



บทนำ

1. ความเป็นมาและความสำคัญของปัญหา

จากการที่ภาวะเศรษฐกิจของประเทศไทยได้เจริญก้าวหน้าไปเป็นอย่างมาก โดยเฉพาะตั้งแต่ปี 2530 เป็นต้นมา ปรากฏว่าอัตราการเจริญเติบโตทางเศรษฐกิจของประเทศไทยนั้น เพิ่มขึ้นโดยสม่ำเสมอและยังมีแนวโน้มที่จะสามารถเติบโตต่อไปได้อีกแม้ว่าในช่วง เศรษฐกิจของโลกจะตกต่ำอันเนื่องมาจากภาวะการณ์ต่าง ๆ เช่น สงครามก็ตาม นอกจากนั้นประเทศไทยยังเป็นหนึ่งในประเทศที่จะเป็นประเทศอุตสาหกรรมใหม่ หรือนิกส์ (New Industrialized Countries - NICS) ต่อไป โดยมีอัตราการขยายตัวของการลงทุนทั้งภายในประเทศและต่างประเทศอยู่ในอัตราที่สูงและเป็นที่เชื่อมั่นของนักลงทุนจากต่างประเทศรัฐบาลซึ่งบริหารประเทศเองก็ได้พยายามที่จะส่งเสริมการขยายตัวทางเศรษฐกิจดังกล่าวในรูปแบบต่างๆ เพื่อให้ประชากรของประเทศไทยมีความเป็นอยู่ที่ดีขึ้น ลดอัตราการว่างงานลงส่งเสริมการขยายตัวทางอุตสาหกรรมของประเทศเช่น ในรูปของการให้การส่งเสริมการลงทุนโดยเฉพาะเพื่อการส่งออกและที่จะทำให้เกิดการสร้างงานในชนบท การให้การยกเว้น หรือลดหย่อนภาษีต่าง ๆ เป็นต้น

สำหรับภาคเอกชนนั้นยิ่งปรากฏว่าได้มีการพัฒนาธุรกิจเพื่อรองรับการขยายตัวทางเศรษฐกิจอย่างมาก ตัวอย่างเช่น การศึกษา หรือนำเข้าวิทยาการและเทคโนโลยีจากต่างประเทศ การขยายขอบเขตหรือขนาดการค้าในธุรกิจ โดยการร่วมลงทุนกับนักลงทุนต่างประเทศ รวมทั้งปรากฏว่ามีการจัดตั้งองค์กรทางธุรกิจใหม่ ๆ ขึ้นอย่างมาก รวมตลอดถึง

องค์กรธุรกิจที่มีอยู่แล้ว ก็ได้พยายามปรับปรุงเปลี่ยนแปลงโครงสร้างในรูปแบบต่าง ๆ เช่น โดยการเพิ่มทุน การจัดตั้งบริษัทในเครือเพื่อขยายขอบเขตธุรกิจของบริษัทการควบกิจการกับกิจการขององค์กรทางธุรกิจอื่น การทำให้ได้มาซึ่งกิจการของผู้อื่น การซื้อกิจการ การซื้อหุ้น เพื่อให้ได้มาซึ่งอำนาจจัดการในบริษัทเจ้าของหุ้น การซื้อทรัพย์สิน และการซื้อใบอนุญาตต่างๆ เป็นอาทิ

ในช่วงของรัฐบาลที่มีนายอานันท์ ปันยารชุน เป็นนายกรัฐมนตรี ภายใต้การดูแลของคณะรักษาความสงบแห่งชาติ ระหว่างเดือนมีนาคม 2534 จนถึงมีนาคม 2535 ได้ปรากฏว่ามีการออกกฎหมาย โดยการตราเป็นพระราชบัญญัติขึ้นใหม่จำนวนมากถึง 248 ฉบับ* เนื่องจากขั้นตอนของการออกกฎหมายมิได้ซับซ้อน หรือใช้เวลาเหมือนกับในช่วงที่การออกกฎหมายต้องผ่านการพิจารณาและให้ความเห็นชอบจากรัฐสภาโดยขั้นตอนของการออกกฎหมายนั้น จะเหลือเพียงการพิจารณาให้ความเห็นชอบโดยคณะรัฐมนตรีและสภานิติบัญญัติแห่งชาติเท่านั้น

กฎหมายภาษีอากรก็เช่นกัน ได้ปรากฏว่ามีการแก้ไขมากที่สุดในปีเดียว การแก้ไขกฎหมายภาษีอากร โดยเฉพาะการบัญญัติกฎหมายภาษีมูลค่าเพิ่ม (Value Added Tax) ขึ้นใช้แทนภาษีการค้า หลังจากที่รัฐบาลชุดก่อน ๆ ได้พยายามที่จะตรากฎหมายดังกล่าว แต่ได้รับการคัดค้านอย่างกว้างขวาง และเป็นที่ยกคาคหมายว่ากฎหมายภาษีมูลค่าเพิ่มดังกล่าว จะไม่สามารถผ่านการเห็นชอบจากรัฐสภาได้เลยการบังคับใช้กฎหมายภาษีมูลค่าเพิ่มตั้งแต่วันที่ 1 มกราคม 2535 เป็นต้นมานั้น ถือเป็นการเปลี่ยนแปลงระบบและโครงสร้างภาษีที่เก็บ

*รายละเอียดโปรดดู สรุปผลงานของสภานิติบัญญัติแห่งชาติ ด้านนิติบัญญัติ (15 มีนาคม 2534-20 มีนาคม 2535) รวบรวมโดยงานนิติกรรมการประชุม สำนักงานเลขาธิการรัฐสภา

จากการขาย หลังจากการตรา พรบ. ภาษีมูลค่าเพิ่มแล้ว สภานิติบัญญัติแห่งชาติก็ได้บัญญัติกฎหมายภาษีอากรขึ้นใหม่อีกหลายฉบับ เช่น กฎหมายที่กำหนดรายละเอียดของบัญญัติกฎหมายภาษีมูลค่าเพิ่มเอง การลดอัตราภาษีเงินได้ทั้งนิติบุคคล และบุคคลธรรมดา การให้สิทธิประโยชน์แก่บริษัทที่ลงทุนในรูปของ Holding Company และรวมตลอดถึงการลดปัญหาหรืออุปสรรคทางภาษีอากรในเรื่องของการควบบริษัทหรือการโอนกิจการเป็นอาทิ

เมื่อมีการใช้กฎหมายภาษีมูลค่าเพิ่มแล้ว ทำให้ความจำเป็นที่ผู้ประกอบการจะต้องจัดตั้งองค์กรทางธุรกิจขึ้นเป็นหลาย ๆ องค์กรสำหรับรองรับธุรกิจในแต่ละอย่างของตน เพื่อประโยชน์ในการวางแผนภาษีอากรในระบบภาษีการค้า เช่น ความแตกต่างของอัตราภาษีการค้าของรายรับที่ได้จากการผลิตสินค้าขาย กับการรับจ้างทำของ การแยกบริษัท เป็นบริษัทผู้ผลิตซึ่งจะต้องเสียภาษีการค้ากับเป็นบริษัทผู้จัดจำหน่ายซึ่งรับซื้อสินค้าจากผู้ผลิต และไม่ต้องเสียภาษีการค้า โดยกำหนดราคาขายกันต่ำกว่าที่ควรจะขายให้แก่ผู้อื่น เพื่อประหยัดภาษีการค้าให้แก่ผู้ผลิตนั้นจะหมดไปเพราะระบบภาษีมูลค่าเพิ่มจัดเก็บภาษีจากทุกทอดที่มีการขายหรือให้บริการอยู่แล้ว ประกอบกับกฎหมายภาษีอากรที่แก้ไขบทมาตราขึ้นใหม่ในส่วนที่เกี่ยวข้องกับภาระภาษีที่เกิดขึ้นจากการควบบริษัทหรือการรวมกิจการ ทำให้มีแนวโน้มว่าผู้ประกอบการอาจมีความสนใจที่จะรวมองค์กรธุรกิจที่เคยแยกในระบบภาษีการค้า นั้นเข้าด้วยกันมากขึ้น

นอกจากนี้ การขยายตัวทางเศรษฐกิจทำให้เกิดการรวมตัวกันระหว่างผู้ประกอบการด้วยกันเอง หรือผู้ประกอบการที่เข้มแข็ง หรือมีเสถียรภาพทางการเงินมากกว่า ก็จะมีการเข้าครอบครองธุรกิจของผู้ประกอบการอื่น ไม่ว่าจะ เป็นธุรกิจเดียวกัน หรือแตกต่างกันกับธุรกิจของตนเองก็ตาม หรือที่เรียกกันว่า การเทคโอเวอร์ (Takeover) นั้นเอง

ในขณะที่องค์กรทางธุรกิจได้ขยายตัวหรือมีการจัดรูป หรือ-
เปลี่ยนแปลงองค์กรในรูปแบบต่าง ๆ นั้น นอกเหนือจากความเป็นไปได้ใน
ทางเศรษฐกิจ มาตรการทางกฎหมายเพื่อคุ้มครองผู้มีส่วนได้เสียความยุ่ง-
ยากหรือซับซ้อนในการดำเนินการต่าง ๆ แล้ว ภาษีอากรเป็นอีกปัจจัยหนึ่งที่จะ
ทำให้การจัดรูปองค์กรทางธุรกิจที่ผู้ประกอบการต้องการนั้นมีความเป็นไปได้
หรือไม่มากนักน้อยเพียงใด ข้อพิจารณาทางภาษีอากรจึงเป็นประเด็นหนึ่งที่ผู้-
ประกอบการและผู้ลงทุนได้ให้ความสำคัญ ผู้เขียนจึงเห็นว่าควรที่จะได้ทำ
การศึกษาโดยละเอียดว่าผลกระทบและปัญหาในทางภาษีอากรที่เกี่ยวข้องกับ
การจัดรูปองค์กรทางธุรกิจนั้นมีประการใดบ้าง กฎหมายที่มีอยู่นั้นมีความ-
เหมาะสมเพียงพอแล้วหรือไม่

