักค่าใช้จ่ายตามประเภทของเงินได้ที่ประมวลรัษฎากร กำหนด ต่อไปหักค่าลดหย่อนได้อีก 7,000 บาท (ค่าลดหย่อนตัวผู้มีเงินได้ คือ บริษัท หรือ ห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล) แล้วนำไปคำนวณตามบัญชีอัตราภาษี

3.3.4 การหักค่าใช้จ่ายของห้างหุ้นส่วนหรือนิติบุคคลตามมาตรา 75

ตามประมวลรัษฎากรมาตรา 65 ทวิ 65 ตริ และพระราชกฤษฎีกาฉบับที่ 70 (พ.ศ. 2520) และจากหนังสือตอบข้อหารือของกรมสรรพากรที่ กค.0804/23954 วันที่ 24 ธันวาคม 2520 บริษัท

²⁷ รศ.เอก เจริญถาวร, เศรษฐศาสตร์การภาษีอากร 2 (Ec 343) (กรุงเทพมหานคร: รามคำแหง, 2523). หน้า 75

หรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลตามมาตรา 75 แห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งต้องเสียภาษีเงินได้ตามบทบัญญัติว่าด้วยการเก็บภาษีเงินได้จากบุคคลธรรมดา จะขอหักค่าใช้จ่ายจากเงินได้ของนิติบุคคลนั้น ๆ เป็นการเหมาตามพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยการกำหนด ค่าใช้จ่ายที่ยอมให้หักจากเงินได้พึงประเมิน (ฉบับที่ 70) พ.ศ. 2520 ได้หรือไม่ หรือจะขอหักค่าใช้จ่ายได้ตามความจำเป็นและสมควรโดยนำมาตรา 65 ทวิและมาตรา 65 ตรี มาใช้บังคับแต่เพียงประการเดียว

ปัญหาจากข้อหารือที่ กค.0804/23954 คือ ถ้าเป็นบริษัทตามมาตรา 75 แล้วการคำนวณภาษีในเรื่องของการหักรายจ่าย สามารถหักรายจ่ายเป็นการเหมาได้หรือไม่ หรือว่าต้องทำการหักตามความจำเป็นตามมาตรา 65 ทวิและมาตรา 65 ตรีเท่านั้น

มีตัวอย่างในคำวินิจฉัยที่เกี่ยวกับบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลตามมาตรา 75 ดังต่อไปนี้ คือ ในกรณีบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลมีบุคคลใดบุคคลหนึ่งถือหุ้นหรือเป็นหุ้นส่วนเกินกว่าร้อยละ 50 ของจำนวนหุ้นทั้งหมด ในการเสียภาษีเงินได้จะต้องเสียภาษีตามบทบัญญัติส่วน 2 ว่าด้วยการเก็บภาษีจากบุคคลธรรมดาตามมาตรา 75 แห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งหมายความว่าแม้ว่าเป็นบริษัท แต่การเสียภาษีให้ไปเสียภาษีในอัตราภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ดังนั้น เมื่อบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลมีลักษณะดังกล่าวจะต้องมีหน้าที่เสียภาษี อย่างบุคคลธรรมดาแล้ว ในการคำนวณเงินได้สุทธิเพื่อเสียภาษีย่อมจะขอหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาตามอัตราที่กำหนดไว้ในพระราชกฤษฎีกาดังกล่าวได้ หรือจะขอหักค่าใช้จ่ายตามความจำเป็นและสมควรก็ได้ตามเงื่อนไขที่กำหนดไว้ในพระราชกฤษฎีกา

จากคำวินิจฉัยในการตอบข้อหารือของสรรพากร จะเห็นได้ว่าการหักค่าใช้จ่ายของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลตามมาตรา 75 สามารถหักค่าใช้จ่ายได้ทั้งตามอัตราเหมา หรือจะหักตามความจำเป็นและสมควรก็ได้ แต่ต้องเป็นไปตามเงื่อนไขที่กฎหมายกำหนด

3.3.5 แนวคำพิพากษาฎีกาที่เกี่ยวข้องกับประมวลรัษฎากรมาตรา 75

มีตัวอย่างคำพิพากษาที่เกี่ยวข้องกับประมวลรัษฎากรมาตรา 75 เช่น คำพิพากษาฎีกาที่ 3772/2531 ซึ่งมีโจทก์เป็นผู้ถือหุ้นในบริษัท จ.เกินกว่าร้อยละ 50 บริษัท จ.จึงต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลอย่างบุคคลธรรมดา ตามประมวลรัษฎากร มาตรา 75 ที่ใช้บังคับอยู่ในขณะเกิดเหตุพิพาท การที่โจทก์เสียภาษีในส่วนของบริษัทดังกล่าวจึงเป็นการเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล ซึ่งเป็นคนละส่วนกับภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาที่โจทก์ถูกเจ้าพนักงานประเมินจากการที่โจทก์ให้บริษัท จ.ยืมเงินทดลองอันถือเป็นเงินได้ของโจทก์ภาษีเงินได้สองส่วนนี้จึงไม่ซ้ำซ้อนกัน

จากฎีกาฉบับนี้เป็นเรื่องของการประเมินภาษีจากเจ้าพนักงานกรณีเจ้าของกิจการ ซึ่งเป็นโจทก์ในคดีนี้ให้บริษัทยืมเงินทตรง ซึ่งถือเป็นเงินได้ของโจทก์ ซึ่งต้องนำมาเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาซึ่ง โจทก์ได้แย้งว่าเข้าซ้อนกับการที่โจทก์เสียภาษีเงินได้ของกิจการตามมาตรา 75 ที่กำหนดให้บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีผู้ถือหุ้นคนใดคนหนึ่งถือหุ้นเกินกว่าร้อยละ 50 ให้เสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา มิใช่เสียภาษีเงินได้นิติบุคคล แต่แม้ว่ากิจการจะต้องเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาก็ตามแต่ก็มีสถานะเป็นนิติบุคคลแยกต่างหากจากตัวเจ้าของกิจการและเป็นการเสียภาษีของบริษัท มิใช่เป็นการเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาของโจทก์แต่อย่างใด ดังนั้นภาษี 2 ส่วนนี้จึงไม่ได้ซ้ำซ้อนกัน

หรือกรณีคำพิพากษาฎีกา 3381/2524 ส.และว. ซึ่งเป็นสามีมียากันถือหุ้นรวมกันเกินกว่าร้อยละ 50 ของจำนวนหุ้นทั้งหมดของบริษัทโจทก์ บริษัทโจทก์จึงต้องเสียภาษีเงินได้อย่างบุคคลธรรมดาตามประมวลรัษฎากร มาตรา 75

บริษัทโจทก์สร้างอาคารราคา 465,981.34 บาท แล้วยกกรรมสิทธิ์ให้เจ้าของที่ดิน โดยโจทก์ได้สิทธิการเช่าอาคารและที่ดินเป็นเวลา 11 ปี อัตราค่าเช่าเดือนละ 150 บาทเป็นสัญญาต่างตอบแทนอันทำให้บริษัทโจทก์ได้รับประโยชน์จากการได้สิทธิการเช่าอาคารและที่ดินนั้น ค่าก่อสร้างอาคารจึงเป็นรายจ่ายอันมีลักษณะเป็นการลงทุนต้องห้ามมิให้ถือเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิตามประมวลรัษฎากร มาตรา 65 ตรี (5) โจทก์มีสิทธิเพียงหักค่าเสื่อมราคาในอัตราร้อยละ 100 หารด้วยปีอายุการเช่าตามมาตรา 5(4)วรรคสอง แห่งพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยการหักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาของทรัพย์สิน (ฉบับที่ 22) พ.ศ.2509

จากฎีกาจะเห็นได้ว่าการหักค่าใช้จ่ายของบริษัท หรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลตามมาตรา 75 ต้องปฏิบัติตามประมวลรัษฎากร ตามมาตรา 65 ตรีเรื่องรายจ่ายต้องห้ามด้วยเช่นกัน แม้จะต้องเสียภาษีเงินได้อย่างบุคคลธรรมดาก็ตาม

หรืออีกกรณีหนึ่งตามคำพิพากษาฎีกา 29/2506 บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีผู้ถือหุ้นหรือเป็นหุ้นส่วนอยู่เกินกว่าร้อยละ 50 ของจำนวนหุ้นทั้งหมดตามประมวลรัษฎากรมาตรา 75 ที่บัญญัติว่าให้เสียภาษีในส่วน 2 ว่าด้วยการเก็บภาษีจากบุคคลธรรมดานั้น หมายความว่าให้เสียภาษีเงินได้โดยใช้อัตราภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาแทนที่จะใช้อัตราภาษีเงินได้นิติบุคคล แต่จากฎีกามีการขัดแย้งกันว่าจะสามารถที่จะหักรายจ่ายค่าลดหย่อนของตัวผู้มีเงินได้ตามประมวลรัษฎากรมาตรา 47 (1) (ก) การเสียภาษีเงินได้ของนิติบุคคลตามมาตรา 75 หมายถึง การคำนวณกำไรสุทธิของกิจการคือตัวนิติบุคคล แต่เมื่อคำนวณเสร็จแล้วให้ไปใช้อัตราภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาในการเสียภาษีแทนที่จะใช้อัตราภาษีเงินได้นิติบุคคล ดังนั้นจากฎีกาจึงไม่สามารถนำนิติบุคคลไปหักค่าลดหย่อน

ของบุคคลธรรมดาตามมาตรา 47 (1) (ก) ได้ เพราะเป็นค่าใช้จ่ายของบุคคลธรรมดา มิใช่ค่าใช้จ่ายของนิติบุคคล

3.3.6 ตัวอย่างการคำนวณภาษีกรณีผู้มีเงินได้เป็นบริษัท หรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ที่มีบุคคลใดบุคคลหนึ่งถือเป็นหุ้นส่วนเกินกว่าร้อยละ 50 ของจำนวนหุ้นทั้งหมด

ตัวอย่าง นายสมบัติ นายสมควรและนายสมศักดิ์ร่วมทุนเข้ากัน โดยไปจดทะเบียนจัดตั้งเป็นห้างหุ้นส่วนสามัญนิติบุคคล ซื้อห้างหุ้นส่วนสามัญนิติบุคคลค่าข้าว และห้างนี้มีนายสมศักดิ์คนเดียวเป็นหุ้นส่วนอยู่ร้อยละ 60 ของจำนวนหุ้นทั้งหมด ห้างนี้ซื้อข้าวจากโรงสีมาขายได้เงิน 1,000,000 บาท

คำนวณภาษีตามวิธีที่ 1

เงินได้จากการขายข้าว				1,000,000	บาท
หักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมา 80%				<u>800,000</u>	บาท
เงินได้ที่เหลือจากหักค่าใช้จ่ายแล้ว				200,000	บาท
หัก ค่าลดหย่อน ตัวผู้มีเงินได้ คือ ห้าง				<u>7,000</u>	บาท
เงินได้สุทธิ				<u>193,000</u>	บาท
เงินได้สุทธิ	10,000	เสียภาษี 7%	=	700	บาท
เงินได้สุทธิ	40,000	เสียภาษี 10%	=	4,000	บาท
เงินได้สุทธิ	50,000	เสียภาษี 15%	=	7,500	บาท
เงินได้สุทธิ	50,000	เสียภาษี 20%	=	10,000	บาท
เงินได้สุทธิ	43,000	เสียภาษี 25%	=	10,750	บาท
			รวม	<u>32,950</u>	บาท

คำนวณภาษีตามวิธีที่ 2

$$1,000,000 \times 0.5/100 = 5,000 \text{ บาท}$$

ดังนั้นห้างหุ้นส่วนสามัญนิติบุคคลค้าข้าวจะต้องเสียภาษีเงินได้อย่างบุคคลธรรมดาตามวิธีที่ 1 เป็นเงินภาษี 32,950 บาท²⁸

จากตัวอย่างการคำนวณบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลตามมาตรา 75 ของประมวลรัษฎากรไทยในอดีต จะเห็นได้ว่า ประมวลรัษฎากรมาตรา 75 ได้กำหนดให้นิติบุคคลเสียภาษีเงินได้อย่างบุคคลธรรมดาถ้าเข้าเงื่อนไขที่กฎหมายกำหนด แต่อย่างไรก็ตามก็ได้เสียภาษีตามหลัก Pass-through คือ ไม่ได้เสียภาษีในระดับผู้ถือหุ้น แต่ยังคงเสียภาษีในระดับกิจการ โดยการเสียภาษีเงินได้อย่างบุคคลธรรมดาแต่แยกเป็นต้นนิติบุคคลมิได้ส่งผ่านกำไรไปยังตัวหุ้นส่วนเพื่อให้ไปเสียภาษีในระดับหุ้นส่วนโดยตรง เพียงแต่ให้คำนวณภาษีเงินได้แบบภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาเท่านั้น และมีกฎหมายยกเว้นเมื่อจ่ายเงินปันผลหรือส่วนแบ่งกำไรให้ผู้ถือหุ้นและผู้เป็นหุ้นส่วนก็ไม่ต้องนำมารวมเป็นเงินได้พึงประเมินเพื่อเสียภาษีซ้ำอีกครั้งหนึ่ง

จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย
CHULALONGKORN UNIVERSITY

²⁸ ชาญชัย วิชยานุภาพ ปรีดี บุญยัง, โกเมนทร์ สืบวิเศษ, ขวลิต หงสกุล,, แนวทางปฏิบัติ ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา (กรุงเทพมหานคร: โรงพิมพ์อักษรสัมพันธ์, 2522). หน้า 287

บทที่ 4

ปัญหาจากการที่กฎหมายภาษีอากรของไทยไม่มีมาตรการสำหรับบริษัทขนาดเล็กให้ไปเสียภาษีในระดับผู้ถือหุ้น

ดังที่ได้กล่าวมาแล้วในบทที่ 2 ประมวลรัษฎากรของไทยกำหนดการเก็บภาษีเงินได้เป็น 2 ลักษณะ คือ ภาษีเงินได้นิติบุคคล และภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา โดยกำหนดให้ผู้เสียภาษีที่จดทะเบียนเป็นนิติบุคคลตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ เสียภาษีเงินได้นิติบุคคล โดยมีได้พิจารณาถึงเนื้อหาที่แท้จริงในการทำธุรกรรม (Substance) พิจารณาแต่เพียงรูปแบบ (Form) ของการจดทะเบียนนิติบุคคลเท่านั้น ซึ่งในความเป็นจริงนิติบุคคลขนาดเล็กจำนวนมากมักเป็นธุรกิจครอบครัวหรือที่แท้จริงก็เป็นการทำธุรกิจโดยบุคคลคนเดียวเท่านั้นแต่ทำการจดทะเบียนจัดตั้งเป็นนิติบุคคลตัวอย่างเช่น นาย ก ข ค จดทะเบียนจัดตั้งบริษัทจำกัด โดยมีผู้ถือหุ้นตามขั้นต่ำที่กฎหมายกำหนดคือ 3 คน¹ นาย ก ถือหุ้น 98% ที่เหลือนาย ข และ นาย ค ถือหุ้น คนละ 1% เท่านั้น ถ้าพิจารณาแต่เพียงรูปแบบ(Form) ของการจดทะเบียนนิติบุคคลก็จะพบว่าเป็นการดำเนินธุรกรรมแบบนิติบุคคลในรูปแบบบริษัทจำกัด แต่ถ้าพิจารณาในทางเนื้อหาของการดำเนินธุรกรรมที่แท้จริง(Substance) จะเห็นได้ว่าเป็นการดำเนินธุรกรรมแบบบุคคลธรรมดา แต่ได้รับสิทธิในการเสียภาษีเงินได้แบบนิติบุคคลตามประมวลรัษฎากรซึ่งเป็นอัตราที่ต่ำกว่าภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ในทางกลับกัน ถ้านาย ง ทำธุรกิจเดียวกันกับบริษัท ก ข ค แต่ไม่ได้จัดตั้งเป็นรูปแบบนิติบุคคลตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ แต่ทำธุรกิจในรูปแบบบุคคลธรรมดา ก็จะต้องเสียภาษีเงินได้ในรูปแบบภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา

ซึ่งแต่เดิมก่อนปี 2555 ประมวลรัษฎากรของไทยได้กำหนดอัตราภาษีเงินได้นิติบุคคลเป็นอัตราก้าวหน้าที่ร้อยละ 30 และกำหนดให้อัตราก้าวหน้าที่ร้อยละ 5-37 ซึ่งการกำหนดเช่นนี้ เพราะประเทศไทยจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลในสองระดับคือ ในระดับกิจการที่อัตราร้อยละ 30 และเมื่อจ่ายเงินปันผลก็จะถูกหักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่ายอีกร้อยละ 10 ดังนั้นอัตราก้าวหน้าที่แท้จริง (Effective Tax Rate) อยู่ที่ร้อยละ 37 ดังนั้นอัตราก้าวหน้าที่แท้จริงของนิติบุคคลไม่ได้ต่ำกว่าอัตราก้าวหน้าที่บุคคลธรรมดาสูงสุดแต่อย่างใด

¹ ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 1097 บุคคลใด ๆ ตั้งแต่สามคนขึ้นไปจะเริ่มก่อการและตั้งเป็นบริษัทจำกัดก็ได้ โดยเข้าชื่อกันทำหนังสือบริคณห์สนธิ และกระทำการอย่างอื่นตามบทบัญญัติแห่งประมวลกฎหมายนี้

ตัวอย่างคือ กิจการมีกำไรสุทธิ 100 บาท เสียภาษีในระดับนิติบุคคลในอัตราร้อยละ 30 คือ 30 บาท และเหลือกำไรสุทธิอีก 70 บาทเมื่อจ่ายคืนเป็นเงินปันผลให้กับผู้ถือหุ้นก็ต้องถูกหักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่ายอีกร้อยละ 10 คือ 7 บาท รวมภาระภาษีทั้งสิ้น 2 ระดับอยู่ที่ 37 บาท คิดเป็นร้อยละ 37

จึงเป็นเหตุผลที่อัตรารายได้บุคคลธรรมดาชั้นสูงสุดถูกกำหนดให้อยู่ในอัตราร้อยละ 37 ของเงินได้สุทธิ เพื่อให้เกิดความเป็นธรรมในการจัดเก็บภาษี เพราะเราอ้างอิงอัตรารายได้บุคคลธรรมดาไว้กับอัตรารายได้นิติบุคคล เพื่อให้เกิดความเป็นธรรมในการเลือกประกอบธุรกิจ ไม่ว่าจะเลือกการประกอบธุรกิจในรูปแบบใด ไม่ว่าจะเป็นการประกอบธุรกิจในรูปบุคคลธรรมดาคนเดียวเป็นเจ้าของ ก็ต้องเสียภาษีเงินได้สูงสุดที่อัตราร้อยละ 37 หรือว่าจะเลือกประกอบธุรกิจแบบนิติบุคคลเช่น บริษัท หรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลก็ต้องเสียภาษีเงินได้ในอัตราร้อยละ 37 เท่ากัน อันเป็นลักษณะของภาษีอากรที่ดีตามหลักความเป็นกลางทางเศรษฐกิจ และตามหลักความเป็นธรรม

แต่อย่างไรก็ตาม ตั้งแต่วันที่ 21 ธันวาคม 2554 กรมสรรพากรได้ออกพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการลดอัตราและยกเว้นรัษฎากร (ฉบับที่ 530)² พ.ศ. 2555 ลดอัตรารายได้นิติบุคคลสำหรับ 3 รอบระยะเวลาบัญชี คือ ร้อยละ 23 ในรอบระยะเวลาบัญชีปี 2555 และร้อยละ 20 สำหรับรอบระยะเวลาบัญชีปี 2556 และปี 2557 เหตุผลในการลดอัตรารายได้นิติบุคคลในครั้งนี้ตามหมายเหตุท้ายพระราชกฤษฎีกาฉบับนี้ คือ เพื่อเพิ่มขีดความสามารถในการแข่งขันของประเทศและจูงใจการลงทุนในด้านต่าง ๆ โดยเฉพาะอย่างยิ่งการลงทุนจากต่างประเทศ อันเป็นการกระตุ้นเศรษฐกิจของประเทศ

เมื่ออัตรารายได้นิติบุคคลมีอัตรารายได้ที่ต่ำกว่าอัตรารายได้บุคคลธรรมดา ดังนั้นการเลือกประกอบธุรกิจแต่ละแบบย่อมมีภาระภาษีซึ่งเป็นต้นทุนของธุรกิจในอัตราที่ไม่เท่ากันอีกต่อไป แม้จะมีการปรับลดอัตรารายได้นิติบุคคลลงแล้วก็ตาม จากอัตราร้อยละ 37 เป็นอัตราร้อยละที่

² พระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการลดอัตราและยกเว้นรัษฎากร (ฉบับที่ 530) พ.ศ. 2555 มาตรา 5 ให้ลดอัตรารายได้ตาม (ก) ของ (๒) สำหรับบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล แห่งบัญชีอัตรารายได้ท้ายหมวด 3 ในลักษณะ 2 แห่งประมวลรัษฎากร และคงจัดเก็บในอัตราดังต่อไปนี้ เป็นเวลาสามรอบระยะเวลาบัญชีต่อเนื่องกัน

(1) ร้อยละยี่สิบสามของกำไรสุทธิของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล สำหรับหนึ่งรอบระยะเวลาบัญชีแรกที่เริ่มในหรือหลังวันที่ ๑ มกราคม พ.ศ. 2555

(2) ร้อยละยี่สิบของกำไรสุทธิของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล สำหรับสองรอบระยะเวลาบัญชีถัดมาที่เริ่มในหรือหลังวันที่ ๑ มกราคม พ.ศ. 2556

(ร.จ. ฉบับกฤษฎีกา เล่ม ๑๒๘ ตอนที่ ๙๓ ก ราชกิจจานุเบกษา วันที่ ๒๑ ธันวาคม ๒๕๕๔)

ร้อยละ 35 (สามารถดูรายละเอียดได้ในบทที่ 2 ตารางที่ 4) แต่อัตราภาษีเงินได้นิติบุคคลก็ยังต่ำกว่าอัตราภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาอยู่นั่นเอง จึงก่อให้เกิดความไม่เป็นธรรมในการจัดเก็บภาษีซึ่งจะอธิบายในหัวข้อถัดไป

4.1 การพิจารณาของไทยยึดติดกับหลักรูปแบบสถานะในทางกฎหมาย

ตามประมวลรัษฎากรของไทย การจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคล อ้างอิงความเป็นนิติบุคคลจากการจดทะเบียนนิติบุคคลกับกระทรวงพาณิชย์ คือพิจารณาแต่เพียงรูปแบบ (Form) เท่านั้นไม่ได้พิจารณาถึงเนื้อหาของการเข้าทำธุรกรรมนั้น ๆ (Substance) ว่าเป็นการเข้าทำธุรกรรมโดยนิติบุคคลที่แท้จริงหรือไม่ ถ้าจดทะเบียนเป็นนิติบุคคลตามประมวลแพ่งและพาณิชย์แล้ว ก็จะได้รับสิทธิเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลทันที โดยมิได้พิจารณาในเนื้อหาของการทำธุรกรรมที่แท้จริงซึ่งอาจเป็นเพียงการเข้าทำธุรกรรมของบุคคลธรรมดาเท่านั้น ดังนั้นการพิจารณาต้องมีการกำหนดเงื่อนไขในการตัดสินว่าเป็นนิติบุคคลที่แท้จริง หรือเป็นบุคคลธรรมดาในรูปแบบนิติบุคคล ต้องมีการกำหนดเงื่อนไขให้ชัดเจน เพราะมีเช่นนั้นก็จะป็นช่องทางในการหลีกเลี่ยงโดยการพยายามเปลี่ยนรูปแบบการเข้าทำธุรกรรมเพื่อให้เข้ารูปแบบของนิติบุคคลเช่นเดิม ทั้ง ๆ ที่เป็นบุคคลธรรมดา

ในการจัดตั้งนิติบุคคลตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ได้พยายามมีความยืดหยุ่นเพื่อให้จัดตั้งได้ง่ายขึ้น พยายามที่จะดึงการทำธุรกรรมทั้งหลายในรายย่อยเข้าสู่ระบบ เช่น การลดจำนวนผู้ก่อการในการจัดตั้งบริษัท จาก 7 คน เหลือเพียง 3 คน ก็สามารถที่จะจัดตั้งบริษัทได้แล้วในปัจจุบัน จึงก่อให้เกิดบริษัทขนาดเล็กที่มีผู้ถือหุ้นคนใดคนหนึ่งถือหุ้นเป็นจำนวนมาก และอีก 2 คนเป็นเพียงผู้ถือหุ้นส่วนน้อยเพื่อให้ครบตามที่กฎหมายบัญญัติเท่านั้น แต่ก็ได้รับสิทธิในการเสียภาษีเงินได้แบบนิติบุคคลทันที แม้ว่าจะเป็นการดำเนินธุรกิจแบบบุคคลธรรมดาเท่านั้น หรือในกรณีห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลส่วนใหญ่ก็เป็นกิจการครอบครัว ผู้ถือหุ้นมักเป็นคนในครอบครัวเดียวกัน หรือเป็นสามี ภรรยา ถือหุ้นกันเกินกว่าร้อยละ 50 แต่จดทะเบียนเป็นนิติบุคคล แต่การดำเนินธุรกรรมที่แท้จริงก็เป็นเพียงบุคคลธรรมดา

ดังนั้นจึงเกิดปัญหาความไม่เป็นธรรมในการจัดเก็บภาษีอากรในกรณีที่การดำเนินธุรกรรมเดียวกันแต่ถ้าใช้องค์กรธุรกิจไม่เหมือนกัน ภาวะภาษีที่เกิดขึ้นก็จะไม่เหมือนกัน ทำให้เกิดความไม่เป็นธรรมในการจัดเก็บภาษี แต่ถ้ามีการพิจารณาในเนื้อหาของการทำธุรกรรม (Substance) เพื่อจัดเก็บภาษีว่าเป็นการดำเนินธุรกรรมแบบนิติบุคคลจริงหรือไม่ หรือเป็นเพียงการจัดตั้งองค์กรธุรกิจเพื่อสิทธิประโยชน์ทางประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ เช่น การจำกัดความรับผิดของผู้เป็นหุ้นส่วน หรือ

ความน่าเชื่อถือในการเข้าทำธุรกรรม เป็นต้น แต่การจัดเก็บภาษีควรพิจารณาในเนื้อหาการเข้าทำธุรกรรมไม่ควรพิจารณาแต่เพียงรูปแบบเท่านั้น ถ้าเป็นการดำเนินธุรกรรมแบบบุคคลธรรมดาที่ควรเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาแม้ว่าจะมีการจัดตั้งองค์กรในรูปแบบนิติบุคคลก็ตาม

ในการจัดตั้งองค์กรธุรกิจในรูปแบบนิติบุคคล ผู้เป็นหุ้นส่วนหรือผู้ถือหุ้นย่อมต้องการใช้สิทธิทางกฎหมายในการจำกัดความรับผิดของผู้เป็นหุ้นส่วนหรือผู้ถือหุ้น และความน่าเชื่อถือในการทำธุรกิจรวมทั้งมองถึงโอกาสในการขยายกิจการออกไปในอนาคต

การต้องการใช้สิทธิประโยชน์ในการจำกัดความรับผิดของผู้เป็นหุ้นส่วน เช่นตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์กำหนดให้ผู้ถือหุ้นรับผิดจำกัดเฉพาะหุ้นที่ลงทุนไปแล้วเท่านั้น แต่ถ้าเป็นการดำเนินธุรกิจโดยใช้รูปแบบบุคคลธรรมดาก็จะต้องรับผิดอย่างไม่จำกัด ทำให้ผู้ประกอบการต้องทำการจดทะเบียนบริษัทกับกระทรวงพาณิชย์ เพื่อประกอบการในรูปแบบของนิติบุคคล ซึ่งประมวลกฎหมายของไทยกำหนดหน่วยภาษีโดยอิงจากรูปแบบสถานะในทางกฎหมายตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ ดังนั้นจึงกำหนดให้ผู้จดทะเบียนเป็นนิติบุคคลต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล แม้ว่าจะเป็นการดำเนินธุรกิจโดยบุคคลธรรมดาก็ตาม เพราะพิจารณาแต่เพียงรูปแบบสถานะในทางกฎหมายเท่านั้นมิได้พิจารณาเนื้อหาที่แท้จริง ดังนั้นแทนที่รัฐจะสามารถเก็บภาษีตามหลักความสามารถที่แท้จริงของผู้เสียภาษี (Ability to pay) ก็อาจเกิดความเหลื่อมล้ำทางภาษีเพราะการจัดองค์กรธุรกิจเพื่อประโยชน์ของผู้ถือหุ้นในการจำกัดสิทธิความรับผิดตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ทำให้รัฐเก็บได้เฉพาะภาษีเงินได้นิติบุคคลเท่านั้น ไม่สามารถให้เสียภาษีในระดับผู้ถือหุ้น เพราะกฎหมายประมวลรัษฎากรมิได้มีบทบัญญัติให้บริษัทขนาดเล็กเสียภาษีเงินได้ในระดับผู้ถือหุ้น ก่อให้เกิดความไม่เป็นธรรมในการจัดเก็บภาษีซึ่งขัดต่อหลักภาษีอากรที่ดี

นอกจากนี้การจัดตั้งนิติบุคคลมิใช่ว่าบุคคลธรรมดาจะเข้าถึงหรือสามารถจัดตั้งเป็นนิติบุคคลได้ทุกกลุ่ม ยกตัวอย่างเช่น บุคคลธรรมดาที่มีเงินได้ในรูปแบบเงินเดือนหรือค่าแรงงาน ไม่สามารถจัดตั้งรูปแบบนิติบุคคลเพื่อมาทำงานในรูปแบบของเงินเดือนหรือค่าแรงงานได้ ดังนั้นต้องทำในรูปแบบของบุคคลธรรมดาเท่านั้น ซึ่งต่างจากบุคคลธรรมดาที่มีรายได้จากหลายแหล่งนอกจากแหล่งเงินเดือนและค่าแรง สามารถกระจายฐานเงินได้ของตนในรูปแบบนิติบุคคลหรือมีโอกาสนในการจัดตั้งห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลเพื่อกระจายฐานเงินได้ทำให้ฐานภาษีต่ำลงกว่าการดำเนินธุรกรรมในรูปแบบของบุคคลธรรมดา

