

การเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลขององค์การมหาชน



นางสาววรรณ ท่อภิรมย์สกุล

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.

The Imposition of Corporate Income Tax on Public Organization

Miss Vorawan Horpiromsakul



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	การเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลขององค์การมหาชน
โดย	นางสาววรรรณ ห่อภิรมย์สกุล
สาขาวิชา	กฎหมายการเงินและภาษีอากร
อาจารย์ที่ปรึกษาวิทยานิพนธ์หลัก	อาจารย์ ดร.เอื้ออารีย์ อึ้งจะนิล
อาจารย์ที่ปรึกษาวิทยานิพนธ์ร่วม	อาจารย์สรายุทธ์ วุฒยาภรณ์

คณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย อนุมัติให้หัวข้อวิทยานิพนธ์ฉบับนี้เป็นส่วนหนึ่ง
ของการศึกษาตามหลักสูตรปริญญาโทบริหารธุรกิจ

.....คณบดีคณะนิติศาสตร์

(ศาสตราจารย์ ดร.นันทวัฒน์ บรมานันท์)

คณะกรรมการสอบวิทยานิพนธ์

.....ประธานกรรมการ

(อาจารย์ประภาศ คงเอียด)

.....อาจารย์ที่ปรึกษาวิทยานิพนธ์หลัก

(อาจารย์ ดร.เอื้ออารีย์ อึ้งจะนิล)

.....อาจารย์ที่ปรึกษาวิทยานิพนธ์ร่วม

(อาจารย์สรายุทธ์ วุฒยาภรณ์)

.....กรรมการภายนอกมหาวิทยาลัย

(อาจารย์สาโรช ทองประจำ)

วรวรรณ ห่อภิรมย์สกุล : การเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลขององค์การมหาชน. (The Imposition of Corporate Income Tax on Public Organization) อ.ที่ปรึกษา
 วิทยานิพนธ์หลัก: อ. ดร.เอื้ออารีย์ อึ้งจะนิล, อ.ที่ปรึกษาวิทยานิพนธ์ร่วม: อ.สรายุทธ์
 วุฒยาภรณ์, 163 หน้า.

องค์การมหาชนเป็นหน่วยงานของรัฐรูปแบบหนึ่ง โดยเป็นหน่วยงานประเภทที่ไม่เป็นส่วนราชการหรือรัฐวิสาหกิจ ซึ่งจัดตั้งขึ้นมาเพื่อจัดทำบริการสาธารณะในรูปแบบที่แตกต่างไปจากเดิม โดยมีวัตถุประสงค์เพื่อความคล่องตัวในการบริหารจัดการและความเป็นอิสระในการตัดสินใจของผู้บริหาร เนื่องจากสังคมและวัฒนธรรมที่เปลี่ยนแปลงไป ทั้งนี้ การจัดทำบริการสาธารณะขององค์การมหาชนนั้นสามารถที่จะแสวงหารายได้จากการประกอบกิจการได้ แต่จะต้องไม่แสวงหากำไรเป็นหลัก อย่างไรก็ตาม รายได้ที่เกิดขึ้นขององค์การมหาชนนั้นไม่ต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล เพราะองค์การมหาชนไม่ถือเป็นผู้มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้นิติบุคคล ตามมาตรา 39 แห่งประมวลรัษฎากร จึงเป็นเหตุให้องค์การมหาชนส่วนหนึ่งแสวงหารายได้เชิงพาณิชย์ที่ไม่เกี่ยวข้องกับวัตถุประสงค์ในการจัดตั้งองค์การมหาชน จึงก่อให้เกิดความไม่เป็นธรรมกับองค์กรธุรกิจภาคเอกชน และขัดกับหลักภาษีอากรที่ดี ตลอดทั้งยังเป็นเหตุให้องค์การมหาชนมุ่งที่จะแสวงหารายได้จากการดำเนินกิจการมากจนเกินไปจนขัดกับวัตถุประสงค์ของการจัดตั้งองค์การมหาชนที่มุ่งจัดทำบริการสาธารณะโดยไม่แสวงหากำไรเป็นหลัก

วิทยานิพนธ์ฉบับนี้มุ่งศึกษาถึงปัญหาที่เกิดขึ้นจากการไม่จัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลขององค์การมหาชน โดยเปรียบเทียบกับการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลขององค์การมหาชนในประเทศฝรั่งเศสและ ประเทศสหรัฐอเมริกา พร้อมข้อเสนอแนะแนวทางแก้ไขปัญหาที่เกิดขึ้น เพื่อให้การจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลขององค์การมหาชนในประเทศไทยเป็นไปตามหลักภาษีอากรที่ดี และก่อให้เกิดความเป็นธรรมกับองค์กรธุรกิจภาคเอกชน

จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย
 CHULALONGKORN UNIVERSITY

สาขาวิชา กฎหมายการเงินและภาษีอากร

ปีการศึกษา 2556

ลายมือชื่อนิสิต

ลายมือชื่อ อ.ที่ปรึกษาวิทยานิพนธ์หลัก

ลายมือชื่อ อ.ที่ปรึกษาวิทยานิพนธ์ร่วม

5486243134 : MAJOR FINANCE AND TAX LAWS

KEYWORDS: PUBLIC ORGANIZATION / TAXATION / CORPORATE INCOME TAX /
PUBLIC ORGANIZATION IN UNITED STATES OF AMERICA / PUBLIC ORGANIZATION IN
FRANCE / GOOD TAXATION PRACTICE

VORAWAN HORPIROMSAKUL: THE IMPOSITION OF CORPORATE INCOME
TAX ON PUBLIC ORGANIZATION. ADVISOR: AUA-AREE ENGCHANIL, Ph.D.,
CO-ADVISOR: MR.SARAYUT VUTHAYAPORN, 163 pp.

Public Organization is one type of the Government agencies, neither Government office nor State enterprise, established to provide public services in a different manner. The Public Organization requires easiness in administration, as well as independence for decision-making by executives given the change in society and culture. In this regard, the Public Organization is able to gain revenue from its provision of public services; however, it must not mainly focus on profit-making. Nevertheless, revenue arisen by the Public Organization is not subject to corporate income tax as the Public Organization is not considered a corporate income taxpayer under Section 39 of the Revenue. As a consequence, the Public Organization aims to gain revenue from commercial activities which do not relate to its intended objectives, thus, creating unfairness to private organization, as well as conflicting with the good taxation practice. This also results in the Public Organization aiming at profit-making from business activities too much which is contrary to the objectives of establishment of the Public Organization which focus on providing public services without making profit.

This Thesis aims to study the issues arisen from non-collection of corporate income tax from the Public Organization by comparing with the collection of corporate income tax of the Public Organization in France and in the United States of America, as well as to recommend solutions to the issues in order for the collection of corporate income tax from the Public Organization to be consistent with the good taxation practice and to offer fairness to private organization.

Field of Study: Finance and Tax Laws

Student's Signature

Academic Year: 2013

Advisor's Signature

Co-Advisor's Signature

กิตติกรรมประกาศ

วิทยานิพนธ์ฉบับนี้สำเร็จลุล่วงได้ด้วยกำลังใจและความเป็นห่วงเป็นใยจากทุกคนในครอบครัว ข้าพเจ้าขอกราบขอบพระคุณบิดา มารดาที่ให้การอบรมสั่งสอน และให้การศึกษาที่ดีแก่ข้าพเจ้า ขอขอบคุณพี่สาว และน้องชายที่ให้ความช่วยเหลือและคำแนะนำมาโดยตลอด

ข้าพเจ้าขอกราบขอบพระคุณในความเมตตาจากท่านอาจารย์ประกาศ คงอียด อาจารย์สาโรช ทองประคำ อาจารย์สรายุทธ์ วุฒิยาภรณ์ และอาจารย์ ดร.เอื้ออารีย์ อึ้งจะนิล ที่สละเวลาอันมีค่าเพื่อรับเป็นประธานกรรมการ กรรมการ ที่ปรึกษาวิทยานิพนธ์ร่วม และที่ปรึกษาวิทยานิพนธ์ ทั้งยังอบรมสั่งสอน ให้ความรู้ ให้คำแนะนำ ให้ความช่วยเหลือ รวมถึงให้กำลังใจแก่ข้าพเจ้าตลอดการจัดทำวิทยานิพนธ์เล่มนี้

ข้าพเจ้าขอขอบพระคุณผู้อำนวยการและเจ้าหน้าที่หลักสูตร นิติศาสตรมหาบัณฑิต สาขากฎหมายการเงินและภาษีอากร เจ้าหน้าที่ห้องสมุดคณะนิติศาสตร์ ที่ให้ความช่วยเหลือ ให้คำแนะนำ และอำนวยความสะดวกในการติดต่อประสานงาน

ข้าพเจ้าขอขอบพระคุณคุณสมศักดิ์ เจริญผล ผู้ช่วยผู้อำนวยการอาวุโส สำนักงานจัดการทรัพย์สิน จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย รวมถึงขอขอบคุณคุณวาสนา สุขสมัย ผู้จัดการแผนกบังคับคดี และติดตามหนี้ คุณนวรรตน์ ชุนอักษร ผู้จัดการแผนกกฎหมาย และพี่ๆ เพื่อนๆ น้องๆ ฝ่ายกฎหมาย สำนักงานจัดการทรัพย์สิน จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย ทุกคนที่คอยช่วยเหลือ ให้คำแนะนำและให้กำลังใจแก่ข้าพเจ้าตลอดมา

นอกจากนี้ ข้าพเจ้าขอขอบคุณเพื่อนๆ ทุกคน โดยเฉพาะอย่างยิ่งคุณปภาวิ กิตติกานต์วงศ์ คุณสุภักดิ์ จารุอำพรพรรณ คุณสาส์นสุรีย์ ลือสกุล คุณกัญญาศิริ ประจันปัจจนิก คุณสุธาสินี สัณห์ศิริ คุณวิชิตา ศิริฤทธิ์วัฒนา คุณเมธิณี วัฒนะภราดร คุณวรรณษา ฐิตะโพธิ์ บุคคลผู้ให้ความช่วยเหลือ ด้านกฎหมาย ทางด้านภาษาต่างประเทศ ให้คำแนะนำติชม ให้ความช่วยเหลือ ให้การสนับสนุนและให้กำลังใจข้าพเจ้ามาโดยตลอดตั้งแต่เริ่มศึกษาในระดับปริญญาโทจนกระทั่งการจัดทำวิทยานิพนธ์เล่มนี้ รวมถึงคุณอุบลวรรณ อักษรกลิ่น และคุณกนกกาญจน์ แสงสมุทรพิทักษ์ ที่ให้ความช่วยเหลือ ให้คำแนะนำและให้กำลังใจแก่ข้าพเจ้าในการจัดทำวิทยานิพนธ์

สุดท้ายนี้ หากมีคุณความดีหรือประโยชน์ใดๆ ในวิทยานิพนธ์เล่มนี้ ข้าพเจ้าขอมอบแต่บิดา มารดาของข้าพเจ้า และขออุทิศแด่ครูบาอาจารย์ผู้ซึ่งประสิทธิ์ประสาทความรู้ของข้าพเจ้าทุกท่าน แต่หากมีข้อบกพร่องประการใด ข้าพเจ้าขอ น้อมรับไว้แต่เพียงผู้เดียว และกราบขออภัยมา ณ ที่นี้

สารบัญ

หน้า

บทคัดย่อภาษาไทย.....	ง
บทคัดย่อภาษาอังกฤษ.....	จ
กิตติกรรมประกาศ.....	ฉ
สารบัญ.....	ช
สารบัญตาราง.....	ฎ
บทที่ 1 บทนำ	1
1.1 ความเป็นมาและความสำคัญของปัญหา	1
1.2 วัตถุประสงค์ในการศึกษา	3
1.3 สมมติฐานของการศึกษา.....	4
1.4 ขอบเขตของการศึกษา.....	4
1.5 วิธีการศึกษา	4
1.6 ประโยชน์ที่คาดว่าจะได้รับจากการศึกษา	4
บทที่ 2 ความเป็นมาและลักษณะขององค์การมหาชน และหลักการทางภาษีอากรที่เกี่ยวข้อง	6
2.1 ความเป็นมาและลักษณะขององค์การมหาชน.....	6
2.1.1 ความเป็นมาและแนวคิดขององค์การมหาชน	6
2.1.2 การจัดตั้งองค์การมหาชน	7
2.1.3 วัตถุประสงค์ขององค์การมหาชน.....	8
2.1.4 รายได้ขององค์การมหาชน.....	9
2.1.5 ตัวอย่างขององค์การมหาชนในต่างประเทศ	9
2.2 ความเป็นมาและลักษณะขององค์การมหาชนในประเทศไทย.....	11
2.2.1 ประเภทของหน่วยงานของรัฐในประเทศไทย.....	11
2.2.1.1 ส่วนราชการ	11
2.2.1.2 รัฐวิสาหกิจ.....	13
2.2.1.3 องค์การมหาชน.....	16
2.2.2 ความเป็นมาและแนวคิดขององค์การมหาชน	18
2.2.3 การจัดตั้งองค์การมหาชน	19
2.2.4 วัตถุประสงค์ขององค์การมหาชน.....	22

2.2.5	รายได้ขององค์การมหาชน.....	23
2.2.6	ตัวอย่างองค์การมหาชนในประเทศไทย	24
2.3	หลักการทางภาษีอากรที่เกี่ยวข้อง	28
2.3.1	หลักการภาษีอากรที่ดี.....	28
2.3.2	หลักการของหน่วยภาษี	44
2.3.3	หลักการยกเว้นภาษี.....	49
บทที่ 3	การจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลขององค์การมหาชนในต่างประเทศ	52
3.1	การจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลขององค์การมหาชนในประเทศฝรั่งเศส.....	52
3.1.1	หลักการทั่วไปในการเก็บภาษี.....	52
3.1.1.1	ผู้มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้นิติบุคคล	56
3.1.1.2	ผู้ไม่มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้นิติบุคคล	57
3.1.1.3	ฐานภาษีเงินได้นิติบุคคล.....	59
3.1.1.4	อัตราภาษี.....	59
3.1.2	การจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลขององค์การมหาชนในประเทศฝรั่งเศส.....	61
3.1.2.1	ลักษณะขององค์การมหาชนในประเทศฝรั่งเศส.....	61
3.1.2.2	การเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลขององค์การมหาชนในประเทศฝรั่งเศส	64
3.1.2.3	อัตราภาษีขององค์การมหาชนในประเทศฝรั่งเศส	66
3.2	การจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลขององค์การมหาชนในประเทศสหรัฐอเมริกา.....	67
3.2.1	หลักการทั่วไปในการเก็บภาษี.....	67
3.2.1.1	ผู้มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้นิติบุคคล	69
3.2.1.2	ผู้ไม่มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้นิติบุคคล	72
3.2.1.3	ฐานภาษีเงินได้นิติบุคคล.....	73
3.2.1.4	อัตราภาษี.....	73
3.2.2	การจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลขององค์การมหาชนในประเทศสหรัฐอเมริกา.....	74
3.2.2.1	ลักษณะขององค์การมหาชนในประเทศสหรัฐอเมริกา.....	74
3.2.2.2	การเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลขององค์การมหาชนในประเทศสหรัฐอเมริกา ..	76
3.2.2.3	อัตราภาษีขององค์การมหาชนในประเทศสหรัฐอเมริกา.....	80

บทที่ 4 การจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลสำหรับมูลนิธิหรือสมาคม	81
4.1 การจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลตามประมวลรัษฎากร	81
4.1.1. ผู้มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้	81
4.1.2. ฐานภาษีและอัตราภาษีเงินได้นิติบุคคล	84
4.2 การจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลของมูลนิธิหรือสมาคม	87
บทที่ 5 ปัญหาของการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลขององค์การมหาชนไทย	93
5.1 ปัญหาการไม่จัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลขององค์การมหาชนขัดกับหลักภาษีอากรที่ดี	93
5.2 ปัญหาการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลจากการประกอบกิจการตามวัตถุประสงค์ขององค์การมหาชน	95
5.3 ปัญหาการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลจากการประกอบกิจการที่ไม่เกี่ยวข้องกับวัตถุประสงค์ขององค์การมหาชน	97
5.4 ปัญหาการจัดเก็บภาษีเงินได้จากรายได้ทางอ้อมขององค์การมหาชน	99
บทที่ 6 บทสรุป และข้อเสนอแนะ	103
6.1 บทสรุป	103
6.2 ข้อเสนอแนะ	106
รายการอ้างอิง	115
ภาคผนวก	118
ภาคผนวก ก	119
ภาคผนวก ข	131
ภาคผนวก ค	132
ประวัติผู้เขียนวิทยานิพนธ์	163

สารบัญตาราง

	หน้า
ตาราง 1 อัตราภาษีเงินได้นิติบุคคลของประเทศฝรั่งเศส (corporate income tax rate).....	60
ตาราง 2 อัตราภาษีเงินได้นิติบุคคลของสหพันธรัฐ (Federal corporate income tax rate).....	74
ตาราง 3 แสดงอัตราค่าใช้จ่ายรวมของโรงพยาบาล (ค่าห้อง+ค่าอาคาร+ค่าบริการโรงพยาบาล)	96



จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย
CHULALONGKORN UNIVERSITY

บทที่ 1

บทนำ

1.1 ความเป็นมาและความสำคัญของปัญหา

องค์การมหาชน เป็นหน่วยงานของรัฐประเภทหนึ่ง ที่มีสถานะเป็นนิติบุคคล ซึ่งจัดตั้งขึ้นมา เพื่อจัดทำบริการสาธารณะที่ไม่เข้าซ้อนกับส่วนราชการ และรัฐวิสาหกิจ โดยไม่แสวงหากำไรเป็นหลัก ทั้งนี้ เป็นไปตามพระราชบัญญัติองค์การมหาชน พ.ศ. 2542

องค์การมหาชนเกิดขึ้นจากแนวคิดที่จะจัดตั้งองค์กรภาครัฐรูปแบบใหม่ขึ้นที่มีใช้ส่วนราชการ และรัฐวิสาหกิจ โดยมีความคล่องตัวในการดำเนินการ และมีความเป็นอิสระ ทั้งนี้ เพื่อจัดทำบริการสาธารณะในรูปแบบที่แตกต่างไปจากส่วนราชการและรัฐวิสาหกิจ เนื่องจากสังคมได้มีการเปลี่ยนแปลงไปอย่างมากไม่ว่าจะเป็นด้านเศรษฐกิจ สังคม วัฒนธรรม และเทคโนโลยี ดังนั้น บริการสาธารณะที่ส่วนราชการและรัฐวิสาหกิจได้จัดทำอยู่แต่เดิมจึงไม่สามารถตอบสนองภารกิจที่เปลี่ยนแปลงไปในด้านต่างๆได้อย่างเพียงพอและเหมาะสม อีกทั้งรูปแบบการดำเนินงานของส่วนราชการและรัฐวิสาหกิจก็ไม่สอดคล้องกับภารกิจในรูปแบบใหม่ๆที่มีการพัฒนาขึ้นที่ต้องการความเป็นอิสระ และความคล่องตัว

การจัดตั้งองค์การมหาชนนั้นจะจัดตั้งขึ้นเมื่อรัฐมีแผนที่จะจัดทำบริการสาธารณะที่แตกต่างไปจากส่วนราชการและรัฐวิสาหกิจ ซึ่งการจัดตั้งองค์การมหาชนแต่ละแห่งนั้นจะตราเป็นพระราชกฤษฎีกาจัดตั้งองค์การมหาชนนั้นๆ ซึ่งปัจจุบันองค์การมหาชนในประเทศไทยที่จัดตั้งขึ้นตามพระราชบัญญัติองค์การมหาชน พ.ศ. 2542 มีอยู่ด้วยกันหลายแห่ง แต่มีเพียงไม่กี่แห่งเท่านั้นที่เป็นที่รู้จักของสังคม และก่อให้เกิดประโยชน์กับประเทศอย่างแท้จริง และก่อให้เกิดประโยชน์ต่อสังคม

การจัดตั้งองค์การมหาชนมีวัตถุประสงค์ในการจัดทำบริการสาธารณะที่ไม่เข้าซ้อนกับส่วนราชการและรัฐวิสาหกิจ โดยมีความมุ่งหมายให้มีการใช้ประโยชน์ทรัพยากรและบุคคลให้เกิดประสิทธิภาพสูงสุด ซึ่งวัตถุประสงค์หลักขององค์การมหาชน ได้แก่ การรับรองมาตรฐานและประเมินคุณภาพการศึกษา การศึกษาอบรมและพัฒนาเจ้าหน้าที่ของรัฐ การทะนุบำรุงศิลปะและวัฒนธรรม การพัฒนาและส่งเสริมการกีฬา การส่งเสริมและสนับสนุนการศึกษาและการวิจัย การถ่ายทอดและพัฒนาวิทยาศาสตร์และเทคโนโลยี การบริการทางการแพทย์และสาธารณสุข การสังคมสงเคราะห์ การอำนวยความสะดวกแก่ประชาชน หรือการดำเนินการอันเป็นสาธารณประโยชน์อื่นใด

องค์การมหาชนนั้นนอกจากจะมีวัตถุประสงค์ในการจัดทำบริการสาธารณะแล้ว การประกอบกิจการขององค์การมหาชนจะต้องไม่แสวงหากำไรเป็นหลักด้วย ทำให้องค์การมหาชนนั้น

มีรายได้หลักจากเงินอุดหนุนของรัฐบาล นั่นคือ เงินงบประมาณที่รัฐจัดสรรให้ในแต่ละปีนั่นเอง ซึ่งงบประมาณที่รัฐจัดสรรให้แก่องค์กรมหาชนนั้น เป็นรายจ่ายสาธารณะรูปแบบหนึ่ง จึงเป็นเหตุให้รัฐจะต้องจัดหารายได้สาธารณะมารองรับรายจ่ายดังกล่าว ซึ่งรายได้หลักของรัฐก็มาจากภาษีของประชาชนนั่นเอง แต่ทั้งนี้ องค์กรมหาชนก็สามารถที่จะหารายได้จากแหล่งอื่นได้ด้วย เพราะพระราชบัญญัติองค์กรมหาชน พ.ศ. 2542 ได้บัญญัติเปิดช่องทางไว้ให้ ดังนั้น เมื่อพิจารณาจากงบแสดงฐานะทางการเงินของแต่ละองค์กรมหาชนจะพบว่าองค์กรมหาชนเหล่านี้มีรายได้อื่นๆ นอกจากเงินอุดหนุนจากรัฐบาลเป็นจำนวนมาก ซึ่งรายได้ต่างๆ อาจมาจากดอกเบี้ยเงินฝาก การให้เช่า การจำหน่ายสินค้า หรือการบริจาค โดยเงินได้ทั้งหมดขององค์กรมหาชนมีต้องนำส่งคลังแต่อย่างใด ด้วยเหตุผลที่ว่าเพื่อให้การทำงานขององค์กรมหาชนเป็นไปด้วยความคล่องตัว เป็นเหตุให้องค์กรมหาชนต่างๆมีเงินหมุนเวียนอยู่เป็นจำนวนมาก

นอกจากนี้ รายได้ขององค์กรมหาชนยังไม่ต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลอีกด้วย เนื่องจากองค์กรมหาชนถือเป็นหน่วยงานของรัฐ ซึ่งไม่อยู่ในนิยามศัพท์ คำว่า “บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล” ตามประมวลรัษฎากร ทั้งนี้ ตามที่ประมวลรัษฎากรได้กำหนดไว้ ได้แก่ นิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายไทย หรือ จัดตั้งขึ้นกฎหมายต่างประเทศ กิจการซึ่งดำเนินการเป็นทางค้าหรือหากำไร โดยรัฐบาลต่างประเทศ องค์กรของรัฐบาลต่างประเทศ หรือนิติบุคคลอื่นที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศ กิจการร่วมค้า ซึ่งได้แก่กิจการที่ดำเนินการร่วมกันเป็นทางการค้าหรือหากำไรระหว่างบริษัทกับบริษัท บริษัทกับห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลกับห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล หรือระหว่างบริษัทและหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลกับบุคคลธรรมดา คณะบุคคลที่มีใช้นิติบุคคล ห้างหุ้นส่วนสามัญหรือนิติบุคคลอื่น มูลนิธิหรือสมาคมที่ประกอบกิจการซึ่งมีรายได้ แต่ไม่รวมถึงมูลนิธิหรือสมาคมที่รัฐมนตรีประกาศกำหนดตามมาตรา 47(7)(ข) และนิติบุคคลที่อธิบดีกำหนดโดยอนุมัติรัฐมนตรี และประกาศในราชกิจจานุเบกษา จะเห็นได้ว่า นิติบุคคลที่ต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลไม่ครอบคลุมนิติบุคคลทุกประเภท ซึ่งรวมถึงองค์กรมหาชน ก็ไม่ถือเป็นหน่วยภาษี ดังนั้น แม้องค์กรมหาชนจะมีรายได้หรือมีกำไรจากการประกอบกิจการนั้นๆ ทั้งที่ไม่ได้เป็นการดำเนินการตามวัตถุประสงค์ในการจัดตั้งองค์กรมหาชน ก็ไม่ต้องนำกำไรสุทธิจากกิจการดังกล่าวที่ได้รับมาคำนวณเสียภาษีให้แก่รัฐ ถือเป็นการเอาเปรียบและไม่เป็นธรรมกับภาคเอกชนในการประกอบกิจการที่เป็นลักษณะอย่างเดียวกัน และทำให้รัฐขาดรายได้ ซึ่งขัดกับหลักภาษีอากรที่ดี เป็นเหตุให้ภาคเอกชนไม่กล้าที่จะลงทุนในการประกอบกิจการเดียวกับกิจการของรัฐ ซึ่งทำให้ไม่เกิดการแข่งขัน ทำให้ประชาชนไม่มีทางเลือกในการใช้บริการกิจการดังกล่าว และไม่ก่อให้เกิดการพัฒนาในด้านนั้นๆ นอกจากนี้ ยังเป็นช่องทางให้หน่วยงานของรัฐต่างๆ พยายามที่จะจัดตั้งองค์กรมหาชนขึ้นมา และใช้องค์กรมหาชนเป็นที่หารายได้ให้แก่หน่วยงานของตน

อย่างไรก็ดี หากพิจารณาถึงภาษีฐานอื่นๆ จะพบว่าไม่ว่าจะเป็นภาษีมูลค่าเพิ่ม ภาษีธุรกิจเฉพาะ หน่วยงานของรัฐก็ต้องเสียภาษีด้วยกันทั้งสิ้น ยกเว้นแต่ภาษีเงินได้นิติบุคคลเท่านั้นที่หน่วยงานของรัฐไม่ถือเป็นหน่วยภาษีที่จะต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล

นอกจากนี้ในต่างประเทศอย่างประเทศฝรั่งเศสองค์การมหาชนถือเป็นหน่วยภาษีเงินได้นิติบุคคลประเภทหนึ่ง องค์การมหาชนจึงมีหน้าที่ที่จะต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล เพียงแต่จะเสียภาษีในอัตราที่ลดลง หรือกรณีประเทศสหรัฐอเมริกา องค์การมหาชนนั้นถือว่าเป็นหน่วยงานของรัฐ จึงไม่ต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล เว้นแต่กรณีวิทยาลัยหรือมหาวิทยาลัยซึ่งหากประกอบกิจการที่ไม่ตรงกับวัตถุประสงค์ของวิทยาลัยหรือมหาวิทยาลัยและมีรายได้เกิดขึ้น วิทยาลัยหรือมหาวิทยาลัยจะต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลจากรายได้ที่เกิดขึ้นดังกล่าว แสดงให้เห็นว่า กิจการที่หน่วยงานของรัฐได้ดำเนินการนั้นมีความสำคัญต่อการเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล

ดังนั้น เพื่อให้การจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลเป็นไปตามหลักภาษีอากรที่ดี จึงเห็นควรเสนอแนะให้องค์การมหาชนเป็นหน่วยภาษีหน่วยหนึ่งของภาษีเงินได้นิติบุคคล และให้มีการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลขององค์การมหาชนในกิจกรรมที่ไม่เกี่ยวข้องกับวัตถุประสงค์โดยตรง ทั้งนี้เพื่อก่อให้เกิดความเป็นธรรมกับภาคเอกชน และเป็นการสร้างรายได้ให้แก่รัฐ เพื่อที่รัฐจะนำรายได้ที่ได้รับไปบริหารประเทศต่อไป ซึ่งจะเป็นเหตุให้เกิดการพัฒนาองค์การมหาชนของไทยให้ดำเนินการอย่างมีประสิทธิภาพ และทำให้องค์การมหาชนของไทยเป็นที่รู้จักมากยิ่งขึ้นด้วย

1.2 วัตถุประสงค์ในการศึกษา

1. เพื่อศึกษาความเป็นมาและลักษณะขององค์การมหาชนของไทยและต่างประเทศว่ามีความเป็นมาและลักษณะอย่างไร
2. เพื่อศึกษาถึงหลักการเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลสำหรับองค์การมหาชนในประเทศไทย และองค์การที่คล้ายคลึงกันต่างประเทศว่ามีหลักเกณฑ์ในการเก็บภาษีอย่างไร หน่วยภาษีของภาษีเงินได้นิติบุคคลของแต่ละประเทศมีอย่างไรและมีหลักเกณฑ์การยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลอย่างไร
3. เพื่อวิเคราะห์และศึกษาปัญหาที่เกิดขึ้นการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลขององค์การมหาชน
4. เพื่อศึกษาและเสนอแนะแนวทางการแก้ไขปัญหาในการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลขององค์การมหาชน เพื่อให้เกิดความเป็นธรรมและความเท่าเทียมกันตามหลักการภาษีอากรที่ดี
5. เพื่อสร้างองค์ความรู้ และเพิ่มศักยภาพให้บัณฑิต นักศึกษา ประชาชน ผู้สนใจทั่วไป

1.3 สมมติฐานของการศึกษา

องค์การมหาชนควรเป็นหน่วยภาษีที่ต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล เงินได้ที่องค์การมหาชนได้รับจากกิจกรรมที่ไม่เกี่ยวข้องกับวัตถุประสงค์โดยตรงควรนำมาเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล เพื่อให้เกิดความเป็นธรรมและความเท่าเทียมกันกับภาคเอกชน

1.4 ขอบเขตของการศึกษา

1. ความเป็นมาและลักษณะขององค์การมหาชนทั้งของประเทศไทยและต่างประเทศ
2. หลักเกณฑ์การเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลของประเทศไทย และต่างประเทศ โดยเฉพาะองค์การมหาชน ทั้งนี้จะศึกษาเฉพาะหน่วยภาษีในการเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล และการยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคล เพื่อมีไหม้เนื้อหากว้างมากเกินไป
3. ความเหมาะสมของและความเป็นไปได้ของการนำหลักการเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลของต่างประเทศมาใช้กับภาษีเงินได้นิติบุคคลของไทย โดยเฉพาะกรณีองค์การมหาชน

1.5 วิธีการศึกษา

การศึกษานี้เป็นการศึกษาวิจัยเชิงคุณภาพ โดยการค้นคว้าหาข้อมูลทั้งของประเทศไทยและต่างประเทศ เช่นประเทศฝรั่งเศส ประเทศสหรัฐอเมริกา เป็นต้น และใช้วิธีการศึกษาทางเอกสาร โดยจะศึกษาค้นคว้า และรวบรวมข้อมูล วิเคราะห์บทบัญญัติของกฎหมาย หนังสือคำอธิบายกฎหมาย คำพิพากษาศาล คำสั่งและแนวทางปฏิบัติของกรมสรรพากร เอกสารประกอบการสัมมนา บทความในวารสารต่างๆ ข้อมูลจากอินเทอร์เน็ต และหนังสือต่างๆที่เกี่ยวข้อง รวมถึงการขอคำปรึกษาและคำแนะนำจากอาจารย์ และผู้ทรงคุณวุฒิ ในสาขาที่เกี่ยวข้อง และศึกษาเปรียบเทียบกับหลักการบางประการของต่างประเทศ จากนั้น เมื่อรวบรวม และนำข้อมูลมาทำการศึกษาเรียบเรียง และทำการวิเคราะห์หลักเกณฑ์ ตลอดจนประเด็นต่างๆ อย่างเป็นระบบพร้อมทั้งเสนอความคิดเห็น ข้อเสนอแนะ และหาข้อสรุปของการศึกษาต่อไป

1.6 ประโยชน์ที่คาดว่าจะได้รับจากการศึกษา

1. ทำให้ทราบถึงความเป็นมา แนวคิด วัตถุประสงค์ ของการจัดตั้งองค์การมหาชนทั้งของประเทศไทยและต่างประเทศ

2. ทำให้ทราบหลักการของการเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลทั้งของประเทศไทยและต่างประเทศ ซึ่งจะเป็นประโยชน์ต่อการนำมาใช้เป็นแนวทางปรับปรุงแก้ไขบทบัญญัติเกี่ยวกับหน่วยภาษีและการยกเว้นการเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลตามประมวลรัษฎากร
3. ทำให้ทราบถึงปัญหาต่างๆที่เกิดขึ้นของภาษีเงินได้นิติบุคคลตามประมวลรัษฎากรในกรณีองค์การมหาชน เพื่อเป็นแนวทางในการปรับปรุงแก้ไขที่เหมาะสม และเป็นธรรม
4. เพื่อประโยชน์ในการปฏิรูปกฎหมายในส่วน of หน่วยภาษีภาษีเงินได้นิติบุคคล และการยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลให้มีความครอบคลุมยิ่งขึ้น

บทที่ 2

ความเป็นมาและลักษณะขององค์การมหาชน และหลักการทางภาษีอากรที่เกี่ยวข้อง

องค์การมหาชน เป็นองค์การของรัฐรูปแบบใหม่ที่จัดตั้งขึ้นมาเพื่อตอบสนองความต้องการในการจัดทำบริการสาธารณะที่มีความแตกต่างไปจากเดิม โดยองค์การมหาชนจะมีความคล่องตัวและมีความเป็นอิสระในการบริหารงานและความรับผิดชอบต่อภารกิจต่างๆ มากกว่าส่วนราชการรูปแบบอื่นๆ การควบคุมและการกำกับดูแลโดยรัฐจะไม่เข้มงวดเหมือนส่วนราชการทั่วไป ซึ่งในบางกรณีก็เหมือนจะปลอดจากการควบคุมของรัฐเลยก็เป็นได้ ทั้งนี้ ขึ้นอยู่กับประเภทขององค์การมหาชนนั้นๆ ด้วย

2.1 ความเป็นมาและลักษณะขององค์การมหาชน

2.1.1 ความเป็นมาและแนวคิดขององค์การมหาชน

องค์การมหาชนเป็นกลุ่มองค์การที่มีบทบาทและความสำคัญไม่น้อยกว่าองค์การภาครัฐในลักษณะอื่นๆ อีกทั้งในหลายประเทศยังปรากฏแนวโน้มว่ากลุ่มองค์การมหาชนเหล่านี้ได้เกิดการขยายตัวทั้งในเชิงจำนวน ขนาด และขอบข่ายภารกิจหน้าที่ที่เริ่มเข้ามาทดแทนและบดบังองค์การภาครัฐอื่นๆ ทั้งนี้การขยายตัวดังกล่าวอาจเป็นปรากฏการณ์หนึ่งที่สำคัญของการปฏิรูประบบบริหารงานภาครัฐ

อย่างไรก็ดี เหตุผลและความจำเป็นในการจัดตั้งองค์การมหาชนอาจจำแนกออกเป็น 3 ประการ¹ ดังนี้

1. เพื่อยกระดับประสิทธิภาพและประสิทธิผลของหน่วยงานรัฐบาลที่มีภารกิจเฉพาะด้าน โดยเหตุผลนี้อยู่ภายใต้ฐานความคิดที่ว่า หากภารกิจเฉพาะด้านใดที่สามารถแยกออกจากโครงสร้างระบบราชการปกติโดยมอบให้องค์การที่มีความเป็นอิสระและคล่องตัวมากกว่า เพื่อนำมาซึ่งประสิทธิภาพและประสิทธิผลที่สูงขึ้น เนื่องจากการจัดทำภารกิจจะเป็นไปตามความชำนาญเฉพาะด้านและมุ่งสนองความต้องการของ “ลูกค้า” จะมีระบบบริหารที่มุ่งเน้นการจัดการและผลสัมฤทธิ์ และสามารถลดทอนความเข้มงวดด้านกฎเกณฑ์ทางการบริหารและการเงินลงได้

2. เพื่อยกระดับกระบวนการตัดสินใจให้เป็นไปโดยชอบธรรมและมีความเป็นมืออาชีพ เนื่องจากการบริหารงานภายใต้ระบบองค์การมหาชนจะนำไปสู่เงื่อนไขทางการบริหารใหม่

¹ คณะกรรมการพัฒนาระบบราชการ สำนักงาน, ความรู้เกี่ยวกับองค์การมหาชน(กรุงเทพมหานคร: สำนักงานคณะกรรมการพัฒนาระบบราชการ, 2548). หน้า12

ก่อให้เกิดความเป็นอิสระในเชิงนโยบาย ความต่อเนื่องของการดำเนินนโยบาย การมีส่วนร่วมของภาคประชาสังคม และความเป็นพันธมิตรร่วมกันในหมู่องค์กรของรัฐบาล

3. เหตุผลความจำเป็น “แฝงเร้น” อื่นๆ ในหลายกรณีพบว่าเหตุผลความจำเป็นที่นำไปสู่การจัดตั้งองค์กรมหาชน ก็ไม่จำเป็นจะต้องเป็นไปตามสาเหตุที่กล่าวมา แต่กลับเป็นเหตุผลทางการเมืองที่รัฐบาลใช้เพื่อตอบสนองต่อประเด็นในทางการเมืองในช่วงระยะเวลาหนึ่ง อีกทั้งกลุ่มประเทศกำลังพัฒนาหรือประเทศที่กำลังอยู่ในระยะเปลี่ยนผ่าน กระแสของการจัดตั้งองค์กรมหาชนเกิดจากความพยายามในการสร้าง “islands of excellence” ขึ้นภายในระบบบริหารงานภาครัฐ เพื่อสร้างกลุ่มองค์กรที่แยกเป็นอิสระจากหน่วยงานในระบบราชการปกติ เพื่อเป็นช่องทางหนึ่งในการแสวงหาเส้นทางความก้าวหน้าในอาชีพที่ดีกว่าในระบบเดิม รวมถึงเปิดโอกาสให้กับบุคลากรรุ่นใหม่ได้เติบโตก้าวหน้าและอยู่ภายใต้ระบบการจัดการที่มีอิสระมากขึ้น มากกว่าจะเป็นการคำนึงถึงการตอบสนองความต้องการของลูกค้าแต่เพียงอย่างเดียว

ดังนั้น จะเห็นได้ว่า หลักการและแนวคิดของการเกิดขึ้นขององค์กรมหาชนเป็นเพียงปรากฏการณ์หนึ่งของวิถีทางในการบริหารการปกครองของรัฐสมัยใหม่ต่างๆ ซึ่งองค์กรมหาชนในแต่ละประเทศจะมีความแตกต่างหลากหลายเป็นอย่างมาก ขึ้นอยู่กับปัจจัยแวดล้อมทั้งภายในและภายนอก ตลอดจนกระแสความนึกคิดที่เกิดขึ้นภายในระบบบริหารหนึ่งๆ จึงมีผลทำให้รูปแบบองค์กรมหาชนมิได้มีเพียงรูปแบบเดียว หากแต่ปรากฏความแตกต่างหลากหลายไม่ว่าจะเป็นชื่อเรียก รูปแบบ โครงสร้างความสัมพันธ์ และการจัดการภายในองค์กร แต่อย่างไรก็ตามเมื่อพิจารณาองค์กรมหาชนของประเทศต่างๆ แล้ว จะสามารถกำหนดคำสำคัญ (Key Word) ซึ่งคุณลักษณะร่วมกันขององค์กรมหาชน ได้แก่ คำว่า “การแยกเป็นอิสระ” หรือ “Separateness” กล่าวคือ องค์กรมหาชน จะหมายถึงองค์กรภาครัฐที่มีการจัดโครงสร้างทั้งในเชิงองค์กรและในเชิงกฎหมายที่แยกออกเป็นอิสระ (Separate) จากหน่วยงานในระบบราชการปกติ (Departments)²

2.1.2 การจัดตั้งองค์กรมหาชน

การจัดตั้งองค์กรมหาชนนั้น ถือเป็นการจัดตั้งองค์การบริหารที่เป็นอิสระขึ้นมาเพื่อแก้ไขปัญหาการบริหารงานของส่วนราชการเดิมที่มีความเชิงซ้ำ ซึ่งการจัดตั้งองค์กรมหาชนนั้นจะมีความแตกต่างกันออกไปขึ้นอยู่กับเหตุผลในการจัดตั้ง โดยพิจารณาถึงความเหมาะสม และรูปแบบการปกครอง และการบริหารงานในประเทศต่างๆ ซึ่งบางประเทศจะจัดตั้งองค์กรมหาชนขึ้นโดยการตราพระราชบัญญัติ เช่น ประเทศฝรั่งเศส ประเทศไทย หรือบางประเทศจะจัดตั้งองค์กรมหาชนขึ้นโดยฝ่ายบริหาร เช่น ประเทศออสเตรเลีย ประเทศไทย เป็นต้น

² เรื่องเดียวกัน หน้า 14-15

อย่างไรก็ตาม องค์การของรัฐในรูปแบบขององค์การมหาชนนั้น จะมีชื่อเรียกที่แตกต่างกันออกไป อย่างเช่น ประเทศนิวซีแลนด์ จะเรียกองค์การในลักษณะนี้ว่า “Crown Entities” หรือแปลเป็นภาษาไทยว่า “องค์การบริหารงานอิสระของรัฐ”³ หรือในประเทศอังกฤษ จะเรียกองค์การในรูปแบบขององค์การมหาชนว่า “Executive Agency” หรือแปลเป็นภาษาไทยว่า “หน่วยงานบริหารพิเศษ”⁴ หรือในประเทศฝรั่งเศส จะเรียกว่า “Public Establishments” แปลเป็นภาษาไทยว่า “องค์การมหาชนอิสระ”⁵ หรือเรียกว่า “องค์การมหาชน”⁶ หรือเรียกว่า “องค์กรสาธารณะ”⁷ หรืออย่างประเทศไทยจะเรียกว่า “public Organization” หรือแปลเป็นภาษาไทยว่า “องค์การมหาชน” เป็นต้น แม้จะมีชื่อเรียกที่แตกต่างกันออกไปอย่างไรก็ตาม แต่องค์การเหล่านี้มีลักษณะในภาพรวมเหมือนกัน คือ เป็นองค์การของรัฐที่มีความเป็นอิสระในการบริหารงานและการดำเนินงาน ซึ่งก็คือรูปแบบขององค์การมหาชนนั่นเอง

2.1.3 วัตถุประสงค์ขององค์การมหาชน

วัตถุประสงค์ขององค์การมหาชนโดยส่วนใหญ่แล้วจะมีความคล้ายคลึงกัน นั่นคือ เพื่อจัดทำบริการสาธารณะซึ่งมีความแตกต่างไปจากเดิม เพื่อตอบสนองต่อความต้องการของประชาชนที่มีความเปลี่ยนแปลงไป รวมถึงความเจริญก้าวหน้าด้านต่างๆไม่ว่าจะเป็นทางสังคม เศรษฐกิจ และวัฒนธรรมในปัจจุบันที่เปลี่ยนแปลงไปจากเดิมอย่างมาก

นอกจากนี้วัตถุประสงค์ของการจัดตั้งองค์การมหาชน ก็เพื่อต้องการให้เป็นหน่วยงานของรัฐที่มีความเป็นอิสระในการบริหารงาน บุคคลากรเพื่อให้การดำเนินงานเป็นไปอย่างคล่องตัวและมีประสิทธิภาพ สามารถใช้ทรัพยากรของประเทศอย่างมีประสิทธิภาพสูงสุด

จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย
CHULALONGKORN UNIVERSITY

³ อรพินท์ สฟโชคชัย, "องค์กรบริหารงานอิสระ (Crown Entities) ของประเทศนิวซีแลนด์ รายงานผลการศึกษาดูงานการปฏิรูประบบราชการของประเทศนิวซีแลนด์ ภายใต้โครงการการปฏิรูประบบราชการ ที่ได้รับการสนับสนุนจากรัฐบาลนิวซีแลนด์,"(2542).

⁴ สมาน รังสิโยภุชงค์, การปฏิรูปภาคราชการ : แนวคิดและยุทธศาสตร์(กรุงเทพมหานคร: สวัสดิการสำนักงาน ก.พ, 2545). หน้า 15

⁵ เรื่องเดียวกัน หน้า 108-109

⁶ โภคิน พลกุล, "นิติบุคคลตามกฎหมายมหาชนของฝรั่งเศส," วารสารกฎหมายปกครอง เล่ม 6 สิงหาคม ตอน 2. (2530).หน้า 309

⁷ อิสระ นิติทัศน์ประภาส, กฎหมายปกครองเปรียบเทียบ(กรุงเทพมหานคร: โรงพิมพ์มหาวิทยาลัยรามคำแหง, 2523). หน้า 88

2.1.4 รายได้ขององค์การมหาชน

รายได้ขององค์การมหาชนนั้น โดยทั่วไปองค์การมหาชนจะมีอิสระในการจัดการทางการเงินในรูปแบบต่างๆมากกว่าระบบราชการปกติ แต่ความเป็นอิสระดังกล่าวจะขึ้นอยู่กับประเภทขององค์การมหาชน โดยองค์การมหาชนบางกลุ่มจะอาศัยการสนับสนุนทางการเงินจากภาษีที่รัฐจัดเก็บได้ แต่ในขณะที่บางกลุ่มจะอาศัยเงินทุนสนับสนุนบางส่วนหรือทั้งหมดจากการเก็บค่าบริการหรือจากรายได้อื่นๆขององค์การมหาชนนั้นๆ นอกจากนี้ องค์การมหาชนยังสามารถกู้ยืม ให้กู้ยืม หรือใช้ประโยชน์จากรายได้ส่วนเกินในกิจการอื่นๆได้อีกด้วย

2.1.5 ตัวอย่างขององค์การมหาชนในต่างประเทศ

จากการศึกษาเกี่ยวกับองค์การมหาชนมาแล้วในหัวข้อต่างๆข้างต้นนั้น ประเทศฝรั่งเศสถือเป็นแบบอย่างในการจัดตั้งองค์การมหาชนสำหรับประเทศอื่นๆ รวมถึงประเทศไทยด้วย ดังนั้นตัวอย่างขององค์การมหาชนในต่างประเทศที่จะยกขึ้นกล่าวขึ้นนั้น จึงขอยกตัวอย่างขององค์การมหาชนในประเทศฝรั่งเศส ดังนี้

1. องค์การมหาชนทางปกครอง (Etablissement public administratif) เช่น หอสมุดแห่งชาติ ณ กรุงปารีส (Bibliothèque nationale : Paris) ศูนย์ข้อมูลท่องเที่ยวแห่งชาติ (Agence nationale de l'information touristique) ศูนย์ข้อมูลเอกสารเกี่ยวกับการเรียนการสอนแห่งชาติ (Centre national de documentation pédagogique)⁸ เป็นต้น
2. องค์การมหาชนในทางวิทยาศาสตร์ วัฒนธรรม และวิชาชีพ (Etablissement public à caractère scientifique, culturel et professionnel) ซึ่งเป็นองค์กรที่รับผิดชอบกิจกรรมในทางวิทยาศาสตร์ การวิจัย การศึกษา และการส่งเสริมวัฒนธรรม เช่น สำนักฝรั่งเศสแห่งปลายบูรพาทิศ (Ecole française d'Extrême-Orient) สถาบันแห่งชาติว่าด้วยศาสตร์ประยุกต์ (Institut national de sciences appliquées) สถาบันการศึกษาวิศวกรรมศาสตร์แห่งชาติ (Instituts nationaux polytechnique)⁹ ราชบัณฑิตยสถานแห่งฝรั่งเศส (Académie française)¹⁰ รวมถึงมหาวิทยาลัยต่างๆในประเทศฝรั่งเศส เป็นต้น

⁸ สุรพล นิติไกรพจน์, ความเป็นไปได้และแนวทางการตรากฎหมายจัดตั้งองค์การมหาชน(กรุงเทพมหานคร: สำนักงานคณะกรรมการปฏิรูประบบราชการ สำนักงานก.พ, 2543). หน้า 113

⁹ เรื่องเดียวกัน หน้า 114

¹⁰ โภคิน พลกุล, "นิติบุคคลตามกฎหมายมหาชนของฝรั่งเศส," วารสารกฎหมายปกครอง เล่ม 6 เมษายน ตอน 1 (2530). หน้า 311

3. องค์การมหาชนที่มีลักษณะทางอุตสาหกรรมและการค้า (Etablissement public à caractère industriel et commercial) โดยเป็นองค์การมหาชนที่มีภารกิจในการจัดทำบริการสาธารณะ ซึ่งสามารถหารายได้จากการจัดภารกิจนั้นๆ ได้โดยตรง หรือกล่าวอีกนัยหนึ่ง องค์การมหาชนประเภทนี้ ก็คือ กิจการรัฐวิสาหกิจ ซึ่งมีสิทธิและอำนาจพิเศษในฐานะนิติบุคคลทางมหาชน คือ มีสิทธิพิเศษหรืออำนาจบังคับบางประการต่อประชาชน องค์การมหาชนที่มีลักษณะทางอุตสาหกรรมและการค้า เช่น การท่าอากาศยานแห่งปารีส (Aéroport de Paris) ธนาคารเพื่อการเกษตรแห่งชาติ (Caisse nationale du crédit agricole) ศูนย์การศึกษาอากาศยานแห่งชาติ (Centre national d'études spatiales) การไฟฟ้าแห่งฝรั่งเศส (Electricité de France) การรถไฟแห่งชาติ (Société nationale de chemins de fer) องค์การขนส่งมวลชนแห่งปารีส (Régie autonome du transport parisien) สำนักงานคณะกรรมการพลังงานปรมาณู (Commissariat à l'énergie atomique) ธนาคารกลางเพื่อการรับประกันภัยต่อ (Caisse Centrale de réassurance)¹¹

4. องค์การมหาชนทางด้านเศรษฐกิจ¹² จำแนกออกเป็น

- ด้านการคลัง เช่น สำนักงานวางทรัพย์ (Caisse des dépôts et consignations) เป็นต้น แต่อย่างไรก็ตาม พวกธนาคารและบริษัทประกันที่ถูกโอนเป็นของรัฐซึ่งแม้จะอยู่ในด้านการคลัง แต่ไม่ถือเป็นนิติบุคคลในรูปแบบขององค์การมหาชน

- ด้านตัวแทนแห่งผลประโยชน์ของกลุ่ม เช่น สภาหอการค้า สภาเกษตรกรกรรม (Chambres d'agriculture) สภาอาชีพของพวกช่างฝีมือ แต่อย่างไรก็ตาม บรรดาสภาวิชาชีพของแพทย์ ทนายความ สถาปนิก ฯลฯ ไม่ถือเป็นนิติบุคคลในรูปแบบขององค์การมหาชน แต่เป็นนิติบุคคลเอกชนที่ทำหน้าที่จัดทำบริการสาธารณะ

- ด้านการแทรกแซงทางเศรษฐกิจ เช่น กองทุนเพื่อการจัดระเบียบและวางกฎเกณฑ์ตลาดการเกษตร (Fonds d'organisation et de régularisation des marchés agricoles-forma)

5. องค์การมหาชนทางด้านสังคม¹³ ได้แก่ กองทุนเงินประกันสังคมแห่งชาติทั้งหลาย เช่น กองทุนประกันโรคร้ายแห่งชาติ (Caisse nationale d'assurance maladie) โรงพยาบาลต่างๆ เป็นต้น

¹¹ สุรพล นิตไกรพจน์, หน้า 115

¹² โภคิน พลกุล, "นิติบุคคลตามกฎหมายมหาชนของฝรั่งเศส.", หน้า 311

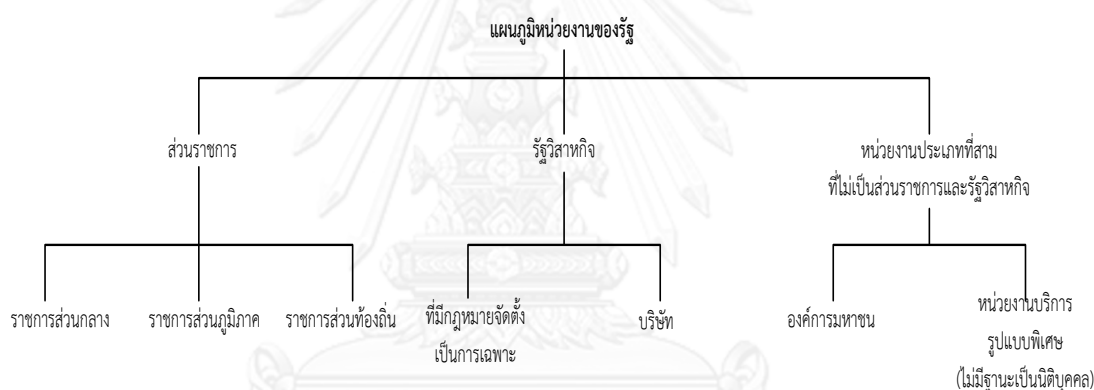
¹³ เรื่องเดียวกัน, หน้า 311

จากตัวอย่างขององค์การมหาชนของประเทศฝรั่งเศสนั้นจะให้เห็นได้ว่า องค์การมหาชนของประเทศฝรั่งเศสจะครอบคลุมในหลายๆด้าน รวมถึงด้านอุตสาหกรรมและพาณิชย์กรรม ซึ่งจะแตกต่างกับองค์การมหาชนของประเทศไทยที่ไม่สามารถดำเนินการด้านอุตสาหกรรมและพาณิชย์กรรมได้ เพราะเป็นหน้าที่ของรัฐวิสาหกิจ

2.2 ความเป็นมาและลักษณะขององค์การมหาชนในประเทศไทย

2.2.1 ประเภทของหน่วยงานของรัฐในประเทศไทย

หน่วยงานของรัฐในประเทศไทยนั้น ประกอบไปด้วย หน่วยงานที่เป็นส่วนราชการ รัฐวิสาหกิจ และหน่วยงานประเภทที่สามที่ไม่เป็นส่วนราชการหรือรัฐวิสาหกิจที่จัดตั้งโดยกฎหมาย เฉพาะ หรือระเบียบ หรือมติคณะรัฐมนตรี



2.2.1.1 ส่วนราชการ

หน่วยงานที่เป็นส่วนราชการของไทยนั้น หากพิจารณาตามพระราชบัญญัติระเบียบบริหารราชการแผ่นดิน พ.ศ.2534 มาตรา 4 ได้กำหนดโครงสร้างการจัดระเบียบบริหารราชการออกเป็น 3 ส่วน ดังนี้

- 1) ระเบียบบริหารราชการส่วนกลาง ซึ่งหน่วยงานบริหารราชการส่วนกลาง ประกอบด้วย กระทรวง กรม และกอง
- 2) ระเบียบบริหารราชการส่วนภูมิภาค ซึ่งหน่วยงานบริหารราชการส่วนภูมิภาค ประกอบด้วย จังหวัด และอำเภอ

3) ระเบียบบริหารราชการส่วนท้องถิ่น ซึ่งหน่วยงานบริหารราชการส่วนท้องถิ่น ประกอบด้วย เทศบาล องค์การบริหารส่วนจังหวัด องค์การบริหารส่วนตำบล กรุงเทพมหานคร และเมืองพัทยา

แนวความคิดในการจัดระเบียบบริหารตั้งอยู่บนรากฐานของหลักว่าด้วยการรวมอำนาจและการกระจายอำนาจ การปกครองส่วนกลางและส่วนภูมิภาคนั้น ถือเป็นเรื่องของหลักว่าด้วยการรวมอำนาจ ซึ่งมีเพียงรัฐเท่านั้นที่เป็นนิติบุคคล มีรัฐบาล รัฐมนตรี ผู้ว่าราชการจังหวัด เป็นตัวแทนของรัฐในแต่ละระดับและตามการแบ่งเขตพื้นที่ในการปกครอง ความสัมพันธ์ระหว่างเจ้าหน้าที่ของรัฐกับรัฐเป็นความสัมพันธ์ในลักษณะบังคับบัญชา ทุกคนอยู่ภายใต้นิติบุคคลเดียวกันก็คือรัฐ แต่การจัดระเบียบบริหารของรัฐนั้นนอกจากจะใช้วิธีที่กล่าวมาข้างต้นแล้ว รัฐยังจำต้องใช้วิธีกระจายอำนาจ (Decentralization) อีกด้วย โดยทำได้ 2 ลักษณะ คือ

ประการแรก เป็นการกระจายอำนาจทางพื้นที่ กล่าวคือ มอบหมายการจัดทำบริการสาธารณะหลายอย่างให้องค์การปกครองท้องถิ่นจัดทำ ทั้งนี้การจัดทำบริการสาธารณะที่ได้รับมอบหมายจะถูกจำกัดขอบเขตโดยพื้นที่หรืออาณาเขตขององค์การปกครองท้องถิ่นนั้นๆ

ประการที่สอง การกระจายอำนาจทางบริการหรือทางเทคนิค คือ การมอบหมายการจัดทำบริการสาธารณะอย่างใดอย่างหนึ่งให้หน่วยงานของรัฐในรูปแบบอื่นๆเป็นผู้จัดทำ เช่น รัฐวิสาหกิจ องค์กรมหาชน หรือหน่วยบริการรูปแบบพิเศษ เป็นต้น ซึ่งการจัดทำบริการสาธารณะของหน่วยงานของรัฐในรูปแบบอื่นๆนี้ โดยทั่วไปแล้วจะไม่ได้ถูกจำกัดหรือกำหนดขอบเขตของกิจกรรมโดยพื้นที่แต่เป็นเรื่องทางเทคนิค เช่น โทรศัพท์ โรงพยาบาล รถไฟฟ้า ทั้งนี้ หน่วยงานของรัฐในรูปแบบอื่นๆนี้มีได้ทั้งในระดับชาติและในระดับท้องถิ่น

การบริหารงานของรัฐด้วยวิธีกระจายอำนาจให้หน่วยงานของรัฐในรูปแบบอื่นๆ นี้เองทำให้รัฐได้สร้างนิติบุคคลมหาชนขึ้นมานอกเหนือจากรัฐ ทั้งนี้ เพื่อให้เกิดความคล่องตัวในการดำเนินงานโดยเฉพาะทางด้านการคลัง แต่นิติบุคคลดังกล่าวก็ยังอยู่ภายใต้การควบคุมของรัฐ เป็นเรื่องของความสัมพันธ์ระหว่างนิติบุคคลกับนิติบุคคล ดังนั้นรัฐจึงใช้อำนาจกำกับดูแลเหนือนิติบุคคลมหาชนอื่น ไม่ใช่อำนาจบังคับบัญชา เช่นเจ้าหน้าที่ภายในนิติบุคคลมหาชนหนึ่งพึงใช้ต่อกัน

2.2.1.2 รัฐวิสาหกิจ

รัฐวิสาหกิจถูกจัดตั้งขึ้นมาเพื่อจัดทำบริการสาธารณะในด้านอุตสาหกรรมและพาณิชยกรรม ซึ่งเป็นบริการสาธารณะที่ส่วนราชการไม่สามารถกระทำได้อย่างมีประสิทธิภาพ เพราะการให้บริการด้านอุตสาหกรรมและพาณิชยกรรมเป็นกิจกรรมที่ต้องการความคล่องตัวในการดำเนินงานและทางการเงินเหมือนกับการประกอบธุรกิจของเอกชน แต่ระบบราชการจะมีข้อจำกัดหลายประการ เช่น ระเบียบแบบแผนต่างๆของทางราชการที่มีความรัดกุม แน่นนอน การทำงานจะต้องอยู่ภายใต้ระบบสายงาน การบังคับบัญชา ทำให้การทำงานขาดความเป็นอิสระ ซึ่งทำให้เกิดความล่าช้า ไม่มีความคล่องตัวในการปฏิบัติงาน

จึงกล่าวได้ว่า ลักษณะพิเศษเฉพาะของรัฐวิสาหกิจ มีดังต่อไปนี้

- 1) มีฐานะเป็นนิติบุคคลแยกออกไปต่างหากจากรัฐและส่วนราชการที่มีอยู่แต่เดิมมีความเป็นอิสระทั้งในทางการเงิน การบริหารงานและการบริหารบุคคล
- 2) มีหน้าที่รับผิดชอบดำเนินการภารกิจในทางอุตสาหกรรมและพาณิชยกรรมอันเป็นภารกิจที่รัฐถูกเรียกร้องให้เข้าไปรับผิดชอบดำเนินการตามความเปลี่ยนแปลงและพัฒนาการของอุตสาหกรรมและพาณิชยกรรมที่เติบโตอย่างรวดเร็วในสังคม
- 3) เนื่องจากภารกิจดังกล่าวเป็นภารกิจที่มีค่าตอบแทนการให้บริการและผู้ได้รับประโยชน์จะเป็นผู้ได้รับประโยชน์ยิ่งกว่าบุคคลอื่นๆ จากการดำเนินการขององค์กรของรัฐ ดังนั้น ผู้ได้รับประโยชน์จึงต้องจ่ายค่าตอบแทนแก่รัฐตามสัดส่วนที่ตนได้รับประโยชน์เพื่อมิให้ประชาชนผู้เสียภาษีอากรต้องมาร่วมรับผิดชอบค่าใช้จ่ายในการบริการที่ตนอาจไม่เคยใช้บริการเลย ดังนั้น องค์กรผู้รับผิดชอบภารกิจเหล่านี้จึงต้องดำเนินการไปเชิงพาณิชย์ คือ เรียกค่าตอบแทนจากการขายสินค้าหรือบริการของตนโดยไม่ต้องพึ่งพาเงินจากรัฐ
- 4) รัฐวิสาหกิจจะต้องอยู่ภายใต้การควบคุมตรวจสอบจากรัฐ เนื่องจากส่วนใหญ่แล้วในเวลาของรัฐก่อตั้งรัฐวิสาหกิจขึ้นมาก็จะให้เงินลงทุนซึ่งมาจากภาษีอากรของประชาชน ดังนั้นจึงต้องมีการกำกับดูแลเพื่อเป็นหลักประกันมิให้เงินรั่วไหลหรือใช้เงินผิดวัตถุประสงค์

อย่างไรก็ตาม ความหมายของรัฐวิสาหกิจนั้นได้ถูกนิยามไว้ในกฎหมายที่เกี่ยวข้องกับรัฐวิสาหกิจ 4 ฉบับ ได้แก่

1. พระราชบัญญัติวิธีการงบประมาณ พ.ศ. 2502
2. พระราชบัญญัติคุณสมบัติมาตรฐานสำหรับกรรมการและพนักงานรัฐวิสาหกิจ พ.ศ.2518
3. พระราชบัญญัติพัฒนาการเศรษฐกิจและสังคมแห่งชาติ พ.ศ. 2521
4. พระราชบัญญัติแรงงานรัฐวิสาหกิจสัมพันธ์ พ.ศ. 2543

ทั้งนี้ กฎหมายในแต่ละฉบับได้ให้คำนิยามของคำว่า “รัฐวิสาหกิจ” ไว้ค่อนข้างคล้ายคลึงกัน แต่อาจมีความหมายกว้างบ้าง แคบบ้าง แตกต่างกันไปในบางประการ โดยขึ้นอยู่กับจุดมุ่งหมายหรือวัตถุประสงค์ของกฎหมายแต่ละฉบับ ซึ่งสามารถสรุปได้ว่า รัฐวิสาหกิจตามความหมายของกฎหมายทั้ง 4 ฉบับ ดังกล่าวได้แก่องค์กร 7 ประเภท¹⁴ คือ

- 1) องค์กรของรัฐบาล
- 2) กิจการของรัฐตามกฎหมายที่จัดตั้งกิจการนั้น
- 3) หน่วยงานธุรกิจที่รัฐหรือรัฐบาลเป็นเจ้าของ
- 4) บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ส่วนราชการมีทุนรวมอยู่ด้วยเกินกว่าร้อยละห้าสิบ
- 5) บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ส่วนราชการ และ/หรือ รัฐวิสาหกิจ ตาม (1) และ/หรือ (2) และ/หรือ (3) และ/หรือ (4) มีทุนรวมอยู่เกินกว่าร้อยละห้าสิบ
- 6) บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ส่วนราชการ และ/หรือ รัฐวิสาหกิจ ตาม (1) และ/หรือ (2) และ/หรือ (3) และ/หรือ (4) และ/หรือ (5) มีทุนรวมอยู่เกินกว่าร้อยละห้าสิบ
- 7) บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ส่วนราชการ และ/หรือ รัฐวิสาหกิจ ตาม (1) และ/หรือ (2) และ/หรือ (3) และ/หรือ (4) และ/หรือ (5) และ/หรือ (6) มีทุนรวมอยู่ด้วยเกินกว่าร้อยละห้าสิบ

¹⁴ จันทจิรา เอี่ยมมยุรา, "วิสาหกิจมหาชน(รัฐวิสาหกิจ)ในกฎหมายไทย:ศึกษาในเชิงประวัติศาสตร์และเชิงวิเคราะห์ข้อความคิด" วิทยานิพนธ์ของบัณฑิต คณะนิติศาสตร์ (มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2529).