2. วัตถุประสงค์และขอบเขตของการวิจัย

จากที่มาและสภาพปัญหาที่กล่าวแล้วข้างต้น ผู้เขียนจึงประสงค์
ที่จะศึกษาถึงบทบัญญัติที่เกี่ยวข้องในประมวลรัษฎากร ในเรื่องการจัดรูปองค์
กรทางธุรกิจตามประมวลรัษฎากรและศึกษาถึงบทบัญญัติและหลักเกณฑ์ของกฎ
หมายต่างประเทศเพื่อนำมาเปรียบเทียบ โดยผู้เขียนได้เลือกเอากฎหมาย
ของประเทศสหรัฐอเมริกา เนื่องจากประเทศสหรัฐอเมริกามีเป็นประเทศที่มีความ
เจริญก้าวหน้าทางด้านธุรกิจเป็นอย่างมาก และบทกฎหมายที่เกี่ยวข้อง
กับการจัดรูปองค์กรทางธุรกิจก็ก้าวหน้ากว่าประเทศอื่น ๆ รวมทั้งได้ปรากฏ
ข้อเท็จจริงว่า การจัดรูปองค์กรทางธุรกิจ เช่น โดยการ Takeover หรือ
Merger นั้น เป็นที่นิยมมากในสหรัฐอเมริกา

สำหรับการศึกษากฎหมายต่างประเทศนั้น ผู้เขียนได้ศึกษาจากตัว
บทกฎหมายหลักคือ Internal Revenue Code ประกอบกับหลักเกณฑ์การ
พิจารณาตีความของสรรพากรสหรัฐอเมริกา ใน Income Tax Regulation

หนังสือคำอธิบายและบทความต่าง ๆ ของนักกฎหมายและผู้ที่เกี่ยวข้อง โดยเฉพาะ เฉพาะในส่วนที่ได้กล่าวถึงภาษีอากรของบริษัท และผู้ถือหุ้น

ผู้เขียนจะได้มุ่งศึกษาและวิเคราะห์ปัญหาภาษีอากรที่เกิดขึ้นจากการจัดรูปองค์กรทางธุรกิจในรูปแบบต่างๆ ทั้งที่กฎหมายไทยได้บัญญัติรองรับไว้โดยเฉพาะ เช่น การควบบริษัทหรือการโอนกิจการ และที่มีได้มีกฎหมายบัญญัติไว้โดยเฉพาะซึ่งจะต้องใช้กฎหมายเท่าที่มีอยู่ เช่น การซื้อทรัพย์สินหรือซื้อหุ้นส่วนใหญ่ หรือทั้งหมดจากอีกองค์กรหนึ่ง โดยมีการให้หุ้นในบริษัทผู้ซื้อเป็นการตอบแทน เป็นต้น โดยผู้เขียนจะได้ทำการวิเคราะห์ปัญหาและผลกระทบที่เกิดขึ้นทั้งต่อองค์กรนั้น ๆ เอง และผู้ถือหุ้นหรือผู้ลงทุน เพราะภาษีอากรที่กระทบถึงองค์กรทางธุรกิจ ย่อมส่งผลกระทบต่อผู้ลงทุนด้วยไม่มากก็น้อยและในบางกรณีการจัดรูปองค์กรทางธุรกิจเกี่ยวข้องกับเรื่องทุนขององค์กร เช่นการเพิ่มทุน การลดทุน การจ่ายหุ้นในรูปของหุ้นปันผล (Stock Dividend) แต่ในวิทยานิพนธ์นี้ จะมุ่งเน้นถึงการจัดรูปองค์กรทางธุรกิจที่เกิดขึ้นและกระทบถึงองค์กรตั้งแต่สององค์กรขึ้นไป ดังนั้นจึงจะกล่าวถึงการจัดรูปองค์กรทางธุรกิจที่เกี่ยวข้องกับตัวองค์กรหนึ่งองค์กรเดียวในกรณีที่เกี่ยวข้องกับทุนพอเป็นสังเขปเท่านั้น

หลังจากที่ได้ศึกษาวิเคราะห์ปัญหากฎหมายข้างต้นที่ได้กล่าวแล้วจะได้เสนอแนะความเห็นของผู้เขียนเพื่อเป็นแนวทางในการพิจารณาปรับปรุงกฎหมายของไทยให้สอดคล้องกับการพัฒนาทางเศรษฐกิจ และความเจริญก้าวหน้าทางธุรกิจของภาคเอกชน และเพื่อเป็นแนวทางแก่ผู้ประกอบการธุรกิจที่จะเลือกวิธีการอันเหมาะสมในการจัดรูปองค์กรทางธุรกิจของตนต่อไป

3. ทฤษฎี แนวความคิดและสมมติฐานการวิจัย

ผู้เขียนมีเหตุผลและสมมติฐานในเรื่องนี้ว่า กฎหมายภาษีอากรของไทยที่มีอยู่ในปัจจุบันนั้นยังไม่เอื้ออำนวย หรือสนับสนุนการจัดรูปองค์กรทางธุรกิจอันมีวัตถุประสงค์เพื่อการขยายองค์กร หรือโอกาสทางธุรกิจจึงควรที่จะได้มีการพิจารณาแก้ไขบทบัญญัติดังกล่าว เพื่อให้สามารถจัดอุปสรรคและข้อขัดข้องทางภาษีอากรที่มีอยู่ในปัจจุบันได้ และสมควรได้รับการแก้ไขโดยกฎหมายที่แก้ไขนั้นควรตั้งอยู่บนหลักการพื้นฐานที่ว่า แนวความคิดและวัตถุประสงค์ในการจัดรูปองค์กรทางธุรกิจที่แท้จริงกับการจำหน่ายหุ้น กิจการ หรือทรัพย์สิน เพื่อการแสวงหากำไรโดยตรงจากการจำหน่ายหุ้น กิจการ หรือทรัพย์สินนั้นโดยตรงแตกต่างกัน ผลทางภาษีอากรควรจะแตกต่างกันด้วย โดยควรที่จะได้นำเอาแนวความคิดในกฎหมายภาษีอากรของสหรัฐอเมริกาไปใช้ตามความเหมาะสม เพื่อให้องค์กรทางธุรกิจสามารถขยายโอกาสการประกอบการได้โดยที่รัฐเองไม่ควรเสียประโยชน์อันพึงได้ จึงควรมีข้อจำกัดบางประการเพื่อป้องกันการหลีกเลี่ยงภาษีด้วย

4. วิธีดำเนินการวิจัย

ผู้เขียนจะใช้วิธีดำเนินการวิจัยเอกสาร (Documentary Research) โดยการศึกษาค้นคว้าและวิเคราะห์ข้อมูลจากตัวบทกฎหมาย คำอธิบาย คำพิพากษาศาลฎีกาของศาล แนวคำวินิจฉัยของสรรพากร รวมตลอดถึงบทความของนักกฎหมายและผู้เกี่ยวข้อง และจากการสัมภาษณ์ความเห็นทางกฎหมายของบรรดานักกฎหมายที่มีความรู้ความเชี่ยวชาญในเรื่องนี้

5. ประโยชน์ที่คาดว่าจะได้รับการวิจัย

ทำให้ทราบถึงปัญหาและอุปสรรคในการจัดรูปองค์กรทางธุรกิจ
อันเกิดจากกฎหมายภาษีอากร ศึกษาวิเคราะห์กฎหมายของทางต่างประเทศ
เพื่อเป็นแนวทางในการแก้ไขปัญหาและอุปสรรคทางภาษีอากรที่มีอยู่ในกฎ
หมายไทยเพื่อไม่ให้ เป็นอุปสรรคต่อการลงทุนและสามารถรักษาประโยชน์ที่รัฐ
พึงมีพึงได้ และเพื่อขจัดข้อถกเถียงเนื่องจากการไม่มีบทบัญญัติเฉพาะใน
กรณีนั้น ๆ ซึ่งน่าจะเป็นประโยชน์สำหรับผู้ประกอบการและผู้สนใจตามสมควร

ศูนย์วิจัยทรัพยากร
จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

บทที่ 1

ความรู้เบื้องต้นเกี่ยวกับภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร

1. ความหมายและทฤษฎีของคำว่า "เงินได้"

มาตรา 39 แห่ง ป.ร.ฎ. ได้ให้ความหมายของ "เงินได้พึงประเมิน" ว่าหมายความว่าเงินได้อันเข้าลักษณะพึงเสียภาษีในหมวดนี้เงินได้ที่กล่าวนี้รวมตลอดถึงทรัพย์สินหรือประโยชน์อย่างอื่นที่ได้รับซึ่งอาจคิดคำนวณเป็นเงิน เงินภาษีอากรที่ผู้จ่ายเงินหรือผู้อื่นออกแทนให้ สำหรับเงินได้ประเภทต่าง ๆ ตามมาตรา 40 และ เครดิตภาษีตามมาตรา 47 ทวิด้วย

บทบัญญัติตามมาตรา 40 ซึ่งเป็นการจัดเก็บภาษีเงินได้ของบุคคลธรรมดา นั้น ได้ระบุนายละเอียดของเงินได้ประเภทต่าง ๆ เอาไว้ โดยมีเงินได้ทั้งสิ้น 8 ประเภท และอาจกล่าวได้ว่าเงินได้ทุกชนิดเป็นเงินได้พึงประเมินซึ่งต้องเสียภาษี เว้นแต่จะได้มีกฎหมายบัญญัติยกเว้นเอาไว้ ซึ่งจะเห็นได้ว่าในที่สุดกฎหมายไทยก็ได้บัญญัติไว้ชัดเจนว่า "เงินได้" มีความหมายอย่างไร จึงจำเป็นที่จะต้องพิจารณาทฤษฎีทางเศรษฐศาสตร์เพื่อความหมายดังกล่าว