ตัวอย่างเช่น ในปี 2556 นาย ก มีเงินเดือนซึ่งเป็นเงินได้ทั้งปี 5 ล้านบาทอัตราภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาของนาย ก ตกอยู่ที่อัตราภาษีสูงสุด 35% ซึ่งเป็นอัตราใหม่ตามพระราชกฤษฎีกา ฉบับ

ที่ 575³ เปรียบเทียบกับ นาย ข ถ้ามีรายได้หลายประเภท รวมทั้งสิ้น 5 ล้านบาทเช่นกัน แต่มิใช่เป็นเงินได้ประเภทเงินเดือน ดังนั้นนาย ข สามารถที่จะกระจายฐานรายได้โดยการจัดตั้งบริษัท ห้างหุ้นส่วนจำกัด ในรูปแบบของนิติบุคคล หรือ ในรูปแบบของห้างหุ้นส่วนสามัญ หรือ คณะบุคคลเพื่อกระจายฐานภาษีออกเป็นหลาย ๆ ฐาน เพื่อให้เกิดภาวะภาษีน้อยลง

จะเห็นได้ว่าการจัดเก็บภาษีโดยพิจารณาแต่เพียงรูปแบบ (Form) ของการดำเนินธุรกรรมเท่านั้น โดยมีได้พิจารณาถึงเนื้อหาที่แท้จริงในการเข้าทำธุรกรรมทำให้เกิดความไม่เป็นธรรมในการจัดเก็บภาษี ตามหลักการภาษีอากรทั่วไป การจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาจัดเก็บตามหลักความสามารถของผู้มีเงินได้ (Ability to pay) มุ่งถึงความสามารถในการชำระภาษีตามความก้าวหน้าของรายได้ เพื่อสร้างความเป็นธรรมต่อหน่วยภาษีทุก ๆ หน่วย ดังนั้นถ้าเราพิจารณาตามเนื้อหาของการเข้าทำธุรกรรมจะเห็นได้ว่าแม้ว่า นาย ข จะเข้าทำธุรกรรมโดยการจัดตั้งเป็นนิติบุคคลก็ตาม แต่ในการดำเนินธุรกรรมที่แท้จริงก็เป็นเพียงการทำธุรกรรมของบุคคลธรรมดาเท่านั้น ดังนั้นจึงควรเสียภาษีในระดับผู้ถือหุ้น รวมเป็นรายได้ของผู้ถือหุ้นทั้งหมด ไม่ควรแยกเสียในระดับบริษัท เพียงเพราะการจำแนกประเภทภาษีโดยการพิจารณาแต่เพียงรูปแบบการจดทะเบียนเป็นนิติบุคคลตามกฎหมายเท่านั้น แต่ควรพิจารณาถึงรายละเอียดที่แท้จริงในการเข้าทำธุรกรรมนั้น ๆ ด้วย

4.2 ความแตกต่างของบทบัญญัติในการคำนวณภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาและภาษีเงินได้นิติบุคคล

การคำนวณภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาและภาษีเงินได้นิติบุคคลมีวิธีการคำนวณที่แตกต่างกันทั้งในเรื่องของอัตราภาษี เกณฑ์การรับรู้รายได้และการหักค่าใช้จ่ายหรือค่าลดหย่อนต่าง ๆ ดังนั้นจึงมีการเลือกหรือจัดตั้งองค์กรธุรกิจเพื่อใช้ประโยชน์ในทางภาษี ซึ่งในต่างประเทศเรียกว่า “Tax Shelter”⁴ หลักเกณฑ์ของ Tax Shelter ก็เพื่อที่จะใช้สิทธิประโยชน์ตามที่กฎหมายอนุญาตให้ทำได้ เพราะภาษีเป็นต้นทุนหนึ่งของการทำธุรกิจจึงมีความพยายามที่จะลดภาระเงินได้สุทธิให้ลดลง เพื่อเสียภาษีน้อยลง เช่นเรื่องผลขาดทุนสะสม การหักจ่ายตามจริงหรือแบบเหมา ในการพิจารณาความแตกต่างของภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาและภาษีเงินได้นิติบุคคล สามารถพิจารณาได้ดังต่อไปนี้

³ พระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยการลดอัตรารัษฎากร(ฉบับที่ 575) ร.จ. ฉบับกฤษฎีกา เล่ม ๑๓๐ ตอนที่ ๑๒๓ ก วันที่ ๒๓ ธันวาคม ๒๕๕๖

⁴ กิติพงศ์ อรุณพิพัฒน์พงศ์, บัญญัติ 10 ประการในการวางแผนภาษีอากร (สำนักพิมพ์การเงินธนาคาร, 2536).ก หน้า 19-24

4.2.1 ความแตกต่างในอัตราภาษีเงินได้ระหว่างภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาและภาษีเงินได้นิติบุคคล

อัตราภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาและภาษีเงินได้นิติบุคคลมีอัตราภาษีที่แตกต่างกัน กล่าวคือ อัตราภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาเป็นอัตราก้าวหน้า (Progressive Rate) คืออัตราร้อยละ 5-37 ของเงินได้พึงประเมินในขณะที่ภาษีเงินได้นิติบุคคลเป็นอัตราภาษีที่คงที่ ซึ่งแต่เดิมเสียในอัตราร้อยละ 30 ของกำไรสุทธิ และมีพระราชกฤษฎีกาลดอัตราภาษีเงินได้นิติบุคคลคงเหลือร้อยละ 23 ในปี 2555 และร้อยละ 20 ในปี 2556 และปี 2557⁵

จะเห็นว่าอัตราภาษีเงินได้นิติบุคคลในปัจจุบันเริ่มมีแนวโน้มลดลง ถึงแม้ว่าจะมีการออกเป็นพระราชกฤษฎีกาก็ตาม แต่แนวทางในการกำหนดอัตราภาษีสำหรับภาษีเงินได้นิติบุคคลมีแนวโน้มลดลงเรื่อย ๆ ดังนั้นเมื่อภาษีเงินได้นิติบุคคลถูกกว่าภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา จึงเกิดความพยายามในการจัดตั้งองค์กรธุรกิจในรูปแบบของนิติบุคคลมากขึ้นเพื่อให้สิทธิประโยชน์ทางภาษี เพราะหากประกอบกิจการในรูปแบบบุคคลธรรมดาที่ต้องเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาซึ่งมีอัตราภาษีที่สูงกว่าภาษีเงินได้นิติบุคคล

แต่อย่างไรก็ตามพระราชกฤษฎีกา (ฉบับที่ 530) สำหรับการลดอัตราภาษีเงินได้นิติบุคคลก็มีผลบังคับใช้แค่เพียง 3 ปี ซึ่งจะสิ้นสุดในปี 2557 ดังนั้นถ้าไม่มีการประกาศพระราชกฤษฎีกาลดอัตราเพิ่มเติม หรือขยายระยะเวลา ก็ต้องกลับไปใช้กฎหมายหลักระดับพระราชบัญญัติ ซึ่งบัญญัติอัตราภาษีเงินได้นิติบุคคลไว้ที่ร้อยละ 30 ตามเดิม และอัตราภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาที่ประกาศลดอัตราก็ใช้บังคับเพียง 2 ปีเท่านั้นคือ ปี 2556 และปี 2557 ดังนั้นถ้าไม่มีพระราชกฤษฎีกาออกมาขยายระยะเวลาบังคับใช้ หรือไม่มีการแก้กฎหมายในระดับพระราชบัญญัติ อัตราภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาก็ต้องกลับไปใช้อัตราเดิมตามตารางอัตราภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาตามประมวลรัษฎากร

ภาระภาษีของนิติบุคคลเมื่อมีการจดทะเบียนเป็นรูปแบบนิติบุคคลตามประมวลแพ่งและพาณิชย์ ประมวลรัษฎากรก็จะกำหนดให้เสียภาษีเงินได้นิติบุคคลในอัตรากำหนดที่ซึ่งโดยทั่วไปคือร้อยละ

⁵ พระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการลดอัตราและยกเว้นรัษฎากร (ฉบับที่ 530) พ.ศ. 2555

มาตรา 5 ให้ลดอัตราภาษีเงินได้ตาม (ก) ของ (๒) สำหรับบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล แห่งบัญชีอัตราภาษีเงินได้ท้ายหมวด 3 ในลักษณะ 2 แห่งประมวลรัษฎากร และคงจัดเก็บในอัตราดังต่อไปนี้ เป็นเวลาสามรอบระยะเวลาบัญชีต่อเนื่องกัน

(1) ร้อยละยี่สิบสามของกำไรสุทธิของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล สำหรับหนึ่งรอบระยะเวลาบัญชีแรกที่เริ่มในหรือหลังวันที่ ๑ มกราคม พ.ศ. 2555

(2) ร้อยละยี่สิบของกำไรสุทธิของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล สำหรับสองรอบระยะเวลาบัญชีถัดมาที่เริ่มในหรือหลังวันที่ ๑ มกราคม พ.ศ. 2556

ละ 30 แต่ในปี 2555 ได้มีพระราชกฤษฎีกาลดอัตราภาษีเงินได้นิติบุคคลคงเหลือร้อยละ 23 และ อัตราร้อยละ 20 ในปี 2556 และปี 2557 โดยมีการพิจารณาเงื่อนไขในการกำหนดหลักเกณฑ์การเสีย ภาษีตามมาตรา 65 ที่คำนวณจากรายได้ของกิจการและเนื่องจากกิจการตามมาตรา 65 ทวิและ รายจ่ายต้องห้ามตามมาตรา 65 ตริ ขณะที่รูปแบบบุคคลธรรมดาเสียภาษีแบบภาษีเงินได้บุคคล ธรรมดาตามอัตราก้าวหน้าตามขั้นของรายได้ในอัตราร้อยละ 5-37 หรืออัตราสูงสุดที่ร้อยละ 35 สำหรับรอบปีภาษี 2556 และปี 2557

ดังนั้นจะเห็นได้ว่าอัตราภาษีเงินได้ที่แท้จริง (Effective Tax Rate) ของภาษีเงินได้ นิติบุคคลมีได้อยู่ที่อัตราร้อยละ 37 ซึ่งเป็นอัตราขั้นสูงสุดของภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาไม่ แต่อัตรา ภาษีเงินได้ที่แท้จริงเปลี่ยนเป็นอัตราร้อยละ 30.7 ในปี 2555 และอัตราร้อยละ 28 ในปี 2556 และปี 2557 ซึ่งสามารถดูรายละเอียดได้จากตารางคำนวณอัตราภาษีเงินได้ที่แท้จริง ดังต่อไปนี้

ตารางที่ 5
การคำนวณอัตราภาษีเงินได้ที่แท้จริง (Effective Tax Rate)
ของภาษีเงินได้นิติบุคคล ปี 2554-2557

	ปี 2554	ปี 2555	ปี 2556	ปี 2557
กำไรสุทธิ	100	100	100	100
หักภาษีเงินได้นิติบุคคล	30%	23%	20%	20%
ภาษีเงินได้นิติบุคคล	23	23	20	20
คงเหลือจ่ายเงินปันผล	70	77	80	80
หักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่าย 10%	7	7.7	8	8
รวมภาระภาษีทั้งสิ้น 2 ระดับ	37	30.7	28	28
อัตราภาษีเงินได้ที่แท้จริง	37%	30.7%	28%	28%

นอกจากอัตราภาษีที่แตกต่างกันแล้วยังต้องพิจารณาถึงประเภทเงินได้ รายรับ การ หักจ่าย การแบ่งปันผล เพราะในแง่ของภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาและภาษีเงินได้นิติบุคคล กฎหมายกำหนดให้รับรู้ต่างกัน เช่นการหักจ่ายบางกรณีนิติบุคคลสามารถหักได้ 2 เท่าเช่น

รายจ่ายการฝึกอบรมพนักงาน⁶ หรือบางกรณีบุคคลธรรมดาที่สามารถหักรายจ่ายแบบเหมาได้มากถึง 80% เป็นต้น หรือกรณีนิติบุคคลสามารถได้สิทธิพิเศษทางภาษีเช่น การยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลในกรณีการขอส่งเสริมการลงทุน (BOI) ซึ่งไม่สามารถใช้รูปแบบธุรกิจแบบบุคคลธรรมดาในการขอส่งเสริมการลงทุนได้ หรือกรณีของภาษีหัก ณ ที่จ่าย เป็นต้น หรือในกรณีของเงินได้ประเภทเงินเดือนหรือการจ้างแรงงาน ซึ่งไม่สามารถใช้รูปแบบของนิติบุคคลในการทำธุรกรรมนี้ได้ ต้องเป็นบุคคลธรรมดาเท่านั้น (ซึ่งจะอธิบายรายละเอียดในหัวข้อ 4.2.2)

ตัวอย่างเช่น นาย ก เป็นพนักงานบริษัทมีเงินได้สุทธิในปี 2556 เป็นจำนวนเงิน 7 ล้านบาท ดังนั้นนาย ก ต้องเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาตามอัตราภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาที่บังคับใช้ในปี 2556 ตามพระราชกฤษฎีกา ฉบับที่ 575 ที่มีการลดอัตราภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาลงมาให้อัตราสูงสุดอยู่ที่ 35% (สามารถดูรายละเอียดได้ในตารางที่ 3 ภายใต้อำนาจข้อ 2.3.1)

ดังนั้นเงินได้สุทธิของนาย ก 7 ล้านบาท สามารถคำนวณภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาได้ดังต่อไปนี้

เงินได้ 150,000 บาทแรก	ได้รับยกเว้นภาษี			
เงินได้ 150,000 บาท	เสียภาษีในอัตรา 5%	เป็นเงิน	7,500	บาท
เงินได้ 200,000 บาท	เสียภาษีในอัตรา 10%	เป็นเงิน	20,000	บาท
เงินได้ 200,000 บาท	เสียภาษีในอัตรา 15%	เป็นเงิน	30,000	บาท
เงินได้ 300,000 บาท	เสียภาษีในอัตรา 20%	เป็นเงิน	60,000	บาท
เงินได้ 1,000,000 บาท	เสียภาษีในอัตรา 25%	เป็นเงิน	250,000	บาท
เงินได้ 2,000,000 บาท	เสียภาษีในอัตรา 30%	เป็นเงิน	600,000	บาท
เงินได้ 3,000,000 บาท	เสียภาษีในอัตรา 35%	เป็นเงิน	1,050,000	บาท
รวมเงินได้สุทธิ 5 ล้านบาท	เสียภาษีเป็นเงินทั้งสิ้น		2,017,500	บาท

แต่ถ้าเป็นกรณีนาย ก ประกอบกิจการในรูปแบบของห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล หรือบริษัทจำกัด ซึ่งต้องมีใช้กรณีเงินได้ประเภทเงินเดือนหรือค่าจ้างแรงงานเพราะไม่สามารถทำในรูปแบบของนิติบุคคลได้ เช่น นาย ก เปิดบริษัทจำกัดโดยมี นาย ก ถือหุ้น 90% นาย ข และ นาย ค

⁶ พระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการยกเว้นรัษฎากร (ฉบับที่ 437) พ.ศ.

ถือหุ้นคนละ 5% บริษัท ก ข ค มีเงินได้สุทธิในปี 2556 เป็นจำนวนเงิน 7 ล้านบาท ดังนั้นอัตราภาษีเงินได้นิติบุคคลในปี 2556 ตามพระราชกฤษฎีกา ฉบับที่ 530 ให้ลดอัตราภาษีเงินได้นิติบุคคลจากอัตรา 30% คงเหลือที่ 20% ดังนั้น เงินได้สุทธิของกิจการบริษัท ก ข ค จำนวน 7 ล้านบาทก็ต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลในอัตรา 20% คิดเป็นจำนวนเงิน 1,400,000 บาท และเมื่อนำกำไรที่เหลือจากการหักภาษีเงินได้นิติบุคคลจ่ายปันผลให้กับผู้ถือหุ้น 5,600,000 บาท ก็ต้องเสียภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่ายสำหรับเงินปันผลอีก 10% เป็นจำนวนเงิน 560,000 บาท ซึ่งผู้ถือหุ้นสามารถนำไปเครดิตภาษีเงินปันผลได้ตามมาตรา 47 ทวิ รวมภาษีเงินได้นิติบุคคลทั้งสิ้นในระดับกิจการ 1,400,000 บาทและในระดับผู้ถือหุ้น 560,000 รวมเป็นเงิน 1,960,000 บาท

จะเห็นได้ว่าถ้าประกอบธุรกิจในรูปแบบของบุคคลธรรมดาที่มีเงินได้สุทธิ 7 ล้านบาท ต้องเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาทั้งสิ้น 2,017,500 บาท คิดเป็นอัตราภาษีเงินได้ที่แท้จริง 28.82% แต่ถ้าประกอบธุรกิจแบบนิติบุคคล เงินได้สุทธิ 7 ล้านบาทจะเสียภาษีทั้ง 2 ระดับคือในระดับกิจการ และในระดับผู้ถือหุ้น รวมแล้วเป็นเงิน 1,960,000 บาท คิดเป็นอัตราภาษีเงินได้ที่แท้จริง คือ 28% เท่านั้น ซึ่งเสียภาษีเงินได้ต่ำกว่าการประกอบธุรกิจในรูปแบบของบุคคลธรรมดา

ดังนั้นการแบ่งแยกการเสียภาษีโดยอาศัยหลักเกณฑ์ในการแบ่งแยกตามรูปแบบที่มีการจดทะเบียนและไม่จดทะเบียนตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์จึงก่อให้เกิดความแตกต่างในเชิงภาษีอากร ทั้ง ๆ ที่นิติบุคคลที่เกิดขึ้นอาจไม่ใช่นิติบุคคลที่แท้จริงแต่เป็นการดำเนินธุรกิจโดยบุคคลธรรมดาเพียงแต่จดทะเบียนเป็นรูปแบบนิติบุคคลเท่านั้น

แต่อย่างไรก็ตามในการจัดตั้งองค์กรธุรกิจในรูปแบบนิติบุคคล มีกฎหมายที่เกี่ยวข้องค่อนข้างมาก และยังมีข้อบังคับและค่าใช้จ่ายในการดำเนินการ ในการทำธุรกิจมีให้ทุกคนที่จะสามารถเข้าถึงรูปแบบองค์กรธุรกิจแบบนิติบุคคลได้ทั้งหมด ดังนั้นการจัดเก็บภาษีเงินได้ตามประมวลรัษฎากรที่ใช้การแบ่งหน่วยภาษี โดยพิจารณาจากรูปแบบการจดทะเบียน จึงก่อให้เกิดความไม่เป็นธรรมในการจัดเก็บภาษี ซึ่งขัดกับหลักการจัดเก็บภาษีอากรที่ดีที่ควรจัดเก็บภาษีให้เกิดความเป็นธรรม

4.2.2 ความแตกต่างในวิธีการคำนวณภาษีเงินได้ระหว่างภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาและภาษีเงินได้นิติบุคคล

วิธีการคำนวณภาษีเงินได้นิติบุคคลและภาษีเงินได้บุคคลธรรมามีข้อพิจารณาอยู่หลายประการ ดังต่อไปนี้

ก. พิจารณาจากประเภทของเงินได้ รายรับ การหักค่าใช้จ่าย การแบ่งปันผล กำไร

ตามประมวลรัษฎากรของไทย แบ่งประเภทเงินได้ออกเป็นหลายประเภท ซึ่งประเภทเงินได้ตามมาตรา 40 แต่ละประเภทก็กำหนดให้หักรายจ่ายได้ไม่เท่ากัน มีทั้งอนุญาตให้หักรายจ่ายได้ตามที่จ่ายจริง และการหักรายจ่ายแบบเหมา การหักค่าใช้จ่ายบางอย่างที่กฎหมายอนุญาตซึ่งอาจจะอยู่ในอัตราที่ต่ำมาก เช่น เงินได้จากการเป็นลูกจ้าง หักรายจ่ายได้เพียงร้อยละ 40 แต่ไม่เกิน 60,000 บาท เมื่อเทียบกับเงินได้จากการประกอบการค้า ถ้าเป็นเงินได้ประเภทอื่น เช่น จากการค้าขายบางอย่าง กฎหมายอนุญาตให้หักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาได้ตั้งแต่ร้อยละ 40 ถึง 85 หรือถ้ามีค่าใช้จ่ายตามจำเป็นและสมควร ก็อาจขอหักค่าใช้จ่ายมากกว่าค่าใช้จ่าแบบเหมาได้อีก ซึ่งอาจถือได้ว่าเป็นการใช้สิทธิตามกฎหมาย

แต่กรณีของบริษัทจะมีกฎหมายที่เกี่ยวข้องมากกว่ากรณีของบุคคลธรรมดา ในการกำหนดว่ากฎหมายจะอนุญาตให้หักรายจ่ายได้หรือไม่ หรืออนุญาตให้หักได้แบบใด และมีกรณียกเว้นเป็นสิทธิไว้โดยเฉพาะ และต้องเข้าเงื่อนไขที่กฎหมายกำหนด แต่ถ้ามีกฎหมายให้สิทธิไว้ก็สามารถหักรายจ่ายได้ซึ่งในบางครั้งก็สามารถหักได้มากกว่าที่จ่ายจริง เพราะกฎหมายต้องการส่งเสริมสิทธิบางอย่างในขณะนั้น เช่น การส่งพนักงานไปอบรม สามารถหักรายจ่ายได้ 200% คือ สามารถหักรายจ่ายได้เป็น 2 เท่าจากที่จ่ายจริง ถ้าผู้ประกอบการสามารถใช้ประโยชน์จากกฎหมายโดยการหักค่าใช้จ่ายได้มากเท่าไร ก็เป็นการลดภาระภาษีได้มากเท่านั้น ทำให้ต้นทุนในการทำธุรกิจต่ำลง

การรับรู้รายได้ของบุคคลธรรมดาและนิติบุคคลก็ใช้เกณฑ์ในการคำนวณไม่เหมือนกัน เช่นภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาใช้เกณฑ์การรับรู้รายได้เป็นเกณฑ์เงินสด แต่ถ้าเป็นนิติบุคคลประมวลรัษฎากรกำหนดให้ใช้เกณฑ์สิทธิในการรับรู้รายได้และการจับคู่กับค่าใช้จ่าย (Matching Principle)

การแบ่งปันกำไร บริษัทจะจ่ายให้กับผู้ถือหุ้นในรูปของเงินปันผล ซึ่งถ้าเป็นบริษัทจำกัดก็อาจจะได้รับยกเว้นภาษีเงินปันผลทั้งหมด หรือได้รับการยกเว้น 50% แต่ต้องเข้าเกณฑ์ตามเงื่อนไขที่กฎหมายกำหนด แต่ถ้าเป็นกรณีบุคคลธรรมดา เงินปันผลที่ได้รับจะต้องถูกหัก ภาษี ณ ที่

จ่าย 10% แต่ก็มีสิทธิเลือกไม่ต้องนำมารวมคำนวณกับเงินได้อื่น ๆ เพื่อเสียภาษีอีก หรือถ้าจะนำมารวมคำนวณก็จะได้รับเครดิตภาษีเงินปันผลสูงสุดถึง 3/7 ของเงินปันผลที่ได้รับ⁷

ข. พิจารณาจากการใช้สิทธิประโยชน์ของกิจการ การหักค่าเสื่อมราคา และการใช้ผลขาดทุน

กรณีองค์กรธุรกิจแบบบุคคลธรรมดาและรูปแบบบริษัท สิทธิประโยชน์ทางภาษีในการส่งเสริมการลงทุนไม่เท่ากัน ดังนั้นผู้ประกอบการอาจต้องพิจารณาถึงการให้สิทธิประโยชน์ทางภาษีเพื่อลดภาระภาษีของกิจการ เช่น การส่งเสริมการลงทุน (BOI) ต้องพิจารณาว่ากิจการใดจะสามารถใช้สิทธิประโยชน์จากการส่งเสริมการลงทุนได้ เช่น ถ้าต้องการขอรับการส่งเสริมการลงทุนจากสำนักงานคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุนเพื่อสิทธิประโยชน์ในทางภาษีในส่วนที่เป็นการยกเว้นภาษีอากรขาเข้า ยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคล เช่นนี้ สำนักงานส่งเสริมการลงทุนก็จะอนุญาตให้เป็นรูปแบบนิติบุคคลเท่านั้นที่สามารถขอรับการส่งเสริมการลงทุนได้ ถ้าเป็นบุคคลธรรมดาก็จะขอรับการส่งเสริมการลงทุนไม่ได้

หรือกรณีประโยชน์ของการหักค่าเสื่อมราคา บุคคลธรรมดาก็ไม่สามารถใช้สิทธิในการหักค่าเสื่อมราคาได้ แต่บริษัท สามารถใช้สิทธิในการหักค่าเสื่อมราคา ซึ่งในบางกรณีสามารถใช้สิทธิในการหักค่าเสื่อมราคาเป็นพิเศษได้อีกด้วย เช่น ในกรณีของกิจการ SMEs สามารถหักค่าเสื่อมราคาในอัตราเร่ง คือ ได้สิทธิหักค่าเสื่อมราคามากกว่ากรณีปกติของกิจการทั่วไป ดังเช่นกรณีของเครื่องจักรและอุปกรณ์ของเครื่องจักรที่ใช้สำหรับการวิจัยและพัฒนาเทคโนโลยี สามารถหักค่าเสื่อม

⁷ ประมวลรัษฎากร มาตรา 47 ทวิ ให้ผู้มีเงินได้ตามมาตรา 40 (4)(ข) ซึ่งได้รับจากบริษัท หรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายไทยได้รับเครดิตในการคำนวณภาษี โดยให้นำอัตราภาษีเงินได้ที่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลนั้น ต้องเสียหารด้วยผลต่างของหนึ่งร้อยลบด้วยอัตราภาษีเงินได้ดังกล่าวนั้น ได้ผลลัพธ์เท่าใดให้คุณด้วยจำนวนเงินปันผลหรือเงินส่วนแบ่งของกำไรที่ได้รับ ผลลัพธ์ที่ได้เป็นเครดิตในการคำนวณภาษี ในกรณีที่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลผู้จ่ายเงินได้ประกอบกิจการที่ต้องเสียภาษีเงินได้หลายอัตรา ผู้จ่ายเงินได้ต้องระบุในหนังสือรับรองการหักภาษี ณ ที่จ่าย ให้ชัดเจนว่าเงินได้ที่จ่ายนั้นจำนวนใดได้มาจากกิจการที่ต้องเสียภาษีเงินได้ในอัตราใด

เครดิตภาษีที่คำนวณได้ตามความในวรรคหนึ่งให้นำมารวมคำนวณเป็นเงินได้พึงประเมินเพื่อเสียภาษีเงินได้ตามเกณฑ์ในมาตรา 48 เป็นเงินภาษีทั้งสิ้นเท่าใดให้นำเครดิตภาษีที่คำนวณได้ดังกล่าวหักออกจากภาษีที่ต้องเสียถ้ายังขาดหรือเหลือเท่าใดให้ผู้มีเงินได้เสียภาษีสำหรับจำนวนที่ขาด หรือมีสิทธิได้รับเงินจำนวนที่เหลือนั้นคืน

ราคาได้ในอัตราร้อยละ 40 ของมูลค่าทรัพย์สินในวันที่ได้มา ส่วนที่เหลือทยอยหักตามเงื่อนไขและอัตราที่กฎหมายกำหนด⁸

ในส่วนของการใช้ประโยชน์ทางภาษีอากรในเรื่องผลขาดทุนของบริษัท โดยการหักเป็นค่าใช้จ่ายของบริษัทได้ไม่เกิน 5 ปี ก็สามารถทำได้เฉพาะกรณีของนิติบุคคล แต่กรณีของบุคคลธรรมดาตามกฎหมายก็ไม่อนุญาตให้ใช้ผลขาดทุนทางภาษีมาหักเป็นค่าใช้จ่าย

4.3 การนำแนวคิดของรูปแบบ S Corporation มาปรับใช้กับห้างหุ้นส่วนสามัญนิติบุคคล ห้างหุ้นส่วนจำกัด และบริษัท

จากหัวข้อ 4.1 ข้างต้นจะเห็นได้ว่าบทบัญญัติตามประมวลรัษฎากรของไทยพิจารณาการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลตามสถานะทางกฎหมายตามประมวลแพ่งและพาณิชย์ เมื่อมีการจดทะเบียนเป็นนิติบุคคลก็จะได้รับสิทธิเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล ในขณะที่กฎหมายของประเทศสหรัฐอเมริกา การจัดเก็บภาษีมีการพิจารณาถึงเนื้อหาในการเข้าทำธุรกรรม (Substance) มากกว่าการพิจารณาแค่เพียงรูปแบบ (Form) ทางกฎหมายเท่านั้น ซึ่งแม้ว่าจะมีรูปแบบเป็นนิติบุคคลก็ตามแต่ถ้าเนื้อหาเป็นการประกอบธุรกรรมแบบบุคคลธรรมดาก็สามารถที่จะเสียภาษีในระดับผู้ถือหุ้นแค่เพียงระดับเดียวได้ โดยไม่ต้องไปเสียภาษีในระดับบริษัทแต่อย่างใด เป็นการพิจารณาถึงสาระสำคัญของหน่วยธุรกิจมากกว่าพิจารณาแต่เพียงรูปแบบเท่านั้น เช่นหลักการในเรื่อง S Corporation จะเห็นได้ว่ากฎหมายของต่างประเทศ ไม่พิจารณาหน่วยภาษีเงินได้จากความเป็นนิติบุคคลเป็นหลัก แต่จะพิจารณาจากความสัมพันธ์ของหุ้นส่วนหรือผู้ถือหุ้นต่อกิจการเป็นหลัก หากมีความสัมพันธ์กันมาก เช่น ห้างหุ้นส่วนจำกัดที่หุ้นส่วนกับผู้บริหารและผู้แทนนิติบุคคลเป็นคน ๆ เดียวกัน กฎหมายมักจะกำหนดให้เสียภาษีในระดับผู้ถือหุ้นหรือผู้เป็นหุ้นส่วน แต่ถ้านิติบุคคลนั้นมีความสัมพันธ์กับหุ้นส่วนหรือผู้ถือหุ้นน้อย เช่นบริษัทจำกัดหรือบริษัทจำกัดมหาชน ที่ผู้ถือหุ้นอาจมีใช้กรรมการบริษัทและอาจมีได้เป็นคณะผู้บริหาร นิติบุคคลพวกนี้ก็มักจะถูกกำหนดให้เสียภาษีเงินได้นิติบุคคลเพราะมีการแยกอย่างชัดเจนระหว่างตัวบริษัทและผู้ถือหุ้น