จากที่กล่าวมาข้างต้น อาจสรุปได้ว่ารัฐวิสาหกิจไทยสามารถแบ่งออกได้เป็น 3 ประเภท ดังนี้

1) รัฐวิสาหกิจที่จัดตั้งเป็นองค์การของรัฐบาล โดยมีการตราเป็นพระราชบัญญัติหรือพระราชกฤษฎีกา

2) รัฐวิสาหกิจที่เป็นหน่วยงานธุรกิจของรัฐหรือรัฐวิสาหกิจเป็นเจ้าของ

3) รัฐวิสาหกิจที่จัดตั้งเป็นบริษัทจำกัด หรือบริษัทมหาชนจำกัด สำหรับการจัดตั้งรัฐวิสาหกิจนั้น แต่ละรัฐวิสาหกิจจะถูกจัดตั้งโดยกฎหมายที่แตกต่างกันไปตามเหตุผลและความจำเป็นเฉพาะเรื่อง ดังต่อไปนี้

1) รัฐวิสาหกิจที่จัดตั้งโดยกฎหมายระดับพระราชบัญญัติหรือกฎหมายที่เทียบเท่าพระราชบัญญัติ เช่น ประกาศคณะปฏิวัติ หรือจัดตั้งโดยพระราชกำหนด ซึ่งส่วนใหญ่จะเป็นรัฐวิสาหกิจที่จัดตั้งขึ้นเพื่อดำเนินกิจการที่สำคัญ ที่เกี่ยวข้องกับความมั่นคงของชาติ มีขอบเขตกว้างขวาง มีความจำเป็นที่จะต้องมีอำนาจและสิทธิพิเศษต่างๆ เพื่อให้สามารถดำเนินกิจการของรัฐวิสาหกิจนั้นได้ ดังนั้น รัฐวิสาหกิจที่มีความจำเป็นในการใช้อำนาจรัฐในการจัดทำบริการสาธารณะส่วนใหญ่จะถูกจัดตั้งตามกฎหมายในระดับพระราชบัญญัตินี้

2) รัฐวิสาหกิจที่จัดตั้งโดยพระราชกฤษฎีกาที่ออกตามพระราชบัญญัติแม่บท โดยส่วนใหญ่จะเป็นรัฐวิสาหกิจที่มีหน้าที่จัดทำบริการสาธารณะซึ่งไม่มีความจำเป็นต้องใช้อำนาจรัฐในการดำเนินกิจการ

3) รัฐวิสาหกิจที่จัดตั้งตามหลักเกณฑ์ที่กำหนดไว้ในประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ หรือพระราชบัญญัติบริษัทมหาชนจำกัด พ.ศ. 2535 เป็นการจัดตั้งรัฐวิสาหกิจโดยใช้หลักเกณฑ์เดียวกับการจัดตั้งบริษัทจำกัด หรือบริษัทมหาชนจำกัด ดังนั้น จึงต้องดำเนินการจดทะเบียนให้เป็นบริษัทจำกัด หรือบริษัทมหาชนจำกัด ต่อกระทรวงพาณิชย์ หรือตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย ทั้งนี้ รัฐจะเข้าถือหุ้นเกินกว่าร้อยละห้าสิบ รัฐวิสาหกิจประเภทนี้จะนำหลักการดำเนินกิจการของบริษัทเอกชน หรือบริษัทมหาชนจำกัดมาใช้ เพื่อให้เกิดความคล่องตัว และมีความเป็นอิสระ โดยรัฐวิสาหกิจที่จัดตั้งตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์หรือพระราชบัญญัติบริษัทมหาชนจำกัด พ.ศ. 2535 นี้ มักจะเป็นรัฐวิสาหกิจในประเภทที่เกี่ยวกับการจัดหารายได้

4) รัฐวิสาหกิจที่จัดตั้งขึ้นโดยทุนหมุนเวียนตามกฎหมายว่าด้วยเงินคงคลัง รัฐวิสาหกิจประเภทนี้จะจัดตั้งโดยมติคณะรัฐมนตรีเพื่อให้เป็นหน่วยธุรกิจของรัฐ ตั้งขึ้นในส่วนราชการโดยรัฐให้ทุนเป็นค่าใช้จ่ายในการดำเนินงาน มีการกำหนดระเบียบหรือข้อบังคับในการบริหารงานภายใน ทั้งนี้ รัฐวิสาหกิจประเภทนี้ไม่มีสภาพเป็นนิติบุคคล

2.2.1.3 องค์การมหาชน

สืบเนื่องจากการจัดทำบริการสาธารณะที่เกิดขึ้นใหม่ในระยะหลังไม่สอดคล้องกับลักษณะขององค์การที่เป็นส่วนราชการ และรัฐวิสาหกิจ เพราะการจัดทำบริการสาธารณะสมัยใหม่ต้องการความคล่องตัวในการบริหารจัดการ ความเป็นอิสระในการตัดสินใจของผู้บริหาร แต่อย่างไรก็ตาม บริการสาธารณะเหล่านี้จะไม่มีลักษณะของการประกอบการทางอุตสาหกรรมหรือพาณิชย์กรรมดังเช่นรัฐวิสาหกิจ ดังนั้น จึงมีแนวความคิดที่จะให้มีหน่วยงานของรัฐที่มีใช้ส่วนราชการและรัฐวิสาหกิจ จึงเป็นที่มาของการจัดตั้งองค์การมหาชน

ทั้งนี้ องค์การมหาชนจัดตั้งขึ้นมาเพื่อทำหน้าที่ในการดำเนินงานตามโครงการพัฒนาต่างๆของรัฐ หรือการดำเนินงานตามแผนงาน หรือตามนโยบายเพื่อจัดทำบริการสาธารณะด้านใดด้านหนึ่งโดยเฉพาะ โดยบริการสาธารณะที่อยู่ในอำนาจหน้าที่ขององค์การมหาชนจะต้องเป็นบริการสาธารณะที่เน้นไปในทางสังคม วัฒนธรรม และการศึกษา แต่ทั้งนี้ทั้งนั้น จะต้องไม่เป็นกิจการที่มีวัตถุประสงค์เพื่อแสวงหากำไรเป็นหลัก ซึ่งถือเป็นข้อแตกต่างระหว่างองค์การมหาชนกับรัฐวิสาหกิจ โดยภารกิจขององค์การมหาชนจะมีลักษณะชั่วคราว หรือถาวรก็ได้

องค์การมหาชนนั้นมีลักษณะสำคัญ¹⁵ ดังนี้

1. เป็นนิติบุคคล องค์การมหาชนเป็นนิติบุคคลเสมอในกรณีที่ไม่มีการบัญญัติให้องค์การมหาชนใดมีสถานะเป็นนิติบุคคล ศาลก็สามารถค้นหาเพื่อชี้ขาดว่าองค์การนั้นมีสถานะเป็นนิติบุคคลได้ ทั้งนี้ก็เพราะว่ากลุ่มบุคคลที่สามารถแสดงออกพร้อมกันเพื่อปกป้องผลประโยชน์ที่ชอบด้วยกฎหมาย และเป็นผลประโยชน์ที่สมควร ย่อมเป็นกลุ่มบุคคลที่กฎหมายยอมรับและคุ้มครอง การมีสถานะเป็นนิติบุคคล ทำให้องค์การมหาชนเป็น “ศูนย์แห่งผลประโยชน์ที่ได้รับการคุ้มครองโดยกฎหมาย” องค์การมหาชนย่อมสามารถมีองค์การบริหารงานของตน มีนิติกรรมทั่วไปและเฉพาะเรื่องราว มีทรัพย์สินและงบประมาณเป็นของตนเอง รวมทั้งมีสิทธิหน้าที่ในการฟ้องและถูกฟ้องศาลได้ อย่างไรก็ตามการมีสถานะเป็นนิติบุคคลมิได้ทำให้องค์การ

¹⁵ ปภาวี กิตติกันตวงศ์, "สถานะทางกฎหมายมหาชนและการใช้อำนาจกำกับดูแลตลาดเงินของธนาคารแห่งประเทศไทย" วิทยานิพนธ์ปริญญานิติศาสตรมหาบัณฑิต สาขามหาชน คณะนิติศาสตร์ (จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, 2552). หน้า 41-42

มหาชนเป็นอิสระอย่างเด็ดขาด ในทางปฏิบัติความสัมพันธ์อย่างใกล้ชิดยังจำเป็นต้องมีอยู่ แต่เปลี่ยนจากความสัมพันธ์ในลักษณะอำนาจบังคับบัญชามาเป็นอำนาจควบคุมกำกับเท่านั้น

2. เป็นนิติบุคคลในทางกฎหมายมหาชน การที่องค์การมหาชนเป็นนิติบุคคลในทางกฎหมายมหาชนทำให้มีความแตกต่างจากนิติบุคคลตามกฎหมายมหาชนอื่นๆ คือมีอำนาจพิเศษบางประการ เช่น การใช้อำนาจมหาชนเพื่อปฏิบัติตามคำวินิจฉัยภายใต้ขอบเขตของคำพิพากษา การออกกฎเกณฑ์ทั่วไปเพื่อใช้บังคับกับบุคลากรและผู้ใช้บริการขององค์การมหาชน บุคลากรเป็นบุคลากรทางกฎหมายมหาชน ทรัพย์สินเป็นทรัพย์สินสาธารณะ และจะนำกระบวนการล้มละลายมาใช้กับองค์การมหาชนไม่ได้ ทั้งนี้องค์การมหาชนยังต้องอยู่ภายใต้การกำกับดูแลของรัฐ และอยู่ภายใต้ข้อบังคับบางประการ เช่น การที่จะต้องมีระบบบัญชีสาธารณะเพื่อควบคุมการรับจ่ายเงินให้เป็นไปตามที่กำหนดไว้

3. จัดทำบริการสาธารณะอย่างใดอย่างหนึ่ง เป็นองค์ประกอบที่ทำให้เห็นความแตกต่างกับองค์การปกครองท้องถิ่น ซึ่งจัดทำบริการสาธารณะหลายอย่างในเขตพื้นที่ของตน และทำให้องค์การมหาชนมีหน้าที่ต้องเคารพหลักเกณฑ์พื้นฐานของการจัดทำบริการสาธารณะ เช่น หลักความเสมอภาค หลักความต่อเนื่องของบริการสาธารณะ ทั้งนี้ องค์การมหาชนมิได้เป็นผู้กำหนดประเภทบริการสาธารณะเอง จึงต่างจากองค์กรประเภทอื่นๆ ซึ่งเกิดจากการรวมกันของสมาชิก ดังนั้นการจัดทำบริการสาธารณะเฉพาะอย่าง ถือได้ว่าเป็นทั้งข้อจำกัดและหลักประกันขององค์การมหาชน เนื่องจากเมื่อมีกฎหมายกำหนดประเภทบริการสาธารณะแล้ว องค์การมหาชนจะจัดทำบริการสาธารณะนอกเหนือจากที่กฎหมายกำหนดไม่ได้ และองค์การมหาชนอื่นจะเข้ามาจัดทำบริการสาธารณะดังกล่าวทับซ้อนอีกไม่ได้¹⁶

นอกจากรัฐวิสาหกิจ และ องค์การมหาชนที่ได้ทำการกล่าวถึงในข้างต้นแล้ว ยังมีหน่วยงานของรัฐในรูปแบบอื่นๆ ที่ทำหน้าที่ในการจัดทำบริการสาธารณะเช่นกัน เช่น หน่วยงานบริการรูปแบบพิเศษ ซึ่งเป็นองค์กรในรูปแบบที่ไม่ใช่ส่วนราชการ โดยจัดตั้งขึ้นเพื่อรองรับภารกิจที่เกี่ยวข้องกับการให้บริการหรืองานสนับสนุนบางประการที่รัฐยังคงต้องดำเนินการเอง ไม่สามารถให้หน่วยงานอื่นดำเนินการแทนได้ หน่วยงานบริการดังกล่าวจึงมีสถานะเป็นหน่วยงานให้บริการภายในของระบบราชการ จึงถือว่าเป็นส่วนหนึ่งของกระทรวงหรือกรม ดังนั้น หน่วยบริการรูปแบบพิเศษนี้จึงมีฐานะเป็นหน่วยงานรัฐรูปแบบหนึ่งที่ไม่ใช่ส่วนราชการ หรือรัฐวิสาหกิจ แต่ในการดำเนินงานจะอยู่กับของส่วนราชการที่จัดตั้งหน่วยบริการรูปแบบพิเศษขึ้น

¹⁶ ชาญชัย แสงศักดิ์, หน่วยงานของรัฐที่ไม่ใช่ส่วนราชการและรัฐวิสาหกิจ : องค์การมหาชนและหน่วยบริการรูปแบบพิเศษ(กรุงเทพมหานคร: สำนักพิมพ์นิติธรรม, 2549). หน้า 24-56 และ 212-215

2.2.2 ความเป็นมาและแนวคิดขององค์การมหาชน

องค์การมหาชน (Public Organization) เป็นแนวคิดในการจัดระบบของกิจการของรัฐ รูปแบบใหม่ที่มุ่งจะสร้างหน่วยงานบริการสาธารณะที่นอกเหนือไปจากการจัดตั้งกิจการในรูปแบบส่วนราชการและรัฐวิสาหกิจ โดยแนวคิดการจัดตั้งองค์การมหาชนได้เกิดขึ้นเนื่องจากข้อจำกัดของส่วนราชการและรัฐวิสาหกิจในการจัดทำบริการสาธารณะบางประการที่ต้องการความคล่องตัวในการดำเนินการสูง ซึ่งองค์กรในรูปแบบเดิมทั้งสองรูปแบบมีความไม่เหมาะสมสำหรับดำเนินการกิจกรรมใหม่ที่เกิดขึ้นตามพัฒนาการในทางเศรษฐกิจ ทางสังคม และการพัฒนาทางเทคโนโลยี

นอกจากนี้กระแสของการปฏิรูประบบการเมือง ระบบราชการ ทำให้แนวคิดการจัดตั้งองค์การมหาชนมีความสำคัญมากยิ่งขึ้น และถือว่าการสถาปนาองค์การมหาชนขึ้น เป็นนวัตกรรมสำหรับการแก้ไขปัญหาในระบบบริการสาธารณะของไทย ดังนั้นจึงได้มีการออกกฎหมายเกี่ยวกับการจัดตั้งองค์การมหาชนขึ้นอย่างเป็นทางการ คือพระราชบัญญัติองค์การมหาชน พ.ศ. 2542

ทั้งนี้ เพื่อให้้องค์การมหาชนสามารถรับผิดชอบภารกิจการจัดทำบริการสาธารณะสมัยใหม่ได้อย่างมีประสิทธิภาพ ้องค์การมหาชนจึงมีลักษณะและองค์ประกอบหลัก 5 ประการ¹⁷ คือ

1. เป็นหน่วยงานของรัฐที่เป็นนิติบุคคล แม้องค์การมหาชนจะไม่มีสถานะเป็นส่วนราชการหรือรัฐวิสาหกิจ แต่้องค์การมหาชนก็เป็นหน่วยงานหนึ่งของรัฐที่อยู่ในภาคมหาชน ตามที่มาตรา 6 แห่งพระราชบัญญัติ้องค์การมหาชน พ.ศ. 2542 ได้บัญญัติไว้ว่า “ให้้องค์การมหาชนเป็นหน่วยงานของรัฐและเป็นนิติบุคคล” อีกทั้งตอนต้นของมาตรา 45 วรรคหนึ่ง ยังได้บัญญัติไว้ว่า “ทรัพย์สินของ้องค์การมหาชนเป็นทรัพย์สินของรัฐ ...” ทำให้เห็นได้ว่า้องค์การมหาชนเป็น้องค์การของรัฐฝ่ายบริหารประเภทที่สามหรือเป็นนิติบุคคลตามกฎหมายมหาชนอีกประเภทหนึ่ง¹⁸

2. ได้รับงบประมาณในลักษณะเงินอุดหนุนจากรัฐ ้องค์การมหาชนย่อมมีภารกิจที่ได้รับการกำหนดและมอบหมายจากรัฐให้ไปปฏิบัติเพื่อให้บริการสาธารณะอันเป็นหน้าที่โดยตรงของรัฐในเรื่องนั้นๆ ให้บรรลุจุดหมาย รัฐจึงจำเป็นต้องเป็นผู้จัดสรรงบประมาณให้เพื่อการดำเนินการดังกล่าว เพราะ้องค์การมหาชนไม่ใช่กิจการที่ดำเนินการเพื่อแสวงหากำไรเป็นหลัก แต่การแยกสถานะออกมาเป็นนิติบุคคลก็เพียงเพื่อความคล่องตัวและประสิทธิภาพในการปฏิบัติภารกิจที่รัฐกำหนด งบประมาณดังกล่าวจะต้องเป็นงบประมาณในลักษณะเงินอุดหนุนทั่วไปที่มีความคล่องตัวในการใช้จ่ายและไม่มีการควบคุมที่เป็นอุปสรรคต่อความเป็นอิสระของ้องค์การมหาชน

¹⁷ สุรพล นิตไกรพจน์, ้องค์การมหาชน : แนวคิด รูปแบบ และวิธีการบริหารงาน, พิมพ์ครั้งที่ 2(กรุงเทพมหานคร: ฝ่ายโรงพิมพ์กองกลาง สำนักงานก.พ., 2542).หน้า 9-11

¹⁸ ชาญชัย แสงศักดิ์, หน้า 212

3. มีอำนาจหน้าที่และภารกิจเฉพาะด้าน องค์การมหาชนเป็นหน่วยงานรูปแบบพิเศษที่จัดตั้งขึ้นในภายหลังเพื่อดำเนินภารกิจเฉพาะ หลังจากที่มีการจัดตั้งส่วนราชการต่างๆแล้วเพื่อรองรับภารกิจพื้นฐานของรัฐแล้ว ดังนั้นเพื่อไม่ให้เกิดความซ้ำซ้อนในเรื่องภารกิจ องค์การมหาชนจึงต้องมีขอบเขตภารกิจและอำนาจหน้าที่ที่จำกัด ชัดเจนและเฉพาะด้านตามที่ระบุไว้ในกฎหมายจัดตั้งองค์การมหาชนแต่ละองค์การ

4. ความเป็นอิสระในการบริหารงาน องค์การมหาชนต้องการความเป็นอิสระอย่างสูงในการบริหารงานให้ลุล่วงไปตามภารกิจที่รัฐกำหนดให้ ดังนั้น จึงต้องการความคล่องตัวและอำนาจตัดสินใจที่เบ็ดเสร็จเด็ดขาดภายในองค์กรนั้นๆ ทั้งในเรื่องการกำหนดระเบียบข้อบังคับในการจัดองค์กร การเงิน การบัญชี การบริหารบุคคล การจัดสวัสดิการ ตลอดจนการจัดซื้อจัดจ้างหรือการควบคุมตรวจสอบประสิทธิภาพการปฏิบัติราชการภายใน

5. การอยู่ภายใต้ระบบการควบคุมตรวจสอบของรัฐ แม้องค์การมหาชนจะมีอิสระในการดำเนินงาน แต่เมื่อองค์การมหาชนเป็นหน่วยงานของรัฐและใช้เงินจากงบประมาณจากภาษีอากรของประชาชน ทำให้้องค์การมหาชนต้องได้รับการตรวจสอบและควบคุมโดยรัฐ แต่อย่างไรก็ตาม การตรวจสอบและการควบคุมโดยรัฐนั้นจะต้องไม่ก่อให้เกิดผลกระทบต่อความเป็นอิสระขององค์การมหาชน

2.2.3 การจัดตั้งองค์การมหาชน

พระราชบัญญัติองค์การมหาชน พ.ศ. 2542 ได้กำหนดหลักเกณฑ์ในการพิจารณาจัดตั้งองค์การมหาชนไว้ในมาตรา 5 ซึ่งบัญญัติไว้ว่า

“มาตรา 5 เมื่อรัฐบาลมีแผนงานหรือนโยบายด้านใดด้านหนึ่งโดยเฉพาะเพื่อจัดทำบริการสาธารณะ และมีความเหมาะสมที่จะจัดตั้งหน่วยงานบริหารขึ้นใหม่ แตกต่างไปจากส่วนราชการหรือรัฐวิสาหกิจ โดยมีความมุ่งหมายให้มีการใช้ประโยชน์ทรัพยากรและบุคคลให้เกิดประสิทธิภาพสูงสุด จะจัดตั้งเป็นองค์การมหาชนโดยตราเป็นพระราชกฤษฎีกาตามพระราชบัญญัตินี้ก็ได้

กิจการอันเป็นบริการสาธารณะที่จะจัดตั้งองค์การมหาชนตามวรรคหนึ่ง ได้แก่ การรับรองมาตรฐานและประเมินคุณภาพการศึกษา การศึกษาอบรมและพัฒนาเจ้าหน้าที่ของรัฐ การทะนุบำรุงศิลปและวัฒนธรรม การพัฒนาและส่งเสริมการกีฬา การส่งเสริมและสนับสนุนการศึกษาและการวิจัย การถ่ายทอดและพัฒนาวิทยาศาสตร์และเทคโนโลยี การบริการทางการแพทย์

และสาธารณสุข การสังคมสงเคราะห์ การอำนวยความสะดวกแก่ประชาชน หรือการดำเนินการอันเป็นสาธารณประโยชน์อื่นใด ทั้งนี้โดยต้องไม่เป็นการที่มีวัตถุประสงค์เพื่อแสวงหากำไรเป็นหลัก”

ดังนั้น จากบทบัญญัติดังกล่าว สามารถแยกองค์ประกอบได้เป็น 3 ประการดังต่อไปนี้

1. เมื่อรัฐบาลมีแผนงานหรือนโยบายด้านใดด้านหนึ่งโดยเฉพาะเพื่อจัดทำบริการสาธารณะซึ่งอาจจะเป็นแผนงานหรือนโยบายเฉพาะกิจ หรือแผนงานในการปฏิรูประบบราชการไม่ว่าจะเป็นแผนงานในระยะยาวหรือระยะสั้นก็ตาม

2. แผนงานการจัดทำบริการสาธารณะนั้นมีความเหมาะสมที่จะจัดตั้งหน่วยงานบริหารขึ้นใหม่ที่แตกต่างไปจากส่วนราชการหรือรัฐวิสาหกิจ ซึ่งต้องพิจารณาประเภทของบริการสาธารณะตามมาตรา 5 วรรค 2 แห่งพระราชบัญญัติองค์การมหาชน พ.ศ. 2542 และปัญหาความซ้ำซ้อนหรือความขัดแย้งในการดำเนินกิจการกับหน่วยงานอื่นตามมาตรา 8¹⁹ และมาตรา 9²⁰ แห่งพระราชบัญญัติดังกล่าวด้วย

¹⁹ มาตรา 8 แห่งพระราชบัญญัติองค์การมหาชน พ.ศ. 2542 บัญญัติว่า

“มาตรา 8 ในกรณีที่มีปัญหาการซ้ำซ้อนหรือขัดแย้งในการดำเนินกิจการขององค์การมหาชนกับการปฏิบัติงานของส่วนราชการหรือการดำเนินงานของหน่วยงานอื่นของรัฐตามกฎหมาย ให้ถือว่าพระราชกฤษฎีกาจัดตั้งองค์การมหาชนตามพระราชบัญญัตินี้ เป็นกฎหมายพิเศษที่มีวัตถุประสงค์โดยเฉพาะ

ปัญหาที่เกี่ยวกับการดำเนินกิจการขององค์การมหาชนกับส่วนราชการหรือหน่วยงานอื่นของรัฐตามวรรคหนึ่ง ให้คณะรัฐมนตรีเป็นผู้วินิจฉัยชี้ขาด พร้อมทั้งกำหนดระเบียบแบบแผนการปฏิบัติราชการเพื่อการประสานงานระหว่างองค์การมหาชน ส่วนราชการ และหน่วยงานของรัฐที่เกี่ยวข้องโดยคณะรัฐมนตรีอาจมอบหมายให้คณะกรรมการกฤษฎีกาเสนอความเห็นและร่างระเบียบแบบแผนการปฏิบัติราชการต่อคณะรัฐมนตรีเพื่อประกอบการพิจารณาก็ได้

คำวินิจฉัยและระเบียบแบบแผนที่คณะรัฐมนตรีกำหนดตามวรรคสอง ให้องค์การมหาชน ส่วนราชการ และหน่วยงานของรัฐที่เกี่ยวข้องถือเป็นแนวปฏิบัติราชการต่อไป”

²⁰ มาตรา 9 แห่งพระราชบัญญัติองค์การมหาชน พ.ศ.2542 บัญญัติว่า

“มาตรา 9 ในกรณีที่จะมีการตราพระราชกฤษฎีกาจัดตั้งองค์การมหาชนขึ้นตามพระราชบัญญัตินี้เพื่อดำเนินกิจการหนึ่งกิจการใดที่อยู่ในอำนาจหน้าที่ของส่วนราชการ รัฐวิสาหกิจ หรือหน่วยงานอื่นของรัฐโดยอยู่แล้ว ซึ่งจะมีปัญหาการซ้ำซ้อนหรือขัดแย้งกันในการดำเนินกิจการ และคณะรัฐมนตรีเห็นสมควรอนุมัติให้มีการโอนอำนาจหน้าที่ กิจการทรัพย์สิน สิทธิ หนี้ และงบประมาณของส่วนราชการ รัฐวิสาหกิจ หรือหน่วยงานอื่นของรัฐนั้นให้แก่องค์การมหาชนที่จะจัดตั้งขึ้น ให้อำนาจหน้าที่ กิจการ ทรัพย์สิน สิทธิ หนี้ และงบประมาณในส่วนที่เกี่ยวข้องของส่วนราชการ รัฐวิสาหกิจ หรือหน่วยงานอื่นของรัฐนั้นโอนไปเป็นขององค์การมหาชนในวันที่พระราชกฤษฎีกาจัดตั้ง

3. การจัดตั้งหน่วยงานบริหารชั้นใหม่นั้นมีความมุ่งหมายให้มีการใช้ประโยชน์จากทรัพยากรและบุคลากรให้เกิดประสิทธิภาพสูงสุด

แต่อย่างไรก็ตาม การจัดตั้งองค์การมหาชนนั้นจะต้องพิจารณาถึงความจำเป็นในการจัดตั้งองค์การมหาชนด้วยเช่นกัน ซึ่งสามารถจำแนกความจำเป็นของเหตุผลในการจัดตั้งองค์การมหาชนได้ 4 ประการ²¹ ดังนี้

1. ความจำเป็นของเหตุผลในแง่วัตถุประสงค์ของกิจกรรมที่ทำ กล่าวคือ กิจกรรมทางวิชาการหรือศิลปะมักมีความต้องการอิสระและหลักประกันที่รัฐไม่เข้าไปแทรกแซงองค์กรเหล่านี้

2. ความจำเป็นของเหตุผลในแง่ระบบบัญชีและงบประมาณ กล่าวคือ ระบบบัญชีและงบประมาณที่ใช้ในหน่วยงานของรัฐมีลักษณะไม่ยืดหยุ่น ไม่สามารถปรับสภาพให้เหมาะสมทันกับสถานการณ์ที่เปลี่ยนแปลงไปหรือสถานการณ์ที่มีได้คาดหมาย การจัดตั้งองค์การมหาชนก็เพื่อให้สามารถใช้ระบบบัญชีและงบประมาณที่มีความยืดหยุ่น ไม่ต้องปฏิบัติตามกฎเกณฑ์ที่เข้มงวดทุกเรื่อง

3. ความจำเป็นของเหตุผลในแง่ความสัมพันธ์กับรัฐ กล่าวคือ ความสัมพันธ์ระหว่างองค์การมหาชนกับรัฐจะเป็นไปในลักษณะการกำกับควบคุม มิใช่ในลักษณะบังคับบัญชา

4. ความจำเป็นของเหตุผลในแง่ประโยชน์ของบุคลากร กล่าวคือ การจัดตั้งองค์การมหาชนมีวัตถุประสงค์เพื่อให้การทำงานเป็นไปโดยคล่องตัว กิจกรรมบางอย่างรัฐต้องการคนมีฝีมือ การคัดบุคลากรจากระบบราชการอาจมีข้อจำกัดทั้งในแง่ปริมาณคนและความอาวุโส

องค์การมหาชนมีผลใช้บังคับ เว้นแต่เงินงบประมาณหมวดเงินเดือนและค่าจ้างประจำที่ยังคงมีผู้ครองตำแหน่งอยู่ในสังกัดส่วนราชการใดให้ยังคงเป็นส่วนราชการนั้นต่อไปจนกว่าจะมีการยุบตำแหน่งนั้น ๆ

สิทธิตามวรรคหนึ่งให้หมายความรวมถึงสิทธิในการใช้หรือสิทธิตามสัญญาเช่าที่ดินที่เป็นที่ราชพัสดุหรือสาธารณสมบัติของแผ่นดิน ที่ส่วนราชการ รัฐวิสาหกิจ หรือหน่วยงานอื่นของรัฐมีอยู่ในวันที่พระราชกฤษฎีกาจัดตั้งองค์การมหาชนมีผลใช้บังคับ”

²¹ สมคิด เลิศไพฑูรย์, "ความรู้เบื้องต้นเกี่ยวกับองค์การมหาชนอิสระ," วารสารนิติศาสตร์ ปี 19 ฉบับที่ 4 หน้า 62-63

2.2.4 วัตถุประสงค์ขององค์การมหาชน

จากที่ได้กล่าวมาในหัวข้อก่อน ทำให้เห็นว่าองค์การมหาชนมีวัตถุประสงค์หลักเพื่อจัดทำบริการสาธารณะที่แตกต่างไปจากส่วนราชการหรือรัฐวิสาหกิจ ทั้งนี้เป็นการมุ่งใช้ประโยชน์ทางทรัพยากรและบุคลากรให้เกิดประสิทธิภาพสูงสุด ตามที่พระราชบัญญัติองค์การมหาชน พ.ศ. 2542 มาตรา 5 ได้บัญญัติไว้ว่า

“มาตรา 5 เมื่อรัฐบาลมีแผนงานหรือนโยบายด้านใดด้านหนึ่งโดยเฉพาะเพื่อจัดทำบริการสาธารณะ และมีความเหมาะสมที่จะจัดตั้งหน่วยงานบริหารขึ้นใหม่ แตกต่างไปจากส่วนราชการหรือรัฐวิสาหกิจ โดยมีความมุ่งหมายให้มีการใช้ประโยชน์ทรัพยากรและบุคคลให้เกิดประสิทธิภาพสูงสุด จะจัดตั้งเป็นองค์การมหาชนโดยตราเป็นพระราชกฤษฎีกาตามพระราชบัญญัตินี้ก็ได้”

ทั้งนี้ เพื่อมิให้ภารกิจขององค์การมหาชนซ้ำซ้อนกับภารกิจของส่วนราชการและรัฐวิสาหกิจ ดังนั้น วัตถุประสงค์ในการจัดทำบริการสาธารณะขององค์การมหาชน จะเน้นไปในด้านสังคม ด้านการศึกษา และด้านวัฒนธรรม แต่อย่างไรก็ตาม องค์การมหาชนยังสามารถจัดทำบริการสาธารณะในด้านอื่นได้ ถ้าเห็นว่าเพื่อเป็นการอำนวยความสะดวกแก่ประชาชนหรือการดำเนินการอันเป็นสาธารณประโยชน์อื่นใด ตามที่พระราชบัญญัติองค์การมหาชน พ.ศ. 2542 มาตรา 5 วรรค 2 ได้บัญญัติไว้ว่า

“กิจการอันเป็นบริการสาธารณะที่จะจัดตั้งองค์การมหาชนตามวรรคหนึ่ง ได้แก่ การรับรองมาตรฐานและประเมินคุณภาพการศึกษา การศึกษาอบรมและพัฒนาเจ้าหน้าที่ของรัฐ การทะนุบำรุงศิลปและวัฒนธรรม การพัฒนาและส่งเสริมการกีฬา การส่งเสริมและสนับสนุนการศึกษาและการวิจัย การถ่ายทอดและพัฒนาวิทยาศาสตร์และเทคโนโลยี การบริการทางการแพทย์และสาธารณสุข การสังคมสงเคราะห์ การอำนวยความสะดวกแก่ประชาชน หรือการดำเนินการอันเป็นสาธารณประโยชน์อื่นใด ทั้งนี้โดยต้องไม่เป็นกิจการที่มีวัตถุประสงค์เพื่อแสวงหากำไรเป็นหลัก”

จากบทบัญญัติดังกล่าว จะเห็นได้ว่าวัตถุประสงค์ขององค์การมหาชนนอกจากจะจัดตั้งเพื่อจัดทำบริการสาธารณะแล้ว ยังมีอีกวัตถุประสงค์ที่สำคัญอีกประการหนึ่งก็คือ กิจการที่จะจัดตั้งองค์การมหาชนเพื่อจัดทำบริการสาธารณะนั้น “จะต้องไม่เป็นกิจการที่มีวัตถุประสงค์เพื่อแสวงหากำไรเป็นหลัก” ซึ่งเป็นข้อแตกต่างกับรัฐวิสาหกิจที่มีวัตถุประสงค์ในการแสวงหากำไรจากการประกอบกิจการ

แต่อย่างไรก็ตาม หากจะกำหนดห้ามมิให้องค์การมหาชนแสวงหากำไรเสียเลย ก็จะมีผลทำให้องค์การมหาชนไม่สามารถมีรายได้มาเลี้ยงตัวเองได้ ส่งผลให้องค์การมหาชนจะต้องพึ่งพาเงินอุดหนุนจากงบประมาณของรัฐเพียงอย่างเดียว ซึ่งจะเป็นการก่อภาระแก่รัฐมากเกินไป²² ดังนั้นพระราชบัญญัติดังกล่าวจึงได้บัญญัติแต่เพียงว่าองค์การมหาชนต้องไม่มีวัตถุประสงค์เพื่อแสวงหากำไรเป็นหลักเท่านั้น

2.2.5 รายได้ขององค์การมหาชน

ทุนหรือทรัพย์สินในการดำเนินกิจการขององค์การมหาชนนั้นอาจมีที่มาได้หลายทางตามที่พระราชบัญญัติองค์การมหาชน พ.ศ. 2542 มาตรา 12 บัญญัติไว้ว่า

“มาตรา 12 ทุนและทรัพย์สินในการดำเนินกิจการขององค์การมหาชนประกอบด้วย

- (1) เงินหรือทรัพย์สินที่ได้รับโอนมา
- (2) เงินที่รัฐบาลจ่ายให้เป็นทุนประเดิม
- (3) เงินอุดหนุนทั่วไปที่รัฐบาลจัดสรรให้ตามความเหมาะสมเป็นรายปี
- (4) เงินอุดหนุนจากภาคเอกชนหรือองค์กรอื่น รวมทั้งจากต่างประเทศหรือองค์การระหว่างประเทศ และเงินหรือทรัพย์สินที่มีผู้อุทิศให้
- (5) ค่าธรรมเนียม ค่าบำรุง ค่าตอบแทน ค่าบริการ หรือรายได้จากการดำเนินการ
- (6) ดอกผลของเงินหรือรายได้จากทรัพย์สินขององค์การมหาชน”

แม้ทุนหลักขององค์การมหาชนจะมาจากเงินที่รัฐบาลจ่ายให้เป็นทุนประเดิมเงินอุดหนุนทั่วไปที่รัฐบาลจัดสรรให้เป็นรายปีแล้ว ยังมีค่าธรรมเนียมหรือรายได้อื่นๆที่ได้จากการดำเนินกิจการอีกด้วย ซึ่งมาตรา 13²³ แห่งพระราชบัญญัติดังกล่าวได้บัญญัติให้อำนาจในการแก่องค์การมหาชนที่จะเรียกเก็บค่าธรรมเนียมหรือค่าบริการในการดำเนินการได้

²² ชาญชัย แสงศักดิ์, หน้า 214

²³ มาตรา 13 แห่งพระราชบัญญัติองค์การมหาชน พ.ศ. 2542 บัญญัติว่า

อย่างไรก็ตาม รายได้ขององค์การมหาชนไม่ต้องส่งคืนคลังเป็นรายปีดังเช่นงบประมาณของส่วนราชการ ตามมาตรา 14²⁴ แห่งพระราชบัญญัติองค์การมหาชน พ.ศ.2542 มีผลให้องค์การมหาชนมีความคล่องตัวในระบบงบประมาณและการบริหารการเงินการคลังโดยไม่ต้องตั้งของงบประมาณล่วงหน้าเป็นรายปีสำหรับการดำเนินการในแต่ละเรื่อง

จะเห็นได้ว่า แม้วัตถุประสงค์ขององค์การมหาชนจะเพื่อจัดทำบริการสาธารณะโดยไม่แสวงหากำไรเป็นหลัก แต่ก็มีใช่ว่าองค์การมหาชนจะไม่สามารถหารายได้ทางอื่นได้เลย เพราะหากจะกำหนดห้ามมิให้องค์การมหาชนแสวงหากำไรเสียเลย ก็จะมีผลทำให้องค์การมหาชนไม่สามารถมีรายได้มาเลี้ยงตัวเองได้ อันจะทำให้องค์การมหาชนต้องพึ่งพาเงินอุดหนุนจากงบประมาณของรัฐเพียงอย่างเดียว ซึ่งจะเป็นภาระแก่รัฐมากเกินไป ดังนั้นพระราชบัญญัติดังกล่าวจึงได้บัญญัติแต่เพียงว่า องค์การมหาชนต้องไม่มีวัตถุประสงค์เพื่อแสวงหากำไรเป็นหลักเท่านั้น แต่ยังให้อำนาจองค์การมหาชนเรียกเก็บค่าธรรมเนียม ค่าบำรุง ค่าตอบแทน หรือค่าบริการในการดำเนินกิจการได้ตามที่กำหนดไว้ในพระราชกฤษฎีกา

แต่อย่างไรก็ตาม เงินรายได้ที่องค์การมหาชนได้รับนั้น ไม่ว่าจะมาจากการให้เงินอุดหนุนของรัฐบาล จากการบริจาค จากการเรียกเก็บค่าธรรมเนียม หรือจากช่องทางอื่นใด เงินรายได้เหล่านี้้องค์การมหาชนไม่ต้องส่งเข้าเงินคลังแต่อย่างใด อีกทั้ง รายได้ที่ได้มาก็ยังไม่ต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลด้วยเช่นกัน เพราะองค์การมหาชนถือเป็นหน่วยงานของรัฐ จึงไม่เป็นผู้มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้นิติบุคคล ซึ่งจะกล่าวในบทต่อไป

2.2.6 ตัวอย่างองค์การมหาชนในประเทศไทย

องค์การมหาชนในประเทศไทยในปัจจุบันมีด้วยกันหลายองค์การทั้งที่จัดตั้งขึ้นโดยอาศัยพระราชบัญญัติองค์การมหาชน พ.ศ.2542 และจัดขึ้นโดยพระราชบัญญัติเฉพาะ ซึ่งมีวัตถุประสงค์ในการจัดตั้งแตกต่างกันไป ตัวอย่างเช่น

“มาตรา 13 ภายใต้วัตถุประสงค์ขององค์การมหาชน ให้องค์การมหาชนมีอำนาจเรียกเก็บค่าธรรมเนียม ค่าบำรุง ค่าตอบแทน หรือค่าบริการในการดำเนินกิจการได้ตามที่กำหนดไว้ในพระราชกฤษฎีกาจัดตั้ง”

²⁴ มาตรา 14 แห่งพระราชบัญญัติองค์การมหาชน พ.ศ. 2542 บัญญัติว่า

“มาตรา 13 บรรดารายได้ขององค์การมหาชน ไม่เป็นรายได้ที่ต้องนำส่งกระทรวงการคลังตามกฎหมายว่าด้วยเงินคลัง และกฎหมายว่าด้วยวิธีการงบประมาณ

1. โรงพยาบาลบ้านแพ้ว (องค์การมหาชน)²⁵ เป็นองค์การมหาชนในสังกัดกระทรวงสาธารณสุข โดยมีวัตถุประสงค์ในการจัดตั้ง ดังนี้

- ให้บริการด้านการรักษาพยาบาลทั่วไป การส่งเสริมสุขภาพ การควบคุมป้องกันโรค และการฟื้นฟูสุขภาพตามมาตรฐานทางการแพทย์
- ดำเนินการด้านเวชศาสตร์การป้องกัน ส่งเสริมและสนับสนุนการสาธารณสุข โดยคำนึงถึงนโยบายของรัฐในเรื่องดังกล่าวด้วย
- ดำเนินกิจการอื่นๆ ให้สอดคล้องกับนโยบายของรัฐบาลและความต้องการของชุมชน

ทั้งนี้ การดำเนินการดังกล่าวข้างต้น ไม่เป็นการดำเนินการที่แสวงหากำไรเป็นหลัก

2. หอภาพยนตร์ (องค์การมหาชน)²⁶ เป็นองค์การมหาชนในสังกัดกระทรวงวัฒนธรรม โดยมีวัตถุประสงค์ในการจัดตั้ง ดังนี้

- จัดทำ รวบรวม ประเมินค่า คัดเลือก และจัดทำระบบทะเบียนภาพยนตร์และสิ่งเกี่ยวเนื่องกับภาพยนตร์ เพื่อเก็บรักษาไว้เป็นทรัพย์สินทางปัญญาของชาติ และเป็นมรดกทางศิลปวัฒนธรรมของชาติ
- สร้างองค์ความรู้เกี่ยวกับการอนุรักษ์เพื่อปฏิบัติการและให้บริการอนุรักษ์ภาพยนตร์ตลอดจนสิ่งเกี่ยวเนื่องกับภาพยนตร์
- ศึกษา วิจัย ตลอดจนสนับสนุนการทำวิจัยเกี่ยวกับภาพยนตร์ และสนับสนุนให้มีการใช้ภาพยนตร์เป็นเครื่องมือในการทำวิจัยในสาขาอื่นๆ
- ให้บริการสาธารณะเพื่อการศึกษา ค้นคว้า และการใช้ประโยชน์จากภาพยนตร์ รวมทั้งสิ่งเกี่ยวเนื่องกับภาพยนตร์ ตลอดจนข้อมูลต่างๆที่หอภาพยนตร์มีอยู่

²⁵ โรงพยาบาลบ้านแพ้ว (องค์การมหาชน), "หมายเหตุประกอบงบการเงิน. รายงานประจำปี 2555," <http://www.bphosp.or.th>.

²⁶ หอภาพยนตร์ (องค์การมหาชน), "หมายเหตุประกอบงบการเงิน. รายงานงบการเงินประจำปี 2554-2555," <http://www.fapot.org>.

- จัดกิจกรรมเพื่อส่งเสริมและเผยแพร่ภาพยนตร์ในฐานะเป็นสื่อการศึกษางานศิลปวัฒนธรรม และการบันเทิง และเป็นแหล่งให้การศึกษาเรียนรู้นอกระบบการศึกษาตามอัธยาศัยและการศึกษาตลอดชีวิต
- จัดทำสื่อสิ่งพิมพ์ สื่อโสตทัศน์ ละสื่ออิเล็กทรอนิกส์ ที่เกี่ยวกับภาพยนตร์เพื่อเผยแพร่เป็นวิทยากรและผลงานด้านภาพยนตร์ต่อสาธารณะ
- เป็นศูนย์กลางข้อมูลด้านภาพยนตร์ ตลอดจนเชื่อมโยงข้อมูลด้านภาพยนตร์กับหอภาพยนตร์นานาชาติ สถาบันการศึกษา และหน่วยงานด้านภาพยนตร์อื่นๆ ทั้งในประเทศและต่างประเทศ
- เป็นสมาชิกภาพและเข้าร่วมกิจกรรมกับหน่วยงานหรือองค์การระหว่างชาติที่เกี่ยวข้องกับกิจการของหอภาพยนตร์ ทั้งนี้ตามที่ได้รับมอบหมายจากคณะรัฐมนตรีและรัฐมนตรี

3. สำนักงานความร่วมมือพัฒนาเศรษฐกิจกับประเทศเพื่อนบ้าน (องค์การมหาชน)²⁷ เป็นองค์การมหาชนในสังกัดกระทรวงการคลัง โดยมีวัตถุประสงค์ในการจัดตั้ง ดังนี้

- ให้การช่วยเหลือทางการเงินและทางวิชาการที่เกี่ยวข้องกับการช่วยเหลือทางการเงินในการร่วมมือพัฒนาเศรษฐกิจแก่รัฐบาล รัฐวิสาหกิจ หรือสถาบันการเงินของรัฐบาลประเทศเพื่อนบ้าน
- ให้ความร่วมมือพัฒนาเศรษฐกิจกับประเทศเพื่อนบ้าน
- รวบรวมข้อมูล ศึกษา วิเคราะห์ วิจัย และจัดทำข้อเสนอแนะเกี่ยวกับการกำหนดหรือการดำเนินนโยบายและมาตรการร่วมมือพัฒนาเศรษฐกิจกับประเทศเพื่อนบ้าน
- ประสานการใช้อำนาจหน้าที่หรือการดำเนินการของหน่วยงานของรัฐ องค์การหรือหน่วยงานในประเทศและต่างประเทศ และภาคเอกชนที่เกี่ยวข้อง เพื่อบูรณาการการร่วมมือพัฒนาเศรษฐกิจกับประเทศเพื่อนบ้าน

²⁷ สำนักงานความร่วมมือพัฒนาเศรษฐกิจของประเทศไทย (องค์การมหาชน), "หมายเหตุประกอบงบการเงิน รายงานประจำปี 2555," <http://www.neda.or.th>.

4. สำนักงานรับรองมาตรฐานและประเมินคุณภาพการศึกษา (องค์การมหาชน)²⁸ เป็นองค์การมหาชนในสังกัดสำนักนายกรัฐมนตรี โดยมีวัตถุประสงค์ในการจัดตั้ง ดังนี้

- เพื่อพัฒนาเกณฑ์และวิธีการประเมินคุณภาพภายนอก และทำการประเมินผลการจัดการศึกษา เพื่อให้มีการตรวจสอบคุณภาพของสถานศึกษา โดยคำนึงถึงความมุ่งหมาย หลักการ และแนวการจัดการศึกษาในแต่ละระดับตามที่กำหนดไว้ในกฎหมายว่าด้วยการศึกษาแห่งชาติ

5. สำนักงานพัฒนาวิทยาศาสตร์และเทคโนโลยีแห่งชาติ²⁹ เป็นองค์การมหาชนที่จัดตั้งขึ้นตามพระราชบัญญัติพัฒนาวิทยาศาสตร์และเทคโนโลยี พ.ศ. 2534 โดยมีกระทรวงวิทยาศาสตร์เป็นผู้กำกับดูแล ซึ่งมีวัตถุประสงค์ ดังนี้

- บริหารกองทุนเพื่อการพัฒนาวิทยาศาสตร์และเทคโนโลยี ตามกฎหมายข้อบังคับ และมติคณะกรรมการพัฒนาวิทยาศาสตร์และเทคโนโลยีแห่งชาติ

- สำรวจ ศึกษาและวิเคราะห์ทางวิชาการต่างๆ เพื่อใช้เป็นพื้นฐานในการวางแผน นโยบาย และจัดทำแผน วางโครงการและมาตรการต่างๆ ในการพัฒนาวิทยาศาสตร์และเทคโนโลยีของประเทศ แล้วนำเสนอต่อรัฐมนตรี

- ดำเนินการวิจัย พัฒนาและดำเนินการด้านวิศวกรรม และสนับสนุนการวิจัย พัฒนาวิศวกรรมของภาครัฐบาล ภาคเอกชน และสถาบันการศึกษา และส่งเสริมความร่วมมือในกิจกรรมด้านนี้ระหว่างภาครัฐ ภาคเอกชน และสถาบันการศึกษาตลอดจนนานาชาติ เพื่อพัฒนาประโยชน์เชิงพาณิชย์

- ดำเนินการและสนับสนุนการให้บริการในการวิเคราะห์ ทดสอบคุณภาพผลิตภัณฑ์ การสอบเทียบมาตรฐานและความถูกต้องของอุปกรณ์ การให้บริการข้อมูลและการให้คำปรึกษาทางเทคโนโลยี และสนับสนุนการให้บริการอื่นๆทางวิทยาศาสตร์และเทคโนโลยี

- สนับสนุนการเพิ่มสมรรถนะในการเลือกและรับเทคโนโลยีจากต่างประเทศ ตลอดจนการจัดการโครงการลงทุน และโครงการพัฒนาที่เกี่ยวข้องกับการรับการ

²⁸ สำนักงานรับรองมาตรฐานและประเมินคุณภาพการศึกษา (องค์การมหาชน), "หมายเหตุประกอบงบการเงิน. รายงานประจำปี 2555," <http://www.onesqa.or.th>.

²⁹ สำนักงานพัฒนาวิทยาศาสตร์และเทคโนโลยี, "หมายเหตุประกอบงบการเงิน. รายงานประจำปี 2555," <http://www.nstda.or.th>.

ถ่ายทอดเทคโนโลยีจากต่างประเทศเพื่อให้ได้เทคโนโลยีที่มีประสิทธิภาพเหมาะสม และเพื่อเกื้อกูลการเสริมสร้างสมรรถนะทางเทคโนโลยีของประเทศ

- ดำเนินการและส่งเสริมการพัฒนาโครงสร้างพื้นฐานทางวิทยาศาสตร์และเทคโนโลยีของประเทศ รวมทั้งพัฒนากำลังคนด้านวิทยาศาสตร์และเทคโนโลยีทั้งในภาครัฐบาลและภาคเอกชน

- กระทำการอื่นใดตามที่กำหนดให้เป็นหน้าที่ของสำนักงาน และตามที่คณะกรรมการมอบหมาย

จากตัวอย่างองค์การมหาชนข้างต้น จะเห็นได้ว่าวัตถุประสงค์ในการจัดตั้งองค์การมหาชนแต่ละแห่งนั้นจะมีความแตกต่างกันไป แต่ทุกองค์การมหาชนจะมีวัตถุประสงค์เพื่อจัดทำบริการสาธารณะโดยไม่แสวงหากำไรเป็นหลักด้วยกันทั้งสิ้น

2.3 หลักการทางภาษีอากรที่เกี่ยวข้อง

2.3.1 หลักการภาษีอากรที่ดี

ภาษีอากรที่ดีนั้นต้องประกอบด้วยหลักเกณฑ์ในหลายๆประการด้วยกัน ซึ่งหลักการจัดเก็บภาษีอากรที่ดีนั้นมีมาตั้งแต่อดีต โดยในปี 1997 อัดัม สมิท (Adam Smith) นักเศรษฐศาสตร์ผู้มีชื่อเสียงซึ่งเป็นที่ยอมรับได้กล่าวถึงหลักภาษีอากรที่ดีไว้ในหนังสือ Wealth of Nation ซึ่งประกอบไปด้วย หลักความเป็นธรรม (Equity) หลักความแน่นอน (Certainty) หลักความประหยัด (Economy) และหลักความสะดวก (Simplicity) ซึ่งหลักภาษีอากรที่ดีทั้ง 4 ประการนี้ได้รับการยอมรับอย่างกว้างขวาง

เนื่องจากความเปลี่ยนแปลงที่เกิดขึ้นไม่ว่าจะเป็นด้านเศรษฐกิจ สังคม วัฒนธรรม หรือการเมือง ของโลกได้เปลี่ยนแปลงจากอดีตเป็นอย่างมาก ทำให้มีนักเศรษฐศาสตร์ รวมถึงนักกฎหมายภาษีอากรในยุคปัจจุบันได้กำหนดหลักภาษีอากรที่ดีเพิ่มเติมจากที่ อัดัม สมิท ไว้ด้วยกันหลายประการ ซึ่งประกอบด้วยหลักเกณฑ์ดังต่อไปนี้

1. หลักของความยุติธรรม (Equity)

หลักความยุติธรรม หรือหลักความเป็นธรรม หรือความเสมอภาคนั้น ถือเป็นหลักเกณฑ์ที่สำคัญ และเป็นหัวใจของหลักภาษีอากรที่ดี กล่าวคือ การจัดเก็บภาษีอากรที่ดีจะต้องมีความยุติธรรม และก่อให้เกิดความเสมอภาคแก่บรรดาผู้ที่มีหน้าที่จะต้องเสียภาษีทุกคน เนื่องจาก

การจัดเก็บภาษีอากรนั้นเป็นการเคลื่อนย้ายทรัพยากรจากภาคเอกชนผู้มีหน้าที่เสียภาษีไปสู่ภาครัฐบาล ดังนั้น ผู้มีหน้าที่เสียภาษีย่อมคาดหวังว่าจะได้รับความเป็นธรรมในการจัดเก็บภาษี ซึ่งความยุติธรรมหรือความเสมอภาคนั้นจะต้องมีอยู่ไม่ว่าในส่วนของบทบัญญัติของกฎหมายที่ต้องกำหนดหลักเกณฑ์การจัดเก็บภาษีอย่างยุติธรรมและเสมอภาค และในส่วนขั้นตอนการดำเนินการจัดเก็บภาษีของ เจ้าพนักงานของรัฐก็ต้องปฏิบัติอย่างยุติธรรมและเสมอภาคด้วยเช่นกัน โดยหลักของความยุติธรรมหรือความเป็นธรรมสามารถแยกพิจารณาได้ 2 ลักษณะ ดังนี้

1.1 หลักความยุติธรรมสัมบูรณ์ (Principle of Absolute Equity)

กล่าวคือ สมาชิกทุกคนในสังคมนั้นจะต้องมีภาระหน้าที่ที่จะต้องเสียภาษีเท่ากันทุกคน ซึ่งเป็นความยุติธรรมที่เน้นการพิจารณาถึงจำนวนภาษีที่สมาชิกในสังคมจะต้องเสียแก่รัฐ แต่อย่างไรก็ตาม หลักความยุติธรรมสัมบูรณ์นี้มีข้อบกพร่องอยู่ด้วยกันหลายประการ เนื่องจากสมาชิกในสังคมนั้นแต่ละคนมีฐานะทางเศรษฐกิจไม่เท่ากัน บางคนมีรายได้มาก บางคนมีรายได้น้อย หรือบางคนไม่มีรายได้เลย ในส่วนของรายจ่ายก็เช่นเดียวกันบางคนแม้มีรายได้เท่ากัน แต่ภาระค่าใช้จ่ายอาจแตกต่างกันออกไป ดังนั้น ในการที่จะออกกฎหมายมากำหนดให้สมาชิกทุกคนในสังคมจะต้องเสียภาษีเท่ากันทุกคนนั้นจึงค่อนข้างเป็นไปได้ยากในทางปฏิบัติ

1.2 หลักความยุติธรรมสัมพัทธ์ (Principle of Relative Equity)

กล่าวคือ หลักความยุติธรรมสัมพัทธ์ไม่ได้ถือหลักการที่ว่าสมาชิกทุกคนในสังคมจะต้องเสียภาษีเท่ากันทุกคน ทั้งนี้ เนื่องจากคำนึงถึงฐานะที่ไม่เท่ากันของสมาชิกในสังคมนั่นเอง โดยหลักความยุติธรรมสัมพัทธ์จะถือว่าความยุติธรรมหรือความเป็นธรรมของสมาชิกในสังคมนั้นเกิดจากการที่สมาชิกแต่ละคนในสังคมต้องเสียภาษีตามสัดส่วนแห่งประโยชน์ที่ตนได้รับบริการจากรัฐ หรือตามสัดส่วนแห่งความสามารถในการเสียภาษีของแต่ละคนเปรียบเทียบกัน ดังนั้น จึงสามารถแยกหลักเกณฑ์ในการพิจารณาออกเป็น 2 หลัก ดังนี้

1.2.1 หลักประโยชน์ที่ผู้เสียภาษีอากรได้รับจากรัฐ (The Benefit Principle)

หลักเกณฑ์นี้จะให้ความสำคัญกับประโยชน์ที่แต่ละบุคคลได้รับจากรัฐ ผู้ใดได้ประโยชน์จากรัฐมากก็ควรที่จะเสียภาษีมาก ผู้ใดได้รับประโยชน์จากรัฐน้อยก็ควรเสียภาษีน้อยตามสัดส่วน ส่วนผู้ที่ไม่ได้รับประโยชน์จากรัฐเลยก็ไม่ควรต้องเสียภาษีแต่อย่างใด

อย่างไรก็ตาม หลักเกณฑ์นี้มีทั้งข้อดีและข้อเสียแตกต่างกันไป ซึ่งข้อดีของหลักเกณฑ์นี้ ก็คือ เป็นการสร้างแรงจูงใจให้แก่บุคคลที่ต้องเสียภาษีเพื่อแลกกับ

ประโยชน์ที่ตนจะได้รับ นอกจากนี้ ในส่วนของรัฐ หลักเกณฑ์นี้มีผลให้รัฐสามารถจัดเก็บภาษีให้สอดคล้องกับค่าใช้จ่ายของรัฐที่ใช้ไปสำหรับการให้บริการนั้นๆ³⁰

ส่วนข้อเสียของหลักเกณฑ์นี้ ก็คือ การวัดความปริมาณผลประโยชน์ที่บุคคลแต่ละคนได้รับจากการให้บริการของรัฐว่ามีมากน้อยกว่ากันเพียงใดเป็นไปได้ยาก อีกทั้ง อาจเกิดกรณีที่บุคคลมีความจำเป็นที่ต้องได้รับการหรือผลประโยชน์จากรัฐ แต่บุคคลดังกล่าวไม่มีความสามารถเพียงพอในการเสียภาษีตามผลประโยชน์ที่ตนได้รับ

1.2.2 หลักความสามารถของผู้เสียภาษี (The Ability-to-pay Principle)

หลักเกณฑ์นี้จะคำนึงถึงความสามารถในการเสียภาษีของผู้เสียภาษีเป็นสำคัญ เนื่องจากบุคคลแต่ละคนมีความสามารถในการเสียภาษีไม่เท่ากัน ดังนั้นบุคคลใดมีความสามารถในการเสียภาษีมากก็ควรที่จะเสียภาษีมาก บุคคลใดมีความสามารถในการเสียภาษีน้อยก็ควรเสียภาษีน้อยตามความสามารถของตน ซึ่งความสามารถในการเสียภาษีนี้อาจแยกพิจารณาได้ 2 ลักษณะ ดังนี้

(1) หลักความเป็นธรรมตามแนวนอน (Horizontal Equity)

หลักการนี้เป็นหลักที่ใช้วัดความเท่าเทียมกันหรือความแตกต่างกันของความสามารถในการเสียภาษีเพื่อความเป็นธรรมในการจัดเก็บภาษีได้ดีที่สุด³¹ โดยกำหนดว่าผู้ที่มีความสามารถในการเสียภาษีเท่ากันก็ควรเสียภาษีเท่ากัน ดังนั้น ผู้ที่มีความสามารถในการเสียภาษีมากก็ควรเสียภาษีมากกว่าผู้ที่มีความสามารถในการเสียภาษีน้อย ซึ่งการพิจารณาความสามารถนั้นอาจพิจารณาจากรายได้ หรือรายจ่าย แต่โดยทั่วไปแล้วจะพิจารณาจากรายได้ของผู้เสียภาษีเป็นหลัก ไม่ว่าจะประเภทของรายได้ หรือจำนวนรายได้ที่ได้รับ นั่นคือ ผู้ที่มีรายได้มากย่อมมีความสามารถในการเสียภาษีมากกว่าผู้ที่มีรายได้น้อย แต่หากมีรายได้เท่ากันก็ถือว่ามีความสามารถในการเสียภาษีเท่ากัน ดังนั้น ผู้ที่มีความสามารถในการเสียภาษีเท่ากัน ควรได้รับการปฏิบัติทางภาษีอย่างเท่าเทียมกัน (Equal treatment of the equal)³² โดยไม่พิจารณาจาก

³⁰ ทวี โฆษิตจรรย์นนท์, "การบริหารการจัดเก็บภาษีอากร:วิเคราะห์กรณีการประเมินภาษีเงินได้" วิทยานิพนธ์ปริญญานิติศาสตรมหาบัณฑิต ภาควิชานิติศาสตร์ บัณฑิตวิทยาลัย (จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, 2538). หน้า 30

³¹ นงนุช มนุสสุทธิพงศ์. "ปัญหาการพิจารณาอุทธรณ์ล่าช้าของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ตามประมวลรัษฎากร" เอกสารศึกษานิติศาสตรมหาบัณฑิต คณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, 2553 หน้า 11

³² เรื่องเดียวกัน, หน้า 11

หลักเกณฑ์อื่นๆประกอบ ดังนั้น หลักการดังกล่าวจึงเหมาะสมกับประเทศที่บุคคลในสังคมมีฐานะทางเศรษฐกิจเท่าเทียมกัน ซึ่งในทางปฏิบัติบุคคลมีฐานะทางเศรษฐกิจที่ไม่เท่าเทียมกัน หลักการนี้จึงไม่สามารถใช้ได้จริงในทางปฏิบัติ

(2) หลักความเป็นธรรมตามแนวตั้ง (Vertical Equity)

หลักการนี้พิจารณาว่าบุคคลในสังคมมีสถานะและสภาพแวดล้อมที่แตกต่างกันออกไป ดังนั้นความสามารถในการเสียภาษีอากรจึงไม่เท่ากัน บุคคลใดที่มีรายได้มากกว่าบุคคลอื่น รัฐก็ต้องเก็บภาษีมากกว่าตามหลักความสามารถของผู้เสียภาษี ดังนั้นภาษีที่ยุติธรรมจึงต้องจัดเก็บตามความสามารถในการเสียภาษีของแต่ละบุคคล ผู้ที่อยู่ในสถานการณ์ที่แตกต่างกัน ควรได้รับการปฏิบัติทางภาษีอากรที่แตกต่างกัน (Unequal treatment of the unequal)³³ ซึ่งหลักความเป็นธรรมตามแนวตั้งนี้ค่อนข้างได้รับการยอมรับอย่างแพร่หลาย โดยจะเห็นได้จาก การจัดเก็บภาษีโดยในอัตราก้าวหน้า (Progressive tax rate)³⁴

จากที่กล่าวมาข้างต้นเป็นหลักความเป็นธรรมในทางทฤษฎี ซึ่งนอกจากหลักความเป็นธรรมในทางทฤษฎีแล้ว การจัดเก็บภาษีจะต้องมีหลักความเป็นธรรมในทางปฏิบัติ³⁵ ด้วย โดยทั่วไปแล้วภาษีอากรจะเกิดความเป็นธรรมในทางปฏิบัติได้จะต้องมีเงื่อนไข ดังต่อไปนี้

1. มีกฎหมายที่เป็นธรรมสอดคล้องกับหลักการความเป็นธรรมตามทฤษฎี
2. มีการบริหารภาษีอากรที่มีประสิทธิภาพ มีการเก็บภาษีอากรทั่วถึงและไม่มีการเลิกปฏิบัติ
3. มีมาตรการในการป้องกันและปราบปรามการหลีกเลี่ยงภาษีและการหนีภาษี

³³ เรื่องเดียวกัน, หน้า 12

³⁴ เรื่องเดียวกัน, หน้า 12

³⁵ สมชัย ฤชุพันธ์, “หลักการภาษีอากร” เอกสารคำบรรยายวิชาสัมมนาภาษีอากร คณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, 2554

2. หลักความแน่นอน (Certainty)

หลักการจัดเก็บภาษีอากรที่ตีนั้น นอกจากความยุติธรรมแล้วจะต้องมีความแน่นอนประกอบด้วย ไม่ว่าจะเป็นความแน่นอนในส่วนของตัวบทกฎหมายที่บัญญัติขึ้นเพื่อกำหนดภาระหน้าที่ในการเสียภาษีของประชาชนที่จะต้องมีความแน่นอน ชัดเจน และชัดเจนแก่ผู้เสียภาษีอากรทุกคน หรือในส่วนของระเบียบปฏิบัติ หรือในการดำเนินงานและการใช้อำนาจของเจ้าพนักงานที่เกี่ยวข้องในการจัดเก็บภาษี หรือในการตีความตัวบทกฎหมายก็ต้องมีความแน่นอนและชัดเจนเช่นกัน

หลักความแน่นอนนี้จะมีผลทำให้ผู้มีหน้าที่เสียภาษีทุกคนมีความเข้าใจต่อการจัดเก็บภาษีของรัฐ ทำให้ผู้เสียภาษีมีความสมัครใจในการเสียภาษีให้แก่รัฐ มีผลให้การบริหารการจัดเก็บภาษีอากรประสิทธิภาพมากยิ่งขึ้น ลดการทุจริตของเจ้าพนักงาน และทำให้รัฐสามารถคาดการณ์รายได้ที่รัฐจะได้รับ ซึ่งส่งผลต่อการดำเนินงานที่สามารถบรรลุวัตถุประสงค์ในการจัดเก็บภาษีที่รัฐได้ตั้งไว้ ดังนั้น การจัดเก็บภาษีอากรที่ดีต้องพิจารณาหลักความแน่นอน ซึ่งสามารถแบ่งได้เป็น 4 ประการ³⁶ ดังนี้

1. ความแน่นอนว่าภาระภาษีตกแก่ผู้ใด (Certainty of incidence)

กฎหมายภาษีอากรแต่ละประเภทต้องมีความแน่นอนว่ามีวัตถุประสงค์ให้ภาระภาษีที่แท้จริงตกแก่ผู้ใด โดยกฎหมายจะต้องกำหนดบทบัญญัติเกี่ยวกับความแน่นอนเกี่ยวกับผู้มีหน้าที่เสียภาษีอากรให้มีความชัดเจน ทำให้เจ้าพนักงานจัดเก็บภาษีไม่ต้องตีความกฎหมายอีก ซึ่งเจ้าพนักงานผู้จัดเก็บภาษีจะมีความสะดวกมากขึ้น ความแน่นอนเกี่ยวกับผู้มีหน้าที่ในการเสียภาษี มีดังนี้³⁷

1) ความแน่นอนเกี่ยวกับฐานภาษีและอัตราภาษี

ความแน่นอนและความแจ่มชัดเกี่ยวกับฐานภาษีและอัตราภาษีจะทำให้ผู้เสียภาษีอากรมีความเข้าใจเกี่ยวกับภาษีที่ตนจะเสีย และช่วยให้การบริหารการจัดเก็บง่ายขึ้น หากการจัดเก็บบางประเภทขาดความแน่นอนหรือมีความกำกวมแล้ว จะทำให้การ

³⁶ นงนุช มนุษุทธิพงษ์, หน้า 20

³⁷ ประโมท พุทธสุภะ, "สิทธิของผู้เสียภาษีกับการบังคับชำระหนี้ภาษีอากรค้าง (ศึกษาตามประมวลรัษฎากร)" วิทยานิพนธ์นิติศาสตร์มหาบัณฑิต คณะนิติศาสตร์ (มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2551). หน้า 27

จัดเก็บภาษีอากรทำได้ยากลำบาก และอาจเป็นช่องทางก่อให้เกิดการทุจริตและก่อให้เกิดความไม่เป็นธรรมแก่ผู้เสียภาษีอากร

2) ความแน่นอนเกี่ยวกับหลักเกณฑ์ในการคำนวณภาษี

หลักเกณฑ์ในการคำนวณภาษีจะทำให้ผู้เสียภาษีทราบที่มาของจำนวนภาษี และสามารถคำนวณจำนวนภาษีที่ถูกต้องตามที่กฎหมายกำหนดได้ หากไม่มีหลักเกณฑ์ในการคำนวณที่แน่นอน เช่น การคิดภาษีทรัพย์สินโดยประเมินจากราคาทุนทรัพย์อันอาจให้เข้าได้ในแต่ละปี ดังนั้น การคิดคำนวณราคาทุนทรัพย์อันอาจให้เข้าได้ในแต่ละปีอาจขึ้นอยู่กับดุลยพินิจของเจ้าหน้าที่ผู้ประเมิน ซึ่งไม่มีหลักเกณฑ์ในการคำนวณภาษีที่แน่นอน เป็นการยากต่อผู้เสียภาษีอากรที่จะคำนวณภาษีที่ตนเองต้องเสียได้