Robert Murray Haig ได้กล่าวไว้ว่า "เงินได้" คือการเพิ่มขึ้นของอำนาจของบุคคลที่จะสนองความต้องการของเขาในช่วงระยะเวลาหนึ่ง ตรายใดที่อำนาจนี้ประกอบด้วย (1) เงิน หรือ (2) สิ่งอื่น ๆ ที่พอจะวัดได้ในรูปของเงิน นั่นคือเงินได้ (income) หมายถึง

"The increase or accretion to one's power to satisfy his wants in a given period in so far as that power consists of (a) money itself, or (b) any thing susceptible of evaluation in terms of money"

ซึ่งไกรบุทร อีรตยาคินันท์ ได้กล่าวไว้ว่า กล่าวโดยสรุปแล้ว เงินได้ตามความหมายของ Haig นี้ คือเมื่อบุคคลหนึ่งมีเงินได้ก็เท่ากับ บุคคลนั้นมีอำนาจหรือความสามารถที่จะได้สินค้า หรือบริการมาอุปโภค บริโภค หรือทำอะไรก็ได้ตามใจชอบ ซึ่งเขาจะใช้อำนาจนี้หรือไม่ก็ได้¹

กล่าวโดยสรุปนั้น ความหมายของคำว่าเงินได้ในเชิงเศรษฐศาสตร์นั้น น่าจะหมายถึงสิ่งใด ๆ ก็ตามที่มีผลในการเพิ่มฐานอำนาจในการบริโภค ดังนั้นการที่บุคคลได้มาซึ่งเงิน (money) ทรัพย์สิน (property) หรือผลประโยชน์ใด ๆ อันสามารถตีมูลค่าเป็นเงินตราได้เพิ่มขึ้น (income in kind) ดังนั้นการที่บุคคลไปกู้ยืมเงินผู้อื่นมา เงินที่กู้ยืมมานั้นไม่ถือเป็นเงินได้ของผู้กู้ยืมแต่อย่างไร เพราะผู้กู้ยืมมีความผูกพันที่จะต้องใช้คืนเงินกู้ยืม และการกู้ยืมนั้นก็มิได้มีการเสริมสร้างฐานะทางเศรษฐกิจของบุคคลนั้นแต่อย่างใด ซึ่งต่างกับการที่บุคคลหนึ่งเก็บเงินได้ หรือมีผู้ให้เงินหรือทรัพย์สินมาเปล่า ๆ นอกจากนี้ในบางประเทศนั้น ไม่คำนึงว่าเงินได้นั้นจะได้มาจากกิจกรรมที่ผิดกฎหมายหรือไม่ แต่ไม่เคยมีข้อถกเถียงในเรื่องนี้ขึ้นสู่ศาลไทยแต่อย่างใด

¹ไกรบุทร อีรตยาคินันท์, ทฤษฎีภาษีและภาษีเงินได้ของไทย (บริษัท สำนักพิมพ์ดวงกมล จำกัด 2521), หน้า 3 - 5.

ดังนั้น บุคคลจะพึงต้องเสียภาษีเมื่อมีเงินได้ เมื่อมีฐานะทางเศรษฐกิจที่ดีขึ้น หรือมีอำนาจที่จะจับจ่ายใช้สอยได้มากขึ้นแต่การที่ทรัพย์สินของบุคคลเพิ่มขึ้น (appreciation) ตามระยะเวลาหรือตามความนิยม จะไม่ทำให้เขามีฐานะทางเศรษฐกิจเพิ่มขึ้น เว้นแต่จะได้จำหน่ายทรัพย์สินนั้นไป และเป็นเหตุให้ได้รับผลตอบแทนมา

ตามบทบัญญัติมาตรา 39 และมาตรา 40 แห่ง ป.ร.ฎ. ของไทยก็จะเห็นได้ว่า กฎหมายภาษีอากรของไทยได้กำหนดให้เงินได้ทุกประเภทต้องเสียภาษีอากรของไทย เพราะหากไม่สามารถจัดเข้าประเภทที่กฎหมายระบุชัดเจน เช่น เงินเดือน ค่าจ้างแรงงานเงินได้จากการลงทุน หรือการให้ใช้ทรัพย์สิน ตามมาตรา 40 (1) - (7) ได้ ย่อมจัดเงินได้นั้นเข้าเป็นเงินได้ทั่วไปตามมาตรา 40 (8) "เงินได้ที่ได้จากการธุรกิจการพาณิชย์ การเกษตร การอุตสาหกรรม หรือเงินได้อื่น ๆ"

เมื่อพิจารณาถึงบทบัญญัติตามมาตรา 39 โดยละเอียดแล้วจะเห็นว่า คำว่า "เงินได้พึงประเมิน" เพื่อประโยชน์ในทางกฎหมายภาษีอากรนั้น จะต้องเป็นเงินได้ที่ผู้มีเงินได้ได้รับมาแล้ว มิใช่เป็นเพียงการคาดหมายเอาว่าจะได้รับ ดังปรากฏตามคำพิพากษาศาลฎีกาที่ 580/2506 ระหว่างบริษัท ไทยนิคมพาณิชย์จำกัด โจทก์ กรมสรรพากรจำเลย โดยศาลฎีกาได้วางบรรทัดฐานไว้ว่า เงินได้อันจะนำมาคำนวณภาษีจะต้องเป็นสิ่งที่ได้รับมาแล้ว มิใช่เป็นแต่เพียงสิทธิเรียกร้องที่จะได้รับมาในภายหน้า ซึ่งเป็นที่ยอมรับกันโดยทั่วไปว่าสำหรับภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา นั้น บุคคลต้องเสียภาษีตามเกณฑ์เงินสด (cash basis) นั่นคือต้องได้รับเงินได้นั้นมาจริง ๆ แล้วเท่านั้น

ตัวอย่างที่จะยกมาให้เห็นได้ชัดเจน คือกรณีที่บริษัทให้สิทธิแก่พนักงานในการที่จะได้หุ้นของบริษัท ภายใต้งบประมาณบางประการ เช่น ทำงาน

กับบริษัทมาเป็นเวลานาน หรือที่เรียกว่า Employee Stock Option Plan การที่พนักงานรับรู้ว่าตนจะมีสิทธิเมื่อถึงกำหนดเวลานั้น ๆ ไม่ทำให้พนักงานผู้นั้นต้องเสียภาษีเงินได้จากสิทธิดังกล่าวแต่อย่างใด แต่จะเป็นเงินได้เมื่อพนักงานได้ใช้ (exercise) สิทธินั้น กล่าวคือรับเอาหุ้นนั้นมาโดยไม่ต้องจ่ายค่าตอบแทน หรือเมื่อพนักงานจำหน่ายสิทธิในการที่จะได้หุ้นนั้นให้แก่พนักงานอื่น หรือบุคคลอื่น

สำหรับนิติบุคคลนั้น การรับรู้รายได้หรือรายจ่ายของนิติบุคคลนั้นจะเป็นไปตามหลักเกณฑ์สิทธิหรือเกณฑ์พึงรับพึงจ่าย ดังนั้นแม้ว่าผู้ถือหุ้นจะยังมิได้รับเงินได้มาจริง ๆ แต่หากสิทธิที่ได้รับนั้นเกิดขึ้นแล้ว ก็ย่อมถือเป็นรายได้ของกิจการทั้งสิ้น

อย่างไรก็ตามเกณฑ์สิทธิดังกล่าว มิได้มุ่งหมายให้ครอบคลุมไปถึงขนาดที่จะต้องรับรู้รายได้สำหรับมูลค่าของทรัพย์สินที่เพิ่มขึ้นตามกาลเวลา (appreciated value) เช่น บริษัท ก. ถือหุ้นในบริษัท ข. คิดเป็นมูลค่า 100 บาท ขณะที่ลงทุนปรากฏว่า บริษัท ข. มีผลการดำเนินงานที่ดีและมีกำไรซึ่งคิดคำนวณได้ต่อหุ้น (profit per share) ถึง 1,000 บาท อย่างไรก็ตาม บริษัท ข. ก็ยังมิได้จ่ายเงินปันผลให้แก่ผู้ถือหุ้น เพราะเห็นว่าจะเป็นประโยชน์แก่ชื่อเสียงและภาพพจน์ของบริษัทในการที่จะติดต่อขอกู้ยืมเงินต่อไปในอนาคต การที่หุ้นที่บริษัท ก. ถืออยู่นั้นเกิดมีกำไรถึง 1,000 บาท ซึ่งเป็นค่าหมายได้ว่า หากบริษัท ก. จำหน่ายหุ้นนั้นไปน่าจะจะต้องได้กำไรแน่ เพราะต้นทุนของบริษัท ก. เท่ากับ 100 บาทเท่านั้น จะเห็นได้ว่าตราใบที่บริษัท ก. ยังไม่ได้จำหน่ายจ่ายโอนหุ้นนั้น หรือไม่มีการกระทำการใดกับหุ้นดังกล่าวก็ยังถือไม่ได้ว่าบริษัท ก. มีรายได้เท่ากับ 900 บาท

(1,000 - 100) เพียงเพราะเนื่องจากการเพิ่มค่า (appreciation) ของหุ้นที่ถือ นั้น ตามทฤษฎีของคำว่า "เงินได้" ซึ่งได้กล่าวแล้ว

2. ความเกี่ยวพันระหว่างผู้ลงทุนกับตัวองค์กรธุรกิจ ในเชิงเศรษฐศาสตร์

องค์กรทางธุรกิจนั้นเกิดจากการจัดตั้งโดยการรวมตัวกันของบุคคลทั้งหลาย เพื่อสร้างอำนาจต่อรองหรือเพื่อความสะดวกในการประกอบกิจการ โดยกฎหมายได้บัญญัติยอมรับให้องค์กรทางธุรกิจซึ่งเป็นนิติบุคคลนั้นมีสิทธิหน้าที่เช่นเดียวกับบุคคลทั้งหลาย และเป็นเอกเทศจากผู้ลงทุน เว้นแต่ในกรณีที่สภาพแห่งสิทธินั้นไม่เปิดช่อง