เมื่อประมวลรัษฎากรของไทยไม่มีบทบัญญัติสำหรับพิจารณาให้นิติบุคคลขนาดเล็ก ที่มีสาระสำคัญในการดำเนินธุรกิจแบบบุคคลธรรมดาแต่จัดตั้งขึ้นในรูปแบบนิติบุคคลเสียภาษีเงินแบบบุคคลธรรมดาในระดับผู้ถือหุ้น จึงก่อให้เกิดความไม่เป็นธรรมในการจัดเก็บภาษีทั้งต่อตัวผู้เสียภาษีและ การเสียภาษีโดยการจัดตั้งนิติบุคคลเพื่อให้ได้รับสิทธิในการเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลในอัตราที่ต่ำ

⁸ ประมวลรัษฎากร พระราชกฤษฎีกา (ฉบับที่ 145) มาตรา 4 ทวิ

กว่าภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา เพราะกฎหมายมีการปรับลดอัตราภาษีเงินได้นิติบุคคลลงมา เหลือ 23% ในปี 2555 และ 20% สำหรับปี 2556 และปี 2557 และมีแนวโน้มในการปรับลดอัตราภาษีเงินได้นิติบุคคลในระยะยาวซึ่งจะปรับให้ต่ำกว่า 30%

ดังนั้นในวิทยานิพนธ์ฉบับนี้จึงมีการศึกษาถึงหลักการความเป็นไปได้ในการพิจารณานำหลักการ S Corporation ของกฎหมายภาษีอากรประเทศสหรัฐอเมริกา มาบังคับใช้กับนิติบุคคลขนาดเล็กของไทย เพราะมีบริษัทและห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลขนาดเล็กของไทยเป็นจำนวนมากที่แท้จริงแล้ว เป็นการเข้าทำธุรกรรมโดยบุคคลธรรมดา หรือเป็นการทำธุรกิจของบุคคลในครอบครัว ผู้ถือหุ้นเป็นผู้บริหารของกิจการเสียเป็นส่วนมาก เพียงแต่ทำในรูปแบบของนิติบุคคลเท่านั้น จึงมิใช่การดำเนินธุรกิจในรูปแบบนิติบุคคลอย่างแท้จริง

หลักการของ S Corporation ตามกฎหมายของประเทศสหรัฐอเมริกาแล้วในบทที่ 3 ซึ่งหลักการ S Corporation เป็นมาตรการพิเศษที่ทางสรรพากรสหรัฐออกมาเพื่อให้สิทธิกับนิติบุคคลขนาดเล็กที่สามารถเลือกเสียภาษีเงินได้แบบบุคคลธรรมดาได้ แต่เป็นการเสียตามหลักการ Pass-through System คือเสียในระดับผู้ถือหุ้น โดยไม่ต้องเสียในระดับบริษัท แต่มีได้เป็นบทบังคับเด็ดขาด ผู้ถือหุ้นสามารถเลือกเสียภาษีในระดับบริษัทก็ได้ หรือจะเลือกเสียภาษีในระดับเดียวคือในระดับผู้ถือหุ้นเท่านั้นก็ได้ แต่มีบทบังคับที่ต้องปฏิบัติตามอย่างเคร่งครัด และมีคุณสมบัติเงื่อนไขต่าง ๆ ที่ต้องเป็นไปตามที่กฎหมายกำหนดเท่านั้น ถ้าไม่ปฏิบัติตามก็จะได้ไม่ได้รับสิทธิในการเสียภาษีเงินได้ในระดับผู้ถือหุ้นส่วนทันที

S Corporation เป็นการเสียภาษีในระดับผู้ถือหุ้นส่วนตามหลักการ Pass-Through System ซึ่งหลักการนี้จะไม่มีการเก็บภาษีในระดับนิติบุคคล แต่จะเป็นการเก็บภาษีในระดับบุคคลธรรมดาคือในระดับผู้ถือหุ้นส่วนหรือผู้ถือหุ้น โดยมีเหตุผลสนับสนุนคือ นิติบุคคลเป็นเพียงบุคคลที่สมมติขึ้นมาจากบุคคลธรรมดาในกลุ่มหนึ่งแต่รายได้ที่แท้จริงของนิติบุคคลจะถูกส่งผ่าน (Pass Through) ไปยังบุคคลธรรมดาในท้ายที่สุด ดังนั้นเพื่อไม่ให้เกิดความซ้ำซ้อนเชิงเศรษฐศาสตร์ของการจัดเก็บภาษี เพราะประเทศสหรัฐอเมริกา ไม่มีระบบการจัดภาษีซ้อนทางเศรษฐศาสตร์ เพราะใช้ระบบ Classical System (ดังรายละเอียดที่ได้อธิบายไว้ในหัวข้อ 3.1.1.2 เรื่องมาตรการทางภาษีการขจัดภาษีซ้อน) จึงควรจัดเก็บภาษีที่ระดับบุคคลธรรมดา ไม่ควรจัดเก็บที่ระดับนิติบุคคล ซึ่งสหรัฐอเมริกาได้นำหลักการ Pass Through นี้ไปใช้กับนิติบุคคลขนาดเล็ก S Corporation เพื่อทำการจัดเก็บภาษีในระดับผู้ถือหุ้นส่วนหรือผู้ถือหุ้นเท่านั้นแม้จะมีสถานะทางกฎหมายเป็นนิติบุคคลแยกต่างหากจากผู้ถือหุ้นก็ตาม แต่ก็สามารถเลือกเสียภาษีในระดับผู้ถือหุ้นแต่เพียงระดับเดียวได้

ซึ่งวิธีการจัดเก็บภาษีเงินได้จากหุ้นส่วนตามหลัก Pass Through System ในสหรัฐอเมริกา จะใช้กับห้างหุ้นส่วน (Partnerships) ห้างหุ้นส่วนจำกัดความรับผิด (Limited Liability

Partnerships) ห้างหุ้นส่วนจำกัด (Limited Partnerships) บริษัทจำกัดความรับผิด (Limited Liability Company) และบริษัท S Corporation เป็นต้น ซึ่งวิธีการจัดเก็บคือ หน่วยภาษีเหล่านี้ต้องทำการคำนวณรายรับและรายจ่ายของกิจการปรับปรุงตามหลักกฎหมายภาษีอากร แล้วออกมาเป็นผลกำไรหรือผลขาดทุนสุทธิของกิจการ แล้วให้แบ่งปันส่วนตามสัดส่วนการลงทุนของผู้ถือหุ้นหรือผู้เป็นหุ้นส่วน ตามสัญญาจัดตั้งกิจการที่ได้ทำไว้ เมื่อหุ้นส่วนหรือผู้ถือหุ้นได้รับแล้วต้องนำไปรวมกับเงินได้อื่น ๆ ของตนเพื่อคำนวณภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา จะเห็นได้ว่าวิธีการคำนวณภาษีของกิจการที่เสียภาษีแบบระบบ Pass Through System คือการส่งผ่านกำไรไปยังผู้ถือหุ้นโดยตรง โดยไม่ต้องเสียภาษีซ้ำซ้อนจากเงินได้ก่อนเดียวกัน แต่ก็ยอมรับความมีตัวตนทางกฎหมายของกิจการ คือให้กิจการคำนวณกำไรสุทธิของกิจการเสียก่อน แล้วค่อยนำกำไรสุทธิไปแบ่งปันกันระหว่างผู้เป็นหุ้นส่วนหรือผู้ถือหุ้น เพราะถ้าไม่ยอมรับความเป็นนิติบุคคลแล้ว ผู้เป็นหุ้นส่วนต้องนำรายรับและรายจ่ายของกิจการไปแบ่งปันกันตามสัดส่วนการถือหุ้นหรือสัดส่วนการลงทุนเพื่อคำนวณเงินได้ของผู้เป็นหุ้นส่วนหรือผู้ถือหุ้นแต่ละคน ซึ่งถือว่าเป็นการประสานกันระหว่างกฎหมายหุ้นส่วนบริษัทกับกฎหมายภาษีอากรได้อย่างลงตัวและเป็นระบบ

4.3.1 การปรับใช้หลัก S Corporation กับนิติบุคคลขนาดเล็กของประเทศไทย

ในหัวข้อนี้เป็นการศึกษาถึงการนำหลักการของ S Corporation มาปรับใช้กับนิติบุคคลขนาดเล็กแต่ละประเภทของไทย ซึ่งในวิทยานิพนธ์ฉบับนี้มุ่งศึกษากรณีของนิติบุคคลขนาดเล็กที่ไม่มีความเป็นนิติบุคคลอย่างแท้จริง เป็นเพียงการจัดรูปแบบเพื่อสามารถใช้สิทธิประโยชน์ทางภาษีเท่านั้น แต่โดยเนื้อแท้ในการดำเนินธุรกิจเป็นการดำเนินธุรกิจของบุคคลธรรมดาเท่านั้น ซึ่งจะปรับหลัก S Corporation กับรูปแบบของห้างหุ้นส่วนสามัญจดทะเบียน ห้างหุ้นส่วนจำกัด⁹ และบริษัท ซึ่งในการปรับใช้กับแต่ละรูปแบบต้องมีการกำหนดกฎเกณฑ์ในการพิจารณาความเป็นนิติบุคคลที่แท้จริงของกิจการเหล่านี้ว่าเป็นนิติบุคคลที่แท้จริงหรือไม่ หรือเป็นเพียงการดำเนินธุรกิจของบุคคลธรรมดาเท่านั้น

⁹ วิทยานิพนธ์ฉบับนี้ศึกษาเฉพาะกรณีห้างหุ้นส่วนสามัญจดทะเบียนและห้างหุ้นส่วนจำกัดที่มีการจดทะเบียนเป็นนิติบุคคลเท่านั้น ไม่รวมถึงกรณีห้างหุ้นส่วนที่ไม่จดทะเบียนเป็นนิติบุคคลตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์

หลักการของ S Corporation ตามกฎหมายภาษีอากรของประเทศสหรัฐอเมริกา คือ การให้สิทธิผู้เสียภาษีที่เป็นบริษัทจำกัด สามารถเลือกเสียภาษีได้ในระดับผู้ถือหุ้นแต่เพียงระดับเดียว ตามหลัก Pass-Through System ซึ่งมีคุณสมบัติหลัก ๆ ตาม Subchapter S ดังนี้

1. บริษัทจะต้องจัดตั้งขึ้นในประเทศสหรัฐอเมริกา และเมื่อต้องการที่จะเลือกเป็น S Corporation ต้องเข้าเงื่อนไขตามที่ประมวลรัษฎากรสหรัฐกำหนด และผู้ถือหุ้นส่วนทุกคนต้องลงลายมือชื่อในแบบเพื่อยื่นต่อสรรพากรสหรัฐ (Form 2553)

2. ผู้ถือหุ้นจะต้องเป็นบุคคลธรรมดา ทรัสต์ และกองมรดก และจะต้องไม่ใช่ห้างหุ้นส่วน บริษัท หรือคนต่างด้าวที่ไม่มีถิ่นที่อยู่ในสหรัฐอเมริกา

3. มีผู้ถือหุ้นไม่เกิน 100 คน (การนับจำนวนผู้ถือหุ้น ถ้าเป็นครอบครัวเดียวกันจะนับเป็นหนึ่งผู้ถือหุ้น)

4. จะต้องมีหุ้นประเภทเดียว (one class of stock)

5. กิจการของบริษัทต้องไม่ใช่กิจการ ต่อไปนี้

- สถาบันการเงิน
- บริษัทประกันชีวิต และ
- บริษัทที่จัดตั้งขึ้นในสหรัฐสำหรับการทำกิจการส่งออกผลิตภัณฑ์ที่ผลิตในประเทศสหรัฐ ซึ่งมีลักษณะพิเศษ ที่เรียกว่า Domestic international sales corporation (“DISC” are domestic corporations formed to export U.S. products)

6. ภาษีต้องสิ้นสุด 31 ธันวาคม (Section 444)

7. ผู้ถือหุ้นทุกคนต้องสมัครใจที่จะเลือกเสียภาษีแบบ S Corporation โดยยื่น form 2553 Election by a Small Business Corporation ซึ่งต้องลงชื่อโดยผู้ถือหุ้นส่วนทุกคน

จะเห็นได้ว่าถ้าเราต้องการที่จะนำหลักการ S Corporation มาใช้กับห้างหุ้นส่วนสามัญจดทะเบียน ห้างหุ้นส่วนจำกัด และบริษัท ที่เป็นนิติบุคคลขนาดเล็ก เราไม่สามารถนำหลักการทั้งหมดของ S Corporation มาปรับใช้กับนิติบุคคลขนาดเล็กของไทยได้ทั้งหมด ผู้เขียนจึงขอทำการวิเคราะห์ตามคุณสมบัติของ S Corporation และปรับให้เหมาะสมกับนิติบุคคลขนาดเล็กของไทยดังต่อไปนี้

1. **พิจารณาตามคุณสมบัติเรื่องจำนวนผู้ถือหุ้น** ของไทยนิติบุคคลเหล่านี้มีขนาดเล็กอยู่แล้ว ผู้ถือหุ้นส่วนมากจะเป็นตามขั้นต่ำที่กฎหมายกำหนด เช่น ห้างหุ้นส่วนก็ 2 คนขึ้นไป บริษัทก็ตั้งแต่ 3 คนเป็นอย่างน้อย แต่ที่ S Corporation กำหนดไว้ ห้ามมีผู้ถือหุ้นเกิน 100 คนจึงไม่เป็นปัญหาในการบังคับใช้กับนิติบุคคลขนาดเล็กของไทย แต่อย่างไรก็ตามถ้ามีการนำหลักการ S Corporation มาใช้ในไทย ผู้เขียนมีความเห็นเรื่องจำนวนผู้ถือหุ้นว่าควรให้มีการกำหนดใหม่ เพราะหลักการเดิมการกำหนดไว้ไม่เกิน 100 คนซึ่งเป็นจำนวนผู้ถือหุ้นที่กว้างเกินไป ถ้าบังคับใช้กับนิติบุคคลขนาดเล็กของไทย ย่อมไม่เข้าเงื่อนไขอย่างแน่นอน เพราะนิติบุคคลขนาดเล็กของไทยมักมีผู้ถือหุ้นหรือผู้เป็นหุ้นส่วนไม่มากนัก

การกำหนดเงื่อนไขเรื่องผู้ถือหุ้น ผู้เขียนเห็นควรนำ หลักการจากประมวลรัษฎากร มาตรา 75 ของไทยในอดีตมาบังคับใช้ในเรื่องผู้ถือหุ้น เพราะมีการกำหนดรายละเอียดไว้ได้อย่างเหมาะสมแล้ว แม้จะเป็นกฎหมายเก่าแต่ยังสามารถใช้ได้กับสถานการณ์ในปัจจุบัน ซึ่งสามารถปรับใช้ได้ดังต่อไปนี้

จากบทบัญญัติมาตรา 75¹⁰ ของประมวลรัษฎากรของไทยในอดีตจะเห็นได้ว่ามาตรา 75 มิได้กำหนดจำนวนผู้ถือหุ้นเป็นจำนวนคน แต่มาตรา 75 กำหนดเป็นสัดส่วนการถือหุ้นของผู้ถือหุ้นหรือผู้เป็นหุ้นส่วนของห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล¹¹ และบริษัทจำกัด ว่าถ้ามีหุ้นส่วนหรือผู้ถือหุ้นคนใดคนหนึ่งถือหุ้นเกินกว่าร้อยละ 50 ของจำนวนหุ้นทั้งหมด แสดงว่ากฎหมายมองว่าถ้าเป็นหุ้นส่วนหรือผู้ถือหุ้นอย่างแท้จริง ต้องการที่จะเข้าทำธุรกรรมในนามของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล หุ้นส่วนหรือผู้ถือหุ้นรายใดรายหนึ่งไม่ควรถือหุ้นเกินกว่ากึ่งหนึ่งของหุ้นทั้งหมด ทุกคนควรมีส่วนในการกระจายการถือหุ้นในสัดส่วนที่ไม่แตกต่างกันเกินกว่ากึ่งหนึ่ง แต่ถ้าคนใดคนหนึ่งถือหุ้นเกินกว่ากึ่งหนึ่ง

¹⁰ ประมวลรัษฎากร มาตรา 75 ในกรณีที่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลมีบุคคลใดบุคคลหนึ่งถือหุ้น หรือเป็นหุ้นส่วน เกินกว่า ร้อยละ 50 ของจำนวนหุ้นทั้งหมด บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลนั้นไม่ต้องเสียภาษีตามส่วนนี้ แต่ให้เสียภาษีตามบทบัญญัติส่วน 2 ว่าด้วยการเก็บภาษีจากบุคคลธรรมดา

เพื่อประโยชน์ในการนับจำนวนหุ้นที่ถือ หรือจำนวนแห่งการเป็นหุ้นส่วนตามความในวรรคก่อน ในกรณีที่สามีกับภริยาก็คือ บิดากับบุตรผู้เยาว์ก็ดี บิดามารดากับบุตรผู้เยาว์ก็ดี มารดากับบุตรผู้เยาว์ก็ดี เป็นผู้ถือหุ้นหรือเป็นหุ้นส่วนรวมอยู่ในบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลเดียวกัน ให้ถือว่าจำนวนหุ้นที่ถือหรือจำนวนแห่งการเป็นหุ้นส่วน ของบุคคลต่าง ๆ ในครอบครัวที่กล่าวนั้นเป็นของบุคคลเดียว คือ เป็นของสามีในกรณีที่หนึ่ง หรือเป็นของบิดาในกรณีที่สองและที่สาม หรือเป็นของมารดาในกรณีที่สี่

¹¹ ห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลในวิธานิพนธ์ฉบับนี้ หมายถึง ห้างหุ้นส่วนสามัญจดทะเบียน และห้างหุ้นส่วนจำกัด

แสดงว่าที่แท้จริงแล้วเป็นการดำเนินธุรกรรมในรูปของบุคคลธรรมดาแต่มีการจัดตั้งเป็นนิติบุคคล ดังนั้นจึงควรให้ไปเสียภาษีแบบบุคคลธรรมดา

แต่อย่างไรก็ตามหลักการตามมาตรา 75 ของประมวลรัษฎากรของไทย การให้ไปเสียภาษีเงินได้แบบบุคคลธรรมดาไม่ได้เป็นไปตามหลัก Pass-Through System เหมือนกับ S Corporation ของกฎหมายประเทศสหรัฐอเมริกา เป็นเพียงการให้ไปเสียภาษีในอัตราบุคคลธรรมดาเท่านั้น แต่คำนวณภาษีในระดับกิจการเหมือนบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนตามปกติแต่ไม่ให้เสียในอัตราภาษีเงินได้นิติบุคคล แต่ให้ใช้อัตราของภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาในการคำนวณแทน รายได้ส่วนนี้จึงไม่ได้ถูกนำไปรวมกับรายได้ของผู้ถือหุ้นหรือผู้เป็นหุ้นส่วนอย่างแท้จริง แต่ยังคงเสียภาษีในระดับกิจการแยกเป็นนิติบุคคลต่างหากจากผู้เป็นหุ้นส่วนแต่มีการยกเว้นในส่วนของเงินปันผลที่ได้รับจากนิติบุคคลตามมาตรา 75 ผู้ถือหุ้นหรือผู้เป็นหุ้นส่วนไม่ต้องนำไปรวมคำนวณเป็นเงินได้อีก

ดังนั้นในส่วนนี้ผู้เขียนมีความเห็นว่าควรนำหลักการของ S Corporation มาปรับใช้กับนิติบุคคลขนาดเล็กในเรื่องของหลักการเสียภาษีในระดับผู้ถือหุ้นหรือผู้เป็นหุ้นส่วน คือ ในเรื่องของผู้ถือหุ้นเราไม่นำหลักจำนวนผู้ถือหุ้นไม่เกิน 100 คนของ S Corporation มาปรับใช้กับนิติบุคคลขนาดเล็ก แต่ใช้สัดส่วนการถือหุ้นของผู้ถือหุ้นหรือผู้เป็นหุ้นส่วนตามมาตรา 75 ตามประมวลรัษฎากรของไทยแทน คือ ถ้ามีการถือหุ้นของผู้ถือหุ้นหรือผู้เป็นหุ้นส่วนคนใดคนหนึ่งของกิจการถือหุ้นเกินกว่าร้อยละ 50 ของทุนทั้งหมดมาเป็นข้อกำหนด และใช้หลักการเสียภาษีแบบ Pass-Through System แทนการคำนวณเพื่อเสียภาษีในระดับกิจการแต่ใช้อัตราภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาตามแบบของมาตรา 75 ตามประมวลรัษฎากรของไทยในอดีต ในหัวข้อนี้ ผู้เขียนขอสรุปในเรื่องการกำหนดเงื่อนไขคุณสมบัติ ของการกำหนดให้นิติบุคคลขนาดเล็กของไทยที่ต้องเสียภาษีในระดับผู้ถือหุ้นหรือผู้เป็นหุ้นส่วนตามระบบ Pass-Through System คือ ถ้านิติบุคคลใดมีผู้ถือหุ้นหรือผู้เป็นหุ้นส่วนคนใดคนหนึ่งถือหุ้นเกินกว่า 50% ของทุนทั้งหมดให้เสียภาษีในระดับผู้ถือหุ้นหรือผู้เป็นหุ้นส่วน ไม่ต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลในระดับกิจการ แต่ให้เสียภาษีตามหลัก Pass-Through System คือ หลังจากที่คำนวณรายได้ รายจ่ายตามหลักภาษีของกิจการแล้ว ให้นำกำไรสุทธิไปรวมเสียภาษีกับรายได้อื่นของผู้ถือหุ้นหรือผู้เป็นหุ้นส่วน แล้วรวมคำนวณเพื่อเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาต่อไป

ส่วนในเรื่องของการนับจำนวนผู้ถือหุ้นหลักการในมาตรา 75 ของประมวลรัษฎากรของไทยในอดีตในวรรคสอง เป็นหลักการเดียวกับหลักการของ S Corporation ดังนั้นผู้เขียนจึงเห็นว่าการนับจำนวนผู้ถือหุ้นควรนับตามวรรค 2 ของมาตรา 75 คือ ถ้าเป็นกรณีสามีภริยา ก็ให้นับเป็นหุ้นของบุคคลเดียว คือเป็นของสามี และ ถ้าเป็นกรณีบิดากับบุตรผู้เยาว์ ก็ให้นับเป็นของบิดา และถ้าเป็นกรณีมารดากับบุตรผู้เยาว์ ก็ให้นับเป็นของมารดา ทั้งนี้เพื่อป้องกัน การใช้บุคคลในครอบครัว

เดียวกันเพื่อถือหุ้นแทน เพื่อมิให้สัดส่วนการถือหุ้นเข้าเงื่อนไขในการเสียภาษีในระดับผู้ถือหุ้น แต่ให้ได้รับสิทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล

2. กรณีคุณสมบัติเรื่องหุ้น ตามหลักการของ S Corporation กำหนดให้ต้องมีหุ้นชนิดเดียว (One Class of Stock) ตามเงื่อนไขคุณสมบัติข้อนี้หลักการของ S Corporation กำหนดเพื่อประโยชน์ในการแบ่งกำไรหรือขาดทุนตามสัดส่วนของผู้ถือหุ้นเพื่อให้เกิดความง่ายในการคำนวณในอัตราส่วนของการถือหุ้นเพราะเป็นหุ้นชนิดเดียว ดังนั้นสามารถแบ่งตามสัดส่วนของการถือหุ้นได้ทันที โดยไม่ต้องคำนึงถึงประเภทของหุ้นที่ไม่เหมือนกัน

นอกจากเรื่องคุณสมบัติที่ต้องให้มีหุ้นชนิดเดียว คุณสมบัติของ S Corporation ยังกำหนดให้ **ผู้ถือหุ้นทุกคนต้องสมัครใจที่จะเลือกเสียภาษีแบบ S Corporation โดยยื่น form 2553 Election by a Small Business Corporation ซึ่งต้องลงชื่อโดยผู้เป็นหุ้นส่วนทุกคน** เพราะตามกฎหมายภาษีของสหรัฐอเมริกา S Corporation เป็นการให้สิทธิในการเลือกเสียภาษีในระดับผู้ถือหุ้นไม่ต้องเสียภาษีในระดับกิจการ ดังนั้นเมื่อเป็นสิทธิให้เลือก จึงต้องมีการกำหนดคุณสมบัติสองข้อนี้ เพื่อให้ง่ายในการคำนวณเรื่องการแบ่งสัดส่วนของการถือหุ้น และความสมัครใจของผู้เป็นหุ้นส่วนหรือผู้ถือหุ้นทุกรายที่ต้องการสมัครใจที่จะเลือกเสียภาษีในระดับผู้ถือหุ้นเท่านั้น ไม่ต้องการเสียภาษีในระดับกิจการ

แต่ถ้าจะนำหลักการ S Corporation มาใช้กับนิติบุคคลขนาดเล็กในไทย ผู้เขียนเห็นว่าควรเป็นการบังคับมิใช่การเลือกเสียภาษีของผู้ถือหุ้นหรือผู้เป็นหุ้นส่วนทุกท่าน (ซึ่งจะอธิบายรายละเอียดเรื่องการบังคับใช้ในหัวข้อถัดไป คือ ในหัวข้อ 4.3.2) ดังนั้นผู้เขียนเห็นว่าเมื่อเรากำหนดคุณสมบัติของผู้ถือหุ้นของนิติบุคคลขนาดเล็กที่ให้เสียภาษีตามหลัก Pass-Through System โดยกำหนดเป็นสัดส่วนของการถือหุ้นตามมาตรา 75 มิใช่การนับจำนวนผู้ถือหุ้นตามหลัก S Corporation และเป็นการบังคับมิใช่ให้สิทธิผู้ถือหุ้นเลือกเสียภาษี ดังนั้นคุณสมบัติเรื่องที่ต้องมีหุ้นชนิดเดียวและเรื่องผู้เป็นหุ้นส่วนทุกคนต้องสมัครใจที่จะเลือกเสียภาษีจึงไม่จำเป็นต้องกำหนด เพราะเป็นการบังคับอยู่แล้ว ดังนั้นคุณสมบัติ 2 ข้อนี้ตามกฎหมาย S Corporation จึงไม่ต้องนำมาปรับใช้กับนิติบุคคลขนาดเล็กของไทย

3. กรณีคุณสมบัติเรื่องต่อไป ตามหลัก S Corporation คือ บริษัทจะต้องจัดตั้งขึ้นในประเทศสหรัฐอเมริกา และเมื่อต้องการที่จะเลือกเป็น S Corporation ต้องเข้าเงื่อนไขตามที่ประมวลรัษฎากรสหรัฐกำหนด และผู้เป็นหุ้นส่วนทุกคนต้องลงลายมือชื่อในแบบเพื่อยื่นต่อ

สรรพากรสหรัฐ (Form 2553) และคุณสมบัติเรื่องผู้ถือหุ้นจะต้องเป็นบุคคลธรรมดา ทรัสต์ และ กองมรดก และจะต้องไม่ใช่ห้างหุ้นส่วน บริษัท หรือคนต่างด้าวที่ไม่มีถิ่นที่อยู่ในสหรัฐอเมริกา ในเรื่องนี้ผู้เขียนมีความเห็นว่าถ้าเรานำหลักการ S Corporation มาปรับใช้กับนิติบุคคลขนาดเล็กของไทย นิติบุคคลขนาดเล็กส่วนใหญ่จัดตั้งขึ้นในประเทศไทยอยู่แล้ว และเป็นการบังคับใช้มิใช่ให้สิทธิเลือกเหมือนอย่าง S Corporation ดังนั้นการเลือกที่จะเป็นบริษัทแบบ S Corporation จึงต้องกำหนดให้เข้าเงื่อนไขตามที่กฎหมายสหรัฐอเมริกากำหนด แต่การนำมาปรับใช้กับนิติบุคคลขนาดเล็กของไทยเป็นการบังคับ เมื่อนิติบุคคลขนาดเล็กที่มีผู้ถือหุ้นคนใดคนหนึ่งเกินกว่า 50% ตามที่เรา กำหนดในเรื่องคุณสมบัติของผู้ถือหุ้นในข้อ 1 แล้วก็เท่ากับว่าเข้าเงื่อนไขที่ต้องเสียภาษีในระดับผู้ถือหุ้นแทนการเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล เว้นเสียแต่ว่าจะเข้าข้อยกเว้นในเรื่องการถือหุ้น ในหลักของ S Corporation กำหนดให้ผู้ถือหุ้นต้องเป็นบุคคลธรรมดา ทรัสต์และกองมรดก เท่านั้น ต้องไม่ใช่ห้างหุ้นส่วน หรือบริษัท หรือคนต่างด้าว