3) ความแน่นอนเกี่ยวกับกำหนดเวลาในการเสียภาษี

กำหนดเวลาในการเสียภาษีถือเป็นสิ่งสำคัญในการจัดเก็บภาษีและเป็นเรื่องที่ผู้เสียภาษีอากรต้องคำนึงเป็นอย่างมาก เพราะอาจจะกระทบต่อผู้เสียภาษีอากรในหลายๆเรื่อง โดยเฉพาะภาระที่ผู้เสียภาษีต้องมีภาระเพิ่มขึ้นจากเงินเพิ่มและเบี้ยปรับที่ผู้เสียภาษีไม่ชำระภาษีภายในกำหนด กฎหมายจึงควรกำหนดระยะเวลาที่แน่นอนในการเสียภาษี และต้องเป็นระยะเวลาที่มีความเหมาะสม เพียงพอที่จะให้ผู้เสียภาษีมาชำระภาษีได้

4) ความแน่นอนเกี่ยวกับวิธีในการเสียภาษี

รูปแบบและวิธีการในการเสียภาษีอาจกระทำได้ในหลายวิธี ในแต่ละวิธีย่อมมีหลักเกณฑ์ วิธีการในการเสียภาษีที่แตกต่างกัน จึงต้องกำหนดวิธีในการเสียภาษีไว้ชัดเจน แน่นนอน เพื่อผู้มีหน้าที่เสียภาษีสามารถเสียภาษีได้ถูกต้องตามวิธีการที่กฎหมายกำหนด

5) ความแน่นอนเกี่ยวกับบทกำหนดโทษ

กรณีที่มีการละเมิดในการเสียภาษีตกอยู่แก่บุคคลใด ผู้นั้นมีหน้าที่ต้องเสียภาษีนั่น แต่หากไม่เสียภาษีภายในกำหนด ย่อมมีบทลงโทษจากการไม่เสียภาษีนั่นๆ ซึ่งกฎหมายต้องกำหนดบทลงโทษในเรื่องนี้ไว้อย่างชัดเจน แน่นนอน เพราะบทลงโทษย่อมกระทบต่อสิทธิและเสรีภาพของผู้มีหน้าที่ในการชำระภาษีโดยตรง

6) ความแน่นอนเกี่ยวกับวิธีการจัดซื้อโต้แย้งทางภาษี

อากร

วิธีการจัดซื้อโต้แย้งทางภาษีเป็นกระบวนการหนึ่งทางกฎหมายที่ใช้ยุติข้อพิพาททางภาษี ซึ่งโดยส่วนใหญ่อาจแบ่งได้เป็น 2 ขั้นตอน คือ ขั้นตอนการระงับข้อพิพาททางภาษีในฝ่ายปกครอง และการระงับข้อพิพาททางภาษีในชั้นศาล ซึ่งขั้นตอนต่างๆ ในการยุติข้อพิพาทนั้นต้องกำหนดวิธีการที่แน่นอน ทั้งในขั้นตอนการอุทธรณ์ มูลเหตุของการอุทธรณ์ การยื่นอุทธรณ์ การพิจารณาอุทธรณ์ ผลของการอุทธรณ์ และการเยียวยา แก่ไขภายหลังการอุทธรณ์ มิฉะนั้น จะเป็นอุปสรรคต่อผู้เสียภาษี และเป็นอุปสรรคต่อการแก้ไขข้อพิพาททางภาษีรวมถึงการคุ้มครองสิทธิของประชาชนด้วย

2. ความแน่นอนในเรื่องความรับผิดชอบในจำนวนภาษี (Certainty of liability)

กฎหมายภาษีอากรต้องมีหลักเกณฑ์ที่แน่ชัดเพื่อให้ผู้เสียภาษีสามารถกำหนดหรือคำนวณภาระภาษีของตนได้โดยเฉพาะในด้านตัวบทกฎหมาย เช่น ใครคือผู้มีหน้าที่เสียภาษีจะต้องเสียภาษีเมื่อใด เสียด้วยวิธีใด อัตราภาษี วิธีการคำนวณภาษี การยื่นแบบชำระภาษี สามารถปฏิบัติได้ชัดเจนและสามารถที่จะวางแผนธุรกิจได้ เมื่อใดภาษีอากรมีความแน่นอนชัดเจน ดังกล่าวแล้วย่อมจะสร้างความสมัครใจในการเสียภาษีอากรให้เกิดขึ้นได้ และลดการทุจริตของเจ้าหน้าที่รัฐได้ด้วย

3. ความแน่นอนในเรื่องขอบเขตที่ถือเป็นการหลบหลีกภาษี

ความแน่นอนในเรื่องขอบเขตที่ถือเป็นการหลบหลีกภาษี เนื่องจากกฎหมายภาษีอากรจำเป็นต้องมีการตีความ จึงควรมีหลักความแน่นอน มีขอบเขตหรือจุดแบ่งที่แน่นอนระหว่างการกระทำที่เป็นการหนีภาษี (Tax evasion) ซึ่งเป็นการกระทำที่ผิดกฎหมายกับการหลีกเลี่ยงภาษี (Tax avoidance) ซึ่งไม่ถือว่าเป็นผิดกฎหมายและความแน่นอนในขอบเขตที่เจ้าพนักงานผู้เก็บภาษีสามารถปฏิเสธหรือไม่ยอมรับเทคนิคที่ใช้ในการหนีภาษีหรือหลีกเลี่ยงภาษี

4. ความแน่นอนในการคาดการณ์ภาษีที่จะจัดเก็บได้ในแต่ละปีภาษี

ความแน่นอนในการคาดการณ์ภาษีที่จะจัดเก็บได้ในแต่ละปีภาษี หมายถึงกฎหมายภาษีอากรควรมีความแน่นอนจนกระทั่งหน่วยงานซึ่งมีหน้าที่ในการจัดเก็บภาษีสามารถคาดการณ์ได้ถึงจำนวนภาษีที่เก็บได้ในปีหนึ่งๆ ทำให้รัฐบาลสามารถคาดการณ์ภาษีที่จะ

จัดเก็บได้ในแต่ละปี เพื่อนำมากำหนดนโยบายการคลัง เกี่ยวกับรายรับ รายได้ รายจ่ายของรัฐบาล ซึ่งเป็นเครื่องมือในการกำกับเศรษฐกิจและการใช้จ่ายเงินของภาครัฐบาล

นอกจากหลักความแน่นอนข้างต้นแล้ว ยังสามารถแยกรายละเอียดเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีเกี่ยวข้องกับหลักของความแน่นอนได้ดังนี้³⁸ คือ

1. หลักของความแน่นอนในส่วนของบทบัญญัติแห่งกฎหมายเกี่ยวกับภาษีอากร

ในการบริหารการจัดเก็บภาษีอากรนั้น ตัวบทบัญญัติของกฎหมายเกี่ยวกับภาษีอากรนั้นจะมีความสำคัญมาก เนื่องจากบทบัญญัติในทางภาษีอากรดังกล่าวจะเป็นส่วนประกอบที่สำคัญในส่วนแรกๆ ที่จะเป็นตัวกำหนดรายละเอียดอันเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีอากรซึ่งจะใช้บังคับแก่ประชาชนโดยทั่วไป ไม่ว่าจะเป็นชนิดของภาษีที่จะจัดเก็บฐานภาษีอากร อัตราภาษีอากร วันเวลาที่ความรับผิดในทางภาษีเกิดขึ้น กำหนดระยะเวลาการยื่นแบบแสดงรายการเพื่อเสียภาษี วิธีดำเนินการจัดเก็บภาษี ตลอดจนผู้ที่มีหน้าที่ที่จะต้องเสียภาษี เป็นต้น

ดังนั้น บทบัญญัติแห่งกฎหมายที่รัฐได้กำหนดขึ้นนี้จึงต้องมีความแน่นอนเพื่อที่ประชาชนโดยทั่วไปจะได้ทราบถึงหน้าที่และสิทธิของตนโดยชัดเจน หากก่อให้เกิดความยุ่งยากแก่ประชาชน ประชาชนอาจมีความคิดไปในทางที่ไม่ดีกับภาระภาษีอากรตามที่รัฐกำหนด ซึ่งจะส่งผลกระทบต่อความร่วมมือของประชาชนในการชำระภาษีอันเป็นส่วนหนึ่งที่จะทำให้รัฐไม่สามารถที่จะดำเนินการจัดเก็บได้เต็มเม็ดเต็มหน่วยตามวัตถุประสงค์ที่ได้ตั้งใจไว้ นอกจากนี้แล้วการที่บทบัญญัติของกฎหมายนั้นไม่ชัดเจน กลุ่มคนนั้น อาจทำให้แก่เจ้าพนักงานของรัฐซึ่งมีเจตนาทุจริตใช้เป็นช่องทางในการทำมาหากินได้โดยเฉพาะความกำกวม ไม่ชัดเจนแห่งกฎหมาย หรือการให้อำนาจเจ้าพนักงานในการใช้ดุลยพินิจของตนพิจารณาในเรื่องต่างๆได้

2. หลักความแน่นอนในส่วนของระเบียบปฏิบัติเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีอากร

กฎ ระเบียบต่างๆจะต้องไม่เปลี่ยนแปลงแก้ไขบ่อยโดยไม่มีเหตุผลอันสมควร เพราะอาจก่อให้เกิดความสับสนแก่ผู้มีหน้าที่ที่จะต้องเสียภาษี แม้จะเป็นระเบียบที่ออกโดยเจ้าพนักงานหรือหน่วยราชการที่เกี่ยวข้องในบางส่วนนั้นจะไม่มีฐานะเป็นกฎหมายก็ตาม ดังนั้นเจ้าพนักงานจึงควรที่จะใช้ดุลยพินิจในการออกกฎหรือระเบียบดังกล่าวอย่างรอบคอบและกระทำในเฉพาะกรณีที่เป็นจริงๆเท่านั้น

³⁸ ทวี โฆษิตจรีนนท์, หน้า 36-44

นอกจากนี้แล้ว กฎหรือระเบียบที่ออกมา ก็ควรที่จะมีความชัดเจน ในการกำหนดรายละเอียดต่างๆ ก็ไม่ควรที่จะก่อให้เกิดความขัดแย้งกับบทบัญญัติของกฎหมาย หรือ ระเบียบปฏิบัติอื่นใดที่ยังคงใช้บังคับอยู่ เพราะจะก่อให้เกิดความไม่แน่นอนแก่ผู้เสียภาษีในการที่จะ ปฏิบัติตาม

3. หลักความแน่นอนในส่วนของการตีความกฎหมายโดย เจ้าพนักงานผู้มีอำนาจ

การตีความกฎหมายนั้นค่อนข้างที่จะมีความสำคัญ เนื่องจากเป็น การแสดงให้เห็นถึงความเข้าใจในตัวบทกฎหมายต่างๆ ของฝ่ายเจ้าพนักงาน ดังนั้น การตีความ กฎหมายจะต้องมีความแน่นอน ทั้งนี้ จะต้องยึดความถูกต้องตามหลักเกณฑ์และเจตนารมณ์ของ กฎหมาย เพื่อให้ความเป็นธรรมแก่ผู้ที่เกี่ยวข้อง มิใช่ตีความกฎหมายเพื่อให้ประโยชน์แก่รัฐในการเก็บ ภาษีให้ได้มากที่สุดเท่านั้น

4. หลักความแน่นอนในการใช้นโยบายภาษีอากรในกรณีต่างๆ

กฎหมายภาษีอากรเป็นเครื่องมือที่สำคัญของรัฐบาลในการใช้ ประกอบการดำเนินนโยบายทางเศรษฐกิจตามที่รัฐได้ตั้งไว้ หากนโยบายทางภาษีอากรของรัฐไม่มี ประสิทธิภาพเท่าที่ควรก็อาจส่งผลให้การดำเนินนโยบายในทางเศรษฐกิจโดยรวมของรัฐไม่บรรลุตาม วัตถุประสงค์ที่ได้ตั้งไว้ ดังนั้น ระบบการบริหารการจัดเก็บภาษีอากรที่ดียังต้องมีความแน่นอนในการ ทำรายได้ตามที่คาดไว้ด้วย (Fiscal Marksmanship) ทั้งนี้ เพื่อให้รัฐสามารถที่จะได้มีรายได้เพียงพอ กับงบประมาณรายจ่ายที่ตนได้ตั้งไว้³⁹

ดังนั้น จะเห็นได้ว่าหลักความแน่นอนนั้น ถือเป็นหลักที่มีความสำคัญ หลักหนึ่ง เพราะหากการจัดเก็บภาษีอากรไม่มีความแน่นอนแล้วจะก่อให้เกิดผลกระทบกับทุกฝ่าย ไม่ว่าจะเป็นรัฐ ผู้มีหน้าที่เสียภาษี รวมถึงเจ้าหน้าที่ที่เกี่ยวข้องด้วย

3. หลักของการบังคับใช้ได้ (Enforceability)

หลักในการจัดเก็บภาษีอากรที่มีความสำคัญอีกประการหนึ่งนอกเหนือจาก ความเป็นธรรม และความแน่นอนแล้ว ก็คือ หลักการบังคับใช้ได้ของกฎหมาย ระเบียบปฏิบัติต่างๆ ที่ เกี่ยวข้องกับการดำเนินการจัดเก็บภาษี เพื่อที่กฎหมาย หรือระเบียบต่างๆ ที่ออกมานั้นจะสามารถ นำมาใช้ปฏิบัติได้จริงในสังคม ซึ่งการกำหนดลักษณะของการบริหารจัดการจัดเก็บภาษีอากร จะต้อง

³⁹ รังสรรค์ ณะพรพันธ์, ภาษีอากร(กรุงเทพ สำนักพิมพ์เคล็ดไทย, 2516). หน้า 47-49

คำนึงถึงองค์ประกอบต่างๆ อันได้แก่ ระบบภาษีและโครงสร้างทางสังคมของประเทศนั้นๆ โดยจะต้องพิจารณาถึงระบบภาษีที่ใช้บังคับอยู่ในเวลานั้นๆ โดยระบบการบริหารการจัดเก็บภาษีที่นำมาใช้จะต้องสอดคล้องกับระบบภาษีเดิมและโครงสร้างของสังคมในเวลานั้นๆ⁴⁰ ภาษีอากรบางประการนั้น ในทางทฤษฎีหรือสำหรับประเทศใดประเทศหนึ่ง อาจถือว่าเป็นระบบภาษีอากรที่ดีและบังคับใช้ได้ อย่างมีประสิทธิภาพนั้น อาจจะไม่สามารถที่จะใช้ได้เลย หรือแม้ใช้ได้ก็จะมีประสิทธิภาพเท่าที่ควร ในสังคมประเทศอีกส่วนหนึ่งก็ได้ เช่น การจัดเก็บภาษีการใช้จ่าย (Expenditure Tax) ถือได้ว่าเป็น ภาษีที่ดีประเภทหนึ่งในทางทฤษฎีที่จัดเก็บภาษีตามความสามารถในการชำระภาษี (Ability-to-Pay) โดยมองว่าผู้ที่มีการใช้จ่ายใช้สอยมกย่อมจะต้องมีรายได้มาก ดังนั้น จึงมีความสามารถที่จะ ชำระภาษีได้มาก แต่อย่างไรก็ตาม ระบบการจัดเก็บภาษีจากการใช้จ่ายนี้ไม่สามารถที่จะบังคับใช้ได้ดี ในประเทศด้อยพัฒนาหรือกำลังพัฒนา เพราะการจัดเก็บภาษีประเภทนี้จะต้องอาศัยระบบการ จัดบันทึกและการตรวจสอบที่ดีพอ⁴¹

หลักการบังคับใช้ได้นั้นจะต้องมีอยู่ในทุกๆ ส่วนของการบริหารการจัดเก็บ ภาษีอากร ไม่ว่าจะเป็นในส่วนของชนิดของภาษีที่จัดเก็บ ฐานภาษีอากร วิธีในการจัดเก็บภาษีอากร กฎระเบียบต่างๆ รวมถึงในแง่ของการตีความกฎหมายหรือระเบียบกฎเกณฑ์ต่างๆ ที่เกี่ยวข้องกับการ จัดเก็บภาษีนั้นๆ จะต้องตั้งอยู่บนหลักของการบังคับใช้ได้ทั้งสิ้น เพราะหากสิ่งต่างๆ ที่กล่าวมาไม่ สามารถบังคับใช้ได้จริง หรือใช้บังคับได้แต่ไม่ดี ก็จะมีส่งผลทำให้การจัดเก็บภาษีโดยภาพรวมขาด ประสิทธิภาพ อันมีผลต่อการจัดเก็บภาษีอากรไม่เป็นไปตามวัตถุประสงค์ที่ได้ตั้งไว้

4. หลักความเรียบง่าย (Simple)

การจัดเก็บภาษีอากรที่ดีควรมีความเรียบง่าย โดยกฎหมายภาษีอากรควร ใช้ภาษาธรรมดา (Plain Language) ซึ่งเป็นภาษีที่เข้าใจได้ง่าย ไม่ควรใช้ภาษากฎหมาย และไม่ควรมี ความซับซ้อนหรือคลุมเครือ นอกจากนี้กฎระเบียบ ข้อบังคับ ตลอดจนแบบฟอร์มแสดงรายการต่างๆ จะต้องง่ายต่อการทำความเข้าใจและกรอกข้อมูล เพื่อมิให้เกิดความยุ่งยากกับผู้เสียภาษีที่จะพิจารณา ถึงความรับผิดชอบภาษี และยากแก่การตีความกฎหมายในการตีความกฎหมาย

แต่อย่างไรก็ตาม ประเทศพัฒนาแล้วส่วนใหญ่กฎหมายภาษีอากรจะมีความ ซับซ้อนมากขึ้น เนื่องจากปัจจุบันธุรกรรมทางธุรกิจต่างๆ มีความซับซ้อนมากขึ้น ทำให้กฎหมายภาษี

⁴⁰ ศุภลักษณ์ พินิจภูวดล, กฎหมายเกี่ยวกับการเงินและการคลังของรัฐ(กรุงเทพมหานคร: โรงพิมพ์มหาวิทยาลัย รามคำแหง, 2538). หน้า 11

⁴¹ เกริกเกียรติ พิพัฒน์เสรีธรรม, การคลังว่าด้วยการจัดสรรและการกระจาย(กรุงเทพมหานคร: สำนักพิมพ์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์). หน้า126

ต้องมีความซับซ้อน เพื่อป้องกันการหลีกเลี่ยงภาษีอากรโดยอาศัยช่องโหว่ของกฎหมาย ซึ่งถือเป็นกรณีที่ขัดกับหลักความเรียบง่าย

5. หลักความชัดเจน (Evidence)

ภาษีอากรที่ดีควรให้ผู้เสียภาษีรู้ถึงภาระภาษีที่แน่นอนของตน⁴² ทั้งนี้ ผู้เสียภาษีอากรอาจสามารถทราบภาระภาษีได้โดยง่ายไม่ว่าจะเป็นที่มาของการคิดคำนวณภาษี ข้อมูลจะต้องเปิดเผย และสามารถตรวจสอบได้ เจ้าหน้าที่ผู้มีหน้าที่ในการจัดเก็บภาษีจึงมีหน้าที่แจ้งและชี้แจงภาษีให้แก่ผู้เสียภาษี

6. หลักการประหยัด (Economy)

การจัดเก็บภาษีอากรที่ดีจะต้องประหยัดค่าใช้จ่ายให้ได้มากที่สุด เพื่อไม่ให้เป็นภาระสิ้นเปลืองทรัพยากรมากเกินไป และสามารถจัดเก็บภาษีได้มากที่สุดโดยมีค่าใช้จ่ายน้อยที่สุด กล่าวคือ ก่อให้เกิดต้นทุนหรือค่าใช้จ่ายในการจัดเก็บภาษีต่ำที่สุดนั่นเอง ซึ่งการพิจารณาต้นทุนในการจัดเก็บภาษีนั้น ไม่สามารถที่จะพิจารณาเฉพาะทางฝ่ายรัฐฝ่ายเดียว แต่ต้องพิจารณาต้นทุนหรือภาระค่าใช้จ่ายของผู้ที่มีหน้าที่ต้องเสียภาษีให้แก่รัฐด้วย ดังนั้น จึงสามารถแยกพิจารณาต้นทุนในการจัดเก็บภาษีได้ 2 กรณี คือ

6.1. ต้นทุนหรือค่าใช้จ่ายในการบริหารการจัดเก็บ (Administrative cost)

หมายถึง ค่าใช้จ่ายที่รัฐจะต้องเสียไปเพื่อให้ได้มาซึ่งภาษีอากรจากประชาชน เช่น ค่าใช้จ่ายในการจ้างบุคลากรในการตรวจแบบแสดงรายการภาษี ตรวจสอบภาษี รวมทั้งค่าใช้จ่ายในการจัดเก็บภาษีอากร ทั้งนี้ การทำให้ต้นทุนหรือค่าใช้จ่ายในการจัดเก็บภาษีของรัฐลดลงก็ขึ้นอยู่กับประสิทธิภาพของหน่วยงานจัดเก็บภาษีจะต้องมีประสิทธิภาพ วิธีการจัดเก็บภาษีต้องไม่ยุ่งยากซับซ้อน หรือการนำเทคโนโลยีสมัยใหม่มาช่วยในการทำงาน เป็นต้น

6.2. ต้นทุนหรือค่าใช้จ่ายในการปฏิบัติตามกฎหมายภาษีอากร (Compliance costs)

หมายถึง ค่าใช้จ่ายต่างๆ ซึ่งอาจรวมถึงเวลาที่ผู้เสียภาษีอากรจะต้องสูญเสียไปเพื่อปฏิบัติตามกฎหมายภาษีอากร เช่น เวลาหรือค่าใช้จ่ายที่ต้องเสียไปในการ

⁴² สราวุธ วุฒยาภรณ์, "ความรู้ทั่วไปเกี่ยวกับกฎหมายภาษีอากร," ดุลพาห กัณยาน-ธันวาคม 2548. หน้า 47

จัดเตรียมแบบแสดงรายการภาษี ค่าใช้จ่ายในการปรึกษานักบัญชีหรือนักกฎหมาย ค่าเก็บเอกสาร ค่าทำบัญชี ค่าตรวจสอบบัญชี ตลอดจนค่าใช้จ่ายในการดำเนินคดีหากมีข้อพิพาทขึ้นสู่ศาล เป็นต้น ซึ่งหากภาษีใดทำให้ผู้เสียภาษีมีย่าใช้จ่ายมาก จะมีผลให้ผู้เสียภาษีจะหลีกเลี่ยงภาษีหรือหนีภาษีได้

จากที่กล่าวมาข้างต้น รัฐบาลจึงต้องพยายามที่จะทำค่าใช้จ่ายในการปฏิบัติการจัดการเก็บภาษีอากรในภาครัฐบาล (Collection Cost หรือ Administration Cost⁴³) และค่าใช้จ่ายในการปฏิบัติตามกฎหมายเกี่ยวกับภาษีอากรของประชาชน (Compliance Cost) ให้ต่ำที่สุด แต่มีประสิทธิภาพสูงที่สุด เพื่อให้สอดคล้องกับหลักทั่วไปในการจัดเก็บภาษีที่กำหนดไว้ว่ารัฐควรจัดเก็บภาษีอากรให้ได้รายได้ในทางภาษีอากรใกล้เคียงกับภาระภาษีอากรที่ประชาชนต้องแบกรับมากที่สุด⁴⁴

7. หลักความสะดวก (Convenience)

การบริหารการจัดเก็บภาษีที่ดีจะต้องมีความสะดวกไม่ว่าในด้านการจัดเก็บโดยฝ่ายรัฐบาล หรือการปฏิบัติของผู้มีหน้าที่เสียภาษี เนื่องจากหากระบบการจัดเก็บภาษีมีความสะดวกในการจัดเก็บและความสะดวกในการชำระภาษีอากรจะมีผลให้รัฐสามารถที่จะจัดเก็บภาษีได้อย่างรวดเร็ว มีประสิทธิภาพ และเสียค่าใช้จ่ายน้อย ในส่วนของผู้มีหน้าที่เสียภาษีจะมีผลให้ผู้เสียภาษีมีความยินดีและเต็มใจที่จะปฏิบัติตามกฎหมายซึ่งมีผลให้รัฐสามารถจัดเก็บภาษีได้เต็มเม็ดเต็มหน่วย

หลักความสะดวกนั้นจะเริ่มตั้งแต่ตัวบทกฎหมายจะต้องมีความชัดเจน ไม่คลุมเครือ ไม่ว่าจะเป็นรายละเอียดเกี่ยวกับกระบวนการจัดเก็บภาษี การยื่นภาษี การประเมินภาษี รวมถึงการอุทธรณ์การประเมินต่างๆ ต้องมีความสะดวกและง่ายต่อการปฏิบัติ

8. หลักความยืดหยุ่น (Flexibility)

ในการดำเนินนโยบายการจัดการเก็บภาษีอากรให้บรรลุตามเป้าหมายที่วางไว้ นั้น ระบบการจัดเก็บภาษีอากรจะต้องมีความยืดหยุ่น เพื่อที่จะสามารถปรับให้เหมาะสมกับสภาวะการทางเศรษฐกิจที่เปลี่ยนแปลงไป ทำให้รัฐสามารถที่จะเพิ่มหรือลดการจัดเก็บภาษีได้อย่างรวดเร็วโดยไม่ต้องมีการแก้ไขฐานภาษี อัตราภาษี หรือวัตถุประสงค์

ความยืดหยุ่นของระบบการจัดเก็บภาษีอากรโดยอัตโนมัติ (Automatic Flexibility) เป็นเรื่องที่สำคัญและจำเป็นในระบบการบริหารจัดการเก็บภาษีอากรที่ดี เนื่องจากหาก

⁴³ เรื่องเดียวกัน หน้า 44

⁴⁴ เกริกเกียรติ พิพัฒน์เสรีธรรม, หน้า124

ระบบการจัดเก็บภาษีอากรไม่มีความยืดหยุ่นพอ หากเกิดความจำเป็นขึ้นมาในการที่จะดำเนินการเพิ่มหรือลดการจัดเก็บภาษีอากรเพื่อวัตถุประสงค์ต่างๆ ก็อาจจะเกิดความล่าช้า ไม่ทันต่อเหตุการณ์ เนื่องจากจะต้องผ่านขั้นตอนต่างๆตามที่กฎหมายกำหนดไว้ หรือแม้ในบางกรณีที่กฎหมายกำหนดให้อำนาจเจ้าพนักงานหรือหน่วยงานของรัฐในการที่จะเพิ่มหรือลดการจัดเก็บภาษีไว้เพื่อให้เกิดความสะดวกและรวดเร็วขึ้น ผลที่ได้รับในการปรับเพิ่มหรือลดภาษีในกรณีอาจจะไม่ประสบความสำเร็จได้ ไม่เท่ากับการเพิ่มหรือลดการจัดเก็บภาษีโดยอาศัยความยืดหยุ่นของระบบการจัดเก็บภาษี โดยเฉพาะในแง่ความรู้สึกของผู้มีหน้าที่เสียภาษี ซึ่งอาจจะก่อให้เกิดปัญหาการไม่ยอมรับระบบการจัดเก็บภาษี อันจะส่งผลกระทบต่อระบบการจัดเก็บภาษีในภาพรวม

นอกจากความยืดหยุ่นในเรื่องเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีอากรแล้ว ควรจะนำหลักความยืดหยุ่นมาปรับใช้กับองค์ประกอบอื่นๆ ด้วย โดยเฉพาะการบังคับใช้กฎหมายหรือการตีความกฎหมายของเจ้าพนักงานผู้มีอำนาจที่จะต้องยึดหลักความยืดหยุ่นตามสมควร เพื่อให้การบังคับใช้กฎหมายของเจ้าพนักงานนั้นมีความยืดหยุ่นสอดคล้องกับสภาพเศรษฐกิจและสังคมที่เปลี่ยนแปลงไปด้วย

9. หลักความเหมาะสมในการบรรลุจุดประสงค์ในเชิงมหภาค (Suitability for achieving macro-level objectives)⁴⁵

ภาษีอากรที่ดีควรเป็นเครื่องมือของรัฐบาลในการใช้ให้บรรลุวัตถุประสงค์ในเชิงมหภาค เช่น ก่อให้เกิดเสถียรภาพและการเจริญเติบโตทางเศรษฐกิจ การกระจายรายได้และความมั่นคง เพิ่มอัตราการจ้างงาน ลดระดับเงินเฟ้อ เป็นต้น ภาษีอากรที่ดีต้องทำให้การจัดสรรทรัพยากรทางเศรษฐกิจเป็นไปอย่างมีประสิทธิภาพ เนื่องจากในบางครั้งกลไกตลาดไม่อาจทำหน้าที่ได้อย่างสมบูรณ์ รัฐควรเข้ามามีบทบาทสนับสนุนหรือแบกรับภาระค่าใช้จ่ายสำหรับสินค้าที่เป็นคุณประโยชน์แก่สังคมบางส่วน เช่น อนุญาตให้มีผู้ให้บริการสินค้าที่เป็นคุณประโยชน์ต่อสังคมสามารถหักรายจ่ายสำหรับต้นทุนโดยอัตราพิเศษได้ เป็นต้น

แต่อย่างไรก็ตาม การจัดเก็บภาษีอากรที่ดีควรมีความเป็นกลางในทางเศรษฐกิจ กล่าวคือ การจัดเก็บภาษีไม่ควรมีผลกระทบกระเทือนต่อการทำงานของกลไกตลาดรูปแบบการบริโภค การออม การแข่งขันการผลิตสินค้าและการบริการ และไม่ควรถูกกระทบกระเทือนต่อผลการตัดสินใจบริโภคของผู้เสียภาษีมากเกินไป หรืออาจกระทบกระเทือนแต่กระทบกระเทือนให้น้อยที่สุด คือ จะต้องมีความเป็นกลางในทางเศรษฐกิจมากที่สุด เช่น หากรัฐบาลเก็บภาษีจากสินค้า

⁴⁵ สราวุธ วัฒนารณ, "ความรู้ทั่วไปเกี่ยวกับกฎหมายภาษีอากร," วารสาร 19 ปี ศาลภาษีอากรกลาง (ตุลาคม 2548). หน้า 42

ประเภทใดประเภทหนึ่งเพียงประเภทเดียวแล้วมีผลกระทบต่อตลาดสินค้าโภคภัณฑ์ของผู้เสียภาษี ก็ทำให้การจัดเก็บภาษีนี้ไม่มีความเป็นกลาง แต่หากรัฐบาลมีนโยบายในการส่งเสริมหรือจำกัดการค้าโภคภัณฑ์สินค้าประเภทใด รัฐบาลอาจใช้ภาษีเป็นเครื่องมือในการจำกัดการค้าโภคภัณฑ์หรือบังคับการเลือกโภคภัณฑ์ให้เหมาะสมได้ เช่น สินค้าฟุ่มเฟือย บุหรี่ สุรา เป็นต้น

การที่รัฐบาลจะใช้ภาษีเป็นเครื่องมือในการบรรลุจุดประสงค์ในเชิงมหภาค รัฐบาลต้องกำหนดนโยบายทางภาษีเพื่อที่จะบรรลุเป้าหมายทางเศรษฐกิจ ดังนี้⁴⁶

1) ภาษีอากรเพื่อการจัดสรรทรัพยากร

ประเทศต่างๆ ไม่ว่าจะเป็นประเทศที่พัฒนาหรือกำลังพัฒนามักจะประสบปัญหาการขาดแคลนทรัพยากร เพราะความต้องการของมนุษย์มีอย่างไม่จำกัด ดังนั้น การจัดสรรให้ประชาชนทุกคนมีโอกาสบริโภคทรัพยากรได้อย่างทั่วถึงจึงเป็นเรื่องสำคัญอย่างยิ่ง วิธีการของรัฐอย่างหนึ่ง คือ การใช้ระบบภาษีอากรและกฎหมายต่างๆ เป็นเครื่องมือในการควบคุมและส่งเสริม ซึ่งนโยบายทางภาษีจะช่วยให้รัฐบาลสามารถจัดสรรทรัพยากรภายในรัฐได้ รวมทั้งสามารถกำหนดปริมาณการค้าโภคภัณฑ์ในประเทศ หากรัฐบาลต้องการควบคุมการค้าโภคภัณฑ์สินค้าประเภทใด รัฐบาลนั้นก็จะจัดเก็บภาษีสินค้าประเภทนั้นในอัตราสูง ส่วนสินค้าใดที่ต้องการสนับสนุนก็จะจัดเก็บภาษีสินค้านั้นในอัตราที่ต่ำ

2) ภาษีอากรเพื่อการกระจายรายได้และทรัพย์สิน

สิ่งที่เป็นเครื่องมือที่ใช้ชี้วัดฐานความมั่นคงของสังคม คือ รายได้และทรัพย์สิน เนื่องจากรายได้และทรัพย์สินเป็นตัวที่สำคัญในการที่จะทำให้อำนาจซื้อเพิ่มสูงขึ้น ส่วนใหญ่แล้วรัฐที่มีความมั่งคั่งสมบูรณ์ ประชาชนภายในรัฐนั้นมักจะมีฐานรายได้ที่สูงทั่วถึงกัน กล่าวคือทำให้เกิดการกระจายรายได้อย่างทั่วถึง ซึ่งการกระจายรายได้และทรัพย์สินนั้นมีประโยชน์พิจารณาเฉพาะบุคคลเท่านั้น ต้องพิจารณาลักษณะอื่นๆ ประกอบด้วย เช่น พิจารณาระหว่างกลุ่มอาชีพ หรือระหว่างตัวเมืองกับชนบท เป็นต้น กรณีที่ไม่สามารถกระจายรายได้และทรัพย์สินได้อย่างทั่วถึง อาจทำให้เกิดความเหลื่อมล้ำทางเศรษฐกิจเกิดขึ้นได้

3) ภาษีอากรเพื่อการรักษาเสถียรภาพทางเศรษฐกิจ

ต้นเหตุของความผันผวนในระดับการใช้จ่ายของประเทศส่งผลให้เกิดการไร้เสถียรภาพทางเศรษฐกิจ ดังนั้น รัฐบาลมีความจำเป็นอย่างยิ่งที่จะต้องกำหนดนโยบายทาง

⁴⁶ สมคิด บางโม, ภาษีอากรธุรกิจ(กรุงเทพมหานคร: นานาอักษรการพิมพ์, 2537). หน้า 25-28

ภาษีอากรเพื่อควบคุมการใช้จ่ายของประเทศ ซึ่งการใช้จ่ายของประเทศ คือ การใช้จ่ายของภาคเอกชนนั่นเอง ภาษีแต่ละประเภทไม่ว่าจะเป็นภาษีทางตรงหรือภาษีทางอ้อมจะส่งผลกระทบต่อผู้บริโภคแตกต่างกันออกไป ภาษีทางอ้อมจะส่งผลในการลดค่าใช้จ่ายของประชาชนได้มากกว่าภาษีทางตรง เพราะภาษีทางอ้อมทำให้ราคาสินค้าสูงขึ้นในภาวะเงินเฟ้อ รัฐบาลอาจเพิ่มภาษีทางอ้อมให้สูงขึ้นได้ เพื่อลดการใช้จ่ายของประชาชน และหากรัฐบาลเพิ่มภาษีทางตรงจะส่งผลให้รายได้ของประชาชนลดลง การใช้จ่ายของประชาชนย่อมจะลดลงตามไปด้วย

4) ภาษีอากรเพื่อการส่งเสริมความเจริญเติบโตทางเศรษฐกิจ

การเจริญเติบโตทางเศรษฐกิจอาจวัดได้จากผลผลิตรวมของประเทศ หากประเทศได้มีการผลิตสินค้าและบริการได้มาก และสามารถตอบสนองความต้องการของประชาชนได้อย่างทั่วถึง ซึ่งการเพิ่มปริมาณในการผลิตสินค้าและบริการนั้น ขึ้นอยู่กับการสร้างสมทุนเทคโนโลยี การพัฒนาแรงงาน และพัฒนาทรัพยากรอื่นๆ

ความสัมพันธ์ระหว่างองค์ประกอบของการบริหารการจัดเก็บภาษีอากรที่ดี

หากพิจารณาถึงนโยบายทางภาษีอากรกับจุดมุ่งหมายในทางเศรษฐกิจ เรา将会เห็นได้ว่าจุดมุ่งหมายในทางเศรษฐกิจกับนโยบายในทางภาษีอากรอาจที่จะขัดแย้งหรือไม่สอดคล้องกัน โดยหากองค์ประกอบบางอย่างทำงานอย่างมีประสิทธิภาพก็อาจเป็นเหตุให้การดำเนินงานตามกลไกของอีกองค์ประกอบหนึ่งไม่สามารถที่จะดำเนินไปได้ดีได้ ในขณะที่เดียวกันองค์ประกอบในการบริหารการจัดเก็บภาษีอากรที่ดีในบางส่วนก็จะส่งผลในทางส่งเสริมซึ่งกันและกัน ถ้าหากขาดซึ่งองค์ประกอบบางอย่างไปก็อาจจะมีผลให้องค์ประกอบที่ดีอีกประการหนึ่งนั้นไม่สามารถทำงานได้อย่างมีประสิทธิภาพ ทั้งนี้ โดยสามารถที่จะแยกพิจารณาในรายละเอียดได้ดังนี้ คือ

1. องค์ประกอบของการบริหารการจัดเก็บภาษีอากรที่ดีที่สอดคล้องและสนับสนุนซึ่งกันและกัน

องค์ประกอบในการบริหารการจัดเก็บภาษีอากรที่ดีหลายๆ โดยส่วนมากก็จะมีผลส่งเสริมให้องค์ประกอบด้านอื่นๆ ทำงานได้อย่างมีประสิทธิภาพเพิ่มมากขึ้นในหลายๆประการด้วยกัน ไม่ว่าจะเป็นเรื่องที่จะระบบภาษีอากรนั้นๆ จะต้องสามารถบังคับใช้ได้ (Enforceability) มีความสะดวก (Simplicity) และประหยัด (Economy) ทั้งในด้านการจัดเก็บและการดำเนินการเสียภาษีของประชาชน นอกจากนั้นแล้วระบบการบริหารการจัดเก็บภาษีดังกล่าวก็จะต้องมีความยืดหยุ่น (Flexibility) อย่างเพียงพอ เพื่อให้สามารถจัดเก็บภาษีได้เพิ่มขึ้นตามสภาวะเศรษฐกิจ ที่เปลี่ยนแปลงไป พร้อมทั้งผู้เสียภาษีอากรก็ต้องยอมรับในระบบการบริหารการจัดเก็บภาษีนั้นๆ ด้วย ซึ่งสิ่งต่างๆ

เหล่านี้ล้วนแต่เป็นสิ่งที่ช่วยเสริมให้รัฐสามารถที่จะดำเนินการจัดเก็บภาษีอากรได้อย่างเพียงพอที่จะใช้จ่ายตามงบประมาณการบริหารราชการในแต่ละปี

นอกจากนี้ การบริหารการจัดเก็บภาษีจะต้องจัดเก็บโดยมีความยุติธรรมและความเสมอภาค (Equity) แก่ผู้เสียภาษีทุกคน จะต้องมีความสะดวก (Simplicity) และง่ายต่อการที่จะปฏิบัติตาม ซึ่งจะมีผลถึงหลักแห่งการประหยัดค่าใช้จ่ายในการปฏิบัติตามกฎหมายอันมีผลโดยตรงต่อความรู้สึกของประชาชนในอันที่จะยอมรับกฎหมาย ซึ่งถือเป็นเงื่อนไขสำคัญของหลักในเรื่องการบังคับใช้ได้ของการบริหารการจัดเก็บภาษีด้วย

2. องค์ประกอบในการบริหารการจัดเก็บภาษีอากรที่ไม่สอดคล้องหรือสนับสนุนซึ่งกันและกัน

องค์ประกอบในการบริหารการจัดเก็บภาษีอากรที่ดีแต่ละอย่างนั้นล้วนแต่มีความสัมพันธ์เกี่ยวข้องกัน ทั้งในส่วนที่สอดคล้องและสนับสนุนการทำงานของกันและกัน และในส่วนที่ไม่สอดคล้องเป็นอุปสรรคในการดำเนินการของกันและกัน

การบริหารการจัดเก็บภาษีที่ไม่สอดคล้องกัน เช่น การที่รัฐมุ่งที่จะดำเนินการในการจัดเก็บภาษีอากรให้ได้มากที่สุด รัฐอาจจัดเก็บภาษีในอัตราสูง หรือเพิ่มประเภทของการจัดเก็บภาษีอากร หรือดำเนินการประการใดๆ เพื่อให้สามารถเก็บภาษีได้มาก อาจมีผลให้ประชาชนมีความรู้สึกไม่ดีในการที่ตนจะต้องเสียภาษีมากขึ้น ซึ่งจะก่อให้เกิดการต่อต้านในรูปแบบต่างๆ จากประชาชน อันไม่สอดคล้องกับหลักการยอมรับได้ของสังคม (Acceptability) ดังนั้น ในการจัดเก็บภาษีประเภทใดประเภทหนึ่งก็จะมีทั้งข้อดีและข้อเสียปะปนกันไป

จะเห็นได้ว่า องค์ประกอบในการบริหารการจัดเก็บภาษีอากรที่ดีซึ่งมีหลายประการนั้น องค์ประกอบเหล่านั้นอาจจะสอดคล้องกัน หรือไม่สอดคล้องกัน ดำเนินการไปด้วยกันไม่ได้ ซึ่งก็เป็นเรื่องที่ไม่หลีกเลี่ยงไม่ได้ ดังนั้น ในการพิจารณาหลักเกณฑ์เกี่ยวกับการบริหารการจัดเก็บภาษีอากรประเภทใดประเภทหนึ่งก็จำเป็นอย่างยิ่งที่รัฐบาลจะต้องพิจารณาตั้งเป้าหมายสำหรับการบังคับจัดเก็บภาษีนั้นๆ แล้วพยายามที่จะลดข้อบกพร่องหรือสิ่งที่ไม่สอดคล้องกับหลักในเรื่องการบริหารการจัดเก็บภาษีอากรข้ออื่นๆ เว้นแต่ในกรณีจำเป็นจริงๆ ก็จำเป็นที่จะต้องยึดหลักการตามที่มุ่งหมายไว้แล้วสละหลักการบางอย่างที่สำคัญน้อยกว่าออกไป

สำหรับการเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลขององค์การมหาชนนั้น จะต้องพิจารณาถึงหลักการเสียภาษีอากรที่ดี ซึ่งอาจจะมีความสอดคล้องกัน และไม่สอดคล้องกัน ดังนั้น จึง

ต้องพิจารณาและชี้แจงน้ำหนักหลักการต่างๆว่าหลักการใดมีความจำเป็นมากกว่า เพื่อให้สอดคล้องกับเป้าหมายในการบริหารการจัดเก็บภาษีให้มากที่สุดเท่าที่จะเป็นไปได้

2.3.2 หลักการของหน่วยภาษี

การจัดเก็บภาษีอากรในปัจจุบันมีทั้งภาษีทางตรงและภาษีทางอ้อม ภาษีทางตรงที่รัฐบาลจัดเก็บมีทั้งภาษีที่เก็บจากรายได้ อันได้แก่ ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาและภาษีเงินได้นิติบุคคล และภาษีที่เก็บจากทรัพย์สินอันได้แก่ ภาษีบำรุงท้องที่ ภาษีโรงเรือนและที่ดิน สำหรับภาษีทางอ้อมได้แก่ภาษีมูลค่าเพิ่ม ภาษีสรรพสามิต และภาษีศุลกากร เป็นต้น

ในการจัดเก็บภาษีอากรต่างๆ ไม่ว่าจะเป็นภาษีทางตรงหรือภาษีทางอ้อมการกำหนดโครงสร้างหรือองค์ประกอบในการจัดเก็บภาษีอากรจึงเป็นสิ่งสำคัญ โดยเฉพาะการกำหนดหน่วยภาษี (Tax Unit) ให้มีหน้าที่เสียภาษี ทั้งนี้เพื่อให้ทราบว่าตัวผู้เสียภาษีอากรเป็นผูใด ภาษีอากรทุกประเภทจำเป็นต้องกำหนดตัวผู้เสียภาษีให้แน่นอน ผู้เสียภาษีอากรต้องเป็นบุคคลตามกฎหมายในลักษณะใดลักษณะหนึ่ง สำหรับการกำหนดหรือแยกแยะตัวบุคคลในกฎหมายภาษีอากรเพื่อการเสียภาษีอากรอาจกำหนดได้ในลักษณะดังต่อไปนี้⁴⁷

1. การแยกตามฐานะของบุคคลตามกฎหมาย

ตามหลักการนี้เป็นการกำหนดบุคคลผู้มีหน้าที่เสียภาษีอากรตามสถานภาพการเป็นบุคคลซึ่งกฎหมายภาษีอากรกำหนดได้แก่ กรณีการเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาทำการจัดเก็บภาษีจากหน่วยบุคคล ซึ่งประกอบด้วยบุคคลธรรมดา รวมถึงห้างหุ้นส่วนสามัญและหน่วยที่ไม่มีสถานะเชิงบุคคลตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ แต่ก่อให้เกิดเงินได้ เช่น คณะบุคคลที่มีใช้นิติบุคคล ผู้ถึงแก่ความตายระหว่างปีภาษีและกองมรดกที่ยังมิได้แบ่ง เป็นต้น

สำหรับการเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลซึ่งเป็นภาษีทางตรงอีกชนิดหนึ่ง ทำการจัดเก็บจากบริษัท ห้างหุ้นส่วนจำกัด ห้างหุ้นส่วนที่เป็นนิติบุคคล ซึ่งเป็นหน่วยภาษีนอกเหนือจากหน่วยภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาอื่นๆ

ตามวิธีนี้การเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาจะเสียภาษีแบบหนึ่ง ส่วนนิติบุคคลเฉพาะที่เป็นบริษัทจำกัด หรือห้างหุ้นส่วนจำกัด หรือห้างหุ้นส่วนสามัญจดทะเบียนจะเสียภาษีอีกแบบหนึ่ง สำหรับนิติบุคคลประเภทอื่นๆ ซึ่งจัดตั้งตามกฎหมายจัดตั้งโดยเฉพาะ เช่น กระทรวง ทบวง กรม วัดวาอาราม นั้นไม่ต้องเสียภาษี

⁴⁷ วิทย์ ตันตยกุล และเจริญ ธฤติมานนท์, กฎหมายเกี่ยวกับภาษีอากร. หน้า 17.

2. การแยกตามถิ่นที่อยู่หรือภูมิลำเนา

ในกรณีที่มีการจัดเก็บภาษีอากรมีส่วนเกี่ยวข้องกับต่างประเทศ เนื่องจากการที่มีประเทศสองประเทศหรือมากกว่าอ้างสิทธิในการจัดเก็บภาษีอากรเหนือเงินได้ประเภทเดียวกันอันสืบเนื่องมาจากการอ้างการมีภูมิลำเนาหรือถิ่นที่อยู่ กรณีนี้ประเทศต่างๆ จึงจำเป็นต้องกำหนดถิ่นที่อยู่หรือภูมิลำเนา เพื่อการจัดเก็บภาษีอากรไว้ให้แน่นอน เพื่อกำหนดในขั้นต้นว่าในกรณีที่กฎหมายของแต่ละประเทศเก็บภาษีแตกต่างกันตามถิ่นที่อยู่ นั้น บุคคลใดจะควรถือว่าเป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ในประเทศใดจะควรถือว่าเป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ในประเทศใดเพื่อการเสียภาษีอากรของประเทศนั้น

การกำหนดเรื่องถิ่นที่อยู่มีความสำคัญมากสำหรับภาษีเงินได้ เพราะผู้มีถิ่นที่อยู่และผู้ไม่มีถิ่นที่อยู่จะเสียภาษีที่แตกต่างกัน

3. การแยกตามวิธีอื่น

การแยกตามวิธีอื่น ได้แก่ การแยกตามสัญชาติหรือการแยกตามอายุ ซึ่งเป็นเหตุให้ผู้ที่มีอายุตั้งแต่ที่กฎหมายกำหนดต้องเสียภาษีตามที่กำหนด

การกำหนดหน่วยภาษีอากร นอกจากทำให้ทราบตัวผู้เสียภาษีอากรที่แน่นอนแล้ว ยังทำให้รัฐบาลสามารถตั้งเป้าหมายในการจัดเก็บภาษีจากหน่วยภาษีต่างๆ ได้ โดยการกำหนดเป็นร้อยละ หรือการคาดการณ์จากสถิติเดิม อีกทั้งผู้ประกอบการก็สามารถวางแผนภาษีอากรโดยการกำหนดรูปแบบหรือองค์กรธุรกิจหรืออภินัยหนึ่งหน่วยภาษีอากรที่เหมาะสมกับธุรกิจของตนได้

แนวความคิดในการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลเกิดขึ้นหลังจากที่มีการบัญญัติกฎหมายว่าด้วยบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลขึ้นมาเป็นบุคคลสมมติตามกฎหมาย นักวิชาการทางด้านภาษีอากรต่างก็ให้ความเห็นในการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลไว้หลายวิธีการ⁴⁸

1. หลักหน่วยภาษีโปร่งใส (Fiscally Transparent Entities)

นักวิชาการฝ่ายแรกเห็นว่า นิติบุคคลโดยเฉพาะบริษัทจำกัด หรือห้างหุ้นส่วนจำกัดเป็นนิติบุคคลที่สมมติขึ้นมาโดยการรวมทุนของบุคคลธรรมดาแบ่งเงินลงทุนออกเป็นหุ้น และสุดท้ายเมื่อบริษัทมีกำไรก็จะต้องจ่ายเงินส่วนแบ่งกำไรหรือเงินปันผลไปให้แก่ผู้ถือหุ้น ซึ่งหมายความว่า สุดท้ายแล้วเงินได้ที่นิติบุคคลได้รับมาต้องกลายเป็นเงินได้ของบุคคลธรรมดาซึ่งเป็น

⁴⁸ ธีระวุฒิ เต็มสิริวัฒนกุล, "แนวทางการกำหนดมาตรการทางกฎหมายในการจัดเก็บภาษีเงินได้ของนิติบุคคลในเครือเดียวกัน" วิทยานิพนธ์หลักสูตรปริญญานิติศาสตรดุษฎีบัณฑิต สาขานิติบุคคล คณะนิติศาสตร์ (จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, ปีการศึกษา 2554). หน้า 14

ผู้ถือหุ้นในที่สุด ดังนั้น ภาวะภาษีที่แท้จริงควรตกไปอยู่กับผู้ถือหุ้นของบริษัทที่เป็นบุคคลธรรมดา ไม่ควรจัดเก็บภาษีในระดับบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนจำกัด เพราะจะทำให้เกิดการจัดเก็บที่ซ้ำซ้อน ซึ่งขัดต่อหลักภาษีอากรที่ดี ทำให้เกิดทฤษฎีที่เรียกว่า Fiscally Transparent Entities หน่วยภาษีโปร่งใส หรือบางประเทศเรียกว่า Pass-Through Entity คือ หน่วยภาษีส่งผ่าน ซึ่งหมายความว่ากฎหมายไม่ควรถูกจัดเก็บเงินได้ในระดับนิติบุคคลแต่ควรจัดเก็บภาษีเงินได้ในระดับผู้ถือหุ้นที่เป็นบุคคลธรรมดาเท่านั้น

2. หลักหน่วยภาษีทึบแสง (Fiscally Opaque Entities)

นักวิชาการภาษีอากรฝ่ายที่สองเห็นว่า การจัดเก็บภาษีเงินได้ในนิติบุคคลควรจัดเก็บภาษีเงินได้ในระดับนิติบุคคลแยกต่างหากจากผู้ถือหุ้นอย่างเด็ดขาดชัดเจน โดยถือเสมือนว่านิติบุคคลเป็นคนละบุคคลกับผู้ถือหุ้น และตามกฎหมายบริษัทแล้ว นิติบุคคลประเภทบริษัทจำกัดและห้างหุ้นส่วนจำกัด มีความรับผิดชอบจำกัดตามกฎหมายแยกออกจากผู้ถือหุ้นอย่างชัดเจน เมื่อนิติบุคคลเป็นคนละบุคคลกับผู้ถือหุ้นและมีความรับผิดชอบจำกัดจำนวนจึงทำให้เห็นถึงความสามารถทางกฎหมายของนิติบุคคลที่เป็นอิสระจากผู้ถือหุ้น รวมถึงนิติบุคคลเองก็มีการใช้ทรัพยากรของรัฐหากยึดทฤษฎีผลประโยชน์ตอบแทนจากรัฐ (Benefit Principle) แล้ว นิติบุคคลก็อาจเป็นผู้ใช้สอยทรัพยากรของรัฐได้เช่นกัน

ส่วนผู้ถือหุ้นที่ได้รับเงินปันผลจากบริษัทก็ต้องนำเงินได้ที่ได้รับไปเสียภาษีระดับบุคคลธรรมดาอีกชั้นหนึ่งโดยนักวิชาการฝ่ายนี้ที่มีความเห็นในการจัดเก็บภาษีเงินได้ในนิติบุคคลแยกต่างหากจากผู้ถือหุ้นอย่างสุดโต่งนี้ไม่ยอมรับว่า เงินปันผลที่ผู้ถือหุ้นได้รับเป็นเงินได้ที่เกิดความซ้ำซ้อนทางภาษี เพราะเห็นว่าเงินปันผลที่ได้รับก็เสมือนได้รับเงินได้มาจากอีกบุคคลหนึ่งที่ไม่เกี่ยวข้องกันคล้ายกับเงินได้ประเภทอื่นๆที่บุคคลธรรมดาได้รับมาต่างก็เป็นเงินได้ที่ในอดีต (ปีภาษีก่อนๆ) ก็ได้เคยเสียภาษีมาแล้วทั้งสิ้น ดังนั้น การที่บุคคลธรรมดาที่ได้รับเงินปันผลจากบริษัทหากหาได้มีความแตกต่างจากเงินได้อื่นๆ แต่อย่างไร จะต่างกันก็เพียงแต่เงินปันผลที่ผู้ถือหุ้นได้รับมานั้นอาจเป็นเงินได้ที่อยู่ในปีภาษีเดียวกันกับเงินได้ของบริษัทที่ได้เสียภาษีในระดับบริษัทมาแล้วเท่านั้น

เหตุผลเรื่องความไม่ซ้ำซ้อนของเงินปันผลของแนวความคิดนี้ถูกโต้แย้งจากนักวิชาการภาษีอากรหลายคน โดยโต้แย้งว่าการพิจารณาว่าเงินได้เกิดความซ้ำซ้อนหรือไม่ควรพิจารณาเพียงปีภาษีเดียวแต่เก็บภาษีสองครั้งเป็นภาษีซ้ำซ้อนไม่ควรพิจารณาเงินได้ข้ามปีภาษีอย่างไรก็ดี เมื่อแนวความคิดนี้เชื่อว่า ความเป็นบุคคลของนิติบุคคลเป็นอิสระจากบุคคลธรรมดาผู้ถือหุ้น ก็จะสามารถอธิบายข้อโต้แย้งดังกล่าวได้ว่า เมื่อการคำนวณภาษีเงินได้ในนิติบุคคลใช้วิธีการคำนวณเงินได้ภายในรอบระยะเวลาบัญชีของนิติบุคคลซึ่งโดยทั่วไปคือรอบระยะเวลา 12 เดือนใดๆ ซึ่งอาจไม่

ตรงกับปีปฏิทินก็ได้ แต่การคำนวณภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาส่วนใหญ่คำนวณเงินได้ในรอบปีปฏิทินคือปีภาษี เป็นการแสดงให้เห็นชัดว่า กฎหมายภาษีประสงค์แยกการคำนวณระหว่างบุคคลธรรมดาออกจากนิติบุคคลอย่างชัดเจนเช่นนี้ ในทางปฏิบัติเงินปันผลที่บุคคลธรรมดาได้รับจากบริษัท ก็อาจเป็นเงินได้ที่ได้รับมาจากเงินได้ของนิติบุคคลในปีภาษีที่ผ่านมา ก็อาจเป็นไปได้

3. หลักการผสม หรือ ระบบหักออก (Mixed Entities or Imputation System)

นักวิชาการฝ่ายที่สาม มีแนวความคิดรอมชอมระหว่างแนวความคิด Transparent Entity กับ Opaque Entity โดยเห็นว่าควรจัดเก็บภาษีในระดับบริษัทเช่นเดียวกับแนวความคิดที่สอง แต่ยอมรับว่าผู้ถือหุ้นกับบริษัทนิติบุคคลมีความสัมพันธ์กัน ไม่แยกออกจากกันอย่างเต็มที่เหมือนแนวความคิดที่สอง ดังนั้น แนวความคิดนี้จึงเสนอให้จัดเก็บภาษีในระดับนิติบุคคลเหมือนเป็นนิติบุคคลแยกต่างหากจากผู้ถือหุ้น แต่เมื่อผู้ถือหุ้นซึ่งเป็นบุคคลธรรมดาได้รับเงินปันผลก็ต้องนำเงินปันผลไปเสียภาษีในระดับบุคคลธรรมดาด้วย แต่ในการเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดานี้ผู้ถือหุ้นสามารถนำภาษีที่ได้เคยเสียภาษีในระดับบริษัทไปเครดิตออกจากภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาของตน เพื่อขจัดความซ้ำซ้อนของการเสียภาษีเงินปันผล ซึ่งแนวความคิดนี้ยอมรับว่าเกิดความซ้ำซ้อนในการจัดเก็บเงินปันผลขึ้น

ประเทศต่างๆ ในโลกต่างนำแนวความคิดเหล่านี้มาปรับใช้ในกฎหมายภาษีอากรของตนเอง โดยมักจะพิจารณาความสัมพันธ์ระหว่างเจ้าของกิจการ หุ้นส่วน หรือผู้ถือหุ้นว่ามีความสัมพันธ์กับกิจการมากน้อยเพียงใด หากเป็นกิจการที่ผู้ถือหุ้นมีความสัมพันธ์กับกิจการอย่างมาก เช่น ห้างหุ้นส่วน หุ้นส่วนทั้งหลายมักเป็นผู้บริหารกิจการเองและรับผิดชอบในผลกำไรหรือผลขาดทุนของกิจการอย่างชัดเจน ประกอบกับห้างหุ้นส่วนมักมีผู้ถือหุ้นจำนวนไม่มากนักทำให้เห็นถึงความสัมพันธ์อย่างลึกซึ้งระหว่างกิจการกับผู้ลงทุน กิจการห้างหุ้นส่วน ห้างหุ้นส่วนจำกัดจึงมักถูกกำหนดให้เสียภาษีด้วยแนวความคิดแบบ Pass-through entity ซึ่งประเทศที่จัดเก็บภาษีห้างหุ้นส่วนแบบนี้มีหลายประเทศ เช่น สหรัฐอเมริกา เยอรมนี สวีเดน ฝรั่งเศส⁴⁹ เป็นต้น นอกจากนี้นิติบุคคลประเภทบริษัทจำกัดบางประเภทที่มีผู้ถือหุ้นจำนวนน้อยหรือบางบริษัทมีเพียงคนเดียวบริษัทจำกัดจำพวกนี้มักถูกมองว่าเป็นนิติบุคคลที่กิจการมีความสัมพันธ์ลึกซึ้งกับผู้ถือหุ้นอย่างแยกไม่ออก ดังนั้นวิธีการเสียภาษีที่เหมาะสมสำหรับกิจการบริษัทในประเภทนี้คือระบบ Pass-through เช่นเดียวกัน เช่น Limited Liability Company และ S Corporation ในสหรัฐอเมริกากฎหมายภาษีอากรของสหรัฐกำหนดให้เสียภาษีในระดับผู้ถือหุ้น ซึ่งหมายความว่าสหรัฐอเมริกาคำหนดหน่วยภาษีเงินได้

⁴⁹ เรื่องเดียวกัน, หน้า 18

นิติบุคคลโดยมิได้พิจารณาเฉพาะความเป็นนิติบุคคลตามกฎหมายแต่ประการใด แต่ยังพิจารณาองค์ประกอบอื่นๆ ร่วมด้วย

ส่วนหน่วยภาษีเงินได้นิติบุคคลของประเทศไทย ตามประมวลรัษฎากรที่จะต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล ได้แก่องค์กรธุรกิจประเภทต่างๆ โดยองค์กรธุรกิจเกิดจากการรวมตัวของบุคคลตั้งแต่สองคนขึ้นไปเพื่อประกอบกิจการอันเป็นการแสวงหากำไร ทั้งนี้ การจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลมีเหตุผลหรือแนวคิดที่ว่าบริษัทมีสภาพเป็นบุคคลตามกฎหมายซึ่งแยกต่างหากจากผู้ถือหุ้นโดยเป็นไปตามทฤษฎีความเป็นบุคคลที่มีฐานะแยกต่างหากจากกัน (The Separate Entity Theory) ซึ่งถือว่าบริษัทเป็นบุคคลสมมติ (Artificial Legal Entity)⁵⁰ เป็นผลมาจากการจดทะเบียนทำให้นิติบุคคลนั้นมีสภาพบุคคลตามกฎหมาย มีสิทธิ หน้าที่ต่างๆ เสมือนเป็นบุคคลธรรมดาที่มีอำนาจในการกระทำการใดๆ เป็นเอกเทศแยกต่างหากจากผู้ถือหุ้น นอกจากนี้สภาพการเป็นเจ้าของและการจัดการของบริษัทมีลักษณะแยกจากกันค่อนข้างเด็ดขาด ผลกำไรต่างๆ ของบริษัทแสดงถึงความสามารถในการประกอบของบริษัทและทำให้มีการเสียภาษีในนามของบริษัทโดยไม่เกี่ยวข้องกับผู้ถือหุ้น อีกทั้งการประกอบการในรูปนิติบุคคลมีลักษณะพิเศษเหนือการประกอบการในรูปบุคคลธรรมดา กล่าวคือการประกอบการในรูปนิติบุคคล ผู้ถือหุ้นมีความรับผิดชอบในหนี้สินโดยจำกัดจำนวน (Limited Liabilities) ตามจำนวนที่ลงทุน จนกล่าวได้ว่า นิติบุคคลสามารถสร้างรายได้ที่ไม่มีใครคนใดคนหนึ่งสามารถนำมาใช้เพื่อประโยชน์ส่วนตนได้โดยตรง⁵¹ ในขณะที่การประกอบการในรูปบุคคลธรรมดา ความรับผิดชอบในหนี้สินมิได้จำกัดเฉพาะจำนวนที่ลงทุนและการประกอบการในรูปบริษัทสามารถเปลี่ยนมือการเป็นเจ้าของกิจการเพิ่มทุนแก่กิจการ จึงทำให้การประกอบการในรูปนิติบุคคลได้รับสิทธิประโยชน์มากกว่าและสามารถกำหนดเป็นภาษีอากรเพื่อจัดเก็บภาษีตามผลกำไรของบริษัทที่แสดงออกมา ดังนั้น ด้วยความสามารถต่างๆ ที่นิติบุคคลมีอยู่จึงเป็นเหตุเป็นผลเพียงพอที่รัฐมีอำนาจในการจัดเก็บภาษีเงินได้ของนิติบุคคล

นอกจากเหตุผลในเรื่องของความสามารถของนิติบุคคลที่ได้รับสิทธิต่างๆ เสมือนบุคคลธรรมดา และเหตุผลในเรื่องของการตกค้างของเงินได้ หากไม่เรียกเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลแล้ว ในทางปฏิบัติจะเห็นได้ว่า เมื่อนิติบุคคลเป็นเสมือนบุคคลธรรมดา นิติบุคคลนั้นก็ย่อมที่จะต้องอุปโภคบริการสาธารณะที่รัฐจัดไว้ให้ด้วย เช่น ถนนหนทาง ไฟฟ้า น้ำประปา เป็นต้น ดังนั้น เหตุผลอีกประการหนึ่งที่จะช่วยเสริมน้ำหนักในการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลก็คือเมื่อนิติบุคคลอุปโภคบริการสาธารณะดังกล่าวแล้ว ก็สมควรต้องเสียค่าบริการช่วยเหลือรัฐในทำนองต่างตอบแทนกัน โดยจ่าย

⁵⁰ ภัทรา พุทธิวิโรตม, "การนำมาตรการ Controlled Foreign Company มาใช้ในประเทศไทย" ปริญญานิติศาสตรมหาบัณฑิต คณะนิติศาสตร์ (จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, 2543). หน้า 35

⁵¹ ศุภรัตน์ คุ้มณกุล, "ทฤษฎีภาษีเงินได้นิติบุคคล," สรรพการสาส์น 31 ฉบับที่ 2 (มี.ค.-เม.ย.2527). หน้า 33

ค่าตอบแทนในรูปของภาษีเงินได้⁵² แม้ว่าเงินได้ของบุคคลธรรมดาที่ได้รับจากเงินปันผลของนิติบุคคล จะไม่ตกค้างอยู่กับนิติบุคคลซึ่งตนเป็นเจ้าของก็ตามด้วยเหตุผลนี้ก็ทำให้นิติบุคคลนั้นต้องเสียภาษีเงินได้ด้วยเช่นกัน

นอกจากนี้ การจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลยังเป็นการป้องกันการเลี่ยงการเสียภาษี โดยการสะสมรายได้ไว้ในบริษัทแม้ในอนาคตจะมีการจัดสรรออกมาเป็นเงินปันผลก็ตามแต่การสะสมรายได้ดังกล่าวก็เป็นการชะลอการเสียภาษีไปได้ระยะหนึ่ง อีกทั้ง การจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลยังเป็นการแสดงออกซึ่งความเท่าเทียมกันในการจัดเก็บภาษี ทั้งนี้ โดยบุคคลธรรมดา องค์กรธุรกิจ หรือหน่วยการค้าต่างก็ต้องเสียภาษีด้วยกันทั้งนั้น ไม่ว่าจะประกอบธุรกิจในรูปแบบใด ดังนั้นจึงเป็นการสมควรที่ต้องมีการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลจากหน่วยธุรกิจที่เข้าข่ายการเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล ควบคู่กับการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา

ดังนั้น ตามประมวลรัษฎากรของประเทศไทย อาจแบ่งหน่วยภาษีประเภทที่เป็นนิติบุคคลได้เป็น 2 ประเภท⁵³ คือ

(1) หน่วยภาษีที่มีสถานะเป็นนิติบุคคล หน่วยภาษีประเภทนี้ประกอบด้วย บริษัท ห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล กิจการซึ่งดำเนินการค้าหรือหากำไร โดยรัฐบาลต่างประเทศ องค์กรของรัฐบาลต่างประเทศหรือนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศ มูลนิธิหรือสมาคมที่ประกอบกิจการซึ่งมีรายได้ แต่ไม่รวมมูลนิธิหรือสมาคมที่รัฐมนตรีประกาศกำหนดตามมาตรา 47(7)(ข) และนิติบุคคลที่อธิบดีกรมสรรพากรกำหนดโดยอนุมัติรัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลัง ให้เป็นบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลและประกาศในราชกิจจานุเบกษา

(2) หน่วยที่ไม่มีสถานะเป็นนิติบุคคลหน่วยภาษีประเภทนี้แม้ว่าไม่มีสถานะเป็นนิติบุคคล ยังคงต้องเสียภาษีเงินได้ประเภทภาษีเงินได้นิติบุคคล ได้แก่ กิจการร่วมค้าที่มีได้จดทะเบียนเป็นรูปแบบที่ไม่มีสถานะเชิงบุคคลตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ แต่ถือว่าเป็นบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลเพื่อประโยชน์ในการจัดเก็บภาษีอากร

2.3.3 หลักการยกเว้นภาษี

การยกเว้นภาษีนั้นมีทั้งยกเว้นในส่วนของผู้มีหน้าที่เสียภาษี และการยกเว้นในส่วนของเงินได้ โดยการยกเว้นในส่วนของผู้เสียภาษีเงินได้นิติบุคคลนั้น ประเทศสหรัฐอเมริกาจะมีการกำหนดไว้ใน Internal Revenue Code Section 501(C) ว่ามีองค์กรใดบ้างที่ได้รับยกเว้นภาษีเงินได้

⁵² ไกรยุทธ ธีรตยา คีรินทร์, ภาษีเงินได้และภาษีเงินได้ของไทย(กรุงเทพฯ: ดวงกมล, 2521). หน้า 59.