จะเห็นได้ว่าโดยแท้จริงแล้ว องค์กรทางธุรกิจและผู้ลงทุนมีความเกี่ยวข้องกันอย่างแน่นแฟ้น โดยเฉพาะในเรื่องของผลประโยชน์ สิ่งที่มีผลกระทบต่อองค์กรธุรกิจย่อมกระทบถึงผู้ลงทุนขององค์กรด้วย

โดยเหตุของความสัมพันธ์อย่างแน่นแฟ้นระหว่างตัวนิติบุคคลกับผู้ถือหุ้น หรือผู้เป็นหุ้นส่วนนี้เองในส่วนของภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา นั้น ป.ร.ฎ. ของไทยตามมาตรา 47 ทวิ จึงได้บัญญัติลดหย่อนภาระภาษีสำหรับเงินปันผล หรือเงินส่วนแบ่งกำไรที่ได้รับจากบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลได้ เนื่องจากก่อนที่จะจ่ายแจกเป็นเงินปันผลหรือส่วนแบ่งกำไรนั้น ผู้จ่ายเงินได้ได้เสียภาษีเงินได้นิติบุคคลจากกำไรที่ได้รับมาคราวหนึ่งแล้ว รวมทั้งมาตรา 48 (3) วรรคสอง ที่เพิ่งได้รับการแก้ไขใหม่ก็บัญญัติให้ผู้ถือหุ้น หรือผู้เป็นหุ้นส่วนสามารถเลือกเสียภาษีในอัตราร้อยละ 10 เท่านั้น ดังนั้นจึงเป็นสิทธิของผู้รับเงินปันผลหรือส่วนแบ่งกำไรที่จะนำเงินปันผล หรือส่วนแบ่งกำไรไปรวมกับเงินได้อื่น ๆ แล้วใช้วิธีเครดิตภาษี หรือจะเลือกภาษีอัตราร้อยละ 10 ของ

เงินได้ก็ได้ แม้กฎหมายจะมีได้กำหนดชัด ผู้เขียนเห็นว่าคงจะเลือกทั้งสองทางไม่ได้ กล่าวคือจะใช้ทั้งเครดิตภาษีตามมาตรา 47 ทวิ และเสียภาษีเพียงไม่เกิน 10% ตามมาตรา 48 (3) วรรคสองไม่ได้

ในส่วนของผู้ถือหุ้นที่เป็นนิติบุคคลก็เช่นกัน ที่พบว่ามีความซ้ำซ้อนในเชิงเศรษฐศาสตร์อยู่ เพราะเหตุที่ถือกันว่านิติบุคคลมีความเป็นเอกเทศ ดังนั้นเงินได้ของนิติบุคคลหนึ่ง จึงมิใช่เงินได้ของนิติบุคคลผู้ถือหุ้น และดังที่ผู้เขียนได้กล่าวแล้วเช่นกันว่า แท้จริงผู้ถือหุ้นหรือผู้ลงทุนกับองค์กรทางธุรกิจนั้นมีผลประโยชน์เกี่ยวข้อและเกี่ยวเนื่องกันอย่างแน่นแฟ้น

สำหรับผู้ถือหุ้นซึ่งเป็นนิติบุคคลนั้น มาตรา 65 ทวิ (10) แห่งป.ร.ฎ. ก็ได้บัญญัติกรณีการจ่ายเงินปันผลระหว่างบริษัท (intercorporate dividend) เอาไว้ โดยมีวัตถุประสงค์เพื่อลดความซ้ำซ้อนทางภาษีอากรในเงินได้จำนวนเดียวกันนั้น และเพื่อสนับสนุนการลงทุนในบริษัทอื่น (holding company) มาตรา 65 ทวิ (10) จึงได้บัญญัติยกเว้นให้บริษัท holding ได้รับยกเว้นไม่ต้องนำเงินได้ที่ได้รับปันผลทั้งหมดมารวมคำนวณเป็นรายได้ เพื่อเสียภาษีโดยมีเงื่อนไขว่าบริษัทผู้ถือหุ้นซึ่งได้รับเงินปันผลนี้ จะต้องถือหุ้นในบริษัทผู้จ่ายเงินปันผลไม่น้อยกว่าร้อยละ 25 ของหุ้นทั้งหมดที่มีสิทธิออกเสียง (voting stock) ซึ่งตาม ป.พ.พ. ของไทยนั้นหุ้นทุกหุ้นจะมีสิทธิออกเสียงเพียงแต่อาจแตกต่างกันไปตามประเภทของหุ้น เช่น หุ้นสามัญ 1 หุ้นต่อ 1 เสียง หุ้นบุริมสิทธิ 5 หุ้นต่อ 1 เสียง ทั้งนี้ บริษัทผู้จ่ายเงินปันผลต้องมีได้ถือหุ้น ในบริษัทผู้รับเงินปันผลไม่ว่าโดยทางตรงหรือทางอ้อมนั้นคือห้ามการถือหุ้นกันเอง (cross holding) นั่นเอง เงื่อนไขอีกประการหนึ่งก็คือ ผู้รับเงินปันผลต้องถือหุ้นที่ก่อให้เกิดเงินได้นั้นไม่น้อยกว่า 3 เดือนก่อนวันได้รับเงินได้ และต้องถือต่อไปอีกไม่น้อยกว่า 3 เดือนหลังจากที่ได้รับ

เงินได้ เพื่อป้องกันมิให้มีการหลีกเลี่ยงภาษีอากรได้โดยง่ายหากจะปล่อยให้ มีช่องว่างเช่นนั้น โดยมีได้มีวัตถุประสงค์เพื่อการลงทุนในบริษัทอื่นอย่าง แท้จริง แต่เป็นเพียงการซื้อขายหุ้นเท่านั้น

ผู้เขียนมีข้อสังเกตว่า การจัดความซ้ำซ้อนทางภาษีอากรนั้น กฎ- หมายให้ประโยชน์ผู้ถือหุ้นที่เป็นบริษัทจำกัด ซึ่งจะครอบคลุมถึงทั้งบริษัทมหา- ชน และบริษัทเอกชน แต่ไม่มีวิธีการเดียวกันให้แก่ผู้เป็นหุ้นส่วนของห้างหุ้น- ส่วนนิติบุคคลแต่อย่างใด ทั้งนี้แท้จริงผู้เป็นหุ้นส่วนของห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลจะ มีสถานะ เช่นเดียวกับผู้ถือหุ้นของบริษัทจำกัดด้วยเช่นกัน

3. การจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา

ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดานั้นเป็นภาษีทางตรง ซึ่งเก็บจากผู้มีเงิน- ใต้พึงประเมิน โดยยินยอมให้หักค่าใช้จ่าย ค่าลดหย่อนต่าง ๆ รวมทั้งเงิน- บริจาคได้ เงินได้สุทธิที่ได้จากการคำนวณดังกล่าวจะถือเป็นเงินได้สุทธิที่จะ- ต้องนำมาคำนวณเสียภาษีอากรตามอัตราก้าวหน้าระหว่าง 5-37% ตามขั้น- ของเงินได้สุทธิ* โดยมีหลักการว่าผู้มีเงินได้มากกว่า หรือมีภาระน้อยกว่า- ควรจะต้องเสียภาษีมากกว่าผู้มีรายได้น้อย หรือมีภาระมาก เช่น ต้องรับผิดชอบ- ครอบครัสมรสซึ่งไม่มีเงินได้ บุตรซึ่งกำลังศึกษาอยู่ เป็นต้น

*คูตารางภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ในภาคผนวก ก. ทำยวิทยานิพนธ์นี้

ก. ผู้มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ตามบทบัญญัติแห่ง
ป.ร.ฎ. มีดังนี้

ก. บุคคลธรรมดา ซึ่งเป็นไปตามบทบัญญัติแห่ง ปพพ.
มาตรา 15 คือบุคคลทุกคนที่มีชีวิตอยู่

ข. ผู้ที่ถึงแก่ความตายในระหว่างปีภาษีนั้น

ค. กองมรดกที่ยังมิได้แบ่ง

ง. ห้างหุ้นส่วนสามัญที่มีโชนิติบุคคล คือการที่บุคคล
ตั้งแต่สองคนขึ้นไป เข้าร่วมการะทำกิจการร่วมกันโดยประสงค์จะแบ่งปันกำไร
อันพึงได้จากกิจการนั้น* แต่มิได้ดำเนินการให้กฎหมายรับรองสภาพต่าง
หากจากผู้เข้าหุ้นกันโดยการจดทะเบียน

จ. คณะบุคคลที่มีโชนิติบุคคล คณะบุคคลหมายถึงบุคคล
ตั้งแต่สองคนขึ้นไป เข้าร่วมกันประกอบกิจการอันก่อให้เกิดเงินได้ โดยไม่ได้
มุ่งค้าหากำไร เพราะถ้าเป็นการมุ่งค้าหากำไรจะเรียกว่า ห้างหุ้นส่วนสามัญ
ที่มีโชนิติบุคคล

ข. เงินได้พึงประเมินที่ต้องเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา
บทมาตรา 39 แห่ง ปรฎ. ได้นิยามว่า เงินได้พึงประเมินหมายถึงเงินได้
อันเข้าลักษณะพึงเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา รวมตลอดถึงทรัพย์สินหรือ
ประโยชน์อย่างอื่นซึ่งอาจคิดคำนวณได้เป็นเงิน เงินค่าภาษีอากรที่ผู้จ่ายเงิน
ได้ หรือผู้อื่นออกแทนให้สำหรับเงินได้ประเภทต่าง ๆ ตามมาตรา 40 และ
เครดิตภาษีเงินปันผลตามมาตรา 47 ทวิ

เงินได้พึงประเมินจึงหมายถึง เงินได้ที่รับ หรือทรัพย์สิน หรือประ-
โยชน์ที่ได้รับซึ่งอาจคิดคำนวณได้เป็นเงินซึ่งเงินค่าภาษีอากรที่ผู้อื่นออกแทน

*มาตรา 1012 แห่ง ปพพ.