ในเรื่องนี้ผู้เขียนขอนำมาตรา 76¹² ของไทยในอดีตมาพิจารณาประกอบ จะเห็นได้ว่าบทบัญญัติมาตรา 76 ตามประมวลรัษฎากรของไทย กำหนดเงื่อนไขคล้าย ๆ กับหลักการใน S Corporation ในเรื่องของผู้ถือหุ้นต้องเป็นบุคคลธรรมดา ไม่หมายรวมถึงนิติบุคคลขนาดเล็กที่ถือหุ้นโดยรัฐบาลไทย หรือโดยบริษัทจำกัดอื่นที่ถือหุ้นเกินกว่า 50% ของทุนทั้งหมด ดังนั้นมาตรา 76 จึงเป็นข้อยกเว้นของมาตรา 75 คือ แม้ถ้ามีผู้ถือหุ้นหรือผู้เป็นหุ้นส่วนคนใดคนหนึ่งถือหุ้นเกินกว่า 50% ของทุนทั้งหมด แต่ถ้าเป็นนิติบุคคลถือหุ้นมิใช่บุคคลธรรมดาก็ไม่ถือว่าเข้าเงื่อนไขตามมาตรา 75 ยังได้รับสิทธิในการเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลไม่ต้องมาเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ดังนั้นในหัวข้อนี้ผู้เขียนมีความเห็นว่า ควรนำหลักการตามมาตรา 76 มาปรับใช้ได้เลย เพราะเป็นหลักการเดียวกับ S Corporation เพราะการถือหุ้นโดยบริษัทอื่นแม้เกินกว่า 50% ของทุนทั้งหมด แต่ก็เป็นการดำเนินงานแบบนิติบุคคลมิใช่การดำเนินงานอย่างบุคคลธรรมดาเท่านั้น ดังนั้นจึงควรให้สิทธิในการเสียภาษีเงินได้แบบนิติบุคคล (มาตรา 75 และ 76 ปัจจุบันยกเลิกโดยพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร ฉบับที่ 26 พ.ศ. 2525)

¹² มาตรา 76 บทบัญญัติมาตรา 75 ไม่ใช่บังคับแก่

(ก) บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่รัฐบาลไทยถือหุ้นหรือเป็นหุ้นส่วนเกินกว่าร้อยละ 50 ของจำนวนทุนทั้งหมด

(ข) บริษัทจำกัดที่มีบริษัทจำกัดอื่นซึ่งไม่เข้าลักษณะตามความในมาตรา 75 ถือหุ้นเกินกว่าร้อยละ 50 ของจำนวนทุนทั้งหมด

4. กรณีคุณสมบัติตามหลัก S Corporation เรื่อง กิจการของบริษัทต้องไม่ใช่ กิจการ ต่อไปนี้

- สถาบันการเงิน
- บริษัทประกันชีวิต และ
- บริษัทที่จัดตั้งขึ้นในสหรัฐอเมริกาสำหรับการทำกิจการส่งออกผลิตภัณฑ์ที่ผลิตในประเทศสหรัฐ ซึ่งมีลักษณะพิเศษ ที่เรียกว่า Domestic international sales corporation (“DISC” are domestic corporations formed to export U.S. products)

กิจการเหล่านี้เป็นกิจการที่เกี่ยวข้องกับบุคคลอื่นเป็นจำนวนมาก เป็นกิจการที่ค่อนข้างเป็นสาธารณะและโดยส่วนมากจะมีผู้ถือหุ้นค่อนข้างมาก ถ้าเรานำหลักการ S Corporation มาปรับใช้กับนิติบุคคลขนาดเล็กของไทย คุณสมบัติข้อนี้ไม่จำเป็นสำหรับประเทศไทย เพราะกิจการสถาบันการเงิน กิจการบริษัทประกันชีวิตในไทย มักเป็นกิจการขนาดใหญ่และมีผู้ถือหุ้นเป็นจำนวนมาก และกฎหมายกำหนดให้เป็นบริษัทมหาชน ดังนั้นย่อมไม่เข้าเงื่อนไขตั้งแต่แรกเรื่องมีสัดส่วนผู้ถือหุ้นที่เป็นบุคคลธรรมดาเกินกว่า 50% ของผู้ถือหุ้นอยู่แล้ว จึงไม่ต้องนำหลักการในข้อนี้ของ S Corporation มาปรับใช้แต่อย่างใด

5. กรณีคุณสมบัติตามหลัก S Corporation เรื่อง ปีภาษีต้องสิ้นสุด 31 ธันวาคม

คุณสมบัติข้อนี้ต้องกำหนดเพราะต้องการให้มีความง่ายต่อการนำเงินได้ของกิจการไปรวมคำนวณในระดับผู้ถือหุ้น ซึ่งภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาที่กำหนดเสียเป็นปีปฏิทิน คือ รายรับของทั้งปี ตั้งแต่ 1 มกราคม ถึง 31 ธันวาคม จึงกำหนดให้บริษัท S Corporation ต้องมีปีภาษีสิ้นสุด 31 ธันวาคม เพื่อง่ายต่อการนำไปรวมคำนวณกับภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาของผู้ถือหุ้น

ดังนั้นถ้าเรานำหลักการ S Corporation มาปรับใช้กับนิติบุคคลขนาดเล็กของประเทศไทยก็ควรมีการกำหนดหลักการนี้ด้วยเช่นกัน เพราะภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาของไทยก็ใช้เงินได้ในปีภาษีตามปีปฏิทินเช่นเดียวกัน

4.3.2 การบังคับใช้หลัก S Corporation กับนิติบุคคลขนาดเล็กของไทย ควรเป็นการบังคับใช้มิใช่การให้ทางเลือก

ตามกฎหมายเรื่อง S Corporation ของประเทศสหรัฐอเมริกา ให้สิทธิผู้เสียภาษีในการเลือกที่จะเสียภาษีเงินได้ในระดับผู้ถือหุ้นแต่เพียงระดับเดียว โดยไม่ต้องเสียภาษีในระดับกิจการ ซึ่งผู้ถือหุ้น

ทุกคนต้องยินยอมและลงลายมือชื่อในแบบฟอร์มเพื่อยื่นต่อสรรพากรสหรัฐในการเลือกที่จะเสียภาษีตามหลัก Pass-Through System โดยมีได้เป็นกฎหมายที่เป็นการบังคับแต่อย่างใด เพราะมาตรการ S Corporation เป็นมาตรการที่ออกมาเพื่อแก้ไขความซ้ำซ้อนของภาษีเงินปันผลที่จ่ายจากนิติบุคคลซึ่งเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลและเมื่อจ่ายเงินปันผลให้ผู้ถือหุ้นแล้ว ผู้ถือหุ้นก็ต้องนำไปรวมเป็นเงินได้เพื่อเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาอีกครั้งหนึ่ง เพราะกฎหมายสหรัฐไม่มีมาตรการสำหรับขจัดภาษีเงินปันผลเหมือนอย่างเช่นมาตรา 47 ทวิของไทย แต่เป็นระบบ Classical System ดังนั้นกฎหมายจึงให้สิทธิที่จะสามารถเลือกเสียภาษีในระดับผู้ถือหุ้นตามหลัก Pass-Through System ได้แม้จะจดทะเบียนเป็นนิติบุคคลก็ตาม

แต่สำหรับประเทศไทยถ้าจะมีการนำมาตรการพิเศษสำหรับบริษัทขนาดเล็กที่ให้ไปเสียภาษีในระดับผู้ถือหุ้นมาใช้กับนิติบุคคลขนาดเล็กของไทย ผู้เขียนเห็นว่าควรเป็นการบังคับใช้มิใช่เป็นทางเลือกสำหรับผู้เสียภาษี เพราะถ้าเป็นทางเลือกอาจเกิดการบิดเบือนมากยิ่งขึ้น เพราะจุดมุ่งหมายในการบังคับใช้ คือ ต้องการที่จะให้การจัดเก็บภาษีเกิดความเป็นธรรมตามหลักภาษีอากรที่ดี เพราะนิติบุคคลขนาดเล็กที่มีผู้ถือหุ้นหรือผู้เป็นหุ้นส่วนคนใดคนหนึ่งถือหุ้นมากกว่าร้อยละ 50 ของทุนทั้งหมด แท้จริงแล้วก็เป็นการค้าเนินธุรกิจของผู้เป็นหุ้นส่วนหรือผู้ถือหุ้นนั่นเอง แต่มีการจดทะเบียนเป็นนิติบุคคลเพื่อให้ได้สิทธิในการเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลในอัตราที่ต่ำกว่าภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ทำให้การจัดเก็บภาษีเกิดความไม่เป็นธรรมเกิดขึ้น ผู้มีรายได้จากการประกอบธุรกิจที่เท่ากันแต่เสียภาษีต่างกัน เพราะเลือกองค์กรในการประกอบธุรกิจที่แตกต่างกัน ซึ่งมีโชคนิติบุคคลที่แท้จริงไม่ ดังนั้นในข้อนี้ผู้เขียนมีความเห็นว่าถ้าเข้าเงื่อนไขตามที่กำหนด ควรเป็นมาตรการที่บังคับให้เสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาตามหลัก Pass-Through System แทนที่ โดยมีใช่เป็นการเลือกของผู้เสียภาษี แต่เป็นการบังคับของกฎหมาย เพราะถ้าไม่ต้องการเสียภาษีเงินได้ในรูปแบบของบุคคลธรรมดา ก็ย่อมต้องเป็นการจัดตั้งนิติบุคคลที่แท้จริง ทั้งรูปแบบและเนื้อหาในการเข้าทำธุรกรรม มิใช่เป็นนิติบุคคลแต่เพียงรูปแบบเท่านั้น

4.4 ผลกระทบหากนำมาตรการ S Corporation มาปรับใช้ในประเทศไทย

ในหัวข้อนี้จะเป็นการศึกษาวิเคราะห์ถึงผลกระทบถ้าหากมีการนำมาตรการ S Corporation ของกฎหมายภาษีอากรประเทศสหรัฐอเมริกา เพื่อนำมาปรับใช้กับนิติบุคคลขนาดเล็กของไทย ซึ่งในวิทยานิพนธ์นี้จะศึกษาเฉพาะกรณีนิติบุคคลที่จดทะเบียนตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ คือ ห้างหุ้นส่วนสามัญจดทะเบียน ห้างหุ้นส่วนจำกัด และบริษัท เท่านั้นมิได้หมายความ

รวมถึงห้างหุ้นส่วนขนาดเล็กที่ไม่ได้จดทะเบียนเป็นนิติบุคคล ซึ่งจะศึกษาถึงผลกระทบต่อการจัดรูปแบบองค์กรธุรกิจและผลกระทบต่อหลักการจัดหน่วยภาษีอากร

4.4.1 ผลกระทบต่อการจัดรูปแบบองค์กรธุรกิจ

การนำมาตรการ S Corporation มาใช้ในประเทศไทย ไม่มีผลกระทบต่อการจัดรูปแบบองค์กรธุรกิจตามประมวลแพ่งและพาณิชย์แต่อย่างใด เพราะรูปแบบดังกล่าวยังคงเป็นนิติบุคคลตามประมวลแพ่งและพาณิชย์ ความรับผิด สิทธิต่าง ๆ ตามกฎหมายประมวลแพ่งและพาณิชย์ยังคงเป็นแต่ละรูปแบบของนิติบุคคลตามเดิม เปลี่ยนแปลงเพียงแต่รูปแบบของการเสียภาษีเท่านั้น ไม่มีผลกระทบต่อองค์กรธุรกิจ แต่อย่างไรก็ตามเมื่อมีเงื่อนไขให้เสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาตามหลัก Pass-Through System ถ้าไม่เข้าเกณฑ์การเป็นนิติบุคคลที่แท้จริง การจัดรูปแบบองค์กรธุรกิจก็อาจต้องพิจารณาถึงหลักเกณฑ์ในการเป็นนิติบุคคลเพื่อจะได้ไปเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลอย่างที่ต้องการให้เป็น เช่น ในการจัดตั้งผู้ก่อการบริษัทกฎหมายกำหนดเพียงให้มียกอย่างน้อย 3 คนขึ้นไป¹³ แต่ตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มิได้กำหนดสัดส่วนของการถือหุ้น ผู้ถือหุ้นคนใดต้องการถือหุ้นในสัดส่วนเท่าใดก็ได้ แต่ถ้ามีการนำมาตรการ S Corporation มาบังคับใช้กับนิติบุคคลขนาดเล็กของประเทศไทย ถ้าผู้ก่อการจัดตั้งบริษัท ต้องการที่จะได้สิทธิเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลตามหลักบริษัททั่วไป ก็ต้องทำการจัดโครงสร้างผู้ถือหุ้นไม่ให้คนใดคนหนึ่งถือหุ้นเกินกว่าร้อยละ 50 ของทุนทั้งหมด และกรณีสามีภริยา หรือกรณีบิดามารดา กับบุตรผู้เยาว์ก็ต้องพิจารณาให้ดี เพราะต้องนับเป็นหุ้นของฝ่ายใดฝ่ายหนึ่ง เพื่อป้องกันการถือหุ้นแทนกัน ดังนั้นในการจัดตั้งบริษัทขนาดเล็กอาจต้องมีการพิจารณาเรื่องสัดส่วนการถือหุ้นมากขึ้นกว่าเดิม เพื่อให้เป็นการจัดตั้งนิติบุคคลอย่างแท้จริง มิใช่เป็นการจัดตั้งแต่เพียงรูปแบบเท่านั้น แต่การดำเนินงานแท้จริงแล้วเป็นการทำธุรกรรมโดยบุคคลธรรมดาเท่านั้น เพราะถ้าต้องการเป็นนิติบุคคลที่มีใช้นิติบุคคลแบบครอบครัว ก็ไม่ควรจะมีผู้ใดผู้หนึ่งถือหุ้นหรือมีสัดส่วนในการเป็นหุ้นส่วนเกินกว่า 50%

¹³ ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา ๑๐๙๗ “บุคคลใด ๆ ตั้งแต่สามคนขึ้นไปจะเริ่มก่อการและตั้งเป็นบริษัทจำกัดก็ได้ โดยเข้าชื่อกันทำหนังสือบริคณห์สนธิ และกระทำการอย่างอื่นตามบทบัญญัติแห่งประมวลกฎหมายนี้”

4.4.2 ผลกระทบต่อหลักหน่วยภาษีอากร

ดังที่ได้กล่าวมาแล้วตามประมวลรัษฎากรของไทย ในการกำหนดหน่วยภาษีเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลใช้การกำหนดหน่วยภาษีจากการจดทะเบียนเป็นนิติบุคคลตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์เท่านั้น มิได้มีการพิจารณาถึงการเข้าทำธุรกรรมที่แท้จริงแต่อย่างใด พิจารณาแต่เพียงรูปแบบทางกฎหมาย ดังนั้นเมื่อมีการจดทะเบียนเป็นนิติบุคคลตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ ก็จะได้รับสิทธิในการเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลโดยทันที แม้ว่าการดำเนินธุรกรรมที่แท้จริงจะเป็นการดำเนินธุรกรรมอย่างบุคคลธรรมดาก็ตาม

ดังนั้นเมื่อมีการนำมาตราการไม่ว่าจะเป็น S Corporation มาใช้กับนิติบุคคลขนาดเล็กของไทย หน่วยภาษีอากรตามประมวลรัษฎากรก็จะมีได้ใช้การแบ่งหน่วยภาษีตามการจดทะเบียนแต่เพียงอย่างเดียวอีกต่อไป แม้ว่าจะมีการจดทะเบียนเป็นนิติบุคคลตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ก็ตาม แต่อาจจะเสียภาษีเงินได้แบบบุคคลธรรมดาตามหลัก Pass-Through System ก็ได้ มิใช่ว่าต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลเสมอไป

การพิจารณาจึงต้องพิจารณาถึงหลักเกณฑ์ว่านิติบุคคลเหล่านี้เป็นนิติบุคคลที่แท้จริงหรือไม่ โดยการพิจารณาจากสัดส่วนของการถือหุ้นว่ามีสัดส่วนการถือหุ้นของผู้ถือหุ้นคนใดคนหนึ่งเกินกว่าร้อยละ 50 ของทุนทั้งหมดหรือไม่ ถ้าเข้าเงื่อนไขก็ต้องนำเงินได้ของกิจการไปรวมเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาในระดับผู้ถือหุ้นเท่านั้น ไม่ต้องเสียภาษีในระดับกิจการ เพราะแท้ที่จริงแล้วเป็นการดำเนินกิจการของบุคคลธรรมดาเท่านั้น มิใช่นิติบุคคลที่แท้จริง

4.4.3 ข้อดี ข้อเสียและปัญหาจากการนำมาตราการ S Corporation มาปรับใช้กับนิติบุคคลขนาดเล็กในประเทศไทย

ในหัวข้อนี้จะมุ่งศึกษาถึงข้อดีและข้อเสียของการนำมาตราการ S Corporation มาปรับใช้กับห้างหุ้นส่วนสามัญจดทะเบียน ห้างหุ้นส่วนจำกัด และบริษัท ขนาดเล็กของไทย ถ้าเข้าเงื่อนไขที่กฎหมายกำหนดแล้วให้ไปเสียภาษีเงินได้ในระดับผู้ถือหุ้นหรือผู้เป็นหุ้นส่วนเท่านั้น โดยไม่ต้องเสียภาษีในระดับกิจการตามหลัก Pass-Through System ซึ่งเป็นหลักการตามมาตราการ S Corporation ว่า ถ้านำมาปรับใช้กับนิติบุคคลขนาดเล็กของไทยแล้วจะมีข้อดี ข้อเสีย และปัญหาอย่างไรบ้าง

4.4.3.1 ข้อดีของการนำมาตราการ S Corporation มาปรับใช้กับนิติบุคคลขนาดเล็กของไทย

แนวความคิดการให้นิติบุคคลขนาดเล็กไปเสียภาษีในระดับผู้ถือหุ้นแต่เพียงระดับเดียว (Pass-Through System) โดยไม่ต้องเสียภาษีในระดับกิจการแม้ว่าจะจดทะเบียนจัดตั้งเป็นนิติบุคคลก็ตาม ตามหลักกฎหมายภาษีอากรประเทศสหรัฐอเมริกาในเรื่อง S Corporation เป็นแนวคิดในการจัดเก็บภาษีที่ระดับผู้ถือหุ้นตามความสามารถในการชำระภาษี (Ability to pay) เนื่องจากผู้เป็นเจ้าของเงินได้ที่แท้จริงคือผู้ถือหุ้น และต้องการจัดการภาระการเก็บภาษีเข้าซ้อนในระดับกิจการและระดับผู้ถือหุ้นส่วน เพราะสหรัฐอเมริกาไม่มีการจัดภาษีซ้อน เพราะเป็นระบบ Classical System แนวคิดนี้มองว่านิติบุคคลขนาดเล็กมิได้แยกความเป็นนิติบุคคลออกจากผู้ถือหุ้นที่แท้จริง จริง ๆ แล้วการดำเนินงานก็ทำโดยผู้ถือหุ้นทั้งสิ้น ต่างจากบริษัทแบบ C Corporation ซึ่งผู้ถือหุ้นมักมิใช่ผู้บริหารกิจการ มีการแยกความเป็นนิติบุคคลออกจากผู้ถือหุ้นอย่างชัดเจน จึงมีการจัดเก็บภาษีเงินได้ที่ระดับกิจการแยกต่างหากจากผู้ถือหุ้น แต่เนื่องจาก S Corporation มักเป็นบริษัทขนาดเล็ก ดังนั้นการจัดเก็บภาษีแต่เพียงระดับผู้ถือหุ้นจึงเกิดความเป็นธรรม เพราะเงินได้ของกิจการจะถูกส่งผ่านไปรวมกับเงินได้ของผู้ถือหุ้นแต่ละคน ซึ่งเงินได้แต่ละจำนวนเป็นสิ่งที่แสดงถึงความสามารถในการเสียภาษี โดยเงินได้แต่ละจำนวนจะถูกนำไปคำนวณภาษีตามบัญชีอัตราภาษี (Tax Rate Schedule) ตามความสามารถในการเสียภาษีของผู้เสียภาษีแต่ละคน ตามอัตราก้าวหน้า ซึ่งสอดคล้องกับโครงสร้างการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาของไทยที่มีการจัดเก็บในอัตราก้าวหน้าเช่นเดียวกัน

ดังนั้นหากมีการปรับใช้หลักการ S Corporation กับนิติบุคคลขนาดเล็กของไทย เพื่อให้ไปเสียภาษีในระดับผู้ถือหุ้นตามหลัก Pass-Through System แม้ว่าจะมีการจดทะเบียนเป็นนิติบุคคลตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ก็ตาม ก็จะทำให้เกิดความเป็นธรรมในการจัดเก็บภาษี เพราะสะท้อนถึงการเข้าทำธุรกรรมที่แท้จริง ว่าเป็นการเข้าทำธุรกรรมโดยบุคคลธรรมดาเท่านั้น แม้มีการจัดตั้งเป็นนิติบุคคลก็ตาม และยังป้องกันการเลี่ยงภาษีโดยการจัดตั้งเป็นนิติบุคคลเพื่อให้ได้เสียภาษีในอัตราที่ต่ำกว่า อัตราภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ดังนั้นถ้ามีการนำหลักการ S Corporation มาปรับใช้กับนิติบุคคลขนาดเล็ก จะทำให้รัฐได้รับรายได้มากขึ้นตามหลักการอำนาจรายได้ให้กับรัฐ (Productivity) และไม่สามารถเลี่ยงภาษีโดยการจัดตั้งเป็นบริษัท หรือนิติบุคคลขนาดเล็ก แต่แท้จริงแล้วมีผู้ถือหุ้นที่แท้จริงแค่เพียงคนเดียว เช่น บริษัท กขค จำกัด มีผู้ถือหุ้น 3 คน คือ นาย ก นาย ข และ นาย ค แต่นาย ก ถือหุ้น 98% และ นาย ข และ นาย ค ถือหุ้นแค่เพียงคนละ 1% เท่านั้น เพราะกฎหมายแพ่งและพาณิชย์มิได้มีการบังคับในเรื่องสัดส่วนของการถือหุ้นแต่อย่างใด ดังนั้นแท้จริงแล้วเป็นการดำเนินธุรกิจโดยบุคคลธรรมดาคือ นาย ก เท่านั้น แต่ต้องการจัดตั้งเป็นนิติบุคคล

แยกต่างหากจากตัวผู้ถือหุ้น และตามประมวลรัษฎากรของไทยก็ให้สิทธิในการเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลโดยทันที โดยไม่มีการพิจารณาเนื้อหาในการเข้าทำธุรกรรม พิจารณาแต่เพียงรูปแบบเท่านั้น

ถ้ามีการปรับใช้มาตรการ S Corporation ก็จะทำให้การจัดเก็บภาษีเกิดความเป็นธรรมและเป็นการจัดเก็บตามหลักความสามารถในการเสียภาษี (Ability to pay) โดยภาษีอากรสามารถเป็นเครื่องมือในการรักษาเสถียรภาพทางเศรษฐกิจได้อย่างอัตโนมัติ (Automatic Stabilizer) เพราะการจัดเก็บภาษีสามารถจัดเก็บได้ในอัตราที่สูงตามความก้าวหน้าของรายได้หรือฐานภาษีที่มีเงินได้เป็นตัวบ่งชี้ นอกจากนี้ยังสามารถสร้างความยืดหยุ่นในตัวเอง (Built in Flexibility) ทำให้คนรวยรับภาระภาษีตามรายได้ของตนเองและไม่ก่อให้เกิดการจัดเก็บภาษีในลักษณะถดถอย (Regressive) อันขัดต่อโครงสร้างความเป็นธรรมในทางภาษีอากร

แต่อย่างไรก็ตามการปรับใช้หลัก S Corporation กับนิติบุคคลขนาดเล็กของไทย มิได้นำมาปรับใช้อย่างเต็มรูปแบบ ดังได้อธิบายในหัวข้อ 4.2.1 เราเพียงนำหลักการ (Concept) ของ S Corporation มาปรับใช้เท่านั้น บางหลักการก็ไม่เหมาะสมกับโครงสร้างภาษีอากรและโครงสร้างธุรกิจของประเทศไทย เช่น เงื่อนไขเรื่องจำนวนผู้ถือหุ้นของ S Corporation กำหนดให้มีผู้ถือหุ้นไม่เกิน 100 คน แต่ส่วนใหญ่นิติบุคคลขนาดเล็กของไทยมีผู้ถือหุ้นหรือผู้เป็นหุ้นส่วนไม่มากนักอยู่แล้ว ดังนั้นถ้าปรับใช้ตามหลัก S Corporation นิติบุคคลขนาดเล็กของไทยคงจะไม่เข้าเงื่อนไขทั้งสิ้น และกรณีการที่กฎหมาย S Corporation ของประเทศสหรัฐอเมริกาเป็นสิทธิให้ผู้เสียภาษีสามารถเลือกได้ว่าจะเสียภาษีในระดับผู้ถือหุ้นแค่เพียงระดับเดียว หรือจะเลือกเสียภาษีในระดับกิจการก็ได้ ผู้เขียนก็เห็นว่าถ้าจะนำมาปรับใช้กับนิติบุคคลขนาดเล็กของไทยควรจะเป็นการบังคับมิใช่ให้สิทธิ

หลักการ S Corporation ของประเทศสหรัฐอเมริกา ถูกสร้างขึ้นมาจากเหตุผลหลัก ๆ 2 ประการ คือเรื่องของการสร้างทางธุรกิจ และการขจัดปัญหาความซ้ำซ้อนของเงินปันผล เพราะประเทศสหรัฐอเมริกาเป็นระบบ Classical System ซึ่งไม่มีการขจัดภาษีซ้อนของเงินปันผล แต่ของไทยมีการขจัดภาษีซ้อนเงินปันผลเพราะไทยใช้ระบบ Imputation System มีการขจัดภาษีซ้อนเงินปันผลอยู่แล้ว ดังนั้นหลักการ S Corporation ไม่ได้สร้างขึ้นมาเพื่อความเป็นธรรมในการเสียภาษี ดังนั้นการนำหลัก S Corporation มาปรับใช้อาจยังไม่ตอบโจทย์เรื่องความเป็นธรรมมากนัก

ข้อดีอีกประการก็คือ การนำมาตรการ S Corporation มาปรับใช้กับนิติบุคคลขนาดเล็กของไทยมิได้ทำให้มีการเปลี่ยนแปลงโครงสร้างองค์กรทางธุรกิจแต่อย่างใด ยังสามารถจดทะเบียนเป็นนิติบุคคลและใช้สิทธิตามกฎหมายประมวลแพ่งและพาณิชย์ได้ตามปกติ เพียงแต่ต้องพิจารณาเรื่องสัดส่วนผู้ถือหุ้น ให้เป็นการถือหุ้นของผู้ถือหุ้นหรือผู้เป็นหุ้นส่วนที่ต้องการทำธุรกิจในรูปแบบนิติบุคคลอย่างแท้จริง มิใช่เพียงแต่จดทะเบียนแต่เพียงรูปแบบเท่านั้น เพราะถ้าจดทะเบียนแต่เพียงรูปแบบ ก็จะทำให้ต้องไปเสียภาษีเงินได้ตามหลัก Pass-Through System คือในระดับผู้ถือหุ้นหรือผู้

เป็นหุ้นส่วนอยู่ดี ดังนั้นไม่ว่าจะทำธุรกรรมในรูปแบบบุคคลธรรมดาหรือ นิติบุคคลขนาดเล็ก ก็จะทำให้เสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาเช่นเดียวกัน ก่อให้เกิดความเป็นธรรมในการจัดเก็บภาษีตามหลักภาษีอากรที่ดี ซึ่งประมวลรัษฎากรของไทยมิได้มีการกำหนดมาตรการเช่นนี้อาไว้ เพราะในการกำหนดหน่วยภาษีพิจารณาแต่เพียงการจดทะเบียนเป็นนิติบุคคลตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์เท่านั้น

นอกจากนี้เมื่อมีการนำมาตราการดังกล่าวมาใช้ แม้กิจการจะยังไม่จ่ายปันผลให้กับผู้เป็นหุ้นส่วนหรือผู้ถือหุ้น รัฐก็สามารถจัดเก็บภาษีส่วนนี้ได้แล้วไม่ต้องรอจนกระทั่งกิจการจ่ายปันผล เพราะต้องนำเงินได้สุทธิของกิจการไปรวมเป็นเงินได้สุทธิของผู้ถือหุ้นเพื่อเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา แม้ว่ายังไม่มีกิจการจ่ายเงินปันผลก็ตาม และกรมสรรพากรของไทยสามารถตรวจสอบได้ง่ายว่าผู้ถือหุ้นหรือผู้เป็นหุ้นส่วนเหล่านั้นได้นำเงินได้ในส่วนของกิจการมารวมคำนวณภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาครบถ้วนหรือไม่ เพราะตรวจสอบได้จากรายงานของนิติบุคคลที่ต้องแจ้งให้กรมสรรพากรทราบถึงผลการดำเนินงานของกิจการว่ามีผลกำไรหรือขาดทุนสุทธิเท่าใด

4.4.3.2 ข้อเสียและปัญหาของการนำมาตราการ S Corporation มาปรับใช้กับนิติบุคคลขนาดเล็กของไทย

การนำมาตราการ S Corporation ตามกฎหมายภาษีอากรของประเทศสหรัฐอเมริกาปรับใช้กับนิติบุคคลขนาดเล็กของไทย ซึ่งกำหนดให้นิติบุคคลขนาดเล็กเสียภาษีในระดับผู้ถือหุ้นแค่เพียงระดับเดียวตามหลักการ Pass-Through System โดยมีต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลในระดับกิจการ เป็นมาตรการที่มองว่าเงินได้ที่แท้จริงของนิติบุคคลขนาดเล็ก จริงๆ แล้วเป็นผู้ถือหุ้นหรือผู้เป็นหุ้นส่วน จึงควรนำไปรวมกับเงินได้อื่น ๆ แล้วคำนวณภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาในระดับผู้ถือหุ้นหรือผู้เป็นหุ้นส่วนเท่านั้น ซึ่งเป็นมาตรการลดความซ้ำซ้อนในเชิงเศรษฐศาสตร์ เพราะกฎหมายภาษีอากรของสหรัฐอเมริกา ไม่มีบทบัญญัติเรื่องการขจัดความซ้ำซ้อนของภาษีเงินได้ปันผลเหมือนกับประมวลรัษฎากรของไทยตามมาตรา 47 ทวิ ดังนั้นในเรื่องความซ้ำซ้อนของภาษีเงินได้ปันผลประมวลรัษฎากรของไทยมีวิธีการขจัดความซ้ำซ้อนแล้ว การนำมาตราการ S Corporation มาปรับใช้สำหรับวัตถุประสงค์นี้จึงไม่จำเป็นสำหรับประเทศไทย