⁵³ ภัทรา พุทธิวิโรตม, หน้า 36

นิติบุคคล เช่น องค์กรที่เกี่ยวข้องกับการสาธารณสุข ศาสนา หรือวิทยาศาสตร์⁵⁴ เป็นต้น โดยหน่วยงานของรัฐ ก็เป็นอีกองค์กรหนึ่งที่ได้รับการยกเว้นภาษีตามมาตราดังกล่าว นอกจากนี้ Internal Revenue Code ยังได้กำหนดหลักเกณฑ์ และเงื่อนไขสำหรับให้องค์กรแต่ละแห่งสามารถยื่นเรื่องเพื่อขอยกเว้นภาษีได้ หากองค์กรเหล่านั้นเห็นว่าองค์กรของตนเข้าตามเงื่อนไขที่กำหนด

นอกจากประเทศสหรัฐอเมริกาแล้ว ในส่วนของประเทศฝรั่งเศสก็จะออกกฎหมายยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลสำหรับบ้างองค์กรตาม Code General des Impôts Article 207-1-6 ซึ่งอาจยกเว้นเป็นการชั่วคราว เช่น บริษัทที่จัดตั้งขึ้นในเขตที่ไม่ได้เป็นเขตเศรษฐกิจ และเขตที่ไม่ได้เปรียบทางสังคมของประเทศ เช่น Corsica เขตสนับสนุนการลงทุนของธุรกิจขนาดเล็ก (โซน PME) หรือ เขตให้ความช่วยเหลือทางภูมิภาค (ZAFR)⁵⁵ เป็นต้น หรือเป็นการยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลเป็นถาวร ส่วนภูมิภาค หรือหน่วยงานที่ตั้งขึ้นระหว่างภูมิภาคองค์กรอิสระที่ร่วมมือกันระหว่างประเทศที่มีสิทธิตามกฎหมาย (EPCI) หรือ การรวมตัวกันของชุมชน หรือบริษัทที่มีการร่วมมือกันกับเทศบาล เฉพาะ หรือกลุ่มเทศบาล และตัวแทนของการบริการสาธารณะ ซึ่งมีวัตถุประสงค์เพื่อดำเนินการหรือให้บริการที่สำคัญตามความต้องการของผู้อยู่อาศัยเทศบาล⁵⁶

ส่วนการยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลในส่วนของเงินได้นั้น การยกเว้นภาษีทั้งหลายจะต้องตั้งอยู่บนพื้นฐานของหลักการผ่อนผันภาระภาษีตามกฎหมาย (Legislative Grace Concept) ซึ่งมีความหมายว่า การกำหนดข้อยกเว้นของเงินได้ โดยหลักแล้วการใช้ข้อยกเว้นของเงินได้นั้นจะต้องนำมาใช้อย่างเคร่งครัดและในแนวแคบที่สุด

ทั้งนี้ หลักการนี้ระบุว่าการผ่อนผันภาระภาษีให้แก่ผู้เสียภาษีเป็นผลมาจากกฎหมายเฉพาะอย่าง ซึ่งจะต้องนำมาปรับใช้และตีความอย่างเคร่งครัด และควรระลึกการผ่อนผันภาระทางภาษีจากเงินได้ที่ได้รับสามารถทำได้หลายรูปแบบ ทำให้เงินได้ไม่ถูกนำมารวมคำนวณภาษีอย่างถาวร หรืออาจมีการเลื่อนภาระการเสียภาษีออกไปในอนาคต⁵⁷

⁵⁴ Internal revenue service, "Tax on Unrelated Business Income of Exempt Organizations," <http://www.irs.gov/pub/irs-pdf/p598.pdf>.

⁵⁵ "The French Tax System ", http://www.impots.gouv.fr/portail/deploiement/p1/fichedescriptive_1006/fichedescriptive_1006.pdf.

⁵⁶ Internal revenue service, "Rotterdam Congress National Report-Taxation of Charities France," <http://eatlp.org/uploads/public/Report%20Rotterdam/National%20Report%20France.pdf>-IRS.

⁵⁷ Kelvin E. Murphy and Mark Higgins, "Concept in Federal Taxation," *South Western College Publishing* (1999). P. 57

ดังนั้น การพิจารณายกเว้นภาษีอากร จึงเป็นหลักการหนึ่งที่กำหนดขึ้นเพื่อแบ่งเบาภาระภาษีอากรแก่บุคคลบางประเภท โดยเฉพาะอย่างยิ่งบุคคลที่ไม่มีความสามารถในการเสียภาษี หรือมีความสามารถในการเสียภาษีแต่น้อย หรือบุคคลที่ไม่สมควรต้องเสียภาษี รัฐสามารถใช้การยกเว้นภาษีนี้เพื่อสร้างความเป็นธรรมในการจัดเก็บภาษีเงินได้ รวมไปถึงวัตถุประสงค์อื่นๆ เช่น การกระตุ้นเศรษฐกิจ หรือสร้างแรงจูงใจในการลงทุน

การยกเว้นภาษีอากร แบ่งได้เป็น 3 ประเภท คือ⁵⁸

1. Initial Exemption เป็นการยกเว้นภาษีอากรเพื่อสร้างหรือยกระดับการครองชีพของบุคคลที่มีรายได้หรือทรัพย์สินน้อย เพื่อให้สอดคล้องกับหลักความสามารถ และหลักความเป็นธรรม
2. Vanishing Exemption เป็นการยกเว้นภาษีอากรให้กับคนที่มีฐานะทางเศรษฐกิจสูง เพื่อเหตุผลด้านสังคม และเศรษฐกิจ
3. Continuing Exemption เป็นการยกเว้นภาษีอากรโดยการคิดเป็นอัตราร้อยละของรายได้ หรือบางกรณีอาจกำหนดยกเว้นเป็นจำนวนแน่นอน (Flat Sum Allowance)

จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย
CHULALONGKORN UNIVERSITY

⁵⁸ บรรพต ธนนานูวัฒน์, "ภาษีสวัสดิการสังคม : ศึกษาเปรียบเทียบการจัดเก็บภาษีเงินได้เพื่อสวัสดิการสังคมด้านการประกันสุขภาพระหว่างประเทศไทย ประเทศแคนาดา และประเทศสหรัฐอเมริกา" คณะนิติศาสตร์ (จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, พ.ศ. 2554). หน้า 73

บทที่ 3

การจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลขององค์การมหาชนในต่างประเทศ

3.1 การจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลขององค์การมหาชนในประเทศฝรั่งเศส

3.1.1 หลักการทั่วไปในการเก็บภาษี

การที่จะกล่าวถึงการเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลขององค์การมหาชนในประเทศฝรั่งเศส นั้น จะต้องศึกษาก่อนว่านิติบุคคลของประเทศฝรั่งเศสมีด้วยกันอีกประเภท เนื่องจากการเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลในแต่ละประเทศอาจมีความเหมือนกันหรือแตกต่างกันได้ซึ่งนิติบุคคลในประเทศฝรั่งเศสหากแบ่งแยกโดยการพิจารณาตามประเภทของกฎหมายที่ใช้กับนิติบุคคลนั้น ๆ จะสามารถแบ่งได้เป็น 3 ประเภทใหญ่ ๆ คือ¹

ประเภทแรก นิติบุคคลตามกฎหมายมหาชน (les personnes morales de droit public) ได้แก่ กลุ่มบุคคลที่ใช้อำนาจรัฐ (puissance publique) ซึ่งอยู่ภายใต้กฎหมายปกครองรัฐ และการพิจารณาคดีของศาลคดีปกครอง (juridiction d'ordre administratif) เช่น รัฐ (État et ses subdivisions) องค์การของรัฐ (Établissements publics) เช่น มหาวิทยาลัยหรือโรงพยาบาลของรัฐ นอกจากนี้แล้วยังรวมถึง GIP หรือ Groupement d'Intérêt Public : loi de 1982 (ได้แก่ กลุ่มของนิติบุคคลที่รวมกันตั้งแต่สองนิติบุคคลขึ้นไป อาจก่อตั้งขึ้นระหว่างนิติบุคคลตามกฎหมายมหาชนกับนิติบุคคลตามกฎหมายเอกชน หรือระหว่างนิติบุคคลตามกฎหมายมหาชนด้วยกันเอง มีสภาพนิติบุคคลทางกฎหมายใหม่และมีระบบการเงินเป็นอิสระของตนเอง เพื่อทำกิจกรรมที่มีลักษณะพิเศษเป็นการบริการสาธารณะร่วมกันตามที่กฎหมายกำหนด ในระยะเวลาที่กำหนด เช่น การทำวิจัย การพัฒนาทางด้านเทคโนโลยี กีฬา วัฒนธรรม และเยาวชน เป็นต้น และเพื่อการสร้างหรือเพื่อจัดการเกี่ยวกับอุปกรณ์หรือการบริการที่สำคัญ ร่วมกันในกิจการบริการสาธารณะดังกล่าว

ประเภทที่สอง ได้แก่ นิติบุคคลแบบผสม (les personnes morales de droit mixte) ได้แก่ กลุ่มบุคคลซึ่งประกอบจากองค์ประกอบของกฎหมายมหาชนและเอกชน ดังนี้

(1) **นิติบุคคลมหาชนที่อยู่ภายใต้กฎหมายแพ่ง** โดยกิจกรรมของนิติบุคคลนี้ได้พัฒนามาจากการปฏิบัติหน้าที่ของรัฐตามปกติ มาปฏิบัติในทางเศรษฐกิจและการค้า เช่น **Société d'Économie Mixte** ที่เรียกโดยย่อว่า **SEM** ซึ่งประเภทนี้รัฐจะถือหุ้น

¹ จีรวัดน์ จงสงวนดี, "ระบบหุ้นส่วนบริษัทของประเทศไทย : การแบ่งประเภทหุ้นส่วนบริษัท," <http://thaiaixois.online.fr/etc/aik-societe.htm>.

ใหญ่ หรือ *Etablissement public industriel et commercial* หรือ EPIC ซึ่งจะเป็นกรณีที่รัฐมาทำธุรกรรมในทางอุตสาหกรรม หรือการค้า เช่น การไฟฟ้าและก๊าซแห่งประเทศฝรั่งเศส (EDF) การรถไฟแห่งประเทศฝรั่งเศส (SNCF) เป็นต้น

(2) นิติบุคคลตามกฎหมายเอกชนที่อยู่ภายใต้กฎหมายมหาชน เช่น กลุ่มองค์กรทางวิชาชีพ เช่น ทนายความ หรือแพทย์ เป็นต้น ซึ่งเป็นกลุ่มวิชาชีพที่ต้องมีการขึ้นทะเบียนวิชาชีพ เพื่อประโยชน์ของวงการวิชาชีพนั้น ๆ (*assurer la police interne de la profession*)

ประเภทที่สาม ได้แก่ นิติบุคคลตามกฎหมายเอกชน (*les personnes morales de droit privé*) ซึ่งอยู่ภายใต้กฎหมายแพ่ง และการพิจารณาคดีของศาลยุติธรรม สามารถแยกได้เป็น

(1) กลุ่มของบุคคล (*les groupements des personnes*) จะเป็นการรวมกันของบุคคลธรรมดา หรือนิติบุคคลตั้งแต่สองคนขึ้นไป แยกเป็น

(1.1) กลุ่มที่ตั้งขึ้นเพื่อแสวงหากำไร (*but lucratif*) ได้แก่ กลุ่มบุคคลตั้งแต่สองขึ้นนำทรัพย์สินมารวมกันหรือการทำงานร่วมกันเพื่อนำผลประโยชน์ที่ได้รับมาแบ่งปันกัน หรือเพื่อผลประโยชน์ในทางเศรษฐกิจที่จะได้รับ แบ่งเป็น

(1.1.1) หุ้นส่วน บริษัทเอกชน (*société civile*)

ได้แก่ หุ้นส่วน หรือบริษัทที่ตั้งขึ้นโดยวัตถุประสงค์ในทางแพ่ง ไม่ใช่เพื่อวัตถุประสงค์ในการทำการค้า เช่น ห้างหุ้นส่วนที่จัดตั้งเพื่อจัดการเกี่ยวกับกิจการเกษตรกรรม (เกษตรกรถือว่าเป็นผู้ผลิตแม้จะผลิตไปขายต่อก็ไม่ถือเป็นพ่อค้า เพราะการจะเป็นพ่อค้าต้องมีการกระทำ *actes de commerce* เช่น การซื้อมาเพื่อขายต่อ การธนาคาร การซื้อขายหุ้น การให้ประกัน และกิจการนายหน้า เป็นต้น) อย่างไรก็ตามก็อาจมีลักษณะของการแบ่งปันผลประโยชน์ในทางเศรษฐกิจระหว่างสมาชิกได้ อาจจัดตั้งตามกฎหมายทั่วไป (*des sociétés de droit commun*) และเกิดจากกฎหมายพิเศษ เช่น S.C.P. (*Société Civile Professionnelle* หรือบริษัทประกอบวิชาชีพ SCP ทนายความ), S.C.I. (*Société Civile Immobilière* ซึ่งเป็นกรณีที่ร่วมลงทุนในการสร้างตึกโดยให้หุ้นส่วนมีผลประโยชน์ในตึกนั้น แม้จะดูว่าควรจะเป็นเรื่องทางการค้า แต่เนื่องจากเป็นสิทธิเกี่ยวกับอสังหาริมทรัพย์ที่โดยลักษณะแล้วถูกพิจารณาเป็นเรื่องทางแพ่งมาตลอด ดังนั้น ในเรื่องนี้จึงถูกนำมาแยกมาไว้ร่วมกับสิทธิเกี่ยวกับอสังหาริมทรัพย์อื่น ๆ ด้วย)

(1.1.2) หุ้่นส่วน บรืษัท การค้่า (société commerciale)

ได้แก่วัฒนุประสงค้ในการท้่าการค้่า เช่น SNC, SCS, SA เป็นต้น บรืษัทต้่า ง ๆ ที่จ้่ากล่าวถ้่านี้เป็่นบรืษัทที่อยู้ในจ้่าพวกบรืษัทการค้่า หรือ société commercialeเป็่นไปตาม Code de Commerce Article110-1 ซ้่าแยกได้เป็่น

ห้่างหุ้่นส่วน (Société des personnes) เป็่นกลุ่มบรืษัทที่ตัวหุ้่นส่วนมีค้่าความส้่าคัญเพราะ เป็่นกลุ่มที่บุคคลต้่าองรับผิถชอบในห้่านี้ร่วมกั้บรืษัท เช่น SNC (Société en Nom Collectif), SCS (Société en Commandite Simple)

บรืษัท (Société des Capitaux) เป็่นการนำทุนมารวมกัน โดยบรืษัทประภทนี้คุณสมบัติของผู้ถือหุ้่น(actionnaires)จะไม้ใช่สารระส้่าคัญ และหุ้่นส่วนไม้ต้่าองรับผิถในห้่านี้ของบรืษัทเกินกว่าหุ้่นของต่น เช่น SA (Société Anonyme), SAS (Société par actions simplifiées), SCA (Société en commandite par actions)

บรืษัทแบบผสม เป็่นทั้งการรวมของบุคคลและ การรวมกันของทุน เช่น des SARL(Société à responsabilité limitée), des EURL (Entreprise unipersonnelle à responsabilité limitée) เป็่นต้่า

สรุปลความต้่ากต่างระหว้่างองค้กรทางธุรกิจทั้ง 3 ประภท ด้่ากล่าวได้ด้่างนี้

ห้่างหุ้่นส่วน (บุคคลเป็่นส้่าคัญ) (Société des personnes)	บรืษัท (ทุนเป็่นส้่าคัญ) (Société des Capitaux)
ได้แก่ว - SNC (Société en Nom Collectif) อาจเทียบได้กั้บห้่างหุ้่นส่วนสามัญ - SCS (Société en Commandite Simple) อาจเทียบได้กั้บห้่างหุ้่นส่วนจ้่ากั้ต	ได้แก่ว -SA (Société Anonyme) -SAS (Société par actions simplifiées) -SCA (Société en commandite par actions)

<p>ลักษณะสำคัญ</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. สภาพของหุ้นส่วน (les associés) แต่ละคนมีลักษณะเฉพาะตัว (<i>l'intuitus personae</i>) ส่วนสำคัญจะขาดคนใดคนหนึ่งไม่ได้ 2. การจะโอนหุ้นจะต้องได้รับความยินยอมจากหุ้นส่วนคนอื่น 3. หุ้นส่วนของ SNC และหุ้นส่วนที่ไม่จำกัดความรับผิดของ SCS (les commandités de SCS) ถือว่าเป็นพ่อค้า และต้องร่วมรับผิด (<i>est solidaire</i>) ในหนี้ของห้างฯ อย่างไม่จำกัด 	<p>ลักษณะสำคัญ</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. ตัวของผู้เป็นหุ้นส่วนไม่ใช่ส่วนสำคัญ (<i>indifférente</i>) ตัวผู้เป็นหุ้นส่วนอาจไม่รู้จักรักกัน ก็ได้ 2. สิทธิของผู้เป็นหุ้นส่วนเป็นไปที่กำหนดไว้ใน ใบหุ้น (<i>actions négociables</i>) 3. ในหนังสือบริคณห์สนธิ (les statuts) สามารถกำหนดว่าการโอนให้บุคคลที่สามต้องได้รับความยินยอมจากผู้ถือหุ้นอื่นก่อนได้ 4. ผู้เป็นหุ้นส่วนของ S.A. ได้แก่ ผู้ถือหุ้น (<i>actionnaires</i>) จะรับผิดไม่เกินจำนวนทุนในส่วนของ (<i>leur apport</i>) และไม่ถือว่าเป็นพ่อค้า
<p>แบบผสม : S.A.R.L</p>	
<p>ลักษณะสำคัญ</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. ผู้ถือหุ้นรับผิดไม่เกินทุนที่ตนนำมาลงไว้ 2. หุ้นสามารถโอนได้ แต่ไม่ใช่แบบ <i>négociable</i> (หุ้นประเภทนี้สามารถโอนให้แก่กันได้ง่ายและเร็วกว่าการโอนด้วยวิธีทางกฎหมายแพ่ง) 	

(1.2) กลุ่มที่ตั้งขึ้นไม่แสวงหากำไร (but non-lucratif) แบ่งได้ดังนี้

(1.2.1) สมาคม (associations) เป็นการรวมกันของกลุ่มบุคคลธรรมดาที่มีลักษณะร่วมกันอย่างใดอย่างหนึ่ง หรือมีกิจกรรมร่วมกันเพื่อวัตถุประสงค์อื่นที่ไม่ใช่เป็นการแสวงหากำไร สมาคมแตกต่างจากหุ้นส่วนบริษัท

หุ้นส่วนบริษัท (société)	สมาคม (associations)
1. แสวงหากำไร และ 2. มีการแบ่งผลประโยชน์	1. ไม่แสวงหากำไร และ 2. ไม่มีการแบ่งผลประโยชน์

(1.2.2) สหภาพแรงงาน (syndicats professionnels) ตั้งขึ้นเพื่อพิทักษ์ผลประโยชน์ของคนในกลุ่มเช่น กลุ่มลูกจ้าง เป็นต้น โดยจะยังไม่ มีสภาพบุคคลตามกฎหมายจนกว่าจะได้จดทะเบียนที่ mairie โดยกลไกการดำเนินการต่าง ๆ เป็นไป ตามกฎหมายแรงงาน

(1.2.3) กลุ่มทางศาสนา (congrégations religieuses) ก่อตั้งโดยปราศจากอำนาจรองรับ แต่อย่างไรก็จะมีสภาพเป็นนิติบุคคลได้ก็ต่อเมื่อมี décret ของ Conseil d'Etat ออกมากำหนดให้มีสภาพนิติบุคคล

(2) กลุ่มทางทรัพย์สิน (les groupements des biens) กรณีที่ เจ้าของกรรมสิทธิ์ในทรัพย์สินนำทรัพย์สินของตนไปให้จัดการ ทั้งนี้อาจเป็นกรณีที่เจ้าของทรัพย์สินยังมี ชีวิตอยู่ เช่น การตั้งมูลนิธิ (fondation) อย่งไรก็ดีหากเป็นกรณีที่กองทุน (faire une donation) หรือ กองมรดก (legs) ซึ่งเป็นกรณีบุคคลธรรมดา นำทรัพย์สินเพื่อให้จัดการตามที่กำหนดไว้ กรณีนี้จะ ไม่ใช่นิติบุคคล

จะเห็นได้ว่านิติบุคคลในประเทศฝรั่งเศสจะมีความคล้ายคลึงกับนิติบุคคลในประเทศไทย ในหลายๆประการด้วยกัน แต่ก็ยังมีความแตกต่างกันในบางประการเช่นกัน

3.1.1.1 ผู้มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้นิติบุคคล

จากการศึกษารูปแบบนิติบุคคลประเภทต่างๆของประเทศฝรั่งเศส มาแล้วนั้น นิติบุคคลที่มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้นิติบุคคลของประเทศฝรั่งเศส ได้แก่

1. นิติบุคคลในรูปแบบบริษัท อันได้แก่ บริษัทเอกชน² (societies anonyms, SA), บริษัทร่วมทุนแบบง่าย ๆ (Société par actions simplifiées, SAS) ซึ่งน่าจะเทียบ

² โสภณ รัตนกร, คำอธิบายประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ ว่าด้วย หุ้นส่วนและบริษัท(กรุงเทพมหานคร: สำนักพิมพ์นิติบรรณการ, 2545). หน้า 8

ได้กับบริษัทจำกัดในประเทศไทย บริษัทแบบผสม³ (Société en commandite par actions ,SCA) หรือบริษัทในรูปแบบผสม เช่น บริษัทมหาชนจำกัด⁴ (Société à responsabilité limitée,SARL)

2. บริษัทที่บริหารแบบหุ้นส่วน เช่น ครอบครัวเป็นเจ้าของบริษัทมหาชนจำกัด หรือ บริษัทในรูปแบบ SA, SAS, SCA ซึ่งจัดตั้งไม่ถึง 5 ปี รวมถึง บริษัทตามกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ หรือ บริษัทที่ไม่ได้ประกอบการค้า ซึ่งประกอบธุรกิจในด้านอุตสาหกรรม หรือ พาณิชยกรรม และหน่วยงานตามกฎหมายทั่วไป ซึ่งประกอบกิจการทางธุรกิจ เพื่อแสวงหากำไร ก็มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้นิติบุคคลเช่นกัน⁵

3. สหกรณ์

4. องค์กรทางธุรกิจที่ประกอบกิจการซึ่งไม่มีวัตถุประสงค์เพื่อแสวงหากำไร เช่น สมาคม มูลนิธิ

5. นิติบุคคลตามกฎหมายมหาชน เช่น องค์กรมหาชน องค์กรของรัฐ หรือองค์กรตามกฎหมายอื่นๆ เป็นต้น

ส่วนในกรณีห้างหุ้นส่วนหรือหน่วยธุรกิจอื่นที่มีลักษณะคล้ายคลึง ซึ่งหุ้นส่วนทั่วไปร่วมแบ่งกำไรของบริษัทหรือหน่วยธุรกิจในภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา รวมถึงธุรกิจเป็นเจ้าของคนเดียว อาจเลือกเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลก็ได้เช่นกัน

จะเห็นได้ว่า นิติบุคคลตามกฎหมายเอกชนในประเทศฝรั่งเศส ไม่ว่าจะนิติบุคคลนั้นจะประกอบกิจการโดยมีวัตถุประสงค์เพื่อแสวงหากำไรหรือไม่แสวงหากำไรก็ตาม ต่างก็เป็นผู้มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้นิติบุคคลด้วยกันทั้งสิ้น รวมไปถึงนิติบุคคลตามกฎหมายมหาชน ก็มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้นิติบุคคลด้วยเช่นกัน ซึ่งจะแตกต่างกับในประเทศไทย ในส่วนของนิติบุคคลตามกฎหมายมหาชนที่ไม่เป็นหน่วยภาษีในภาษีเงินได้นิติบุคคล จึงไม่มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้นิติบุคคล

3.1.1.2 ผู้ไม่มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้นิติบุคคล

เมื่อนิติบุคคลในประเทศฝรั่งเศสไม่ว่าจะเป็นนิติบุคคลตามกฎหมายเอกชน ซึ่งดำเนินธุรกิจเพื่อแสวงหากำไร เช่น บริษัท ห้างหุ้นส่วน เป็นต้น หรือดำเนินธุรกิจโดยไม่แสวงหากำไร เช่น สมาคม มูลนิธิ เป็นต้น รวมถึง นิติบุคคลตามกฎหมายมหาชน เช่น องค์กร

³ เรื่องเดียวกัน, หน้า 8

⁴ เรื่องเดียวกัน, หน้า 8

⁵ Code General des Impôts Article 206-1

มหาชน องค์กรรัฐบาล เป็นต้น ต่างก็เป็นผู้มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้นิติบุคคลด้วยกันทั้งสิ้น ดังนั้น จึงไม่มีนิติบุคคลใดที่ไม่เป็นผู้มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้นิติบุคคล เว้นแต่จะมีการยกเว้นให้นิติบุคคลใดไม่ต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลไม่ว่าเป็นการชั่วคราว หรือเป็นการถาวร หรือการยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลสำหรับเงินได้บางประเภท และกิจกรรมบางประเภท

สำหรับนิติบุคคลของประเทศฝรั่งเศสบางประเภทที่ได้รับการยกเว้นไม่ต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล ได้แก่

- 1) ส่วนภูมิภาค หรือหน่วยงานที่ตั้งขึ้นระหว่างภูมิภาค
- 2) แผนก หรือหน่วยงานที่ตั้งขึ้นระหว่างแผนก
- 3) ชุมชน
- 4) องค์กรอิสระที่ร่วมมือกันระหว่างประเทศที่มีสิทธิตาม

กฎหมาย (EPCI)

5) การรวมตัวกันของชุมชน หรือบริษัทที่มีการร่วมมือกันกับเทศบาลเฉพาะ หรือกลุ่มเทศบาล และตัวแทนของการบริการสาธารณะ ซึ่งมีวัตถุประสงค์เพื่อดำเนินการหรือให้บริการที่สำคัญตามความต้องการของผู้อยู่อาศัยเทศบาล⁶

นอกจากนิติบุคคลที่ได้กล่าวมาข้างต้นแล้ว ยังมีนิติบุคคลอีกกลุ่มหนึ่งที่ได้รับการยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลเช่นกัน แต่เป็นการยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลเป็นการชั่วคราวเท่านั้น ซึ่งจะต้องเป็นไปตามที่กฎหมายกำหนด นั่นคือ บริษัทที่จัดตั้งขึ้นในเขตที่ไม่ได้เป็นเขตเศรษฐกิจ และเขตที่ไม่ได้เปรียบทางสังคมของประเทศ เช่น Corsica เขตสนับสนุนการลงทุนของธุรกิจขนาดเล็ก (โซน PME) เขตให้ความช่วยเหลือทางภูมิภาค (ZAFR) เขตฟื้นฟูในชนบท (ZRR) เขตพัฒนาเมือง (ZUS) เขตปรับปรุงเมือง (ZRU) เขตเมืองอิสระ (ZFU) เขตฟื้นฟูการจ้างงาน (BER) เขตปรับปรุงพื้นที่ป้องกันการโจมตี (ZAD)⁷ เป็นต้น

อย่างไรก็ตาม นอกจากจะมีการยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลให้แก่นิติบุคคลบางรูปแบบทั้งหมดแล้ว ยังมีการยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลตามประเภทเงินได้ หรือตามกิจกรรมที่ได้กระทำของนิติบุคคลนั้นๆด้วย เช่น การยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลสำหรับเงินได้ที่เกิดจากการนำผลประโยชน์ของทรัพย์สินขององค์กรไม่แสวงหากำไรไปใช้ในกิจกรรมที่ไม่แสวงหากำไร หรือ การยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลสำหรับเงินได้ฝ่ายทุน ขององค์การทางวิทยาศาสตร์ทางการศึกษา และทางสวัสดิการ หรือมูลนิธิ ซึ่งได้รับการรับรองโดยสภาแห่งรัฐ เป็นต้น

⁶ Code General des Impôts Article 207-1-6

⁷ "The French Tax System ".

http://www.impots.gouv.fr/porta/deploiement/p1/fichedescriptive_1006/fichedescriptive_1006.pdf

ดังนั้น ข้อยกเว้นของภาษีเงินได้นิติบุคคลของประเทศฝรั่งเศสนั้น จะมีทั้งกรณีที่ยกเว้นภาษีทั้งหมดของนิติบุคคลนั้นๆ หรือยกเว้นเฉพาะเงินได้บางประเภท หรือยกเว้นเฉพาะกิจกรรมบางประเภทก็เป็นได้

3.1.1.3 ฐานภาษีเงินได้นิติบุคคล

ภาษีเงินได้นิติบุคคลนั้น จะมีฐานในการจัดเก็บภาษีจากรายได้ทั้งหมดของนิติบุคคลที่หามาได้ในประเทศฝรั่งเศสในรอบปีปฏิทิน ซึ่งนอกจากประเทศฝรั่งเศสจะเก็บภาษีจากรายได้แล้ว ยังมีการเก็บภาษีจากส่วนเกินทุนจากการจำหน่ายจ่ายโอนความเป็นเจ้าของของบริษัท รวมถึงส่วนเกินทุนจากการโอนหุ้นของบริษัทอสังหาริมทรัพย์ในตลาดหลักทรัพย์ อีกทั้งยังมีการเก็บภาษีจากค่าสิทธิที่เกิดขึ้น

3.1.1.4 อัตราภาษี

ภาษีเงินได้นิติบุคคลของประเทศฝรั่งเศสนั้น เป็นอัตราภาษีแบบคงที่ เช่นเดียวกับประเทศไทย ซึ่งอัตราภาษีเงินได้นิติบุคคลของประเทศฝรั่งเศส คือ อัตรา 33.33% แต่อย่างไรก็ตาม มีการลดอัตราภาษีเงินได้นิติบุคคลในหลายกรณีด้วยกัน ดังต่อไปนี้

1. อัตรา 15% สำหรับธุรกิจขนาดเล็ก ค่าสิทธิ และส่วนเกินทุนจากการจำหน่ายจ่ายโอนความเป็นเจ้าของในบริษัทตามที่มีคุณสมบัติตามที่กำหนด
2. อัตรา 19% สำหรับ ส่วนเกินจากทุนจากการโอนหุ้นของบริษัทอสังหาริมทรัพย์ในตลาดหลักทรัพย์
3. อัตรา 24%, 15%, 10% สำหรับองค์กรของรัฐ ไม่ว่าจะเป็น องค์กรมหาชน องค์กรอิสระของรัฐ เป็นต้น และองค์กรธุรกิจที่ไม่แสวงหากำไร เช่น สมาคม มูลนิธิ เป็นต้น

ทั้งนี้ อัตราภาษีเงินได้นิติบุคคลของประเทศฝรั่งเศส มีรายละเอียดดังต่อไปนี้

ตาราง 1 อัตราภาษีเงินได้นิติบุคคลของประเทศฝรั่งเศส (corporate income tax rate)

ฐานภาษี	อัตราภาษี %
กรณีทั่วไป	33.33
ธุรกิจขนาดเล็ก	15
ค่าสิทธิ	15
ส่วนเกินทุนจากการจำหน่ายจ่ายโอนความเป็นเจ้าของในบริษัทตามที่มีคุณสมบัติตามที่กำหนด	15
ส่วนเกินจากทุนจากการโอนหุ้นของบริษัทอสังหาริมทรัพย์ในตลาดหลักทรัพย์	19
องค์กรของรัฐ องค์กรธุรกิจที่ไม่แสวงหากำไร	24, 15, 10

3.1.2 การจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลขององค์การมหาชนในประเทศฝรั่งเศส

3.1.2.1 ลักษณะขององค์การมหาชนในประเทศฝรั่งเศส

ในประเทศฝรั่งเศสถือว่ารัฐเป็นนิติบุคคล โดยเป็นนิติบุคคลตามกฎหมายมหาชน แต่กระทรวง ทบวง กรม ของฝรั่งเศสไม่ถือว่าเป็นนิติบุคคล⁸ ซึ่งจะแตกต่างกับของประเทศไทยที่ไม่มีการยอมรับว่ารัฐเป็นนิติบุคคล แต่ถือว่ากระทรวง ทบวง กรม มีฐานะเป็นนิติบุคคล

นอกจากรัฐในประเทศฝรั่งเศสจะมีฐานะเป็นนิติบุคคลตามกฎหมายมหาชนแล้ว ยังมีนิติบุคคลอื่นๆตามกฎหมายมหาชนอีกด้วย ซึ่งอาจแบ่งได้เป็น 2 ประเภทใหญ่ๆ คือ องค์การปกครองทางพื้นที่ (collectivités territoriales) หรือที่เรียกว่าองค์การปกครองท้องถิ่น (collectivités locales) เช่นคอมมูน จังหวัด จังหวัดและดินแดนโพ้นทะเล และอีกประเภทคือ องค์การมหาชน (établissements publics) หรือเรียกอีกชื่อหนึ่งว่า องค์การกระจายอำนาจทางบริหารหรือทางเทคนิคนั่นเอง⁹ เช่น รัฐวิสาหกิจ มหาวิทยาลัย ทั้งนี้ วิทยานิพนธ์ฉบับนี้จะศึกษาเฉพาะ องค์การมหาชนเท่านั้น

องค์การมหาชน (Établissements Publics) หรือ องค์การมหาชนอิสระ¹⁰ หรือบางท่านอาจเรียกว่า องค์การสาธารณะ¹¹ ของฝรั่งเศสนั้นถือเป็นการกระจายอำนาจในรูปแบบหนึ่ง ซึ่งจะมีความเป็นอิสระในการหารายได้ และการควบคุมดูแลของส่วนกลางมากกว่าส่วนงานราชการอื่น นอกจากนี้เมื่อองค์การมหาชนเป็นนิติบุคคลอื่นตามกฎหมายมหาชนแยกต่างหากจากรัฐ กฎหมายจึงยอมให้องค์การมหาชนมีทรัพย์สินของตนเองได้ และแยกจากทรัพย์สินของรัฐ กล่าวคือไม่ถือว่าทรัพย์สินขององค์การมหาชนเป็นทรัพย์สินของรัฐ หรือ ทรัพย์สินของแผ่นดิน

เหตุผลในการจัดตั้งองค์การมหาชนขึ้นในประเทศฝรั่งเศสนั้น มาจากเหตุผลสำคัญ 4 ประการ คือ¹²

1. เหตุผลในแง่วัตถุประสงค์ของกิจการที่จัดทำซึ่งต้องการความเป็นอิสระและหลักประกันในการที่จะไม่มีการแทรกแซง (โดยสายการบังคับบัญชา) จากรัฐ
2. เหตุผลในแง่ระบบบัญชีและงบประมาณ เพื่อให้องค์กรที่จัดตั้งขึ้นเพื่อทำภารกิจนั้นสามารถมีและใช้ระบบงบประมาณ และระบบบัญชีที่ยืดหยุ่นโดยไม่ต้องใช้ระบบ

⁸ โภคิน พลกุล, "นิติบุคคลตามกฎหมายมหาชนของฝรั่งเศส.", หน้า 286

⁹ เรื่องเดียวกัน, หน้า 285

¹⁰ สุรพล นิติไกรพจน์, "ความเป็นไปได้และแนวทางการตรากฎหมายจัดตั้งองค์การมหาชน.", หน้า109

¹¹ อิสระ นิติทัศน์ประกาศ, "กฎหมายปกครองเปรียบเทียบ.", หน้า 88

¹² สมคิด เลิศไพฑูรย์, "ความรู้เบื้องต้นเกี่ยวกับองค์การมหาชนอิสระ.", หน้า 62-63

เดียวกันกับส่วนราชการทั้งหลาย เพื่อให้สามารถสร้างภาพการปฏิบัติงานให้เหมาะสมและทันต่อสถานการณ์ต่างๆ ที่เปลี่ยนแปลงไปได้

3. เหตุผลในแง่ความสัมพันธ์กับรัฐ เพื่อให้องค์กรนี้สามารถมีหลักประกันความเป็นอิสระได้อย่างแท้จริงโดยไม่ต้องอยู่ภายใต้สายการบังคับบัญชา การจัดให้มีฐานะเป็นนิติบุคคลเอกเทศแยกต่างหากจากองค์กรต่างๆของรัฐ จึงเป็นการกำหนดให้องค์การมหาชนอิสระอยู่ภายใต้อำนาจควบคุมกำกับ (la tutelle administrative) ซึ่งเปิดให้มีเสรีภาพในการตัดสินใจและการปฏิบัติงานมากกว่าการอยู่ภายใต้อำนาจบังคับบัญชาโดยตรงขององค์กรต่างๆของรัฐ

4. เหตุผลในแง่ประโยชน์ของบุคลากร เพื่อให้ได้บุคลากรผู้ปฏิบัติงานในองค์การมหาชนอิสระที่มีความเหมาะสมกับภารกิจและมีสถานะพิเศษแตกต่างไปจากสถานะของข้าราชการกับทั้งสามารถกำหนดค่าตอบแทน และสิทธิประโยชน์ตลอดจนเงื่อนไขการทำงานต่างๆให้เหมาะสมสอดคล้องกับภารกิจได้โดยไม่ต้องอิงกับระบบราชการ

เหตุผลทั้งสี่ประการข้างต้นนี้ทำให้มีการจัดโครงสร้างขององค์กรในภาครัฐให้มืองค์การมหาชนอิสระเกิดขึ้นอย่างมากมายในประเทศฝรั่งเศส ซึ่งแต่ละองค์การมหาชนก็จะมี ความแตกต่างกันไปไม่ว่าจะเป็นหลักเกณฑ์เกี่ยวกับทรัพย์สิน บุคลากร หรือแม้กระทั่งการยกเลิ กองค์การมหาชน กฎหมายที่บังคับใช้ก็มีความซับซ้อนและไม่แน่นอนตายตัว กิจกรรมของแต่ละองค์กร ก็มีความหลากหลาย จึงเป็นผลให้โครงสร้างทางการบริหาร และความสัมพันธ์กับรัฐขององค์การ มหาชนมีความซับซ้อนและสับสนอย่างมาก

องค์การมหาชนในประเทศฝรั่งเศส จะมีอยู่ 2 ระดับ คือ องค์การมหาชน ระดับชาติ ซึ่งจัดตั้งขึ้นโดยรัฐบาลระดับชาติ และองค์การมหาชนระดับท้องถิ่น ซึ่งจะจัดตั้งไปได้ 2 ลักษณะ คือ จัดตั้งขึ้นตามมติของสภาองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น และจัดตั้งขึ้นตามกฎหมายของ รัฐสภาแห่งชาติ แต่ไม่ว่าจะเป็นองค์การมหาชนในระดับชาติ หรือระดับท้องถิ่นต่างก็จัดตั้งขึ้นมาเพื่อ รองรับภารกิจและการบริหารงานสาธารณะด้วยกันทั้งสิ้น

แต่อย่างไรก็ตาม หากจะจำแนกประเภทขององค์การมหาชนของประเทศ ฝรั่งเศสออกเป็นประเภทใหญ่ๆ เพื่อให้เห็นความแตกต่างอันเป็นเหตุผลของการจัดระบบโครงสร้าง ทางกฎหมายที่แตกต่างกันสำหรับองค์การมหาชนแต่ละประเภท อาจสามารถแยกองค์การมหาชน ของฝรั่งเศสออกได้เป็น 3 กลุ่มใหญ่ๆ ด้วยกัน คือ

1. องค์การมหาชนทางปกครอง (Etablissement public administrative) ซึ่งเป็นองค์การมหาชนรูปแบบแรกในประเทศฝรั่งเศส และมีจำนวนมากที่สุด โดย

องค์การมหาชนประเภทนี้จะรับผิดชอบภารกิจที่เคยเป็นส่วนหนึ่งของรัฐมาก่อน¹³ และถือเป็นองค์การมหาชนรูปแบบแรกๆที่มีการจัดตั้งขึ้นโดยวัตถุประสงค์ที่จะแบ่งภารกิจที่รัฐเคยเป็นผู้ดำเนินการอยู่เดิมให้แยกไปดำเนินการเพื่อให้เกิดความคล่องตัวและประสิทธิภาพในการบริหารจัดการ

2. องค์การมหาชนในทางวิทยาศาสตร์ วัฒนธรรมและวิชาชีพ (Etablissement public à caractère scientifique, culturel et professionnel) ได้แก่ องค์การมหาชนที่พัฒนามาจากองค์การมหาชนทางปกครองที่มีมาแต่เดิมบนพื้นฐานของภารกิจเฉพาะด้านที่แตกต่างไปจากเดิม โดยองค์การมหาชนประเภทนี้ได้รับมอบหมายภารกิจให้รับผิดชอบกิจกรรมในทางวิทยาศาสตร์ การวิจัย การศึกษาและการส่งเสริมวัฒนธรรมเป็นหลัก¹⁴

3. องค์การมหาชนที่มีลักษณะทางอุตสาหกรรมและการค้า (Etablissement public à caractère industriel et commercial) เป็นองค์การมหาชนที่พัฒนามาจากองค์การมหาชนทางปกครอง โดยเป็นองค์การมหาชนที่มีภารกิจในการจัดทำบริการสาธารณะซึ่งสามารถหารายได้จากการจัดทำภารกิจนั้นๆ โดยตรง และในหลายกรณีรายได้จากการประกอบการก็เพียงพอสำหรับการดำรงอยู่ในทางการเงินและงบประมาณขององค์กรนั้นๆ ได้ด้วย หรือกล่าวอีกนัยหนึ่ง องค์การมหาชนประเภทนี้ ก็คือ รัฐวิสาหกิจที่ต้องการสิทธิพิเศษหรืออำนาจบังคับบางประการต่อประชาชนที่หน่วยทางธุรกิจเอกชน โดยปกติจะมีสิทธิหรืออำนาจพิเศษดังกล่าวไม่ได้ ดังนั้น จึงต้องมาจัดตั้งกิจการดังกล่าวขึ้นในรูปขององค์การมหาชนเพื่อให้กิจการที่มีสภาพรัฐวิสาหกิจนั้นสามารถมีสิทธิและอำนาจพิเศษในฐานะนิติบุคคลมหาชนได้นั่นเอง¹⁵

จากที่กล่าวมาข้างต้น จะเห็นได้ว่าองค์การมหาชนของประเทศฝรั่งเศสถือได้ว่าเป็นแบบอย่างในการจัดตั้งองค์การมหาชนของประเทศอื่นๆ รวมถึงประเทศไทยด้วย ซึ่งแม้ประเทศไทยจะได้นำแนวคิดและหลักการจัดตั้งองค์การมหาชนมาจากประเทศฝรั่งเศสก็ตาม แต่องค์การมหาชนของประเทศไทยยังคงมีความแตกต่างกับองค์การมหาชนของประเทศฝรั่งเศสอยู่บ้าง ตรงที่การจัดตั้งองค์การมหาชนของประเทศไทยจะมีวัตถุประสงค์ที่เน้นด้านการศึกษา สังคม และวัฒนธรรมเป็นหลัก ส่วนด้านอุตสาหกรรมและพาณิชย์กรรมจะเป็นหน้าที่ของรัฐวิสาหกิจ ซึ่งจะแตกต่างกับองค์การมหาชนของประเทศฝรั่งเศสที่มีวัตถุประสงค์ครอบคลุมด้านอุตสาหกรรมและพาณิชย์กรรมได้ด้วย

¹³ สุรพล นิติไกรพจน์, ความเป็นไปได้และแนวทางการตรากฎหมายจัดตั้งองค์การมหาชน., หน้า 113

¹⁴ เรื่องเดียวกัน, หน้า 114

¹⁵ เรื่องเดียวกัน, หน้า 114

3.1.2.2 การเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลขององค์การมหาชนในประเทศฝรั่งเศส

จากการศึกษาหลักการทั่วไปของการเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลของประเทศฝรั่งเศสมาแล้วนั้น จะพบว่าองค์การมหาชนถือเป็นหน่วยภาษีหน่วยหนึ่งของภาษีเงินได้นิติบุคคลของประเทศฝรั่งเศส แม้องค์การมหาชนจะถือเป็นหน่วยงานของรัฐก็ตาม เพราะภาษีเงินได้นิติบุคคลเป็นพื้นฐานของนิติบุคคลทุกประเภท โดยจะจัดเก็บภาษีในรูปแบบภาษีทั่วไปสำหรับนิติบุคคลประเภทบริษัท หรือองค์กรที่ไม่แสวงหากำไร ส่วนกรณีองค์กรที่ไม่แสวงหากำไรนั้นจะจัดเก็บภาษีในรูปแบบพิเศษ ซึ่งรวมถึงองค์การมหาชนด้วย

ทั้งนี้ ภายใต้ Code General des Impôts Article 206-5 นั้น จะพบว่าองค์กรไม่แสวงหากำไรรวมทั้งองค์การมหาชนจะต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลจากรายได้บางประเภทเท่านั้น เช่น รายได้จากการให้เช่าอสังหาริมทรัพย์ รายได้จากการให้สัมปทานการตัดไม้ การทำฟาร์ม และรายได้อื่นๆที่เกี่ยวกับอสังหาริมทรัพย์บางประการ แต่ถ้าเป็นรายได้อื่นๆ เช่น เงินบริจาค การให้โดยเสน่หา เงินอุดหนุนจากรัฐบาล ส่วนเกินทุน หรือกรณีเลิกการประกอบกิจการแล้วมีส่วนเกินทุน ซึ่งถือเป็นกำไร จะไม่ต้องเสียภาษี ดังนั้น โดยหลักแล้วการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลของประเทศฝรั่งเศสในกรณีขององค์การมหาชนนั้น จะเป็นการเก็บภาษีจากรายได้ที่เกิดจากรัพย์สินขององค์การมหาชนนั้นทั้งหมด¹⁶

ส่วนรายได้ที่เกิดจากการหาประโยชน์จากรัพย์สิน ถ้าการหาประโยชน์เป็นส่วนประกอบของกิจการที่ไม่แสวงหากำไรขององค์การมหาชน รายได้ที่เกิดขึ้นก็จะไม่ถูกเก็บภาษี แต่ถ้ารายได้ที่เกิดจากการหาประโยชน์จากรัพย์สิน เป็นการหาประโยชน์ที่ไม่เกี่ยวข้องกับกิจการที่ไม่แสวงหากำไร รายได้นั้นจะต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล

เนื่องจากองค์การมหาชนของประเทศฝรั่งเศสนั้น มีทั้งองค์กรในรูปแบบแสวงหากำไร และไม่แสวงหากำไร ซึ่งองค์การมหาชนในรูปแบบองค์กรที่ไม่แสวงหากำไรบางประเภทจะถูกจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลในรูปแบบพิเศษ ได้แก่¹⁷

¹⁶ Internal revenue service, "ROTTERDAM CONGRESS NATIONAL REPORT-TAXATION OF CHARITIES FRANCE,"

<http://eatlp.org/uploads/public/Report%20Rotterdam/National%20Report%20France.pdf>-IRS

¹⁷ Ibid

1. องค์การทางวิทยาศาสตร์ ทางการศึกษา และทางสวัสดิการ จะได้รับยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลสำหรับรายได้จากทรัพย์สิน ตาม Code General des Impôts Article 206-5
2. องค์การทางสังคมที่เกี่ยวกับที่อยู่อาศัย จะได้รับยกเว้นภาษีสำหรับกิจกรรมที่เป็นผลประโยชน์ต่อสังคม และผลตอบแทนจากการลงทุน ตาม Code General des Impôts Article 207
3. กองทุนบำนาญที่ได้รับอนุญาตให้ลงทุนในตลาดเงินตลาดสินเชื่อการจำนอง ซึ่งกิจกรรมนี้จะถูกพิจารณาว่าเป็นกิจกรรมที่แสวงหากำไร ซึ่งจะต้องถูกจัดเก็บภาษีในอัตราพิเศษ แต่อย่างไรก็ตาม Code General des Impôts Article 219 ได้กำหนดให้บางธุรกรรมของกองทุนบำนาญที่ไม่แสวงหากำไร เสียภาษีในอัตราพิเศษ คือ อัตรา 10% ยิ่งไปกว่าการลงทุนบางประเภท เช่น ดอกเบี้ยจากเงินกู้ยืมหรือ ผลตอบแทนจากการฝากเงิน ซึ่งโดยปกติจะต้องเสียภาษีในอัตรา 24% ก็จะได้รับลดภาษีมาเป็นอัตรา 10% โดยหลักการนี้จะใช้กับกองทุนประกันสังคม กองทุนบำนาญภายใต้การกำกับดูแลของกระทรวงแรงงาน กองทุนสำหรับผู้ว่างงาน และรวมถึงหน่วยงานบางประเภท
4. มูลนิธิ ซึ่งได้รับการรับรองโดยสภาแห่งรัฐ จะได้รับการยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลสำหรับรายได้ฝ่ายทุน ตาม Code General des Impôts Article 206-5
5. กองทุนบริจาคน จะได้รับยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลสำหรับรายได้จากทรัพย์สิน ตาม Code General des Impôts Article 206-5

นอกจากองค์การมหาชนที่ไม่แสวงหากำไรบางประเภทจะถูกจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลในรูปแบบพิเศษ ยังมีองค์การมหาชนที่ไม่แสวงหากำไรบางประเภทที่ได้รับยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลเป็นกรณีพิเศษด้วย¹⁸ ได้แก่

1. กิจกรรมของสหภาพแรงงานที่เกี่ยวข้องกับการศึกษา และการคุ้มครองสิทธิประโยชน์ของสหภาพสำหรับสมาชิก และ ตัวแทน
2. งานแสดง นิทรรศการ กิจกรรมทางกีฬา หรือกิจกรรมทางสังคมอื่นๆ ที่เป็นประโยชน์ต่อเศรษฐกิจของท้องถิ่นซึ่งจัดโดยกลุ่ม “1901 act” ร่วมกับท้องถิ่น
3. กิจกรรมที่ได้ยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม ตาม Code General des Impôts Article 261-7-1 เพื่อจัดหาบริการ หรือสินค้าที่เกี่ยวกับงานระดมทุน และการจัดบริการทางกีฬา วัฒนธรรม การศึกษาของสมาชิกขององค์กรที่เกี่ยวข้องกับกิจกรรมที่ได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม

¹⁸ Ibid

4. กิจกรรมเกี่ยวกับการศึกษาชั้นสูง การวิจัย ที่ดำเนินการโดยสถาบันอิสระ

อย่างไรก็ตาม หากองค์การมหาชนที่ไม่แสวงหากำไรได้ประกอบกิจกรรมที่เป็นการแสวงหากำไรรวมอยู่ด้วยแล้วนั้น ในการเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลจะต้องดำเนินการแบ่งแยกกิจกรรมที่เป็นการแสวงหากำไร และไม่แสวงหากำไรออกจากกัน โดยต้องพิจารณาว่าการจัดสรรทรัพย์สิน บุคลากร ได้ใช้สำหรับกิจกรรมประเภทใด และจัดทำงานบุคคล ซึ่งจะต้องคำนวณแยกกันในแต่ละประเภทกิจกรรม เพื่อการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลที่เหมาะสม ส่วนเกินทุน ถือเป็นกิจการไม่แสวงหากำไร โดยผลขาดทุนของแต่ละกิจกรรมอาจจะนำมาหักลบกับอีกกิจกรรมได้ ดังนั้น การเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลขององค์การมหาชนในประเทศฝรั่งเศสนั้น จะมีต้องพิจารณาถึงกิจกรรมที่องค์การมหาชนนั้นได้กระทำประกอบการพิจารณาเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลด้วย

จะเห็นได้ว่า การเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลขององค์การมหาชนของประเทศฝรั่งเศสนั้นจะแตกต่างกับการเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลขององค์การมหาชนในประเทศไทย เพราะองค์การมหาชนของประเทศฝรั่งเศสจะถือเป็นหน่วยภาษีของภาษีเงินได้นิติบุคคล ในขณะที่องค์การมหาชนของประเทศไทยนั้น ไม่ถือเป็นหน่วยภาษีของภาษีเงินได้นิติบุคคล จึงไม่มีหน้าที่ที่จะต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล ไม่ว่าเงินได้ที่องค์การมหาชนนั้นหามาได้จะมาจากการประกอบกิจกรรมที่แสวงหากำไร หรือไม่แสวงหากำไรก็ตาม

3.1.2.3 อัตราภาษีขององค์การมหาชนในประเทศฝรั่งเศส

จากที่ได้กล่าวมาแล้วในหัวข้อก่อน จะเห็นว่าองค์การมหาชนของประเทศฝรั่งเศสนั้น มีหน้าที่ที่จะต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลเหมือนกันกับบริษัทนิติบุคคล จะแตกต่างกันตรงที่บริษัทนิติบุคคลนั้นจะเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลในอัตรา 33.33% แต่องค์การมหาชนที่ไม่แสวงหากำไรจะได้เสียภาษีเงินได้นิติบุคคลในอัตรารวด คือ 24%, 15% หรือ 10%¹⁹ ตามลำดับ โดยเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลจากเงินได้ที่มาจากสินทรัพย์ขององค์การมหาชน รายได้จากการลงทุน เช่น รายได้จากหุ้นกู้

ในส่วนของอัตราภาษีที่มีด้วยกัน 3 อัตรา คือ อัตรา 24%, 15% และ 10% นั้น อัตรา 24% จะใช้สำหรับรายได้ที่เกิดจากการลงทุน ส่วนอัตรา 15% จะใช้สำหรับกรณีรายได้จากเงินปันผล และสุดท้าย อัตรา 10% จะใช้สำหรับเงินได้จากพันธบัตร

¹⁹ THE FRENCH TAX SYSTEM [Online],

http://www.impots.gouv.fr/porta/deploiement/p1/fichedescriptive_1006/fichedescriptive_1006.pdf

ดังนั้น จะเห็นได้ว่า องค์การมหาชน แม้จะเป็นนิติบุคคลทางมหาชน เป็นหน่วยงานของรัฐก็มีหน้าที่ต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลด้วยกันทั้งสิ้น ซึ่งจะแตกต่างกับองค์การมหาชนของประเทศไทยที่ไม่ต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล

3.2 การจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลขององค์การมหาชนในประเทศสหรัฐอเมริกา

ประเทศสหรัฐอเมริกามีการจัดเก็บภาษีในสองระดับ ได้แก่ การจัดเก็บภาษีในระดับมลรัฐ (State Tax) และการจัดเก็บภาษีในระดับสหพันธรัฐ (Federal Tax) โดยภาษีระดับสหพันธรัฐเป็นแหล่งรายได้หลักของรัฐบาลโดยนำมาเป็นงบประมาณของประเทศถึง 2 ใน 3 ส่วนของงบประมาณรายรับทั้งหมด และภาษีในแต่ละมลรัฐนั้นจะมีความแตกต่างกันไปแล้วแต่นโยบายของมลรัฐนั้นๆว่าจะจัดเก็บภาษีอะไร ในอัตราเท่าไร

3.2.1 หลักการทั่วไปในการเก็บภาษี

นิติบุคคลที่จัดตั้งขึ้นภายใต้กฎหมายของประเทศสหรัฐอเมริกาจะต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลสำหรับเงินได้ทุกประเภทที่ได้รับไม่ว่าจะมาจากแหล่งใด โดยใช้หลัก Worldwide Income ในการจัดเก็บภาษี เช่นเดียวกับนิติบุคคลต่างประเทศที่ประกอบกิจการในประเทศสหรัฐอเมริกาก็จะต้องเสียภาษีให้แก่ประเทศสหรัฐอเมริกาไม่ว่าจะมีเงินได้จากแหล่งใดก็ตาม ทั้งนี้ เนื่องมาจากนิติบุคคลดังกล่าวตกอยู่ภายใต้หลักการเสียภาษีตามหลักถิ่นที่อยู่ (Residence Rule) ในขณะที่นิติบุคคลต่างประเทศที่มีได้ประกอบกิจการในประเทศสหรัฐอเมริกาแต่มีเงินได้เกิดขึ้นในประเทศสหรัฐอเมริกาจะเสียภาษีตามหลักแหล่งเงินได้ (Source Rule)

ทั้งนี้ เงินได้ที่จะต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลของสหรัฐอเมริกานั้น คำนวณโดยนำเงินได้รวมทั้งหมด (Gross income) มาหักออกจากค่าใช้จ่ายที่ได้รับอนุญาต (Allowable deductions)

กฎหมายเกี่ยวกับองค์กรธุรกิจของประเทศสหรัฐอเมริกานั้นในแต่ละมลรัฐจะมีความแตกต่างกัน โดยขึ้นอยู่กับสถานะนิติบัญญัติของแต่ละมลรัฐว่าจะรับหลักการหรือทฤษฎีเรื่องใดของกฎหมายองค์กรธุรกิจไปบัญญัติเป็นกฎหมายของมลรัฐตนตามความเหมาะสมในสภาพเศรษฐกิจและสังคมของมลรัฐนั้นๆ เพราะรัฐธรรมนูญของสหรัฐอเมริกาได้กำหนดให้เป็นอำนาจของรัฐบาลและสภานิติบัญญัติของมลรัฐแต่ละมลรัฐในการออกกฎหมายและกำกับดูแล

อย่างไรก็ดี สถานิติบัญญัติของสหรัฐได้เห็นถึงปัญหาเกี่ยวกับความหลากหลายของกฎหมายองค์กรธุรกิจซึ่งบางมลรัฐมีแนวความคิดที่ขัดแย้งกับกฎหมายของมลรัฐอื่นๆ ทำให้เกิดปัญหา

เกี่ยวกับการใช้บังคับค่อนข้างมากในกรณีที่ต้องชำระธุรกิจค้าขายหรือให้บริการข้ามมลรัฐ ดังนั้น สภานิติบัญญัติหรือสภาองเกรสแห่งสหรัฐจึงได้บัญญัติกฎหมายระดับสหรัฐ คือ Uniform Partnership Act และ General Corporation Law ไว้เพื่อการวินิจฉัยข้อพิพาทเกี่ยวกับกฎหมายองค์กรธุรกิจที่ขัดแย้งกัน หรือองค์กรธุรกิจข้ามมลรัฐ โดยเนื้อหาของกฎหมาย Uniform Partnership Act และ General Corporation Law กำหนดรูปแบบขององค์กรธุรกิจไว้โดยสังเขป ดังนี้²⁰

1) กิจการเจ้าของคนเดียว (Sole Proprietorship) กิจการเจ้าของคนเดียวมีความแตกต่างกันในรายละเอียดของกฎหมายแต่ละมลรัฐ บางมลรัฐให้จดทะเบียนจัดตั้ง บางมลรัฐสามารถจัดตั้งและดำเนินธุรกิจได้ทันทีเมื่อประสงค์ที่จะทำธุรกิจ โดยมีความรับผิดชอบไม่จำกัดจำนวนในนามของบุคคลธรรมดาผู้ลงทุน

2) ห้างหุ้นส่วนสามัญ (General Partnership) มีลักษณะเช่นเดียวกับห้างหุ้นส่วนสามัญตามกฎหมายไทย กล่าวคือ เป็นกิจการที่กำหนดให้หุ้นส่วนทุกคนมีความรับผิดชอบไม่จำกัดจำนวนแบบลูกหนี้ร่วม สำหรับการเสียหายนั้น ห้างหุ้นส่วนสามัญไม่ต้องเสียหายในนามของห้างหุ้นส่วนสามัญ แต่ภาระภาษีนั้นจะเป็นหุ้นส่วนแต่ละคนจะต้องนำส่วนแบ่งกำไรที่ได้รับจากห้างหุ้นส่วนสามัญไปรวมเป็นเงินได้พึงประเมินเพื่อคำนวณเสียหายเงินได้บุคคลธรรมดาต่อไป²¹

3) ห้างหุ้นส่วนจำกัด (Limited Partnership) ลักษณะเช่นเดียวกับห้างหุ้นส่วนจำกัดตามกฎหมายไทย กล่าวคือ เป็นกิจการที่กำหนดให้หุ้นส่วนแบ่งออกเป็น 2 ประเภท คือ หุ้นส่วนแบบจำกัดความรับผิดชอบซึ่งรับผิดชอบในหนี้ของห้างเพียงเท่าที่ตนลงหุ้นไว้ และหุ้นส่วนประเภทไม่จำกัดความรับผิดชอบซึ่งมีความรับผิดชอบไม่จำกัดจำนวนแบบลูกหนี้ร่วม ในการเสียหายของห้างหุ้นส่วนจำกัดนั้นจะเหมือนกับห้างหุ้นส่วนสามัญ²² คือ เสียภาษีในระดับผู้ถือหุ้น (Pass-through) นั่นเอง

4) ห้างหุ้นส่วนจำกัดความรับผิด (Limited Liability Partnership) เป็นห้างหุ้นส่วนที่มีลักษณะพิเศษ คือ หุ้นส่วนทุกคนในห้างจำกัดความรับผิดในหนี้เพียงเท่าที่ส่วนลงทุนเท่านั้น ไม่มีหุ้นส่วนแบบไม่จำกัดความรับผิดในห้างหุ้นส่วนประเภทนี้ ส่วนใหญ่ห้างหุ้นส่วนประเภทนี้จะนิยมจัดตั้งขึ้นในหมู่ผู้ประกอบการวิชาชีพ เช่น แพทย์ วิศวกร ทนายความ เป็นต้น

²⁰ ธีระวุฒิ เต็มสิริวัฒนกุล, "แนวทางการกำหนดมาตรการทางกฎหมายในการจัดเก็บภาษีเงินได้ของนิติบุคคลในเครือเดียวกัน.", หน้า 23-25

²¹ ถุทธิธณ วงศ์นวล, "ปัญหาการจัดเก็บภาษีเงินได้ของสหกรณ์ตามประมวลรัษฎากร" นิตยสารกรมทาบัตินิติต สาขากฎหมายภาษี คณะนิติศาสตร์ (มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2554), หน้า 91

²² เรื่องเดียวกัน, หน้า 91

5) บริษัทจำกัดความรับผิด (Limited Liability Companies : LLCs) เป็นบริษัทที่มีรูปแบบพิเศษโดยผสมผสานคุณลักษณะของบริษัทจดทะเบียน ห้างหุ้นส่วน และกิจการเจ้าของคนเดียวไว้ด้วยกัน ซึ่งค่อนข้างยืดหยุ่นมากในการจัดตั้ง กล่าวคือ บริษัทยึดถือทฤษฎี Piercing theories คือ บริษัทมีตัวตนแยกต่างหากจากผู้ถือหุ้น เช่นเดียวกับบริษัททั่วไป แต่มิได้มีการแบ่งทุนออกเป็นหุ้นเหมือนบริษัทจำกัด ลักษณะเรื่องทุนคล้ายกับห้างหุ้นส่วนมากกว่า กล่าวคือ สมาชิกลงทุนตามข้อตกลงการจัดตั้งบริษัทและดำเนินงาน ในการเสียภาษี บริษัท LLCs สามารถเลือกเสียภาษีแบบบริษัททั่วไป การเสียภาษีแบบ Pass-through Entities โดยนำเงินกำไรหรือขาดทุนของกิจการไปเสียภาษีในนามของผู้ถือหุ้นเอง

6) บริษัท ซี (C corporation) เป็นบริษัทที่กำหนดไว้ในประมวลรัษฎากรของประเทศสหรัฐอเมริกา (Internal Revenue Code) โดยมีลักษณะเช่นเดียวกับบริษัทจำกัดและบริษัทมหาชนจำกัด โดยแบ่งทุนออกเป็นหุ้น ผู้ถือหุ้นมีความรับผิดจำกัดเท่าที่ลงทุน และแยกสถานะผู้ถือหุ้นออกจากบริษัทชัดเจนมอบให้กรรมการบริษัทเป็นผู้บริหารบริษัท และเป็นบริษัทประเภทเดียวที่สามารถนำหลักทรัพย์เข้าจดทะเบียนกับตลาดหลักทรัพย์ของประเทศสหรัฐอเมริกาได้

7) บริษัท เอส (S Corporation)²³ เป็นนิติบุคคลแยกต่างหากจากตัวผู้ถือหุ้น บริษัทเอสมีลักษณะเช่นเดียวกับ C Corporation แตกต่างกันเพียงจำนวนผู้ถือหุ้นที่ประมวลรัษฎากรกำหนดให้มีผู้ถือหุ้นได้สูงสุดไม่เกิน 75 คน ในการเสียภาษี S Corporation เสียภาษีในระดับผู้ถือหุ้นตามหลัก Pass-through Entity หรือ flow-through นั่นเอง

จะเห็นได้ว่า รูปแบบองค์กรธุรกิจของสหรัฐอเมริกามีความหลากหลายมากตามแต่กฎหมายภายในของรัฐต่างๆจะกำหนดรูปแบบ ดังนั้น ในแง่ของการเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลระดับสหรัฐ ประมวลรัษฎากรของประเทศสหรัฐอเมริกา (Internal Revenue Code) จึงกำหนดให้นิติบุคคลทั้งหลายที่จะเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลต้องทำการตรวจสอบคุณสมบัติของผู้มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้นิติบุคคลเสียก่อน

3.2.1.1 ผู้มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้นิติบุคคล

ตามกฎหมายของประเทศสหรัฐอเมริกาได้กำหนดให้บริษัท (Corporation) เป็นผู้มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้นิติบุคคล²⁴ แต่ประมวลรัษฎากรของประเทศสหรัฐอเมริกา (The Internal Revenue Code) มิได้ให้คำนิยามคำว่า “บริษัท” ไว้ ซึ่งแตกต่างจากประมวลรัษฎากรของไทยที่ได้กำหนดนิยามคำว่า “บริษัทและหุ้นส่วนนิติบุคคล” ไว้ อย่างไรก็ตาม ในคดี