ให้รวมถึงเครดิตภาษีเงินปันผลถือเป็นประโยชน์ที่ได้รับ ซึ่งอาจคิดคำนวณได้ เป็นเงินซึ่งโดยหลักแล้วบุคคลธรรมดาจะพึงเสียภาษี ต่อเมื่อได้รับเงินได้พึง ประเมินมาจริงตามเกณฑ์เงินสดเท่านั้น

ค. ค่าใช้จ่าย

ตามหลักการนั้น ค่าใช้จ่ายที่จะสามารถนำมาหักเป็นค่าใช้จ่าย ในการคำนวณภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา จะต้องเป็นค่าใช้จ่ายที่เกี่ยวข้อง กับการก่อให้เกิดเงินได้ โดยมีความมุ่งหมายให้ผู้มีเงินได้สามารถหักต้นทุน ในการได้มาซึ่งเงินได้นั้นออกไปจำนวนหนึ่ง แต่เนื่องจากเงินได้แต่ละ ประเภทที่ได้มานั้น อาจมีต้นทุนที่แตกต่างกันกอร์บกับเพื่อมิให้เกิดความ บุ่งยาก หรือข้อถกเถียงสำหรับเงินได้บางประเภท เช่น เงินได้ตามมาตรา 40(1) น่าจะมีปัญหามากกว่าค่าใช้จ่ายใดบ้าง จะถือเป็นต้นทุนเพื่อให้เกิดมาซึ่ง เงินได้ ตัวอย่างเช่น ค่าน้ำมันรถ ค่าเสื้อผ้า ดังนั้น บ.ร.ฎ. ของไทย จึงตัดปัญหาความยุ่งยากดังกล่าว สำหรับเงินได้บางประเภทโดยการ กำหนดให้หักค่าใช้จ่ายได้ตามอัตราร้อยละของเงินได้ และกำหนดจำนวน สูงสุดไว้ในบางประเภทกล่าวคือเงินได้ตามมาตรา 40 (1) และ (2) กำหนดให้หักค่าใช้จ่ายได้ 40% แต่ไม่เกิน 60,000 บาท

เงินได้ที่กฎหมายกำหนดให้หักเป็นอัตราร้อยละของเงินได้ แต่ไม่ กำหนดจำนวนสูงสุดของค่าใช้จ่าย คือเงินได้ตามมาตรา 40 (6) ซึ่งเป็น เงินได้จากวิชาชีพอิสระ เช่น ทนายความ บัญชี ฯลฯ ซึ่งยอมให้หักได้ 30% เช่นเดียวกับเงินได้ตามมาตรา 40 (7) ซึ่งเป็นเงินได้จากการรับจ้างเหมา

โดยผู้รับจ้างต้องออกค่าสัมภาระนอกจากเครื่องมือ ซึ่งกฎหมายยอมให้หักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาได้ 70%

เงินได้บางประเภท กฎหมายให้เลือกหักค่าใช้จ่ายได้ทั้งตามอัตราเหมา หรือค่าใช้จ่ายตามเป็นจริงและสมควร กล่าวคือเงินได้ตามมาตรา 40 (5) ค่าเช่า หรือเงินได้บางประเภทตามมาตรา 40 (8) และเงินได้บางอย่างกฎหมายยอมให้หักค่าใช้จ่ายตามความเป็นจริงและสมควรอย่างเดี๋ยวน กล่าวคือเงินได้บางประเภทตามมาตรา 40 (8)

เงินได้พึงประเมินบางอย่าง กฎหมายไม่ยอมให้หักค่าใช้จ่ายเลย ได้แก่ เงินได้ตามมาตรา 40 (4) กล่าวคือ ดอกเบี้ย เงินปันผล กำไรส่วนทุน (capital gains) เป็นต้น แม้ว่าโดยแท้จริงแล้วผู้มีเงินได้อาจมีค่าใช้จ่ายต่าง ๆ ที่เกิดขึ้นเพื่อให้ได้มาซึ่งเงินได้เหล่านี้ก็ตาม

ง. ค่าลดหย่อน

เป็นประโยชน์อย่างหนึ่งที่กฎหมายยอมให้ผู้มีเงินได้ทุกคนนำมาหักออกจากภาษีเงินได้ เพื่อลดภาระภาษีเงินได้หลังจากหักค่าใช้จ่ายตามข้อ ค. ออกไปแล้วโดย ป.ร.ฎ. ยินยอมให้มีการหักลดหย่อนตามสถานภาพของบุคคลกล่าวคือ ค่าลดหย่อนสำหรับผู้มีเงินได้จำนวน 30,000 บาท สำหรับคู่สมรสซึ่งไม่มีเงินได้ 30,000 บาท สำหรับบุตรคนละ 15,000 บาท สำหรับผู้เป็นหุ้นส่วนคนละ 30,000 บาท แต่ไม่เกิน 60,000 บาท เป็นต้น ค่าลดหย่อนตามรายการที่เกิดขึ้นเช่น ค่าลดหย่อนเพื่อการศึกษาของบุตรซึ่งกำลังศึกษาอยู่คนละ 2,000 บาท สำหรับเบี้ยประกันชีวิต หรือดอกเบี้ยเงินกู้ยืมเพื่อซื้อบ้าน หักได้ตามจำนวนที่จ่ายจริงแต่ไม่เกิน 10,000 บาท

จ. การเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาตามหลักแหล่งเงินได้
(Source Rule) และหลักถิ่นที่อยู่ (Residence Rule)

บทบัญญัติตามมาตรา 41 วรรคแรกแห่ง ประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความอาชญากรรม ได้กำหนดให้บุคคลต้องเสียภาษีไทยเนื่องจากเงินได้ที่เกิดขึ้นจากหน้าที่งานที่ทำในประเทศไทย หรือเนื่องจากกิจการของนายจ้างในประเทศไทย หรือเนื่องจากทรัพย์สินที่อยู่ในประเทศไทย หรือที่เรียกภาระหน้าที่การเสียภาษีนี้ว่าเป็นไปตามหลักแหล่งเงินได้ (source rule) โดยไม่คำนึงว่าบุคคลนั้นจะอยู่ในประเทศไทยหรือไม่

ในวรรคสอง และวรรคสามยังได้กำหนดว่า "ผู้อยู่ในประเทศไทยมีเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 ในปีภาษีที่ล่วงมาแล้ว เนื่องจากหน้าที่งานหรือกิจการที่ทำในต่างประเทศ หรือเนื่องจากทรัพย์สินที่อยู่ในต่างประเทศ ต้องเสียภาษีเงินได้ตามบทบัญญัติในส่วนนี้ เมื่อนำเงินได้พึงประเมินนั้นเข้ามาในประเทศไทย ผู้อยู่ในประเทศไทยชั่วระยะเวลาหนึ่ง หรือหลายระยะเวลา รวมเวลาทั้งหมดถึงหนึ่งร้อยแปดสิบวันในปีภาษีได้ ให้ถือว่าผู้นั้นเป็นผู้อยู่ในประเทศไทย"

มีข้อสังเกตว่า กรมสรรพากรได้ตีความว่า ผู้อยู่ในประเทศไทยซึ่งมีแหล่งเงินได้เกิดขึ้นในต่างประเทศจะต้องเสียภาษีเงินได้ตาม ก็ต่อเมื่อได้นำเงินได้นั้นเข้ามาในประเทศไทยในปีที่ตนมีเงินได้นั้นด้วย ถ้าไม่ได้นำเงินได้เข้ามาหรือถ้านำเงินได้เข้ามาในประเทศไทยต่างปีกับปีที่มีเงินได้แล้วก็ไม่ต้องเสียภาษีไทยแต่อย่างใด

หลักการเสียภาษีข้างต้นนี้อาจเปลี่ยนแปลงได้ตามบทบัญญัติแห่ง
อนุสัญญา เพื่อการยกเว้นการเก็บซ้ำซ้อนที่ประเทศได้ทำไว้กับต่างประเทศ
ซึ่งปัจจุบันมีอยู่ทั้งสิ้น 25 ประเทศอันเป็นรายละเอียดซึ่งต้องพิจารณาเป็น
รายประเทศไป

จ. การคำนวณภาษี และอัตราภาษี

1. การเสียภาษีอัตราร้อยละ 0.5

สำหรับผู้มีเงินได้สุทธิตามมาตรา 40 (2) ถึง 40 (8) .
หลังหักค่าใช้จ่ายและค่าลดหย่อนตั้งแต่ 60,000 บาทขึ้นไป นั่นคือยกเว้น
เฉพาะเงินได้ที่เป็นเงินเดือน ค่าจ้างตามมาตรา 40 (1) แล้วจะต้องเสีย
ภาษีไม่น้อยกว่าร้อยละ 0.5 ของเงินได้ก่อนหักค่าใช้จ่ายค่าลดหย่อน แต่ถ้า
คำนวณภาษีตามอัตราก้าวหน้าได้สูงกว่าก็เสียไปตามนั้น

2. การเสียภาษีตามอัตราก้าวหน้า

วิธีการนี้ เป็นการนำเงินได้หักด้วยรายจ่ายที่กฎหมาย
กำหนดหรืออนุญาต หักด้วยค่าลดหย่อนได้เท่าใดถือเป็นเงินได้สุทธิที่จะต้อง
นำไปคำนวณเสียภาษีตามอัตราก้าวหน้า (progressive rate) ซึ่งเป็น
อัตราภาษีที่เก็บจากความมั่งคั่งของบุคคล นั่นคือผู้มีรายได้มาก ต้องเสียภาษี
มาก ตามขั้นของเงินได้และอัตราภาษีตั้งแต่ร้อยละ 5 ถึงร้อยละ 37

4. ภาษีเงินได้นิติบุคคล

การจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลนั้นเป็นไปตามบทบัญญัติใน ป.ร.ฎ. มาตรา 65 - 76 ทวิ ซึ่งหลักการในการจัดเก็บภาษีเงินได้จากบริษัท และ ห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลนั้น อาจสามารถแยกแยะรายละเอียดได้ดังนี้