แต่อย่างไรก็ตามวิธีการคำนวณภาษีเงินได้ตามมาตราการ S Corporation ก็ต้องคำนวณภาษีเงินได้นิติบุคคลในระดับกิจการก่อนเช่นกัน เมื่อได้เงินได้สุทธิแล้วจึงนำเงินได้ดังกล่าวมาปันส่วนให้กับผู้ถือหุ้นหรือผู้เป็นหุ้นส่วน เพื่อนำมารวมเป็นเงินได้ของผู้ถือหุ้นแล้วจึงนำมาคำนวณภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาอีกครั้งหนึ่ง จะเห็นได้ว่าการคำนวณต้องทำการคำนวณภาษีเงินได้นิติบุคคล ซึ่งมี

วิธีการรับรู้รายได้และการหักจ่ายแตกต่างกับภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ดังนั้นมาตรการ S Corporation ไม่ได้เป็นวิธีการที่จะแก้ปัญหาเรื่องความเป็นธรรม เพราะอย่างไรก็ตามถ้านำมาตรการ S Corporation มาปรับกับกิจการขนาดเล็กของไทย กิจการขนาดเล็กเหล่านี้ก็ได้สิทธิในการคำนวณภาษีเงินได้นิติบุคคลในระดับกิจการก่อน เมื่อกำหนดได้เงินได้สุทธิแล้วจึงนำเงินได้ดังกล่าว มารวมเป็นเงินได้ของกิจการเพื่อกำหนดภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา จึงไม่ใช่การคำนวณภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาอย่างแท้จริง เพราะมีการคำนวณภาษีเงินได้นิติบุคคลในระดับกิจการก่อน การรับรู้รายได้และการหักจ่ายในระดับกิจการก็เป็นแบบภาษีเงินได้นิติบุคคล ได้เงินได้สุทธิแล้วจึงนำมารวมคำนวณภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาอีกครั้งหนึ่งในภายหลัง

และการกำหนดให้นิติบุคคลขนาดเล็กของไทย ถ้าเข้าเงื่อนไขที่กฎหมายกำหนด เช่น การมีส่วนร่วมการถือหุ้นของผู้ถือหุ้นคนใดคนหนึ่งเกินกว่าร้อยละ 50 ของทุนทั้งหมด ให้กิจการคำนวณรายรับ รายจ่ายของกิจการแล้วนำเงินได้นั้นมาเป็นเงินได้ของผู้ถือหุ้นหรือผู้เป็นหุ้นส่วน เพื่อเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาตามหลัก Pass-Through System ยังอาจทำให้ผู้เสียภาษีต้องรับภาระภาษีหนักเกินไป เพราะตามหลักการในประมวลรัษฎากรของไทย นิติบุคคลไม่สามารถหักจ่ายแบบเหมาได้ ต้องหักจ่ายตามที่จ่ายจริงเท่านั้น แต่บุคคลธรรมดาสามารถเลือกหักจ่ายแบบเหมาหรือเลือกหักจ่ายตามจริงก็ได้ ดังนั้นถ้ากำหนดให้เอารายได้ของกิจการซึ่งบังคับว่านิติบุคคลต้องหักจ่ายตามจริงเท่านั้น และต้องมีเอกสารประกอบการลงบัญชี ทั้งยังต้องมีหลักการปรับปรุงทางภาษี รายจ่ายต้องห้ามต่าง ๆ อีกมากมาย เช่น ในมาตรา 65 ทวิ 65 ตรี ตามประมวลรัษฎากร และยังมีกรบังคับให้ต้องมีการรับรองการเงินจากผู้สอบบัญชี ซึ่งมีค่าใช้จ่ายเพิ่มเติม จากกรณีบุคคลธรรมดาที่ไม่ต้องมีการรับรองใด ๆ ก็อาจทำให้การหักจ่ายของนิติบุคคลยุ่งยากกว่า การหักจ่ายของบุคคลธรรมดา แต่กลับต้องนำเงินได้ดังกล่าวมาเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาซึ่งมีอัตราที่สูงกว่าอัตราภาษีเงินได้นิติบุคคล ก็จะไม่เกิดความเป็นธรรมเท่าใดนัก เพราะต้องเสียค่าใช้จ่ายในการจัดตั้งเป็นนิติบุคคลแต่ไม่ได้รับสิทธิทางภาษีในการให้เสียภาษีเงินได้แบบนิติบุคคล แต่ต้องเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาซึ่งมีอัตราที่สูงกว่า

นอกจากนี้การหักค่าใช้จ่ายแบบเหมาของการคำนวณภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาของไทย บางครั้งก็ไม่สะท้อนกับค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นจริง และมีอัตราในการหักหลากหลายค่อนข้างมาก ซึ่งก่อให้เกิดการเลี่ยงภาษีหรือการวางแผนภาษีโดยเปลี่ยนแปลงรูปแบบของเงินได้ที่สามารถทำได้โดยง่าย ซึ่งถ้านำไปปรับกับ S Corporation ก็จะทำให้เสียหลักการของ S Corporation

และอาจก่อให้เกิดความยุ่งยากในการจัดเก็บภาษีอากรของเจ้าหน้าที่ของกรมสรรพากร เพราะปกติการกำกับดูแลและแยกการกำกับดูแลกันระหว่างภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา และเจ้าหน้าที่ผู้ดูแลภาษีเงินได้นิติบุคคล เมื่อนำหลักการ S Corporation มาบังคับใช้ทำให้

เจ้าหน้าที่ที่ดูแล ต้องเป็นผู้เชี่ยวชาญทั้งในเรื่องหลักการคำนวณภาษีเงินได้นิติบุคคล ซึ่งมีกฎหมายข้อบังคับที่ยุ่ยากกว่ากฎหมายภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา และต้องมีความเชี่ยวชาญในเรื่องการคำนวณภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาด้วยเช่นกัน เพราะต้องนำเงินได้ของนิติบุคคลมารวมเป็นเงินได้ของผู้ถือหุ้น หรือผู้เป็นหุ้นส่วน เพื่อเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา

4.5 แนวทางในการนำมาตรการ S Corporation มาปรับใช้กับนิติบุคคลขนาดเล็ก (ห้างหุ้นส่วนสามัญจดทะเบียน ห้างหุ้นส่วนจำกัด บริษัท) ที่เหมาะสมกับประเทศไทย

จากที่ได้กล่าวมาแล้วข้างต้น การไม่มีมาตรการให้นิติบุคคลขนาดเล็กของไทย ที่ไม่มีความเป็นนิติบุคคลที่แท้จริง มีแต่เพียงการจดทะเบียนเป็นนิติบุคคลแต่เพียงรูปแบบเท่านั้น (Form) ไปเสียภาษีเงินได้เพียงบุคคลธรรมดา แต่ให้ได้สิทธิเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลเพราะประมวลกฎหมายรัษฎากรของไทยไม่มีบทบัญญัติดังกล่าว ก่อให้เกิดความไม่เป็นธรรมในการจัดเก็บภาษี ไม่สะท้อนถึงความสามารถที่แท้จริงของผู้เสียภาษี (Ability to pay) เป็นผลให้ผู้ที่สามารถเข้าถึงการจัดตั้งองค์กรธุรกิจในรูปแบบนิติบุคคล แม้ว่าแท้ที่จริงแล้วเป็นการดำเนินธุรกิจโดยบุคคลธรรมดาได้เปรียบผู้ที่ไม่สามารถเข้าถึงการจัดตั้งองค์กรในรูปแบบนิติบุคคล ที่ได้สิทธิเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลซึ่งมีอัตราที่ต่ำกว่าอัตราภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ทั้งๆ ที่ดำเนินธุรกิจเหมือนกัน แต่ต่างกันในรูปแบบเชิงกฎหมายเท่านั้น ซึ่งควรนำมาตรการ S Corporation ของประเทศสหรัฐอเมริกา มาปรับใช้กับนิติบุคคลขนาดเล็กของไทย เพื่อให้มีการเสียภาษีในระดับผู้ถือหุ้นหรือผู้เป็นหุ้นส่วน แม้ว่าจะมีการจดทะเบียนเป็นนิติบุคคลก็ตาม ดังนั้นผู้เขียนขอเสนอแนวทางที่เหมาะสมในการนำมาตรการ S Corporation มาปรับใช้ในประเทศไทย ดังต่อไปนี้

1. ในการกำหนดหน่วยภาษีประมวลรัษฎากรของไทยไม่ควรพิจารณาแต่เพียงรูปแบบของการจัดตั้งองค์กรธุรกิจเท่านั้น คือ ยึดติดกับการจดทะเบียนนิติบุคคลตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์เท่านั้น ถ้ามีการจดทะเบียนเป็นนิติบุคคลก็จะได้รับสิทธิเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลโดยทันที ซึ่งเป็นการพิจารณาแต่เพียงรูปแบบ (Form) เท่านั้น แต่มิได้มีการพิจารณาถึงเนื้อหา (Substance) ในการเข้าทำธุรกรรมที่แท้จริง ว่าเป็นการดำเนินธุรกรรมโดยบุคคลธรรมดาหรือโดยนิติบุคคล ซึ่งความสัมพันธ์ระหว่างเจ้าของกิจการนิติบุคคลขนาดเล็กไม่ว่าจะเป็นผู้เป็นหุ้นส่วนหรือผู้ถือหุ้น มักมีความสัมพันธ์กับกิจการอย่างมาก หุ้นส่วนหรือผู้ถือหุ้นทั้งหลายมักเป็นผู้บริหารกิจการเองและรับผิดชอบในผลกำไรหรือผลขาดทุนของกิจการอย่างชัดเจน ประกอบกับนิติบุคคลขนาดเล็กมักมีผู้ถือ

หุ้นจำนวนไม่มากนัก ทำให้เห็นถึงความสัมพันธ์อย่างลึกซึ้งระหว่างกิจการกับผู้ลงทุน ดังนั้นวิธีการเสียภาษีที่เหมาะสมสำหรับกิจการนิติบุคคลขนาดเล็กเหล่านี้คือระบบ Pass-Through System เช่นเดียวกับหลักการใน S Corporation และ Limited Liability Company ตามกฎหมายภาษีอากรของประเทศสหรัฐอเมริกาที่กำหนดให้เสียภาษีในระดับผู้ถือหุ้น

เพราะฉะนั้นประมวลรัษฎากรของไทยควรมีการกำหนดบทบัญญัติเพื่อพิจารณาในส่วนนี้ ซึ่งในอดีตประมวลรัษฎากรของไทยก็เคยมีบทบัญญัติที่ใกล้เคียงกับมาตรการของ S Corporation คือ มาตรา 75 และมาตรา 76 ของไทยในอดีต ซึ่งกำหนดให้นิติบุคคลที่มีผู้ถือหุ้นหรือผู้เป็นหุ้นส่วนคนใดคนหนึ่งที่มีสัดส่วนการถือหุ้นเกินกว่าร้อยละ 50 ของทุนทั้งหมด เพราะมองว่าเป็นนิติบุคคลแบบครอบครัว มิใช่เป็นการแยกกันอย่างชัดเจนระหว่างผู้ถือหุ้นหรือผู้เป็นหุ้นส่วนกับตัวของกิจการ ถ้าเป็นเช่นนี้กิจการนั้นต้องไปเสียภาษีเงินได้ในอัตราภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาแทนอัตราภาษีเงินได้นิติบุคคล แต่ก็มีใช้การเสียภาษีในระดับผู้ถือหุ้นโดยตรงตามหลัก Pass-Through System แต่เป็นเพียงให้เสียภาษีในระดับกิจการแต่ใช้อัตราภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาเท่านั้น

ดังนั้นถ้าจะมีการปรับใช้หลักการ S Corporation กับนิติบุคคลขนาดเล็กของไทย ผู้เขียนมีความเห็นว่า ควรนำมาตรา 75 และ มาตรา 76 ของประมวลรัษฎากรของไทย นำกลับมาเป็นแนวทางในการบัญญัติกฎหมายในเรื่องนี้ แต่ควรเป็นไปตามหลักการ Pass-Through System ตามมาตรการ S Corporation ของกฎหมายประเทศสหรัฐอเมริกา เพราะจะทำให้เสียภาษีแต่เพียงระดับผู้ถือหุ้นหรือผู้เป็นหุ้นส่วนแต่เพียงระดับเดียวอย่างแท้จริง มิใช่การเสียภาษีในระดับกิจการแต่ใช้อัตราภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาตามหลักการในมาตรา 75 ของประมวลรัษฎากรของไทยในอดีต

ซึ่งในเรื่องของการกำหนดเงื่อนไขคุณสมบัติตามหลัก S Corporation มีคุณสมบัติสำคัญในเรื่องของผู้ถือหุ้นและบทบังคับต่าง ๆ (รายละเอียดตามหัวข้อ 3.1.2 ลักษณะคุณสมบัติและเงื่อนไขของ S Corporation) แต่ถ้าจะนำมาปรับใช้กับนิติบุคคลขนาดเล็กของไทยทั้งหมดคงไม่เหมาะสม จึงต้องเลือกและเปลี่ยนแปลงให้เหมาะสมกับโครงสร้างของนิติบุคคลขนาดเล็กและโครงสร้างภาษีอากรของไทย

ผู้เขียนจึงมีความเห็นว่าควรเริ่มจากการนำบทบัญญัติมาตรา 75 ตามประมวลรัษฎากรของไทยในอดีตมาเป็นหลักและปรับตามมาตรการ S Corporation เพื่อให้เหมาะสมกับนิติบุคคลขนาดเล็กของไทยมากที่สุด ดังนี้

ควรมีการกำหนดให้นิติบุคคลขนาดเล็กของไทยที่มีสัดส่วนการถือหุ้นของผู้ถือหุ้นหรือผู้เป็นหุ้นส่วนคนใดคนหนึ่งที่มีสัดส่วนการถือหุ้นเกินกว่าร้อยละ 50 ของทุนทั้งหมดให้ไปเสียภาษีในระดับผู้ถือหุ้นมิใช่เสียภาษีเงินได้นิติบุคคล ตามหลัก Pass-Through System มิใช่แต่เพียงใช้อัตราภาษีเงินได้

บุคคลธรรมดาตามมาตรา 75 ในอดีตแต่เพียงอย่างเดียว ส่วนในเรื่องการนับจำนวนหุ้นก็ยังคงใช้วรรค 2 ของมาตรา 75 ของประมวลรัษฎากรของไทยได้เหมือนเดิม เพราะเป็นหลักการเดียวกับหลักการใน S Corporation ในการนับจำนวนผู้ถือหุ้นกรณีเป็นการถือหุ้นแทนกันระหว่างสามีภริยา บิดามารดา และบุตรผู้เยาว์ ดังนั้นควรมีการบัญญัติมาตรา 75 ในประมวลรัษฎากรดังต่อไปนี้



“มาตรา 75 ในกรณีที่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลมีบุคคลใดบุคคลหนึ่งถือหุ้น หรือเป็นหุ้นส่วน เกินกว่า ร้อยละ 50 ของจำนวนหุ้นทั้งหมด บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลนั้นไม่ต้องเสียภาษีตามส่วนนี้ **แต่ให้นำเงินได้ของกิจการไปรวมเป็นเงินได้ของผู้ถือหุ้นหรือผู้เป็นหุ้นส่วน** เพื่อเสียภาษีตามบทบัญญัติส่วน 2 ว่าด้วยการเก็บภาษีจากบุคคลธรรมดา

เพื่อประโยชน์ในการนับจำนวนหุ้นที่ถือ หรือจำนวนแห่งการเป็นหุ้นส่วนตามความในวรรคก่อน ในกรณีที่สามีภริยากี่ดี บิดากับบุตรผู้เยาว์ก็ดี บิดามารดากับบุตรผู้เยาว์ก็ดี มารดากับบุตรผู้เยาว์ก็ดี เป็นผู้ถือหุ้นหรือเป็นหุ้นส่วนรวมอยู่ในบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลเดียวกัน ให้ถือว่าจำนวนหุ้นที่ถือหรือจำนวนแห่งการเป็นหุ้นส่วนของบุคคลต่าง ๆ ในครอบครัวที่กล่าวนั้นเป็นของบุคคลเดียว คือ เป็นของสามีในกรณีที่หนึ่ง หรือเป็นของบิดาในกรณีที่สองและที่สาม หรือเป็นของมารดาในกรณีที่สี่”

2. ในเรื่องของการกำหนดคุณสมบัติของผู้ถือหุ้นของนิติบุคคลตามมาตรา S Corporation กำหนดให้ต้องเป็นบุคคลธรรมดาเท่านั้น และต้องมีถิ่นที่อยู่ในสหรัฐอเมริกา ในเรื่องนี้ประมวลรัษฎากรของไทยในอดีตมีการกำหนดไว้ในมาตรา 76 เป็นข้อยกเว้นของมาตรา 75 คือ ถ้าผู้ถือหุ้นเป็นนิติบุคคลก็就不用เข้าเงื่อนไขที่ต้องไปเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาแต่สามารถเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลได้ตามปกติแม้สัดส่วนการถือหุ้นของคนใดคนหนึ่งจะมีสัดส่วนมากกว่าร้อยละ 50 ของหุ้นทั้งหมดก็ตาม ในส่วนนี้ผู้เขียนมีความเห็นว่าสามารถนำมาตรา 76 มาบังคับใช้ได้เลย เพราะเป็นการบัญญัติที่ยกเว้นเรื่องการถือหุ้นโดยนิติบุคคลอื่น ไม่ถือว่าเป็นการดำเนินธุรกิจโดยบุคคลธรรมดาอยู่

แล้ว ดังนั้นจึงควรได้สิทธิ์ในการเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลไม่ต้องนำเงินได้มารวมกับเงินได้อื่นของผู้ถือหุ้นหรือผู้เป็นหุ้นส่วนตามหลัก Pass-Through System

“มาตรา 76 บทบัญญัติมาตรา 75 ไม่ใช่บังคับแก่

(ก) บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่รัฐบาลไทยถือหุ้นหรือเป็นหุ้นส่วนเกินกว่าร้อยละ 50 ของจำนวนทุนทั้งหมด

(ข) บริษัทจำกัดที่มีบริษัทจำกัดอื่นซึ่งไม่เข้าลักษณะตามความในมาตรา 75 ถือหุ้นเกินกว่าร้อยละ 50 ของจำนวนทุนทั้งหมด”

ดังนั้นถ้านิติบุคคลขนาดเล็กแม้มีผู้ถือหุ้นเกินกว่าร้อยละ 50 ของทุนทั้งหมด แต่ถ้าเป็นการถือหุ้นโดยรัฐบาลไทย หรือบริษัท หรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลอื่น ก็ไม่ถือว่าเข้าเงื่อนไขตามมาตรา 75 ไม่ต้องเสียภาษีเงินได้เพียงบุคคลธรรมดา แต่สามารถเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลเหมือนกับนิติบุคคลอื่นทั่วไปตามปกติ

3. มาตรการ S Corporation ตามกฎหมายภาษีของประเทศสหรัฐอเมริกาเป็นบทบัญญัติที่ให้สิทธิผู้เสียภาษีสามารถเลือกได้ว่าจะเสียภาษีในระดับผู้ถือหุ้นแต่เพียงระดับเดียว โดยต้องได้รับความยินยอมจากผู้ถือหุ้นทั้งหมด แต่ถ้านำมาปรับใช้กับนิติบุคคลขนาดเล็กของไทย ผู้เขียนมีความเห็นว่าควรต้องเป็นการบังคับใช้มิใช่ให้ทางเลือก เพราะถ้าเป็นการเลือกจะทำให้เกิดการไม่ปฏิบัติและพยายามที่จะหลีกเลี่ยงที่จะเสียภาษีเงินได้แบบบุคคลธรรมดาเพราะอัตราภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาที่มีอัตราที่สูงกว่าอัตราภาษีเงินได้นิติบุคคล

4. การคำนวณเงินได้สุทธิของกิจการควรมีการคำนวณตามหลักของนิติบุคคลทั่วไป คือ มีการปรับปรุงรายได้ทางบัญชีเป็นรายได้ทางภาษีตามปกติของนิติบุคคลทั่วไป เมื่อได้ผลกำไรสุทธิหรือขาดทุนสุทธิของกิจการ จึงนำเงินได้นั้นไปรวมกับเงินได้อื่นของผู้เป็นหุ้นส่วนหรือผู้ถือหุ้น เพื่อเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาในระดับผู้ถือหุ้นต่อไป แต่กิจการก็มีหน้าที่นำส่งรายงานที่เกี่ยวกับรายได้และค่าใช้จ่ายของกิจการตามปีภาษีนั้น ๆ แก่กรมสรรพากร เพื่อสรรพากรสามารถตรวจสอบได้ว่ากิจการเหล่านี้มีรายได้สุทธิเท่าใดที่ได้ปันส่วนให้กับผู้ถือหุ้นหรือผู้เป็นหุ้นส่วนและสามารถตรวจสอบได้ว่าผู้ถือหุ้นหรือผู้เป็นหุ้นส่วนได้นำเงินได้สุทธิเหล่านั้นไปรวมคำนวณกับเงินได้อื่น ๆ ของตนเพื่อเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาได้ครบถ้วนหรือไม่

ตัวอย่างการคำนวณ เช่น บริษัท กขค จำกัด มีนาย ก ถือหุ้นในสัดส่วน 98% และนาย ข นาย ค ถือหุ้นอีกคนละ 1% เท่านั้น ดังนั้นบริษัท กขค จำกัด จึงเข้าเงื่อนไขตามมาตรา 75 ของ

ประมวลรัษฎากรต้องมีหน้าที่คำนวณเงินได้สุทธิในระดับกิจการ แต่ให้นำเงินได้ไปถือเป็นเงินได้ของผู้ถือหุ้นตามสัดส่วนการถือหุ้นนั้นๆ และกิจการมีหน้าที่แจ้งต่อกรมสรรพากรถึงผลการดำเนินงานสุทธิว่าแต่ละปีเป็นผลกำไรหรือขาดทุนเท่าใด กรมสรรพากรก็จะตรวจสอบได้ว่าผู้ถือหุ้นส่วนหรือผู้ถือหุ้นนำเงินได้จากกิจการดังกล่าวมารวมคำนวณภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาครบถ้วนหรือไม่

สมมติว่าบริษัท กขค จำกัด มีกำไรสุทธิทางภาษีจากการดำเนินงานในปีปัจจุบัน 1,000,000 บาทถ้วน ดังนั้นก็ต้องถือเป็นเงินได้ของผู้ถือหุ้นตามสัดส่วนของการถือหุ้น คือ นาย ก 98% คิดเป็นเงินได้สุทธิเท่ากับ 980,000 และเป็นเงินได้สุทธิของนาย ข และ นาย ค คนละ 1% คิดเป็นเงินได้สุทธิคนละ 10,000 บาท ดังนั้นนาย ก นาย ข และ นาย ค ต้องนำเงินได้จากกิจการไปรวมเป็นเงินได้ของตนในการคำนวณภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาในปีภาษีนั้น ๆ

แต่อย่างไรก็ตามดังที่ได้กล่าวมาแล้วข้างต้น หลักการตามมาตรการทางภาษีสำหรับ S Corporation ของประเทศสหรัฐอเมริกาจึงมุ่งหมายที่แท้จริงในการมุ่งขจัดความซ้ำซ้อนของการเสียภาษีเพราะประเทศสหรัฐอเมริกาเป็นประเทศที่ใช้ระบบ Classical System ซึ่งไม่มีมาตรการในการขจัดภาษีซ้อน แต่ประเทศไทยใช้ระบบ Imputation System ซึ่งมีการขจัดภาษีซ้อนของเงินปันผล ดังนั้นมาตรการนี้อาจจะไม่ได้แก้ไขในเรื่องความเป็นธรรมเท่าใดนักและอาจจะยังไม่จำเป็นสำหรับประเทศไทย เพราะเนื่องจากไทยมีการมาตรการขจัดภาษีซ้อนของเงินปันผล และในเรื่องของอัตราภาษีเงินได้ที่มีการประกาศพระราชกฤษฎีกาในการลดอัตราสำหรับภาษีเงินได้นิติบุคคลและภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ซึ่งจะมีผลบังคับใช้เพียงปี 2557 เท่านั้น และถ้าหลังจากนี้ไม่มีการออกพระราชกฤษฎีกามาขยายระยะเวลา หรือไม่มีการแก้ไขกฎหมายระดับพระราชบัญญัติ การบังคับใช้กฎหมายก็ต้องกลับไปใช้อัตราเดิมตามตารางอัตราภาษีเงินได้ตามประมวลรัษฎากร ซึ่งอัตราภาษีเงินได้นิติบุคคลเท่ากับ อัตราคงที่ที่ร้อยละ 30 และอัตราภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาอัตราสูงสุดอยู่ที่ร้อยละ 37 แต่ถ้ามีการแก้ไขกฎหมายเพื่อลดอัตราภาษีเงินได้นิติบุคคล ก็ควรมีการแก้ไขอัตราภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาให้สอดคล้องกับอัตราภาษีเงินได้นิติบุคคลที่เปลี่ยนไปด้วยเช่นกัน ก็จะไม่ทำให้เกิดปัญหาความไม่เป็นธรรมในการจัดเก็บภาษีระหว่างการเลือกรูปแบบในการประกอบธุรกิจในรูปแบบของนิติบุคคลและรูปแบบของบุคคลธรรมดา เพราะอัตราภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาขั้นสูงสุดของไทยได้อ้างอิงกับอัตราภาษีเงินได้นิติบุคคล

บทที่ 5

บทสรุปและข้อเสนอแนะ

5.1 บทสรุป

จากการศึกษามาตรการ S Corporation ตามกฎหมายภาษีอากรของประเทศสหรัฐอเมริกา พบว่า เป็นมาตรการที่กำหนดให้นิติบุคคลขนาดเล็กสามารถเลือกเสียภาษีเงินได้แต่เพียงระดับผู้ถือหุ้น แต่เพียงระดับเดียวตามหลัก Pass-Through System เพราะต้องการขจัดความซ้ำซ้อนเรื่องภาษีเงินปันผลที่ท้ายที่สุดเงินได้ของกิจการก็ต้องเป็นเงินได้ของผู้เป็นหุ้นส่วนหรือผู้ถือหุ้น จึงให้คำนวณรายรับรายจ่ายของกิจการเพื่อยื่นแสดงต่อกรมสรรพากรของสหรัฐว่ากิจการมีรายได้สุทธิหรือขาดทุนสุทธิเท่าใด แต่เงินได้ถือเป็นเงินได้ของผู้ถือหุ้นหรือผู้เป็นหุ้นส่วนและไปเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาในระดับผู้ถือหุ้นเท่านั้น ทั้งนี้ประมวลรัษฎากรของสหรัฐมิได้กำหนดหน่วยภาษีในการเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลจากการพิจารณาแต่เพียงรูปแบบของนิติบุคคลตามการจดทะเบียนเท่านั้น แต่เป็นการพิจารณาถึงเนื้อหาของการเข้าทำธุรกรรมที่แท้จริงของแต่ละกิจการ พิจารณาถึงความสัมพันธ์ของผู้เป็นหุ้นส่วนหรือผู้ถือหุ้นของกิจการกับกิจการของตน จึงมีมาตรการนี้กำหนดขึ้นมาให้นิติบุคคลขนาดเล็กแม้ว่าจะเป็นิติบุคคลก็สามารถที่จะเลือกเสียภาษีเงินได้แบบบุคคลธรรมดาได้ โดยผู้เป็นหุ้นส่วนทั้งหมดต้องยินยอมด้วยเช่นกัน

แต่ประมวลรัษฎากรของไทยกำหนดหน่วยผู้เสียภาษีจากการพิจารณาเฉพาะรูปแบบ (Form) ของการจดทะเบียนเป็นนิติบุคคลตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์เท่านั้น มิได้พิจารณาถึงเนื้อหา (Substance) ที่แท้จริงของการเข้าทำธุรกรรมแต่อย่างใด ถ้ามีการจดทะเบียนเป็นนิติบุคคลก็จะได้รับสิทธิในการเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลทันที อย่างไรก็ตามในอดีตประมวลรัษฎากรของไทยเคยมีการบัญญัติกฎหมายภาษีมาตรา 75 และมาตรา 76 ซึ่งมีหลักการคล้ายกับมาตรการ S Corporation ของกฎหมายประเทศสหรัฐอเมริกา ซึ่งกำหนดให้นิติบุคคลขนาดเล็กที่มีผู้ถือหุ้นคนใดคนหนึ่งถือหุ้นมีสัดส่วนเกินกว่าร้อยละ 50 ของทุนทั้งหมด ไปเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา แต่มิใช่ตามหลักการ Pass-Through System แต่เป็นการใช้อัตรากำไรเงินได้บุคคลธรรมดาแทนการใช้อัตรากำไรเงินได้นิติบุคคล แต่ให้เสียภาษีในระดับกิจการ ไม่ได้ให้นำเงินได้ไปรวมเป็นเงินได้ของผู้ถือหุ้นหรือผู้เป็นหุ้นส่วนแต่อย่างใด

ซึ่งแต่เดิมก่อนปี 2555 ประมวลรัษฎากรของไทยได้กำหนดอัตรากำไรเงินได้นิติบุคคลเป็นอัตรากำไรร้อยละ 30 และกำหนดให้อัตรากำไรเงินได้บุคคลธรรมดาอยู่ที่เป็นอัตรากำไรร้อยละ 5-