²³ S Corporation มาจาก Subchapter S Corporation ตาม Internal Revenue Code Section 1363

²⁴ Internal Revenue Code Section 11 to 12

Morrissey V.Comm.,296 U.S.344, 16 AFTR 1274 (1935) ศาลไ้วินิจฉัยว่าบริษัทต้องมีองค์ประกอบ 6 ข้อ ดังนี้²⁵

- 1) ต้องเป็นองค์กร
- 2) ต้องมีวัตถุประสงค์ในการประกอบการค้าหรือธุรกิจและแบ่งกำไรให้แก่สมาชิก
- 3) ต้องมีความดำรงอยู่ตลอดไป โดยไม่คำนึงถึงความตาย การไร้ความสามารถหรือการถอนตัวของสมาชิก
- 4) ต้องมีการบริหารโดยผู้แทนของสมาชิก
- 5) สมาชิกรับผิดชอบในหนี้สินขององค์กรโดยจำกัด และ
- 6) สมาชิกมีสิทธิที่จะโอนหุ้นหรือผลประโยชน์ที่ได้จากกิจการให้แก่ผู้ใดก็ได้โดยไม่ต้องได้รับความยินยอมจากสมาชิกอื่น

หากไม่เข้าองค์ประกอบทั้ง 6 ข้อดังกล่าวก็ไม่ถือเป็นบริษัท แต่ต่อมากรมสรรพากรประเทศสหรัฐอเมริกาได้ออกกฎ (Regulation) ว่าองค์กรที่ไม่ได้จดทะเบียนเป็นนิติบุคคล (Unincorporated Organization) ไม่ถือเป็นบริษัท เว้นแต่องค์กรนั้นจะมีคุณสมบัติของความเป็นบริษัท 4 ข้อ ดังนี้

- 1) มีความดำรงคงอยู่ตลอดไป โดยไม่คำนึงถึงความตาย การไร้ความสามารถหรือการถอนตัวของสมาชิก
- 2) มีการบริหารบริษัทโดยผู้แทนของสมาชิก
- 3) สมาชิกรับผิดชอบในหนี้สินขององค์กรโดยจำกัด และ
- 4) สมาชิกมีสิทธิที่จะโอนหุ้นหรือผลประโยชน์ที่ได้จากองค์กรให้แก่ผู้ใดก็ได้โดยไม่ต้องได้รับความยินยอมจากสมาชิกอื่น

²⁵ ชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม, คำอธิบายกฎหมายภาษีอากร (ภาษีเงินได้นิติบุคคล) *Corporatr Income Tax* เล่ม 2 (กรุงเทพมหานคร: สถาบัน T.Train Center). หน้า 19-20

นอกจากคุณสมบัติ 4 ข้อดังกล่าวแล้วยังจะต้องปรากฏว่าองค์กรนั้นมีวัตถุประสงค์ประกอบกิจการเพื่อแสวงหากำไรด้วย จึงจะถือว่าองค์กรนั้นเป็นบริษัท²⁶

ดังนั้น พอสรุปได้ว่า ผู้มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้นิติบุคคลของประเทศสหรัฐอเมริกา นั้น มีทั้งวิสาหกิจหรือองค์กรธุรกิจที่จดทะเบียนเป็นนิติบุคคลตามกฎหมาย และวิสาหกิจหรือองค์กรธุรกิจที่มีได้จดทะเบียนเป็นนิติบุคคล ซึ่งวิสาหกิจหรือองค์กรธุรกิจที่มีได้จดทะเบียนเป็นนิติบุคคลจะมีหน้าที่เสียภาษีเงินได้นิติบุคคลก็ต่อเมื่อมีคุณสมบัติตรงกับกฎ (Regulation) ที่กรมสรรพากรของประเทศสหรัฐอเมริกาได้ออกไว้ข้างต้น ซึ่งต่างกับผู้มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้นิติบุคคลในประเทศไทย โดยทั่วไปแล้วจะต้องเป็นวิสาหกิจหรือองค์กรธุรกิจที่ได้จดทะเบียนเป็นบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลหรือมูลนิธิสมาคม เว้นแต่กิจการร่วมค้าเท่านั้นที่ว่าเป็นผู้มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้นิติบุคคล แม้จะมีได้จดทะเบียนเป็นนิติบุคคลก็ตามก็ยังมีหน้าที่ในการเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล

แต่อย่างไรก็ตาม จากรูปแบบขององค์กรธุรกิจในประเทศสหรัฐอเมริกาซึ่งมีมากมายหลายรูปแบบนั้น แต่องค์กรธุรกิจในประเทศสหรัฐอเมริกาที่จะต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลนั้น กฎหมายภาษีอากรของประเทศสหรัฐอเมริกาคำหนดเฉพาะบริษัทซึ่งได้รับการจัดตั้งตามกฎหมายที่มีลักษณะเดียวกับบริษัท ซี (C Corporation) เท่านั้น โดยจะถูกจัดเก็บเสียภาษีใน 2 ระดับ คือระดับบริษัทจากกำไรสุทธิ และระดับผู้ถือหุ้นในรูปแบบเงินปันผล ในขณะที่บริษัท เอส (S Corporation) ส่วนใหญ่เสียภาษีเงินได้ด้วยระบบส่งผ่าน (Pass-through) เว้นแต่การทำให้เข้าคุณสมบัติบางอย่างจึงจะเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลได้²⁷ อย่างไรก็ตาม ประเทศสหรัฐอเมริกาได้กำหนดให้หน่วยธุรกิจทั้งหลาย (Business Entities) เป็นผู้ประเมินตนเองว่าจะต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลหรือไม่ โดยอาศัยแบบฟอร์มทางภาษี ซึ่งบริษัททั้งหลายจะต้องใช้แบบฟอร์มของกรมสรรพากรของประเทศสหรัฐอเมริกา (Internal revenue service : IRS) ในการตรวจสอบคุณสมบัติ เพื่อที่จะทราบอย่างชัดเจนว่าต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล หรือเสียภาษีด้วยระบบส่งผ่าน (Pass-through) เหตุที่ประเทศสหรัฐอเมริกาจำเป็นต้องมีแบบฟอร์มดังกล่าวเนื่องจากความหลากหลายของกฎหมายห้างหุ้นส่วนบริษัทของมลรัฐต่างๆที่แตกต่างกัน

²⁶ เรื่องเดียวกัน, หน้า 19-20

²⁷ อีระวุฒิ เต็มสิริวัฒนกุล, "แนวทางการกำหนดมาตรการทางกฎหมายในการจัดเก็บภาษีเงินได้ของนิติบุคคลในเครือเดียวกัน.", หน้า 26

3.2.1.2 ผู้ไม่มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้นิติบุคคล

จากรูปแบบองค์กรธุรกิจในประเทศสหรัฐอเมริกาที่ได้กล่าวมาข้างต้นนั้น จะเห็นว่าเมืองธุรกิจหลายประเภทที่ไม่มีหน้าที่ภาษีเงินได้นิติบุคคลของประเทศไทย ไม่ว่าจะเป็นบริษัทรูปแบบ เอส (S Corporation) ห้างหุ้นส่วน (partnerships) บริษัทจำกัดความรับผิด (Limited Liability Companies : LLCs) ต่างก็ไม่ต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล แต่จะเสียภาษีด้วยระบบส่งผ่าน (Pass-through) คือ เสียภาษีในระดับของผู้ถือหุ้น หรือเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาแทน

นอกจากองค์กรธุรกิจดังกล่าวแล้ว ยังมีองค์กรอื่นๆที่ได้รับการยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลของประเทศไทยอีกด้วย ทั้งนี้ การยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลของประเทศไทยนั้น จะอยู่ภายใต้หลักเกณฑ์และเงื่อนไขของ Internal Revenue Code Section 501 ซึ่งหนึ่งในองค์กรที่ได้รับการยกเว้นไม่ต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล ก็คือ หน่วยงานของรัฐ โดยได้รับการยกเว้นไม่ต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลของรัฐบาลกลาง เว้นแต่จะมีการระบุไว้อย่างชัดเจนว่าไม่ได้รับการยกเว้นภาษีภายใต้ Internal Revenue Code Section 501 เช่น กรณีวิทยาลัยหรือมหาวิทยาลัย เป็นต้น ในการจะพิจารณาว่าเป็นหน่วยงานของรัฐที่เข้าข่ายที่จะได้รับการยกเว้นภาษีหรือไม่นั้นจะขึ้นอยู่กับข้อเท็จจริงเป็นกรณีๆไป โดยพิจารณาว่ากิจกรรมของหน่วยงานของรัฐนั้นเข้าข่ายอยู่ในประเภทของกิจกรรมที่เกี่ยวข้องกับภาคของรัฐหรือไม่ หรือมีการควบคุมดูแลโดยภาครัฐหรือไม่ หรือได้รับการสนับสนุนทางการเงินจากภาครัฐสำหรับการทำกิจกรรมนั้นๆ หรือไม่

นอกจากหน่วยงานของรัฐจะได้รับการยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลแล้ว องค์กรที่ไม่แสวงหากำไรก็ถือเป็นอีกองค์กรหนึ่งที่ได้รับการยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลของประเทศไทย แต่อย่างไรก็ตาม การยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลขององค์กรไม่แสวงหากำไรนั้น จะต้องพิจารณาถึงวัตถุประสงค์เริ่มแรกขององค์กรไม่แสวงหากำไรว่าเป็นไปตามหลักเกณฑ์และเงื่อนไขของได้รับการยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลหรือไม่ หากองค์กรไม่แสวงหากำไรมีวัตถุประสงค์ตรงตามหลักเกณฑ์และเงื่อนไขที่กฎหมายกำหนด องค์กรไม่แสวงหากำไรนั้นก็จะได้รับการยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลเช่นกัน แต่หากองค์กรไม่แสวงหากำไรที่ได้รับการยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลดำเนินธุรกิจที่ไม่เกี่ยวข้องกับวัตถุประสงค์ขององค์กรไม่แสวงหากำไร เงินได้จากธุรกิจที่ไม่เกี่ยวข้องกับวัตถุประสงค์นั้น จะต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล ถือเป็นข้อยกเว้นของการไม่เสียภาษีเงินได้นิติบุคคลขององค์กรไม่แสวงหากำไร

3.2.1.3 ฐานภาษีเงินได้นิติบุคคล

ในการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลของประเทศสหรัฐอเมริกา²⁸ นั้น ใช้ฐานภาษีเงินได้รวมทั้งหมด (Gross income) มาหักออกจากค่าใช้จ่ายที่ได้รับอนุญาต (Allowable deductions) แล้วจึงนำไปคำนวณเพื่อเสียภาษีตามอัตราที่ได้มีการกำหนดไว้ต่อไป

3.2.1.4 อัตราภาษี

เมื่อองค์กรธุรกิจของประเทศสหรัฐอเมริกาได้ทำการประเมินตนเองตามแบบฟอร์มที่สรรพากรของประเทศสหรัฐอเมริกาได้กำหนดเพื่อตรวจสอบว่าเป็นองค์กรธุรกิจที่จะต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลหรือไม่ และพบว่าตนเป็นองค์กรธุรกิจที่จะต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลแล้ว ก็จะต้องมาพิจารณาถึงอัตราภาษีที่จะต้องเสียภาษีต่อไป

อัตราภาษีเงินได้นิติบุคคลของประเทศสหรัฐอเมริกา²⁸ นั้น เป็นการเก็บภาษีในอัตราก้าวหน้า ในลักษณะของ Marginal Tax rate โดยอัตราภาษีเงินได้นิติบุคคลของประเทศสหรัฐอเมริกา (Federal tax rate) นั้น จะเริ่มเก็บอัตรา 15% ไปจนถึง 39% โดยจะแบ่งช่วงการเสียภาษีตามจำนวนเงินที่ต้องเสียภาษี ซึ่งจำนวนนี้ได้รวมภาษีของมลรัฐและภาษีของรัฐบาลท้องถิ่น (State and local income tax) ไว้แล้ว ดังนั้น หากองค์กรธุรกิจของประเทศสหรัฐอเมริกาได้เสียภาษีเงินได้นิติบุคคลให้แก่มลรัฐหรือท้องถิ่น (State and local income tax) ไว้แล้ว ก็สามารถนำภาษีที่ได้เสียไปมาหักออกจากภาษีเงินได้ของรัฐบาลกลาง (Federal tax) ได้

ทั้งนี้ อัตราภาษีเงินได้นิติบุคคลของประเทศสหรัฐอเมริกา มีรายละเอียดดังต่อไปนี้

จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย
CHULALONGKORN UNIVERSITY

²⁸ พรนภา ผดุงเกียรติวงศ์, "หลักการจัดเก็บภาษีอากรในตราสารหนี้" วิทยานิพนธ์หลักสูตรปริญญานิติศาสตรมหาบัณฑิต ภาควิชานิติศาสตร์ บัณฑิตวิทยาลัย (จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย ปีการศึกษา 2539). หน้า 130

ตาราง 2 อัตราภาษีเงินได้นิติบุคคลของสหพันธรัฐ (Federal corporate income tax rate)²⁹

ฐานเงินได้ที่ต้องเสียภาษี (Taxable income) (\$)	อัตราภาษี (Tax Rate) (%)
0 – 50,000	15%
50,001 – 75,000	\$7,500 + 25% of the amount over 50,000
75,001 – 100,000	\$13,750 + 34% of the amount over 75,000
100,001 – 335,000	\$ 22,250 + 39% of the amount over 100,000
335,001 – 10,000,000	\$113,900 + 34% of the amount over 335,000
10,000,001 – 15,000,000	\$3,400,000 + 35% of the amount over 10,000,000
15,000,001 – 18,333,333	\$5,150,000 + 38% of the amount over 15,000,000
มากกว่า 18,333,333	35%

3.2.2 การจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลขององค์การมหาชนในประเทศสหรัฐอเมริกา

3.2.2.1 ลักษณะขององค์การมหาชนในประเทศสหรัฐอเมริกา

ประเทศสหรัฐอเมริกาเป็นประเทศที่ปกครองในรูปแบบสหพันธรัฐ (Federal Republic) เนื่องจากประเทศสหรัฐอเมริกาจะประกอบไปด้วยรัฐต่างๆหลากหลายรัฐ ระบบสหพันธรัฐ (Federal Republic) จึงเป็นระบบที่สร้างความสัมพันธ์ในการใช้อำนาจรัฐบาลกลาง และรัฐบาลมลรัฐ ซึ่งแต่ละรัฐในประเทศสหรัฐอเมริกาต่างก็มีรัฐบาลเป็นของตนเอง ดังนั้น หน่วยงานของรัฐของประเทศสหรัฐอเมริกาจึงมีทั้งรัฐบาลกลาง รัฐบาลท้องถิ่น รวมถึงองค์การส่วนท้องถิ่น

อย่างไรก็ตาม ประเทศสหรัฐอเมริกาได้มีการจัดตั้งหน่วยงานของรัฐที่เรียกว่า Instrumentality ขึ้นเพื่อเป็นเครื่องมือในการบริหารงานของรัฐให้มีประสิทธิภาพมากยิ่งขึ้น ซึ่งการจัดตั้ง Instrumentality นั้นสามารถจัดตั้งได้ทั้งโดยรัฐบาลกลาง หรือรัฐบาลท้องถิ่น ทั้งนี้ Instrumentality จะถูกควบคุมดูแลโดยรัฐบาลกลาง หรือรัฐบาลของแต่ละท้องถิ่นนั้นๆ ดังนั้น

²⁹ Internal Revenue Code Section 11

Instrumentality ของประเทศสหรัฐอเมริกาจึงเทียบได้กับองค์การมหาชนของประเทศไทย และของประเทศฝรั่งเศส ดังนั้น ในการศึกษาครั้งนี้จึงขอเรียก “Instrumentality” ว่า “องค์การมหาชน”

ในการจัดตั้งองค์การมหาชน (Instrumentality) ของประเทศสหรัฐอเมริกา นั้น จะมีหลักเกณฑ์ในการพิจารณาว่าหน่วยงานใดถือเป็นองค์การมหาชน (Instrumentality) ดังต่อไปนี้

1. ถูกจัดตั้งขึ้นเพื่อวัตถุประสงค์ของรัฐ และมีพันธกิจเกี่ยวกับการปฏิบัติงานของภาครัฐ
2. ปฏิบัติหน้าที่ในนามของหน่วยงานระดับรัฐ มลรัฐ หรือหน่วยงานทางการเมืองอื่นๆ
3. มีผลประโยชน์ในระดับเอกชนมาเกี่ยวข้อง หรือหน่วยงานระดับรัฐ หรือหน่วยงานทางการเมืองมีอำนาจและประโยชน์ต่อเจ้าของหรือไม่
4. มีการควบคุมหรือดูแลของหน่วยงานอื่นๆ ให้มอบหมายหน้าที่ในกิจการองค์กรสาธารณะต่างๆ
5. ต้องมีกฎหมายจัดตั้งหรือกำหนดหลักเกณฑ์และเงื่อนไขเกี่ยวกับการดำเนินงาน ไม่ว่าจะทางตรงหรือทางอ้อม
6. มีความเป็นอิสระในการใช้งบประมาณของหน่วยงาน
7. มีการจัดหาแหล่งที่มาของรายได้ (เงินสนับสนุน) ที่ใช้ในการบริหารงาน

ตัวอย่างในการพิจารณาว่าเป็นองค์การมหาชน (Instrumentality) หรือไม่ ดังต่อไปนี้³⁰

1. Q เป็นสมาคมที่ไม่ได้จดทะเบียน ตั้งขึ้นโดยหน่วยงานประกันภัยของมลรัฐ เพื่อสนับสนุนความเป็นอันหนึ่งอันเดียวกันในการออกกฎหมายประกันภัย การออกคำสั่งของหน่วยงาน การเผยแพร่ข้อมูลข่าวสารให้แก่เจ้าหน้าที่ และปกป้องผลประโยชน์ของผู้เอาประกันภัย สมาชิกของ Q ได้แก่ กรรมการ ผู้จัดการ ซึ่งกำหนดโดยกฎหมาย มีหน้าที่ควบคุมดูแลธุรกิจประกันภัยตามมลรัฐต่างๆ ถูกกำกับดูแลโดยเจ้าหน้าที่ที่ถูกเลือกมาจากสมาชิก โดยเงินได้จะได้รับจากบริษัทประกันภัยที่ถูกเรียกเก็บโดยรัฐ และเงินอุดหนุนของรัฐ การขายข้อมูล ในการประเมินมูลค่าหลักทรัพย์ ไม่มีการนำเงินกำไรสุทธิไปจ่ายให้กับผู้ใด ถือว่า Q เป็นสมาคมไม่แสวงหากำไร ถือเป็นองค์การมหาชน

³⁰ Internal revenue service, "E.Instrumentalities," www.irs.gov/pub/irs-tege/eotopice90.pdf.

2. R เป็นเขตคุ้มครองพื้นดินและพื้นน้ำ ถูกตั้งให้มีฐานะเป็นบริษัทเอกชนที่ไม่มีหุ้นบุคคลธรรมดา มีกฎหมายมลรัฐควบคุมการทำหน้าที่ขององค์กร ให้เจ้าหน้าที่ไปช่วยเพื่อที่จะทำให้องค์กรปฏิบัติหน้าที่อย่างถูกต้อง เหมาะสม เจ้าหน้าที่ไม่มีอำนาจในการบริหารบริษัท R นี้ไม่เข้าองค์ประกอบขององค์การมหาชน เพราะมีการส่งเจ้าหน้าที่ไปดูแล

3. S ดูแลด้านสวัสดิภาพของเมือง จัดตั้งโดยองค์กรท้องถิ่นของรัฐไม่มีกฎหมายให้อำนาจจัดตั้งองค์กรดังกล่าว เป็นบริษัทไม่แสวงหากำไรทั่วไปมีอำนาจกำกับดูแลกิจกรรมการเป็นเจ้าหน้าที่ของท้องถิ่น มีหน้าที่เผยแพร่บทความ จัดการประชุม สืบสวน โครงการวิจัยของรัฐ เผยแพร่ในรูปแบบแผ่นพับ ให้การสนับสนุนการสัมมนา เงินได้มาจากค่าสมาชิก ค่าจำหน่ายสิ่งพิมพ์ การจัดสัมมนา ไม่ถือเป็นองค์การมหาชน เพราะไม่มีการควบคุมโดยเจ้าหน้าที่ของรัฐ ถือเป็นบริษัทเอกชน

4. T ตั้งขึ้นโดยบริษัทท้องถิ่น 3 บริษัท โดยตกลงที่จะจัดการสิ่งอำนวยความสะดวกด้านนันทนาการให้แก่ผู้อยู่อาศัยและชุมชนที่อยู่ติดกัน ควบคุมดูแลโดยคณะกรรมการที่แต่งตั้งโดยองค์กรท้องถิ่น คณะกรรมการจะต้องอาศัยอยู่ในท้องถิ่น แต่อาจไม่ใช่เจ้าหน้าที่ของรัฐ มีอำนาจออกพันธบัตรเพื่อนำเงินมาใช้ในโครงการตามที่คณะกรรมการร้องขอ หากมีทรัพย์สินที่ได้มาจะครอบครองเพียงเท่าจำนวนประชากร ถ้าหากมีการเลิกบริษัทก็จะขายทรัพย์สินและนำมาแบ่งกัน ถือว่า T เป็นองค์การมหาชน

ดังนั้น จะเห็นได้ว่า ความเป็นองค์การมหาชน (Instrumentality) ของประเทศสหรัฐอเมริกาจะจัดตั้งขึ้นในรูปแบบของบริษัท ของสมาคม หรือรูปแบบอื่นใดก็สามารถทำได้ เพียงแต่ต้องเป็นไปตามหลักเกณฑ์ เงื่อนไขที่กำหนดไว้

3.2.2.2 การเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลขององค์การมหาชนในประเทศสหรัฐอเมริกา

การยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลของประเทศสหรัฐอเมริกานั้น องค์กรที่จะได้รับการยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลจะถูกระบุไว้ใน Internal Revenue Code Section 501 และ Section 521 โดยองค์กรจะได้รับการยกเว้นต่อเมื่อองค์กรนั้นมีวัตถุประสงค์หลักเข้าข่ายตามที่กำหนดไว้ใน Internal Revenue Code กรณีที่องค์กรนั้นประกอบธุรกิจหลายประเภท องค์กรจะได้รับการยกเว้นภาษีหรือไม่ขึ้นอยู่กับว่าองค์กรนั้นสามารถทำให้หมดข้อสงสัยในการดำเนินการค้าที่แสวงหากำไรหรือไม่ตามบทบัญญัติกฎหมายที่เฉพาะเจาะจง³¹ ซึ่งองค์กรที่ได้รับการยกเว้นภาษีเงินได้

³¹ Internal revenue service, " 7.27.4 Taxation of Unrelated Business Income," www.irs.gov/irm/part7/irm_07-027-004.html.

นิติบุคคลของประเทศสหรัฐอเมริกาตาม Internal Revenue Code Section 501 (c) เช่น มูลนิธิ
องค์กรทางศาสนา องค์กรทางวิทยาศาสตร์ เป็นต้น

หน่วยงานของรัฐถือเป็นอีกหน่วยงานหนึ่งที่ได้รับการยกเว้นภาษีเงินได้
นิติบุคคลตาม Internal Revenue Code Section 501 โดยหน่วยงานของรัฐจะได้รับการยกเว้น
ภาษีเงินได้นิติบุคคลไม่ว่าเงินได้ที่เกิดจะมาจากธุรกิจที่เกี่ยวข้องกับวัตถุประสงค์หรือไม่เกี่ยวข้องกับ
วัตถุประสงค์ก็ตาม โดยไม่ถือว่าหน่วยงานของรัฐเป็นหน่วยภาษีของเงินได้จากธุรกิจที่ไม่เกี่ยวข้อง
ดังนั้น องค์กรมหาชนของประเทศสหรัฐอเมริกาซึ่งถือเป็นหน่วยงานของรัฐจึงได้รับการยกเว้นภาษี
เงินได้นิติบุคคล

อย่างไรก็ตาม การยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลให้แก่หน่วยงานของรัฐนั้นได้มี
ข้อยกเว้นสำหรับกรณีวิทยาลัยหรือมหาวิทยาลัย ไม่ว่าวิทยาลัยหรือมหาวิทยาลัยนั้นจะเป็นของรัฐ
หรือเป็นกรณีที่หน่วยงานของรัฐหรือหน่วยงานทางการเมืองของรัฐเป็นเจ้าของก็ตาม โดยรัฐนั้นจะ
หมายถึงทั้งรัฐบาลภายในประเทศ และรัฐบาลต่างประเทศด้วย³² หากวิทยาลัยหรือมหาวิทยาลัยได้
ดำเนินธุรกิจที่ไม่เกี่ยวข้องกับวัตถุประสงค์ที่ได้รับการยกเว้น นั่นก็คือ เพื่อความก้าวหน้าทางการศึกษา
แล้ว เงินได้จากธุรกิจที่ไม่เกี่ยวข้องจะต้องนำมาเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล ดังนั้น จะเห็นได้ว่าแม้
วิทยาลัยหรือมหาวิทยาลัยของรัฐซึ่งถือว่าเป็นหน่วยงานของรัฐจะมีวัตถุประสงค์ที่ไม่แสวงหากำไร
จึงถือว่าเป็นองค์กรที่ได้รับการยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลก็ตาม แต่หากวิทยาลัยหรือมหาวิทยาลัยมี
เงินได้จากการดำเนินธุรกิจที่ไม่เกี่ยวข้องกับวัตถุประสงค์ในการยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคล วิทยาลัย
หรือมหาวิทยาลัยก็ถือเป็นหน่วยภาษีในส่วนของเงินได้จากธุรกิจที่ไม่เกี่ยวข้องกับวัตถุประสงค์

การจัดเก็บภาษีจากเงินได้จากธุรกิจที่ไม่เกี่ยวข้องของวิทยาลัยหรือ
มหาวิทยาลัยนั้น ไม่ต้องคำนึงว่าเงินได้จากธุรกิจที่ไม่เกี่ยวข้องนั้นจะเป็นเงินได้ที่มาจากการดำเนิน
กิจกรรมของวิทยาลัยหรือมหาวิทยาลัย หรือขององค์กรที่มหาวิทยาลัยและวิทยาลัยถือหุ้น หรือของ
นิติบุคคลที่จัดตั้งขึ้นและเป็นเจ้าของบริษัทย่อย หากกิจกรรมทางธุรกิจนั้นไม่เกี่ยวข้องกับวัตถุประสงค์
ของมหาวิทยาลัย เงินได้ที่เกิดขึ้นจากธุรกิจที่ไม่เกี่ยวข้องนั้นจะต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล ถ้าเจ้าของ
บริษัทในเครือมีวัตถุประสงค์หลักในการดำเนินการเกี่ยวกับการค้าหรือธุรกิจอื่นใดมากกว่าการที่ถือ
กรรมสิทธิ์ในทรัพย์สินและหารายได้จากทรัพย์สินนั้น ก็จะไม่ได้รับการยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคล

จากที่กล่าวมาข้างต้น จะเห็นได้ว่าแม้องค์กรมหาชนกรณีวิทยาลัยหรือ
มหาวิทยาลัยนั้นจะได้รับยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลก็ตาม แต่ถ้าวิทยาลัยหรือมหาวิทยาลัยนั้นมีเงินได้

³² Internal revenue service, "E.Instrumentalities". www.irs.gov/pub/irs-tege/eotopice90.pdf

จากธุรกิจที่ไม่เกี่ยวข้องกับวัตถุประสงค์ของวิทยาลัยกับมหาวิทยาลัยแล้ว เงินได้นั้นจะต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล ดังนั้น จึงควรศึกษาลักษณะของเงินได้จากธุรกิจการค้าที่ไม่เกี่ยวข้องกับวัตถุประสงค์ และการคำนวณภาษีเงินได้นิติบุคคลของเงินได้จากธุรกิจที่ไม่เกี่ยวข้องกับวัตถุประสงค์ เพื่อที่จะได้เข้าใจถึงการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลของเงินได้จากธุรกิจที่ไม่เกี่ยวข้องกับวัตถุประสงค์

ลักษณะของเงินได้จากธุรกิจการค้าที่ไม่เกี่ยวข้อง

เงินได้จากธุรกิจที่ไม่เกี่ยวข้องนั้น จะเป็นเงินได้จากการค้าหรือธุรกิจที่ดำเนินการโดยปกติขององค์กรที่ได้รับการยกเว้น โดยเป็นเงินได้ที่ไม่เกี่ยวข้องอย่างเป็นทางการปฏิบัติหน้าที่ขององค์กรตามวัตถุประสงค์ที่ได้รับการยกเว้น ยกเว้นว่าองค์กรใช้กำไรมาจากกิจกรรมนั้น

ทั้งนี้ คำว่า “การค้าหรือธุรกิจ”³³ ให้ความหมายไปถึงการดำเนินการกิจกรรมอย่างทั่วไปสำหรับรายได้จากการขายสินค้า หรือการบริการด้วย กิจกรรมซึ่งไม่สูญเสียลักษณะเฉพาะในธุรกิจและการค้า เพราะเป็นการปฏิบัติกับคนส่วนใหญ่ในกิจกรรมที่คล้ายคลึงกัน โดยอาจจะเกี่ยวข้องหรืออาจจะไม่เกี่ยวข้องกับวัตถุประสงค์ที่ได้รับการยกเว้นขององค์กร

ตัวอย่าง³⁴ 1. การขายยาให้แก่บุคคลสาธารณะทั่วไปของโรงพยาบาล ซึ่งไม่สูญเสียลักษณะเฉพาะในฐานะธุรกิจหรือการค้า เพราะโดยปกติโรงพยาบาลก็ขายยาให้กับผู้ป่วยอยู่แล้ว ซึ่งสอดคล้องกับวัตถุประสงค์ของโรงพยาบาล การขายยาเป็นการค้าและธุรกิจ

2. การชักชวน การขาย การพิมพ์โฆษณาทางพาณิชย์เป็นการค้าหรือธุรกิจ ถึงแม้ว่าจะเป็นกรพิมพ์โฆษณาในนิตยสารขององค์กรที่ได้รับการยกเว้น ซึ่งในเนื้อหาของนิตยสารได้บรรจุบทความเกี่ยวกับองค์กรที่ได้รับการยกเว้นก็ตาม

อย่างไรก็ตาม การดำเนินการโดยทั่วไป คือ การดำเนินธุรกิจตามปกติขององค์กรที่ได้รับการยกเว้นจะต้องพิจารณาถึงความความบ่อยและต่อเนื่องของการดำเนินธุรกิจนั้น และจะต้องพิจารณาว่าการดำเนินการนั้นพอเปรียบเทียบได้กับกิจกรรมทางพาณิชย์ขององค์กรที่ไม่ได้รับการยกเว้นหรือไม่

ตัวอย่าง³⁵ 1. เปิดร้านขายแซนวิส เป็นเวลา 2 อาทิตย์ ในงานออกร้านของรัฐ ไม่ถือเป็นการดำเนินการโดยทั่วไปของการค้าหรือธุรกิจ เพราะร้านขายแซนวิสไม่ได้ไปแข่งกันกับการกิจการที่มีความคล้ายคลึงกันขององค์กรที่ได้รับการยกเว้นการดำเนินการปกติในรอบปี

³³ Internal revenue service, "Tax on Unrelated Business Income of Exempt Organizations".

<http://www.irs.gov/pub/irs-pdf/p598.pdf>

³⁴ Ibid

2. การทำที่จอดรถทางพาณิชย์เป็นจำนวนมากทุกวันเสาร์

ตลอดปี เป็นการดำเนินการโดยปกติของการค้าและธุรกิจ

นอกจากนี้ ยังต้องพิจารณาลักษณะของกิจกรรมทางธุรกิจที่ไม่เกี่ยวข้อง อย่างเป็นสาระสำคัญกับวัตถุประสงค์ที่ได้รับการยกเว้นขององค์กรนั้นด้วย โดยกิจกรรมทางธุรกิจที่ไม่เกี่ยวข้อง อย่างเป็นสาระสำคัญกับวัตถุประสงค์ที่ได้รับการยกเว้นขององค์กรจะต้องพิจารณาว่า กิจกรรมนั้นได้สนับสนุนอย่างสำคัญต่อวัตถุประสงค์ที่ได้รับการยกเว้นหรือไม่ โดยขึ้นอยู่กับข้อเท็จจริงเป็นรายกรณี ซึ่งการกำหนดกิจกรรมที่สนับสนุนอย่างสำคัญต่อวัตถุประสงค์ที่ได้รับการยกเว้นหรือไม่ นั้น ขนาดและขอบเขตกิจกรรมที่เกี่ยวข้องต้องถูกนำมาพิจารณาในความเกี่ยวข้องกับลักษณะและ ขอบเขตของหน้าที่การยกเว้นในกิจกรรมการให้บริการ ตัวอย่างเช่น ขอบเขตของกิจกรรมถูก ดำเนินการเป็นส่วนใหญ่สมเหตุสมผลต่อการปฏิบัติงานของวัตถุประสงค์ที่ยกเว้นหรือไม่ ถ้ากิจกรรม นั้นไม่สนับสนุนอย่างสำคัญต่อวัตถุประสงค์ที่ได้รับการยกเว้น ต้องถือว่าเป็นกิจกรรมทางธุรกิจที่ไม่ เกี่ยวข้อง

ดังนั้น เมื่อได้ทำการพิจารณาถึงลักษณะของเงินได้ที่มาจากธุรกิจที่ไม่ เกี่ยวข้องแล้ว สิ่งที่จะต้องพิจารณาต่อไป ก็คือ เงินได้จากธุรกิจที่ไม่เกี่ยวข้องนั้นจะต้องเสียภาษีเงินได้ นิติบุคคลอย่างไร

การคำนวณภาษีเงินได้นิติบุคคลของเงินได้จากธุรกิจที่ไม่เกี่ยวข้องกับ วัตถุประสงค์

ในการคำนวณเงินเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลของเงินได้จากธุรกิจที่ไม่ เกี่ยวข้องกับวัตถุประสงค์นั้นจะคำนวณโดยการนำรายได้ที่เกิดขึ้นของธุรกิจที่ไม่เกี่ยวข้องกับ วัตถุประสงค์หักลบด้วยรายจ่ายที่ได้รับอนุญาต เช่น ค่าใช้จ่ายค่าเสื่อมราคา หรือรายจ่ายอื่นๆ โดย รายจ่ายที่นำมาหักลบได้นั้นจะต้องเป็นรายจ่ายที่เกี่ยวข้องโดยตรงกับเงินได้จากธุรกิจที่ไม่เกี่ยวข้องกับ วัตถุประสงค์ด้วย

จากที่กล่าวมาข้างต้น พอสรุปได้ว่าแม้องค์กรมหาชนของประเทศ สหรัฐอเมริกานั้นได้รับการยกเว้นไม่ต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล เพราะถือเป็นหน่วยงานของรัฐ รูปแบบหนึ่งเช่นเดียวกับหน่วยงานของรัฐอื่นๆ แต่มีข้อยกเว้นกรณีวิทยาลัยหรือมหาวิทยาลัยของรัฐ โดยวิทยาลัยหรือมหาวิทยาลัยนั้นไม่อยู่ในหลักเกณฑ์การได้รับยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคล หากมี การประกอบกิจการที่นอกเหนือจากวัตถุประสงค์ของมหาวิทยาลัยหรือวิทยาลัย รวมถึงองค์กรที่ไม่

³⁵ Ibid

แสวงหากำไรที่ได้รับการยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลของประเทศสหรัฐอเมริกา ที่จะต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลจากเงินได้ทางธุรกิจที่ไม่เกี่ยวข้องกับวัตถุประสงค์

ดังนั้น แสดงให้เห็นว่า การจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลขององค์การมหาชนกรณีวิทยาลัยหรือมหาวิทยาลัยในประเทศสหรัฐอเมริกานั้น แม้โดยหลักจะได้รับการยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลก็ตาม แต่อย่างไรก็ตามจะต้องพิจารณาถึงกิจกรรมที่องค์การมหาชนกรณีวิทยาลัยหรือมหาวิทยาลัยนั้นดำเนินการด้วยว่าเป็นธุรกิจที่เกี่ยวข้องกับวัตถุประสงค์ของวิทยาลัยหรือมหาวิทยาลัยหรือไม่ เพราะหากเป็นเงินได้จากธุรกิจที่ไม่เกี่ยวข้องกับวัตถุประสงค์ของวิทยาลัยหรือมหาวิทยาลัยแล้ว องค์การนั้นจะต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลจากเงินได้จากธุรกิจที่ไม่เกี่ยวข้องกับวัตถุประสงค์ จึงกล่าวได้ว่ากิจกรรมที่องค์การมหาชนกรณีวิทยาลัยหรือมหาวิทยาลัยได้ดำเนินการนั้นมีความสำคัญต่อการเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลในประเทศสหรัฐอเมริกา

จะเห็นได้ว่า การเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลขององค์การมหาชนกรณีวิทยาลัยหรือมหาวิทยาลัยในประเทศสหรัฐอเมริกาจะมีความแตกต่างกับการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลขององค์การมหาชนในประเทศไทย ซึ่งจะมีได้พิจารณาถึงกิจกรรมที่จำเป็นสำคัญ ดังนั้น แม้องค์การมหาชนในประเทศไทยจะได้ดำเนินการในทางการค้าเพื่อแสวงหากำไรก็ตาม รายได้ที่เกิดขึ้นขององค์การมหาชนในประเทศก็ยังคงได้รับการยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคล เพราะองค์การมหาชนในประเทศไทย ไม่เป็นผู้มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้นิติบุคคลนั่นเอง

3.2.2.3 อัตราภาษีขององค์การมหาชนในประเทศสหรัฐอเมริกา

จากการที่องค์การมหาชนของประเทศสหรัฐอเมริกาได้รับการยกเว้นไม่ต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล ดังนั้น จึงไม่มีอัตราภาษีที่จะทำการศึกษาแต่อย่างใด แต่ในกรณีที่เป็นมหาวิทยาลัยหรือวิทยาลัย ซึ่งเป็นหน่วยงานของรัฐ แต่ได้มีการประกอบกิจการที่ไม่ได้รับการยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลนั้น มหาวิทยาลัยหรือวิทยาลัยก็ต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลจากรายได้ที่ไม่เกี่ยวข้องกับวัตถุประสงค์ตามอัตราภาษีเงินได้นิติบุคคลตามปกติ ซึ่งได้กล่าวไว้แล้วในหัวข้อที่ 3.2.1.5 เรื่องอัตราภาษี

บทที่ 4

การจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลสำหรับมูลนิธิหรือสมาคม

สืบเนื่องจากองค์การมหาชนไม่ถือเป็นหน่วยภาษีเงินได้นิติบุคคล แต่ด้วยวัตถุประสงค์ขององค์การมหาชนกับของมูลนิธิและสมาคมนั้นจะมีความคล้ายคลึงกัน คือ จัดตั้งขึ้นเพื่อดำเนินกิจกรรมในทางสาธารณะโดยไม่แสวงหากำไรเป็นหลัก ดังนั้น จึงควรศึกษาการเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลของมูลนิธิหรือสมาคมเพื่อเป็นแนวทางในการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลขององค์การมหาชนต่อไป แต่อย่างไรก็ตาม ก่อนที่จะทำการศึกษากฎการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลของมูลนิธิหรือสมาคม ผู้เขียนขอกล่าวถึงการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลตามประมวลรัษฎากร

4.1 การจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลตามประมวลรัษฎากร

4.1.1. ผู้มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้

ผู้มีหน้าที่ภาษีเงินได้นิติบุคคลในประเทศไทย ได้แก่ บริษัทหรือหุ้นส่วนนิติบุคคล ซึ่งคำว่า “บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล” ตามความหมายในประมวลรัษฎากรจะมีความหมายกว้างกว่าความหมายทั่วไปตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ โดยมาตรา 39 แห่งประมวลรัษฎากรได้ให้คำนิยามคำว่า “บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล” ไว้ ดังนี้

มาตรา 39 “บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล” หมายความว่า บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายไทย หรือที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศและให้หมายความรวมถึง

(1) กิจการซึ่งดำเนินการเป็นทางค้าหรือหากำไรโดยรัฐบาลต่างประเทศ องค์การของรัฐบาลต่างประเทศ หรือนิติบุคคลอื่นที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศ

(2) กิจการร่วมค้า ซึ่งได้แก่กิจการที่ดำเนินการร่วมกันเป็นทางการค้าหรือหากำไรระหว่างบริษัทกับบริษัท บริษัทกับห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลกับห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล หรือระหว่างบริษัทและหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลกับบุคคลธรรมดา คณะบุคคลที่มีใช้นิติบุคคล ห้างหุ้นส่วนสามัญหรือนิติบุคคลอื่น

(3) มูลนิธิหรือสมาคมที่ประกอบกิจการซึ่งมีรายได้ แต่ไม่รวมถึงมูลนิธิหรือสมาคมที่รัฐมนตรีประกาศกำหนดตามมาตรา 47(7)(ข)

(4) นิติบุคคลอื่นที่อธิบดีกำหนดโดยอนุมัติรัฐมนตรีและประกาศในราชกิจจานุเบกษา”

จากบทบัญญัติดังกล่าวสามารถจำแนกผู้มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้นิติบุคคลไว้ด้วยกัน
5 ประการ ด้วยกันคือ

1) บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายไทย

บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายไทย ได้แก่ บริษัทจำกัด
บริษัทมหาชนจำกัด ห้างหุ้นส่วนจำกัด และห้างหุ้นส่วนสามัญนิติบุคคล ที่ได้จดทะเบียนในประเทศไทย และมีเงินได้จากการประกอบกิจการไม่ว่าจะเป็นการประกอบกิจการในประเทศไทย หรือประกอบ
กิจการในต่างประเทศ ซึ่งเป็นการเสียภาษีตามหลักถิ่นที่อยู่นั่นเอง

2) บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายต่างประเทศ

บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายต่างประเทศ ก็ได้แก่
บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ได้จัดตั้งขึ้นตามกฎหมายของแต่ละประเทศ โดยจะต้องเสียภาษี
เงินได้นิติบุคคลต่อเมื่อบริษัทต่างประเทศได้เข้ามาประกอบกิจการในประเทศไทย หรือถือว่าเข้ามา
ประกอบกิจการในประเทศไทย และมีเงินได้จากการประกอบกิจการดังกล่าว ซึ่งการเสียภาษีของ
บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายต่างประเทศนั้นถือว่าเป็นการเสียภาษีตาม
หลักแหล่งเงินได้

3) กิจการซึ่งดำเนินการเป็นทางการค้าหรือหากำไรโดยรัฐบาลต่างประเทศ
องค์การของรัฐบาลต่างประเทศ หรือนิติบุคคลอื่นที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายต่างประเทศ

เนื่องจากบางประเทศไม่มีองค์กรธุรกิจประเภทบริษัทหรือห้างหุ้นส่วน
นิติบุคคล มีแต่องค์กรของรัฐบาลทำการค้าเหมือนบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนทั่วไป หรือกรณีประเทศที่มี
องค์กรธุรกิจประเภทบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล แต่รัฐบาลประเทศนั้นๆอาจมีเงินได้จากการทำ
ธุรกิจหรือธุรกรรมในประเทศไทยด้วย ดังนั้นถ้าประมวลรัษฎากรของไทยมิได้กำหนดให้องค์การของ
รัฐบาลของประเทศนั้นๆเป็นบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล หรือมิได้กำหนดให้รายได้จากการทำ
ธุรกิจหรือธุรกรรมของรัฐบาลต่างประเทศต้องเสียภาษีแล้ว ก็จะทำให้ประเทศไทยไม่สามารถเก็บภาษี
ได้ ดังนั้นเพื่อความเป็นธรรมในการเสียภาษีระหว่างบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตาม
กฎหมายไทย และบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายต่างประเทศ และทำให้
ประเทศไทยสามารถเก็บภาษีได้ ประมวลรัษฎากรถึงบัญญัติให้ถือว่ากิจการซึ่งดำเนินการเป็นทางการ
ค้าหรือหากำไรโดยรัฐบาลต่างประเทศ องค์การของรัฐบาลต่างประเทศ หรือนิติบุคคลอื่นที่ตั้งขึ้นตาม
กฎหมายต่างประเทศเป็นบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลด้วย

อย่างไรก็ตาม หากมิใช่กรณีการประกอบกิจการเป็นทางการค้าหรือหากำไรแล้วย่อมไม่ถือว่ากิจการที่ดำเนินการโดยรัฐบาลต่างประเทศ องค์การมหาชนของรัฐบาลต่างประเทศ หรือนิติบุคคลอื่นที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศนั้นเป็นบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลตามมาตรา 39 แห่งประมวลรัษฎากร

4) กิจการร่วมค้า (Joint Venture)

การจะเป็นกิจการร่วมค้าได้นั้นฝ่ายหนึ่งจะต้องเป็นบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ส่วนอีกฝ่ายหนึ่งจะเป็นบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล หรืออาจจะเป็นบุคคลธรรมดา คณะบุคคลนิติบุคคลหรือห้างหุ้นส่วนสามัญก็ได้ หรือแม้แต่เป็นนิติบุคคลอื่นใดที่มีได้อยู่ในความหมายของคำว่า “บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล” มาตรา 39 แห่งประมวลรัษฎากรก็ได้ โดยจะต้องมีการร่วมทุนหรือร่วมกันแบ่งผลกำไรขาดทุน

กิจการที่เข้าร่วมค้าตามประมวลรัษฎากร มาตรา 39 นั้นให้ถือว่าเป็นหน่วยภาษีหน่วยใหม่แยกต่างหากจากผู้ที่เกี่ยวข้องเข้าร่วมค้ากัน แม้มิได้จดทะเบียนเป็นบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ หรือพระราชบัญญัติบริษัทมหาชนจำกัด พ.ศ. 2535 ก็ตาม

แต่อย่างไรก็ตาม หากการไม่มีการร่วมทุนหรือร่วมกันแบ่งผลกำไรขาดทุน มีผู้เชี่ยวชาญด้านกฎหมายภาษีอากรบางท่านเห็นว่า การร่วมกันนั้นไม่ถือเป็นกิจการร่วมค้า แต่ถือเป็นกลุ่มบริษัท เรียกว่า Consortium¹ จึงไม่มีหน่วยภาษีหน่วยใหม่เกิดขึ้นและไม่มีการนำรายได้มาเสียภาษีในนามของหน่วยภาษีใหม่ดังเช่นกิจการร่วมค้า โดยต่างฝ่ายต่างต้องนำรายได้ในส่วนที่ตนได้รับไปรวมคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีในนามของตน

5) มูลนิธิหรือสมาคมที่ประกอบกิจการซึ่งมีรายได้

ตั้งแต่วันที่ 1 มกราคม 2526 เป็นต้นมา มูลนิธิหรือสมาคมที่ประกอบกิจการซึ่งมีรายได้ มีหน้าที่ต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล เนื่องจากพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 25) เพิ่มความของบทนิยาม “บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล” ให้หมายความรวมถึง มูลนิธิหรือสมาคมที่ประกอบกิจการซึ่งมีรายได้ แต่ไม่รวมถึงมูลนิธิหรือสมาคมที่

¹ สุวรรณ วลัยเสถียร, เสียภาษีอย่างไรให้ประหยัด(กรุงเทพมหานคร: สำนักพิมพ์นิติธรรม, 2538). หน้า 27

รัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลังประกาศกำหนดให้เป็นองค์การสาธารณกุศลตามมาตรา 47(7)(ข) แห่งประมวลรัษฎากร²

แต่อย่างไรก็ดี มูลนิธิหรือสมาคมที่ต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลนั้นก็จำกัดเฉพาะ มูลนิธิหรือสมาคมที่ประกอบกิจการมีรายได้ แต่ไม่รวมถึงมูลนิธิหรือสมาคมที่มีประกาศของ รัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลังให้เป็นองค์การหรือสถานสาธารณกุศล เช่น มูลนิธิอานันทมหิดล มูลนิธิสายใจไทย มูลนิธิช่วยคนปัญญาอ่อนมูลนิธิร่วมกตัญญู

จะเห็นได้ว่า แม้นิยามคำว่า “บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล” ตามมาตรา 39 แห่งประมวลรัษฎากรจะมีความหมายกว้างกว่าความหมายทั่วไปตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ ก็ตาม แต่ก็ยังมีนิติบุคคลบางประเภทที่ไม่ถือเป็นผู้มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้นิติบุคคล ได้แก่ นิติบุคคล อาคารชุด หอการค้า วัดวาอาราม สหกรณ์ นอกจากนี้ หน่วยงานของรัฐ ไม่ว่า กระทรวง ทบวง กรม หรือหน่วยงานของรัฐอื่นๆ เช่น รัฐวิสาหกิจที่จัดตั้งขึ้นตามกฎหมายเฉพาะ รวมถึงองค์การมหาชน ก็ไม่เข้าลักษณะเป็นบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ตามมาตรา 39 แห่งประมวลรัษฎากรเช่นกัน แต่อย่างไรก็ดี รัฐวิสาหกิจที่ได้จดทะเบียนเป็นบริษัทจำกัดหรือบริษัทมหาชนนั้น จะมีฐานะเป็นบริษัท หรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ตามคำนิยามในมาตรา 39 แห่งประมวลรัษฎากร จึงต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล

4.1.2. ฐานภาษีและอัตราภาษีเงินได้นิติบุคคล

ภาษีเงินได้นิติบุคคล คำนวณจากเงินได้ที่ป็นฐานภาษีในการคำนวณภาษีคูณด้วย อัตราภาษีที่กำหนด โดยอัตราภาษีนั้นจะแตกต่างกันขึ้นอยู่กับฐานภาษี เพื่อความเป็นธรรมและ อุดช่องว่างในการจัดเก็บภาษีเงินได้ ประมวลรัษฎากรจึงได้กำหนดฐานภาษีเงินได้นิติบุคคลเพื่อใช้ สำหรับการคำนวณเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลไว้ด้วยกัน 4 ประการ ดังต่อไปนี้

1. ฐานกำไรสุทธิ
2. ฐานรายได้ก่อนหักรายจ่าย
3. ฐานเงินได้ที่จ่ายจากหรือในประเทศไทย
4. ฐานการจำหน่ายกำไรออกไปนอกประเทศไทย

ฐานกำไรสุทธิ

ภาษีเงินได้นิติบุคคลที่ใช้ฐานกำไรสุทธิในการคำนวณนั้น จะคำนวณจากรายได้หัก ด้วยรายจ่ายของกิจการที่เกิดขึ้นในรอบระยะเวลาบัญชี ซึ่งปกติจะมีระยะเวลา 12 เดือน ถ้ารายได้

² กรมสรรพากร, ภาษีเงินได้นิติบุคคลของมูลนิธิหรือสมาคม., หน้า1

มากกว่ารายจ่ายถือว่ากิจการมีกำไร จึงนำผลกำไรคูณอัตราภาษี ซึ่งผลลัพธ์ที่ได้ก็คือภาษีเงินได้นิติบุคคลที่กิจการจะต้องชำระ แต่หากรายได้้น้อยกว่ารายจ่ายถือว่ากิจการขาดทุน ซึ่งในกรณีขาดทุน กิจการก็ไม่ต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล ทั้งนี้ รายได้และรายจ่ายที่จะนำมาคำนวณหาผลกำไรของกิจการนั้นจะต้องเป็นรายได้และรายจ่ายที่กำหนดเงื่อนไขไว้ในมาตรา 65 ทวิ และ 65 ตริ แห่งประมวลรัษฎากร ทั้งนี้ นิติบุคคลโดยส่วนใหญ่จะเสียภาษีจากฐานกำไรสุทธิ จึงถือได้ว่าภาษีฐานกำไรสุทธิเป็นฐานภาษีที่มีความสำคัญที่สุดของภาษีเงินได้นิติบุคคล

ในส่วนของอัตราภาษีเงินได้นิติบุคคลฐานกำไรสุทธิโดยทั่วไปนั้น คือ อัตราร้อยละ ของกำไรสุทธิ 30แต่อย่างไรก็ตามปัจจุบันได้มีการประกาศลดอัตราภาษีเงินได้นิติบุคคลที่คำนวณจากกำไรสุทธิ ให้เหลืออัตราร้อยละ 20 สำหรับสองรอบระยะเวลาเริ่มในหรือหลังวันที่ 1 มกราคม 2556 แต่ไม่เกิน 31 ธันวาคม 2557 ตามพระราชกฤษฎีกาฯ (ฉบับที่ 530) พ.ศ. 2554

ฐานรายได้ก่อนหักรายจ่าย

การเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลฐานรายรับก่อนหักรายจ่าย ตามมาตรา 67 แห่งประมวลรัษฎากรนั้น ได้กำหนดให้จัดเก็บสำหรับกิจการบางประเภทเท่านั้น และจัดเก็บในอัตราที่แตกต่างกันออกไป ซึ่งเป็นการจัดเก็บภาษีโดยไม่คำนึงถึงต้นทุนและรายจ่ายของนิติบุคคล ดังนั้น นิติบุคคลที่เข้าข่ายต้องเสียภาษีฐานรายรับก่อนหักรายจ่ายนั้นไม่ว่าจะมีกำไรหรือขาดทุนก็ต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลทั้งสิ้น

ผู้มีหน้าที่เสียภาษีฐานรายได้ก่อนหักรายจ่าย ได้แก่

1) บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศ กระทำกิจการในประเทศอื่นๆ รวมถึงประเทศไทย และกิจการที่ทำนั้นเป็นกิจการประเภทการขนส่งระหว่างประเทศรวมทั้งประเทศไทย เช่น บริษัทเดินเรือระหว่างประเทศ สายการบินระหว่างประเทศ เป็นต้น

ทั้งนี้ จะมีฐานภาษีและอัตราภาษี ดังต่อไปนี้

1.1) กรณีรับขนคนโดยสาร รายได้ที่เป็นฐานภาษี ได้แก่ ค่าโดยสาร ค่าธรรมเนียมและประโยชน์อื่นใดก่อนหักรายจ่ายใดๆ ที่เรียกเก็บในประเทศไทยเนื่องในการรับขนคนโดยสารนั้น โดยมีอัตราร้อยละ 3 ตามมาตรา 67 (1) แห่งประมวลรัษฎากร

1.2) กรณีรับขนของ รายได้ที่เป็นฐานภาษี ได้แก่ ค่าระวาง ค่าธรรมเนียม และประโยชน์อื่นใดก่อนหักรายจ่ายใดๆ ที่เรียกเก็บไม่ว่าจะเก็บในหรือนอกประเทศ

เนื่องจากการรับขนของออกจากประเทศไทยเท่านั้น โดยมีอัตราภาษีร้อยละ 3 ตามมาตรา 67(2) แห่งประมวลรัษฎากร อย่างไรก็ตาม ถ้าขนของเข้ามาในประเทศไทยก็ต้องเสียภาษีให้รัฐบาลไทย³

2) มูลนิธิหรือสมาคมที่ประกอบกิจการซึ่งมีรายได้ แต่ไม่รวมมูลนิธิหรือสมาคมที่เป็นองค์การสาธารณกุศลตามประกาศของกระทรวงการคลัง

มูลนิธิ หรือสมาคมจะต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลในอัตราดังต่อไปนี้

1) เงินได้ประเภทที่ 8 เงินได้จากการธุรกิจ การพาณิชย์ การเกษตร การอุตสาหกรรม การขนส่ง หรือการอื่นๆ เสียภาษีในอัตราร้อยละ 2 ของรายรับก่อนหักรายจ่าย ตามพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการลดอัตรารัษฎากร (ฉบับที่ 250) พ.ศ. 2535

2) เงินได้อื่นๆนอกจากเงินได้ประเภทที่ 8 เสียภาษีในอัตราร้อยละ 10 ของรายรับก่อนหักรายจ่าย ตามมาตรา 67 แห่งประมวลรัษฎากร

ทั้งนี้ การคำนวณภาษีเงินได้นิติบุคคลของมูลนิธิ หรือสมาคมจะต้องคำนวณตามรอบระยะเวลาบัญชีด้วย

ฐานเงินได้ที่จ่ายจากหรือในประเทศไทย

การเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลจากฐานเงินได้ที่จ่ายจากหรือในประเทศไทย ตามมาตรา 70 แห่งประมวลรัษฎากร เป็นการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลจากเงินได้ที่จ่ายจากประเทศไทยไปต่างประเทศให้แก่ผู้รับที่เป็นนิติบุคคลที่อยู่ต่างประเทศ โดยไม่ได้เข้ามาประกอบกิจการในประเทศไทย ทั้งนี้ เป็นการมุ่งเน้นจัดเก็บภาษีจากนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายต่างประเทศที่มีรายรับเข้าลักษณะเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40) 2) (3) (4) (5) หรือ (6) เท่านั้น

แต่อย่างไรก็ตาม ถ้าเป็นกรณีการจ่ายเงินได้ให้กับบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลในต่างประเทศซึ่งเป็นสาขาของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายไทย ผู้จ่ายเงินได้ไม่มีหน้าที่หักภาษีตามฐานนี้ เพราะผู้รับเงินได้ไม่ใช่ผู้มีหน้าที่เสียภาษีฐานนี้แต่อย่างใด

ทั้งนี้ อัตราภาษีเงินได้นิติบุคคลฐานเงินได้ที่จ่ายจากหรือในประเทศไทย ตามมาตรา 70 แห่งประมวลรัษฎากร มีดังต่อไปนี้

³ สมคิด บางโม, การภาษีอากรธุรกิจ *Business Taxation*, พิมพ์ครั้งที่ 6 (กรุงเทพมหานคร: บริษัทวิทยพัฒน์ จำกัด, 2555). หน้า 215

- 1) อัตราร้อยละ 15 สำหรับเงินได้พึงประเมิน ตามมาตรา 40(2), 40(3), 40(4), 40(5) และ 40(6)
- 2) อัตราร้อยละ 10 สำหรับเงินได้พึงประเมิน ตามมาตรา 40(4)(ข)

การเสียภาษีกรณีนี้กฎหมายได้กำหนดให้ใช้วิธีการหักภาษีจากเงินได้พึงประเมินที่จ่าย นั่นคือ ผู้จ่ายเงินได้จะต้องหักภาษีเงินได้พึงประเมินตามวิธีการที่กำหนด ทั้งนี้ไม่ว่าใครจะเป็นผู้จ่ายเงินได้ก็ตาม ภาษีที่หักไว้ในกรณีนี้เป็นการเสียภาษีเด็ดขาด และเสร็จสิ้นเป็นครั้งๆไป

ฐานการจำหน่ายกำไรไปต่างประเทศ

การเสียภาษีเงินได้จากฐานการจำหน่ายเงินกำไรออกจากประเทศไทยไปต่างประเทศ เป็นการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลจากการส่งเงินกำไรไปต่างประเทศ ซึ่งผู้ที่มีหน้าที่เสียภาษีฐานดังกล่าวได้แก่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศซึ่งมีเงินได้จากการจำหน่ายเงินกำไร หรือเงินประเภทอื่นที่กันไว้จากกำไรหรือที่ถือได้ว่าเป็นเงินกำไรออกไปจากประเทศไทย ให้เสียภาษีเงินได้โดยกำหนดให้ผู้จ่ายหักภาษีจากจำนวนเงินที่ส่งไปต่างประเทศนั้น

ทั้งนี้ มาตรา 70 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร ได้กำหนดอัตราภาษีจากเงินกำไรที่จำหน่ายไปต่างประเทศไว้ที่อัตราร้อยละ 10 ของจำนวนเงินที่ถือเป็นกำไรที่จำหน่ายหรือส่งออกจากประเทศไทย

4.2 การจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลของมูลนิธิหรือสมาคม

มูลนิธิหรือสมาคม (Foundation / Association) แต่เดิมนั้นมูลนิธิหรือสมาคมมิได้เป็นหน่วยภาษีเงินได้นิติบุคคล แต่เนื่องจากมีมูลนิธิหรือสมาคมบางแห่งได้ไปดำเนินกิจการอันก่อให้เกิดรายได้ในเชิงพาณิชย์ขึ้น เช่น การสร้างอาคารพาณิชย์ให้เช่า เปิดร้านขายอาหาร ทำกิจการโตะบิลเลียด สนามม้า ใช้บริการที่จอดรถ โดยเก็บค่าบริการ ซึ่งก่อให้เกิดความไม่เป็นธรรมในการเสียภาษีเงินได้กับองค์กรธุรกิจภาคเอกชน จึงเป็นเหตุให้ประมวลรัษฎากรต้องกำหนดให้มูลนิธิหรือสมาคมที่ประกอบกิจการมีรายได้ เป็นบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ตามมาตรา 39 แห่งประมวลรัษฎากร ดังนั้นมูลนิธิหรือสมาคมโดยทั่วไปที่ประกอบกิจการซึ่งมีรายได้ จึงมีหน้าที่เสียภาษีเงินได้นิติบุคคล บทบัญญัติใดๆในประมวลรัษฎากรและประกาศอธิบดีกรมสรรพากรในส่วนที่เกี่ยวกับบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล จึงนำมาใช้บังคับกับมูลนิธิหรือสมาคมด้วย เช่น รอบระยะเวลาบัญชี, กำหนดเวลาการยื่นแบบแสดงรายการและชำระภาษี, ภาษีหัก ณ ที่จ่าย การมีหรือใช้เลขประจำตัวผู้เสียภาษี เป็นต้น⁴ อย่างไรก็ตาม รัฐได้เปิดโอกาสให้มูลนิธิหรือสมาคมที่เป็นองค์กรสาธารณกุศลซึ่ง

⁴ กรมสรรพากร, ภาษีเงินได้นิติบุคคลของมูลนิธิหรือสมาคม., หน้า 2

ไม่แสวงหากำไรอย่างแท้จริงยื่น คำร้องขอให้รัฐมนตรีประกาศกำหนดให้เป็นองค์การหรือสถานสาธารณกุศล ตามมาตรา 47(7)(ข) แห่งประมวลรัษฎากรได้ ซึ่งจะส่งผลให้มูลนิธิหรือสมาคมนั้นๆ ไม่มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้นิติบุคคลตามประมวลรัษฎากร

มูลนิธิหรือสมาคมที่ต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล

1. มูลนิธิ

คำว่า “มูลนิธิ” ตามมาตรา 110 แห่งประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ หมายถึง ทรัพย์สินที่จัดสรรไว้โดยเฉพาะสำหรับวัตถุประสงค์เพื่อการกุศลสาธารณะ การศาสนา ศิลปะ วิทยาศาสตร์ วรรณคดี การศึกษา หรือเพื่อสาธารณประโยชน์อย่างอื่น โดยมีได้มุ่งหาประโยชน์แบ่งปันกันและได้จดทะเบียนตามบทบัญญัติแห่งประมวลกฎหมายนี้ และการจัดการทรัพย์สินของมูลนิธิต้องมีใช่เป็นการหาผลประโยชน์เพื่อบุคคลใด นอกจากเพื่อดำเนินการตามวัตถุประสงค์ของมูลนิธินั่นเอง ทั้งนี้ มูลนิธิที่ได้จดทะเบียนแล้วจะมีฐานะเป็นนิติบุคคล ตามมาตรา 122 แห่งประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์

2. สมาคม

คำว่า “สมาคม” ตามมาตรา 78 แห่งประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ หมายถึง การก่อตั้งสมาคมเพื่อกระทำการใดๆ อันมีลักษณะต่อเนื่องร่วมกันและมีใช่เป็นการหาผลกำไรหรือรายได้มาแบ่งปันกัน ต้องมีข้อบังคับและจดทะเบียนตามบทบัญญัติแห่งประมวลกฎหมายนี้ โดยสมาคมที่ได้จดทะเบียนแล้วจะมีฐานะเป็นนิติบุคคลตามมาตรา 83 แห่งประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์

นอกจากนี้ สมาคมยังอาจจัดตั้งขึ้นตามกฎหมายอื่นๆ ดังนี้

- พระราชบัญญัติสมาคมการค้า พ.ศ. 2509
- พระราชบัญญัติการฉาบปกิจสงเคราะห์ พ.ศ. 2517
- พระราชบัญญัติแรงงานสัมพันธ์ พ.ศ. 2518

มูลนิธิหรือสมาคมที่จดทะเบียนถูกต้องตามกฎหมาย จะมีฐานะเป็น “บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล” ตามประมวลรัษฎากร และมีหน้าที่ต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลและหน้าที่อื่นๆตามที่ประมวลรัษฎากรกำหนดไว้ให้เป็นหน้าที่ของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ทั้งนี้ หมายความว่ารวมถึงมูลนิธิหรือสมาคมที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายต่างประเทศที่มีได้ดำเนินกิจการในทางการค้าหรือหากำไรด้วย

มูลนิธิตหรือสมาคมที่ไม่ต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล

ตามปกติมูลนิธิตหรือสมาคมที่ประกอบกิจการซึ่งมีรายได้ มีหน้าที่ต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล แต่สำหรับมูลนิธิตหรือสมาคมที่รัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลังประกาศกำหนดให้เป็นองค์การหรือสาธารณกุศล ตามมาตรา 47(7)(ข) แห่งประมวลรัษฎากร ไม่ต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล ไม่ว่าจะมียาได้จากกิจการใดก็ตาม เพราะไม่เข้าลักษณะเป็นบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ตามคำนิยามในมาตรา 39 แห่งประมวลรัษฎากร

นอกจากมูลนิธิตหรือสมาคมดังกล่าวจะไม่ต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลแล้ว ผู้บริจาคเงินให้แก่ มูลนิธิตหรือสมาคมเหล่านี้ก็สามารถนำจำนวนเงินที่บริจาคมาหักลดหย่อนในการคำนวณเพื่อเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา หรือนำมาหักเป็นค่าใช้จ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล ได้ด้วย

หลักเกณฑ์ของมูลนิธิตหรือสมาคมที่รัฐมนตรีประกาศกำหนดกำหนดให้เป็นองค์การหรือสาธารณกุศล ตามมาตรา 47(7)(ข) แห่งประมวลรัษฎากร

มูลนิธิตหรือสมาคมที่ไม่เข้าลักษณะบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ตามคำนิยามในมาตรา 39 แห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งไม่ต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลนั้น จะต้องเข้าหลักเกณฑ์การพิจารณาตามประกาศกระทรวงการคลัง ว่าด้วยภาษีเงินได้และภาษีมูลค่าเพิ่ม (ฉบับที่ 531)ฯ ฉบับลงวันที่ 15 ตุลาคม พ.ศ. 2555

รายได้ของมูลนิธิตหรือสมาคมที่จะต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล

รายได้ที่จะต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลของมูลนิธิตหรือสมาคม ได้แก่ รายได้จากการประกอบกิจการ เช่น ค่าเช่าต่างๆ รายได้จากการจำหน่ายสินค้าและบริการ และรายได้จากทุน เช่น ดอกเบี้ย และเงินปันผล เป็นต้น มูลนิธิตหรือสมาคมจะต้องนำรายได้ดังกล่าวมาคำนวณภาษีเงินได้นิติบุคคลตามอัตราที่กฎหมายกำหนด โดยไม่หักค่าใช้จ่ายใดๆทั้งสิ้น

ตัวอย่าง กรณีบริษัทจ่ายดอกเบี้ยหุ้นกู้ให้แก่มูลนิธิตหรือสมาคมที่ไม่ใช่มูลนิธิตหรือสมาคมที่รัฐมนตรีประกาศกำหนดตามมาตรา 47(7)(ข) แห่งประมวลรัษฎากร บริษัทมีหน้าที่หักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่ายในอัตราร้อยละ 10 ตามข้อ 4(3)(ข) ของคำสั่งกรมสรรพากรที่ ท.ป.4/2528 เรื่องสั่งให้ผู้จ่ายเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 แห่งประมวลรัษฎากรมีหน้าที่หักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่าย

ลงวันที่ 26 กันยายน พ.ศ. 2528 ซึ่งแก้ไขเพิ่มเติมโดยคำสั่งกรมสรรพากร ที่ ท.ป.106/2545 ฯลฯ ลงวันที่ 11 เมษายน พ.ศ. 2545⁵ หรือ

กรณีธนาคารจ่ายดอกเบี้ยเงินฝากให้แก่ “มูลนิธิกองทุนรวม” ซึ่งเป็นมูลนิธิ ที่มีได้รับการประกาศกำหนดให้เป็นองค์การสาธารณกุศล ตามมาตรา 47(7)(ข) แห่งประมวล รัชฎากร และเนื่องจากไม่มีบทบัญญัติของกฎหมายยกเว้นการหักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่ายในกรณีดังกล่าว ธนาคารจึงมีหน้าที่หักภาษี ณ ที่จ่าย ในอัตราร้อยละ 1.0 ตามมาตรา 69 ทวิ แห่งประมวลรัชฎากร⁶

รายได้ของมูลนิธิหรือสมาคมที่รับยกเว้นภาษีเงินได้

มูลนิธิหรือสมาคมที่ประกอบกิจการซึ่งมีรายได้ จะได้รับยกเว้นไม่ต้องนำรายได้ดังต่อไปนี้มา คำนวณภาษีเงินได้นิติบุคคล ตามมาตรา 65 ทวิ(13) แห่งประมวลรัชฎากร ได้แก่

1. ค่าลงทะเบียนหรือค่าบำรุงที่ได้จากสมาชิก
2. เงินหรือทรัพย์สินที่ได้รับจากการบริจาค
3. เงินหรือทรัพย์สินที่ได้จากการให้โดยเสนาหา

ตัวอย่าง มูลนิธิส่งเสริมทบวงมหาวิทยาลัยต้องนำรายได้ของสถาบันที่มูลนิธิ จัดตั้งขึ้นมารวมคำนวณเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลของมูลนิธิฯ ตาม (2)(จ) ของบัญชีอัตราภาษีเงินได้ ประกอบพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัชฎากรว่าด้วยการลดอัตรารัชฎากร (ฉบับที่ 250) พ.ศ. 2535 อย่างไรก็ตาม มูลนิธิฯไม่ต้องนำเงินค่าลงทะเบียนหรือค่าบำรุงที่ได้รับจากสมาชิก หรือเงินหรือทรัพย์สินที่ได้รับจากการรับบริจาคหรือจากการให้โดยเสนาหาแล้วแต่กรณีมารวมคำนวณ เป็นรายได้ตามมาตรา 65 ทวิ (13) แห่งประมวลรัชฎากร⁷ หรือ

กรณีมูลนิธิไม่ได้เป็นมูลนิธิที่รัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลัง ประกาศกำหนดให้เป็นองค์การ หรือสถานสาธารณกุศล ตามมาตรา 47(7)(ข) แห่งประมวลรัชฎากร มูลนิธิจึงมีฐานะเป็นบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลตามมาตรา 39 แห่งประมวลรัชฎากร มีหน้าที่ ต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลในอัตราร้อยละ 10 ของรายได้ก่อนหักรายจ่ายใดๆ สำหรับรอบระยะเวลา บัญชีที่มีรายได้เกิดขึ้น และกรณีมูลนิธิมีรายได้เฉพาะที่เป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(8) แห่ง ประมวลรัชฎากร มูลนิธิจะได้ลดอัตราภาษีเงินได้โดยจะเสียอัตราร้อยละ 2 ของรายได้ก่อนหัก รายจ่ายตาม (จ) ของ (2) สำหรับบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล แห่งบัญชีอัตราภาษีเงินได้ท้าย หมวด 3 ในลักษณะ 2 แห่งประมวลรัชฎากร และพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวล

⁵ คำวินิจฉัยกรมสรรพากรที่ กค 0706/5113 ฉบับลงวันที่ 3 มิถุนายน 2546

⁶ คำวินิจฉัยกรมสรรพากรที่ กค 0811/10341 ฉบับลงวันที่ 14 กรกฎาคม 2541

⁷ คำวินิจฉัยกรมสรรพากรที่ กค 0706/12003 ฉบับลงวันที่ 27 พฤศจิกายน 2546

รัฐฎากรว่าด้วยการลดอัตรารัฐฎากร (ฉบับที่ 250) พ.ศ. 2535 อย่างไรก็ตาม มูลนิธิไม่ต้องนำเงินค่าลงทะเบียนหรือค่าบำรุงที่ได้รับจากสมาชิกหรือเงินหรือทรัพย์สินที่ได้รับจากการรับบริจาคหรือจากการให้โดยเสน่หาแล้วแต่กรณี มารวมคำนวณเป็นรายได้ตามมาตรา 65 ทวิ(13) แห่งประมวลรัฐฎากร⁸

อัตรากาษี

มูลนิธิหรือสมาคมที่ประกอบกิจการซึ่งรายได้ ต้องเสียกาษีเงินได้นิติบุคคลในอัตรา ดังนี้

1. เงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(8) แห่งประมวลรัฐฎากร ซึ่งได้แก่เงินได้จากธุรกิจ การพาณิชย์ การเกษตร การอุตสาหกรรม การขนส่ง หรือการอื่นๆ เสียดอกเบียในอัตราร้อยละ 2 ของรายได้ก่อนหักรายจ่าย ตามพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัฐฎากรว่าด้วยการลดอัตรารัฐฎากร (ฉบับที่ 250) พ.ศ. 2535
2. เงินได้อื่นๆ นอกจากที่กล่าวใน 1. (เงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (2) - (7)) เช่น ดอกเบีย ค่าเช่า เงินปันผล เป็นต้น เสียดอกเบียในอัตราร้อยละ 10 ของรายได้ก่อนหักรายจ่าย ตามมาตรา 67 แห่งประมวลรัฐฎากร

การคำนวณกาษี

การคำนวณกาษีเงินได้นิติบุคคลของมูลนิธิหรือสมาคม จะต้องคำนวณตามรอบระยะเวลาบัญชี และรอบระยะเวลาบัญชีดังกล่าวให้มีกำหนด 12 เดือน

การคำนวณกาษีเงินได้นิติบุคคลของมูลนิธิหรือสมาคม คำนวณจากรายได้ก่อนหักรายจ่ายใดๆ คุณด้วยอัตรากาษีร้อยละ 10 หรือร้อยละ 2 แล้วแต่กรณี ผลที่ได้จะเป็นกาษีเงินได้นิติบุคคลที่จะต้องชำระ

การกำหนดเวลาการยื่นแบบแสดงรายการ

มูลนิธิหรือสมาคมซึ่งประกอบกิจการที่มีรายได้ จะต้องยื่นแบบแสดงรายการและชำระกาษี ดังนี้

1. ให้ยื่นแบบ ภ.ง.ด. 55 ภายใน 150 วัน นับแต่วันสุดท้ายของรอบระยะเวลาบัญชี โดยต้องยื่นแบบแสดงรายการเป็นประจำทุกรอบระยะเวลาบัญชีไม่ว่าจะมีรายได้หรือไม่ก็ตาม

⁸ คำวินิจฉัยกรมสรรพากรที่ กค 0702/4315 ฉบับลงวันที่ 18 มิถุนายน 2553

2. ในการยื่นแบบแสดงรายการนั้น มูลนิธิหรือสมาคมไม่ต้องยื่นบัญชีบุคคลบัญชีทำการ บัญชีรายรับรายจ่าย หรือบัญชีรายรับก่อนหักรายจ่ายที่มีผู้สอบบัญชีรับอนุญาต ตรวจสอบและรับรองบัญชีในรอบระยะเวลาบัญชีดังกล่าว

มูลนิธิหรือสมาคมซึ่งประกอบกิจการมีรายได้ มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้นิติบุคคลจากยอดรายรับก่อนหักรายจ่าย ซึ่งมีค่าใช้จ่ายจากกำไรสุทธิ ดังนั้น มูลนิธิหรือสมาคมจึงไม่มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้นิติบุคคลครึ่งปี ตามมาตรา 67 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร เหมือนดังเช่นบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่เสียภาษีฐานกำไรสุทธิ



จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย
CHULALONGKORN UNIVERSITY

บทที่ 5

ปัญหาของการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลขององค์การมหาชนไทย

การที่องค์การมหาชนในประเทศไทย ถือเป็นหน่วยงานของรัฐหน่วยงานหนึ่ง ซึ่งไม่เป็นผู้มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้นิติบุคคล เพราะไม่อยู่ในความหมายของนิยามคำว่า “บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล” ตามมาตรา 39 แห่งประมวลรัษฎากร จึงไม่เป็นหน่วยภาษีเงินได้นิติบุคคลนั้น ทำให้เกิดปัญหาที่จะต้องศึกษาและวิเคราะห์ด้วยกันหลายประการ

5.1 ปัญหาการไม่จัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลขององค์การมหาชนขัดกับหลักภาษีอากรที่ดี

หลักภาษีอากรที่ดีนั้นมีอยู่ด้วยกันหลายประการ และถือเป็นสิ่งที่มีความสำคัญสำหรับการจัดเก็บภาษีอากร เพราะจะมีผลต่อความรู้สึกของผู้มีหน้าที่เสียภาษี เมื่อองค์การมหาชนไม่ถือเป็นหน่วยภาษีเงินได้นิติบุคคล แม้องค์การมหาชนจะมีรายได้เกิดขึ้นจากการประกอบกิจการเชิงพาณิชย์ก็ตาม จึงถือว่าขัดกับเรื่องความเป็นธรรมตามหลักภาษีอากรที่ดี

หลักความเป็นธรรมนั้นถือเป็นหัวใจของหลักภาษีอากรที่ดี ซึ่งจะต้องมีอยู่ในการจัดเก็บภาษีอากรทุกประเภท และจะต้องมีอยู่ทั้งในตัวบทกฎหมาย และในการบังคับใช้กฎหมาย เพราะผู้มีหน้าที่เสียภาษีย่อมจะคาดหวังว่าตนจะได้รับความเป็นธรรมในการจัดเก็บภาษี โดยหลักความเป็นธรรมนั้นสามารถแบ่งได้เป็น 2 ลักษณะ คือ หลักความเป็นธรรมสัมบูรณ์ ที่ถือว่าสมาชิกทุกคนในสังคมจะต้องมีภาระหน้าที่ที่จะต้องเสียภาษีเท่ากันทุกคน และหลักความเป็นธรรมสัมพัทธ์ ที่จะคำนึงถึงความไม่เท่าเทียมกันของคนในสังคม โดยถือว่าความเป็นธรรมเกิดจากการที่สมาชิกในสังคมจะต้องเสียภาษีตามสัดส่วนดังต่อไปนี้

(1) ประโยชน์ที่ผู้เสียภาษีอากรได้รับจากรัฐ เป็นหลักที่ให้ความสำคัญกับประโยชน์ที่แต่ละบุคคลได้รับจากรัฐ กล่าวคือ ผู้ใดได้รับประโยชน์จากรัฐมากก็ควรเสียภาษีมาก ผู้ใดได้รับประโยชน์จากรัฐน้อยก็ควรเสียภาษีน้อยตามสัดส่วน ส่วนผู้ใดไม่ได้รับประโยชน์จากรัฐเลยก็ไม่ควรต้องเสียภาษีแต่อย่างใด

(2) ความสามารถของผู้เสียภาษี ซึ่งเป็นหลักที่คำนึงถึงความสามารถของผู้เสียภาษีเป็นสำคัญ เพราะบุคคลแต่ละคนมีความสามารถในการเสียภาษีไม่เท่ากัน ดังนั้นบุคคลใดมีความสามารถในการเสียภาษีมากก็ควรที่จะเสียภาษีมาก บุคคลใดมีความสามารถในการเสียภาษีน้อยก็ควรเสียภาษีน้อยตามความสามารถของตน

หากนำหลักความสามารถของผู้เสียภาษีมาพิจารณาเปรียบเทียบกับองค์การมหาชนแล้วจะพบว่า องค์การมหาชนนั้นถือว่าเป็นผู้มีความสามารถในการเสียภาษีเช่นกัน โดยพิจารณาจากงบแสดงผลการดำเนินงานทางการเงินของแต่ละองค์การ ตัวอย่างเช่น หอภาพยนตร์ (องค์การมหาชน) มีรายได้รวมจากการดำเนินงาน ในปี 2555 จำนวน 78,977,138.51 บาท และมีค่าใช้จ่าย จำนวน 39,739,413.36 บาท สรุป รายได้มากกว่าค่าใช้จ่าย จำนวน 39,237,725.15 บาท¹ แสดงให้เห็นว่า หอภาพยนตร์ (องค์การมหาชน) ถือเป็นผู้มีความสามารถในการเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล ตามหลักความสามารถของผู้เสียภาษี

นอกจากนี้ หากพิจารณาเปรียบเทียบผลประกอบการกิจการขององค์การมหาชนกับองค์กรธุรกิจภาคเอกชน ตัวอย่างเช่น โรงพยาบาลบ้านแพ้ว (องค์การมหาชน) มีกำไรจากการประกอบกิจการ จำนวน 66,429,660.56 บาท² ซึ่งโรงพยาบาลบ้านแพ้ว (องค์การมหาชน) ไม่ต้องนำกำไรที่เกิดขึ้นไปเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล ในขณะที่โรงพยาบาลพญาไท ที่มีกำไรจากการประกอบกิจการ จำนวน 1,108,000,000 บาท³ ซึ่งโรงพยาบาลพญาไทจะต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล จำนวน 247,000,000 บาท⁴ จะเห็นได้ว่า โรงพยาบาลทั้งสองแห่งต่างมีผลกำไรจากการประกอบกิจการเหมือนกัน แต่การเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลกลับแตกต่างกัน แสดงให้เห็นถึงความไม่เท่าเทียมกันในการจัดเก็บภาษีอากร ชัดกับหลักภาษีอากรที่ดีในเรื่องของหลักความเป็นธรรม

นอกจากหลักความเป็นธรรมที่ได้กล่าวมาข้างต้นแล้วนั้น การที่องค์การมหาชนไม่เป็นหน่วยภาษีเงินได้นิติบุคคลยังขัดกับหลักความเหมาะสมในการบรรลุดุจดประสงค์ในเชิงมหภาคด้วย ในเรื่องของหลักความเป็นกลางในทางเศรษฐกิจ กล่าวคือ การจัดเก็บภาษีไม่ควรมีผลกระทบต่อการทำงานของกลไกตลาด การแข่งขันทางการค้า และไม่ควรถูกกระทบกระเทือนต่อผลการตัดสินใจบริโภคของผู้เสียภาษีมากเกินไป นั่นคือ จะต้องมีความเป็นกลางในทางเศรษฐกิจมากที่สุด ซึ่งการที่องค์การมหาชนไม่ต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลทำให้องค์การมหาชนได้เปรียบองค์กรธุรกิจภาคเอกชนที่ประกอบกิจการในรูปแบบเดียวกันได้ ซึ่งอาจส่งผลให้องค์กรธุรกิจภาคเอกชนเลือกที่จะไม่ประกอบกิจการในรูปแบบเดียวกันกับองค์การมหาชน ทำให้ไม่เกิดการแข่งขันทางการค้า ชัดกับหลักความเป็นกลางในทางเศรษฐกิจ ซึ่งเป็นหลักหนึ่งในหลักความเหมาะสมในการบรรลุดุจดประสงค์ในเชิงมหภาค

¹ หอภาพยนตร์ (องค์การมหาชน), "งบแสดงผลการดำเนินงานทางการเงิน รายงานงบการเงินประจำปี 2554-2555 " <http://www.fapot.org>.

² โรงพยาบาลบ้านแพ้ว (องค์การมหาชน), "งบรายได้และจ่าย รายงานประจำปี 2555," <http://www.bphosp.or.th>.

³ บริษัท เซอแคปปิตอล จำกัด, "รายงานความเห็นของที่ปรึกษาทางการเงินอิสระเกี่ยวกับการเพิกถอนหลักทรัพย์ออกจากตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยของ บริษัท ประสิทธิภาพ จำกัด (มหาชน)," (ธันวาคม 2554), หน้า 11 เว็บไซต์ <http://www.set.or.th/dat/news/201112/11053043.pdf>

⁴ เรื่องเดียวกัน, หน้า 11

ดังนั้น การไม่จัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลขององค์การมหาชนจึงถือว่าขัดกับหลักภาษีอากรที่ดี นอกจากนี้ การไม่จัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลขององค์การมหาชนยังส่งผลให้รัฐมีภาระค่าใช้จ่ายสำหรับการให้เงินอุดหนุนองค์การมหาชนแต่เพียงฝ่ายเดียว โดยรัฐไม่มีรายได้ตอบแทนกลับมาแต่อย่างใด

5.2 ปัญหาการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลจากการประกอบกิจการตามวัตถุประสงค์ขององค์การมหาชน

การจัดตั้งองค์การมหาชนนั้น มีวัตถุประสงค์เพื่อที่จะจัดทำบริการสาธารณะที่แตกต่างไปจากราชการและรัฐวิสาหกิจ โดยมีมุ่งหมายให้มีการใช้ประโยชน์จากทรัพยากรและบุคคลให้เกิดประโยชน์สูงสุด ทั้งนี้ จะต้องไม่เป็นกิจกรรมที่มีวัตถุประสงค์เพื่อแสวงหากำไรเป็นหลัก ซึ่งเป็นไปตามมาตรา 5 แห่งพระราชบัญญัติองค์การมหาชน พ.ศ. 2542

จากวัตถุประสงค์ขององค์การมหาชนนั้นทำให้เห็นได้ว่าองค์การมหาชนสามารถที่จะแสวงหารายได้จากการประกอบกิจการได้ เพียงแต่จะมุ่งแสวงหากำไรเป็นหลักไม่ได้เท่านั้น ซึ่งมาตรา 12 และมาตรา 13 แห่งพระราชบัญญัติองค์การมหาชน พ.ศ. 2542 ก็ได้เปิดช่องให้องค์การมหาชนสามารถแสวงหารายได้ได้ ทั้งนี้ก็เพื่อมิให้องค์การมหาชนจะต้องพึ่งพาเงินอุดหนุนของรัฐบาลเพียงอย่างเดียวนั่นเอง แต่อย่างไรก็ตาม รายได้จากการประกอบกิจการขององค์การมหาชนไม่ต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล เพราะองค์การมหาชนไม่อยู่ในนิยามคำว่าบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ตามมาตรา 39 แห่งประมวลรัษฎากร ดังตัวอย่างที่กรมสรรพากรได้วินิจฉัยว่า เนื่องจากสำนักงานส่งเสริมอุตสาหกรรมซอฟต์แวร์แห่งชาติ (องค์การมหาชน) เป็นหน่วยงานของรัฐและเป็นนิติบุคคลภายใต้กำกับดูแลของรัฐมนตรีว่าการกระทรวงเทคโนโลยีสารสนเทศและการสื่อสาร จัดตั้งขึ้นตามพระราชกฤษฎีกาจัดตั้งสำนักงานฯ โดยอาศัยอำนาจตามความในมาตรา 221 ของรัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย และมาตรา 5 แห่งพระราชบัญญัติองค์การมหาชน พ.ศ. 2542 จึงมีฐานะเป็นหน่วยงานของรัฐและเป็นนิติบุคคลตามมาตรา 6 แห่งพระราชบัญญัติองค์การมหาชน พ.ศ. 2542 โดยมีวัตถุประสงค์เพื่อวางแผนและกำหนดนโยบายพัฒนาอุตสาหกรรมซอฟต์แวร์ของประเทศ ส่งเสริมอุตสาหกรรมซอฟต์แวร์ สนับสนุนการพัฒนาซอฟต์แวร์ การค้นคว้าวิจัย และการถ่ายทอดเทคโนโลยี จึงไม่เข้าลักษณะเป็นบริษัทหรือห้างหุ้นส่วน ตามมาตรา 39 แห่งประมวลรัษฎากร จึงไม่มีหน้าที่ต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล และไม่มีหน้าที่ต้องยื่นแบบแสดงรายการภาษีเงินได้นิติบุคคล⁵

ทั้งนี้ การที่พระราชบัญญัติองค์การมหาชน พ.ศ.2542 ได้เปิดโอกาสให้องค์การมหาชนแสวงหารายได้ได้นั้น และรายได้ที่เกิดขึ้นไม่ต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล จึงเป็นเหตุให้องค์การมหาชนสามารถ

⁵ แนววินิจฉัยของกรมสรรพากรที่ กค 0706/พ./3340 ฉบับลงวันที่ 26 เมษายน 2548

เรียกเก็บค่าบริการที่สูงเกินไป หรือเทียบได้กับค่าบริการขององค์กรเอกชน ทั้งนี้ ตัวอย่างเช่น การกำหนดอัตราค่าใช้จ่ายรวมของโรงพยาบาลบ้านแพ้ว (องค์การมหาชน) ที่ได้รวมค่าห้อง ค่าอาหาร และค่าบริการโรงพยาบาลไว้ด้วยกัน ซึ่งถือว่าเป็นรายได้จากการประกอบกิจการตามวัตถุประสงค์ของโรงพยาบาล โดยเปรียบเทียบกับองค์กรธุรกิจภาคเอกชน

ตาราง 3 แสดงอัตราค่าใช้จ่ายรวมของโรงพยาบาล (ค่าห้อง+ค่าอาคาร+ค่าบริการโรงพยาบาล)⁶

โรงพยาบาล	รวม 4 เตียง	รวม 2 เตียง	ห้องเดี่ยว	ห้องดีลักซ์	ห้องวีไอพี	ห้องสวีท	ห้องไอซียู
บ้านแพ้ว (องค์การ มหาชน) สาขาพร้อม มิตร	1,400	1,500	2,500	3,500	-	-	2,800
เพชรเวช	900	1,590	1,590	2,890	3,390	4,090	2,900
บางปะกอก 1	1,300	-	2,700	-	3,200	4,200	2,800
เปาโล เมโมเรียล โชคชัย 4	1,500	3,500	-	2,400	4,000	3,800	-

จากตัวอย่างข้างต้น จะเห็นได้ว่าการจัดเก็บค่าบริการขององค์การมหาชน ซึ่งเป็นรายได้จากการประกอบกิจการตามวัตถุประสงค์ขององค์การมหาชนไม่ได้แตกต่างไปจากค่าบริการของธุรกิจภาคเอกชนมากนัก ซึ่งแสดงให้เห็นถึงความไม่เป็นธรรมที่รายได้ขององค์การมหาชนไม่ต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล แต่รายได้ขององค์กรธุรกิจภาคเอกชนจะต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล

แต่อย่างไรก็ตาม หากจะกำหนดให้รายได้ที่เกิดจากการประกอบกิจการที่เป็นไปตามวัตถุประสงค์ขององค์การมหาชนจะต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล ก็จะทำให้เกิดคำถามได้ว่า เหตุใดรายได้ขององค์การมหาชนซึ่งถือเป็นหน่วยงานของรัฐกลับต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล ทั้งๆที่รายได้ของหน่วยงานรัฐอื่นๆหรือแม้แต่รัฐวิสาหกิจที่ไม่ได้เป็นบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลกลับไม่ต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล นอกจากนี้ รายได้ที่เกิดขึ้นก็มาจากการประกอบกิจการที่เป็นไปตามวัตถุประสงค์

⁶ ตารางเปรียบเทียบค่าใช้จ่ายโรงพยาบาล, www.tvinsure.com.

ขององค์การมหาชน ซึ่งพระราชบัญญัติองค์การมหาชน พ.ศ. 2542 ได้ให้อำนาจไว้ หากมีการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลจากรายได้ดังกล่าวจะเป็นการขัดต่อพระราชบัญญัติองค์การมหาชน พ.ศ.2542 หรือไม่ หรือเป็นการไม่สนับสนุน ส่งเสริมให้องค์การมหาชนดำเนินการตามวัตถุประสงค์

ดังนั้น การที่จะควบคุมมิให้องค์การมหาชนแสวงหารายได้จากประกอบกิจการตามวัตถุประสงค์ขององค์การมหาชนมากเกินไปนั้นอาจไม่สามารถแก้ปัญหาได้ด้วยการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคล แต่จะต้องแก้ไขปัญหาดังกล่าวด้วยกฎหมายอื่น ๆ ที่เกี่ยวข้องในการควบคุมอัตราค่าบริการให้มีความเหมาะสม เพื่อมิให้องค์การมหาชนแสวงหารายได้จากประกอบกิจการตามวัตถุประสงค์จนมากเกินไป รวมถึง ให้นำหน่วยงานที่มีหน้าที่ในการควบคุมดูแลองค์การมหาชนเข้ามากำกับดูแล และตรวจสอบการกำหนดอัตราค่าบริการและการดำเนินการขององค์การมหาชน

5.3 ปัญหาการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลจากการประกอบกิจการที่ไม่เกี่ยวข้องกับวัตถุประสงค์ขององค์การมหาชน

การที่องค์การมหาชนสามารถที่จะแสวงหารายได้เพื่อใช้สำหรับการบริหารจัดการขององค์การมหาชนได้นั้น ย่อมเป็นเหตุให้องค์การมหาชนได้แสวงหารายได้อย่างอื่นนอกเหนือไปจากวัตถุประสงค์ขององค์การมหาชน เช่น การประกอบกิจการในเชิงพาณิชย์ แต่รายได้ที่ไม่เกี่ยวข้องกับวัตถุประสงค์ขององค์การมหาชนนั้นก็ไม่ต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลแต่อย่างใด ด้วยเพราะเหตุว่าองค์การมหาชนไม่ถือเป็นหน่วยภาษี

ทั้งนี้ โดยหลักแล้วการประกอบกิจการที่ไม่ตรงกับวัตถุประสงค์ขององค์การมหาชน และก่อให้เกิดรายได้แก่องค์การมหาชนนั้น ควรที่จะนำรายได้ดังกล่าวมาเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลเหมือนเช่นองค์การธุรกิจภาคเอกชนต่างๆ เพราะการประกอบกิจการดังกล่าวไม่ใช่การจัดทำบริการสาธารณะตามวัตถุประสงค์ทั่วไปขององค์การมหาชน และไม่ตรงตามวัตถุประสงค์ของการจัดตั้งองค์การมหาชนด้วย ซึ่งหากเปรียบเทียบกับการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลของประเทศสหรัฐอเมริกาแล้วนั้น จะเห็นได้ว่า องค์การมหาชนของประเทศไทยอเมริกานั้น ถือเป็นหน่วยงานของรัฐรูปแบบหนึ่ง ซึ่งโดยหลักการเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลของหน่วยงานของรัฐในประเศสหรัฐอเมริกา นั้น จะได้รับการยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคล แต่อย่างไรก็ตาม การยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลดังกล่าวของประเทศสหรัฐอเมริกา นั้นไม่นำมาใช้กับกรณีวิทยาลัยหรือมหาวิทยาลัยของรัฐ ทั้งนี้ หากวิทยาลัยหรือมหาวิทยาลัยได้ดำเนินธุรกิจที่ไม่เกี่ยวข้องกับวัตถุประสงค์ที่ได้รับการยกเว้น นั้นก็คือ เพื่อวัตถุประสงค์เพื่อความก้าวหน้าทางการศึกษาแล้ว เงินได้จากธุรกิจที่ไม่เกี่ยวข้องจะต้องนำมาเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล

นอกจากนี้กรณีของวิทยาลัยหรือมหาวิทยาลัยของรัฐแล้ว องค์กรที่รับยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลของประเทศสหรัฐอเมริกาแต่ละแห่ง หากมีการประกอบกิจการที่ไม่เกี่ยวข้องกับวัตถุประสงค์ที่ได้รับการยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลแล้ว องค์กรที่รับการยกเว้นก็ต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลจากเงินได้ที่เกิดขึ้นจากการดำเนินธุรกิจที่ไม่เกี่ยวข้องนั้นด้วย ซึ่งเงินได้จากการดำเนินธุรกิจที่ไม่เกี่ยวข้องกับวัตถุประสงค์นั้น ก็คือเงินได้จากการค้าหรือธุรกิจที่ดำเนินการโดยปกติโดยองค์กรที่รับการยกเว้น โดยเป็นเงินได้ที่ไม่เกี่ยวข้องอย่างเป็นทางการสำคัญต่อการปฏิบัติหน้าที่ขององค์กรตามวัตถุประสงค์ที่ได้รับการยกเว้น

ส่วนการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลขององค์การมหาชนในประเทศฝรั่งเศสนั้น โดยปกติแล้ว องค์การมหาชนถือเป็นหน่วยภาษีเงินได้นิติบุคคล เพียงแต่องค์การมหาชนที่ไม่แสวงหากำไรจะเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลในอัตราลดลง แต่อย่างไรก็ตาม หากองค์การมหาชนที่ไม่แสวงหากำไรได้ดำเนินกิจกรรมทางธุรกิจที่ไม่เกี่ยวข้องกับวัตถุประสงค์แล้วนั้น เงินได้จากธุรกิจที่ไม่เกี่ยวข้องจะต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลในอัตรากว้างขึ้นเอง ซึ่งองค์การมหาชนนั้นจะต้องดำเนินการแบ่งแยกกิจกรรมที่เป็นการแสวงหากำไร และไม่แสวงหากำไรออกจากกัน โดยต้องพิจารณาว่าการจัดสรรทรัพย์สิน บุคลากร ได้ใช้สำหรับกิจกรรมประเภทใด และจัดทางบุคคล ซึ่งจะต้องคำนวณแยกกันในแต่ละประเภทกิจกรรม เพื่อการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลที่เหมาะสม

จะเห็นได้ว่า การจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลขององค์การมหาชนกรณีวิทยาลัยหรือมหาวิทยาลัยหรือองค์กรที่รับยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลในประเทศสหรัฐอเมริกาและองค์การมหาชนในประเทศฝรั่งเศสจะต้องพิจารณาถึงกิจการดำเนินการว่าเกี่ยวข้องกับวัตถุประสงค์ที่ได้รับการยกเว้นหรือไม่ หากไม่เกี่ยวข้องกับวัตถุประสงค์ที่ได้รับการยกเว้นแล้ว รายได้ที่เกิดขึ้นจากการดำเนินกิจการดังกล่าวจะต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล

การเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลขององค์การมหาชนในประเทศไทยแตกต่างกับการเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลขององค์การมหาชนกรณีวิทยาลัยหรือมหาวิทยาลัยหรือองค์กรที่รับยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลในประเทศสหรัฐอเมริกาและองค์การมหาชนในประเทศฝรั่งเศส เพราะองค์การมหาชนในประเทศไทยนั้น ไม่เป็นหน่วยภาษีเงินได้นิติบุคคล ดังนั้น แม้องค์การมหาชนจะได้ดำเนินการกิจการที่ไม่เกี่ยวข้องกับวัตถุประสงค์ขององค์การมหาชนก็ตาม เงินได้จากธุรกิจที่ไม่เกี่ยวข้องนั้นก็ยังคงไม่ต้องนำมาเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล เนื่องจากการเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลในไทยไม่ได้พิจารณาถึงกิจกรรมที่ได้ดำเนินการแต่อย่างใด

การที่องค์การมหาชนไม่ต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลจากการประกอบกิจการที่ไม่เกี่ยวข้องกับวัตถุประสงค์ขององค์การมหาชนนั้น จะเป็นเหตุให้องค์การมหาชนมุ่งที่จะแสวงหารายได้จากการ

ประกอบกิจการเชิงพาณิชย์ที่ไม่เกี่ยวข้องกันกับวัตถุประสงค์ขององค์การมหาชนมากกว่าการจัดทำบริการสาธารณะ ซึ่งเป็นวัตถุประสงค์หลักขององค์การมหาชน หากพิจารณาตัวอย่างจากงบแสดงฐานะทางการเงินขององค์การมหาชนแล้วนั้น จะพบว่าเมืองค์การมหาชนหลายองค์การด้วยกันที่มีรายได้อื่นๆ ที่ไม่เกี่ยวข้องกันกับวัตถุประสงค์ขององค์การ เช่น

- โรงพยาบาลบ้านแพ้ว (องค์การมหาชน) ซึ่งมีวัตถุประสงค์ในการรักษาพยาบาล แต่มีรายได้จากค่าเช่า และรายได้อื่นๆ
- สำนักงานรับรองมาตรฐานและประเมินคุณภาพการศึกษา(องค์การมหาชน) ซึ่งมีวัตถุประสงค์เกี่ยวกับการพัฒนา ตรวจสอบ ประเมินผลคุณภาพทางการศึกษา แต่มีรายได้จากการจำหน่ายของที่ระลึก ค่าเช่าพื้นที่ออกร้าน และรายได้อื่นๆ

แต่อย่างไรก็ตาม รายได้ที่เกิดขึ้นดังกล่าวขององค์การมหาชนไม่ต้องนำมาเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล ด้วยเหตุที่ว่าองค์การมหาชนไม่เป็นผู้มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้นิติบุคคลนั่นเอง จึงก่อให้เกิดความไม่เป็นธรรม เมื่อเปรียบเทียบกับองค์กรธุรกิจภาคเอกชนซึ่งหากมีรายได้เกิดขึ้นจะต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล

นอกจากนี้ รัฐยังจะต้องสูญเสียงบประมาณในการให้เงินอุดหนุนแก่องค์การมหาชน ทั้งที่องค์การมหาชนนั้นไม่ได้ดำเนินการให้เกิดประโยชน์ตามวัตถุประสงค์ที่ได้จัดตั้งองค์การมหาชนขึ้น โดยรัฐที่ไม่สามารถเรียกร้องผลประโยชน์ตอบแทนจากองค์การมหาชนได้เลย เพราะรายได้ที่เกิดขึ้นขององค์การมหาชนไม่ต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล และไม่ต้องนำส่งเข้าคลังเหมือนหน่วยงานรัฐอื่นๆ อีกด้วย

5.4 ปัญหาการจัดเก็บภาษีเงินได้จากรายได้ทางอ้อมขององค์การมหาชน

รายได้ที่สำคัญอีกประการหนึ่งขององค์การมหาชน ก็คือ รายได้ทางอ้อมขององค์การมหาชน เช่น รายได้จากดอกเบี้ย รายได้จากการลงทุน รายได้จากค่าเช่า หรือ ค่าสิทธิ เป็นต้น ซึ่งเป็นรายได้จากการที่องค์การมหาชนนำรายได้ที่เกิดขึ้นจากแหล่งต่างๆ ไปฝากธนาคาร หรือนำไปลงทุน และได้รับผลตอบแทนกลับคืนมา หรือเป็นผลตอบแทนจากการให้ใช้สิทธิต่างๆขององค์การมหาชน

ทั้งนี้ รายได้ทางอ้อมที่องค์การมหาชนได้รับนั้นก็เช่นเดียวกับรายได้อื่นๆขององค์การมหาชนไม่ว่าจะเป็นรายได้ที่มาจากกิจการที่เกี่ยวข้องกับวัตถุประสงค์ขององค์การมหาชน หรือรายได้ที่มาจากกิจการที่ไม่เกี่ยวข้องกันกับองค์การมหาชน นั่นก็คือ รายได้ที่เกิดขึ้น

มีต้องนำไปคำนวณเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล เนื่องจากองค์การมหาชนเป็นหน่วยงานของรัฐ ซึ่งมีได้อยู่ในความหมายของคำว่า “บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล” ตามมาตรา 39 แห่งประมวลรัษฎากร

หากเปรียบเทียบกับกรณีเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลขององค์การมหาชนในต่างประเทศแล้วจะพบว่า องค์การมหาชนในประเทศฝรั่งเศสนั้น จะมีการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลจากรายได้ทางอ้อมขององค์การมหาชน เพราะการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลในประเทศฝรั่งเศสจะเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลจากเงินได้ที่มาจากทรัพย์สินขององค์การมหาชน เช่น รายได้จากการลงทุน เป็นต้น

ส่วนองค์การมหาชนในประเทศสหรัฐอเมริกา นั้น โดยปกติไม่ต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล เว้นแต่กรณีวิทยาลัยหรือมหาวิทยาลัยที่มีรายได้ทางอ้อมเกิดขึ้น เช่น วิทยาลัยหรือมหาวิทยาลัยมีรายได้จากการนำสนามกีฬาของวิทยาลัยหรือมหาวิทยาลัยออกให้ผู้อื่นเช่าในช่วงปิดภาคเรียน วิทยาลัยหรือมหาวิทยาลัยนั้นจะต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลจากรายได้ที่เกิดขึ้นนั้น

ส่วนกรณีรายได้ทางอ้อมขององค์การมหาชนในประเทศไทยนั้น หากพิจารณาจากงบแสดงฐานะทางการเงินขององค์การมหาชนในประเทศไทยแล้ว จะพบว่าองค์การมหาชนในประเทศไทยโดยส่วนใหญ่จะมีรายได้จากการลงทุน ไม่ว่าจะเป็นการลงทุนระยะสั้น การลงทุนระยะยาว หรือมีรายได้จากการฝากเงินกับสถาบันการเงิน หรือมีรายได้จากการให้สิทธิประโยชน์ รวมถึงรายได้จากการให้เช่าอุปกรณ์ หรือสถานที่ เป็นจำนวนมาก ซึ่งแม้แต่องค์การมหาชนจะมีผลการดำเนินงานมีรายได้น้อยกว่าค่าใช้จ่าย แต่หากพิจารณาเฉพาะรายได้ที่เกิดขึ้นแล้วนั้น ก็จะพบว่า มีรายได้ทางอ้อมถือเป็นหนึ่งในรายได้ที่องค์การมหาชนได้รับเสมอ ยิ่งไปกว่านั้น องค์การมหาชนบางแห่งมีรายได้ทางอ้อมจากการนำเงินไปลงทุนนั้นมากเป็นอันดับสองรองจากเงินอุดหนุนของรัฐบาลด้วย ตัวอย่างเช่น

- สำนักงานความร่วมมือพัฒนาเศรษฐกิจกับประเทศเพื่อนบ้าน (องค์การมหาชน) มีรายได้จากดอกเบี้ยเงินให้กู้ระยะยาว จำนวน 61,945,066.60 บาท มีรายได้จากดอกเบี้ยเงินฝาก จำนวน 59,137,034.85 บาท⁷
- สำนักงานรับรองมาตรฐานและประเมินคุณภาพการศึกษา (องค์การมหาชน) มีรายได้ดอกเบี้ยเงินฝากธนาคาร 19,585,031.60 บาท⁸

⁷ สำนักงานความร่วมมือพัฒนาเศรษฐกิจของประเทศเพื่อนบ้าน (องค์การมหาชน), "งบแสดงฐานะทางการเงิน รายงานประจำปี 2555," <http://www.neda.or.th>.

⁸ สำนักงานรับรองมาตรฐานและประเมินคุณภาพการศึกษา (องค์การมหาชน), "งบแสดงฐานะทางการเงิน รายงานประจำปี 2555," <http://www.onesqa.or.th>.

- สำนักงานพัฒนาวิทยาศาสตร์และเทคโนโลยี มีรายได้จากสิทธิประโยชน์ของงานวิจัยและพัฒนา จำนวน 20,567,709.10 บาท รายได้จากค่าเช่าและค่าบริการ จำนวน 77,938,758.65 บาท⁹
- สำนักงานส่งเสริมอุตสาหกรรมซอฟต์แวร์แห่งชาติ (องค์การมหาชน) มีรายได้ดอกเบี้ย จำนวน 3,681,699.45 บาท รายได้จากค่าบริการ, ค่าเช่าห้องอบรมและคอมพิวเตอร์ จำนวน 1,130,841.28 บาท¹⁰

จะเห็นได้ว่า รายได้ทางอ้อมขององค์การมหาชนในประเทศไทยแต่ละแห่งนั้นมีเป็นจำนวนมาก แต่รายได้ทางอ้อมขององค์การมหาชนในประเทศไทยเหล่านี้ไม่ต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล จึงเป็นเหตุให้องค์การมหาชนมุ่งแสวงหารายได้ทางอ้อมจากการประกอบกิจการมากจนเกินไป จนอาจหลงลืมวัตถุประสงค์หลักขององค์การมหาชนที่มุ่งจัดทำบริการสาธารณะ โดยไม่แสวงหากำไรเป็นหลัก จึงก่อให้เกิดความไม่เป็นธรรมต่อองค์กรธุรกิจภาคเอกชนที่ต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล

ดังนั้น รายได้ทางอ้อมซึ่งเป็นรายได้ที่เกิดจากการนำเงินอุดหนุนของรัฐไปลงทุนนั้นจึงควรที่จะต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล เช่นเดียวกับการเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลของประเทศฝรั่งเศสเพื่อเป็นแรงกระตุ้นให้องค์การมหาชนนำเงินอุดหนุนของรัฐไปประกอบกิจการให้เป็นไปตามวัตถุประสงค์ขององค์การมหาชน นั่นคือ การจัดทำบริการสาธารณะ เพื่อเป็นประโยชน์แก่ประชาชน มากกว่าการนำเงินอุดหนุนจากรัฐไปลงทุนเพื่อให้ได้ผลตอบแทนในรูปแบบของดอกเบี้ยหรือเงินปันผล ซึ่งองค์การมหาชนและหน่วยงานที่เกี่ยวข้องเท่านั้นที่จะได้รับประโยชน์จากรายได้ทางอ้อมเหล่านี้ นอกจากนี้การจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลจากรายได้ทางอ้อมขององค์การมหาชนนั้นจะทำให้รัฐมีรายได้เพิ่มขึ้นจากภาษีเงินได้นิติบุคคลขององค์การมหาชน และทำให้รัฐรับรู้สถานะทางการเงินขององค์การมหาชนแต่ละแห่งด้วย

จากปัญหาที่ได้กล่าวมาข้างต้นนั้น จะเห็นได้ว่าการไม่จัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลขององค์การมหาชนในประเทศไทยก่อให้เกิดปัญหาในหลายๆด้าน และเป็นการขัดกับหลักภาษีอากรที่ดี รวมถึงเป็นช่องทางให้องค์การมหาชนมุ่งที่จะแสวงหารายได้มากจนเกินไป จนอาจจะละเลยวัตถุประสงค์หลักขององค์การมหาชนที่จัดตั้งขึ้นมาเพื่อจัดทำบริการสาธารณะโดยไม่แสวงหากำไรเป็นหลักได้ ดังนั้น การกำหนดให้มีการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลขององค์การมหาชนในประเทศไทยจากรายได้บางประเภทขององค์การมหาชนจะเป็นแนวทางหนึ่งที่จะช่วยให้องค์การมหาชนดำเนินกิจการให้

⁹ สำนักงานพัฒนาวิทยาศาสตร์และเทคโนโลยี, "งบรายได้รายจ่าย รายงานประจำปี 2555," <http://www.nstda.or.th>.

¹⁰ สำนักงานส่งเสริมอุตสาหกรรมซอฟต์แวร์แห่งชาติ (องค์การมหาชน), "งบรายได้และค่าใช้จ่าย งบการเงินและบทวิเคราะห์," <http://www.sipa.or.th>.

เป็นไปตามวัตถุประสงค์ขององค์การมหาชนและไม่มุ่งแสวงหากำไรเป็นหลัก อีกทั้งยังช่วยให้รัฐมีรายได้เพิ่มขึ้นจากการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลขององค์การมหาชนในประเทศไทยด้วย โดยแนวทางในการแก้ไขปัญหาต่าง ๆ นั้นจะได้นำเสนอในบทต่อไป



บทที่ 6

บทสรุป และข้อเสนอแนะ

6.1 บทสรุป

องค์การมหาชน เป็นองค์การของรัฐรูปแบบใหม่ที่จัดตั้งขึ้นมาเพื่อตอบสนองความต้องการในการจัดทำบริการสาธารณะที่มีความแตกต่างไปจากเดิม โดยองค์การมหาชนจะมีความคล่องตัวและมีความเป็นอิสระในการบริหารงานและความรับผิดชอบต่อภารกิจต่างๆ มากกว่าส่วนราชการรูปแบบอื่นๆ ซึ่งการจัดตั้งองค์การมหาชนนั้นจะมีความแตกต่างกันออกไปขึ้นอยู่กับเหตุผลในการจัดตั้ง โดยพิจารณาถึงความเหมาะสม และรูปแบบการปกครอง และการบริหารงานในประเทศต่างๆ ซึ่งบางประเทศจะจัดตั้งองค์การมหาชนขึ้นโดยการตราพระราชบัญญัติ เช่น ประเทศฝรั่งเศส ประเทศไทย หรือบางประเทศจะจัดตั้งองค์การมหาชนขึ้นโดยฝ่ายบริหาร เช่น ประเทศออสเตรเลีย ประเทศไทย เป็นต้น

องค์การมหาชนของไทยนั้นมีฐานะเป็นนิติบุคคลทางมหาชน ในการจัดตั้งองค์การมหาชนนั้นสามารถจัดตั้งได้ 2 ทาง คือ การจัดตั้งโดยการตราเป็นพระราชบัญญัติเฉพาะ หรือการจัดตั้งโดยอาศัยอำนาจตามพระราชบัญญัติองค์การมหาชน พ.ศ.2542 แต่ไม่ว่าองค์การมหาชนจะถูกจัดตั้งขึ้นมาในรูปแบบใดก็ตาม วัตถุประสงค์หลักขององค์การมหาชน ก็คือ การจัดทำบริการสาธารณะโดยเน้นในด้านสังคม วัฒนธรรม การศึกษา ทั้งนี้ การจัดทำบริการสาธารณะขององค์การมหาชนจะต้องไม่ซ้ำซ้อนกับการทำจัดบริการสาธารณะกับส่วนราชการ และรัฐวิสาหกิจ

อย่างไรก็ตามองค์การมหาชนยังมีวัตถุประสงค์ที่สำคัญอีกประการหนึ่ง คือ การจัดทำบริการสาธารณะนั้นจะต้องไม่แสวงหากำไรเป็นหลัก เพราะเป็นวัตถุประสงค์ที่ทำให้เห็นถึงความแตกต่างระหว่างองค์การมหาชน และรัฐวิสาหกิจ เพราะรัฐวิสาหกิจจะสามารถแสวงหากำไรจากการประกอบกิจการได้ แต่ถึงแม้้องค์การมหาชนจะไม่มีวัตถุประสงค์ในการแสวงหากำไรเป็นหลักก็ตาม พระราชบัญญัติองค์การมหาชน พ.ศ. 2542 ก็ยังได้กำหนดให้้องค์การมหาชนสามารถที่จะแสวงหารายได้ โดยได้บัญญัติไว้ในมาตรา 12 และ มาตรา 13 แห่งพระราชบัญญัตินี้ดังกล่าว ซึ่งรายได้ขององค์การมหาชน เช่น รายได้จากการรับบริจาค รายได้จากค่าธรรมเนียม ค่าบำรุง ค่าตอบแทนค่าบริการ รวมถึงรายได้จากการประกอบกิจการ และดอกผลของเงินหรือรายได้จากทรัพย์สินขององค์การมหาชน นอกจากนี้้องค์การมหาชนยังมีรายได้จากเงินอุดหนุนของรัฐบาลอีกด้วย

สำหรับการเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลนั้น มาตรา 39 แห่งประมวลรัษฎากรได้ให้นิยามของคำว่า “บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล” หมายความว่า บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายไทย หรือที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศและให้หมายความรวมถึง

(1) กิจการซึ่งดำเนินการเป็นทางค้าหรือหากำไรโดยรัฐบาลต่างประเทศ องค์การของรัฐบาลต่างประเทศ หรือนิติบุคคลอื่นที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศ

(2) กิจการร่วมค้า ซึ่งได้แก่กิจการที่ดำเนินการร่วมกันเป็นทางการค้าหรือหากำไรระหว่างบริษัทกับบริษัท บริษัทกับห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลกับห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล หรือระหว่างบริษัทและหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลกับบุคคลธรรมดา คณะบุคคลที่มีใช้นิติบุคคล ห้างหุ้นส่วนสามัญหรือนิติบุคคลอื่น

(3) มูลนิธิหรือสมาคมที่ประกอบกิจการซึ่งมีรายได้ แต่ไม่รวมถึงมูลนิธิหรือสมาคมที่รัฐมนตรีประกาศกำหนดตามมาตรา 47(7)(ข)

(4) นิติบุคคลอื่นที่อธิบดีกำหนดโดยอนุมัติรัฐมนตรีและประกาศในราชกิจจานุเบกษา

จากคำนิยามดังกล่าวทำให้เห็นได้ว่า บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลนั้น ไม่รวมถึงหน่วยงานของรัฐด้วย ดังนั้น หน่วยงานของรัฐจึงไม่ถือเป็นหน่วยภาษีเงินได้นิติบุคคล ด้วยเหตุนี้ องค์การมหาชนซึ่งถือเป็นหน่วยงานของรัฐจึงไม่ถือเป็นหน่วยภาษีเงินได้นิติบุคคล ตามมาตรา 39 แห่งประมวลรัษฎากร

ด้วยเหตุนี้ การที่องค์การมหาชนได้ดำเนินการและก่อให้เกิดรายได้ขึ้นไม่ว่าจะเป็นรายได้ทางตรง หรือรายได้ทางอ้อม เช่น ดอกเบี้ย เงินปันผล รวมถึงรายได้ที่ไม่เกี่ยวข้องกับวัตถุประสงค์ขององค์การมหาชนนั้นด้วย เช่น รายได้จากกำไรให้เช่า เป็นต้น แต่รายได้ที่เกิดขึ้นเหล่านี้ขององค์การมหาชนไม่ต้องนำมาเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลแต่อย่างใด

การที่รายได้ขององค์การมหาชนไม่ต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลนั้น ทำให้เกิดความไม่เป็นธรรมในการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคล ซึ่งขัดกับหลักภาษีอากรที่ดี และยังมีปัญหาอื่น ๆ อีกหลายประการด้วยกัน ดังนั้น จึงสมควรที่จะจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลขององค์การมหาชน

ในส่วนการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลขององค์การมหาชนในประเทศฝรั่งเศสนั้น เนื่องจากประเทศฝรั่งเศสเป็นประเทศที่จัดเก็บภาษีอย่างกว้างขวาง โดยนิติบุคคลในประเทศฝรั่งเศสไม่ว่าเป็นนิติบุคคลเอกชน หรือนิติบุคคลมหาชนต่างก็มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้นิติบุคคลด้วยกันทั้งนั้น จะมีความแตกต่างในแง่ของอัตราภาษีเงินได้นิติบุคคล ดังนั้น องค์การมหาชนในประเทศฝรั่งเศส ซึ่งถือเป็นนิติบุคคลทางมหาชน ก็ต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลเช่นกัน โดยการจัดเก็บภาษีขององค์การมหาชนนั้น จะจัดเก็บจากรายได้ที่เกิดจากทรัพย์สินขององค์การมหาชนนั้น เนื่องจากองค์การมหาชนของประเทศฝรั่งเศสจะมีทั้งองค์การมหาชนที่แสวงหารายได้ และองค์การมหาชนที่ไม่แสวงหารายได้ ซึ่งการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลนั้นจะมีอัตราที่แตกต่างกัน คือ องค์การมหาชนที่แสวงหารายได้ จะถูกเก็บภาษีในอัตรากปกติ คือ อัตรา 33.33% ส่วนองค์การมหาชนที่ไม่แสวงหากำไรนั้นจะถูกจัดเก็บ

ภาษีในอัตราที่ลดลง คือ อัตรา 24%, 15%, 10% หรือได้รับยกเว้นภาษี แล้วแต่กรณี แต่อย่างไรก็ตาม หากองค์การมหาชนที่ไม่แสวงหากำไรดำเนินธุรกิจที่ไม่เกี่ยวข้องกับวัตถุประสงค์นั้น เงินได้จากกิจกรรมที่ไม่เกี่ยวข้องนี้จะถูกเก็บภาษีในอัตรापกติ

ดังนั้น องค์การมหาชนที่ไม่แสวงหากำไร หากมีกิจกรรมที่เป็นการแสวงหากำไรแล้วนั้น ในการเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลจะต้องดำเนินการแบ่งแยกกิจกรรมที่เป็นการแสวงหากำไร และไม่แสวงหากำไรออกจากกัน โดยต้องพิจารณาว่าการจัดสรรทรัพย์สิน บุคลากร ได้ใช้สำหรับกิจกรรมประเภทใด และจัดทางบุคคล ซึ่งจะต้องคำนวณแยกกันในแต่ละประเภทกิจกรรม เพื่อการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลที่เหมาะสม

การเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลขององค์การมหาชนในประเทศฝรั่งเศสนั้น โดยเฉพาะองค์การมหาชนที่ไม่แสวงหากำไรจะต้องพิจารณาถึงกิจกรรมที่องค์การมหาชนนั้นได้ดำเนินการด้วย เพราะมีผลต่ออัตราภาษีเงินได้นิติบุคคลขององค์การมหาชน กล่าวคือ หากองค์การมหาชนที่ไม่แสวงหากำไรได้ดำเนินกิจการที่ไม่เกี่ยวข้องกับวัตถุประสงค์ขององค์การมหาชนนั้น เงินได้ที่ได้รับมานั้น จะต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลในอัตรापกติ ไม่ใช่สิทธิลดอัตราภาษี

ในส่วนของประเทศสหรัฐอเมริกา การจัดตั้งองค์การมหาชนนั้นไม่ได้มีชื่อเรียกเป็นการเฉพาะเหมือนดังเช่นประเทศไทยและประเทศฝรั่งเศส แต่พอที่จะอนุมานได้ว่าในการจัดตั้งองค์การมหาชน (Instrumentality) ของประเทศสหรัฐอเมริกานั้น ทั้งนี้ จะต้องมีความสัมพันธ์และเป็นไปตามหลักเกณฑ์ที่กฎหมายกำหนด โดยการจัดตั้งองค์การมหาชนของประเทศสหรัฐอเมริกา เพื่อเป็นเครื่องมือในการบริหารงานของรัฐให้มีประสิทธิภาพมากยิ่งขึ้นนั่นเอง

ส่วนการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลขององค์การมหาชนในประเทศสหรัฐอเมริกานั้น จะต้องพิจารณาถึงหลักการยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลของประเทศสหรัฐอเมริกาเป็นสำคัญ โดยองค์กรที่จะได้รับการยกเว้นนั้นจะได้ถูกระบุไว้ใน Internal Revenue Code Article 501 และ Article 521 แต่หากองค์กรที่ได้รับยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลของประเทศสหรัฐอเมริกา มีการประกอบกิจการที่ไม่เกี่ยวข้องกับวัตถุประสงค์ที่ได้รับการยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคล องค์กรที่ได้รับการยกเว้นก็ต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลจากเงินได้ที่เกิดขึ้นจากการดำเนินธุรกิจที่ไม่เกี่ยวข้องนั้น

ทั้งนี้ ข้อยกเว้นดังที่กล่าวมาข้างต้นจะไม่นำมาใช้กับหน่วยงานของรัฐ กล่าวคือ แม้ว่าหน่วยงานของรัฐจะมีเงินได้ที่เกิดจากธุรกิจที่ไม่เกี่ยวข้องก็ตาม หน่วยงานของรัฐก็ยังคงได้รับการยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลอยู่เช่นเดิม ดังนั้น องค์การมหาชนของประเทศสหรัฐอเมริกาซึ่งถือเป็นหน่วยงานของรัฐจึงได้รับการยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคล

แต่อย่างไรก็ตาม การยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลให้แก่หน่วยงานของรัฐนั้นต้องมีข้อยกเว้นสำหรับกรณีวิทยาลัยหรือมหาวิทยาลัย โดยหากวิทยาลัยหรือมหาวิทยาลัยได้ดำเนินธุรกิจที่ไม่เกี่ยวข้องกับวัตถุประสงค์ที่ได้รับการยกเว้น นั่นก็คือ เพื่อความก้าวหน้าทางการศึกษาแล้ว เงินได้จากธุรกิจที่ไม่เกี่ยวข้องกับวัตถุประสงค์จะต้องนำมาเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล

ในส่วนของการเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล จะคำนวณโดยนำรายได้ที่เกิดจากธุรกิจที่ไม่เกี่ยวข้องกับวัตถุประสงค์หักลบด้วยค่าใช้จ่ายที่ได้รับอนุญาต แต่ทั้งนี้จะต้องเป็นค่าใช้จ่ายที่เกี่ยวข้องโดยตรงกับเงินได้จากธุรกิจที่ไม่เกี่ยวข้องนั้นด้วย

ในส่วนอัตราภาษีเงินได้นิติบุคคลของประเทศสหรัฐอเมริกา นั้น จะเป็นอัตราก้าวหน้าแบบประเทศไทย โดยมีอัตราตั้งแต่ ร้อยละ 15 ร้อยละ 39 โดยคำนวณจากรายได้ที่ได้รับทั้งหมดลบด้วยค่าใช้จ่ายที่ได้รับอนุญาต

6.2 ข้อเสนอแนะ

เมื่อได้ศึกษาปัญหาเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลขององค์การมหาชนแล้ว ดังนั้น เพื่อให้การจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลขององค์การมหาชนเป็นไปตามหลักการจัดเก็บภาษีที่ดี ผู้เขียนขอเสนอแนะแนวทางให้มีการแก้ไขเพิ่มเติมบทบัญญัติแห่งกฎหมาย ดังต่อไปนี้

6.2.1 ควรบัญญัติให้องค์การมหาชนเป็นหน่วยภาษีเงินได้นิติบุคคล

จากปัญหาที่เกิดขึ้นจากการที่องค์การมหาชนซึ่งถือเป็นหน่วยงานของรัฐ ไม่ถือเป็นหน่วยภาษีเงินได้นิติบุคคลของรัฐ ทำให้เกิดความไม่เป็นธรรมในการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคล เพราะคำนิยามของคำว่า “บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล” ตามมาตรา 39 แห่งประมวลรัษฎากร นั้น ไม่ครอบคลุมถึงองค์การมหาชน จึงทำให้องค์การมหาชนไม่เป็นผู้มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้นิติบุคคลนั้น แม้องค์การมหาชนจะได้ดำเนินกิจกรรมในเชิงพาณิชย์จนก่อให้เกิดเงินได้จากการประกอบกิจกรรมเชิงพาณิชย์ที่ไม่เกี่ยวข้องกับวัตถุประสงค์ขององค์การมหาชนขึ้นนั้น องค์การมหาชนก็ไม่ต้องนำเงินได้ที่เกิดขึ้นไปเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลอยู่นั่นเอง เพราะองค์การมหาชนไม่เป็นผู้มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้นิติบุคคล ซึ่งก่อให้เกิดความไม่เป็นธรรมเป็นอย่างยิ่ง

ดังนั้น เพื่อให้รัฐสามารถที่จะจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลจากจากการประกอบกิจกรรมเชิงพาณิชย์ที่ไม่เกี่ยวข้องกับวัตถุประสงค์ขององค์การมหาชนได้นั้น ควรต้องบัญญัติให้องค์การมหาชนเป็นผู้มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้นิติบุคคลด้วย ทั้งนี้ การบัญญัติให้องค์การมหาชนเป็นหน่วยภาษีเงินได้นิติบุคคลนั้นสามารถกระทำได้โดยการออกเป็นประกาศของอธิบดีกรมสรรพากร ซึ่งได้รับอนุมัติจากรัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลัง โดยอาศัยอำนาจตามมาตรา 39 แห่งประมวล

รัฐฎากร ในส่วนของคำนิยาม “บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล” ที่บัญญัติไว้ใน (4) ว่า “นิติบุคคลที่อธิบดีกำหนดโดยอนุมัติรัฐมนตรี และประกาศในราชกิจจานุเบกษา” เพื่อมิให้กระทบต่อหน่วยงานของรัฐอื่นๆ

6.2.2 ควรกำหนดแนวทางการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลจากรายได้ที่เกิดจากการประกอบกิจกรรมเชิงพาณิชย์ที่ไม่เกี่ยวข้องกับวัตถุประสงค์ขององค์การมหาชน

การที่องค์การมหาชนเป็นหน่วยงานของรัฐจึงไม่ต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล เพราะไม่เป็นหน่วยภาษีนั่น การที่จะกำหนดให้รายได้ขององค์การมหาชนจะต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลนั้นย่อมเกิดผลกระทบต่อการบริหารจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลอย่างแน่แท้ เพราะหน่วยงานที่เกี่ยวข้องย่อมมิได้เตรียมการสำหรับกรณีนี้มาก่อน ดังนั้น การที่จะกำหนดแนวทางการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลจากรายได้ที่เกิดจากการประกอบกิจกรรมเชิงพาณิชย์ที่ไม่เกี่ยวข้องกับวัตถุประสงค์ขององค์การมหาชน จึงต้องพิจารณาอย่างรอบคอบและคำนึงถึงหลักภาษีอากรที่ดีควบคู่กันไป

หลักภาษีอากรที่ดีที่จะต้องคำนึงถึงสำหรับการบริหารจัดการเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลนั้นก็คือ หลักความประหยัด เพราะการจัดเก็บภาษีอากรที่ดีจะต้องประหยัดค่าใช้จ่ายให้ได้มากที่สุด เพื่อให้ไม่เป็นการสิ้นเปลืองทรัพยากรมากเกินไป และสามารถจัดเก็บภาษีได้มากที่สุด กล่าวคือ ก่อให้เกิดต้นทุนหรือค่าใช้จ่ายในการจัดเก็บภาษีต่ำที่สุดนั่นเอง ซึ่งการพิจารณาด้านทุนในการจัดเก็บภาษีนั้นจะต้องพิจารณาทั้งทางฝ่ายรัฐผู้มีหน้าที่จัดเก็บภาษีและทางฝ่ายผู้เสียภาษี และต้องคำนึงถึงต้นทุนในการบริหารจัดการและต้นทุนในการปฏิบัติด้วย

นอกจากหลักประหยัดแล้ว ควรคำนึงถึงหลักความสะดวกด้วย โดยการจัดเก็บภาษีอากรที่ดีจะต้องมีความสะดวกไม่ว่าจะเป็นการจัดเก็บของฝ่ายรัฐ หรือในการปฏิบัติของผู้เสียภาษี เพราะหากระบบการจัดเก็บภาษีมีความสะดวกแล้ว จะมีผลให้รัฐสามารถจัดเก็บภาษีได้อย่างรวดเร็วมีประสิทธิภาพ และเสียค่าใช้จ่ายน้อย ส่วนผู้มีหน้าที่เสียภาษีก็จะมีคามยินดีและเต็มใจที่จะปฏิบัติตามกฎหมาย

หลักภาษีอากรที่มีความสำคัญอีกหลัก ก็คือ หลักการบังคับใช้ได้ การบริหารจัดการเก็บภาษีอากรที่ดีจะต้องสามารถบังคับใช้ได้จริง ซึ่งการพิจารณานั้นจะต้องคำนึงถึงระบบภาษีที่ใช้บังคับอยู่ และโครงสร้างทางสังคมของประเทศนั้นๆ ประกอบด้วย เพราะการจัดเก็บภาษีระบบหนึ่งอาจใช้บังคับได้ดีและมีประสิทธิภาพกับประเทศหนึ่ง แต่ไม่อาจสามารถบังคับใช้ได้เลยหรือใช้บังคับได้แต่ไม่มีประสิทธิภาพในอีกประเทศหนึ่งก็เป็นได้

จากที่กล่าวมาข้างต้น สำหรับการกำหนดแนวทางการเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลจากรายได้ที่เกิดจากการประกอบกิจกรรมเชิงพาณิชย์ที่ไม่เกี่ยวข้องกับวัตถุประสงค์ขององค์การมหาชนที่เหมาะสมและสามารถใช้บังคับได้ เป็นไปตามหลักภาษีอากรที่ดี มีอยู่ด้วยกัน 2 แนวทาง คือ

แนวทางที่ 1 กำหนดแนวทางการเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลของจากรายได้ที่เกิดจากการประกอบกิจกรรมเชิงพาณิชย์ที่ไม่เกี่ยวข้องกับวัตถุประสงค์ขององค์การมหาชนให้เหมือนกับบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลทั่วไป โดยกำหนดให้เก็บภาษีจากรายได้ที่เกิดจากการประกอบกิจกรรมเชิงพาณิชย์ที่ไม่เกี่ยวข้องกับวัตถุประสงค์ขององค์การมหาชนโดยอาศัยฐานกำไรสุทธิ

ในการกำหนดให้ทำการจัดเก็บภาษีรายได้นิติบุคคลจากรายได้ที่เกิดจากการประกอบกิจกรรมเชิงพาณิชย์ที่ไม่เกี่ยวข้องกับวัตถุประสงค์ขององค์การมหาชนโดยอาศัยฐานกำไรสุทธินั้น จะสอดคล้องกับแนวการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลของทั้งประเทศฝรั่งเศสที่กำหนดให้มีการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลกับองค์กรของรัฐ รวมถึงรายได้ที่เกิดขึ้นจากกิจกรรมทางธุรกิจที่ไม่เกี่ยวข้องกับวัตถุประสงค์ขององค์กร โดยอาศัยฐานกำไรสุทธิในการจัดเก็บภาษี

เช่นเดียวกันกับประเทศสหรัฐอเมริกาที่ได้กำหนดให้รายได้ที่เกิดจากธุรกิจที่ไม่เกี่ยวข้องกับวัตถุประสงค์ขององค์กรที่ได้รับยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคล เป็นหน่วยภาษีเงินได้นิติบุคคล โดยการจัดเก็บภาษีเงินได้ได้นิติบุคคลจากธุรกิจที่ไม่เกี่ยวข้องนั้น จะต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลฐานกำไรสุทธิเช่นเดียวกัน

อย่างไรก็ตาม การจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลจากรายได้ที่เกิดจากการประกอบกิจกรรมเชิงพาณิชย์ที่ไม่เกี่ยวข้องกับวัตถุประสงค์ขององค์การมหาชนโดยอาศัยฐานกำไรสุทธิเหมือนดังเช่นบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลนั้น จะต้องมีการพิจารณาถึงค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นจากการประกอบกิจกรรมเชิงพาณิชย์ที่ไม่เกี่ยวข้องกับวัตถุประสงค์ของหน่วยงานของรัฐด้วยที่สามารถนำมาหักลบได้ด้วย เพราะแม้องค์การมหาชนจะมีการดำเนินกิจกรรมที่มีการแสวงหากำไรก็ตาม แต่เนื่องจากองค์การมหาชนยังมีความเป็นหน่วยงานรัฐอยู่ด้วย เป็นผลให้การดำเนินงานขององค์การมหาชนก็จะไม่เหมือนกับบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลทั้งหมด ดังนั้นค่าใช้จ่ายหรือค่าลดหย่อนต่างๆของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลอาจไม่สามารถนำมาใช้รายได้ที่เกิดจากการประกอบกิจกรรมเชิงพาณิชย์ที่ไม่เกี่ยวข้องกับวัตถุประสงค์ขององค์การมหาชนได้ทั้งหมด เพราะจะทำให้เกิดความไม่เป็นธรรมกับองค์การมหาชนได้

แนวทางที่ 2 กำหนดแนวทางการเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลของจากรายได้ที่เกิดจากการประกอบกิจกรรมเชิงพาณิชย์ที่ไม่เกี่ยวข้องกับวัตถุประสงค์ขององค์การมหาชนให้เหมือนกับการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลของมูลนิธิและสมาคม โดยเก็บภาษีจากฐานรายรับก่อนหักรายจ่าย

เนื่องจากวัตถุประสงค์ในการจัดตั้งขององค์การมหาชนกับของมูลนิธิและสมาคมนั้น จะมีความคล้ายคลึงกัน คือ จัดตั้งขึ้นเพื่อดำเนินกิจกรรมในทางสาธารณะโดยไม่แสวงหากำไรเป็นหลัก แต่เมื่อองค์การมหาชนมีเงินได้ที่เกิดจากการประกอบกิจกรรมเชิงพาณิชย์ที่ไม่เกี่ยวข้องกับ วัตถุประสงค์ขององค์การมหาชนขึ้น หากกำหนดให้จัดเก็บภาษีจากเงินได้ที่เกิดจากการประกอบ กิจกรรมเชิงพาณิชย์ที่ไม่เกี่ยวข้องกับวัตถุประสงค์ขององค์การมหาชนโดยอาศัยฐานรายรับก่อนหัก รายจ่ายเช่นเดียวกับกรณีมูลนิธิหรือสมาคมจะสะดวกต่อการบริหารการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคล ของรัฐ เพราะสามารถนำวิธีการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลของมูลนิธิและสมาคมมาปรับใช้ได้ทันที อีกทั้งรัฐจะไม่ต้องคำนึงถึงการกำหนดหักค่าใช้จ่าย หรือค่าลดหย่อนที่เหมาะสมกับการจัดเก็บภาษี จากเงินได้ที่เกิดจากการประกอบกิจกรรมเชิงพาณิชย์ที่ไม่เกี่ยวข้องกับวัตถุประสงค์ของหน่วยงานของ รัฐแต่อย่างใด เพราะเป็นการเก็บภาษีจากรายรับก่อนหักรายจ่าย

แต่อย่างไรก็ตาม การจัดเก็บภาษีตามแนวทางที่สองนี้จะมีข้อเสียคือ อาจก่อให้เกิด ความไม่เป็นธรรมกับองค์การมหาชนได้ เพราะอาจทำให้องค์การมหาชนเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล มากกว่าบริษัทหรือหุ้นส่วนนิติบุคคลโดยทั่วไป เพราะไม่สามารถนำรายได้หักลบด้วยรายจ่ายจากการ ประกอบกิจการได้ ยิ่งไปกว่าหากองค์การมหาชนมีรายได้จากการประกอบกิจการต่ำกว่ารายจ่ายที่ เกิดขึ้น ซึ่งส่งผลให้มีผลประกอบการเป็นขาดทุน การเสียภาษีฐานรายรับก่อนหักรายจ่ายจะทำให้เกิด ภาระแก่องค์การมหาชนได้

ความเห็นของผู้เขียน ผู้เขียนเห็นว่าควรจัดเก็บภาษีในแนวทางที่ 2 คือการจัดเก็บ ภาษีเงินได้นิติบุคคลโดยอาศัยฐานรายรับก่อนหักรายจ่าย เหมือนดังเช่นมูลนิธิและสมาคมจะมีความ เหมาะสมกับการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลเงินได้ที่เกิดจากการประกอบกิจกรรมเชิงพาณิชย์ที่ไม่ เกี่ยวข้องกับวัตถุประสงค์ขององค์การมหาชนมากกว่าในแนวทางที่ 1 เพราะการดำเนินการของ หน่วยงานจะคล้ายคลึงกับมูลนิธิและสมาคม ทำให้สามารถนำรูปแบบและหลักเกณฑ์การจัดเก็บภาษี เงินได้ของมูลนิธิและสมาคมมาปรับใช้ได้ จะไม่ก่อให้เกิดปัญหาในการบริหารจัดการเก็บภาษี

ในส่วนของความไม่เป็นธรรมที่จะเกิดขึ้นกับองค์การมหาชนนั้น ผู้เขียนมีความเห็น ว่าเมื่อองค์การมหาชนดำเนินกิจกรรมเชิงพาณิชย์ที่ไม่เกี่ยวข้องกับวัตถุประสงค์ขององค์การมหาชน แล้ว องค์การมหาชนก็ควรต้องยอมรับภาระภาษีที่เกิดขึ้น ซึ่งในทางกลับกัน ทำให้เกิดความไม่เป็นธรรม กับหน่วยภาษีอื่นๆที่ต้องมีภาระภาษีจากการดำเนินการที่แสวงหากำไร

6.2.3 ควรกำหนดวิธีการคำนวณการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลขององค์การมหาชนที่เหมาะสม

จากปัญหาที่เกิดขึ้นจากการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลขององค์การมหาชนนั้น เนื่องจากการประกอบกิจการขององค์การมหาชนจะมีทั้งกิจกรรมที่ตรงตามวัตถุประสงค์ขององค์การมหาชน และที่ไม่ตรงตามวัตถุประสงค์ขององค์การมหาชนนั้น ในการกำหนดให้มีการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลจากเงินได้ที่เกิดจากการประกอบกิจการเชิงพาณิชย์ที่ไม่เกี่ยวข้องกับวัตถุประสงค์ขององค์การมหาชนนั้น ก็สมควรที่จะกำหนดวิธีการคำนวณภาษีเงินได้นิติบุคคลขององค์การมหาชนขึ้นมา โดยเฉพาะด้วย เนื่องจากรายได้ขององค์การมหาชนนั้นมีทั้งที่มาจากเงินอุดหนุนของรัฐบาล เงินบริจาค เงินได้จากการให้โดยเสนาหา และเงินได้จากเงินได้ที่เกิดจากการประกอบกิจการเชิงพาณิชย์ที่ไม่เกี่ยวข้องกับวัตถุประสงค์ขององค์การมหาชนด้วย

การกำหนดวิธีการคำนวณการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลขององค์การมหาชนนั้น ควรให้มีการคำนวณแยกกันระหว่างเงินได้ที่เกี่ยวข้องกับวัตถุประสงค์ขององค์การมหาชนกับเงินได้ที่เกิดจากการประกอบกิจการเชิงพาณิชย์ที่ไม่เกี่ยวข้องกับวัตถุประสงค์ขององค์การมหาชน

ทั้งนี้ เงินได้ที่เกี่ยวข้องกับวัตถุประสงค์ขององค์การมหาชน ได้แก่ เงินอุดหนุนจากรัฐบาล เงินบริจาค หรือเงินได้จากการให้โดยเสนาหา รวมถึงค่าบริการต่างๆที่เกี่ยวข้องกับวัตถุประสงค์ขององค์การมหาชน ไม่ถือเป็นหน่วยภาษี จึงไม่ต้องนำมารวมคำนวณเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล ทั้งนี้จะสอดคล้องกับรายได้ที่ได้รับการยกเว้นการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลของมูลนิธิหรือสมาคมที่ประกอบกิจการซึ่งมีรายได้ ตามมาตรา 65 ทวิ (13) แห่งประมวลรัษฎากร ที่บัญญัติไว้ว่า “มูลนิธิหรือสมาคมที่ประกอบกิจการซึ่งมีรายได้ไม่ต้องนำเงินค่าลงทะเบียนหรือค่าบำรุงที่ได้รับจากสมาชิกหรือเงินหรือทรัพย์สินที่ได้รับจากการบริจาค หรือจากการให้โดยเสนาหาแล้วแต่กรณี มารวมคำนวณเป็นเงินได้”

ส่วนเงินได้ที่เกิดจากการประกอบกิจการเชิงพาณิชย์ที่ไม่เกี่ยวข้องกับวัตถุประสงค์ขององค์การมหาชนจะต้องนำเงินได้ทั้งหมดที่เกิดขึ้นจากการประกอบกิจการเชิงพาณิชย์ที่ไม่เกี่ยวข้องกับวัตถุประสงค์ขององค์การมหาชนมารวมกันเพื่อเป็นฐานในการคำนวณภาษีเงินได้นิติบุคคลต่อไป

ในส่วนของรายจ่ายที่องค์การมหาชนจะสามารถนำมาหักลบออกจากเงินได้ที่จะต้องเสียภาษีนั้น จะต้องเป็นรายจ่ายที่เกี่ยวข้องกันโดยตรงกับเงินได้จากการประกอบกิจการเชิงพาณิชย์ที่ไม่เกี่ยวข้องกับวัตถุประสงค์ขององค์การมหาชนเท่านั้น จะนำรายจ่ายของการดำเนินกิจการของรัฐโดยทั่วไปมารวมหักเป็นรายจ่ายด้วยไม่ได้

ดังนั้น การกำหนดวิธีการคำนวณภาษีเงินได้นิติบุคคลขององค์การมหาชนนั้น จะต้องดำเนินการจัดกลุ่มรายได้และรายจ่ายแยกกันระหว่างกิจกรรมที่เกี่ยวข้องกับองค์การมหาชน กับกิจกรรมทางธุรกิจที่ไม่เกี่ยวข้องกับวัตถุประสงค์ขององค์การมหาชน เพื่อนำเฉพาะเงินได้และรายจ่ายที่เกิดขึ้นจากการประกอบกิจกรรมเชิงพาณิชย์ที่ไม่เกี่ยวข้องกับวัตถุประสงค์ขององค์การมหาชนเท่านั้นมาคำนวณภาษีเงินได้นิติบุคคล ซึ่งการกำหนดวิธีการคำนวณภาษีเงินได้นิติบุคคลดังกล่าวนี้จะสอดคล้องกับการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลของประเทศฝรั่งเศสและประเทศสหรัฐอเมริกา

6.2.4 ควรกำหนดอัตราภาษีที่เหมาะสมกับการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลขององค์การมหาชน

ในการกำหนดอัตราภาษีที่เหมาะสมสำหรับการเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลของหน่วยงานของรัฐในกรณีขององค์การมหาชนนั้นเป็นเรื่องที่มีความสำคัญเป็นอย่างมาก เพราะรายได้ขององค์การมหาชนมีด้วยกันหลายทาง เช่น เงินอุดหนุนจากรัฐ เงินบริจาค หรือผลตอบแทนจากการลงทุน เป็นต้น ดังนั้น การกำหนดอัตราภาษีเงินได้นิติบุคคลขององค์การมหาชนจึงต้องพิจารณาอย่างรอบคอบ โดยต้องคำนึงถึงนำหลักการบังคับใช้ได้ตามหลักภาษีอากรที่ดีประกอบการกำหนดภาษีเงินได้นิติบุคคลขององค์การมหาชนด้วย

หลักการบังคับใช้ได้ คือ การจะกำหนดอัตราภาษีที่เหมาะสมกับองค์การมหาชนนั้น จะต้องสามารถนำมาใช้ปฏิบัติได้จริง ซึ่งการพิจารณานั้นจะต้องคำนึงถึงองค์ประกอบต่างๆ อันได้แก่ ระบบภาษีและโครงสร้างทางสังคมของประเทศนั้นๆ โดยจะต้องพิจารณาถึงระบบภาษีที่ใช้บังคับอยู่ในเวลานั้นๆ โดยอัตราภาษีที่นำมาใช้จะต้องสอดคล้องกับระบบภาษีเดิมและโครงสร้างของสังคมในเวลานั้นๆ เพราะรายได้จากองค์การมหาชนมีด้วยกันหลายช่องทาง การที่จะกำหนดอัตราภาษีเป็นจำนวนเท่าไร กำหนดจากฐานเงินได้ประเภทไหน และจะนำการจัดเก็บภาษีและอัตราภาษีของภาษีเงินได้นิติบุคคลของประเทศสหรัฐอเมริกา หรือของประเทศฝรั่งเศส มาประยุกต์ใช้กับการกำหนดอัตราภาษีขององค์การมหาชนในประเทศไทยได้หรือไม่ จะต้องพิจารณาถึงความเหมาะสม และสอดคล้องกับหลักการบังคับใช้ได้ด้วย เนื่องจากระบบภาษีอากรที่ดีและบังคับใช้ได้อย่างมีประสิทธิภาพในประเทศหนึ่ง แต่อาจจะไม่สามารถที่จะใช้ได้เลย หรือแม้ใช้ได้ก็จะมีประสิทธิภาพเท่าที่ควรในอีกประเทศหนึ่งก็ได้

นอกจากนี้ การกำหนดอัตราภาษีเงินได้นิติบุคคลของเงินได้ที่เกิดจากการประกอบกิจกรรมเชิงพาณิชย์ที่ไม่เกี่ยวข้องกับวัตถุประสงค์ขององค์การมหาชนนั้น จะต้องคำนึงถึงความเป็นหน่วยงานของรัฐด้วย เพื่อจะไม่สร้างภาระหรือก่อให้เกิดความไม่เป็นธรรมกับองค์การมหาชนมาก

จนเกินไป ซึ่งอัตราที่เหมาะสมกับการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลของเงินได้ที่เกิดจากการประกอบกิจกรรมเชิงพาณิชย์ที่ไม่เกี่ยวข้องกับวัตถุประสงค์ขององค์การมหาชนนั้น จะต้องพิจารณาแนวทางการเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลของจากรายได้ที่เกิดจากการประกอบกิจกรรมเชิงพาณิชย์ที่ไม่เกี่ยวข้องกับวัตถุประสงค์ขององค์การมหาชนที่ได้เสนอไปข้างต้น ดังต่อไปนี้

แนวทางที่ 1 การกำหนดการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลจากเงินได้ที่เกิดจากการประกอบกิจกรรมเชิงพาณิชย์ที่ไม่เกี่ยวข้องกับวัตถุประสงค์ขององค์การมหาชนจากฐานกำไรสุทธิ แม้จะเป็นการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลเหมือนดังเช่นบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลเอกชนทั่วไปก็ตาม แต่การกำหนดอัตราภาษีที่เหมาะสมนั้นควรเป็นอัตราที่ลดลงจากอัตราภาษีเงินได้นิติบุคคลของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลเอกชนทั่วไป เพราะต้องคำนึงถึงลักษณะความเป็นหน่วยงานของรัฐประกอบด้วย และการกำหนดอัตราภาษีโดยอัตราลดลงนั้น จะสอดคล้องกับการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลของประเทศฝรั่งเศสที่กำหนดให้มีการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลจากหน่วยงานของรัฐในอัตราลดลง

แนวทางที่ 2 การกำหนดการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลจากเงินได้ที่เกิดจากการประกอบกิจกรรมเชิงพาณิชย์ที่ไม่เกี่ยวข้องกับวัตถุประสงค์ขององค์การมหาชนจากฐานรายรับก่อนหักรายจ่าย หากกำหนดให้มีการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลฐานรายรับก่อนหักรายจ่ายดังเช่นมูลนิธิหรือสมาคม ซึ่งจะทำให้เกิดความคล่องตัวในการบริหารจัดการเก็บแล้วนั้น อัตราภาษีเงินได้นิติบุคคลก็ควรเป็นเช่นเดียวกับมูลนิธิและสมาคม เพื่อที่จะสามารถนำการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลของมูลนิธิและสมาคมมาปรับใช้ได้ทันที

ความเห็นของผู้เขียน ตามที่ผู้เขียนมีความเห็นว่าควรจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลจากเงินได้ที่เกิดจากการประกอบกิจกรรมเชิงพาณิชย์ที่ไม่เกี่ยวข้องกับวัตถุประสงค์ขององค์การมหาชนโดยอาศัยฐานรายรับก่อนหักรายจ่ายนั้น ในส่วนอัตราภาษีเงินได้นิติบุคคลขององค์การมหาชนที่ประกอบกิจการเชิงพาณิชย์ที่ไม่เกี่ยวข้องกับวัตถุประสงค์ขององค์การมหาชนนั้น ก็ควรนำอัตราภาษีเงินได้นิติบุคคลของมูลนิธิและสมาคมที่ประกอบกิจการซึ่งมีรายได้ คือ อัตราร้อยละ 2 ของรายรับก่อนหักรายจ่าย สำหรับ เงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(8) และอัตราร้อยละ 10 ของรายรับก่อนหักรายจ่าย สำหรับเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(2) - (7) มาปรับใช้กับองค์การมหาชนด้วย เพราะทั้งสององค์กรมีวัตถุประสงค์ในการดำเนินกิจการที่คล้ายคลึงกัน จึงสามารถนำมาปรับใช้กับการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลขององค์การมหาชนได้ ซึ่งจะก่อให้เกิดความสะดวกในการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคล

6.2.5 ระยะเวลาที่เหมาะสมต่อการยื่นเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลขององค์การมหาชน

เมื่อได้กำหนดแนวทางการเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลขององค์การมหาชน วิธีการคำนวณภาษีและอัตราภาษีเงินได้นิติบุคคลขององค์การมหาชนแล้ว สิ่งที่สำคัญอีกประการหนึ่งก็คือ ระยะเวลาในการยื่นเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลขององค์การมหาชน ซึ่งผู้เขียนมีความเห็นว่าควรกำหนดระยะเวลาให้องค์การมหาชนยื่นแบบแสดงรายการเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลเป็นรอบปีปฏิทิน เช่นเดียวกับองค์กรธุรกิจภาคเอกชน

แต่อย่างไรก็ตาม เนื่องจากองค์การมหาชนมีรายได้จากหลายแหล่งด้วยกัน แต่การกำหนดการเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลขององค์การมหาชนนั้นกำหนดให้เสียภาษีเฉพาะจากรายได้ที่เกิดจากการประกอบกิจการเชิงพาณิชย์ที่ไม่ตรงกับวัตถุประสงค์ขององค์การมหาชน จึงเป็นเหตุให้องค์การมหาชนจะต้องแยกสัดส่วนของรายได้และรายจ่ายของกิจกรรมต่างๆออกจากกัน เพื่อให้เห็นว่ารายได้และรายจ่ายใดเป็นของกิจกรรมที่เกี่ยวข้องกับวัตถุประสงค์ขององค์การมหาชน รายได้และรายจ่ายใดเป็นของกิจการเชิงพาณิชย์ที่ไม่เกี่ยวข้องกับวัตถุประสงค์ขององค์การมหาชน ดังนั้น เพื่อเป็นประโยชน์กับทั้งกรมสรรพากรและองค์การมหาชนในการตรวจสอบว่ารายได้และรายจ่ายใดที่จะต้องนำมาคำนวณเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลขององค์การมหาชน จึงควรกำหนดให้องค์การมหาชนยื่นแบบแสดงผลการดำเนินงานทุกๆ 4 เดือน เพื่อให้โอกาสกรมสรรพากรในการตรวจสอบและเตรียมความพร้อมไว้ล่วงหน้า ในขณะที่องค์การมหาชนก็จะทราบถึงรายได้และรายจ่ายที่จะต้องนำมาคำนวณเพื่อเสียภาษี ทำให้องค์การมหาชนสามารถที่จะวางแผนการดำเนินงานขององค์การมหาชนได้ต่อไป

จากที่กล่าวมาข้างต้น เป็นเพียงข้อเสนอแนะในการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลขององค์การมหาชน ทั้งนี้อาจก่อให้เกิดคำถามขึ้นได้ว่าเหตุใดองค์การมหาชนซึ่งเป็นหน่วยงานของรัฐจึงต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล ในขณะที่หน่วยงานรัฐอื่นๆ หรือแม้แต่รัฐวิสาหกิจซึ่งประกอบกิจการเพื่อแสวงหารายได้กลับไม่เป็นผู้มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้นิติบุคคลแต่อย่างใด สำหรับคำถามที่เกิดขึ้นนี้สามารถชี้แจงได้ว่าแม้หน่วยงานของรัฐอื่นๆ รวมถึงรัฐวิสาหกิจจะไม่ต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล แต่หน่วยงานรัฐเหล่านี้จะต้องนำส่งเงินเข้าคลัง ในขณะที่เงินได้ขององค์การมหาชนนั้นไม่ต้องส่งเข้าคลัง ตามมาตรา 14 แห่งพระราชบัญญัติองค์การมหาชน พ.ศ. 2542 ดังนั้น การกำหนดให้องค์การมหาชนต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล จึงเป็นการนำส่งเงินให้แก่รัฐทางหนึ่ง เพียงแต่เป็นการส่งเงินให้รัฐในรูปแบบของภาษีอากรเท่านั้นเอง

ทั้งนี้ นอกจากแนวทางตามที่คุณเขียนได้เสนอไปข้างต้นแล้ว สิ่งที่สำคัญอีกประการหนึ่งในการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลขององค์การมหาชนนั้น ก็คือ ความเข้าใจหน้าที่ของการเสียภาษีเงินได้นั้น

ว่าเป็นหน้าที่ของคนทุกคน ไม่ใช่ของคนเพียงกลุ่มใดกลุ่มหนึ่ง ซึ่งหน่วยงานของรัฐก็ควรจะต้องมีหน้าที่เสียภาษีเงินได้นิติบุคคลเช่นเดียวกับนิติบุคคลอื่นๆ ด้วย เพื่อให้การจัดการเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลมีความเป็นธรรม และเกิดความเท่าเทียมกันเป็นไปตามหลักภาษีอากรที่ดี รวมถึงเพื่อเป็นแบบอย่างให้แก่นิติบุคคลภาคเอกชนด้วย



จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย
CHULALONGKORN UNIVERSITY

รายการอ้างอิง

"The French Tax System ".

http://www.impots.gouv.fr/portal/deploiement/p1/fichedescriptive_1006/fichedescriptive_1006.pdf.

"Internal Revenue Code." <http://www.law.cornell.edu/uscode/text/26>.

Internal revenue service. " 7.27.4 Taxation of Unrelated Business Income."

www.irs.gov/irm/part7/irm_07-027-004.html.

———. "E.Instrumentalities." www.irs.gov/pub/irs-tege/eotopice90.pdf.

———. "Rotterdam Congress National Report-Taxation of Charities France."

<http://eatlp.org/uploads/public/Report%20Rotterdam/National%20Report%20France.pdf-IRS>.

———. "Tax on Unrelated Business Income of Exempt Organizations."

<http://www.irs.gov/pub/irs-pdf/p598.pdf>.

Kelvin E. Murphy, and Mark Higgins. "Concept in Federal Taxation." *South Western College Publishing* (1999): P. 57

กรมสรรพากร. ภาษีเงินได้นิติบุคคลของมูลนิธิหรือสมาคม.

เกริกเกียรติ พิพัฒน์เสรีธรรม. การคลังว่าด้วยการจัดสรรและการกระจาย. กรุงเทพมหานคร: สำนักพิมพ์มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์.

ไกรยุทธ ธีรตยาศนันท์. ทฤษฎีภาษีเงินได้และภาษีเงินได้ของไทย. กรุงเทพฯ: ดวงกลม, 2521.

คณะกรรมการปฏิรูประบบราชการ สำนักงาน. องค์การมหาชน:มิติใหม่ของหน่วยงานภาครัฐ.

กรุงเทพมหานคร: สำนักงานคณะกรรมการปฏิรูประบบราชการ, 2542.

คณะกรรมการพัฒนาระบบราชการ สำนักงาน. ความรู้เกี่ยวกับองค์การมหาชน. กรุงเทพมหานคร: สำนักงานคณะกรรมการพัฒนาระบบราชการ, 2548.

จันทจิรา เอี่ยมมยุรา. "วิสาหกิจมหาชน(รัฐวิสาหกิจ)ในกฎหมายไทย:ศึกษาในเชิงประวัติศาสตร์และเชิงวิเคราะห์ข้อความคิด." วิทยานิพนธ์ของบัณฑิต คณะนิติศาสตร์, มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2529.

จิรวัดน์ จงสงวนดี. "ระบบหุ้นส่วนบริษัทของประเทศฝรั่งเศส : การแบ่งประเภทหุ้นส่วนบริษัท."

<http://thaiaixois.online.fr/etc/aik-societe.htm>.

ชัยสิทธิ ตราชูธรรม. คำอธิบายกฎหมายภาษีอากร (ภาษีเงินได้นิติบุคคล) *Corporatr Income Tax* เล่ม 2. กรุงเทพมหานคร: สถาบัน T.Train Center.

ชาญชัย แสงศักดิ์. หน่วยงานของรัฐที่มีใช้ส่วนราชการและรัฐวิสาหกิจ : องค์การมหาชนและหน่วยบริการรูปแบบพิเศษ. กรุงเทพมหานคร: สำนักพิมพ์นิติธรรม, 2549.

ตารางเปรียบเทียบค่าใช้จ่ายโรงพยาบาล. www.tvinsure.com.

ทวี โฆษิตจรรย์นันท์. "การบริหารการจัดเก็บภาษีอากร:วิเคราะห์กรณีการประเมินภาษีเงินได้." วิทยานิพนธ์ปริญญานิติศาสตรมหาบัณฑิต ภาควิชานิติศาสตร์ บัณฑิตวิทยาลัย จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, 2538.

- ธีระวุฒิ เต็มสิริวัฒนกุล. "แนวทางการกำหนดมาตรการทางกฎหมายในการจัดเก็บภาษีเงินได้ของนิติบุคคลในเครือเดียวกัน." วิทยานิพนธ์หลักสูตรปริญญานิติศาสตร์ดุสิตบัณฑิต สาขานิติบุคคล คณะนิติศาสตร์, จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, ปีการศึกษา 2554.
- บรรพต ธนนานวัฒน์. "ภาษีสวัสดิการสังคม : ศึกษาเปรียบเทียบการจัดเก็บภาษีเงินได้เพื่อสวัสดิการสังคมด้านการประกันสุขภาพระหว่างประเทศไทย ประเทศแคนาดา และประเทศสหรัฐอเมริกา." คณะนิติศาสตร์, จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, พ.ศ. 2554.
- บริษัท เซอแคปปิตอล จำกัด. "รายงานความเห็นของที่ปรึกษาทางการเงินอิสระเกี่ยวกับการเพิกถอนหลักทรัพย์ออกจากตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยของ บริษัท ประสิทธิ์พัฒนา จำกัด (มหาชน)." 11, ธันวาคม 2554.
- ปภาวี กิตติกานต์วงศ์. "สถานะทางกฎหมายมหาชนและการใช้อำนาจกำกับดูแลตลาดเงินของธนาคารแห่งประเทศไทย." วิทยานิพนธ์ปริญญาตรีสาขาเศรษฐศาสตร์มหาบัณฑิต สาขามหาชน คณะนิติศาสตร์, จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, 2552.
- ประโมท พุทธสุภะ. "สิทธิของผู้เสียภาษีกับการบังคับชำระหนี้ภาษีอากรค้าง (ศึกษาตามประมวลรัษฎากร)." วิทยานิพนธ์นิติศาสตร์มหาบัณฑิต คณะนิติศาสตร์, มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2551.
- พรนภา ผดุงเกียรติวงศ์. "หลักการจัดเก็บภาษีอากรในตราสารหนี้." วิทยานิพนธ์หลักสูตรปริญญาตรีสาขาเศรษฐศาสตร์มหาบัณฑิต ภาควิชานิติศาสตร์ บัณฑิตวิทยาลัย, จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย ปีการศึกษา 2539.
- ภัทรา พุทธิโรดม. "การนำมาตรการ Controlled Foreign Company มาใช้ในประเทศไทย." ปริญญาตรีสาขาเศรษฐศาสตร์มหาบัณฑิต คณะนิติศาสตร์, จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, 2543.
- โกคิน พลกุล. "นิติบุคคลตามกฎหมายมหาชนของฝรั่งเศส." วารสารกฎหมายปกครอง เล่ม 6 สิงหาคม ตอน 2. (2530): หน้า 309.
- . "นิติบุคคลตามกฎหมายมหาชนของฝรั่งเศส." วารสารกฎหมายปกครอง เล่ม 6 เมษายน ตอน 1 (2530): หน้า 286.
- รังสรรค์ ณะพรพันธ์. ทฤษฎีภาษีอากร. กรุงเทพฯ สำนักพิมพ์เคล็ดไทย, 2516.
- โรงพยาบาลบ้านแพ้ว (องค์การมหาชน). "งบรายได้และจ่าย รายงานประจำปี 2555." <http://www.bphosp.or.th>.
- . "หมายเหตุประกอบงบการเงิน. รายงานประจำปี 2555." <http://www.bphosp.or.th>.
- ฤทธิธณ วงศ์นวล. "ปัญหาการจัดเก็บภาษีเงินได้ของสหกรณ์ตามประมวลรัษฎากร." นิติศาสตรมหาบัณฑิต สาขากฎหมายภาษี คณะนิติศาสตร์, มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2554.
- วิทย์ ตันตยกุล และเจริญ ธฤติมานนท์. กฎหมายเกี่ยวกับภาษีอากร.
- ศุภรัตน์ ควิวัฒน์กุล. "ทฤษฎีภาษีเงินได้นิติบุคคล." สรรพากรสาส์น 31 ฉบับที่ 2 (มี.ค.-เม.ย.2527): หน้า 33.
- ศุภลักษณ์ พิณีจิวอดล. กฎหมายเกี่ยวกับการเงินและการคลังของรัฐ. กรุงเทพมหานคร: โรงพิมพ์มหาวิทยาลัยรามคำแหง, 2538.
- สมคิด บางโม. การภาษีอากรธุรกิจ *Business Taxation*. พิมพ์ครั้งที่ 6 กรุงเทพมหานคร: บริษัทวิทย์พัฒน์ จำกัด, 2555.

- . ภาษีอากรธุรกิจ. กรุงเทพมหานคร: นำอักษรการพิมพ์, 2537.
- สมคิด เลิศไพฑูรย์. "ความรู้เบื้องต้นเกี่ยวกับองค์การมหาชนอิสระ." วารสารนิติศาสตร์ ปี 19 ฉบับที่ 4 หน้า 62-63.
- สมาน รังสิโยภุชงค์. การปฏิรูปภาคราชการ : แนวคิดและยุทธศาสตร์. กรุงเทพมหานคร: สวัสดิการสำนักงาน ก.พ., 2545.
- สรายุทธ์ วุฒยาภรณ์. "ความรู้ทั่วไปเกี่ยวกับกฎหมายภาษีอากร." ดุลพาท กันยายน-ธันวาคม 2548: 47.
- . "ความรู้ทั่วไปเกี่ยวกับกฎหมายภาษีอากร." วารสาร 19 ปี ศาลภาษีอากรกลาง (ตุลาคม 2548): หน้า 42.
- สำนักงานความร่วมมือพัฒนาเศรษฐกิจของประเทศเพื่อบ้าน (องค์การมหาชน). "หมายเหตุประกอบงบการเงิน รายงานประจำปี 2555." <http://www.neda.or.th>.
- สำนักงานความร่วมมือพัฒนาเศรษฐกิจของประเทศเพื่อบ้าน (องค์การมหาชน). "งบแสดงฐานะทางการเงิน รายงานประจำปี 2555." <http://www.neda.or.th>.
- สำนักงานพัฒนาวิทยาศาสตร์และเทคโนโลยี. "งบรายได้รายจ่าย รายงานประจำปี 2555." <http://www.nstda.or.th>.
- . "หมายเหตุประกอบงบการเงิน. รายงานประจำปี 2555." <http://www.nstda.or.th>.
- สำนักงานรับรองมาตรฐานและประเมินคุณภาพการศึกษา (องค์การมหาชน). "งบแสดงฐานะทางการเงิน รายงานประจำปี 2555." <http://www.onesqa.or.th>.
- . "หมายเหตุประกอบงบการเงิน. รายงานประจำปี 2555." <http://www.onesqa.or.th>.
- สำนักงานส่งเสริมอุตสาหกรรมซอฟต์แวร์แห่งชาติ (องค์การมหาชน). "งบรายได้และค่าใช้จ่าย งบการเงิน และบทวิเคราะห์." <http://www.sipa.or.th>.
- สุรพล นิตไกรพจน์. ความเป็นไปได้และแนวทางการตรากฎหมายจัดตั้งองค์การมหาชน. กรุงเทพมหานคร: สำนักงานคณะกรรมการปฏิรูประบบราชการ สำนักงานก.พ., 2543.
- . องค์การมหาชน : แนวคิด รูปแบบ และวิธีการบริหารงาน. พิมพ์ครั้งที่ 2, กรุงเทพมหานคร: ฝ่ายโรงพิมพ์กองกลาง สำนักงานก.พ., 2542.
- สุวรรณ วลัยเสถียร. เสียภาษีอย่างไรให้ประหยัด. กรุงเทพมหานคร: สำนักพิมพ์นิติธรรม, 2538.
- โสภณ รัตนากร. คำอธิบายประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ ว่าด้วย หุ่นส่วนและบริษัท. กรุงเทพมหานคร: สำนักพิมพ์นิติบรรณการ, 2545.
- หอภาพยตร์ (องค์การมหาชน). "งบแสดงผลการดำเนินงานทางการเงิน รายงานงบการเงินประจำปี 2554-2555 " <http://www.fapot.org>.
- หอภาพยตร์ (องค์การมหาชน). "หมายเหตุประกอบงบการเงิน. รายงานงบการเงินประจำปี 2554-2555." <http://www.fapot.org>.
- อรพินท์ สฟโซคชัย. "องค์กรบริหารงานอิสระ (Crown Entities) ของประเทศนิวซีแลนด์ รายงานผลการศึกษาดูงานการปฏิรูประบบราชการของประเทศนิวซีแลนด์ ภายใต้โครงการการปฏิรูประบบราชการ ที่ได้รับการสนับสนุนจากรัฐบาลนิวซีแลนด์." 2542.
- อิสระ นิตินันท์ประภาศ. กฎหมายปกครองเปรียบเทียบ. กรุงเทพมหานคร: โรงพิมพ์มหาวิทยาลัยรามคำแหง, 2523.



จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย
CHULALONGKORN UNIVERSITY



ภาคผนวก

จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย
CHULALONGKORN UNIVERSITY

ภาคผนวก ก

พระราชบัญญัติ

องค์การมหาชน

พ.ศ. ๒๕๕๒

ภูมิพลอดุลยเดช ป.ร.

ให้ไว้ ณ วันที่ ๑๓ กุมภาพันธ์ พ.ศ. ๒๕๕๒

เป็นปีที่ ๕๔ ในรัชกาลปัจจุบัน

พระบาทสมเด็จพระปรมินทรมหาภูมิพลอดุลยเดช มีพระบรมราชโองการโปรดเกล้าฯ ให้ประกาศว่า

โดยที่เป็นการสมควรให้มีกฎหมายว่าด้วยองค์การมหาชน

จึงทรงพระกรุณาโปรดเกล้าฯ ให้ตราพระราชบัญญัติขึ้นไว้โดยคำแนะนำและยินยอมของรัฐสภา ดังต่อไปนี้

มาตรา ๑ พระราชบัญญัตินี้เรียกว่า “พระราชบัญญัติองค์การมหาชน พ.ศ. ๒๕๕๒”

มาตรา ๒^{112[๑]}} พระราชบัญญัตินี้ให้ใช้บังคับตั้งแต่วันถัดจากวันประกาศในราชกิจจานุเบกษาเป็นต้นไป

มาตรา ๓ ในพระราชบัญญัตินี้

“องค์การมหาชน” หมายความว่า องค์การมหาชนที่จัดตั้งขึ้นโดยพระราชกฤษฎีกาที่ออกตามความในพระราชบัญญัตินี้

“เจ้าหน้าที่ของรัฐ” หมายความว่า ข้าราชการ พนักงาน เจ้าหน้าที่ หรือผู้ปฏิบัติงานอื่นในกระทรวง ทบวง กรม ราชการส่วนภูมิภาค ราชการส่วนท้องถิ่น รัฐวิสาหกิจ หรือหน่วยงานอื่นของรัฐ

“คณะกรรมการ” หมายความว่า คณะกรรมการบริหารหรือคณะกรรมการที่ทำหน้าที่บริหาร และเรียกชื่ออย่างอื่นขององค์การมหาชนตามที่กำหนดไว้ในพระราชกฤษฎีกาจัดตั้ง

^{112[๑]} ราชกิจจานุเบกษา เล่ม ๑๑๖/ตอนที่ ๙ ก/หน้า ๕/๒๔ กุมภาพันธ์ ๒๕๕๒

“ผู้อำนวยการ” หมายความว่า ผู้อำนวยการ หรือผู้บริหารสูงสุดซึ่งเรียกชื่ออย่างอื่นขององค์การมหาชน

มาตรา ๔ ให้นายกรัฐมนตรีรักษาการตามพระราชบัญญัตินี้

หมวด ๑

การจัดตั้ง และวัตถุประสงค์ขององค์การมหาชน

มาตรา ๕ เมื่อรัฐบาลมีแผนงานหรือนโยบายด้านใดด้านหนึ่งโดยเฉพาะเพื่อจัดทำบริการสาธารณะ และมีความเหมาะสมที่จะจัดตั้งหน่วยงานบริหารขึ้นใหม่แตกต่างไปจากส่วนราชการหรือรัฐวิสาหกิจ โดยมีความมุ่งหมายให้มีการใช้ประโยชน์ทรัพยากรและบุคลากรให้เกิดประสิทธิภาพสูงสุด จะจัดตั้งเป็นองค์การมหาชน โดยตราเป็นพระราชกฤษฎีกาตามพระราชบัญญัตินี้ก็ได้

กิจการอันเป็นบริการสาธารณะที่จะจัดตั้งองค์การมหาชนตามวรรคหนึ่ง ได้แก่ การรับรองมาตรฐานและประเมินคุณภาพการศึกษา การศึกษาอบรมและพัฒนาเจ้าหน้าที่ของรัฐ การทะนุบำรุงศิลปะและวัฒนธรรม การพัฒนาและส่งเสริมการกีฬา การส่งเสริมและสนับสนุนการศึกษาและการวิจัย การถ่ายทอดและพัฒนาวิทยาศาสตร์และเทคโนโลยี การอนุรักษ์สิ่งแวดล้อมและทรัพยากรธรรมชาติ การบริการทางการแพทย์ และสาธารณสุข การสังคมสงเคราะห์ การอำนวยความสะดวกแก่ประชาชน หรือการดำเนินการอันเป็นสาธารณประโยชน์อื่นใด ทั้งนี้ โดยต้องไม่เป็นกิจการที่มีวัตถุประสงค์เพื่อแสวงหากำไรเป็นหลัก

มาตรา ๖ ให้องค์การมหาชนเป็นหน่วยงานของรัฐ และเป็นนิติบุคคล

มาตรา ๗ ในพระราชกฤษฎีกาจัดตั้งองค์การมหาชนตามมาตรา ๕ อย่างน้อยจะต้องมีข้อความ ดังต่อไปนี้

(๑) ชื่อขององค์การมหาชน
(๒) ที่ตั้งของสำนักงานแห่งใหญ่
(๓) วัตถุประสงค์ และอำนาจกระทำกิจการต่าง ๆ ภายในขอบแห่งวัตถุประสงค์ขององค์การมหาชน

(๔) องค์ประกอบของคณะกรรมการ คุณสมบัติและลักษณะต้องห้าม วาระการดำรงตำแหน่ง การพ้นจากตำแหน่งของกรรมการ รวมทั้งอำนาจหน้าที่ของคณะกรรมการ

(๕) คุณสมบัติและลักษณะต้องห้าม วาระการดำรงตำแหน่ง การพ้นจากตำแหน่ง และอำนาจหน้าที่ของผู้บริหาร

(๖) คุณสมบัติและลักษณะต้องห้ามของเจ้าหน้าที่ขององค์การมหาชน

(๗) ทุน รายได้ งบประมาณ และทรัพย์สิน

(๘) การบริหารงานบุคคล สวัสดิการ และสิทธิประโยชน์อื่น

(๙) การกำกับดูแล การตรวจสอบ และการประเมินผลงานขององค์การมหาชน

(๑๐) การยุบเลิกองค์การมหาชนในกรณีที่องค์การมหาชนตั้งขึ้นเพื่อดำเนินกิจการอย่างใดอย่างหนึ่งเป็นการเฉพาะกิจ หรือตั้งขึ้นโดยมีกำหนดระยะเวลาสิ้นสุด

(๑๑) ข้อกำหนดอื่น ๆ อันจำเป็นเพื่อให้กิจการขององค์การมหาชนดำเนินการไปได้โดยเรียบร้อยและมีประสิทธิภาพ

(๑๒) รัฐมนตรีผู้รักษาการตามพระราชกฤษฎีกา

การกำหนดตาม (๓) ถึง (๑๑) ต้องอยู่ภายในกรอบของบทบัญญัติแห่งพระราชบัญญัตินี้ เว้นแต่ในกรณีที่บทบัญญัติแห่งพระราชบัญญัตินี้ให้พระราชกฤษฎีกากำหนดเป็นอย่างอื่นได้ ก็ให้เป็นไปตามพระราชกฤษฎีกานั้น

มาตรา ๘ ในกรณีที่มีปัญหาการล่าช้าหรือขัดแย้งในการดำเนินกิจการขององค์การมหาชนกับการปฏิบัติงานของส่วนราชการหรือการดำเนินงานของหน่วยงานอื่นของรัฐตามกฎหมาย ให้ถือว่าพระราชกฤษฎีกาจัดตั้งองค์การมหาชนตามพระราชบัญญัตินี้ เป็นกฎหมายพิเศษที่มีวัตถุประสงค์โดยเฉพาะ

ปัญหาที่เกี่ยวกับการดำเนินกิจการขององค์การมหาชนกับส่วนราชการหรือหน่วยงานอื่นของรัฐตามวรรคหนึ่ง ให้คณะรัฐมนตรีเป็นผู้วินิจฉัยชี้ขาด พร้อมทั้งกำหนดระเบียบแบบแผนการปฏิบัติราชการเพื่อการประสานงานระหว่างองค์การมหาชน ส่วนราชการ และหน่วยงานของรัฐที่เกี่ยวข้อง โดยคณะรัฐมนตรีอาจมอบหมายให้คณะกรรมการกฤษฎีกาเสนอความเห็นและร่างระเบียบแบบแผนการปฏิบัติราชการต่อคณะรัฐมนตรีเพื่อประกอบการพิจารณาก็ได้

คำวินิจฉัยและระเบียบแบบแผนที่คณะรัฐมนตรีกำหนดตามวรรคสอง ให้องค์การมหาชน ส่วนราชการ และหน่วยงานของรัฐที่เกี่ยวข้องถือเป็นแนวปฏิบัติราชการต่อไป

มาตรา ๙ ในกรณีที่จะมีการตราพระราชกฤษฎีกาจัดตั้งองค์การมหาชนขึ้นตามพระราชบัญญัตินี้เพื่อดำเนินกิจการหนึ่งกิจการใดที่อยู่ในอำนาจหน้าที่ของส่วนราชการ รัฐวิสาหกิจ หรือหน่วยงานอื่นของรัฐโดยอยู่แล้ว ซึ่งจะมีปัญหาการล่าช้าหรือขัดแย้งกันในการดำเนินกิจการ และคณะรัฐมนตรีเห็นสมควรอนุมัติให้มีการโอนอำนาจหน้าที่ กิจการทรัพย์สิน สิทธิ หนี้ และงบประมาณของส่วนราชการ รัฐวิสาหกิจ หรือหน่วยงานอื่นของรัฐนั้นให้แก่องค์การมหาชนที่จะจัดตั้งขึ้นให้อำนาจหน้าที่ กิจการ ทรัพย์สิน สิทธิ หนี้ และงบประมาณในส่วนที่เกี่ยวข้องของส่วนราชการ รัฐวิสาหกิจ หรือหน่วยงานอื่นของรัฐนั้นโอนไปเป็นขององค์การมหาชนในวันที่พระราชกฤษฎีกาจัดตั้งองค์การมหาชนมีผลใช้บังคับ เว้นแต่เงินงบประมาณหมวดเงินเดือนและค่าจ้างประจำที่ยังคงมีผู้ครองตำแหน่งอยู่ในสังกัดส่วนราชการใด ให้ยังคงเป็นของส่วนราชการนั้นต่อไปจนกว่าจะมีการยุบตำแหน่งนั้น ๆ

สิทธิตามวรรคหนึ่งให้หมายความรวมถึงสิทธิในการใช้หรือสิทธิตามสัญญาเช่าที่ดินที่เป็นที่ราชพัสดุหรือสาธารณสมบัติของแผ่นดิน ที่ส่วนราชการ รัฐวิสาหกิจ หรือหน่วยงานอื่นของรัฐมีอยู่ในวันที่พระราชกฤษฎีกาจัดตั้งองค์การมหาชนมีผลใช้บังคับ

มาตรา ๑๐ เจ้าหน้าที่ของรัฐหรือลูกจ้างของส่วนราชการ รัฐวิสาหกิจ หรือหน่วยงานอื่นของรัฐตามมาตรา ๙ ถ้าสมัครใจจะเปลี่ยนไปเป็นเจ้าหน้าที่หรือลูกจ้างขององค์การมหาชน ให้แจ้งความจำนงเป็นหนังสือต่อผู้บังคับบัญชา และจะต้องผ่านการคัดเลือกหรือการประเมินตามหลักเกณฑ์ที่คณะรัฐมนตรีกำหนด

มาตรา ๑๑ ถ้าเจ้าหน้าที่ของรัฐซึ่งเปลี่ยนไปเป็นเจ้าหน้าที่ขององค์การมหาชนตามมาตรา ๑๐ เป็นข้าราชการ ให้ถือว่าออกจากราชการเพราะเลิกหรือยุบตำแหน่งตามกฎหมายว่าด้วยบำเหน็จบำนาญข้าราชการหรือกฎหมายว่าด้วยกองทุนบำเหน็จบำนาญข้าราชการ แล้วแต่กรณี

ถ้าเจ้าหน้าที่ของรัฐซึ่งเปลี่ยนไปเป็นเจ้าหน้าที่ขององค์การมหาชนตามมาตรา ๑๐ เป็นลูกจ้างของส่วนราชการ ให้ถือว่าออกจากราชการเพราะทางราชการยุบเลิกตำแหน่งหรือเลิกจ้างโดยไม่มีความผิด และให้ได้รับบำเหน็จตามระเบียบกระทรวงการคลังว่าด้วยบำเหน็จลูกจ้าง

เพื่อประโยชน์ในการนับเวลาการทำงานสำหรับคำนวณสิทธิประโยชน์ตามข้อบังคับขององค์การมหาชน ข้าราชการหรือลูกจ้างของส่วนราชการผู้ใดเปลี่ยนไปเป็นเจ้าหน้าที่หรือลูกจ้างขององค์การมหาชนตามมาตรา ๑๑ ประสงค์จะให้นับเวลาราชการหรือเวลาทำงานในขณะที่เป็นข้าราชการหรือลูกจ้างต่อเนื่องกับเวลาทำงานของเจ้าหน้าที่หรือลูกจ้างขององค์การมหาชนแล้วแต่กรณี ก็ให้มีสิทธิกระทำโดยแสดงความจำนงว่าไม่ขอรับบำเหน็จหรือบำนาญ

การไม่ขอรับบำเหน็จหรือบำนาญตามวรรคสาม จะต้องกระทำภายในสามสิบวันนับแต่วันที่โอนสำหรับกรณีของข้าราชการให้ดำเนินการตามกฎหมายว่าด้วยบำเหน็จบำนาญข้าราชการ สำหรับกรณีของลูกจ้างให้กระทำเป็นหนังสือลงลายมือชื่อเป็นหลักฐานยื่นต่อผู้ว่าจ้างเพื่อส่งต่อไปให้กระทรวงการคลังทราบ

หมวด ๒

ทุน รายได้ และทรัพย์สิน

มาตรา ๑๒ ทุนและทรัพย์สินในการดำเนินการขององค์การมหาชน ประกอบด้วย

- (๑) เงินหรือทรัพย์สินที่ได้รับโอนมา
- (๒) เงินที่รัฐบาลจ่ายให้เป็นทุนประเดิม
- (๓) เงินอุดหนุนทั่วไปที่รัฐบาลจัดสรรให้ตามความเหมาะสมเป็นรายปี
- (๔) เงินอุดหนุนจากภาคเอกชนหรือองค์กรอื่น รวมทั้งจากต่างประเทศหรือองค์การระหว่างประเทศ และเงินหรือทรัพย์สินที่มีผู้อุทิศให้
- (๕) ค่าธรรมเนียม ค่าบำรุง ค่าตอบแทน ค่าบริการ หรือรายได้จากการดำเนินการ
- (๖) ดอกผลของเงินหรือรายได้จากทรัพย์สินขององค์การมหาชน

มาตรา ๑๓ ภายใต้วัตถุประสงค์ขององค์การมหาชน ให้องค์การมหาชนมีอำนาจเรียกเก็บค่าธรรมเนียม ค่าบำรุง ค่าตอบแทน หรือค่าบริการในการดำเนินกิจการได้ตามที่กำหนดไว้ในพระราชกฤษฎีกาจัดตั้ง

มาตรา ๑๔ บรรดารายได้ขององค์การมหาชน ไม่เป็นรายได้ที่ต้องนำส่งกระทรวงการคลังตามกฎหมายว่าด้วยเงินคงคลัง และกฎหมายว่าด้วยวิธีการงบประมาณ

มาตรา ๑๕ ทรัพย์สินขององค์การมหาชนไม่อยู่ในความรับผิดชอบแห่งการบังคับคดี

มาตรา ๑๖ ให้สิ่งหาริมทรัพย์ซึ่งองค์การมหาชนได้มาจากการให้หรือซื้อด้วยเงินรายได้ขององค์การมหาชน เป็นกรรมสิทธิ์ขององค์การมหาชน

ให้องค์การมหาชนมีอำนาจในการปกครอง ดูแล บำรุงรักษา ใช้ จำหน่าย และจัดหาประโยชน์จากทรัพย์สินขององค์การมหาชน

มาตรา ๑๗ การใช้จ่ายเงินขององค์การมหาชน ให้ใช้จ่ายไปเพื่อกิจการขององค์การมหาชนโดยเฉพาะ

การเก็บรักษาและเบิกจ่ายเงินขององค์การมหาชนให้เป็นไปตามข้อบังคับที่คณะกรรมการกำหนด

มาตรา ๑๘ การกู้ยืมเงิน การถือหุ้นหรือการเข้าเป็นหุ้นส่วน การเข้าร่วมทุนในกิจการของนิติบุคคลอื่น การจำหน่ายทรัพย์สินจากบัญชีเป็นสูญ ให้เป็นไปตามหลักเกณฑ์ที่คณะรัฐมนตรีกำหนด

หมวด ๓
การบริหารและการดำเนินกิจการ
CHULALONGKORN UNIVERSITY

มาตรา ๑๙ ให้มีคณะกรรมการของแต่ละองค์การมหาชน ประกอบด้วยประธานกรรมการและกรรมการ โดยมีองค์ประกอบตามที่กำหนดไว้ในพระราชกฤษฎีกาจัดตั้ง และให้ผู้อำนวยการเป็นกรรมการและเลขานุการ

ให้คณะรัฐมนตรีเป็นผู้แต่งตั้งประธานกรรมการและกรรมการ

คณะกรรมการขององค์การมหาชน อาจประกอบด้วยผู้แทนของส่วนราชการ ซึ่งเป็นกรรมการโดยตำแหน่งก็ได้ แต่ต้องไม่เกินกึ่งหนึ่งของคณะกรรมการ

คณะกรรมการมีจำนวนตามที่กำหนดไว้ในพระราชกฤษฎีกาจัดตั้งแต่ต้องไม่เกินสิบเอ็ดคน และจะต้องมีผู้ทรงคุณวุฒิซึ่งมิใช่ข้าราชการหรือผู้ปฏิบัติงานในหน่วยงานของรัฐร่วมอยู่ด้วย

มาตรา ๒๐ ประธานกรรมการและกรรมการขององค์การมหาชนซึ่งมิใช่กรรมการโดยตำแหน่ง ต้องมีคุณสมบัติและไม่มีลักษณะต้องห้าม ดังต่อไปนี้

- (๑) มีสัญชาติไทย
 - (๒) มีอายุไม่ต่ำกว่าและไม่เกินกว่าที่กำหนดไว้ในพระราชกฤษฎีกาจัดตั้ง แต่ทั้งนี้ต้องไม่เกินเจ็ดสิบปีบริบูรณ์
 - (๓) มีคุณวุฒิและประสบการณ์เหมาะสมกับกิจการขององค์การมหาชนตามที่กำหนดไว้ในพระราชกฤษฎีกาจัดตั้ง
 - (๔) ไม่เป็นบุคคลล้มละลาย คนไร้ความสามารถ หรือคนเสมือนไร้ความสามารถ
 - (๕) ไม่เคยได้รับโทษจำคุกโดยคำพิพากษาถึงที่สุดให้จำคุก เว้นแต่เป็นโทษสำหรับความผิดที่ได้กระทำโดยประมาทหรือความผิดลหุโทษ
 - (๖) ไม่เป็นผู้ดำรงตำแหน่งทางการเมือง สมาชิกสภาท้องถิ่นหรือผู้บริหารท้องถิ่น กรรมการหรือผู้ดำรงตำแหน่งซึ่งรับผิดชอบการบริหารพรรคการเมือง ที่ปรึกษาพรรคการเมือง หรือเจ้าหน้าที่พรรคการเมือง
 - (๗) ไม่มีลักษณะต้องห้ามอื่นตามที่กำหนดไว้ในพระราชกฤษฎีกาจัดตั้ง
- ความใน (๑) มิให้ใช้บังคับแก่กรรมการชาวต่างประเทศซึ่งองค์การมหาชนจำเป็นต้องแต่งตั้งตามข้อผูกพันหรือตามลักษณะของกิจการขององค์การมหาชนนั้น

มาตรา ๒๑ ประธานกรรมการและกรรมการขององค์การมหาชนใดจะต้องไม่เป็นผู้มีส่วนได้เสียในกิจการที่กระทำกับองค์การมหาชนนั้น หรือในกิจการที่เป็นการแข่งขันกับกิจการขององค์การมหาชนนั้น ทั้งนี้ ไม่ว่าโดยทางตรงหรือทางอ้อม เว้นแต่เป็นผู้ซึ่งคณะกรรมการมอบหมายให้เป็นประธานกรรมการหรือกรรมการในบริษัทจำกัดหรือบริษัทมหาชนจำกัดที่องค์การมหาชนเป็นผู้ถือหุ้น

มาตรา ๒๒ ประธานกรรมการและกรรมการซึ่งมิใช่กรรมการโดยตำแหน่งมีวาระการดำรงตำแหน่งตามที่กำหนดไว้ในพระราชกฤษฎีกาจัดตั้ง แต่ต้องไม่เกินคราวละสี่ปี

ในกรณีที่ประธานกรรมการหรือกรรมการซึ่งมิใช่กรรมการโดยตำแหน่งพ้นจากตำแหน่งก่อนวาระหรือในกรณีที่คณะรัฐมนตรีแต่งตั้งกรรมการเพิ่มขึ้นในระหว่างที่กรรมการซึ่งแต่งตั้งไว้แล้วยังมีวาระอยู่ในตำแหน่ง ให้ผู้ได้รับแต่งตั้งแทนตำแหน่งที่ว่างหรือเป็นกรรมการเพิ่มขึ้น อยู่ในตำแหน่งเท่ากับวาระที่เหลืออยู่ของกรรมการซึ่งได้แต่งตั้งไว้แล้ว

เมื่อครบกำหนดตามวาระในวาระหนึ่ง หากยังมีได้มีการแต่งตั้งประธานกรรมการหรือกรรมการขึ้นใหม่ ให้ประธานกรรมการหรือกรรมการซึ่งพ้นจากตำแหน่งตามวาระนั้นอยู่ในตำแหน่งเพื่อดำเนินงานต่อไปจนกว่าประธานกรรมการหรือกรรมการซึ่งได้รับแต่งตั้งใหม่เข้ารับหน้าที่

ประธานกรรมการหรือกรรมการซึ่งพ้นจากตำแหน่งตามวาระ อาจได้รับแต่งตั้งอีกได้ แต่จะดำรงตำแหน่งติดต่อกันเกินสองวาระไม่ได้

มาตรา ๒๓ นอกจากการพ้นจากตำแหน่งตามวาระ ประธานกรรมการและกรรมการซึ่งมิใช่กรรมการโดยตำแหน่งพ้นจากตำแหน่ง เมื่อ

- (๑) ตาย
- (๒) ลาออก
- (๓) คณะรัฐมนตรีให้ออก เพราะบกพร่องต่อหน้าที่ มีความประพฤติเสื่อมเสีย หรือหย่อนความสามารถ
- (๔) ขาดคุณสมบัติหรือมีลักษณะต้องห้าม หรือกระทำการอันมีลักษณะต้องห้ามตามมาตรา ๒๑

มาตรา ๒๔ คณะกรรมการมีอำนาจหน้าที่ควบคุมดูแลองค์การมหาชน ให้ดำเนินกิจการให้เป็นไปตามวัตถุประสงค์ที่กำหนดไว้ อำนาจหน้าที่เช่นนี้ให้รวมถึง

(๑) กำหนดนโยบายการบริหารงาน และให้ความเห็นชอบแผนการดำเนินงานขององค์การมหาชน

(๒) อนุมัติแผนการลงทุนและแผนการเงินขององค์การมหาชน

(๓) ควบคุมดูแลการดำเนินงานและการบริหารงานทั่วไป ตลอดจนออกระเบียบข้อบังคับ ประกาศ หรือข้อกำหนดเกี่ยวกับองค์การมหาชนในเรื่องดังต่อไปนี้

(ก) การจัดแบ่งส่วนงานขององค์การมหาชน และขอบเขตหน้าที่ของส่วนงานดังกล่าว

(ข) การกำหนดตำแหน่ง คุณสมบัติเฉพาะตำแหน่ง อัตราเงินเดือน ค่าจ้าง และเงินอื่นของเจ้าหน้าที่และลูกจ้างขององค์การมหาชน

(ค) การคัดเลือก การบรรจุ การแต่งตั้ง การถอดถอน วินัยและการลงโทษทางวินัย การออกจากตำแหน่ง การร้องทุกข์และการอุทธรณ์การลงโทษของเจ้าหน้าที่และลูกจ้างขององค์การมหาชน รวมทั้งวิธีการและเงื่อนไขในการจ้างลูกจ้างขององค์การมหาชน

(ง) การบริหารและจัดการการเงิน การพัสดุ และทรัพย์สินขององค์การมหาชน

(จ) การจัดสวัสดิการและสิทธิประโยชน์อื่นแก่เจ้าหน้าที่และลูกจ้างขององค์การมหาชน

(ฉ) ขอบเขตอำนาจหน้าที่และระเบียบเกี่ยวกับการปฏิบัติหน้าที่ของผู้ตรวจสอบภายใน

(๔) อำนาจหน้าที่อื่นตามที่พระราชกฤษฎีกาจัดตั้งกำหนด

มาตรา ๒๕ คณะกรรมการมีอำนาจแต่งตั้งผู้ทรงคุณวุฒิเป็นที่ปรึกษาของคณะกรรมการได้ตามที่กำหนดในพระราชกฤษฎีกาจัดตั้ง และมีอำนาจแต่งตั้งคณะอนุกรรมการเพื่อพิจารณาหรือปฏิบัติการอย่างใดอย่างหนึ่งตามที่คณะกรรมการมอบหมายได้

มาตรา ๒๖ ให้ประธานกรรมการ กรรมการ ที่ปรึกษา และอนุกรรมการได้รับเบี้ยประชุมและประโยชน์ตอบแทนอื่นตามหลักเกณฑ์ที่คณะรัฐมนตรีกำหนด

มาตรา ๒๗ ให้องค์การมหาชนมีผู้อำนวยการคนหนึ่ง ซึ่งจะเรียกชื่อตำแหน่งเป็น
 อย่่างอื่นตามที่กำหนดไว้ในพระราชกฤษฎีกาจัดตั้งก็ได้

คณะกรรมการเป็นผู้มีอำนาจแต่งตั้งและถอดถอนผู้อำนวยการ

มาตรา ๒๘ ผู้อำนวยการต้องมีคุณสมบัติและไม่มีลักษณะต้องห้ามตามที่กำหนดไว้
 ในพระราชกฤษฎีกาจัดตั้ง และต้องเป็นผู้สามารถทำงานให้แก่องค์การมหาชนได้เต็มเวลา

มาตรา ๒๙ ผู้อำนวยการมีวาระอยู่ในตำแหน่งตามที่กำหนดไว้ในพระราชกฤษฎีกา
 จัดตั้งแต่ต้องไม่เกินคราวละสี่ปี และอาจได้รับแต่งตั้งอีกได้ แต่ไม่เกินสองวาระติดต่อกัน

มาตรา ๓๐ นอกจากการพ้นจากตำแหน่งตามวาระ ผู้อำนวยการพ้นจากตำแหน่ง
 เมื่อ

- (๑) ตาย
- (๒) ลาออก
- (๓) ออกตามกรณีที่กำหนดไว้ในข้อตกลงระหว่างคณะกรรมการกับผู้อำนวยการ
- (๔) คณะกรรมการให้ออก เพราะบกพร่องต่อหน้าที่ มีความประพฤติเสื่อมเสีย หรือ
 หย่อนความสามารถ
- (๕) เป็นคนไร้ความสามารถหรือคนเสมือนไร้ความสามารถ
- (๖) ขาดคุณสมบัติหรือมีลักษณะต้องห้ามสำหรับการเป็นผู้อำนวยการ
 มติของคณะกรรมการให้ออกจากตำแหน่งตาม (๔) ต้องประกอบด้วยคะแนนเสียง
 ไม่น้อยกว่าสองในสามของจำนวนกรรมการที่มีอยู่โดยไม่นับรวมตำแหน่งผู้อำนวยการ

มาตรา ๓๑ ผู้อำนวยการมีหน้าที่บริหารกิจการองค์การมหาชนให้เป็นไปตาม
 กฎหมาย วัตถุประสงค์ขององค์การมหาชน ระเบียบ ข้อบังคับ ข้อกำหนด นโยบาย มติ และประกาศ
 ของคณะกรรมการ และเป็นผู้บังคับบัญชา เจ้าหน้าที่และลูกจ้างขององค์การมหาชนทุกตำแหน่ง

ผู้อำนวยการต้องรับผิดชอบต่อคณะกรรมการในการบริหารกิจการขององค์การ
 มหาชน

มาตรา ๓๒ ผู้อำนวยการมีอำนาจ

(๑) บรรจุ แต่งตั้ง เลื่อน ลด ตัดเงินเดือนหรือค่าจ้าง ลงโทษทางวินัยเจ้าหน้าที่และ
 ลูกจ้างขององค์การมหาชน ตลอดจนให้เจ้าหน้าที่และลูกจ้างขององค์การมหาชนออกจากตำแหน่ง
 ทั้งนี้ ตามข้อบังคับที่คณะกรรมการกำหนด

(๒) วางระเบียบเกี่ยวกับการดำเนินงานขององค์การมหาชนโดยไม่ขัดหรือแย้งกับ
 ระเบียบ ข้อบังคับ ข้อกำหนด นโยบาย มติ หรือประกาศที่คณะกรรมการกำหนด

มาตรา ๓๓ ในกิจการที่เกี่ยวกับบุคคลภายนอก ให้ผู้อำนวยการเป็นผู้แทนขององค์การมหาชน เพื่อการนี้ผู้อำนวยการจะมอบอำนาจให้บุคคลใดปฏิบัติงานเฉพาะอย่างแทนก็ได้ แต่ต้องเป็นไปตามข้อบังคับที่คณะกรรมการกำหนด

มาตรา ๓๔ ให้คณะกรรมการเป็นผู้กำหนดอัตราเงินเดือนและประโยชน์ตอบแทนอื่นของผู้อำนวยการตามหลักเกณฑ์ที่คณะรัฐมนตรีกำหนด

หมวด ๔

เจ้าหน้าที่และผู้ปฏิบัติงานในองค์การมหาชน

มาตรา ๓๕ เจ้าหน้าที่ขององค์การมหาชนนอกจากต้องมีคุณสมบัติและไม่มีลักษณะต้องห้ามตามที่กำหนดไว้ในพระราชกฤษฎีกาจัดตั้งแล้ว ยังต้องมีคุณสมบัติและไม่มีลักษณะต้องห้ามดังต่อไปนี้ด้วย

- (๑) มีสัญชาติไทย
- (๒) มีอายุไม่ต่ำกว่าสิบแปดปีบริบูรณ์ และไม่เกินหกสิบปีบริบูรณ์
- (๓) สามารถทำงานให้แก่องค์การมหาชนได้เต็มเวลา
- (๔) ไม่เป็นข้าราชการหรือลูกจ้างของส่วนราชการ พนักงานหรือลูกจ้างของรัฐวิสาหกิจหรือหน่วยงานอื่นของรัฐ หรือพนักงานหรือลูกจ้างของราชการส่วนท้องถิ่น
- (๕) ไม่มีลักษณะต้องห้ามตามมาตรา ๒๐ (๔) (๕) และ (๖)

ให้นำความในมาตรา ๒๐ วรรคสอง และมาตรา ๒๑ มาใช้บังคับแก่เจ้าหน้าที่ขององค์การมหาชนโดยอนุโลม

มาตรา ๓๖ เพื่อประโยชน์ในการบริหารงานขององค์การมหาชน รัฐมนตรีผู้รักษาการตามพระราชกฤษฎีกาจัดตั้ง อาจขอให้เจ้าหน้าที่ของรัฐมาปฏิบัติงานเป็นเจ้าหน้าที่หรือลูกจ้างในองค์การมหาชนเป็นการชั่วคราวได้ ทั้งนี้ เมื่อได้รับอนุมัติจากผู้บังคับบัญชาหรือนายจ้างของผู้นั้น แล้วแต่กรณี

เจ้าหน้าที่ของรัฐผู้ใดได้รับอนุมัติให้มาปฏิบัติงานเป็นเจ้าหน้าที่หรือลูกจ้างขององค์การมหาชนตามวรรคหนึ่ง ให้ถือว่าเป็นการได้รับอนุญาตให้ออกจากราชการหรือออกจากงานไปปฏิบัติงานใด ๆ และให้นับเวลาระหว่างที่มาปฏิบัติงานในองค์การมหาชนสำหรับการคำนวณบำเหน็จบำนาญหรือประโยชน์ตอบแทนอื่นทำนองเดียวกันเสมือนอยู่ปฏิบัติราชการหรือปฏิบัติงานเต็มเวลาดังกล่าว แล้วแต่กรณี

มาตรา ๓๗ ในกรณีที่เจ้าหน้าที่ของรัฐตามมาตรา ๓๖ ขอลับเข้ารับราชการหรือปฏิบัติงานในสังกัดเดิมภายในกำหนดเวลาที่อนุมัติ ให้ผู้นั้นมีสิทธิได้รับการบรรจุและแต่งตั้งให้ดำรงตำแหน่งและรับเงินเดือนตามข้อตกลงที่ทำไว้ในการอนุมัติตามมาตรา ๓๖

มาตรา ๓๘ กิจการขององค์การมหาชนไม่อยู่ภายใต้บังคับแห่งกฎหมายว่าด้วยการคุ้มครองแรงงาน กฎหมายว่าด้วยแรงงานสัมพันธ์ กฎหมายว่าด้วยการประกันสังคม และกฎหมายว่าด้วยเงินทดแทน ทั้งนี้ ผู้อำนวยการ เจ้าหน้าที่และลูกจ้างขององค์การมหาชนต้องได้รับประโยชน์ตอบแทนไม่น้อยกว่าที่กำหนดไว้ในกฎหมายว่าด้วยการคุ้มครองแรงงาน กฎหมายว่าด้วยการประกันสังคม และกฎหมายว่าด้วยเงินทดแทน

หมวด ๕

การบัญชี การตรวจสอบ และการประเมินผลงานขององค์การมหาชน

มาตรา ๓๙ การบัญชีขององค์การมหาชน ให้จัดทำตามหลักสากลตามแบบและหลักเกณฑ์ที่คณะกรรมการกำหนด และต้องจัดให้มีการตรวจสอบภายในเกี่ยวกับการเงิน การบัญชี และการพัสดุขององค์การมหาชน ตลอดจนรายงานผลการตรวจสอบให้คณะกรรมการทราบอย่างน้อยปีละครั้ง

ในการตรวจสอบภายใน ให้มีผู้ปฏิบัติงานขององค์การมหาชนทำหน้าที่เป็นผู้ตรวจสอบภายในโดยเฉพาะ และให้รับผิดชอบขึ้นตรงต่อคณะกรรมการตามระเบียบที่คณะกรรมการกำหนด เว้นแต่พระราชกฤษฎีกาจัดตั้งจะกำหนดไว้เป็นอย่างอื่น

มาตรา ๔๐ ให้องค์การมหาชนจัดทำงบดุล งบการเงิน และบัญชีทำการส่งผู้สอบบัญชีภายในหนึ่งร้อยยี่สิบวันนับแต่วันสิ้นปีบัญชีทุกปี

ในทุกรอบปี ให้สำนักงานตรวจเงินแผ่นดินหรือบุคคลภายนอกตามที่คณะกรรมการแต่งตั้งด้วยความเห็นชอบของสำนักงานตรวจเงินแผ่นดิน เป็นผู้สอบบัญชีและประเมินผลการใช้จ่ายเงินและทรัพย์สินขององค์การมหาชน โดยให้แสดงความคิดเห็นเป็นข้อวิเคราะห์ว่าการใช้จ่ายดังกล่าวเป็นไปตามวัตถุประสงค์ ประหยัด และได้ผลตามเป้าหมายเพียงใด แล้วทำบันทึกรายงานผลการสอบบัญชีต่อคณะกรรมการ

มาตรา ๔๑ ให้องค์การมหาชนทำรายงานปีละครั้งเสนอรัฐมนตรีผู้รักษาการตามพระราชกฤษฎีกาจัดตั้ง รายงานนี้ให้กล่าวถึงผลงานขององค์การมหาชนในปีที่ล่วงมาแล้ว และคำชี้แจงเกี่ยวกับนโยบายของคณะกรรมการ โครงการ และแผนงานที่จะจัดทำในภายหน้า

มาตรา ๔๒ เพื่อประโยชน์ในการส่งเสริมประสิทธิภาพในการดำเนินงานขององค์การมหาชนโดยให้องค์การมหาชนมีความเป็นอิสระในการดำเนินกิจการตามความเหมาะสมภายใต้การกำกับดูแลโดยมีเป้าหมายที่แน่ชัด ให้องค์การมหาชนอยู่ภายใต้ระบบการประเมินผลขององค์การมหาชนตามที่คณะรัฐมนตรีกำหนด เว้นแต่พระราชกฤษฎีกาจัดตั้งจะกำหนดระบบการประเมินผลไว้เป็นอย่างอื่น

หมวด ๖
การกำกับดูแล

มาตรา ๔๓ ให้รัฐมนตรีผู้รักษาการตามพระราชกฤษฎีกาจัดตั้งองค์การมหาชนใด มีอำนาจหน้าที่กำกับดูแลการดำเนินกิจการขององค์การมหาชนนั้นให้เป็นไปตามกฎหมาย และให้ สอดคล้องกับวัตถุประสงค์ของการจัดตั้งองค์การมหาชน นโยบายของรัฐบาลและมติคณะรัฐมนตรี ที่เกี่ยวกับองค์การมหาชนนั้น เพื่อการนี้ให้รัฐมนตรีมีอำนาจสั่งให้องค์การมหาชนชี้แจงแสดง ความ คิดเห็น ทำรายงานหรือยับยั้งการกระทำขององค์การมหาชนที่ขัดต่อวัตถุประสงค์ของการจัดตั้ง องค์การมหาชน นโยบายของรัฐบาล หรือมติคณะรัฐมนตรีที่เกี่ยวกับองค์การมหาชนนั้น ตลอดจน สั่งสอบสวนข้อเท็จจริงเกี่ยวกับการดำเนินการได้

หมวด ๗
การยุบเลิก

มาตรา ๔๔ องค์การมหาชนเป็นอันยุบเลิกในกรณีอย่างใดอย่างหนึ่งดังต่อไปนี้

(๑) เมื่อสิ้นสุดระยะเวลาการดำเนินกิจการขององค์การมหาชนตามที่กำหนดไว้ใน พระราชกฤษฎีกาจัดตั้ง

(๒) เมื่อการดำเนินกิจการตามวัตถุประสงค์ที่กำหนดไว้ในพระราชกฤษฎีกาจัดตั้ง องค์การมหาชนนั้นเสร็จสิ้นลง และรัฐมนตรีผู้รักษาการตามพระราชกฤษฎีกาจัดตั้งองค์การมหาชนนั้น ได้ประกาศยุติการดำเนินการขององค์การมหาชนนั้นในราชกิจจานุเบกษา

(๓) ในกรณีนอกจาก (๑) และ (๒) เมื่อรัฐบาลเห็นควรยุบเลิกการดำเนินกิจการของ องค์การมหาชน โดยตราเป็นพระราชกฤษฎีกายุบเลิก

ให้สภาพนิติบุคคลขององค์การมหาชนดำรงอยู่ตราบเท่าเวลาที่จำเป็นเพื่อประโยชน์ ในการดำเนินการตามมาตรา ๔๕

มาตรา ๔๕ ทรัพย์สินขององค์การมหาชนเป็นทรัพย์สินของรัฐ และเมื่อมีการยุบเลิก องค์การมหาชน ให้มีเจ้าหน้าที่ทำการตรวจสอบทรัพย์สินและชำระบัญชีรวมทั้งการโอนหรือการ จำหน่ายทรัพย์สินที่ยังคงเหลืออยู่และการจัดการเกี่ยวกับบุคลากรขององค์การมหาชน ทั้งนี้ ตาม หลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขที่คณะรัฐมนตรีกำหนด

ผู้รับสนองพระบรมราชโองการ

ชวน หลีกภัย

นายกรัฐมนตรี

หมายเหตุ :- เหตุผลในการประกาศใช้พระราชบัญญัติฉบับนี้ คือ โดยที่การดำเนินงานตามโครงการพัฒนาต่าง ๆ ของรัฐ หรือการดำเนินงานตามแผนงานหรือนโยบายเพื่อจัดทำบริการสาธารณะด้านใดด้านหนึ่งโดยเฉพาะมักจะมีปัญหาความสลับซับซ้อน ความขัดแย้งในการดำเนินการ การซับซ้อนของความรับผิดชอบในระหว่างส่วนราชการ ซึ่งปัญหาเหล่านี้ ก่อให้เกิดความล่าช้า และความไม่ยืดหยุ่นของกฎระเบียบราชการ ดังนั้น เพื่อลดปัญหาดังกล่าวและเพื่อเปิดโอกาสให้มีการจัดระบบบริหารแนวใหม่สำหรับภารกิจของรัฐที่มีลักษณะเฉพาะในบางกรณี ให้มีความคล่องตัวและมีการใช้ประโยชน์ในทรัพยากรและบุคลากรให้เกิดประสิทธิภาพและประสิทธิผลสูงสุด ตลอดจนเพื่อบูรณาการให้ผู้เกี่ยวข้องทั้งหมดเข้าร่วมกันทำงานอย่างมีเอกภาพ และประสานงานกันเพื่อความรวดเร็วในการดำเนินงาน ซึ่งต้องอาศัยความเร่งด่วน จึงสมควรมีกฎหมายให้ฝ่ายบริหารสามารถตั้งหน่วยงานบริหารเป็นองค์การมหาชนที่แตกต่างไปจากส่วนราชการหรือรัฐวิสาหกิจได้ จึงจำเป็นต้องตราพระราชบัญญัตินี้

วศิน/แก้ไข

๒๙ พฤศจิกายน ๒๕๕๓

นันทพล/ปรับปรุง

๒๕ พฤศจิกายน ๒๕๕๖

วิษพงษ์/ตรวจ

๒๕ พฤศจิกายน ๒๕๕๖

จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย
CHULALONGKORN UNIVERSITY

ภาคผนวก ข

Internal Revenue Code Section 11

(a) Corporations in general

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

(b) Amount of tax

(1) In general

The amount of the tax imposed by subsection (a) shall be the sum of—

- (A) 15 percent of so much of the taxable income as does not exceed \$50,000,
- (B) 25 percent of so much of the taxable income as exceeds \$50,000 but does not exceed \$75,000,
- (C) 34 percent of so much of the taxable income as exceeds \$75,000 but does not exceed \$10,000,000, and
- (D) 35 percent of so much of the taxable income as exceeds \$10,000,000.

In the case of a corporation which has taxable income in excess of \$100,000 for any taxable year, the amount of tax determined under the preceding sentence for such taxable year shall be increased by the lesser of (i) 5 percent of such excess, or (ii) \$11,750. In the case of a corporation which has taxable income in excess of \$15,000,000, the amount of the tax determined under the foregoing provisions of this paragraph shall be increased by an additional amount equal to the lesser of (i) 3 percent of such excess, or (ii) \$100,000.

(2) Certain personal service corporations not eligible for graduated rates

Notwithstanding paragraph (1), the amount of the tax imposed by subsection (a) on the taxable income of a qualified personal service corporation (as defined in section [448\(d\)\(2\)](#)) shall be equal to 35 percent of the taxable income.

(c) Exceptions

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

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

(d) Foreign corporations

In the case of a foreign corporation, the taxes imposed by subsection (a) and section [55](#) shall apply only as provided by section [882](#).

ภาคผนวก ค

Internal Revenue Code Section 501

(a) Exemption from taxation

An organization described in subsection (c) or (d) or section [401 \(a\)](#) shall be exempt from taxation under this subtitle unless such exemption is denied under section [502](#) or [503](#).

(b) Tax on unrelated business income and certain other activities

An organization exempt from taxation under subsection (a) shall be subject to tax to the extent provided in parts II, III, and VI of this subchapter, but (notwithstanding parts II, III, and VI of this subchapter) shall be considered an organization exempt from income taxes for the purpose of any law which refers to organizations exempt from income taxes.

(c) List of exempt organizations

The following organizations are referred to in subsection (a):

(1) Any corporation organized under Act of Congress which is an instrumentality of the United States but only if such corporation—

(A) is exempt from Federal income taxes—

(i) under such Act as amended and supplemented before July 18, 1984, or

(ii) under this title without regard to any provision of law which is not contained in this title and which is not contained in a revenue Act, or

(B) is described in subsection (l).

(2) Corporations organized for the exclusive purpose of holding title to property, collecting income therefrom, and turning over the entire amount thereof, less expenses, to an organization which itself is exempt under this section. Rules similar to the rules of subparagraph (G) of paragraph (25) shall apply for purposes of this paragraph.

(3) Corporations, and any community chest, fund, or foundation, organized and operated exclusively for religious, charitable, scientific, testing for public safety, literary, or educational purposes, or to foster national or international amateur sports competition (but only if no part of its activities involve the provision of athletic facilities or equipment), or for the prevention of cruelty to children or animals, no part of the net earnings of which inures to the benefit of any private shareholder or individual, no substantial part of the activities of which is carrying on propaganda, or

otherwise attempting, to influence legislation (except as otherwise provided in subsection (h)), and which does not participate in, or intervene in (including the publishing or distributing of statements), any political campaign on behalf of (or in opposition to) any candidate for public office.

(4)

(A) Civic leagues or organizations not organized for profit but operated exclusively for the promotion of social welfare, or local associations of employees, the membership of which is limited to the employees of a designated person or persons in a particular municipality, and the net earnings of which are devoted exclusively to charitable, educational, or recreational purposes.

(B) Subparagraph (A) shall not apply to an entity unless no part of the net earnings of such entity inures to the benefit of any private shareholder or individual.

(5) Labor, agricultural, or horticultural organizations.

(6) Business leagues, chambers of commerce, real-estate boards, boards of trade, or professional football leagues (whether or not administering a pension fund for football players), not organized for profit and no part of the net earnings of which inures to the benefit of any private shareholder or individual.

(7) Clubs organized for pleasure, recreation, and other nonprofitable purposes, substantially all of the activities of which are for such purposes and no part of the net earnings of which inures to the benefit of any private shareholder.

(8) Fraternal beneficiary societies, orders, or associations—

(A) operating under the lodge system or for the exclusive benefit of the members of a fraternity itself operating under the lodge system, and

(B) providing for the payment of life, sick, accident, or other benefits to the members of such society, order, or association or their dependents.

(9) Voluntary employees' beneficiary associations providing for the payment of life, sick, accident, or other benefits to the members of such association or their dependents or designated beneficiaries, if no part of the net earnings of such association inures (other than through such payments) to the benefit of any private shareholder or individual. For purposes of providing for the payment of sick and accident benefits to members of such an association and their dependents, the term "dependent" shall include any individual who is a child (as defined in section 152(f)(1)) of a member who as of the end of the calendar year has not attained age 27.

(10) Domestic fraternal societies, orders, or associations, operating under the lodge system—

(A) the net earnings of which are devoted exclusively to religious, charitable, scientific, literary, educational, and fraternal purposes, and

(B) which do not provide for the payment of life, sick, accident, or other benefits.

(11) Teachers' retirement fund associations of a purely local character, if—

(A) no part of their net earnings inures (other than through payment of retirement benefits) to the benefit of any private shareholder or individual, and

(B) the income consists solely of amounts received from public taxation, amounts received from assessments on the teaching salaries of members, and income in respect of investments.

(12)

(A) Benevolent life insurance associations of a purely local character, mutual ditch or irrigation companies, mutual or cooperative telephone companies, or like organizations; but only if 85 percent or more of the income consists of amounts collected from members for the sole purpose of meeting losses and expenses.

(B) In the case of a mutual or cooperative telephone company, subparagraph (A) shall be applied without taking into account any income received or accrued—

(i) from a nonmember telephone company for the performance of communication services which involve members of the mutual or cooperative telephone company,

(ii) from qualified pole rentals,

(iii) from the sale of display listings in a directory furnished to the members of the mutual or cooperative telephone company, or

(iv) from the prepayment of a loan under section 306A, 306B, or 311 ^[1] of the Rural Electrification Act of 1936 (as in effect on January 1, 1987).

(C) In the case of a mutual or cooperative electric company, subparagraph (A) shall be applied without taking into account any income received or accrued—

(i) from qualified pole rentals, or

(ii) from any provision or sale of electric energy transmission services or ancillary services if such services are provided on a nondiscriminatory open access basis under an open access transmission tariff approved or accepted by FERC or under an independent transmission provider agreement approved or accepted by FERC (other than income received or accrued directly or indirectly from a member),

(iii) from the provision or sale of electric energy distribution services or ancillary services if such services are provided on a nondiscriminatory open access basis to distribute electric energy not owned by the mutual or electric cooperative company—

(I) to end-users who are served by distribution facilities not owned by such company or any of its members (other than income received or accrued directly or indirectly from a member), or

(II) generated by a generation facility not owned or leased by such company or any of its members and which is directly connected to distribution facilities owned by such company or any of its members (other than income received or accrued directly or indirectly from a member),

(iv) from any nuclear decommissioning transaction, or

(v) from any asset exchange or conversion transaction.

(D) For purposes of this paragraph, the term “qualified pole rental” means any rental of a pole (or other structure used to support wires) if such pole (or other structure)—

(i) is used by the telephone or electric company to support one or more wires which are used by such company in providing telephone or electric services to its members, and

(ii) is used pursuant to the rental to support one or more wires (in addition to the wires described in clause (i)) for use in connection with the transmission by wire of electricity or of telephone or other communications.

For purposes of the preceding sentence, the term “rental” includes any sale of the right to use the pole (or other structure).

(E) For purposes of subparagraph (C)(ii), the term “FERC” means the Federal Energy Regulatory Commission and references to such term shall be treated as including the Public Utility Commission of Texas with respect to any ERCOT utility (as defined in section 212(k)(2)(B) of the Federal Power Act ([16 U.S.C. 824k \(k\)\(2\)\(B\)](#))).

(F) For purposes of subparagraph (C)(iv), the term “nuclear decommissioning transaction” means—

(i) any transfer into a trust, fund, or instrument established to pay any nuclear decommissioning costs if the transfer is in connection with the transfer of the mutual or cooperative electric company’s interest in a nuclear power plant or nuclear power plant unit,

(ii) any distribution from any trust, fund, or instrument established to pay any nuclear decommissioning costs, or

(iii) any earnings from any trust, fund, or instrument established to pay any nuclear decommissioning costs.

(G) For purposes of subparagraph (C)(v), the term “asset exchange or conversion transaction” means any voluntary exchange or involuntary conversion of any

property related to generating, transmitting, distributing, or selling electric energy by a mutual or cooperative electric company, the gain from which qualifies for deferred recognition under section [1031](#) or [1033](#), but only if the replacement property acquired by such company pursuant to such section constitutes property which is used, or to be used, for—

- (i) generating, transmitting, distributing, or selling electric energy, or
- (ii) producing, transmitting, distributing, or selling natural gas.

(H)

(i) In the case of a mutual or cooperative electric company described in this paragraph or an organization described in section [1381 \(a\)\(2\)\(C\)](#), income received or accrued from a load loss transaction shall be treated as an amount collected from members for the sole purpose of meeting losses and expenses.

(ii) For purposes of clause (i), the term “load loss transaction” means any wholesale or retail sale of electric energy (other than to members) to the extent that the aggregate sales during the recovery period do not exceed the load loss mitigation sales limit for such period.

(iii) For purposes of clause (ii), the load loss mitigation sales limit for the recovery period is the sum of the annual load losses for each year of such period.

(iv) For purposes of clause (iii), a mutual or cooperative electric company’s annual load loss for each year of the recovery period is the amount (if any) by which—

- (I) the megawatt hours of electric energy sold during such year to members of such electric company are less than
- (II) the megawatt hours of electric energy sold during the base year to such members.

(v) For purposes of clause (iv)(II), the term “base year” means—

- (I) the calendar year preceding the start-up year, or
- (II) at the election of the mutual or cooperative electric company, the second or third calendar years preceding the start-up year.

(vi) For purposes of this subparagraph, the recovery period is the 7-year period beginning with the start-up year.

(vii) For purposes of this subparagraph, the start-up year is the first year that the mutual or cooperative electric company offers nondiscriminatory open access or the calendar year which includes the date of the enactment of this subparagraph, if later, at the election of such company.

(viii) A company shall not fail to be treated as a mutual or cooperative electric company for purposes of this paragraph or as a corporation operating on a

cooperative basis for purposes of section [1381 \(a\)\(2\)\(C\)](#) by reason of the treatment under clause (i).

(ix) For purposes of subparagraph (A), in the case of a mutual or cooperative electric company, income received, or accrued, indirectly from a member shall be treated as an amount collected from members for the sole purpose of meeting losses and expenses.

(13) Cemetery companies owned and operated exclusively for the benefit of their members or which are not operated for profit; and any corporation chartered solely for the purpose of the disposal of bodies by burial or cremation which is not permitted by its charter to engage in any business not necessarily incident to that purpose and no part of the net earnings of which inures to the benefit of any private shareholder or individual.

(14)

(A) Credit unions without capital stock organized and operated for mutual purposes and without profit.

(B) Corporations or associations without capital stock organized before September 1, 1957, and operated for mutual purposes and without profit for the purpose of providing reserve funds for, and insurance of shares or deposits in—

(i) domestic building and loan associations,

(ii) cooperative banks without capital stock organized and operated for mutual purposes and without profit,

(iii) mutual savings banks not having capital stock represented by shares, or

(iv) mutual savings banks described in section [591 \(b\)](#) ^[2]

(C) Corporations or associations organized before September 1, 1957, and operated for mutual purposes and without profit for the purpose of providing reserve funds for associations or banks described in clause (i), (ii), or (iii) of subparagraph (B); but only if 85 percent or more of the income is attributable to providing such reserve funds and to investments. This subparagraph shall not apply to any corporation or association entitled to exemption under subparagraph (B).

(15)

(A) Insurance companies (as defined in section [816 \(a\)](#)) other than life (including interinsurers and reciprocal underwriters) if—

(i)

(I) the gross receipts for the taxable year do not exceed \$600,000, and

(II) more than 50 percent of such gross receipts consist of premiums, or

(ii) in the case of a mutual insurance company—

- (I) the gross receipts of which for the taxable year do not exceed \$150,000, and
- (II) more than 35 percent of such gross receipts consist of premiums.

Clause (ii) shall not apply to a company if any employee of the company, or a member of the employee's family (as defined in section [2032A \(e\)\(2\)](#)), is an employee of another company exempt from taxation by reason of this paragraph (or would be so exempt but for this sentence).

(B) For purposes of subparagraph (A), in determining whether any company or association is described in subparagraph (A), such company or association shall be treated as receiving during the taxable year amounts described in subparagraph (A) which are received during such year by all other companies or associations which are members of the same controlled group as the insurance company or association for which the determination is being made.

(C) For purposes of subparagraph (B), the term "controlled group" has the meaning given such term by section [831 \(b\)\(2\)\(B\)\(ii\)](#), except that in applying section [831 \(b\)\(2\)\(B\)\(ii\)](#) for purposes of this subparagraph, subparagraphs (B) and (C) of section [1563\(b\)\(2\)](#) shall be disregarded.

(16) Corporations organized by an association subject to part IV of this subchapter or members thereof, for the purpose of financing the ordinary crop operations of such members or other producers, and operated in conjunction with such association. Exemption shall not be denied any such corporation because it has capital stock, if the dividend rate of such stock is fixed at not to exceed the legal rate of interest in the State of incorporation or 8 percent per annum, whichever is greater, on the value of the consideration for which the stock was issued, and if substantially all such stock (other than nonvoting preferred stock, the owners of which are not entitled or permitted to participate, directly or indirectly, in the profits of the corporation, on dissolution or otherwise, beyond the fixed dividends) is owned by such association, or members thereof; nor shall exemption be denied any such corporation because there is accumulated and maintained by it a reserve required by State law or a reasonable reserve for any necessary purpose.

(17)

(A) A trust or trusts forming part of a plan providing for the payment of supplemental unemployment compensation benefits, if—

- (i) under the plan, it is impossible, at any time prior to the satisfaction of all liabilities, with respect to employees under the plan, for any part of the corpus or income to be (within the taxable year or thereafter) used for, or diverted to, any

purpose other than the providing of supplemental unemployment compensation benefits,

(ii) such benefits are payable to employees under a classification which is set forth in the plan and which is found by the Secretary not to be discriminatory in favor of employees who are highly compensated employees (within the meaning of section 414 (q)), and

(iii) such benefits do not discriminate in favor of employees who are highly compensated employees (within the meaning of section 414 (q)). A plan shall not be considered discriminatory within the meaning of this clause merely because the benefits received under the plan bear a uniform relationship to the total compensation, or the basic or regular rate of compensation, of the employees covered by the plan.

(B) In determining whether a plan meets the requirements of subparagraph (A), any benefits provided under any other plan shall not be taken into consideration, except that a plan shall not be considered discriminatory—

(i) merely because the benefits under the plan which are first determined in a nondiscriminatory manner within the meaning of subparagraph (A) are then reduced by any sick, accident, or unemployment compensation benefits received under State or Federal law (or reduced by a portion of such benefits if determined in a nondiscriminatory manner), or

(ii) merely because the plan provides only for employees who are not eligible to receive sick, accident, or unemployment compensation benefits under State or Federal law the same benefits (or a portion of such benefits if determined in a nondiscriminatory manner) which such employees would receive under such laws if such employees were eligible for such benefits, or

(iii) merely because the plan provides only for employees who are not eligible under another plan (which meets the requirements of subparagraph (A)) of supplemental unemployment compensation benefits provided wholly by the employer the same benefits (or a portion of such benefits if determined in a nondiscriminatory manner) which such employees would receive under such other plan if such employees were eligible under such other plan, but only if the employees eligible under both plans would make a classification which would be nondiscriminatory within the meaning of subparagraph (A).

(C) A plan shall be considered to meet the requirements of subparagraph (A) during the whole of any year of the plan if on one day in each quarter it satisfies such requirements.

(D) The term “supplemental unemployment compensation benefits” means only—
(i) benefits which are paid to an employee because of his involuntary separation from the employment of the employer (whether or not such separation is temporary) resulting directly from a reduction in force, the discontinuance of a plant or operation, or other similar conditions, and

(ii) sick and accident benefits subordinate to the benefits described in clause (i).

(E) Exemption shall not be denied under subsection (a) to any organization entitled to such exemption as an association described in paragraph (9) of this subsection merely because such organization provides for the payment of supplemental unemployment benefits (as defined in subparagraph (D)(i)).

(18) A trust or trusts created before June 25, 1959, forming part of a plan providing for the payment of benefits under a pension plan funded only by contributions of employees, if—

(A) under the plan, it is impossible, at any time prior to the satisfaction of all liabilities with respect to employees under the plan, for any part of the corpus or income to be (within the taxable year or thereafter) used for, or diverted to, any purpose other than the providing of benefits under the plan,

(B) such benefits are payable to employees under a classification which is set forth in the plan and which is found by the Secretary not to be discriminatory in favor of employees who are highly compensated employees (within the meaning of section [414 \(q\)](#)),

(C) such benefits do not discriminate in favor of employees who are highly compensated employees (within the meaning of section [414 \(q\)](#)). A plan shall not be considered discriminatory within the meaning of this subparagraph merely because the benefits received under the plan bear a uniform relationship to the total compensation, or the basic or regular rate of compensation, of the employees covered by the plan, and

(D) in the case of a plan under which an employee may designate certain contributions as deductible—

(i) such contributions do not exceed the amount with respect to which a deduction is allowable under section [219 \(b\)\(3\)](#),

(ii) requirements similar to the requirements of section [401 \(k\)\(3\)\(A\)\(ii\)](#) are met with respect to such elective contributions,

(iii) such contributions are treated as elective deferrals for purposes of section [402\(g\)](#), and

(iv) the requirements of section [401 \(a\)\(30\)](#) are met.

For purposes of subparagraph (D)(ii), rules similar to the rules of section [401 \(k\)\(8\)](#) shall apply. For purposes of section [4979](#), any excess contribution under clause (ii) shall be treated as an excess contribution under a cash or deferred arrangement.

(19) A post or organization of past or present members of the Armed Forces of the United States, or an auxiliary unit or society of, or a trust or foundation for, any such post or organization—

(A) organized in the United States or any of its possessions,

(B) at least 75 percent of the members of which are past or present members of the Armed Forces of the United States and substantially all of the other members of which are individuals who are cadets or are spouses, widows,,^[3]widowers, ancestors, or lineal descendants of past or present members of the Armed Forces of the United States or of cadets, and

(C) no part of the net earnings of which inures to the benefit of any private shareholder or individual.

(20) an ^[4]organization or trust created or organized in the United States, the exclusive function of which is to form part of a qualified group legal services plan or plans, within the meaning of section [120](#). An organization or trust which receives contributions because of section [120 \(c\)\(5\)\(C\)](#) shall not be prevented from qualifying as an organization described in this paragraph merely because it provides legal services or indemnification against the cost of legal services unassociated with a qualified group legal services plan.

(21)

(A) A trust or trusts established in writing, created or organized in the United States, and contributed to by any person (except an insurance company) if—

(i) the purpose of such trust or trusts is exclusively—

(I) to satisfy, in whole or in part, the liability of such person for, or with respect to, claims for compensation for disability or death due to pneumoconiosis under Black Lung Acts,

(II) to pay premiums for insurance exclusively covering such liability,

(III) to pay administrative and other incidental expenses of such trust in connection with the operation of the trust and the processing of claims against such person under Black Lung Acts, and

(IV) to pay accident or health benefits for retired miners and their spouses and dependents (including administrative and other incidental expenses of such trust in

connection therewith) or premiums for insurance exclusively covering such benefits; and

(ii) no part of the assets of the trust may be used for, or diverted to, any purpose other than—

(I) the purposes described in clause (i),

(II) investment (but only to the extent that the trustee determines that a portion of the assets is not currently needed for the purposes described in clause (i)) in qualified investments, or

(III) payment into the Black Lung Disability Trust Fund established under section [9501](#), or into the general fund of the United States Treasury (other than in satisfaction of any tax or other civil or criminal liability of the person who established or contributed to the trust).

(B) No deduction shall be allowed under this chapter for any payment described in subparagraph (A)(i)(IV) from such trust.

(C) Payments described in subparagraph (A)(i)(IV) may be made from such trust during a taxable year only to the extent that the aggregate amount of such payments during such taxable year does not exceed the excess (if any), as of the close of the preceding taxable year, of—

(i) the fair market value of the assets of the trust, over

(ii) 110 percent of the present value of the liability described in subparagraph (A)(i)(I) of such person.

The determinations under the preceding sentence shall be made by an independent actuary using actuarial methods and assumptions (not inconsistent with the regulations prescribed under section [192 \(c\)\(1\)\(A\)](#)) each of which is reasonable and which are reasonable in the aggregate.

(D) For purposes of this paragraph:

(i) The term “Black Lung Acts” means part C of title IV of the Federal Mine Safety and Health Act of 1977, and any State law providing compensation for disability or death due to that pneumoconiosis.

(ii) The term “qualified investments” means—

(I) public debt securities of the United States,

(II) obligations of a State or local government which are not in default as to principal or interest, and

(III) time or demand deposits in a bank (as defined in section [581](#)) or an insured credit union (within the meaning of section 101(7) of the Federal Credit Union Act, [12 U.S.C. 1752 \(7\)](#)) located in the United States.

(iii) The term “miner” has the same meaning as such term has when used in section 402(d) of the Black Lung Benefits Act ([30 U.S.C. 902 \(d\)](#)).

(iv) The term “incidental expenses” includes legal, accounting, actuarial, and trustee expenses.

(22) A trust created or organized in the United States and established in writing by the plan sponsors of multiemployer plans if—

(A) the purpose of such trust is exclusively—

(i) to pay any amount described in section 4223(c) or (h) of the Employee Retirement Income Security Act of 1974, and

(ii) to pay reasonable and necessary administrative expenses in connection with the establishment and operation of the trust and the processing of claims against the trust,

(B) no part of the assets of the trust may be used for, or diverted to, any purpose other than—

(i) the purposes described in subparagraph (A), or

(ii) the investment in securities, obligations, or time or demand deposits described in clause (ii) of paragraph (21)(D),

(C) such trust meets the requirements of paragraphs (2), (3), and (4) of section [4223\(b\)](#), [4223 \(h\)](#), or, if applicable, section 4223(c) of the Employee Retirement Income Security Act of 1974, and

(D) the trust instrument provides that, on dissolution of the trust, assets of the trust may not be paid other than to plans which have participated in the plan or, in the case of a trust established under section 4223(h) of such Act, to plans with respect to which employers have participated in the fund.

(23) Any association organized before 1880 more than 75 percent of the members of which are present or past members of the Armed Forces and a principal purpose of which is to provide insurance and other benefits to veterans or their dependents.

(24) A trust described in section 4049 of the Employee Retirement Income Security Act of 1974 (as in effect on the date of the enactment of the Single-Employer Pension Plan Amendments Act of 1986).

(25)

(A) Any corporation or trust which—

(i) has no more than 35 shareholders or beneficiaries,

(ii) has only 1 class of stock or beneficial interest, and

(iii) is organized for the exclusive purposes of—

(I) acquiring real property and holding title to, and collecting income from, such property, and

(II) remitting the entire amount of income from such property (less expenses) to 1 or more organizations described in subparagraph (C) which are shareholders of such corporation or beneficiaries of such trust.

For purposes of clause (iii), the term “real property” shall not include any interest as a tenant in common (or similar interest) and shall not include any indirect interest.

(B) A corporation or trust shall be described in subparagraph (A) without regard to whether the corporation or trust is organized by 1 or more organizations described in subparagraph (C).

(C) An organization is described in this subparagraph if such organization is—

(i) a qualified pension, profit sharing, or stock bonus plan that meets the requirements of section [401 \(a\)](#),

(ii) a governmental plan (within the meaning of section [414 \(d\)](#)),

(iii) the United States, any State or political subdivision thereof, or any agency or instrumentality of any of the foregoing, or

(iv) any organization described in paragraph (3).

(D) A corporation or trust shall in no event be treated as described in subparagraph (A) unless such corporation or trust permits its shareholders or beneficiaries—

(i) to dismiss the corporation’s or trust’s investment adviser, following reasonable notice, upon a vote of the shareholders or beneficiaries holding a majority of interest in the corporation or trust, and

(ii) to terminate their interest in the corporation or trust by either, or both, of the following alternatives, as determined by the corporation or trust:

(I) by selling or exchanging their stock in the corporation or interest in the trust (subject to any Federal or State securities law) to any organization described in subparagraph (C) so long as the sale or exchange does not increase the number of shareholders or beneficiaries in such corporation or trust above 35, or

(II) by having their stock or interest redeemed by the corporation or trust after the shareholder or beneficiary has provided 90 days notice to such corporation or trust.

(E)

(i) For purposes of this title—

(I) a corporation which is a qualified subsidiary shall not be treated as a separate corporation, and

(II) all assets, liabilities, and items of income, deduction, and credit of a qualified subsidiary shall be treated as assets, liabilities, and such items (as the case may be) of the corporation or trust described in subparagraph (A).

(ii) For purposes of this subparagraph, the term “qualified subsidiary” means any corporation if, at all times during the period such corporation was in existence, 100 percent of the stock of such corporation is held by the corporation or trust described in subparagraph (A).

(iii) For purposes of this subtitle, if any corporation which was a qualified subsidiary ceases to meet the requirements of clause (ii), such corporation shall be treated as a new corporation acquiring all of its assets (and assuming all of its liabilities) immediately before such cessation from the corporation or trust described in subparagraph (A) in exchange for its stock.

(F) For purposes of subparagraph (A), the term “real property” includes any personal property which is leased under, or in connection with, a lease of real property, but only if the rent attributable to such personal property (determined under the rules of section [856 \(d\)\(1\)](#)) for the taxable year does not exceed 15 percent of the total rent for the taxable year attributable to both the real and personal property leased under, or in connection with, such lease.

(G)

(i) An organization shall not be treated as failing to be described in this paragraph merely by reason of the receipt of any otherwise disqualifying income which is incidentally derived from the holding of real property.

(ii) Clause (i) shall not apply if the amount of gross income described in such clause exceeds 10 percent of the organization’s gross income for the taxable year unless the organization establishes to the satisfaction of the Secretary that the receipt of gross income described in clause (i) in excess of such limitation was inadvertent and reasonable steps are being taken to correct the circumstances giving rise to such income.

(26) Any membership organization if—

(A) such organization is established by a State exclusively to provide coverage for medical care (as defined in section [213 \(d\)](#)) on a not-for-profit basis to individuals described in subparagraph (B) through—

(i) insurance issued by the organization, or

(ii) a health maintenance organization under an arrangement with the organization,

(B) the only individuals receiving such coverage through the organization are individuals—

- (i) who are residents of such State, and
- (ii) who, by reason of the existence or history of a medical condition—
 - (I) are unable to acquire medical care coverage for such condition through insurance or from a health maintenance organization, or
 - (II) are able to acquire such coverage only at a rate which is substantially in excess of the rate for such coverage through the membership organization,
- (C) the composition of the membership in such organization is specified by such State, and
- (D) no part of the net earnings of the organization inures to the benefit of any private shareholder or individual.

A spouse and any qualifying child (as defined in section 24(c)) of an individual described in subparagraph (B) (without regard to this sentence) shall be treated as described in subparagraph (B).

(27)

(A) Any membership organization if—

- (i) such organization is established before June 1, 1996, by a State exclusively to reimburse its members for losses arising under workmen's compensation acts,
- (ii) such State requires that the membership of such organization consist of—
 - (I) all persons who issue insurance covering workmen's compensation losses in such State, and
 - (II) all persons and governmental entities who self-insure against such losses, and
- (iii) such organization operates as a non-profit organization by—
 - (I) returning surplus income to its members or workmen's compensation policyholders on a periodic basis, and
 - (II) reducing initial premiums in anticipation of investment income.

(B) Any organization (including a mutual insurance company) if—

- (i) such organization is created by State law and is organized and operated under State law exclusively to—
 - (I) provide workmen's compensation insurance which is required by State law or with respect to which State law provides significant disincentives if such insurance is not purchased by an employer, and
 - (II) provide related coverage which is incidental to workmen's compensation insurance,
- (ii) such organization must provide workmen's compensation insurance to any employer in the State (for employees in the State or temporarily assigned out-of-

State) which seeks such insurance and meets other reasonable requirements relating thereto,

(iii)

(I) the State makes a financial commitment with respect to such organization either by extending the full faith and credit of the State to the initial debt of such organization or by providing the initial operating capital of such organization, and

(II) in the case of periods after the date of enactment of this subparagraph, the assets of such organization revert to the State upon dissolution or State law does not permit the dissolution of such organization, and

(iv) the majority of the board of directors or oversight body of such organization are appointed by the chief executive officer or other executive branch official of the State, by the State legislature, or by both.

(28) The National Railroad Retirement Investment Trust established under section 15(j) of the Railroad Retirement Act of 1974.

(29) CO-OP health insurance issuers.—

(A) In general.— A qualified nonprofit health insurance issuer (within the meaning of section 1322 of the Patient Protection and Affordable Care Act) which has received a loan or grant under the CO-OP program under such section, but only with respect to periods for which the issuer is in compliance with the requirements of such section and any agreement with respect to the loan or grant.

(B) Conditions for exemption.— Subparagraph (A) shall apply to an organization only if—

(i) the organization has given notice to the Secretary, in such manner as the Secretary may by regulations prescribe, that it is applying for recognition of its status under this paragraph,

(ii) except as provided in section 1322(c)(4) of the Patient Protection and Affordable Care Act, no part of the net earnings of which inures to the benefit of any private shareholder or individual,

(iii) no substantial part of the activities of which is carrying on propaganda, or otherwise attempting, to influence legislation, and

(iv) the organization does not participate in, or intervene in (including the publishing or distributing of statements), any political campaign on behalf of (or in opposition to) any candidate for public office.

(d) Religious and apostolic organizations

The following organizations are referred to in subsection (a): Religious or apostolic associations or corporations, if such associations or corporations have a common

treasury or community treasury, even if such associations or corporations engage in business for the common benefit of the members, but only if the members thereof include (at the time of filing their returns) in their gross income their entire pro rata shares, whether distributed or not, of the taxable income of the association or corporation for such year. Any amount so included in the gross income of a member shall be treated as a dividend received.

(e) Cooperative hospital service organizations

For purposes of this title, an organization shall be treated as an organization organized and operated exclusively for charitable purposes, if—

(1) such organization is organized and operated solely—

(A) to perform, on a centralized basis, one or more of the following services which, if performed on its own behalf by a hospital which is an organization described in subsection (c)(3) and exempt from taxation under subsection (a), would constitute activities in exercising or performing the purpose or function constituting the basis for its exemption: data processing, purchasing (including the purchasing of insurance on a group basis), warehousing, billing and collection (including the purchase of patron accounts receivable on a recourse basis), food, clinical, industrial engineering, laboratory, printing, communications, record center, and personnel (including selection, testing, training, and education of personnel) services; and

(B) to perform such services solely for two or more hospitals each of which is—

(i) an organization described in subsection (c)(3) which is exempt from taxation under subsection (a),

(ii) a constituent part of an organization described in subsection (c)(3) which is exempt from taxation under subsection (a) and which, if organized and operated as a separate entity, would constitute an organization described in subsection (c)(3), or

(iii) owned and operated by the United States, a State, the District of Columbia, or a possession of the United States, or a political subdivision or an agency or instrumentality of any of the foregoing;

(2) such organization is organized and operated on a cooperative basis and allocates or pays, within 8 $\frac{1}{2}$ months after the close of its taxable year, all net earnings to patrons on the basis of services performed for them; and

(3) if such organization has capital stock, all of such stock outstanding is owned by its patrons.

For purposes of this title, any organization which, by reason of the preceding sentence, is an organization described in subsection (c)(3) and exempt from taxation

under subsection (a), shall be treated as a hospital and as an organization referred to in section [170 \(b\)\(1\)\(A\)\(iii\)](#).

(f) Cooperative service organizations of operating educational organizations

For purposes of this title, if an organization is—

(1) organized and operated solely to hold, commingle, and collectively invest and reinvest (including arranging for and supervising the performance by independent contractors of investment services related thereto) in stocks and securities, the moneys contributed thereto by each of the members of such organization, and to collect income therefrom and turn over the entire amount thereof, less expenses, to such members,

(2) organized and controlled by one or more such members, and

(3) comprised solely of members that are organizations described in clause (ii) or (iv) of section [170 \(b\)\(1\)\(A\)](#)—

(A) which are exempt from taxation under subsection (a), or

(B) the income of which is excluded from taxation under section [115 \(a\)](#),

then such organization shall be treated as an organization organized and operated exclusively for charitable purposes.

(g) Definition of agricultural

For purposes of subsection (c)(5), the term “agricultural” includes the art or science of cultivating land, harvesting crops or aquatic resources, or raising livestock.

(h) Expenditures by public charities to influence legislation

(1) General rule

In the case of an organization to which this subsection applies, exemption from taxation under subsection (a) shall be denied because a substantial part of the activities of such organization consists of carrying on propaganda, or otherwise attempting, to influence legislation, but only if such organization normally—

(A) makes lobbying expenditures in excess of the lobbying ceiling amount for such organization for each taxable year, or

(B) makes grass roots expenditures in excess of the grass roots ceiling amount for such organization for each taxable year.

(2) Definitions

For purposes of this subsection—

(A) Lobbying expenditures

The term “lobbying expenditures” means expenditures for the purpose of influencing legislation (as defined in section [4911 \(d\)](#)).

(B) Lobbying ceiling amount

The lobbying ceiling amount for any organization for any taxable year is 150 percent of the lobbying nontaxable amount for such organization for such taxable year, determined under section [4911](#).

(C) Grass roots expenditures

The term “grass roots expenditures” means expenditures for the purpose of influencing legislation (as defined in section [4911 \(d\)](#) without regard to paragraph (1)(B) thereof).

(D) Grass roots ceiling amount

The grass roots ceiling amount for any organization for any taxable year is 150 percent of the grass roots nontaxable amount for such organization for such taxable year, determined under section [4911](#).

(3) Organizations to which this subsection applies

This subsection shall apply to any organization which has elected (in such manner and at such time as the Secretary may prescribe) to have the provisions of this subsection apply to such organization and which, for the taxable year which includes the date the election is made, is described in subsection (c)(3) and—

- (A) is described in paragraph (4), and
- (B) is not a disqualified organization under paragraph (5).

(4) Organizations permitted to elect to have this subsection apply

An organization is described in this paragraph if it is described in—

- (A) section [170 \(b\)\(1\)\(A\)\(ii\)](#) (relating to educational institutions),
- (B) section [170 \(b\)\(1\)\(A\)\(iii\)](#) (relating to hospitals and medical research organizations),
- (C) section [170 \(b\)\(1\)\(A\)\(iv\)](#) (relating to organizations supporting government schools),
- (D) section [170 \(b\)\(1\)\(A\)\(vi\)](#) (relating to organizations publicly supported by charitable contributions),
- (E) section [509 \(a\)\(2\)](#) (relating to organizations publicly supported by admissions, sales, etc.), or
- (F) section [509 \(a\)\(3\)](#) (relating to organizations supporting certain types of public charities) except that for purposes of this subparagraph, section [509 \(a\)\(3\)](#) shall be applied without regard to the last sentence of section [509 \(a\)](#).

(5) Disqualified organizations

For purposes of paragraph (3) an organization is a disqualified organization if it is—

- (A) described in section [170 \(b\)\(1\)\(A\)\(i\)](#) (relating to churches),
 - (B) an integrated auxiliary of a church or of a convention or association of churches,
- or

(C) a member of an affiliated group of organizations (within the meaning of section [4911 \(f\)\(2\)](#)) if one or more members of such group is described in subparagraph (A) or (B).

(6) Years for which election is effective

An election by an organization under this subsection shall be effective for all taxable years of such organization which—

(A) end after the date the election is made, and

(B) begin before the date the election is revoked by such organization (under regulations prescribed by the Secretary).

(7) No effect on certain organizations

With respect to any organization for a taxable year for which—

(A) such organization is a disqualified organization (within the meaning of paragraph (5)), or

(B) an election under this subsection is not in effect for such organization, nothing in this subsection or in section [4911](#) shall be construed to affect the interpretation of the phrase, “no substantial part of the activities of which is carrying on propaganda, or otherwise attempting, to influence legislation,” under subsection (c)(3).

(8) Affiliated organizations

For rules regarding affiliated organizations, see section [4911 \(f\)](#).

(i) Prohibition of discrimination by certain social clubs

Notwithstanding subsection (a), an organization which is described in subsection (c)(7) shall not be exempt from taxation under subsection (a) for any taxable year if, at any time during such taxable year, the charter, bylaws, or other governing instrument, of such organization or any written policy statement of such organization contains a provision which provides for discrimination against any person on the basis of race, color, or religion. The preceding sentence to the extent it relates to discrimination on the basis of religion shall not apply to—

(1) an auxiliary of a fraternal beneficiary society if such society—

(A) is described in subsection (c)(8) and exempt from tax under subsection (a), and

(B) limits its membership to the members of a particular religion, or

(2) a club which in good faith limits its membership to the members of a particular religion in order to further the teachings or principles of that religion, and not to exclude individuals of a particular race or color.

(j) Special rules for certain amateur sports organizations

(1) In general

In the case of a qualified amateur sports organization—

- (A) the requirement of subsection (c)(3) that no part of its activities involve the provision of athletic facilities or equipment shall not apply, and
- (B) such organization shall not fail to meet the requirements of subsection (c)(3) merely because its membership is local or regional in nature.

(2) Qualified amateur sports organization defined

For purposes of this subsection, the term “qualified amateur sports organization” means any organization organized and operated exclusively to foster national or international amateur sports competition if such organization is also organized and operated primarily to conduct national or international competition in sports or to support and develop amateur athletes for national or international competition in sports.

(k) Treatment of certain organizations providing child care

For purposes of subsection (c)(3) of this section and sections [170 \(c\)\(2\)](#), [2055 \(a\)\(2\)](#), and [2522 \(a\)\(2\)](#), the term “educational purposes” includes the providing of care of children away from their homes if—

- (1) substantially all of the care provided by the organization is for purposes of enabling individuals to be gainfully employed, and
- (2) the services provided by the organization are available to the general public.

(l) Government corporations exempt under subsection (c)(1)

For purposes of subsection (c)(1), the following organizations are described in this subsection:

- (1) The Central Liquidity Facility established under title III of the Federal Credit Union Act ([12 U.S.C. 1795](#) et seq.).
- (2) The Resolution Trust Corporation established under section 21A ^[1] of the Federal Home Loan Bank Act.
- (3) The Resolution Funding Corporation established under section 21B of the Federal Home Loan Bank Act.
- (4) The Patient-Centered Outcomes Research Institute established under section 1181(b) of the Social Security Act.

(m) Certain organizations providing commercial-type insurance not exempt from tax

- (1) Denial of tax exemption where providing commercial-type insurance is substantial part of activities

An organization described in paragraph (3) or (4) of subsection (c) shall be exempt from tax under subsection (a) only if no substantial part of its activities consists of providing commercial-type insurance.

(2) Other organizations taxed as insurance companies on insurance business

In the case of an organization described in paragraph (3) or (4) of subsection (c) which is exempt from tax under subsection (a) after the application of paragraph (1) of this subsection—

(A) the activity of providing commercial-type insurance shall be treated as an unrelated trade or business (as defined in section [513](#)), and

(B) in lieu of the tax imposed by section [511](#) with respect to such activity, such organization shall be treated as an insurance company for purposes of applying subchapter L with respect to such activity.

(3) Commercial-type insurance

For purposes of this subsection, the term “commercial-type insurance” shall not include—

(A) insurance provided at substantially below cost to a class of charitable recipients,

(B) incidental health insurance provided by a health maintenance organization of a kind customarily provided by such organizations,

(C) property or casualty insurance provided (directly or through an organization described in section [414 \(e\)\(3\)\(B\)\(ii\)](#)) by a church or convention or association of churches for such church or convention or association of churches,

(D) providing retirement or welfare benefits (or both) by a church or a convention or association of churches (directly or through an organization described in section [414\(e\)\(3\)\(A\)](#) or [414 \(e\)\(3\)\(B\)\(ii\)](#)) for the employees (including employees described in section [414\(e\)\(3\)\(B\)](#)) of such church or convention or association of churches or the beneficiaries of such employees, and

(E) charitable gift annuities.

(4) Insurance includes annuities

For purposes of this subsection, the issuance of annuity contracts shall be treated as providing insurance.

(5) Charitable gift annuity

For purposes of paragraph (3)(E), the term “charitable gift annuity” means an annuity if—

(A) a portion of the amount paid in connection with the issuance of the annuity is allowable as a deduction under section [170](#) or [2055](#), and

(B) the annuity is described in section [514 \(c\)\(5\)](#) (determined as if any amount paid in cash in connection with such issuance were property).

(n) Charitable risk pools

(1) In general

For purposes of this title—

(A) a qualified charitable risk pool shall be treated as an organization organized and operated exclusively for charitable purposes, and

(B) subsection (m) shall not apply to a qualified charitable risk pool.

(2) Qualified charitable risk pool

For purposes of this subsection, the term “qualified charitable risk pool” means any organization—

(A) which is organized and operated solely to pool insurable risks of its members (other than risks related to medical malpractice) and to provide information to its members with respect to loss control and risk management,

(B) which is comprised solely of members that are organizations described in subsection (c)(3) and exempt from tax under subsection (a), and

(C) which meets the organizational requirements of paragraph (3).

(3) Organizational requirements

An organization (hereinafter in this subsection referred to as the “risk pool”) meets the organizational requirements of this paragraph if—

(A) such risk pool is organized as a nonprofit organization under State law provisions authorizing risk pooling arrangements for charitable organizations,

(B) such risk pool is exempt from any income tax imposed by the State (or will be so exempt after such pool qualifies as an organization exempt from tax under this title),

(C) such risk pool has obtained at least \$1,000,000 in startup capital from nonmember charitable organizations,

(D) such risk pool is controlled by a board of directors elected by its members, and

(E) the organizational documents of such risk pool require that—

(i) each member of such pool shall at all times be an organization described in subsection (c)(3) and exempt from tax under subsection (a),

(ii) any member which receives a final determination that it no longer qualifies as an organization described in subsection (c)(3) shall immediately notify the pool of such determination and the effective date of such determination, and

(iii) each policy of insurance issued by the risk pool shall provide that such policy will not cover the insured with respect to events occurring after the date such final determination was issued to the insured.

An organization shall not cease to qualify as a qualified charitable risk pool solely by reason of the failure of any of its members to continue to be an organization described in subsection (c)(3) if, within a reasonable period of time after such pool is notified as required under subparagraph (E)(ii), such pool takes such action as may be reasonably necessary to remove such member from such pool.

(4) Other definitions

For purposes of this subsection—

(A) Startup capital

The term “startup capital” means any capital contributed to, and any program-related investments (within the meaning of section [4944 \(c\)](#)) made in, the risk pool before such pool commences operations.

(B) Nonmember charitable organization

The term “nonmember charitable organization” means any organization which is described in subsection (c)(3) and exempt from tax under subsection (a) and which is not a member of the risk pool and does not benefit (directly or indirectly) from the insurance coverage provided by the pool to its members.

(o) Treatment of hospitals participating in provider-sponsored organizations

An organization shall not fail to be treated as organized and operated exclusively for a charitable purpose for purposes of subsection (c)(3) solely because a hospital which is owned and operated by such organization participates in a provider-sponsored organization (as defined in section 1855(d) of the Social Security Act), whether or not the provider-sponsored organization is exempt from tax. For purposes of subsection (c)(3), any person with a material financial interest in such a provider-sponsored organization shall be treated as a private shareholder or individual with respect to the hospital.

(p) Suspension of tax-exempt status of terrorist organizations

(1) In general

The exemption from tax under subsection (a) with respect to any organization described in paragraph (2), and the eligibility of any organization described in paragraph (2) to apply for recognition of exemption under subsection (a), shall be suspended during the period described in paragraph (3).

(2) Terrorist organizations

An organization is described in this paragraph if such organization is designated or otherwise individually identified—

(A) under section 212(a)(3)(B)(vi)(II) or 219 of the Immigration and Nationality Act as a terrorist organization or foreign terrorist organization,

(B) in or pursuant to an Executive order which is related to terrorism and issued under the authority of the International Emergency Economic Powers Act or section 5 of the United Nations Participation Act of 1945 for the purpose of imposing on such organization an economic or other sanction, or

(C) in or pursuant to an Executive order issued under the authority of any Federal law if—

(i) the organization is designated or otherwise individually identified in or pursuant to such Executive order as supporting or engaging in terrorist activity (as defined in section 212(a)(3)(B) of the Immigration and Nationality Act) or supporting terrorism (as defined in section 140(d)(2) of the Foreign Relations Authorization Act, Fiscal Years 1988 and 1989); and

(ii) such Executive order refers to this subsection.

(3) Period of suspension

With respect to any organization described in paragraph (2), the period of suspension—

(A) begins on the later of—

(i) the date of the first publication of a designation or identification described in paragraph (2) with respect to such organization, or

(ii) the date of the enactment of this subsection, and

(B) ends on the first date that all designations and identifications described in paragraph (2) with respect to such organization are rescinded pursuant to the law or Executive order under which such designation or identification was made.

(4) Denial of deduction

No deduction shall be allowed under any provision of this title, including sections [170,545 \(b\)\(2\)](#), [556 \(b\)\(2\)](#), ^[5] [642 \(c\)](#), [2055](#), [2106 \(a\)\(2\)](#), and [2522](#), with respect to any contribution to an organization described in paragraph (2) during the period described in paragraph (3).

(5) Denial of administrative or judicial challenge of suspension or denial of deduction

Notwithstanding section [7428](#) or any other provision of law, no organization or other person may challenge a suspension under paragraph (1), a designation or identification described in paragraph (2), the period of suspension described in paragraph (3), or a denial of a deduction under paragraph (4) in any administrative or judicial proceeding relating to the Federal tax liability of such organization or other person.

(6) Erroneous designation

(A) In general

If—

- (i) the tax exemption of any organization described in paragraph (2) is suspended under paragraph (1),
 - (ii) each designation and identification described in paragraph (2) which has been made with respect to such organization is determined to be erroneous pursuant to the law or Executive order under which such designation or identification was made, and
 - (iii) the erroneous designations and identifications result in an overpayment of income tax for any taxable year by such organization,
- credit or refund (with interest) with respect to such overpayment shall be made.

(B) Waiver of limitations

If the credit or refund of any overpayment of tax described in subparagraph (A)(iii) is prevented at any time by the operation of any law or rule of law (including res judicata), such credit or refund may nevertheless be allowed or made if the claim therefor is filed before the close of the 1-year period beginning on the date of the last determination described in subparagraph (A)(ii).

(7) Notice of suspensions

If the tax exemption of any organization is suspended under this subsection, the Internal Revenue Service shall update the listings of tax-exempt organizations and shall publish appropriate notice to taxpayers of such suspension and of the fact that contributions to such organization are not deductible during the period of such suspension.

(q) Special rules for credit counseling organizations**(1) In general**

An organization with respect to which the provision of credit counseling services is a substantial purpose shall not be exempt from tax under subsection (a) unless such organization is described in paragraph (3) or (4) of subsection (c) and such organization is organized and operated in accordance with the following requirements:

(A) The organization—

- (i) provides credit counseling services tailored to the specific needs and circumstances of consumers,
- (ii) makes no loans to debtors (other than loans with no fees or interest) and does not negotiate the making of loans on behalf of debtors,

(iii) provides services for the purpose of improving a consumer's credit record, credit history, or credit rating only to the extent that such services are incidental to providing credit counseling services, and

(iv) does not charge any separately stated fee for services for the purpose of improving any consumer's credit record, credit history, or credit rating.

(B) The organization does not refuse to provide credit counseling services to a consumer due to the inability of the consumer to pay, the ineligibility of the consumer for debt management plan enrollment, or the unwillingness of the consumer to enroll in a debt management plan.

(C) The organization establishes and implements a fee policy which—

(i) requires that any fees charged to a consumer for services are reasonable,

(ii) allows for the waiver of fees if the consumer is unable to pay, and

(iii) except to the extent allowed by State law, prohibits charging any fee based in whole or in part on a percentage of the consumer's debt, the consumer's payments to be made pursuant to a debt management plan, or the projected or actual savings to the consumer resulting from enrolling in a debt management plan.

(D) At all times the organization has a board of directors or other governing body—

(i) which is controlled by persons who represent the broad interests of the public, such as public officials acting in their capacities as such, persons having special knowledge or expertise in credit or financial education, and community leaders,

(ii) not more than 20 percent of the voting power of which is vested in persons who are employed by the organization or who will benefit financially, directly or indirectly, from the organization's activities (other than through the receipt of reasonable directors' fees or the repayment of consumer debt to creditors other than the credit counseling organization or its affiliates), and

(iii) not more than 49 percent of the voting power of which is vested in persons who are employed by the organization or who will benefit financially, directly or indirectly, from the organization's activities (other than through the receipt of reasonable directors' fees).

(E) The organization does not own more than 35 percent of—

(i) the total combined voting power of any corporation (other than a corporation which is an organization described in subsection (c)(3) and exempt from tax under subsection (a)) which is in the trade or business of lending money, repairing credit, or providing debt management plan services, payment processing, or similar services,

(ii) the profits interest of any partnership (other than a partnership which is an organization described in subsection (c)(3) and exempt from tax under subsection (a))

which is in the trade or business of lending money, repairing credit, or providing debt management plan services, payment processing, or similar services, and

(iii) the beneficial interest of any trust or estate (other than a trust which is an organization described in subsection (c)(3) and exempt from tax under subsection (a)) which is in the trade or business of lending money, repairing credit, or providing debt management plan services, payment processing, or similar services.

(F) The organization receives no amount for providing referrals to others for debt management plan services, and pays no amount to others for obtaining referrals of consumers.

(2) Additional requirements for organizations described in subsection (c)(3)

(A) In general

In addition to the requirements under paragraph (1), an organization with respect to which the provision of credit counseling services is a substantial purpose and which is described in paragraph (3) of subsection (c) shall not be exempt from tax under subsection (a) unless such organization is organized and operated in accordance with the following requirements:

(i) The organization does not solicit contributions from consumers during the initial counseling process or while the consumer is receiving services from the organization.

(ii) The aggregate revenues of the organization which are from payments of creditors of consumers of the organization and which are attributable to debt management plan services do not exceed the applicable percentage of the total revenues of the organization.

(B) Applicable percentage

(i) In general For purposes of subparagraph (A)(ii), the applicable percentage is 50 percent.

(ii) Transition rule Notwithstanding clause (i), in the case of an organization with respect to which the provision of credit counseling services is a substantial purpose and which is described in paragraph (3) of subsection (c) and exempt from tax under subsection (a) on the date of the enactment of this subsection, the applicable percentage is—

(I) 80 percent for the first taxable year of such organization beginning after the date which is 1 year after the date of the enactment of this subsection, and

(II) 70 percent for the second such taxable year beginning after such date, and

(III) 60 percent for the third such taxable year beginning after such date.

(3) Additional requirement for organizations described in subsection (c)(4)

In addition to the requirements under paragraph (1), an organization with respect to which the provision of credit counseling services is a substantial purpose and which is described in paragraph (4) of subsection (c) shall not be exempt from tax under subsection (a) unless such organization notifies the Secretary, in such manner as the Secretary may by regulations prescribe, that it is applying for recognition as a credit counseling organization.

(4) Credit counseling services; debt management plan services

For purposes of this subsection—

(A) Credit counseling services

The term “credit counseling services” means—

(i) the providing of educational information to the general public on budgeting, personal finance, financial literacy, saving and spending practices, and the sound use of consumer credit,

(ii) the assisting of individuals and families with financial problems by providing them with counseling, or

(iii) a combination of the activities described in clauses (i) and (ii).

(B) Debt management plan services

The term “debt management plan services” means services related to the repayment, consolidation, or restructuring of a consumer’s debt, and includes the negotiation with creditors of lower interest rates, the waiver or reduction of fees, and the marketing and processing of debt management plans.

(r) Additional requirements for certain hospitals

(1) In general

A hospital organization to which this subsection applies shall not be treated as described in subsection (c)(3) unless the organization—

(A) meets the community health needs assessment requirements described in paragraph (3),

(B) meets the financial assistance policy requirements described in paragraph (4),

(C) meets the requirements on charges described in paragraph (5), and

(D) meets the billing and collection requirement described in paragraph (6).

(2) Hospital organizations to which subsection applies

(A) In general

This subsection shall apply to—

(i) an organization which operates a facility which is required by a State to be licensed, registered, or similarly recognized as a hospital, and

(ii) any other organization which the Secretary determines has the provision of hospital care as its principal function or purpose constituting the basis for its exemption under subsection (c)(3) (determined without regard to this subsection).

(B) Organizations with more than 1 hospital facility

If a hospital organization operates more than 1 hospital facility—

(i) the organization shall meet the requirements of this subsection separately with respect to each such facility, and

(ii) the organization shall not be treated as described in subsection (c)(3) with respect to any such facility for which such requirements are not separately met.

(3) Community health needs assessments

(A) In general

An organization meets the requirements of this paragraph with respect to any taxable year only if the organization—

(i) has conducted a community health needs assessment which meets the requirements of subparagraph (B) in such taxable year or in either of the 2 taxable years immediately preceding such taxable year, and

(ii) has adopted an implementation strategy to meet the community health needs identified through such assessment.

(B) Community health needs assessment

A community health needs assessment meets the requirements of this paragraph if such community health needs assessment—

(i) takes into account input from persons who represent the broad interests of the community served by the hospital facility, including those with special knowledge of or expertise in public health, and

(ii) is made widely available to the public.

(4) Financial assistance policy

An organization meets the requirements of this paragraph if the organization establishes the following policies:

(A) Financial assistance policy

A written financial assistance policy which includes—

(i) eligibility criteria for financial assistance, and whether such assistance includes free or discounted care,

(ii) the basis for calculating amounts charged to patients,

(iii) the method for applying for financial assistance,

(iv) in the case of an organization which does not have a separate billing and collections policy, the actions the organization may take in the event of non-payment, including collections action and reporting to credit agencies, and
(v) measures to widely publicize the policy within the community to be served by the organization.

(B) Policy relating to emergency medical care

A written policy requiring the organization to provide, without discrimination, care for emergency medical conditions (within the meaning of section 1867 of the Social Security Act ([42 U.S.C. 1395dd](#))) to individuals regardless of their eligibility under the financial assistance policy described in subparagraph (A).

(5) Limitation on charges

An organization meets the requirements of this paragraph if the organization—

(A) limits amounts charged for emergency or other medically necessary care provided to individuals eligible for assistance under the financial assistance policy described in paragraph (4)(A) to not more than the amounts generally billed to individuals who have insurance covering such care, and

(B) prohibits the use of gross charges.

(6) Billing and collection requirements

An organization meets the requirement of this paragraph only if the organization does not engage in extraordinary collection actions before the organization has made reasonable efforts to determine whether the individual is eligible for assistance under the financial assistance policy described in paragraph (4)(A).

(7) Regulatory authority

The Secretary shall issue such regulations and guidance as may be necessary to carry out the provisions of this subsection, including guidance relating to what constitutes reasonable efforts to determine the eligibility of a patient under a financial assistance policy for purposes of paragraph (6).

(s) Cross reference

For nonexemption of Communist-controlled organizations, see section 11(b) of the Internal Security Act of 1950 ([64 Stat. 997](#); [50 U.S.C. 790 \(b\)](#)).

ประวัติผู้เขียนวิทยานิพนธ์

ชื่อ นางสาววรรณ ห่อภิรมย์สกุล
วันเดือนปีเกิด 28 ธันวาคม 2524
วุฒิการศึกษา นิติศาสตรบัณฑิต จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย ปีการศึกษา 2547
เนติบัณฑิตไทย สำนักอบรมศึกษากฎหมายแห่งเนติบัณฑิตยสภา
สมัยที่ 58 ปีการศึกษา 2548
การทำงาน นิติกร แผนกกฎหมาย สำนักงานจัดการทรัพย์สิน จุฬาลงกรณ์
มหาวิทยาลัย



จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย
CHULALONGKORN UNIVERSITY