ก. ผู้มีหน้าที่ต้องเสียภาษี

บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล จะต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล จากกำไรสุทธิที่คำนวณได้ ตามบทบัญญัติมาตรา 65 แห่ง ป.ร.ฎ. โดย มาตรา 39 ได้ให้นิยามของ "บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล" ว่าหมายถึง บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลทั้งที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายไทย ไม่ว่าจะมีส่วนของ คนไทยหรือต่างด้าว ตามหลักของสถานที่จดทะเบียน (place of incorporation) หรือที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศและให้หมาย- ความรวมถึง

(1) กิจการซึ่งดำเนินการเป็นการค้าหรือหากำไร โดยรัฐบาล ต่างประเทศองค์การของรัฐบาลต่างประเทศ หรือนิติบุคคลอื่นที่ตั้งขึ้นตาม กฎหมายของต่างประเทศซึ่งอาจสรุปได้ว่า นิติบุคคล หรือหน่วยงานของรัฐ หรือเอกชนใด ๆ ที่ดำเนินการเป็นทางการค้าหรือหากำไร

(2) กิจการร่วมค้า ซึ่งหมายถึงกิจการที่ดำเนินการร่วมกันเป็น การค้าหรือหากำไรระหว่าง (i) บริษัทกับบริษัท หรือ (ii) บริษัทกับห้าง หุ้นส่วนนิติบุคคล หรือ (iii) ห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลด้วยกัน หรือ (iv) บริษัทและหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลกับบุคคลธรรมดา คณะบุคคลที่มีชื่อนิติบุคคล หรือห้างหุ้นส่วนสามัญ

หรือกล่าวโดยย่อกิจการร่วมค้า จะต้องเป็นการเข้าร่วมกันเพื่อ
 ดำเนินกิจการระหว่างนิติบุคคลกับนิติบุคคลด้วยกัน หรือกับบุคคลธรรมดา
 ห้างหุ้นส่วนหรือคณะบุคคลที่มีชื่อเป็นนิติบุคคลก็ได้ โดยทั่วไปแล้วกิจการร่วมค้า
 (joint venture) มักมีความมุ่งหมายเพื่อประกอบกิจกรรมใดกิจกรรมหนึ่ง
 ร่วมกันสำหรับโครงการหนึ่ง และจะเลิกกันเมื่อโครงการนั้นสำเร็จหรือสิ้น
 สุดลง เช่น ในงานรับเหมาก่อสร้างขนาดใหญ่ ซึ่งแต่ละฝ่ายจะมีความชำนาญ
 ที่แตกต่างกัน ซึ่งผู้ประกอบการจะมาร่วมกันดำเนินกิจการหนึ่งเป็นต้น และ
 แบ่งปันผลกำไรกันเมื่อกิจการนั้นสิ้นสุดลง ซึ่งให้ถือเป็น "บริษัทหรือห้างหุ้น
 ส่วนนิติบุคคล" เพื่อประโยชน์ทางภาษีอากร อย่างไรก็ตาม ก็ได้บัญญัติรับ
 รองฐานะของกิจการร่วมค้าว่าเป็นห้างหุ้นส่วนสามัญไม่จดทะเบียนแต่อย่างใด
 เพียงแต่มีคำพิพากษาฎีกาหนึ่งได้ตัดสินว่า กิจการร่วมค้านั้นเป็น ห้างหุ้นส่วน
 สามัญไม่จดทะเบียน* ซึ่งในหมู่ผู้ศึกษากฎหมายเองก็ยังมีความเห็นขัดแย้งกัน
 อยู่และยังไม่เป็นที่ยุติ เนื่องจากวิทยานิพนธ์นี้ ผู้เขียนจะได้กล่าวถึงประเด็น
 ทางกฎหมายภาษีอากร โดยเฉพาะ จึงถือว่ากิจการร่วมค้า ถือเป็น "บริษัท
 หรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล" ตามที่บัญญัติเอาไว้โดยเฉพาะ

(3) มุลงานหรือสมาคมที่ประกอบกิจการมีรายได้ แต่ไม่รวมถึง
 มุลงานหรือสมาคม เพื่อการสาธารณกุศล ตามที่รัฐมนตรีว่าการกระทรวงการ
 คลังประกาศกำหนดตามมาตรา 47 (7)(ข)

(4) นิติบุคคลที่อธิบดีกำหนดโดยอนุมัติรัฐมนตรี และประกาศ
 ในราชกิจจานุเบกษา ซึ่งยังไม่เคยมีประกาศดังกล่าวเพราะเหตุที่ยังไม่มีนิติ
 บุคคลอื่นใดที่ไม่อยู่ในขอบข่ายของนิติบุคคลทั้ง 3 ประเภทข้างต้นนั้นเอง กรณี
 (4) นี้จึงเป็นการบัญญัติเอาไว้เพื่อภายหลังเท่านั้น

* คำพิพากษาฎีกาที่ 3948/2531 ระหว่างนายวิจิต ศิริโสภณวรรณ
 โจทก์ บริษัทอิตาเลียน ดีเวลลอปเม้นต์คอร์ปอเรชั่น จำกัด กับพวกจำเลย

ข้อพิจารณาประการถัดมาก็คือ บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ใดบ้างที่ต้องเสียภาษีไทย ซึ่งมาตรา 66 แห่ง ประญ. ได้บัญญัติว่า บริษัทหรือ ห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายไทย ต้องเสียภาษีเงินได้ จาก การประกอบกิจการไม่ว่าจะประกอบกิจการที่ใด ๆ ในโลก หรือที่เรียกว่า เป็นการจัดเก็บภาษีอากรตามหลัก World Wide Income และบริษัทหรือ ห้างหุ้นส่วนที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศและกระทำการกิจการในประเทศ ไทยให้เสียภาษีสำหรับกำไรสุทธิที่คำนวณได้จากกิจการ หรือเนื่องจากกิจการ ที่ได้กระทำในประเทศไทย สำหรับวิธีการคำนวณหากกำไรสุทธินั้นจะเป็นไป ตาม วิธีการในมาตรา 65 ทวิและ 65 ตรี แห่ง ประญ.

ข. ฐานการจัดเก็บภาษีและการคำนวณภาษี

1. การเก็บภาษีจากฐานกำไรสุทธิ

วิธีการคำนวณรายได้รายจ่ายเพื่อประโยชน์ในการคำนวณกำไรสุทธิ เพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลนั้น มาตรา 65 วรรคสอง แห่ง ประญ. ประกอบ กับคำสั่งกรมสรรพากรที่ ทป. 1/2528* กำหนดให้บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติ บุคคลคำนวณรายได้และรายจ่าย เพื่อเสียภาษีอากรตามหลักของเกณฑ์ ฟังรับ ฟังจ่าย หรือเกณฑ์สิทธินั้นคือ ให้นำรายได้ที่เกิดขึ้นในรอบระยะเวลาบัญชีใด แม้ว่าจะยังไม่ได้รับชำระในรอบระยะเวลาบัญชีนั้น มารวมคำนวณเป็นราย ได้ในรอบระยะเวลาบัญชีนั้นและให้นำรายจ่ายทั้งสิ้นที่เกี่ยวกับรายได้นั้น แม้จะ ยังมิได้จ่ายในรอบระยะเวลาบัญชีนั้นมารวมคำนวณเป็นรายจ่ายของรอบระยะเวลา บัญชีนั้น ซึ่งจะเห็นได้ว่าแตกต่างกับหลักการจัดเก็บภาษีเงินได้ บุคคลธรรมดาโดยสิ้นเชิง กล่าวคือ ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดานั้นจัดเก็บตาม

*ดูรายละเอียดในภาคผนวก ข. ท้ายวิทยานิพนธ์นี้

เกณฑ์เงินสด(cash basis)นั้นคือต้องเป็นสิ่งที่ผู้มีเงินได้ได้รับมาแล้วจริง ๆ มิใช่เป็นเพียงการคาดหมายว่าจะได้รับเท่านั้น

สำหรับวิธีการคำนวณรายได้ รายจ่าย เพื่อประโยชน์ในการเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลนั้น เป็นไปตามบทบัญญัติมาตรา 65 ทวิ และ 65 ตรี แห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งจะกำหนดรายละเอียดเช่น การคำนวณเงินตราต่างประเทศนั้น จะใช้อัตราใด ค่าใช้จ่ายรายการใดบ้างที่กฎหมาย ห้ามมิให้หักเป็นรายจ่าย ในทางภาษีอากร เป็นต้น

วิธีการคำนวณกำไรสุทธินั้นคือนำรายได้ของกิจการหักด้วยรายจ่าย จำเป็น และสมควร และถ้ามีกำไรสุทธิก็ต้องนำไปเสียภาษีเงินได้อัตรา ร้อยละ 30 ของกำไรสุทธิ

2. การเก็บภาษีจากฐานยอดเงินได้พึงประเมิน

ตามนัยมาตรา 67 แห่ง ประมวลรัษฎากร ได้กำหนดจัดเก็บภาษีจากบริษัทหรือ ห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศ และกระทำการ ขนส่งผ่านประเทศต่าง ๆ รวมทั้งประเทศไทยให้จัดเก็บภาษีเงินได้ โดยคำนวณจากฐานยอดเงินได้พึงประเมิน ดังนี้

1. กรณีรับขนคนโดยสาร ให้เสียภาษีในอัตราร้อยละ 3 ของค่าโดยสาร ค่าธรรมเนียม และประโยชน์อื่นใดที่เรียกเก็บในประเทศไทย ก่อนหักรายจ่ายใด ๆ เนื่องจากการรับขนคนโดยสารนั้น

2. กรณีรับขนของ ให้เสียภาษีในอัตราร้อยละ 3 ของค่าระวางค่า ธรรมเนียม และประโยชน์อื่นใด ที่เรียกเก็บไม่ว่าในหรือนอกประเทศก่อนหัก