37 ซึ่งการกำหนดเช่นนี้ เพราะประเทศไทยจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลในสองระดับคือ ในระดับกิจการที่อัตราร้อยละ 30 และเมื่อจ่ายเงินปันผลก็จะถูกหักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่ายอีกร้อยละ 10 ดังนั้น อัตราภาษีเงินได้ที่แท้จริง (Effective Tax Rate) อยู่ที่ร้อยละ 37 จะเห็นได้ว่าอัตราภาษีเงินได้นิติบุคคลไม่ได้ต่ำกว่าอัตราภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาแต่อย่างใด

เหตุผลที่อัตราภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาขั้นสูงสุดถูกกำหนดให้อยู่ในอัตราร้อยละ 37 ของเงินได้สุทธิ เพื่อให้เกิดความเป็นธรรมในการจัดเก็บภาษี เพราะประมวลรัษฎากรของไทยอ้างอิงอัตราภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาไว้กับอัตราภาษีเงินได้นิติบุคคล เพื่อให้เกิดความเป็นธรรมในการเลือกประกอบธุรกิจ ไม่ว่าจะเลือกการประกอบธุรกิจในรูปแบบใด ไม่ว่าจะเป็นการประกอบธุรกิจในรูปบุคคลธรรมดาคนเดียวเป็นเจ้าของ ก็ต้องเสียภาษีเงินได้สูงสุดที่อัตราร้อยละ 37 หรือว่าจะเลือกประกอบธุรกิจแบบนิติบุคคลเช่น บริษัท หรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลก็ต้องเสียภาษีเงินได้ในอัตราสูงสุดที่อัตราร้อยละ 37 เท่ากัน อันเป็นลักษณะของภาษีอากรที่ดีตามหลักความเป็นกลางทางเศรษฐกิจ และตามหลักความเป็นธรรมซึ่งเป็นหัวใจสำคัญของหลักภาษีอากรที่ดี

อย่างไรก็ตาม กรมสรรพากรได้ออกพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการลดอัตราและยกเว้นรัษฎากร (ฉบับที่ 530) พ.ศ. 2555 ตั้งแต่วันที่ 21 ธันวาคม 2554 สำหรับประกาศลดอัตราภาษีเงินได้นิติบุคคลซึ่งบังคับใช้เพียง 3 รอบระยะเวลาบัญชี คือ

ร้อยละ 23 ในรอบระยะเวลาบัญชีปี 2555 และร้อยละ 20 สำหรับรอบระยะเวลาบัญชีปี 2556 และปี 2557⁸⁵ ซึ่งมีเหตุผลในการลดอัตราภาษีเงินได้นิติบุคคลในครั้งนี้ตามหมายเหตุท้ายพระ

⁸⁵ พระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการลดอัตราและยกเว้นรัษฎากร (ฉบับที่ 530) พ.ศ. 2555

มาตรา 5 ให้ลดอัตราภาษีเงินได้ตาม (ก) ของ (๒) สำหรับบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล แห่งบัญชีอัตราภาษีเงินได้ท้ายหมวด 3 ในลักษณะ 2 แห่งประมวลรัษฎากร และคงจัดเก็บในอัตราดังต่อไปนี้ เป็นเวลาสามรอบระยะเวลาบัญชีต่อเนื่องกัน

(1) ร้อยละยี่สิบสามของกำไรสุทธิของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล สำหรับหนึ่งรอบระยะเวลาบัญชีแรกที่เริ่มในหรือหลังวันที่ ๑ มกราคม พ.ศ. 2555

(2) ร้อยละยี่สิบของกำไรสุทธิของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล สำหรับสองรอบระยะเวลาบัญชีถัดมาที่เริ่มในหรือหลังวันที่ ๑ มกราคม พ.ศ. 2556

(ร.จ. ฉบับกฤษฎีกา เล่ม ๑๒๘ ตอนที่ ๙๓ ก ราชกิจจานุเบกษา วันที่ ๒๑ ธันวาคม ๒๕๕๔)

ราชกฤษฎีกาฉบับนี้ คือ เพื่อเพิ่มขีดความสามารถในการแข่งขันของประเทศและจูงใจการลงทุนในด้านต่าง ๆ โดยเฉพาะอย่างยิ่งการลงทุนจากต่างประเทศ อันเป็นการกระตุ้นเศรษฐกิจของประเทศ

ดังนั้นจะเห็นได้ว่าอัตราภาษีเงินได้ที่แท้จริง (Effective Tax Rate) ของภาษีเงินได้นิติบุคคลมีได้อยู่ที่อัตราร้อยละ 37 ซึ่งเป็นอัตราขั้นสูงสุดของภาษีเงินได้นิติบุคคลธรรมดาไม่ แต่อัตราภาษีเงินได้ที่แท้จริงเปลี่ยนเป็นร้อยละ 30.7 ในปี 2555 และร้อยละ 28 ในปี 2556 และปี 2557

เมื่ออัตราภาษีเงินได้นิติบุคคลธรรมดาและอัตราภาษีเงินได้นิติบุคคลเริ่มมีอัตราที่แตกต่างกันมากขึ้น การวางแผนภาษีก็เริ่มมีการวางแผนโดยการเลือกใช้อัตราร้อยละในการประกอบกิจการ เช่นการจัดตั้งเป็นนิติบุคคลเพื่อให้ได้สิทธิเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลซึ่งมีอัตราต่ำกว่าการประกอบกิจการแบบบุคคลธรรมดา ซึ่งก่อให้เกิดความไม่เป็นธรรมในการจัดเก็บภาษี ขัดกับหลักการจัดเก็บภาษีอากรที่ดี

แต่อย่างไรก็ตามการนำมาตรการ S Corporation มาปรับใช้กับนิติบุคคลขนาดเล็กของไทย ซึ่งถ้าปรับใช้เฉพาะหลักการบางประการเท่านั้น และปรับกับหลักมาตรา 75 และมาตรา 76 ของไทยในอดีต แต่ก็มิได้แก้ปัญหาในเรื่องความเป็นธรรม เพราะหลักการ S Corporation มุ่งเน้นการขจัดปัญหาความซ้ำซ้อนทางภาษีของเงินปันผล ซึ่งสหรัฐอเมริกาไม่มีการจัดภาษีซ้อนในส่วนนี้เพราะเป็นระบบ Classical System แต่ประเทศไทยมีการแก้ปัญหาโดยการนำระบบ Imputation System ตามมาตรา 47 ทวิ ดังนั้นการนำหลักการ S Corporation มาใช้อาจไม่ได้แก้ปัญหาเรื่องความเป็นธรรม และการคำนวณภาษีเงินได้ตามหลักการ S Corporation ก็เป็นการคำนวณภาษีในระดับกิจการก่อน เพียงแต่ให้นำรายได้หรือผลขาดทุนที่คำนวณได้ในระดับกิจการมารวมเป็นเงินได้ของผู้ถือหุ้น หรือผู้เป็นหุ้นส่วนเท่านั้น แต่วิธีการคำนวณก็เป็นการคำนวณภาษีเงินได้แบบนิติบุคคล แต่ให้นำเงินได้มารวมเป็นของผู้ถือหุ้นและนำมาคำนวณภาษีเงินได้แบบบุคคลธรรมดาอีกครั้งหนึ่งเท่านั้น ดังนั้นจะเห็นได้ว่าไม่ได้แก้ปัญหาเรื่องความเป็นธรรม เพราะได้สิทธิในการคำนวณภาษีแบบภาษีเงินได้นิติบุคคลก่อน แล้วจึงนำเอาเงินได้ดังกล่าวมาถือเป็นเงินได้ของผู้ถือหุ้นหรือผู้ถือหุ้นอีกทอดหนึ่ง เพราะหลักการ S Corporation ไม่ได้ถูกสร้างมาเพื่อแก้ปัญหาเรื่องความธรรม แต่เป็นการสร้างมาเพื่อขจัดความซ้ำซ้อนเรื่องเงินปันผล และอีกประการหนึ่งคือ การปรับลดอัตราภาษีเงินได้นิติบุคคล เป็นเพียงพระราชกฤษฎีกา ซึ่งมีผลบังคับใช้เพียง 3 ปี จนถึงปี 2557 เท่านั้น และถ้าไม่มีการออกกฎหมายมาขยายระยะเวลา หรือมีการแก้กฎหมายระดับพระราชบัญญัติเพื่อเปลี่ยนแปลงอัตราภาษีเงินได้นิติบุคคล ก็เท่ากับว่าอัตราภาษีเงินได้นิติบุคคลก็ต้องกลับไปเป็นอัตราร้อยละ 30 ตามบทกฎหมายปัจจุบัน⁸⁶ ซึ่งอัตราภาษีเงินได้นิติบุคคลธรรมดาที่มีการประกาศลดอัตราก็มีผลบังคับใช้

⁸⁶ อัตราภาษีเงินได้นิติบุคคลที่กำหนดไว้ในบัญชีอัตราภาษีเงินได้สำหรับ บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ทยายส่วน 3 หมวด 3 แห่งประมวลรัษฎากร

เพียง 2 ปีคือปี 2556 และปี 2557 เท่านั้น ถ้าไม่มีการเปลี่ยนแปลงกฎหมายก็เท่ากับว่าอัตราขั้นสูงสุดของภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาที่เท่ากับอัตราภาษีเงินได้นิติบุคคลที่เสียภาษีในระดับกิจการและในระดับผู้ถือหุ้น ซึ่งอัตราขั้นสูงสุดคือร้อยละ 37

5.2 ข้อเสนอแนะ

ผู้เขียนเห็นว่าการนำหลักการ Pass-Through System ตามมาตรการ S Corporation ของกฎหมายภาษีอากรประเทศสหรัฐอเมริกา มาปรับใช้กับกิจการขนาดเล็กในประเทศไทย ยังไม่ได้แก้ปัญหาเรื่องความเป็นธรรมในการจัดเก็บภาษี ซึ่งปัจจุบันเกิดปัญหาจากการพยายามเปลี่ยนแปลงรูปแบบการทำธุรกิจ โดยการจัดตั้งเป็นบริษัทขนาดเล็กตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์แต่เพียงรูปแบบเท่านั้น(Form) แต่การดำเนินธุรกิจที่แท้จริงเป็นการดำเนินธุรกิจโดยบุคคลธรรมดา แต่เพื่อให้ได้สิทธิในการเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลในอัตราที่ต่ำกว่า ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาจึงต้องทำการจัดตั้งบริษัท

แต่อย่างไรก็ตามหลักการ S Corporation มุ่งเน้นขจัดปัญหาความซ้ำซ้อนทางภาษีของเงินปันผล มิได้แก้ปัญหาเรื่องความเป็นธรรมในการจัดเก็บภาษี ดังนั้นการนำมาปรับใช้กับประเทศไทยจึงยังไม่เหมาะสมนัก เพราะไทยเป็นระบบ Imputation System ซึ่งมีการขจัดปัญหาความซ้ำซ้อนทางภาษีเรื่องเงินปันผลอยู่แล้ว และนอกจากนี้ยังสามารถให้เลือกได้อีกว่าจะนำเงินปันผลที่ได้รับมารวมคำนวณภาษีหรือไม่นำมารวมคำนวณก็ได้ตามมาตรา 48 แห่งประมวลรัษฎากรของไทย ดังนั้นถ้าผู้ถือหุ้นหรือผู้เป็นหุ้นส่วนต้องเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาในอัตราที่สูงอยู่แล้วก็ย่อมเลือกที่จะไม่นำเงินปันผลที่ได้นั้นมารวมคำนวณภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาอีก และหลักการคำนวณภาษีของ S Corporation คือคำนวณภาษีเงินได้นิติบุคคลในระดับกิจการก่อน ได้เงินได้สุทธิเท่าใดจึงนำเงินได้นั้นมาปันส่วนให้กับผู้ถือหุ้นหรือผู้เป็นหุ้นส่วนอีกครั้งหนึ่ง เพื่อนำมารวมคำนวณภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาในระดับผู้ถือหุ้น ดังนั้นก็ไม่ได้แก้ปัญหาเรื่องความเป็นธรรม เพราะการคำนวณภาษีเงินได้นิติบุคคลและภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาวิธีการคำนวณก็แตกต่างกันทั้งในทางการรับรู้รายได้ และการหักรายจ่าย

และสถานการณ์ในปัจจุบัน ความพร้อมในการจัดเก็บภาษีทั้งในด้านกฎหมายภาษีอากรและเจ้าหน้าที่กรมสรรพากร ถ้ามีการนำมาตรการ S Corporation มาปรับใช้โดยเป็นการบังคับ ก็จะเป็นการก่อภาระภาษีให้แก่ผู้เสียภาษี และเจ้าหน้าที่ในการบังคับใช้กฎหมายในปัจจุบันมากเกินไป และการกำหนดให้นิติบุคคลขนาดเล็กของไทย ถ้าเข้าเงื่อนไขที่กฎหมายกำหนด เช่น การมีสัดส่วนการถือหุ้นของผู้ถือหุ้นคนใดคนหนึ่งเกินกว่าร้อยละ 50 ของทุนทั้งหมด ให้กิจการคำนวณรายรับ รายจ่ายของ

กิจการแล้วนำเงินได้นั้นมาเป็นเงินได้ของผู้ถือหุ้นหรือผู้เป็นหุ้นส่วน เพื่อเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ตามหลัก Pass-Through System ยังอาจทำให้ผู้เสียภาษีต้องรับภาระภาษีหนักเกินไป เพราะตาม หลักการในประมวลรัษฎากรของไทย นิติบุคคลไม่สามารถหักรายจ่ายแบบเหมาได้ ต้องหักรายจ่าย ตามที่จ่ายจริงเท่านั้น แต่บุคคลธรรมดาสามารถเลือกหักรายจ่ายแบบเหมาหรือเลือกหักรายจ่ายตาม จริงก็ได้ ดังนั้นถ้ากำหนดให้เอารายได้ของกิจการซึ่งบังคับว่านิติบุคคลต้องหักรายจ่ายตามจริงเท่านั้น และต้องมีเอกสารประกอบการลงบัญชี ทั้งยังต้องมีหลักการปรับปรุงทางภาษี รายจ่ายต้องห้ามต่าง ๆ อีกมากมาย เช่นในมาตรา 65 ทวิ 65 ตรี ตามประมวลรัษฎากร และยังมีการบังคับให้ต้องมีการ รับรองงบการเงินจากผู้สอบบัญชี ซึ่งมีค่าใช้จ่ายเพิ่มเติม จากกรณีบุคคลธรรมดาที่ไม่ต้องมีการรับรอง ใด ๆ ก็อาจทำให้การหักรายจ่ายของนิติบุคคลยุ่งยากกว่า การหักรายจ่ายของบุคคลธรรมดา แต่กลับ ต้องนำเงินได้ดังกล่าวมาเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาซึ่งมีอัตราที่สูงกว่าอัตราภาษีเงินได้นิติบุคคล

นอกจากนี้การหักค่าใช้จ่ายแบบเหมาของการคำนวณภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาของไทย บางครั้งก็ไม่สะท้อนกับค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นจริง และมีอัตราในการหักหลากหลายค่อนข้างมาก ซึ่ง ก่อให้เกิดการเลี่ยงภาษีหรือการวางแผนภาษีโดยเปลี่ยนแปลงรูปแบบของเงินได้ที่สามารถทำได้ โดยง่าย ซึ่งถ้านำไปปรับกับ S Corporation ก็จะทำให้เสียหลักการของ S Corporation

และอาจก่อให้เกิดความยุ่งยากในการจัดเก็บภาษีอากรของเจ้าหน้าที่ของกรมสรรพากร เพราะปกติการกำกับดูแลจะแยกการกำกับดูแลกันระหว่างภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา และเจ้าหน้าที่ ผู้ดูแลภาษีเงินได้นิติบุคคล เมื่อนำหลักการ S Corporation มาบังคับใช้ทำให้เจ้าหน้าที่ที่ดูแล ต้อง เป็นผู้เชี่ยวชาญทั้งในเรื่องหลักการคำนวณภาษีเงินได้นิติบุคคล ซึ่งมีกฎหมายข้อบังคับที่ยุ่งยากกว่า กฎหมายภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา และต้องมีความเชี่ยวชาญในเรื่องการคำนวณภาษีเงินได้บุคคล ธรรมดาด้วยเช่นกัน เพราะต้องนำเงินได้ของนิติบุคคลมารวมเป็นเงินได้ของผู้ถือหุ้นหรือผู้เป็นหุ้นส่วน เพื่อเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา

ดังนั้นผู้เขียนจึงเห็นว่า การนำมาตรการ S Corporation มาปรับใช้กับนิติบุคคลขนาดเล็ก ของไทยในขณะนี้ อาจยังไม่เหมาะสมนัก และไม่ได้แก้ปัญหาเรื่องความเป็นธรรม หรือความสามารถที่จะ สะท้อนถึงความสามารถที่แท้จริงของผู้เสียภาษี แต่ถ้ามีการปรับกฎหมายที่เกี่ยวข้อง เช่น มีการ ปรับปรุงกฎหมายภาษีเรื่อง การหักรายจ่ายเหมาที่ยังเป็นปัญหาของการใช้เป็นช่องทางในการหลบ ภาษี หรือ เรื่องการเสียภาษีของห้างหุ้นส่วนสามัญ และ การเสียภาษีของคณะบุคคล ซึ่งนับวันยังเป็น ปัญหามากขึ้นในขณะนี้ เป็นการแสวงหาประโยชน์ ถ้ามีการปรับให้ใช้หลักการเรื่อง Pass-Through System กับห้างหุ้นส่วนสามัญและคณะบุคคล ก็สามารถปรับกฎหมายเกี่ยวกับนิติบุคคลขนาดเล็กใน ขณะนั้นด้วยน่าจะเป็นเวลาที่เหมาะสมมากกว่าการนำมาปรับใช้ในปัจจุบัน

นอกจากนี้ผู้เขียนเห็นว่าการนำหลักการ Pass-Through System ตามหลัก S Corporation ตามกฎหมายสหรัฐอเมริกามาใช้กับนิติบุคคลขนาดเล็กของไทยยังไม่เหมาะสมในปัจจุบัน แต่ควรกำหนดให้มีการพิจารณาถึงคุณสมบัติที่แท้จริงของการเป็นบริษัทหรือนิติบุคคลขนาดเล็ก มิใช่พิจารณาแต่เพียงรูปแบบของการเข้าทำธุรกรรมเท่านั้น (Form) แต่ควรพิจารณาถึงเนื้อหาในการเข้าทำธุรกรรม (Substance) ว่าเป็นการเข้าทำธุรกรรมที่มุ่งจะเป็นรูปแบบนิติบุคคลที่แท้จริงหรือไม่ หรือเป็นการดำเนินงานแบบบุคคลธรรมดาเท่านั้น เพียงแต่จัดตั้งในรูปแบบนิติบุคคล

ตัวอย่างกฎหมายที่เกี่ยวกับการพิจารณาถึงคุณสมบัติของบริษัทตามกฎหมายประเทศสหรัฐอเมริกา เช่น เรื่องการพิจารณาถึงคุณสมบัติของบริษัท (Enumerated Corporate Characteristic) คือ มีการกำหนดคุณสมบัติว่าบริษัทที่แท้จริงควรมีคุณสมบัติต่าง ๆ เหล่านี้ เช่น Continuity of Life ความต่อเนื่องขององค์กร หรือ Centralized Management คือ การรวมศูนย์อำนาจการจัดการ หรือ Limited Liability ความรับผิดชอบจำกัด หรือ Free transferability of Interests ความมีอิสระในการโอนผลประโยชน์ ดังนั้นถ้าเราจะพิจารณาถึงความเป็นบริษัทหรือนิติบุคคลขนาดเล็กที่แท้จริง เราควรมีการออกกฎหมายเกี่ยวกับการพิจารณาถึงคุณสมบัติในการเป็นบริษัทที่แท้จริง ถ้าเข้าเงื่อนไขก็สมควรให้สิทธิในการเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล แต่ถ้าไม่เข้าเงื่อนไขก็ควรให้ไปเสียภาษีเงินได้ในระดับหุ้นส่วนหรือผู้ถือหุ้นตามหลัก Pass-Through System ซึ่งต้องทำการศึกษาในรายละเอียดการกำหนดเงื่อนไขการพิจารณาคุณสมบัติการเป็นนิติบุคคลที่แท้จริงของกิจการขนาดเล็กต่อไป ว่าควรกำหนดเงื่อนไขในการพิจารณาเป็นอย่างไรให้เหมาะสม

และในเรื่องของการประกาศลดอัตราภาษีเงินได้นิติบุคคลและการลดอัตราภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาที่ได้มีพระราชกฤษฎีกาออกมา ก็จะหมดอายุการบังคับใช้ในปี 2557 ดังนั้นถ้าไม่มีการขยายระยะเวลาหรือไม่มีการแก้ไขกฎหมายระดับพระราชบัญญัติ ก็ต้องกลับไปใช้อัตราเดิมตามประมวลรัษฎากรซึ่งอัตราสูงสุดของภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาก็ได้อ้างอิงกับอัตราภาษีเงินได้นิติบุคคลไว้อยู่แล้ว ดังนั้นถ้ามีการแก้ไขกฎหมายเพื่อปรับลดอัตราภาษีเงินได้นิติบุคคล ก็ควรทำการแก้ไขกฎหมายเพื่อปรับลดอัตราภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาด้วยเช่นกัน เพื่อให้เกิดความเป็นธรรมในการจัดเก็บภาษีเงินได้ไม่ว่าจะประกอบธุรกิจในรูปแบบใดก็ตาม

รายการอ้างอิง

- โสภณ รัตนากกร. คำอธิบายประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ หนี้ ส่วน บริษัท. พิมพ์ครั้งที่ 9. สำนักพิมพ์นิติบรรณการ: กรุงเทพมหานคร, 2547.
- ไกรยุทธ ธีรตยคีนันท์. ทฤษฎีภาษีและภาษีเงินได้ของไทย. กรุงเทพมหานคร: สำนักพิมพ์ดวงกมล จำกัด, 2521.
- ไกรยุทธ ธีรตยคีนันท์. ทฤษฎีภาษีเงินได้ของไทย. กรุงเทพมหานคร: บริษัท สำนักพิมพ์ดวงกมล จำกัด, 2521.
- ไพจิตร โรจนวานิช, ชุมพร เสนไสย และสาโรช ทองประคำ. คำอธิบายประมวลรัษฎากร. กรุงเทพมหานคร: สามเจริญพาณิชย์, 2549.
- กรมสรรพากร. "ความรู้เรื่องภาษี, ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา." <http://www.rd.go.th/publish/548.0.html>.
- กลุ่มนักวิชาการภาษีอากร. ภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร 2556, ปกหลัง. กรุงเทพมหานคร: โรงพิมพ์เรือนแก้วการพิมพ์, 2556.
- กาญจนา นิมมานหมินทร์. คำบรรยายวิชาภาษีอากร [in ไทย]. กรุงเทพมหานคร: คณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย. (อัดสำเนา).
- กิติพงษ์ อรุณพัฒน์พงศ์. 10 กลยุทธ์การวางแผนภาษี บุคคลธรรมดา ธุรกิจครอบครัว [in ไทย]. edited by พิมพ์ครั้งแรกพฤศจิกายน 2546.
- กิติพงษ์ อรุณพัฒน์พงศ์. กลยุทธ์การวางแผนภาษี [in ไทย]. edited by พิมพ์ครั้งที่ 3 ปรับปรุงใหม่ จากบัญญัติ 10 ประการในการวางแผนภาษีอากรพฤศจิกายน ,2538.
- ชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม. คู่มือการศึกษาวิชา กฎหมายภาษีอากร. พิมพ์ครั้งที่ 2 (แก้ไขเพิ่มเติม). กรุงเทพมหานคร: สำนักอบรมศึกษากฎหมายแห่งเนติบัณฑิตยสภา.
- ดร. ศุภลักษณ์ พินิจภูวดล. เอกสารคำบรรยาย วิชากฎหมายการคลังและภาษีอากร. 2540.
- ดร.ศุภลักษณ์ พินิจภูวดล. เอกสารคำบรรยาย วิชากฎหมายการคลังและภาษีอากร. คณะนิติศาสตร์, จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, ปีการศึกษา 2540
- ตุลย์ลักษณ์ ตราชูธรรม. หลักกฎหมายภาษีอากร. (*the Principle of Tax Law*). มพ์ครั้งที่ 2 (แก้ไขเพิ่มเติม). กรุงเทพฯ 2550.
- ตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย. เอกสารประกอบการสัมมนา ปฏิรูปภาษี ทางเลือกใหม่ของประเทศ ณ ห้องประชุมสังเวียน อินทวิชัย , อาคารตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย. 4 มีนาคม 2552.
- ธีระวุฒิ เต็มสิริวัฒนกุล. "แนวทางการกำหนดมาตรการทางกฎหมายในการจัดเก็บภาษีเงินได้ของนิติบุคคลในเครือเดียวกัน." จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, 2554.
- นครลอสแอนเจลิส, ศูนย์บริการขอมูงธุรกิจ สถานกงสุลใหญ่ ณ. "แนวการทำธุรกิจในรัฐแคลิฟอร์เนีย." http://www.thaiconsulatela.org/bic/article_detail.aspx?article_id=24.
- ปรีดี บุญยัง, ชาญชัย วิชยานุภาพ, โกเมนทร์ สืบวิเศษ, ชวลิต หงสกุล,. แนวทางปฏิบัติ ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา. กรุงเทพมหานคร: โรงพิมพ์อักษรสัมพันธ์, 2522.

ผู้ช่วยศาสตราจารย์ ดร.จิรศักดิ์ รอดจันทร์. ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา หลักการและบทวิเคราะห์.

กรุงเทพมหานคร: สำนักพิมพ์จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย มกราคม 2555.

ผู้ช่วยศาสตราจารย์ปัญญาพร ทองเล็ก. การภาษีอากรธุรกิจ (*Business Taxation*). กรุงเทพฯ: คณะ
วิทยาการจัดการ มหาวิทยาลัยราชภัฏพระนคร 2550.

พริ้ม มั่นกลาง, ปรีดี บุญยัง, โกเมนทร์ สืบวิเศษ,. คำบรรยายวิชาภาษีอากรว่าด้วยภาษีเงินได้บุคคล
ธรรมดา. กรุงเทพฯ: โรงพิมพ์อักษรศาสตร์, มิถุนายน 2520.

พิชัย พันภัย. "ศาลไทยไม่ยอมรับหลัก Piercing the Corporate Veil จริงหรือ." วารสารยุติธรรม
ปริทัศน์, no. สิงหาคม 2550 (สิงหาคม, 2550): 31.d

พิภพ วีระพงษ์. "วิธีวิเคราะห์การเก็บภาษีจากเงินปันผล." เอกสารภาษีอากร (มีนาคม 2532).

มหาวิทยาลัยสุโขทัยธรรมมาธิราช. เอกสารการสอนชุดวิชากฎหมายภาษีอากร1 (หน่วยที่ 1-7). พิมพ์ครั้งที่
1 กรุงเทพฯ: สำนักพิมพ์มหาวิทยาลัยสุโขทัยธรรมมาธิราช, 2527.

มหาวิทยาลัยสุโขทัยธรรมมาธิราช สาขาวิชานิติศาสตร์. เอกสารการสอนชุดวิชา กฎหมายภาษีอากร 1
(*Taxation Law 1*) 41421 หน่วยที่ 1-7. ฉบับปรับปรุงครั้งที่ 1 2547.

รศ.เอนก เขียวถาวร. เศรษฐศาสตร์การภาษีอากร 2 (*Ec 343*). กรุงเทพมหานคร: रामคำแหง, 2523.

รองศาสตราจารย์เพิ่มบุญ แก้วเขียว. การไล่สายทางกฎหมายภาษีสรรพากร. กรุงเทพมหานคร: วิญญู
ชน, 2545.

รองศาสตราจารย์สมคิด บางโม. ภาษีอากรธุรกิจ (*Business Taxation*). ฉบับพิมพ์ที่ 15. มิถุนายน
2553.

วิทย์ ต้นตึกกุล. กฎหมายเกี่ยวกับภาษีอากร [in ไทย]. กรุงเทพมหานคร: โรงพิมพ์อักษรสัมพันธ์, 2524.

ศ.พิเศษชัยสิทธิ์ ตรีชูธรรม. "เกณฑ์เงินสด." สรรพากรสาส์น 29, no. กันยายน (2010): 130-35.

ศาสตราจารย์ไพจิตร โจนวานิช. "ภาษีสรรพากร." อนุสรณ์ในงานฌาปนกิจศพ นางเจริญ เสวีกุล
(มิถุนายน 2522).

ศุภรัตน์ คิววัฒน์กุล. "ทฤษฎีภาษีเงินได้นิติบุคคล." สรรพากรสาส์น, 31 ฉบับที่ 2 no. มี.ค — เม.ย. 2527:
33.

สมเดช โรจน์คุรีเสถียร และคณะ. ธรรมเนียม การวางแผนภาษีทั้งระบบ. พิมพ์ครั้งที่ 2 มิถุนายน, 2554.

สุเกตุ อภิชาติบุตร. คำอธิบายประมวลรัษฎากรว่าด้วยภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา. กรุงเทพมหานคร: โรง
พิมพ์อักษรศาสตร์, 2516.

สุเทพ พงษ์พิทักษ์. การวางแผนภาษีอากร. เมษายน 2541.

สุพาดา สิริกุดตา. การบัญชีภาษีอากร (*Tax Accounting*) [in ไทย]. กรุงเทพมหานคร: ธนัชการพิมพ์
, 2544.

อรวรรณ ภาณิตพจมาน. "แนวทางในการกำหนดมาตรการทางกฎหมายเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีเงินได้
บุคคลธรรมดาของห้างหุ้นส่วนสามัญและคณะบุคคลที่ไม่ใช่นิติบุคคล." /ถกจ.

อวยพร ต้นละมัย. "ผู้มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา." สรรพากรสาส์น 24 no. 5 กันยายน –
ตุลาคม, 2523 (2523): 85.

อาภรณ์ นารณดิติก. เอกสารประกอบการสัมมนา ประมวลการเปลี่ยนแปลงกฎหมายภาษีอากรในรอบปี 2525และคำอธิบาย. จัดโดย ภาควิชาการบัญชี, คณะพาณิชยศาสตร์และการบัญชี จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, 2526.

Brenman, Lawrence H. *Limited Liability Companies Offer New Opportunities to Business Owners*. Winter: Journal of Partnership Taxation,10, 1994.

Burke, Karen C. *Federal Income Taxation of Corporations and Stockholders*. edited by Fifth Edition The United States of America: West Group, 2003.

David M. Hadson and Stephen A. Line. *Federal Income Taxation*. Minnesota: West Pub, 1990.

"Doctrines of Substance over Form, Economic Substance, Economic Reality, Business Purpose and Sham Transactions." <http://www.taxrisk.com/Articles/Doctrines-of-Substance-Over-Form-Economic-Substance-Economic-Reality-Business-Purpose-and-Sham-Transaction.shtml>.

Douglas A. Kahn, Jeffrey H. Karh, Terrence G. Perris,. *Taxation of S Corporations in a Nutshell*. US.: Thomson West,West Group, 2008.

Douglas A. Kahn, Jeffrey H. Kahn, Terrence G. Perris, Jeffrey S. Lehman, . *Corporate Income Taxation*. edited by Sixth Edition The United States of America: West, a Thomson business, 2001.

Howard E. Abrams, Richard L. Doernberg. *Federal Corporate Taxation*. edited by Third Edition Westbury, New York: The Foundation Press, Inc, 1995.

Internal Revenue Service. "S Corporations." <http://www.irs.gov/Businesses/Small-Businesses-%26-Self-Employed/S-Corporations>.

Jerald David August. *Subchapter S Reform Bill Introduced in Congress*, Journal of Partnership Taxation. US.: Winter, 1996.

Journal of Accountancy. "The Final "Check the Box" Regulation." <http://www.journalofaccountancy.com/Issues/1997/Dec/smbus.htm>.

Office of Commercial Affairs Royal Thai Embassy WashingtonD.C. "สรุปเรื่องการทำธุรกิจในสหรัฐอเมริกา." <http://commercethaiusa.org/oca/wp-content/uploads/2011/08/DoingBusinessUSA.pdf>.

Posin, Daniel Q. *Federal Income Taxation of Individuals and Basic Concepts in the Taxation of All Entities*. Minnesota: West Pub, 1983.

pwchk.com, its developments in the Asia-Pacific Region. *Doctrine of Substance over Form*.

Rice, Steven J. *Introduction to Taxation* edited by 1995 Edition United States of America: University of Washington,International Thomson Publishing, 1995.

Richard M Lipton and John T. Thomas. "Proposed Check-the-Box Business Classification Regulations Simplify Current Rules." *Journal of Partnership Taxation* 13 (1996).

"S Vs. C Corporations." <http://taxguru.org/corps/scorp.htm>

Service, Internal Revenue. *Internal Revenue Code, Section 1362 (D) (1)*.

Smith, Adam. *The Wealth of Nations* [in English]. edited by Edited with an Introduction and Notes by Edwin Cannan.

Stephen A. Lind, Stephen Schwarz, Daniel J. Lathrope, Joshua D. Rosenberg.

Fundamentals of Corporate Taxation. edited by Fourth Edition Westbury, New York: The Foundation Press, Inc. , 1997.

The Internal Revenue Service. "The Irs Uses Substance-over-Form Doctrine to Evaluate Tax Savings Techniques:."

http://www.timbertax.org/publications/articles/tree_farmer/may_jun_07/.

"When Substance-over-Form Argument Is Available to the Taxpayer."

<http://scholarship.law.marquette.edu/mulr>.

William Mckee, William Nelson & R. Whitmire. *Federal Taxation of Partnership and Partners*. Boston New York: Federal Taxation of Partnership and Partners, 1977.

"Worldwide Tax View Substance over Form: Where Is the Limit? ."

<http://www.bcasonline.org/articles/artin.asp?837>.



ภาคผนวก

จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย
CHULALONGKORN UNIVERSITY

ภาคผนวก ก

พระราชกฤษฎีกา

ออกตามความในประมวลรัษฎากร

ว่าด้วยการลดอัตราและยกเว้นรัษฎากร (ฉบับที่ ๕๓๐)

พ.ศ. ๒๕๕๔



จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย
CHULALONGKORN UNIVERSITY

พระราชกฤษฎีกา
ออกตามความในประมวลรัษฎากร
ว่าด้วยการลดอัตราและยกเว้นรัษฎากร (ฉบับที่ ๕๓๐)
พ.ศ. ๒๕๕๔

ภูมิพลอดุลยเดช ป.ร.
ให้ไว้ ณ วันที่ ๑๔ ธันวาคม พ.ศ. ๒๕๕๔
เป็นปีที่ ๖๖ ในรัชกาลปัจจุบัน

พระบาทสมเด็จพระปรมินทรมหาภูมิพลอดุลยเดช มีพระบรมราชโองการโปรดเกล้าฯ ให้ประกาศว่า

โดยที่เป็นการสมควรลดอัตราภาษีเงินได้ และปรับปรุงการลดอัตราและยกเว้นภาษีเงินได้สำหรับกำไรสุทธิของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล บางกรณี

อาศัยอำนาจตามความในมาตรา ๑๘๗ ของรัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย และมาตรา ๓ (๑) แห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งแก้ไขเพิ่มเติมโดยพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ ๑๐) พ.ศ. ๒๕๔๖ อันเป็นกฎหมายที่มีบทบัญญัติบางประการเกี่ยวกับการจำกัดสิทธิและเสรีภาพของบุคคล ซึ่งมาตรา ๒๙ ประกอบกับมาตรา ๓๓ และมาตรา ๔๑ ของรัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทยบัญญัติให้กระทำได้โดยอาศัยอำนาจตามบทบัญญัติแห่งกฎหมาย จึงทรงพระกรุณาโปรดเกล้าฯ ให้ตราพระราชกฤษฎีกาขึ้นไว้ ดังต่อไปนี้

มาตรา ๑ พระราชกฤษฎีกานี้เรียกว่า “พระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการลดอัตราและยกเว้นรัษฎากร (ฉบับที่ ๕๓๐) พ.ศ. ๒๕๕๔”

มาตรา ๒ พระราชกฤษฎีกานี้ให้ใช้บังคับตั้งแต่วันถัดจากวันประกาศในราชกิจจานุเบกษา เป็นต้นไป

มาตรา ๓ ให้ยกเลิกพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยการ ลดอัตราและยกเว้นรัษฎากร (ฉบับที่ ๔๗๑) พ.ศ. ๒๕๕๑

มาตรา ๔ ในพระราชกฤษฎีกานี้

“ขาย” หมายความว่า จำหน่าย จ่าย หรือโอนสินค้า โดยมีหรือไม่มีประโยชน์หรือค่าตอบแทน และให้หมายความรวมถึงสัญญาให้เช่าซื้อสินค้า สัญญาซื้อขายผ่อนชำระที่กรรมสิทธิ์ในสินค้ายังไม่โอนไปยังผู้ซื้อเมื่อมีการส่งมอบสินค้าให้แก่ผู้ซื้อแล้ว และการส่งสินค้าออกนอกราชอาณาจักร

“สินค้า” หมายความว่า ทรัพย์สินที่มีรูปร่างและไม่มีรูปร่างที่อาจมีราคาและถือเอาได้ ที่มีไว้เพื่อขายเท่านั้น

“บริการ” หมายความว่า การกระทำใด ๆ อันอาจหาประโยชน์
อันมีมูลค่าซึ่งมิใช่เป็นการขายสินค้า

“มาตรา ๕ ให้ลดอัตราภาษีเงินได้ตาม (ก) ของ (๒) สำหรับบริษัทหรือห้าง
หุ้นส่วนนิติบุคคล แห่งบัญชีอัตราภาษีเงินได้ท้ายหมวด ๓ ในลักษณะ ๒ แห่งประมวลรัษฎากร และคง
จัดเก็บในอัตรา ดังต่อไปนี้

(๑) ร้อยละยี่สิบสามของกำไรสุทธิของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติ
บุคคล สำหรับรอบระยะเวลาบัญชีที่เริ่มในหรือหลังวันที่ ๑ มกราคม พ.ศ. ๒๕๕๕ แต่ไม่เกินวันที่ ๓๑
ธันวาคม พ.ศ. ๒๕๕๕

(๒) ร้อยละยี่สิบของกำไรสุทธิของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล
สำหรับรอบระยะเวลาบัญชีที่เริ่มในหรือหลังวันที่ ๑ มกราคม พ.ศ. ๒๕๕๖ แต่ไม่เกินวันที่ ๓๑
ธันวาคม พ.ศ. ๒๕๕๗”

(แก้ไขเพิ่มเติมโดยพระราชกฤษฎีกา ฉบับที่ ๕๕๕ (พ.ศ. ๒๕๕๕) ใช้บังคับตั้งแต่วันที่ ๒๖ ธันวาคม
๒๕๕๕ เป็นต้นไป)

มาตรา ๖ ให้ลดอัตราภาษีเงินได้ตาม (ก) ของ (๒) สำหรับบริษัทหรือห้าง
หุ้นส่วนนิติบุคคลแห่งบัญชีอัตราภาษีเงินได้ท้ายหมวด ๓ ในลักษณะ ๒ แห่งประมวลรัษฎากร และคง
จัดเก็บในอัตราดังต่อไปนี้ ทั้งนี้ เฉพาะบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลซึ่งมีทุนที่ชำระแล้วในวัน
สุดท้ายของรอบระยะเวลาบัญชีไม่เกินห้าล้านบาทและมีรายได้จากการขายสินค้าและการให้บริการใน
รอบระยะเวลาบัญชีไม่เกินสามล้านบาท

“(๑) กำไรสุทธิเฉพาะส่วนที่เกินหนึ่งแสนห้าหมื่นบาทแต่ไม่เกิน
หนึ่งล้านบาทให้คงจัดเก็บในอัตราร้อยละสิบห้าของกำไรสุทธิสำหรับรอบระยะเวลาบัญชีที่เริ่มในหรือ
หลังวันที่ ๑ มกราคม พ.ศ. ๒๕๕๕ แต่ไม่เกินวันที่ ๓๑ ธันวาคม พ.ศ. ๒๕๕๕ กำไรสุทธิเฉพาะส่วนที่
เกินสามแสนบาทแต่ไม่เกินหนึ่งล้านบาทให้คงจัดเก็บในอัตราร้อยละสิบห้าของกำไรสุทธิสำหรับรอบ
ระยะเวลาบัญชีที่เริ่มในหรือหลังวันที่ ๑ มกราคม พ.ศ. ๒๕๕๖ เป็นต้นไป”

(แก้ไขเพิ่มเติมโดยพระราชกฤษฎีกา ฉบับที่ ๕๖๔ (พ.ศ. ๒๕๕๖) ใช้บังคับตั้งแต่วันที่ ๙ พฤษภาคม
๒๕๕๖ เป็นต้นไป)

“(๒) กำไรสุทธิเฉพาะส่วนที่เกินหนึ่งล้านบาท ให้คงจัดเก็บใน
อัตราดังต่อไปนี้ (ก) ร้อยละยี่สิบสามของกำไรสุทธิ สำหรับรอบระยะเวลาบัญชีที่เริ่มในหรือหลังวันที่
๑ มกราคม พ.ศ. ๒๕๕๕ แต่ไม่เกินวันที่ ๓๑ ธันวาคม พ.ศ. ๒๕๕๕

(ก) ร้อยละยี่สิบสามของกำไรสุทธิ สำหรับรอบระยะเวลาบัญชีที่
เริ่มในหรือหลังวันที่ ๑ มกราคม พ.ศ. ๒๕๕๕ แต่ไม่เกินวันที่ ๓๑ ธันวาคม พ.ศ. ๒๕๕๕

(ข) ร้อยละยี่สิบของกำไรสุทธิ สำหรับรอบระยะเวลาบัญชีที่เริ่ม
ในหรือหลังวันที่ ๑ มกราคม พ.ศ. ๒๕๕๖ เป็นต้นไป”

(แก้ไขเพิ่มเติมโดยพระราชกฤษฎีกา ฉบับที่ ๕๕๕ (พ.ศ. ๒๕๕๕) ใช้บังคับตั้งแต่วันที่ ๒๖ ธันวาคม
๒๕๕๕ เป็นต้นไป)

“มาตรา ๗ ให้ยกเว้นภาษีเงินได้ตามส่วน ๓ หมวด ๓ ในลักษณะ ๒ แห่งประมวลรัษฎากรให้แก่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลซึ่งมีทุนที่ชำระแล้วในวันสุดท้ายของรอบระยะเวลาบัญชีไม่เกินห้าล้านบาทและมีรายได้จากการขายสินค้าและการให้บริการในรอบระยะเวลาบัญชีไม่เกินสามสิบล้านบาทสำหรับกำไรสุทธิดังต่อไปนี้

(๑) กำไรสุทธิเฉพาะส่วนที่ไม่เกินหนึ่งแสนห้าหมื่นบาทแรกสำหรับรอบระยะเวลาบัญชีที่เริ่มในหรือหลังวันที่ ๑ มกราคม พ.ศ. ๒๕๕๕ แต่ไม่เกินวันที่ ๓๑ ธันวาคม พ.ศ. ๒๕๕๕

(๒) กำไรสุทธิเฉพาะส่วนที่ไม่เกินสามแสนบาทแรกสำหรับรอบระยะเวลาบัญชีที่เริ่มในหรือหลังวันที่ ๑ มกราคม พ.ศ. ๒๕๕๖ เป็นต้นไป”

(แก้ไขเพิ่มเติมโดยพระราชกฤษฎีกา ฉบับที่ ๕๖๔ (พ.ศ. ๒๕๕๖) ใช้บังคับตั้งแต่วันที่ ๙ พฤษภาคม ๒๕๕๖ เป็นต้นไป)

มาตรา ๘ บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่จะได้รับสิทธิในการลดอัตราภาษีเงินได้ตามมาตรา ๖ และการยกเว้นภาษีเงินได้ตามมาตรา ๗ ต้องไม่มีทุนที่ชำระแล้วในวันสุดท้ายของรอบระยะเวลาบัญชีใดเกินห้าล้านบาทและต้องไม่มีรายได้จากการขายสินค้าและการให้บริการในรอบระยะเวลาบัญชีใดเกินสามสิบล้านบาท ทั้งนี้ ตั้งแต่รอบระยะเวลาบัญชีที่เริ่มในหรือหลังวันที่ ๑ มกราคม พ.ศ. ๒๕๕๕ เป็นต้นไป

มาตรา ๙ ให้ยกเลิก (๒) ของมาตรา ๓ แห่งพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการลดอัตรารัษฎากร (ฉบับที่ ๔๖๗) พ.ศ. ๒๕๕๐

ให้นำบทบัญญัติมาตรา ๕ มาใช้บังคับแก่บริษัทที่นำหลักทรัพย์มาจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ตามกฎหมายว่าด้วยหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ สำหรับรอบระยะเวลาบัญชีที่เริ่มในหรือหลังวันที่ ๑ มกราคม พ.ศ. ๒๕๕๕ เป็นต้นไป

บทบัญญัติใน (๒) ของมาตรา ๓ แห่งพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการลดอัตรารัษฎากร (ฉบับที่ ๔๖๗) พ.ศ. ๒๕๕๐ ให้ยังคงใช้บังคับต่อไปแก่บริษัทที่นำหลักทรัพย์มาจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ตามกฎหมายว่าด้วยหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ สำหรับรอบระยะเวลาบัญชีที่เริ่มก่อนวันที่ ๑ มกราคม พ.ศ. ๒๕๕๕

มาตรา ๑๐ บทบัญญัติในพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยการลดอัตราและยกเว้นรัษฎากร (ฉบับที่ ๔๗๑) พ.ศ. ๒๕๕๑ ให้ยังคงใช้บังคับต่อไปเฉพาะแก่การลดอัตราภาษีเงินได้และการยกเว้นภาษีเงินได้ให้แก่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลสำหรับรอบระยะเวลาบัญชีที่เริ่มก่อนวันที่ ๑ มกราคม พ.ศ. ๒๕๕๕

มาตรา ๑๑ ให้รัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลังรักษาการตามพระราชกฤษฎีกานี้

ผู้รับสนองพระบรมราชโองการ

ยิ่งลักษณ์ ชินวัตร

นายกรัฐมนตรี

หมายเหตุ :- เหตุผลในการประกาศใช้พระราชกฤษฎีกาฉบับนี้ คือ โดยที่เป็นการสมควร ลดอัตราภาษีเงินได้นิติบุคคลสำหรับกำไรสุทธิของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล เป็นระยะเวลาสามรอบระยะเวลาบัญชี จากอัตราร้อยละสามสิบเหลืออัตราร้อยละยี่สิบสามและร้อยละยี่สิบ ตามลำดับ เป็นการชั่วคราว ทั้งนี้ ตั้งแต่รอบระยะเวลาบัญชีที่เริ่มในหรือหลังวันที่ ๑ มกราคม พ.ศ. ๒๕๕๕ และสมควรปรับปรุงการลดอัตราและยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลสำหรับกำไรสุทธิของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่เป็นวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อม รวมทั้งปรับปรุงการลดอัตราภาษีเงินได้สำหรับกำไรสุทธิของบริษัทที่นำหลักทรัพย์มา จดทะเบียนกับตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยตามที่กำหนดไว้ในพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการลดอัตรารัษฎากร (ฉบับที่ ๔๖๗) พ.ศ. ๒๕๕๐ เพื่อเป็นการเพิ่มขีดความสามารถในการแข่งขันของประเทศและจูงใจการลงทุนในด้านต่าง ๆ โดยเฉพาะอย่างยิ่งการลงทุนจากต่างประเทศ อันเป็นการกระตุ้นเศรษฐกิจของประเทศ ตลอดจนให้มีอัตราภาษีเงินได้นิติบุคคลสำหรับกำไรสุทธิของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่สอดคล้องกัน จึงจำเป็นต้องตราพระราชกฤษฎีกานี้

(ร.จ. ฉบับกฤษฎีกา เล่ม ๑๒๘ ตอนที่ ๙๓ ก ราชกิจจานุเบกษา วันที่ ๒๑ ธันวาคม

๒๕๕๔)

จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย
CHULALONGKORN UNIVERSITY

ภาคผนวก ข**พระราชกฤษฎีกา****ออกตามความในประมวลรัษฎากร
ว่าด้วยการลดอัตรารัษฎากร (ฉบับที่ ๕๗๕)****พ.ศ. ๒๕๕๖****จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย
CHULALONGKORN UNIVERSITY**

พระราชกฤษฎีกา
ออกตามความในประมวลรัษฎากร
ว่าด้วยการลดอัตรารัษฎากร (ฉบับที่ ๕๗๕)
พ.ศ. ๒๕๕๖

ภูมิพลอดุลยเดช ป.ร.
ให้ไว้ วันที่ ๘ ธันวาคม พ.ศ. ๒๕๕๖
เป็นปีที่ ๖๘ ในรัชกาลปัจจุบัน

พระบาทสมเด็จพระปรมินทรมหาภูมิพลอดุลยเดช มีพระบรมราชโองการโปรดเกล้าฯ ให้ประกาศว่าโดยที่เป็นการสมควรลดอัตราภาษีเงินได้สำหรับบุคคลธรรมดา

อาศัยอำนาจตามความในมาตรา ๑๘๗ ของรัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย และมาตรา ๓ (๑) แห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งแก้ไขเพิ่มเติมโดยพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ ๑๐) พ.ศ. ๒๕๔๖ อันเป็นกฎหมายที่มีบทบัญญัติบางประการเกี่ยวกับการจำกัดสิทธิและเสรีภาพของบุคคลซึ่งมาตรา ๒๙ ประกอบกับมาตรา ๓๓ และมาตรา ๔๑ ของรัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทยบัญญัติให้กระทำได้โดยอาศัยอำนาจตามบทบัญญัติแห่งกฎหมาย จึงทรงพระกรุณาโปรดเกล้าฯ ให้ตราพระราชกฤษฎีกาขึ้นไว้ ดังต่อไปนี้

มาตรา ๑ พระราชกฤษฎีกานี้เรียกว่า "พระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยการลดอัตรารัษฎากร (ฉบับที่ ๕๗๕) พ.ศ. ๒๕๕๖"

มาตรา ๒ พระราชกฤษฎีกานี้ให้ใช้บังคับตั้งแต่วันถัดจากวันประกาศในราชกิจจานุเบกษาเป็นต้นไป

มาตรา ๓ ให้ลดอัตราภาษีเงินได้ตาม (๑) สำหรับบุคคลธรรมดา ของบัญชีอัตราภาษีเงินได้ท้ายหมวด ๓ ในลักษณะ ๒ แห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งแก้ไขเพิ่มเติมโดยพระราชกำหนดแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ ๑๖) พ.ศ. ๒๕๓๔ สำหรับเงินได้สุทธิที่ได้รับในปี พ.ศ. ๒๕๕๖ และปี พ.ศ. ๒๕๕๗ ดังต่อไปนี้

(๑) เงินได้สุทธิไม่เกินหนึ่งแสนบาท ให้คงจัดเก็บในอัตราร้อยละห้า

(๒) เงินได้สุทธิเฉพาะส่วนที่เกินหนึ่งแสนบาท แต่ไม่เกินสามแสนบาท ให้จัดเก็บในอัตราลดลง จากร้อยละสิบ ให้เหลือร้อยละห้า สำหรับเงินได้สุทธิส่วนที่เกินสามแสนบาท แต่ไม่เกินห้าแสนบาทให้คงจัดเก็บในอัตราร้อยละสิบ

(๓) เงินได้สุทธิเฉพาะส่วนที่เกินห้าแสนบาท แต่ไม่เกินเจ็ดแสนห้าหมื่นบาท ให้จัดเก็บในอัตรา ลดลงจากร้อยละยี่สิบ ให้เหลือร้อยละสิบห้า สำหรับเงินได้สุทธิส่วนที่เกินเจ็ดแสนห้าหมื่นบาท แต่ไม่เกินหนึ่งล้านบาท ให้คงจัดเก็บในอัตราร้อยละยี่สิบ

(๔) เงินได้สุทธิเฉพาะส่วนที่เกินหนึ่งล้านบาท แต่ไม่เกินสองล้านบาท ให้จัดเก็บในอัตราลดลง จากร้อยละสามสิบ ให้เหลือร้อยละยี่สิบห้า สำหรับเงินได้สุทธิส่วนที่เกินสองล้านบาท แต่ไม่เกินสี่ล้านบาท ให้คงจัดเก็บในอัตราร้อยละสามสิบ

(๕) เงินได้สุทธิส่วนที่เกินสี่ล้านบาท ให้จัดเก็บในอัตราลดลงจากร้อยละสามสิบเจ็ด ให้เหลือ ร้อยละสามสิบห้า

มาตรา ๔ ให้รัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลังรักษาการตามพระราชกฤษฎีกานี้

ผู้รับสนองพระบรมราชโองการ

ยิ่งลักษณ์ ชินวัตร

นายกรัฐมนตรี

หมายเหตุ :- เหตุผลในการประกาศใช้พระราชกฤษฎีกาฉบับนี้ คือ เนื่องจากรัฐบาลมีนโยบายในการบรรเทาภาระภาษีให้แก่ผู้มีเงินได้เพื่อสนับสนุนการเพิ่มขีดความสามารถในการแข่งขันของประเทศ สร้างความเป็นธรรมในสังคม และเสริมสร้างความมั่นคงทางเศรษฐกิจ สมควรลดอัตราภาษีเงินได้สำหรับบุคคลธรรมดาที่กำหนดไว้ในบัญชีอัตราภาษีเงินได้ท้ายหมวด ๓ ในลักษณะ ๒ แห่งประมวลรัษฎากร สำหรับเงินได้สุทธิที่ได้รับในปี พ.ศ. ๒๕๕๖ และปี พ.ศ. ๒๕๕๗ จึงจำเป็นต้องตราพระราชกฤษฎีกา

(ร.จ. ฉบับกฤษฎีกา เล่ม ๑๓๐ ตอนที่ ๑๒๓ ก วันที่ ๒๓ ธันวาคม ๒๕๕๖)

ภาคผนวก ค
พระราชกฤษฎีกา
ออกตามความในประมวลรัษฎากร
ว่าด้วยการลดอัตราและยกเว้นรัษฎากร (ฉบับที่ ๕๖๔)

พ.ศ. ๒๕๕๖



จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย
CHULALONGKORN UNIVERSITY

พระราชกฤษฎีกา
ออกตามความในประมวลรัษฎากร
ว่าด้วยการลดอัตราและยกเว้นรัษฎากร (ฉบับที่ ๕๖๔)
พ.ศ. ๒๕๕๖

ภูมิพลอดุลยเดชปร.
ให้ไว้ ณ วันที่ ๒๙ เมษายน พ.ศ. ๒๕๕๖
เป็นปีที่ ๖๘ ในรัชกาลปัจจุบัน

พระบาทสมเด็จพระปรมินทรมหาภูมิพลอดุลยเดชมีพระบรมราชโองการ
โปรดเกล้าฯ ให้ประกาศว่า

โดยที่เป็นการสมควรแก้ไขเพิ่มเติมการลดอัตราและยกเว้นภาษีเงินได้
สำหรับกำไรสุทธิ ของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลบางกรณี

อาศัยอำนาจตามความในมาตรา ๑๘๗ ของรัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักร
ไทยและมาตรา ๓(๑) แห่งประมวลรัษฎากรซึ่งแก้ไขเพิ่มเติมโดยพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวล
รัษฎากร (ฉบับที่ ๑๐) พ.ศ. ๒๕๕๖ อันเป็นกฎหมายที่มีบทบัญญัติบางประการเกี่ยวกับการจำกัดสิทธิ
และเสรีภาพของบุคคลซึ่งมาตรา ๒๙ ประกอบกับมาตรา ๓๓ และมาตรา ๔๑ ของรัฐธรรมนูญแห่ง
ราชอาณาจักรไทยบัญญัติให้กระทำได้โดยอาศัยอำนาจตามบทบัญญัติแห่งกฎหมายจึงทรงพระกรุณา
โปรดเกล้าฯ ให้ตราพระราชกฤษฎีกาขึ้นไว้ดังต่อไปนี้

มาตรา ๑ พระราชกฤษฎีกานี้เรียกว่า “พระราชกฤษฎีกาออกตามความใน
ประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการลดอัตราและยกเว้นรัษฎากร (ฉบับที่ ๕๖๔) พ.ศ. ๒๕๕๖”

มาตรา ๒ พระราชกฤษฎีกานี้ให้ใช้บังคับตั้งแต่วันถัดจากวันประกาศในราช
กิจจานุเบกษา เป็นต้นไป

มาตรา ๓ ให้ยกเลิกความใน (๑) ของมาตรา ๖ แห่งพระราชกฤษฎีกาออก
ตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยการลดอัตราและยกเว้นรัษฎากร (ฉบับที่ ๕๓๐) พ.ศ. ๒๕๕๔
และให้ใช้ความต่อไปนี้แทน

“(๑) กำไรสุทธิเฉพาะส่วนที่เกินหนึ่งแสนห้าหมื่นบาทแต่ไม่เกินหนึ่งล้าน
บาทให้คงจัดเก็บในอัตราร้อยละสิบห้าของกำไรสุทธิสำหรับรอบระยะเวลาบัญชีที่เริ่มในหรือหลังวันที่
๑ มกราคม พ.ศ. ๒๕๕๕ แต่ไม่เกินวันที่ ๓๑ ธันวาคม พ.ศ. ๒๕๕๕ กำไรสุทธิเฉพาะส่วนที่เกินสาม
แสนบาทแต่ไม่เกินหนึ่งล้านบาทให้คงจัดเก็บในอัตราร้อยละสิบห้าของกำไรสุทธิสำหรับรอบระยะเวลา
บัญชีที่เริ่มในหรือหลังวันที่ ๑ มกราคม พ.ศ. ๒๕๕๖ เป็นต้นไป”

มาตรา ๔ ให้ยกเลิกความในมาตรา๗แห่งพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการลดอัตราและยกเว้นรัษฎากร (ฉบับที่๕๓๐) พ.ศ. ๒๕๕๔และให้ใช้ความต่อไปนี้แทน

“มาตรา ๗ ให้ยกเว้นภาษีเงินได้ตามส่วน๓หมวด๓ในลักษณะ๒แห่งประมวลรัษฎากรให้แก่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลซึ่งมีทุนที่ชำระแล้วในวันสุดท้ายของรอบระยะเวลาบัญชีไม่เกินห้าล้านบาทและมีรายได้จากการขายสินค้าและการให้บริการในรอบระยะเวลาบัญชีไม่เกินสามสิบล้านบาทสำหรับกำไรสุทธิดังต่อไปนี้

- (๑) กำไรสุทธิเฉพาะส่วนที่ไม่เกินหนึ่งแสนห้าหมื่นบาทแรกสำหรับรอบระยะเวลาบัญชีที่เริ่มในหรือหลังวันที่๑มกราคมพ.ศ. ๒๕๕๕แต่ไม่เกินวันที่๓๑ธันวาคมพ.ศ. ๒๕๕๕
- (๒) กำไรสุทธิเฉพาะส่วนที่ไม่เกินสามแสนบาทแรกสำหรับรอบระยะเวลาบัญชีที่เริ่มในหรือหลังวันที่ ๑ มกราคมพ.ศ. ๒๕๕๖ เป็นต้นไป”