รายจ่ายใดๆ เนื่องในการรับขนของจากประเทศไทย

จะเห็นได้ว่า ความแตกต่างของภาษีอากรจากการรับขนคนโดยสารกับการรับขนของระหว่างประเทศนั้นอยู่ที่ถ้าเป็นการรับขนคนโดยสารแล้วฐานรายได้พึงประเมินที่จะต้องนำมาเสียภาษีนั้นจะยึดถือสถานที่จัดเก็บเป็นสำคัญ นั่นคือบรรดาค่าโดยสาร ฯลฯ นั้นเรียกเก็บในประเทศไทยหรือไม่ ส่วนกรณีการรับขนของนั้น จะพิจารณาว่ามีการรับขนของจากประเทศไทยหรือไม่ สถานที่เรียกเก็บค่าระวาง ฯลฯ จึงไม่เป็นสาระสำคัญ

3. การเก็บภาษีจากฐานยอดรายรับ

ตามบทบัญญัติมาตรา 71 (1) แห่ง ปรฎ. นั้น เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจประเมินภาษีในอัตราร้อยละ 5 ของยอดรายรับก่อนหักรายจ่ายใด ๆ ของรอบระยะเวลาบัญชีได้แล้วแต่อย่างใดจะมากกว่า ในกรณีที่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลไม่ยื่นรายการที่จำเป็นต้องใช้ในการคำนวณภาษี หรือไม่จัดทำบัญชี หรือทำไม่ครบตามที่กำหนดไว้ หรือไม่นำบัญชี เอกสาร หรือหลักฐานมาให้เจ้าพนักงานทำการตรวจสอบได้ส่วน ซึ่งหากไม่ปรากฏยอดรายรับดังกล่าว เจ้าพนักงานประเมินก็มีอำนาจประเมินโดยอาศัยการเทียบเคียงกับยอดรายรับในรอบระยะเวลาบัญชีก่อน ๆ และถ้าไม่ปรากฏยอดรายรับในรอบระยะเวลาบัญชีก่อน เจ้าพนักงานประเมินจะมีอำนาจประเมินตามที่เห็นสมควร

4. การจัดเก็บโดยการหักภาษี ณ ที่จ่าย

ตามบัญญัติมาตรา 70 แห่งปรฎ. นั้น ได้กำหนดให้ บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศโดยมิได้ประกอบกิจการใน

ประเทศไทยแต่ได้รับเงินได้พึงประเมินที่จ่ายจากหรือในประเทศไทย ที่เป็น
 ค่าจ้างทำของ (มาตรา 40(2)) ค่าแห่งกู้ดวิลล์ หรือชื่อเสียง (goodwill)
 ค่าลิขสิทธิ์ หรือลิขสิทธิ์อย่างอื่น อันมีลักษณะทำนองเดียวกัน (มาตรา 40
 (3)) เงินได้ที่เป็นดอกเบี้ยพันธบัตร ดอกเบี้ยเงินฝาก ฯลฯ เงินปันผลส่วน
 แบ่งกำไร เงินโบนัสที่จ่ายให้แก่ผู้ถือหุ้นหรือผู้เป็นหุ้นส่วน ผลประโยชน์จาก
 การที่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลควบเข้ากันหรือรับช่วงกัน หรือเลิกกันซึ่ง
 ตีราคาเงินได้เกินกว่าที่ลงทุน และผลประโยชน์ที่ได้จากการโอนหุ้น หุ้นกู้
 พันธบัตร (มาตรา 40(4)(ก)-(ข)) เงินได้ที่เป็นเงินหรือผลประโยชน์ที่ได้
 จากการเช่าทรัพย์สิน (มาตรา 40 (5)((ก)-(ค)) และเงินได้จากวิชา
 ชีพอิสระได้แก่กฎหมาย การประกอบโรคศิลป์ วิศวกรรม ฯลฯ (มาตรา 40
 (6)) โดยกฎหมายกำหนดให้บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลต่างประเทศ-
 ดังกล่าวเสียภาษีไทย และกำหนดให้เป็นหน้าที่ของผู้จ่ายเงินได้พึงประเมิน
 ดังกล่าวเป็นผู้หักภาษี ณ ที่จ่าย ตามอัตราที่กำหนดไว้ภายในกำหนดเวลา 7
 วัน นับแต่วันสิ้นเดือนของเดือนที่จ่ายเงินได้นั้น ๆ มีข้อสังเกตว่าผู้จ่ายเงิน
 ไปได้จะเป็นบุคคลธรรมดา คณะบุคคล ห้างหุ้นส่วนสามัญมิใช่นิติบุคคล หรือจะ
 เป็นบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลก็ได้

สำหรับอัตรากำไรเงินได้หัก ณ ที่จ่ายนั้น เป็นไปตามบัญชีอัตรากำไร
 เงินได้ด้วย ประมวล. นั่นคือ อัตรากำไรเงินได้หัก ณ ที่จ่ายสำหรับเงินได้ที่เป็น
 เงินได้ปันผล หรือส่วนแบ่งกำไร ซึ่งเป็นเงินได้ตามมาตรา 40(4)(ข) เท่า
 กับ 10 % สำหรับเงินได้ประเภทอื่น ๆ นอกเหนือจากนี้ต้องถูกหักภาษี ณ ที่
 จ่าย ในอัตรา 15 % โดยกฎหมายไม่อนุญาตให้หักค่าใช้จ่ายใด ๆ ทั้งสิ้น ทั้ง
 นี้เป็นไปตามพระราชกำหนดแก้ไขเพิ่มเติม ประมวล. ฉบับที่ 16 พ.ศ. 2534
 และในส่วนที่เกี่ยวกับการหักภาษี ณ ที่จ่าย ตามมาตรา 70 นี้ให้บังคับตั้งต้
 วันที่ 1 มกราคม 2535 เป็นต้นไป

การแก้ไขบทบัญญัติมาตรา 70 พร้อมทั้งอัตราภาษีดังกล่าวเพื่อตัดปัญหา
 ข้อถกเถียงในเรื่องของประเภทเงินได้ ซึ่งเดิมกำหนดค่าใช้จ่ายที่กฎหมาย
 ยินยอมให้หักเอาไว้ต่างกัน เช่นเงินได้ที่เป็นค่าสิทธิตามมาตรา 40 (3) นั้น
 จะต้องถูกหักภาษี ณ ที่จ่าย ในอัตราร้อยละ 25 โดยไม่ยอมให้มีการหักค่า
 ใช้จ่ายใด ๆ ทั้งสิ้น แต่ค่าเป็นเงินค่าวิชาชีพอิสระแล้ว กฎหมายยอมให้หักค่า
 ใช้จ่ายได้เป็นการเหมาร้อยละ 40 เงินได้สุทธินำไปคำนวณเสียภาษีใน
 อัตราร้อยละ 25 ซึ่งอัตราภาษีที่แท้จริงสำหรับเงินได้ค่าวิชาชีพอิสระ จะเท่า
 กับร้อยละ 15 นั้นเอง ซึ่งมีข้อถกเถียงกันตลอดมาสำหรับเงินได้บางอย่างที่มี
 ความกำกวมว่าจะเป็นค่าสิทธิ หรือเป็นเงินได้ค่าวิชาชีพอิสระ ซึ่งกรมสร
 พากรก็มักจะเก็บภาษีให้ได้มากที่สุด ในขณะที่ผู้เสียภาษี หรือผู้มีหน้าที่หักภาษี
 ณ ที่จ่าย ก็พยายามที่จะโต้แย้งเพื่อให้ตนเสียภาษีน้อยที่สุด การกำหนดอัตรา
 เท่าเทียมกันคือ 15% จึงเป็นการขจัดข้อถกเถียงดังกล่าว เพราะไม่ว่าจะถือ
 เป็นเงินได้ประเภทใด ก็จะต้องเสียภาษีในอัตราที่เท่ากัน ส่วนภาษีเงินได้
 สำหรับเงินปันผลหรือส่วนแบ่งกำไรนั้น กำหนดไว้ในอัตราต่ำเพื่อเป็น
 การบรรเทาภาระความซ้ำซ้อนลงไป เนื่องจากเป็นเงินได้ที่จ่ายหลังจากที่ผู้
 จ่ายเงินได้เสียภาษี สำหรับเงินได้นั้น ๆ ในอัตราร้อยละ 30 ของกำไร
 สุทธิมาแล้ว ซึ่งจะเห็นได้ว่า ในที่สุดแล้วจะเท่ากับอัตราภาษีที่แท้จริง
 (effective rate) ร้อยละ 37 (กำไรสุทธิ 100 - ภาษี 30 = 70 X
 $10/100 = 7$) ซึ่งเท่ากับอัตราสูงสุดของบุคคลธรรมดาตนเอง อย่างไรก็ตาม
 ข้อถกเถียงในเรื่องนี้ยังมีอยู่ต่อไป หากผู้รับเงินได้อยู่ในประเทศที่มีอนุ
 สัตถุญาเพื่อการหลีกเลี่ยงการเก็บภาษีซ้อนกับประเทศไทย เพราะเงินได้แต่ละ
 ประเภทอาจถูกจัดเก็บภาษีในอัตราที่แตกต่างกัน หรือบางประเภทอาจได้รับ
 ยกเว้นการเก็บภาษีก็ได้

อย่างไรก็ตาม มีข้อควรสังเกตว่าการแก้ไข บทมาตรา 70 นี้ ทำให้
 เงินได้ที่เป็นดอกเบี้ยที่จ่ายให้แก่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ซึ่งประกอบ

กิจการธนาคาร กิจการประกันภัย หรือกิจการอย่างอื่นในตนเองเดียวกัน ซึ่งเดิมอัตราภาษีเท่ากับร้อยละ 10 นั้น เพิ่มสูงขึ้นเป็นร้อยละ 15 ซึ่งทำให้ผู้กู้เงินจากต่างประเทศอาจต้องรับภาระมากขึ้นโดยเฉพาะ ในกรณีที่ผู้กู้ต้องรับผิดชอบค่าภาษีหัก ณ ที่จ่ายนั้นซึ่งผู้กู้อาจเลือกไปกู้เงินจากธนาคาร หรือบริษัทประกันภัยซึ่งอยู่ในประเทศ ที่มีอนุสัญญาซ้อนกับไทย ซึ่งโดยทั่วไปจะลดอัตราภาษี ณ ที่จ่ายเหลือ ร้อยละ 10 (หรือต่ำกว่า)