ผู้รับสนองพระบรมราชโองการ

ยิ่งลักษณ์ ชินวัตร

นายกรัฐมนตรี

หมายเหตุ :- เหตุผลในการประกาศใช้พระราชกฤษฎีกาฉบับนี้คือโดยที่เป็นการสมควรปรับปรุงการลดอัตราและการยกเว้นภาษีเงินได้สำหรับบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีทุนที่ชำระแล้วในวันสุดท้ายของรอบระยะเวลาบัญชีไม่เกินห้าล้านบาทและมีรายได้จากการประกอบกิจการขายสินค้าหรือให้บริการในรอบระยะเวลาบัญชีไม่เกินสามสิบล้านบาทตามที่กำหนดในพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยการลดอัตราและยกเว้นรัษฎากร (ฉบับที่ ๕๓๐) พ.ศ. ๒๕๕๔เพื่อเป็นการบรรเทาภาระภาษีและเพิ่มสภาพคล่องทางการเงินให้แก่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลซึ่งเป็นผู้ประกอบกิจการที่เป็นวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อมจึงจำเป็นต้องตราพระราชกฤษฎีกานี้

(ร.จ. ฉบับกฤษฎีกา เล่ม ๑๓๐ ตอนที่ ๔๐ ก วันที่ ๙ พฤษภาคม ๒๕๕๖)

ภาคผนวก ง
ฎีกาตัดสินเกี่ยวกับปัญหาข้อกฎหมาย คำพิพากษาศาลฎีกาที่
3772/2531



จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย
CHULALONGKORN UNIVERSITY

คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 3772/2531

นาย จิต ตี อัครพงษ์กุล โจทก์
กรมสรรพากร กักพวก จำเลย

ป.รัชฎากร มาตรา 75

โจทก์เป็นผู้ถือหุ้นในบริษัท จ. เกินกว่าร้อยละ 50 บริษัทจ. จึงต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล อย่างบุคคลธรรมดา ตามประมวลรัษฎากร มาตรา 75 ที่ใช้บังคับอยู่ในขณะเกิดเหตุพิพาทการที่โจทก์ เสียภาษีในส่วนของบริษัทดังกล่าวจึงเป็นการเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล ซึ่งเป็นคนละส่วนกับภาษีเงินได้ บุคคลธรรมดาที่โจทก์ถูกเจ้าพนักงานประเมินจากการที่โจทก์ให้บริษัท จ. ยืมเงินตรงอันถือเป็นเงิน ได้ของโจทก์ ภาษีเงินได้สองส่วนนี้จึงไม่ซ้ำซ้อนกัน

โจทก์ฟ้องว่า โจทก์เป็นกรรมการผู้จัดการบริษัทจินตามอเตอร์จำกัด เมื่อจำเลยที่ 2 ทำการ ประเมินให้บริษัทเสียภาษีเงินได้สำหรับรอบระยะเวลาบัญชีปี 2514-2518 โจทก์ก็ได้ชำระภาษีแล้ว การที่จำเลยที่ 2 ทำการประเมินให้โจทก์เสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาสำหรับปีภาษี 2516-2517 ใน ยอดเงินที่โจทก์จ่ายตรงให้กับบริษัทดังกล่าวอีกจึงเป็นการซ้ำซ้อน ไม่ชอบด้วยกฎหมายขอให้เพิก ถอนการประเมินของจำเลยที่ 2 และคำวินิจฉัยอุทธรณ์ของจำเลยที่ 3 ถึงที่ 5 กับให้ลดหรืองดเงิน ภาษีเงินได้และเงินเพิ่มจำเลยทั้งห้าให้การว่า ภาษีทั้งสองส่วนดังกล่าวไม่ซ้ำซ้อนกันและการประเมิน ของเจ้าพนักงานประเมินกับคำวินิจฉัยอุทธรณ์ชอบแล้ว ขอให้ยกฟ้อง ศาลภาษีอากรกลางพิพากษาให้ เพิกถอนการประเมินและคำวินิจฉัยของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ จำเลยทั้งห้าอุทธรณ์ต่อศาล ฎีกา

ศาลฎีกาแผนกคดีภาษีอากรวินิจฉัยว่า "พิเคราะห์แล้ว ได้ความว่าโจทก์ได้จัดตั้งบริษัทจินตามอเตอร์ จำกัด ขึ้นที่จังหวัดนครปฐมและบริษัทเจริญไทยมอเตอร์เซล จำกัด ที่กรุงเทพมหานคร โดย โจทก์เป็นผู้ถือหุ้นเกินกว่าร้อยละ 50 และหุ้นส่วนอื่นล้วนเป็นบุคคลในครอบครัวของโจทก์เอง และ โจทก์เป็นกรรมการผู้จัดการของบริษัททั้งสองด้วย จากการตรวจสอบของเจ้าพนักงานประเมินพบว่า ในรอบระยะเวลาบัญชีปี 2516 และ 2517 บริษัทจินตามอเตอร์ จำกัดมีรายการปรากฏในงบดุลว่า ยืมเงินจากผู้ถือหุ้นในปี พ.ศ. 2516 เป็นเงิน 23,700,000 บาท และในปี พ.ศ. 2517 เป็นเงิน 33,803,000 บาท ปรากฏตามเอกสารหมาย จ.ล.50 และ จ.ล.43 บริษัทเจริญไทยมอเตอร์เซล จำกัด มีรายการยืมเงินตรงจากผู้ถือหุ้นในปี พ.ศ. 2517 เป็นเงิน 3,000,000 บาท ปรากฏตามเอกสาร หมายจ.ล.87 เจ้าพนักงานประเมินจึงถือว่าเงินยืมตรงดังกล่าวเป็นเงินได้พึงประเมินของโจทก์ ทั้งหมด และจากการตรวจสอบโหนดที่ดินตามเอกสารหมาย จ.ล.103 ซึ่งกรมที่ดินส่งมาให้จำเลยที่ 1 ปรากฏว่าโจทก์มีมูลค่าทรัพย์สินเพิ่มขึ้นในปีดังกล่าวทั้งสองปีซึ่งคิดเป็นภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาของ

โจทก์ในปี พ.ศ. 2516 เป็นเงิน 13,408,116.48 บาท และในปี พ.ศ. 2517 เป็นเงิน 8,356,699.70 บาท จึงได้แจ้งการประเมินไปยังโจทก์ ปราบฎตามเอกสารหมาย จ.ล.2-5 ซึ่งต่อมาในชั้นคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ได้เพิ่มยอดหนี้สินให้โจทก์จากกรณีโจทก์กู้ยืมเงินจากบริษัทเงินทุนหลักทรัพย์ทีเอสโก้ จำกัด เป็นเงิน 7,780,000 บาท อันเป็นผลให้ค่าเพิ่มทรัพย์สินสุทธิลดลงและเงินได้สุทธิลดลง โจทก์จึงได้รับการลดภาษี คงเรียกเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาจากโจทก์เพียง 16,163,216.18 บาท ปัญหาในชั้นนี้คงมีเพียงว่าเงินยืมที่ตรงที่บริษัททั้งสองยืมจากผู้ถือหุ้นเป็นเงินของโจทก์เอง ซึ่งต้องถือว่าเงินได้ของโจทก์ หรือเป็นเงินที่โจทก์กู้ยืมจากบุคคลภายนอก รวม 8 รายการดังโจทก์ฟ้อง และการประเมินภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาเอาแก่โจทก์นี้เป็นการซ้ำซ้อนกับการที่บริษัทเงินตามอเตอร์ จำกัด ได้เสียภาษีเงินได้และเงินเพิ่มไปตามที่สรรพากรเขต 7 เรียกตรวจสอบและทำการประเมิน จนโจทก์ชำระไปเสร็จสิ้นแล้วหรือไม่

ในปัญหาแรกได้ความจากนายมนัส สุภณาม พยานโจทก์ว่าขณะรับราชการอยู่ที่กองภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ได้เป็นผู้ตรวจสอบภาษีเงินได้ของโจทก์ ปราบฎว่าเงินที่โจทก์ให้บริษัททั้งสองกู้ยืมนั้น โจทก์อ้างว่าส่วนหนึ่งเป็นมรดก แต่โจทก์ไม่สามารถบอกให้แน่นอนได้ว่ามีจำนวนเท่าใด และไม่ปรากฏหลักฐาน ได้ความจากนายมนัสต่อไปว่าในชั้นตรวจสอบนั้น โจทก์ไม่เคยกล่าวอ้างเลยว่าได้ยืมเงินจากบุคคลภายนอกหรือสถาบันการเงินนำมาให้บริษัททั้งสองเรื่องเงินยืมทั้ง 8 รายการที่โจทก์อ้างในฟ้องปรากฏว่าโจทก์เพิ่งนำมากล่าวอ้างในชั้นอุทธรณ์ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์โดยโจทก์อ้างว่า เนื่องจากโจทก์เห็นว่าภาษีไม่มากนักจึงไม่ได้กล่าวอ้างและไม่ได้นำพยานหลักฐานมาพิสูจน์ มาในชั้นศาล ข้ออ้างของโจทก์ตามฟ้องดังกล่าวก็ไม่ตรงกับพยานที่โจทก์นำมาสืบ กล่าวคือโจทก์อ้างตามฟ้องว่า เมื่อ พ.ศ. 2511 โจทก์ยืมเงินจาก ดร.นราศรีวิวนิชกุล มาเป็นเงิน 1,000,000 บาท และ พ.ศ. 2512 ยืมอีกเป็นเงิน 2,000,000 บาท แต่ ดร.นราศรีกลับมาเบิกความเป็นพยานโจทก์ว่า เมื่อ พ.ศ. 2512 ดร.นราศรีได้ยืมเงินจากโจทก์ไปเป็นเงิน 3 ล้านบาท รายงานเฉลิมศรี ภูมามงกุล ที่โจทก์อ้างตามฟ้องว่ายืมเมื่อ พ.ศ. 2511 เป็นเงิน 3,000,000 บาท แต่ในชั้นนำสืบโจทก์ก็ไม่ได้นำสืบถึง รายงานนายสนั่น เกตุทัต โจทก์ยืมเมื่อ พ.ศ. 2515 เป็นเงิน 1,900,000 บาท แต่นายสนั่นเบิกความเป็นพยานโจทก์ว่า โจทก์ยืมเงินเมื่อ พ.ศ. 2516 นายกำหนด ไวกะกุลโจทก์ว่ายืมเมื่อ พ.ศ. 2515 เป็นเงิน 2,000,000 บาท แต่นายกำหนดกลับเบิกความเป็นพยานโจทก์ว่า โจทก์ยืมไปเป็นเงิน 2,200,000 บาท นายทวี ภูมิพัฒน์ ที่โจทก์อ้างว่ายืมเป็นเงิน 3,000,000 บาท โจทก์ก็ไม่ได้นำสืบถึงเช่นกัน รายงานพันตำรวจโทเชิด กุล พันธูลาภโจทก์ว่ายืมเมื่อ พ.ศ. 2516 เป็นเงิน 5,000,000 บาท และ พ.ศ. 2517 เป็นเงิน 3,400,000 บาท แต่พันตำรวจโทเชิดกุลกลับเบิกความเป็นพยานโจทก์ว่าเมื่อ พ.ศ. 2516 นั้น โจทก์ยืมจากคุณหญิง ประมวล พันธูลาภมารดาของพันตำรวจโทเชิดกุลไป 5,000,000 บาท และใน พ.ศ. 2517 อีก 3,300,000 บาท หรือ 3,400,000 บาท จำไม่ได้แน่ นายจตุตติบุญสูง ที่ว่ายืมเมื่อ พ.ศ. 2516 เป็นเงิน 2,000,000 บาท พ.ศ. 2517 เป็นเงิน 1,800,000 บาท แต่นายประเสริฐ วราภรณ์พยานโจทก์กลับเบิกความเป็นพยานโจทก์ว่า โจทก์ยืมเงินจากนายจตุตติเมื่อ พ.ศ. 2515 และ พ.ศ. 2516 รายสุดท้ายโจทก์อ้างว่ายืมเงินจากนางนงเยาว์ ไวกาศี เมื่อ พ.ศ. 2517 เป็นเงิน 6,000,000 บาท แต่นางนงเยาว์กลับเบิกความเป็นพยานโจทก์ว่าโจทก์ยืมเงินไปเป็นเงินเพียง 5 ล้านบาทเศษ ไม่มีรายการกู้ยืมเงินรายการใดตรงตามโจทก์ฟ้องเลย นอกจากโจทก์จะกล่าวอ้างในชั้นตรวจสอบไม่ตรงกับในชั้นอุทธรณ์ต่อคณะกรรมการ

พิจารณาอุทธรณ์ และกล่าวอ้างในฟ้องไม่ตรงกับที่นำสืบดังกล่าวแล้ว ยังปรากฏว่าการกู้ยืมทั้ง 7 รายการของโจทก์ล้วนไม่มีหลักฐานใด ๆ ที่โจทก์จะสามารถนำมาพิสูจน์ได้ทั้งสิ้น แม้บางรายโจทก์จะอ้างว่าหลักฐานถูกทำลายแล้ว แต่บางรายเช่นรายนายสนั่น โจทก์อ้างว่าโจทก์ได้ออกเช็คตามจำนวนที่กู้ยืมให้ไว้เป็นหลักฐานแต่ก็ปรากฏว่าโจทก์ไม่ได้นำสืบถึงเช็คดังกล่าวแต่อย่างใดนอกจากนี้ยังได้ความจากนางพรพรรณ ลิมสิทธิกุล พนักงานบัญชีของบริษัทจินตามอเตอร์ จำกัด อีกด้วยว่า เกี่ยวกับเงินค่าดอกเบี้ยยในปี พ.ศ. 2516 ไม่ปรากฏรายละเอียดว่าบริษัทจินตามอเตอร์ จำกัด ได้จ่ายค่าดอกเบี้ยเงินยืม และไม่ปรากฏหลักฐานการจ่ายดอกเบี้ยแต่อย่างใด ซึ่งนางพรพรรณก็ได้สอบถามโจทก์แล้ว โจทก์อ้างว่าผู้ให้ยืมบางรายเป็นที่เคารพนับถือกันเมื่อจ่ายค่าดอกเบี้ยให้แล้วจะขอหลักฐานก็จะเป็นการไม่สมควรถ้าหากเป็นเช่นนั้นจริง แม้ไม่มีหลักฐานการจ่ายดอกเบี้ย แต่ก็น่าจะมีรายการจ่ายดอกเบี้ยลงไว้ให้ปรากฏในรายละเอียดประกอบงบดุลทำนองเดียวกับรายละเอียดประกอบงบดุลของปี พ.ศ. 2517(เอกสารหมาย จ.ล.45) ซึ่งมีรายการค่าดอกเบี้ยเป็นเงิน 241,203.32 บาท เป็นรายการจ่ายดอกเบี้ยที่มีอัตราต่ำมากเมื่อเทียบกับเงินยืมทตรงในปี พ.ศ. 2517 ซึ่งมีถึง 33 ล้านบาทเศษจากเหตุผลดังกล่าวและรวมทั้งเหตุผลสุดท้ายที่ไม่มีการลงรายการจ่ายดอกเบี้ยในการทำบัญชีของบริษัทจินตามอเตอร์ จำกัด หรือไม่ก็เป็นรายการที่ผิดความจริงไปมาก จึงแสดงให้เห็นว่าเงินยืมทตรงจากผู้ถือหุ้นของบริษัทจินตามอเตอร์ จำกัด และบริษัทเจริญไทยมอเตอร์เซล จำกัด นอกจากเงินที่กู้ยืมจากบริษัทเงินทุนหลักทรัพย์ทีสโก้ จำกัด จำนวน 7,780,000 บาทแล้ว ล้วนเป็นเงินของโจทก์เองทั้งสิ้นดังจำเลยทั้งห้าอุทธรณ์ โจทก์ไม่สามารถพิสูจน์ได้ว่าเงินเหล่านั้นเป็นเงินที่โจทก์กู้ยืมมาจากบุคคลภายนอก จึงหาใช่เป็นเงินของโจทก์ที่ได้มาจากผลกำไรไม่อันจะเป็นผลให้เงินดังกล่าวไม่เป็นเงินได้ตามประมวลรัษฎากร มาตรา 40

ปัญหาประการสุดท้ายว่า การประเมินภาษีเงินได้บุคคลธรรมดากับโจทก์ในปี พ.ศ. 2516 และ 2517 นี้ เป็นการเข้าซ้อนกับการที่เจ้าพนักงานประเมินสรรพากรเขต 7 ได้ทำการตรวจสอบและประเมินเรียกเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลจากบริษัทจินตามอเตอร์ จำกัดสำหรับปี พ.ศ. 2514-2518 ซึ่งมีโจทก์เป็นกรรมการผู้จัดการ และถือหุ้นเกินกว่าร้อยละ 50 หรือไม่ ศาลฎีกาเห็นว่า การประเมินภาษีดังกล่าวเป็นคนละส่วนกัน ได้ความจากนางสาวธรรมา เสวิกุลผู้อำนวยการกองอุทธรณ์ภาษีอากรกรมสรรพากร ว่าการประเมินภาษีเงินได้ของโจทก์เป็นการประเมินภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาส่วนการประเมินภาษีเงินได้ของบริษัทจินตามอเตอร์ จำกัดเป็นการประเมินภาษีเงินได้นิติบุคคลจึงไม่เข้าซ้อนกัน แต่โดยเหตุที่ภาษีเงินได้นิติบุคคลของบริษัทจินตามอเตอร์ จำกัด ซึ่งเป็นบริษัทที่โจทก์ถือหุ้นเกินกว่าร้อยละ 50 จึงต้องเสียภาษีเงินได้อย่างบุคคลธรรมดาตามประมวลรัษฎากร มาตรา 75 ซึ่งบังคับให้อยู่ในขณะพิพาท การเสียภาษีของบริษัทจินตามอเตอร์ จำกัด ซึ่งโจทก์เป็นผู้เสีย จึงเป็นภาษีในส่วนของบริษัทนิติบุคคล หาใช่ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาที่โจทก์ถูกเจ้าพนักงานประเมินในคดีนี้ไม่การที่โจทก์ให้บริษัทยืมเงินทตรงนั้นถือเป็นเงินได้ของโจทก์จึงเป็นภาษีคนละส่วนต่างหากจากกัน ซึ่งรัฐทำการเก็บภาษีเงินได้ทั้งจากบุคคลธรรมดา และจากบริษัทและห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลภาษีเงินได้ของทั้งสองส่วนจึงไม่อาจเรียกได้ว่าเป็นภาษีซ้อนแต่เป็นภาษีตามประมวลรัษฎากร บัญญัติไว้ คำพิพากษาของศาลภาษีอากรกลาง ไม่ต้องด้วยความเห็นของศาลฎีกา อุทธรณ์ของจำเลยทั้งห้าฟังขึ้น"

พิพากษากลับ ให้ยกฟ้องโจทก์

(วิฑูรย์ ตั้งตรงจิตรต์ - สมศักดิ์ จุสวัสดี - อรรถวิทย์ วรรณวินิจ)



จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย
CHULALONGKORN UNIVERSITY

ภาคผนวก จ
ฎีกาตัดสินเกี่ยวกับปัญหาข้อกฎหมาย คำพิพากษาศาลฎีกาที่
3381/2524



จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย
CHULALONGKORN UNIVERSITY

คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 3381/2524

บริษัทวิจิตรก่อสร้าง จำกัด โจทก์
กรมสรรพากร กับพวก จำเลย

ป.รัชฎากร มาตรา 65ตรี, 75

พ.ร.ฎ. ว่าด้วยการหักค่าเสื่อมและค่าเสื่อมราคาของทรัพย์สิน (ฉบับที่ 22) พ.ศ.2509

ส.และว. ซึ่งเป็นสามีภริยากันถือหุ้นรวมกันเกินกว่าร้อยละ 50 ของจำนวนหุ้นทั้งหมดของ บริษัทโจทก์ บริษัทโจทก์จึงต้องเสียภาษีเงินได้อย่างบุคคลธรรมดาตามประมวลรัษฎากร มาตรา 75

บริษัทโจทก์สร้างอาคารราคา 465,981.34 บาท แล้วยกกรรมสิทธิ์ให้เจ้าของที่ดิน โดยโจทก์ ได้สิทธิการเช่าอาคารและที่ดินเป็นเวลา 11 ปี อัตราค่าเช่าเดือนละ 150 บาทเป็นสัญญาต่างตอบแทน อันทำให้บริษัทโจทก์ได้รับประโยชน์จากการได้สิทธิการเช่าอาคารและที่ดินนั้น ค่าก่อสร้างอาคารจึง เป็นรายจ่ายอันมีลักษณะเป็นการลงทุนต้องห้ามมิให้ถือเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิตาม ประมวลรัษฎากร มาตรา 65 ตรี (5) โจทก์มีสิทธิเพียงหักค่าเสื่อมราคาในอัตราร้อยละ 100 ทหารด้วยปี อายุการเช่าตามมาตรา 5(4)วรรคสอง แห่งพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยการ หักค่าเสื่อมและค่าเสื่อมราคาของทรัพย์สิน (ฉบับที่ 22) พ.ศ.2509

โจทก์ฟ้องว่า จำเลยที่ 1 โดยเจ้าพนักงานประเมินมีคำสั่งการประเมินให้บริษัทโจทก์เสียภาษี เงินได้ใน พ.ศ. 2504 ถึง พ.ศ. 2506 ในลักษณะบุคคลธรรมดาโดยถือว่าบริษัทโจทก์มีจอมพลสฤกษ์ดี และท่านผู้หญิงวิจิตรานะรัชต์ ถือหุ้นอยู่รวม 505 หุ้นในจำนวนหุ้นทั้งหมด 1,000 หุ้นซึ่งเกินร้อยละ 50 ของหุ้นทั้งหมดของบริษัทโจทก์ และสำหรับ พ.ศ. 2504 และ 2505 เจ้าพนักงานประเมินไม่ยอม ตัดบัญชีทรัพย์สินของบริษัทโจทก์ออกเป็นค่าก่อสร้างตึก 3 ชั้น ให้โจทก์นำเงินภาษีและเงินเพิ่มรวม 3,308,518.80 บาทไปชำระแก่จำเลยที่ 1 โจทก์ได้ยื่นอุทธรณ์ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ จำเลยที่ 2 ที่ 3 และที่ 4 ซึ่งเป็นคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ดังกล่าวพิจารณาลดภาษีให้จำเลย เพียงเล็กน้อยโดยให้โจทก์นำเงินภาษีจำนวน 3,255,268.17 บาทไปชำระให้จำเลยที่ 1 คำวินิจฉัย อุทธรณ์ดังกล่าวไม่ถูกต้องเพราะจอมพลสฤกษ์ดีและท่านผู้หญิงวิจิตรามีหุ้นไม่ถึงร้อยละ 50 ของหุ้น ทั้งหมดของบริษัทโจทก์โจทก์เสียภาษีเงินได้แบบนิติบุคคลจึงถูกต้องแล้ว และจำเลยสร้างอาคารตึก 3 ชั้นให้สำนักงานทรัพย์สินส่วนพระมหากษัตริย์ อาคารจึงไม่ใช่ทรัพย์สินของบริษัทโจทก์ จึงควรต้องตัด ยอดเงินค่าก่อสร้างอาคารออกจากทรัพย์สินของบริษัทโจทก์ ขอให้ศาลเพิกถอนคำวินิจฉัยอุทธรณ์ ดังกล่าวของจำเลยที่ 2ที่ 3 และที่ 4 และพิพากษาว่าโจทก์ไม่มีหน้าที่ต้องเสียภาษีดังที่จำเลยที่ 1 ประเมิน

จำเลยทั้งสองให้การว่า การประเมินของเจ้าพนักงานประเมินชอบด้วยข้อเท็จจริงและข้อกฎหมายแล้ว ขอให้ยกฟ้อง

ศาลชั้นต้นพิพากษายกฟ้อง

โจทก์อุทธรณ์

ศาลอุทธรณ์พิพากษายืน

โจทก์ฎีกา

ศาลฎีกาวินิจฉัยว่า ข้อเท็จจริงฟังได้ว่าจอมพลสฤษดิ์ ธนะรัชต์และท่านผู้บัญชาการทหารบก ธนะรัชต์ ถือหุ้นบริษัทวิจิตรก่อสร้างจำกัดโจทก์รวมกันเกินกว่าร้อยละ 50 ของจำนวนหุ้นทั้งหมด ดังนั้นบริษัทโจทก์จึงต้องเสียภาษีเงินได้อย่างบุคคลธรรมดาตามประมวลรัษฎากร มาตรา 75

ปัญหาว่าค่าก่อสร้างอาคาร 3 ชั้นราคา 465,981.34 บาทเป็นรายจ่ายซึ่งโจทก์มีสิทธิหักออกจากรายรับได้ตามกฎหมายหรือไม่ ข้อนี้เห็นว่ากรณีที่โจทก์ตกลงสร้างอาคารดังกล่าวแล้วยกกรรมสิทธิ์ให้สำนักงานทรัพย์สินส่วนพระมหากษัตริย์เจ้าของที่ดิน โดยโจทก์ได้สิทธิการเช่าอาคารและที่ดินเป็นเวลา 11 ปีอัตราค่าเช่าเดือนละ 150 บาทนั้น เป็นสัญญาต่างตอบแทนอันทำให้บริษัทโจทก์ได้รับประโยชน์จากการได้สิทธิการเช่าอาคารและที่ดินนั้นค่าก่อสร้างอาคารดังกล่าวจึงเป็นรายจ่ายอันมีลักษณะเป็นการลงทุนต้องห้ามมิให้ถือเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิ ตามประมวลรัษฎากร มาตรา 65 ตรี(5)โจทก์มีสิทธิเพียงหักค่าเสื่อมราคาในอัตราร้อยละ 100 หาด้วยปีอายุการเช่าตาม มาตรา 5(4) วรรคสองแห่งพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการหักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาของทรัพย์สิน(ฉบับที่ 22) พ.ศ. 2509 ที่คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์หักค่าเสื่อมราคาสิทธิการเช่าให้โจทก์ตามหลักเกณฑ์แห่งพระราชกฤษฎีกาดังกล่าวจึงเป็นการชอบด้วยกฎหมายแล้ว

พิพากษายืน

(เพื่อลงมติ รัศมิภูติ - สมชัย ทรัพย์วณิช - แต่ง ท่องภักดี)

ภาคผนวก ฉ

ฎีกาตัดสินเกี่ยวกับปัญหาข้อกฎหมาย คำพิพากษาศาลฎีกาที่
29/2506



จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย
CHULALONGKORN UNIVERSITY

คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 29/2506

ห้างหุ้นส่วนสามัญนิติบุคคลมณูสุขวัฒนา
 โดยนายมงคล มณูสุข ผู้จัดการ
 นายพิจารณ โภคพิบูล ในฐานะเจ้า
 พนักงานประเมินภาษีจังหวัดนนทบุรี ที่
 1 หม่อมเจ้าทองคำเปลว ทองใหญ่ ใน
 ฐานะผู้ว่าราชการจังหวัดจันทบุรี ที่ 2

โจทก์

จำเลย

ป.รัชฎากร มาตรา 47(1) (ก)

บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีผู้ถือหุ้นหรือเป็นหุ้นส่วนอยู่เกินกว่าร้อยละ 50 ของจำนวนหุ้นทั้งหมดตามประมวลรัษฎากร มาตรา 75 ที่บัญญัติว่าให้เสียภาษีใน ส่วน 2 ว่าด้วยการเก็บภาษีจากบุคคลธรรมดา นั้นหมายความว่าบุคคลธรรมดาผู้ถือหุ้น หรือผู้เป็นหุ้นส่วน ในบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลนั้นๆ จะต้องไปเสียภาษีใน ส่วน 2 หากได้หมายความว่าให้บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลนั้นๆ ไปเสียภาษีใน ส่วน 2 ไม่จึงไม่มีอะไรที่จะหักค่าใช้จ่ายให้บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลตาม มาตรา 47(1)(ก) ซึ่งเป็นค่าใช้จ่ายของบุคคลธรรมดา

(สำราญ ศิริพันธ์ - ประมุข สุวรรณศร - บริรักษ์จรรยาวัตร)

จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย
 CHULALONGKORN UNIVERSITY

ประวัติผู้เขียนวิทยานิพนธ์

ชื่อ นางสาวอุบลวรรณ อักษรกลิ่น

เกิดเมื่อวันที่ ๕ มิถุนายน ๒๕๒๐

ประวัติการศึกษา:

พ.ศ. ๒๕๔๑ สำเร็จการศึกษาปริญญาบริหารธุรกิจ-การบัญชี สถาบันเทคโนโลยีราชมงคล วิทยาเขตพณิชยการพระนคร

พ.ศ. ๒๕๔๙ สำเร็จการศึกษาปริญญาตรีนิติศาสตร์บัณฑิต มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์

พ.ศ. ๒๕๕๑ ผ่านการอบรมวิชาว่าความรุ่นที่ 28

พ.ศ. ๒๕๕๔ เข้ารับการศึกษาหลักสูตรปริญญานิติศาสตร์มหาบัณฑิต

สาขาวิชากฎหมายการเงินและภาษีอากร จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

พ.ศ. ๒๕๕๕ สำเร็จการศึกษาเนติบัณฑิตไทยรุ่นที่ 65

ประวัติการทำงาน:

- บริษัท เซฟโรเล็ด เซลส์ (ประเทศไทย) จำกัด
- ผู้เชี่ยวชาญภาษีอากรอาวุโส (ปัจจุบัน)
- บริษัท เฟอร์โร (ประเทศไทย) จำกัด
- Assistant Manager, Tax
- บริษัท สำนักภาษีและกฎหมาย เคพีเอ็มจี ภูมิภาค ภูเก็ต จำกัด
- Assistant Tax Manager
- บริษัท บางกอก ซูโฮ จำกัด
- Accounting Manager
- บริษัท เอปสัน (ประเทศไทย) จำกัด
- Accounting Supervisor
- บริษัท คอนอโค (ประเทศไทย) จำกัด
- DSR Analyst