สำหรับเงินได้ตามมาตรา 70 นี้ อาจได้รับยกเว้น หรือลดหย่อนภาษี หากเป็นการจ่ายให้กับบริษัท หรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่อยู่ในประเทศที่มีอนุสัญญาเพื่อการยกเว้นภาษีซ้อนกับไทย ซึ่งจะต้องพิจารณาตามประเภทของเงินได้เป็นรายอนุสัญญาไป

5. ภาษีที่เรียกเก็บจากการจำหน่ายเงินกำไร

บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลต่างประเทศ ซึ่งประกอบกิจการในประเทศไทยตามมาตรา 66 วรรคสอง หรือ ที่มีลูกจ้าง หรือผู้ทำการแทนหรือผู้ทำการติดต่อในการประกอบในประเทศไทย ซึ่งเป็นเหตุให้ได้รับเงินหรือผลกำไรในประเทศไทย ให้ถือว่าบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลนั้นประกอบกิจการในประเทศไทย และมีหน้าที่ต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลในอัตราร้อยละ 30 ของกำไรสุทธิ และหากบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลดังกล่าว จำหน่ายเงินกำไร หรือเงินประเภทอื่นใดที่กั้นไว้จากกำไร หรือที่ถือว่าเป็นเงินกำไร ออกไปจากประเทศไทย ให้เสียภาษีเงินได้ โดยหักจากเงินกำไรที่จำหน่ายในอัตราร้อยละ 10 ทั้งนี้ เป็นไปตามบทบัญญัติมาตรา 70 ทวิ ซึ่งอัตราร้อยละ 10 นี้เริ่มมีผลบังคับตั้งแต่วันที่ 1 มกราคม 2535 เป็นต้นไป โดยลดอัตราเดิมคือร้อยละ 20 เพื่อให้สอดคล้องกับภาษีหัก ณ ที่จ่าย สำหรับเงิน

ปันผล หรือส่วนแบ่งกำไรที่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลต่างประเทศ ที่มีได้ ประกอบกิจการในประเทศไทยตามมาตรา 70 เพราะโดยแท้จริงแล้วเป็นการจ่ายเงินในลักษณะคล้ายคลึงกัน ดังนั้นอัตราภาษีเงินได้ในระดับบริษัทและในระดับผู้ถือหุ้น จะมีจำนวนเท่ากับ 37% ซึ่งเท่ากับอัตราสูงสุดของภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา

5. ภาษีมูลค่าเพิ่ม และภาษีธุรกิจเฉพาะ

บทบัญญัติในเรื่องภาษีมูลค่าเพิ่ม และภาษีธุรกิจเฉพาะนั้น นำมาใช้แทนบทบัญญัติเรื่องภาษีการค้า อันเป็นภาษีที่เรียกเก็บจากการขาย หรือ การให้บริการของผู้ประกอบการค้า ซึ่งตามระบบภาษีการค้าเดิมนั้น จะเก็บภาษีจากผู้ผลิต ผู้นำเข้า ผู้ให้บริการ เป็นหลัก ดังนั้นการซื้อมาและขายไป จึงไม่ต้องเสียภาษีการค้าซึ่งผู้ประกอบการค้าจะถือว่าภาษีที่ตนเสียไปทั้งสิ้น เป็นต้นทุนค่าสินค้าหรือบริการและรวมไปกับค่าสินค้าหรือบริการนั้น ๆ

โดยที่ องค์กรของราชการที่เกี่ยวข้อง คือ กระทรวงการคลังและ กรมสรรพากรได้พบว่า มีความยุ่งยากในการจัดเก็บภาษีการค้าเป็นอย่างมาก อันเนื่องจากความแตกต่างของอัตราภาษีสำหรับสินค้าต่างชนิด หรือ บริการต่างประเภทกันซึ่งทำให้มีข้อถกเถียงกันกับผู้ประกอบการค้าตลอดมา กอปรกับมีการหลบเลี่ยงภาษีการค้าในรูปแบบต่างๆ เช่น การแยกบริษัทเป็นผู้ผลิตกับผู้จำหน่าย เป็นต้น ทำให้รัฐไม่อาจจัดเก็บภาษีได้อย่างเต็มเม็ดเต็มหน่วย และพบว่า มีผู้อยู่นอกระบบภาษีการค้าอีกเป็นจำนวนมาก ทำให้เกิดความไม่เป็นธรรมในหมู่ผู้เสียภาษีด้วยกันเอง

องค์กรดังกล่าวจึงได้ผลักดัน ให้มีการเอาระบบภาษี มูลค่าเพิ่ม (value added tax "VAT") ขึ้นมาใช้แทนระบบภาษีการค้าเดิม และใช้

บทบัญญัติภาษีธุรกิจเฉพาะ ซึ่งยังมีสถานะคล้ายภาษีการค้าเดิมมาใช้กับธุรกิจบางประเภท โดยออกเป็น พรบ. แก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร ฉบับที่ 30 พ.ศ. 2534 ซึ่งมีผลใช้บังคับตั้งแต่วันที่ 22 พฤศจิกายน 2534 และในส่วนการเสียภาษี ให้ใช้บังคับตั้งแต่วันที่ 1 มกราคม 2535 เป็นต้นไปนั้น ถือเป็นการปฏิวัติระบบภาษีที่เรียกเก็บจากการขายโดยแท้

ตามระบบภาษีมูลค่าเพิ่มนั้น จะจัดเก็บจากทุกทอดที่มีการขาย หรือการให้บริการโดยผู้ประกอบการที่จดทะเบียน โดยเป็นการจัดเก็บภาษีจากมูลค่าของสินค้าหรือบริการที่เพิ่มขึ้น (value added) และผู้มีหน้าที่เสียภาษีที่แท้จริงคือ ผู้บริโภค โดยผู้ประกอบการมีหน้าที่เรียกเก็บภาษี ในอัตราร้อยละ 7 ของมูลค่าทั้งสิ้นของการขายหรือบริการ หรือเรียกว่าเป็น "ภาษีขาย" (output taxes) และนำส่งภาษีให้แก่กรมสรรพากรเป็นจำนวนสุทธิหลังจากหักภาษีมูลค่าเพิ่มที่ตนถูกผู้ประกอบการรายอื่นเรียกเก็บไป ที่เรียกว่า "ภาษีซื้อ" (input taxes) หากพบว่ามีการเสียภาษีขายเกินกว่าภาษีซื้อ ก็สามารถขอคืน หรือนำไปหักออกจากภาษีขายที่ต้องชำระในรายเดือนถัดไปได้

อย่างไรก็ตาม มีผู้ประกอบการบางประเภท ที่กฎหมาย กำหนดให้เสียภาษีมูลค่าเพิ่มอัตรา 0 นั่นคือผู้ส่งออก ซึ่งผู้เสียอัตราภาษี 0 จะได้รับประโยชน์จากระบบภาษีมูลค่าเพิ่มอย่างยิ่ง เนื่องจากสามารถขอคืนภาษีซื้ออัตราร้อยละ 7 ซึ่งตนชำระให้แก่ผู้ประกอบการอื่น หรือชำระในตอนนำเข้าได้ทั้งสิ้น หากเป็นภาษีซื้อที่เกี่ยวข้องกับกิจการ กับผู้ประกอบการรายย่อยซึ่งมีรายรับปีละ 600,000 บาท แต่ไม่เกิน 1,200,000 บาท สามารถเลือกเข้าระบบเพื่อเสียภาษี 7 % โดยเรียกเก็บจากผู้บริโภค หรือเลือกเสียภาษีจากยอดรายรับในอัตรา 1.5% แต่ไม่มีสิทธิเรียกเก็บภาษีจากผู้บริโภคก็ได้

อนึ่ง ผู้ประกอบการที่มีรายรับไม่ถึง 600,000 บาทต่อปี ได้รับยกเว้นไม่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม นอกจากนี้ยังมีกิจการบางอย่างที่ไม่อยู่ในระบบภาษีมูลค่าเพิ่ม เช่น การค้าพืชผลทางการเกษตร กิจการโรงพยาบาล สถานศึกษา ฯลฯ เป็นต้น ซึ่งผู้ประกอบการที่ไม่อยู่ในระบบภาษีมูลค่าเพิ่มนี้ จะไม่สามารถนำภาษีที่ตนจ่ายให้แก่ผู้ประกอบการรายอื่น มาเป็นภาษีซื้อเพื่อการเครดิตหรือขอคืนได้ แต่สามารถนำไปหักเป็นรายจ่ายของกิจการได้เช่นเดียวกับภาษีการค้า

ส่วนภาษีธุรกิจเฉพาะนั้น เป็นภาษีที่เรียกเก็บจากผู้ประกอบการบางประเภทที่กฎหมายไม่มีนโยบายที่จะจัดเก็บจากมูลค่าที่เพิ่มขึ้น แต่ต้องการจัดเก็บจากธุรกรรมที่มีการบริโภค (ขายหรือให้บริการ) อันได้แก่ กิจการธนาคาร การขายอสังหาริมทรัพย์ เป็นทางค้าหรือหากำไรกิจการประกันภัย กิจการโรงรับจำนำ การค้าหลักทรัพย์ในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย เป็นต้น ซึ่งจะต้องเสียภาษีธุรกิจเฉพาะและภาษีบำรุงท้องที่ เทศบาล สุขาภิบาล ในอัตรา 3.3% ของยอดรายรับทั้งสิ้น ซึ่งเป็นระบบที่เหมือนกันกับระบบภาษีการค้าเดิมนั่นเอง

ศูนย์วิทยทรัพยากร
จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย