

### บทที่ 3

## แนวคิดในการกำหนดหน่วยภาษีและการจัดเก็บภาษีหักเหส่วนสามัญและคณะบุคคลที่ไม่ใช่นิติบุคคลตามประมวลรัษฎากร

### 3.1 แนวคิดในการกำหนดหน่วยภาษีเงินได้ตามประมวลรัษฎากร

จากการประกาศใช้กฎหมายภาษีอากรในสวนการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ตั้งแต่ปี พ.ศ. 2475 กฎหมาย 2 ฉบับที่ทำการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา คือ พระราชบัญญัติ ภาษีเงินเดือน พ.ศ. 2475 ซึ่งเป็นการจัดเก็บจากค่าแรงงานเพียงอย่างเดียวและมีผลบังคับใช้เพียง ปีเดียว หลังจากนั้นต่อมาได้มีการประกาศใช้พระราชบัญญัติ ภาษีเงินได้ พ.ศ. 2475 ตอนปลายปี โดยมีผลบังคับใช้ตั้งแต่วันที่ 1 เมษายน พ.ศ. 2476 อันเป็นการยกเลิกภาษีเงินเดือนฉบับเดิม ซึ่ง พระราชบัญญัติภาษีเงินได้ดังกล่าวได้เพิ่มบทบัญญัติในการขยายฐานในการจัดเก็บภาษีกว้าง กว่าเดิมโดยเพิ่มเงินได้อีก 4 ประเภท นอกจากเงินเดือนรวมเป็น 5 ประเภทคือ<sup>1</sup>

1. ค่าจ้างแรงงาน ประกอบด้วย เงินเดือน เบี้ยหวัด บำเหน็จ บำนาญ
2. ดอกเบี้ยต่าง ๆ เช่น ดอกเบี้ยเงินกู้ยืม จำน่า จำนองและเงินปันผลต่าง ๆ
3. เงินปี เช่น เงินปีจากพระบรมวงศานุวงศ์ เงินที่ได้รับมาจากทรัสต์
4. เงินที่ได้จากวิชาชีพอิสระ
5. เงินที่ได้จากการให้เช่าอสังหาริมทรัพย์ รวมทั้ง การให้เช่าแพด้วย

จากนั้นต่อมาได้มีการประกาศใช้ประมวลรัษฎากรปี พ.ศ. 2481 โดยเริ่มบังคับ ใช้เมื่อวันที่ 1 เมษายน พ.ศ. 2482 และเป็นการยกเลิกพระราชบัญญัติภาษีเงินได้ พ.ศ. 2475 แต่ อย่างไรก็ดีตาม รากฐานและโครงสร้างภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาก็ยังคงมาจาก พระราชบัญญัติ ภาษีเงินได้ พ.ศ. 2475 โดยบุคคลที่อยู่ในประเทศสยามทุกคนรวมทั้งผู้ที่ไม่อยู่ในประเทศสยาม หากมีเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 จากประเทศสยามก็ต้องเสียภาษีเงินได้ให้แก่รัฐ

---

<sup>1</sup> สนั่น เกตุทัต, “วิวัฒนาการในการจัดเก็บภาษีเงินได้ของไทย”, สรรพากรศาสตร์ 30 (พฤศจิกายน - ธันวาคม, 2526) : 34.

นับตั้งแต่ประมวลกฎหมายเริ่มใช้บังคับตั้งแต่ปี พ.ศ. 2482 ซึ่งในขณะนั้น บทบัญญัติมาตรา 56 แห่งประมวลกฎหมาย กำหนดให้เก็บภาษีจากบุคคลแต่ละคนที่มีเงินได้แม้ว่าจะรวมตัวกันจัดตั้งเป็นห้างหุ้นส่วนสามัญไม่จดทะเบียนก็ต้องแยกกันเสียภาษีเป็นรายคนตามสัดส่วนผลกำไรที่ได้รับและถัดมาในปี พ.ศ. 2483 โดยพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลกฎหมาย (ฉบับที่ 2) พ.ศ. 2483 ได้มีการขยายความในมาตรา 56 ให้จัดเก็บภาษีจากผู้ตายก่อนถึงกำหนดเวลายื่นรายการเงินได้ โดยกำหนดให้ผู้จัดการมรดกหรือทายาทหรือผู้ครอบครองทรัพย์สินมรดกแล้วแต่กรณีมีหน้าที่ในการยื่นแบบแสดงรายการและเสียภาษีเงินได้แทน

นอกจากนี้ ในปี พ.ศ. 2496 กฎหมายได้มีการเปลี่ยนแปลงวิธีการจัดเก็บภาษีอากรตามมาตรา 56 โดยพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลกฎหมาย (ฉบับที่ 10) พ.ศ. 2496 โดยกำหนดให้มีการจัดเก็บภาษีห้างหุ้นส่วนสามัญและคณะบุคคลที่ไม่ใช่นิติบุคคลในนามหน่วยภาษีหน่วยหนึ่งทั้ง ๆ ที่ไม่มีสถานะบุคคลในเชิงกฎหมาย ขณะที่แต่เดิมก่อนที่จะมีการแก้ไขกฎหมายในปี พ.ศ. 2496 ดังกล่าว หากมีการรวมกลุ่มในรูปแบบห้างหุ้นส่วนสามัญและคณะบุคคลที่ไม่ใช่นิติบุคคลกฎหมายจะกำหนดให้มีการจัดเก็บภาษีจากบุคคลผู้เป็นหุ้นส่วนตามส่วนแบ่งกำไรที่ผู้เป็นหุ้นส่วนแต่ละคนได้รับจากห้างหุ้นส่วน ซึ่งแนวคิดในการเปลี่ยนแปลงวิธีการจัดเก็บภาษีของรูปแบบดังกล่าวผู้เขียนจะได้กล่าวต่อไปในหัวข้อที่ 3.1.1.2.3 นอกจากนี้ ในปีเดียวกัน ได้มีการเพิ่มความในวรรค 2 ของมาตรา 57 ทวิ ขึ้นใหม่โดยพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลกฎหมาย (ฉบับที่ 10) พ.ศ. 2496 ซึ่งเป็นการขยายฐานการจัดเก็บภาษีจากกองมรดกของผู้ตายที่ยังไม่ได้แบ่ง ทั้ง ๆ ที่กองมรดกไม่ได้มีสถานะเชิงบุคคลในทางกฎหมายแต่ประมวลกฎหมายกลับกำหนดให้เป็นหน่วยภาษีอีกหน่วยหนึ่ง รวมทั้งในปีเดียวกันนี้ก็ได้มีการแก้ไขเพิ่มเติมบทบัญญัติมาตรา 75 ขึ้นมาใหม่กล่าวคือ มาตรา 75 ได้บัญญัติให้บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีผู้ถือหุ้นเกินกว่าร้อยละ 50 ของทุนทั้งหมดหรือมีบุคคลในครอบครัวถือหุ้นหรือเป็นหุ้นส่วนเกินกว่าร้อยละ 50 ซึ่งทั้งสองกรณีนี้ กฎหมายกำหนดให้เสียภาษีเป็นหน่วยหนึ่งโดยไม่มีการแยกเก็บเป็นรายบุคคล อีกทั้งกำหนดให้ต้องเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาแทน แต่อย่างไรก็ตามมาตรา 75 นี้ได้ถูกยกเลิกโดยพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลกฎหมาย (ฉบับที่ 26) พ.ศ. 2525

ฉะนั้นในปัจจุบัน กรณีบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีผู้ถือหุ้นเกินกว่าร้อยละ 50% หรือมีบุคคลในครอบครัวถือหุ้นรวมกันเกินกว่า 50% ก็ไม่ต้องเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาอีกต่อไป แต่ประมวลกฎหมายกำหนดให้เสียภาษีเงินได้นิติบุคคลแทนเช่นเดียวกันกับกรณี

ของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลอื่นทั่วไป จากความเป็นมาในการกำหนดหน่วยภาษีตามประมวลรัษฎากร ในปัจจุบันจึงสามารถสรุปได้ว่า ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาเป็นการจัดเก็บจาก

- (1) บุคคลธรรมดาคนเดียว
- (2) บุคคลธรรมดาหลายคนที่ยุบรวมกันเข้าเป็นห้างหุ้นส่วนสามัญไม่จดทะเบียน
- (3) บุคคลธรรมดาหลายคนที่ยุบรวมกันเข้าเป็นคณะบุคคลที่ไม่ใช่นิติบุคคล
- (4) บุคคลธรรมดาที่ถึงแก่ความตายก่อนถึงกำหนดเวลายื่นรายการเงินได้และ
- (5) กองมรดกที่ยังไม่ได้แบ่ง

ทำให้เห็นได้ว่าการกำหนดตัวผู้มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาตามประมวลรัษฎากรจะไม่คำนึงว่าหน่วยภาษีดังกล่าวจะมีสถานะเชิงบุคคลตามกฎหมายแพ่งและพาณิชย์หรือไม่ หากแต่จะพิจารณาถึงหน่วยภาษีที่ก่อให้เกิดเงินได้ขึ้นแม้ว่าจะไม่มีสถานะเชิงบุคคลในทางกฎหมายก็ตาม การกำหนดหน่วยภาษีนับจากที่ได้มีการประกาศใช้ประมวลรัษฎากรตั้งแต่ปี พ.ศ. 2482 เป็นต้นมา จึงเป็นเพียงเพื่อประโยชน์ในการจัดเก็บภาษีและขยายฐานภาษีโดยอาศัยหลักความแน่นอน (Certainty) ตามหลักการภาษีอากรในการกำหนดตัวผู้มีหน้าที่ชำระภาษีให้แก่รัฐเป็นข้อพิจารณาหลัก

แต่อย่างไรก็ดี วิทยานิพนธ์ฉบับนี้ ผู้เขียนประสงค์ที่จะวิเคราะห์ถึงการกำหนดหน่วยภาษีห้างหุ้นส่วนสามัญและคณะบุคคลที่ไม่ใช่นิติบุคคลเท่านั้น สำหรับหน่วยภาษีกิจการร่วมค้าไม่จดทะเบียนที่อ้างถึงในวิทยานิพนธ์ฉบับนี้เป็นการอ้างอิงถึงโดยถือว่ากิจการร่วมค้าไม่จดทะเบียนเป็นรูปแบบหนึ่งของห้างหุ้นส่วนสามัญไม่จดทะเบียนตามนัยในคำพิพากษาฎีกาที่ 3948/2531 โดยผู้เขียนจะวิเคราะห์ถึงแนวคิดและหลักการใช้รูปแบบของหน่วยภาษีทั้งสองรูปแบบที่สามารถสร้างความแตกต่างในการใช้ประโยชน์จากหน่วยภาษีในการกระจายฐานเงินได้เท่านั้น โดยมีได้มีความประสงค์ที่จะกล่าวถึงหลักเกณฑ์ที่ใช้ในการคำนวณภาษีแต่อย่างใด

---

ห้างหุ้นส่วนสามัญในวิทยานิพนธ์ฉบับนี้หมายความถึง ห้างหุ้นส่วนสามัญไม่จดทะเบียนเท่านั้น หากต้องการกล่าวถึงห้างหุ้นส่วนสามัญประเภทอื่น ผู้เขียนจะระบุสถานะทางกฎหมายเช่น ห้างหุ้นส่วนสามัญนิติบุคคลหรือห้างหุ้นส่วนจำกัด เป็นต้น

### 3.1.1 หน่วยภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา

#### 3.1.1.1 หน่วยภาษีที่มีสถานะเชิงบุคคล

ประมวลรัษฎากรได้กำหนดตัวผู้มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้นับตั้งแต่ที่ได้มีการประกาศใช้ประมวลรัษฎากรในปี พ.ศ. 2481 เป็นต้นมา การจัดเก็บภาษีจะเป็นจัดเก็บจากบุคคลแต่ละคนที่มีเงินได้หรืออาจกล่าวได้ว่ากฎหมายใช้หลักหน่วยบุคคลในการจัดเก็บภาษี แม้ว่าจะรวมตัวกันจัดตั้งเป็นห้างหุ้นส่วนสามัญก็ตาม เนื่องจากรูปแบบดังกล่าวไม่มีสถานะเชิงบุคคลในทางกฎหมายการจัดเก็บภาษีจึงเป็นการจัดเก็บตามส่วนแบ่งกำไรที่ผู้เป็นหุ้นส่วนแต่ละคนได้รับตามหลักหน่วยบุคคล นอกจากนี้ ในปีต่อ ๆ มาก็ได้มีการขยายฐานภาษีเพิ่มเติมขึ้น โดยทำการจัดเก็บภาษีจากหน่วยที่ก่อให้เกิดเงินได้เพื่อสร้างความชัดเจนและแน่นอน (Certainty) ตามหลักการภาษีอากร

แนวคิดในการกำหนดหน่วยภาษี (Tax Unit) เป็นประเด็นปัญหาพื้นฐานที่สำคัญในการกำหนดโครงสร้างการเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา โดยประมวลรัษฎากรไทยได้มีการกำหนดหน่วยภาษีไว้ดังนี้คือ

#### หน่วยบุคคลและหน่วยครอบครัว

โครงสร้างการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาในปัจจุบันอาจเลือกหน่วยบุคคล (Individual) หรือหน่วยครอบครัว (Family) เป็นหน่วยภาษีก็ได้ การใช้หน่วยบุคคลเป็นหน่วยภาษี เนื่องจาก กฎหมายภาษีอากรมีแนวคิดที่ว่า ผู้มีเงินได้แต่ละคนต่างก็มีหน้าที่ในการเสียภาษีเงินได้ตามรายได้ที่ตนเองได้รับให้แก่รัฐ สมาชิกครอบครัวแต่ละคนที่มีเงินได้จะต้องเสียภาษีในส่วนของตนเอง โดยไม่ต้องนำไปรวมกับเงินได้ของสมาชิกคนอื่น ๆ ในครอบครัวเพื่อเสียภาษี

สำหรับแนวคิดในการใช้หน่วยครอบครัวเป็นหน่วยภาษีเป็นการกำหนดโดยอิงกับประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์กล่าวคือ กฎหมายกำหนดให้เงินได้พึงประเมินของภริยาถือเป็นเงินได้พึงประเมินของสามี ถ้าหากสามีและภริยาอยู่ร่วมกันตลอดปีภาษี

และการเป็นสามีภริยาดังกล่าวจะต้องเป็นคู่สมรสที่ถูกต้องตามกฎหมายเท่านั้น (มาตรา 1457 แห่งประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์) แต่การที่กฎหมายกำหนดเช่นนี้อาจมีผลทำให้สามีภริยาต้องเสียภาษีมากขึ้นกว่าเดิมจากที่ตนเองเป็นโสด ทั้งนี้ เนื่องจากการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาเป็นการจัดเก็บในอัตราก้าวหน้า (Progressive Rate) ซึ่งจะมีอัตราก้าวหน้าสูงขึ้นตามสัดส่วนเงินได้พึงประเมินที่ได้รับ การยึดหน่วยครอบครัวเป็นหน่วยภาษีในกรณีที่มีการสมรสมีเหตุผลมาจากการที่กฎหมายต้องการให้จำนวนเงินภาษีที่ได้รับมีมากขึ้นหรืออย่างน้อยก็เท่ากับการเสียภาษีในนามของหน่วยบุคคลแต่ละคน ประมวลรัษฎากรไทยจึงได้กำหนดหลักเกณฑ์การจัดเก็บภาษีของคู่สมรสตามมาตรา 57 ตรีและมาตรา 57 เบญจ ดังนี้

(1) ในกรณีที่สามีภริยามีได้อยู่ร่วมกันตลอดปีภาษี ตัวอย่างเช่น กรณีที่ชายและหญิงจดทะเบียนสมรสกันในระหว่างปีภาษีหรือจดทะเบียนหย่าขาดจากกันในระหว่างปีภาษีหรือตายจากกันระหว่างปีภาษี กรณีดังกล่าวไม่เข้าหลักเกณฑ์ในมาตรา 57 ตรีแห่งประมวลรัษฎากร ดังนั้น เงินได้พึงประเมินในส่วนของสามีให้ถือเป็นเงินได้ของสามี ส่วนเงินได้ของภริยาก็ให้ถือเป็นของภริยาเอง โดยแต่ละบุคคลมีหน้าที่เสียภาษีจากเงินได้ที่ตนเองได้รับ ทั้งนี้ภริยาไม่ต้องนำเงินได้ของตนไปรวมคำนวณกับเงินได้ของสามีตามมาตรา 57 ตรี

(2) ในกรณีที่สามีภริยามีความเป็นสามีภริยากันตลอดปีภาษี บทบัญญัติในประมวลรัษฎากรให้ถือว่าเงินได้ของภริยาเป็นเงินได้ของสามีและให้สามีมีหน้าที่ในการยื่นรายการและเสียภาษีจากเงินได้ดังกล่าว โดยประมวลรัษฎากรมีแนวคิดในการจัดเก็บภาษีโดยอิงกับประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ที่กำหนดให้สามีและภริยาที่มีเงินได้ในระหว่างการสมรสซึ่งให้ถือเป็นสินสมรสตามกฎหมาย กฎหมายจึงได้บัญญัติให้จัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาจากเงินได้ของสามีและภริยาโดยถือว่าเป็นหน่วยภาษีเดียวกัน ขณะเดียวกันในทางปฏิบัติ หากสามีไม่มีเงินได้แต่ภริยาเป็นผู้มีเงินได้ฝ่ายเดียวและความเป็นสามีภริยาอยู่ร่วมกันตลอดปีภาษี กรมสรรพากรได้วางแนวปฏิบัติให้ภริยามีหน้าที่ในการยื่นรายการเงินได้และเสียภาษีจากเงินได้ของตนโดยไม่ถือว่าเป็นเงินได้ของสามี ในทางตรงกันข้าม หากสามีมีเงินได้ฝ่ายเดียว สามีก็มีหน้าที่ในการยื่นรายการเงินได้และเสียภาษีของตนเองตามปกติ<sup>2</sup>

<sup>2</sup> สุเทพ พงษ์พิทักษ์, “เงินได้พึงประเมิน”, สรรพากรศาสตร์ 35(สิงหาคม, 2531) : 29

(3) ในกรณีที่สามีและภริยาอยู่ร่วมกันตลอดปีภาษี หากภริยาต้องการแยกยื่นรายการเงินได้ในส่วนของตน โดยไม่นำไปรวมคำนวณเพื่อยื่นเสียภาษีเงินได้พร้อมกับสามีก็สามารถทำได้โดยกฎหมายได้กำหนดเงื่อนไขไว้ 2 ประการคือ

(3.1) การแยกยื่นรายการนั้น ผู้เสียภาษีจะต้องแจ้งให้เจ้าพนักงานประเมินทราบภายในระยะเวลาที่กำหนดให้ยื่นรายการดังกล่าว

(3.2) การแยกยื่นรายการจะต้องไม่ทำให้ผลรวมของภาษีที่ต้องเสียเปลี่ยนแปลงไป โดยการคำนวณภาษีเงินได้จากเงินได้สุทธิของสามีภริยาในอัตราที่ต่อเนื่องกันและไม่ต้องเริ่มต้นเสียภาษีจากอัตราภาษีขั้นต่ำในเงินได้สุทธิของแต่ละฝ่ายหรือให้คำนวณภาษีเงินได้รวมกันทั้งหมดก่อนแล้วจึงแยกคำนวณภาษีของแต่ละฝ่ายตามส่วนเงินได้สุทธิของแต่ละคน

แต่อย่างไรก็ดี ในเงินได้บางประเภทกฎหมายอนุญาตให้ภริยาที่มีเงินได้พึงประเมินเนื่องจากการจ้างแรงงานตามมาตรา 40(1) สามารถแยกยื่นรายการเพื่อเสียภาษีของแต่ละคนโดยไม่ต้องนำหลักเกณฑ์การใช้หน่วยคู่สมรสมาใช้ ทั้งนี้ กฎหมายมีวัตถุประสงค์ที่จะให้ภริยาออกทำงานนอกบ้านเพื่อหารายได้มาช่วยเหลือครอบครัว หากกฎหมายเก็บภาษีโดยใช้หน่วยคู่สมรสซึ่งต้องนำเงินได้ของภริยามารวมเป็นเงินได้ของสามีแล้ว การคำนวณภาษีจะทำให้ภริยาที่เสียมีจำนวนสูงกว่าการเสียภาษีเป็นรายบุคคลเสมือนว่ากฎหมายจะจัดเก็บภาษีกับคู่สมรสมากกว่าบุคคลธรรมดาแต่ละคนอันเป็นการลงโทษผู้เสียภาษีที่มีคู่สมรส กล่าวคือ การรวมเงินได้ของคู่สมรสจะไปกระทบกระเทือนถึงลักษณะของช่วงเงินได้สุทธิเพื่อเสียภาษีและอัตราภาษีที่กำหนดตามช่วงเงินได้สุทธิแต่ละชั้นเมื่อเปรียบเทียบกับกรณีของการแยกเงินได้ของสามีภริยาในการเสียภาษีที่เป็นการขยายช่วงเงินได้สุทธิที่กำหนดอัตราภาษีให้กว้างออกไป ซึ่งกฎหมายมีเจตนารมณ์ในการกำหนดหน่วยครอบครัวเป็นหน่วยภาษีเพื่อความเป็นธรรมระหว่างครอบครัวที่มีสามีภริยาช่วยกันทำงานเมื่อเปรียบเทียบกับครอบครัวที่มีสามีเป็นผู้มีเงินได้แต่เพียงผู้เดียว ดังนั้น กฎหมายจึงอนุญาตให้แยกเงินได้ (Income Splitting) เพื่อเสียภาษีเฉพาะกรณีตามมาตรา 40(1) เท่านั้น ส่วนการคำนวณภาษีสำหรับเงินได้ประเภทอื่น ๆ จะใช้หลักการรวมเงินได้ (Income Aggregation)

โดยสรุปแล้ว ในปัจจุบันประเทศไทยได้ใช้หลักการรวมเงินได้ในการจัดเก็บภาษีคู่สมรส (Income Aggregation) เพียงหลักการเดียวในการคำนวณภาษี แต่มีข้อยกเว้นเฉพาะกรณีเงินได้ตามมาตรา 40(1) เท่านั้นที่คู่สมรสสามารถเลือกที่จะแยกยื่นรายการเพื่อเสียภาษีแยกต่างหาก ซึ่งเป็นการเสียภาษีในนามหน่วยบุคคลแทนหน่วยครอบครัว ทั้งนี้โดยปกติมักจะถือว่าสามีและภริยาเป็นหน่วยภาษีเดียวกัน นอกจากนี้ ในกรณีของบุตรที่ยังไม่บรรลุนิติภาวะหากมีเงินได้เกิดขึ้นบุตรผู้นั้นต้องรับผิดชอบเสียภาษีในฐานะที่เป็นหน่วยภาษีหรือหน่วยบุคคลหน่วยหนึ่งที่แยกต่างหากจากบิดามารดา เว้นแต่เงินได้ประเภทเงินปันผลหรือส่วนแบ่งกำไรที่กฎหมายกำหนดให้ถือว่าเป็นเงินได้ของบิดามารดาเป็นข้อจำกัดประเภทของเงินได้เฉพาะที่ประมวลรัษฎากรได้ระบุไว้เท่านั้นที่จะกำหนดให้ครอบครัวเป็นหน่วยภาษีเพื่อป้องกันการเลี่ยงการเสียภาษีของครอบครัวโดยการกระจายการถือหุ้นไปให้บุตรผู้เยาว์

### 3.1.1.2. หน่วยภาษีที่ไม่มีสถานะเชิงบุคคล

หน่วยภาษีที่ไม่มีสถานะเชิงบุคคล หมายถึง หน่วยภาษีที่ไม่มีสภาพบุคคลตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ (มาตรา 15)<sup>๕</sup> โดยประมวลรัษฎากรได้กำหนดหน่วยภาษีที่ไม่มีสถานะเชิงบุคคลแต่ก่อให้เกิดเงินได้ขึ้นมาเป็นผู้มีหน้าที่ในการเสียภาษีได้แก่ ผู้ที่ถึงแก่ความตายระหว่างปีภาษี กองมรดกที่ยังไม่ได้แบ่ง ห้างหุ้นส่วนสามัญและคณะบุคคลที่ไม่ใช่นิติบุคคล

ความจำเป็นในการกำหนดบุคคลที่ไม่มีสถานะเชิงบุคคลในทางกฎหมายขึ้นมาเป็นหน่วยภาษีมิเหตุผลเนื่องมาจาก หากรัฐทำการจัดเก็บภาษีโดยยึดหน่วยบุคคลและหน่วยครอบครัวแต่เพียงอย่างเดียวอาจจะก่อให้เกิดความไม่เป็นธรรมในเชิงภาษีอากร เพราะผู้เสียภาษีอาจเลี่ยงภาระภาษีโดยจัดตั้งรูปแบบที่ไม่มีสถานะเชิงบุคคลเพียงเพื่อประโยชน์ในการกระจายฐานเงินได้ให้ไปตกอยู่กับหน่วยภาษีดังกล่าว ดังนั้น ประมวลรัษฎากรจึงได้มีการขยายฐานการจัดเก็บภาษีให้รวมไปถึงหน่วยภาษีที่ไม่มีสถานะเชิงบุคคลเพื่อสร้างความชัดเจนในการกำหนดตัวผู้เสียภาษีตามหลักความแน่นอน (Certainty) ดังนี้คือ

---

<sup>๕</sup> มาตรา 15 บัญญัติไว้ว่า “สภาพบุคคลย่อมเริ่มแต่เมื่อคลอดแล้วอยู่รอดเป็นทารกและสิ้นสุดลงเมื่อตาย”

### 3.1.1.2.1. ผู้ถึงแก่ความตายระหว่างปีภาษี

ตามหลักกฎหมายทั่วไปผู้ที่ถึงแก่ความตายย่อมหมดสิทธิและหน้าที่ตามกฎหมาย แต่ในทางภาษีอากรนั้นการะภาษีต่าง ๆ ยังไม่หมด ทำให้ผู้ที่ถึงแก่ความตายระหว่างปีภาษี หากได้รับเงินได้จะต้องมีหน้าที่ในการเสียภาษีให้แก่รัฐด้วย แต่เดิมนั้นการจัดเก็บภาษีอากรตามพระราชบัญญัติภาษีเงินได้ พ.ศ. 2475 ได้กำหนดตัวผู้มีหน้าที่เสียภาษีเป็นการทั่วไป โดยกำหนดให้บุคคลที่อยู่ในประเทศสยามและผู้ที่อยู่ต่างประเทศสยามเป็นผู้ที่มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้เท่านั้น

ครั้นต่อมาในปี พ.ศ. 2483 โดยพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 2) พ.ศ. 2483 ได้มีการขยายหน่วยภาษีในมาตรา 56 เดิม อันเป็นการเพิ่มบทบัญญัติในการจัดเก็บภาษีจากผู้ตายก่อนถึงกำหนดเวลายื่นแบบแสดงรายการเงินได้ โดยกำหนดให้ผู้จัดการมรดกหรือทายาทหรือผู้ครอบครองทรัพย์สินมรดกแล้วแต่กรณีมีหน้าที่ในการยื่นแบบแสดงรายการเพื่อเสียภาษีเงินได้แทนเพื่อขจัดปัญหาในกรณีที่ผู้ถึงแก่ความตายระหว่างปีภาษีไม่ได้ยื่นแบบแสดงรายการเงินได้แต่มีเงินได้ขึ้น ดังนั้น พระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 2) พ.ศ. 2483 จึงได้ทำการกำหนดหน่วยภาษีเพิ่มเติมขึ้นเพื่อความแน่นอน (Certainty) ในการจัดเก็บภาษีตามหลักการภาษีอากร

---

มาตรา 3 ให้เพิ่มข้อความต่อไปนี้เป็นวรรค 2 และ วรรค 3 ของมาตรา 18 แห่งประมวลรัษฎากรดังข้อความต่อไปนี้ ในกรณีที่ผู้ต้องเสียภาษีอากรถึงแก่ความตายก่อนได้รับแจ้งจำนวนภาษีอากรที่ประเมินให้อำเภอหรือเจ้าพนักงานประเมินแจ้งจำนวนภาษีอากรที่ประเมินไปยังผู้จัดการ มรดกตกหรือไปยังทายาทหรือผู้อื่นที่ครอบครองทรัพย์สินมรดกแล้วแต่กรณี



ฉะนั้น หากบุคคลธรรมดาที่มีเงินได้ถึงเกณฑ์ที่ต้องเสียภาษีและถึงแก่ความตายลงในระหว่างปีภาษี ประมวลรัษฎากรถือว่าผู้ถึงแก่ความตายนั้นยังคงมีหน้าที่เสียภาษีเงินได้ที่เกิดขึ้นจากกองมรดกของผู้ตายที่ยังไม่ได้แบ่งให้แก่ทายาทในระหว่างปีภาษีที่ถึงแก่ความตาย\*

### 3.1.1.2.2 กองมรดกที่ยังไม่ได้แบ่ง

การเสียภาษีของกองมรดกที่ยังไม่ได้แบ่งนั้นเป็นการจัดเก็บภาษีต่อเนื่องจากการที่ประมวลรัษฎากรกำหนดตัวผู้มีหน้าที่เสียภาษีในเงินได้ของผู้ตาย โดยแต่เดิมนับแต่ได้มีการประกาศใช้พระราชบัญญัติภาษีเงินได้ พ.ศ. 2475 จนถึงการประกาศใช้ประมวลรัษฎากรปี พ.ศ. 2481 นั้นยังไม่มีข้อกำหนดหน่วยภาษีของกองมรดกที่ยังไม่ได้แบ่ง จนกระทั่ง

---

\* ผู้เขียนมีข้อสังเกตว่า บทบัญญัติในประมวลรัษฎากรมาตรา 57 ทวิในปัจจุบัน ผู้ถึงแก่ความตายในระหว่างปีภาษีตามประมวลรัษฎากรหมายถึง ผู้ที่ถึงแก่ความตายจริงตามธรรมชาติ แต่ไม่ได้หมายถึง ผู้สาบสูญอันถือว่าเป็นการตายตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์อีกกรณีหนึ่ง จึงมีปัญหว่า หากผู้สาบสูญที่ถือว่าเป็นการตายตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์และถึงแก่ความตายในระหว่างปีภาษี ใครจะเป็นผู้มีหน้าที่ในการยื่นแบบแสดงรายการเพื่อเสียภาษี เนื่องจากประมวลรัษฎากรไม่ได้มีบทบัญญัติในเรื่องดังกล่าวไว้ ผู้เขียนมีความเห็นว่า ในกรณีดังกล่าว หากผู้ไม่อยู่มีการแต่งตั้งตัวแทนรับมอบอำนาจทั่วไปไว้ก็ให้ผู้นั้นเป็นผู้ยื่นเสียภาษีแทน ถ้าหากไม่ได้มีการแต่งตั้งผู้ใดไว้ แต่ศาลได้ทำการแต่งตั้งผู้จัดการทรัพย์สินของผู้ไม่อยู่นั้นก็ให้ผู้จัดการทรัพย์สินเป็นผู้ยื่นเสียภาษีแทน ตามบทบัญญัติในประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์มาตรา 48 ประกอบกับมาตรา 54 แต่ถ้าหากไม่มีการแต่งตั้งดังกล่าวข้างต้นไม่ว่ากรณีใดกรณีหนึ่งกรณีนี้น่าจะให้ผู้ครอบครองทรัพย์สินของผู้ไม่อยู่แต่ก่อให้เกิดเงินได้พึงประเมินเป็นผู้ยื่นเสียภาษีแทน โดยเทียบเคียงกับบทบัญญัติในมาตรา 57 ทวิแห่งประมวลรัษฎากรประกอบกับประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์มาตรา 4 ในฐานะบทกฎหมายใกล้เคียงอย่างยิ่ง

ในปี พ.ศ. 2483 ได้มีการออกพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 10) พ.ศ. 2496<sup>\*</sup> โดยทำการเพิ่มบทบัญญัติในมาตรา 57 ทวิขึ้นมาใหม่ ซึ่งได้มีการขยายหน่วยภาษีเพิ่มเติมโดยกำหนดให้มีหน้าที่เสียภาษีต่อเนื่องจากการจัดเก็บภาษีในกรณีของผู้ถึงแก่ความตายระหว่างปีภาษี ทั้งนี้ โดยมีเหตุผลเนื่องมาจาก ถ้าหากกองมรดกยังไม่ได้ถูกนำไปแบ่งให้แก่ทายาททันทีแต่ก่อให้เกิดเงินได้อย่างต่อเนื่องจากทรัพย์สินของผู้ตาย เช่น ทรัพย์สินที่ผู้ตายได้มีการนำออกให้เช่า หากผู้ตายเสียชีวิตลงค่าเช่าดังกล่าวยังคงเป็นเงินได้ของผู้ตายและถ้ายังไม่มี การแบ่งเงินได้ดังกล่าวให้แก่ทายาทก็จะเกิดปัญหาขึ้นว่าผู้ใดจะเป็นผู้ที่ทำหน้าที่ในการยื่นแบบ แสดงรายการเพื่อเสียภาษีเงินได้แทนผู้ตาย เพราะแต่เดิม กฎหมายจะทำการจัดเก็บภาษีเงินได้ ของกองมรดกก็ต่อเมื่อได้มีการแบ่งให้แก่ทายาทแล้วเท่านั้น ดังนั้น ในปี พ.ศ. 2489 จึงได้มีการ ออกพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 10) พ.ศ. 2496 โดยเพิ่มบทบัญญัติใน มาตรา 57 ทวิขึ้นมาใหม่และขยายฐานการจัดเก็บภาษีจากกองมรดกของผู้ตายที่ยังไม่ได้แบ่ง ซึ่ง จากบันทึกคำชี้แจงได้ให้เหตุผลในการเปลี่ยนแปลงวิธีการจัดเก็บภาษีโดยที่กฎหมายคำนึงถึงวิธี การจัดเก็บตามหลักความสะดวก (Convenience) เป็นข้อพิจารณาหลักดังนี้คือ

“ในกรณีของกองมรดกที่ยังไม่ได้แบ่ง แต่เดิมกฎหมายได้ กำหนดให้ทายาทของกองมรดกเสียภาษีก็ต่อเมื่อได้รับเงินได้จากกองมรดก แต่ตามกฎหมายใหม่ (นับแต่ปี พ.ศ. 2496 เป็นต้นไป) ได้กำหนดให้ผู้จัดการมรดกหรือทายาทหรือผู้ครอบครองทรัพย์ มรดกแล้วแต่กรณีจะต้องนำเงินได้มาเสียภาษีในชื่อของกองมรดกของผู้ตาย โดยยอมให้หักค่าใช้จ่าย และค่าลดหย่อนได้เสมือนผู้ตายยังมีชีวิตอยู่และเมื่อได้เสียภาษีเช่นนี้แล้วทายาทของกอง มรดกแต่ละคนก็ไม่ต้องเสียภาษีในเงินได้นั้นเป็นการส่วนตัวซ้ำอีก ซึ่งนับว่าเป็นการสะดวกต่อตัวผู้ เสียภาษี”<sup>3</sup>

<sup>\*</sup> มาตรา 28 ให้ยกเลิกความในมาตรา 57 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากรซึ่งได้แก้ไขเพิ่มเติม ครั้งสุดท้าย โดยพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร(ฉบับที่ 8) พ.ศ. 2494 และให้ใช้ ความต่อไปนี้แทน “มาตรา 57 ทวิ ... สำหรับในปีต่อไป ถ้ากองมรดกของผู้ตายยังมีได้แบ่งและมี เงินได้พึงประเมินปีภาษีที่ล่วงมาแล้วเกินกว่า 4,800บาทให้ผู้จัดการมรดกหรือทายาทหรือผู้ครอบ ครองทรัพย์มรดก แล้วแต่กรณีมีหน้าที่ที่จะต้องปฏิบัติตามบทบัญญัติในลักษณะนี้ในชื่อของกอง มรดกของผู้ตายและในการคำนวณภาษีเงินได้ให้ได้รับการหักค่าใช้จ่ายเสมือนผู้ตายยังมีชีวิตอยู่”

<sup>3</sup> บันทึกคำชี้แจงร่างพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร(ฉบับที่ 10) พ.ศ. 2496

ด้วยเหตุนี้ แม้ว่ากองมรดกจะไม่ใช่นิติบุคคลธรรมดาและไม่มีสภาพบุคคลตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ หากเป็นแต่เพียงกองทรัพย์สินของผู้ตายที่ยังไม่ได้แบ่ง แต่ประมวลรัษฎากรกลับกำหนดให้เป็นหน่วยภาษีหน่วยหนึ่งที่มีหน้าที่เสียภาษีเช่นเดียวกับบุคคลธรรมดา การเสียภาษีของหน่วยภาษีกองมรดกจึงเริ่มขึ้นในปีภาษีถัดจากปีที่เจ้ามรดกถึงแก่ความตายและสิ้นสุดในปีภาษีก่อนที่มีการแบ่งให้แก่ทายาท การที่กฎหมายกำหนดให้ผู้ที่ถึงแก่ความตายและกองมรดกที่ยังไม่ได้แบ่งเป็นผู้มีหน้าที่เสียภาษีนั้นเพื่อให้การจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาเป็นไปอย่างต่อเนื่อง

### 3.1.1.2.3 ห้างหุ้นส่วนสามัญและคณะบุคคลที่ไม่ใช่นิติบุคคล

#### ก. แนวคิดในการจัดตั้งห้างหุ้นส่วนสามัญและคณะบุคคลที่ไม่ใช่นิติบุคคล

รูปแบบห้างหุ้นส่วนสามัญเป็นรูปแบบที่พบได้ในค่านิยามการจัดตั้งตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 1012 ประกอบกับมาตรา 1025 โดยประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ได้แบ่งแยกรูปแบบห้างหุ้นส่วนออกเป็น 3 รูปแบบคือ ห้างหุ้นส่วนสามัญ ห้างหุ้นส่วนสามัญนิติบุคคลและห้างหุ้นส่วนจำกัด ทั้งนี้ กฎหมายให้อิสระในการเลือกรูปแบบความมีสถานะเชิงบุคคลในทางกฎหมายโดยใช้วิธีการจดทะเบียนและผลของการจดทะเบียนให้มีสถานะเชิงบุคคลจะเป็นตัวแบ่งแยกวิธีการเสียภาษีกว่าคือ หากผู้เป็นหุ้นส่วนต้องการจำกัดความรับผิดของตนเองในห้างหุ้นส่วนจะต้องจดทะเบียนเสมอและจะถูกกำหนดให้เสียภาษีแบบนิติบุคคล แต่ในกรณีของห้างหุ้นส่วนสามัญที่ประกอบไปด้วยหุ้นส่วนที่ไม่จำกัดความรับผิดสามารถเลือกรูปแบบความมีสถานะเชิงบุคคลในทางกฎหมายด้วยวิธีการจดทะเบียนหรือไม่ก็ได้ ซึ่งถ้าหากเลือกจดทะเบียนก็จะมีสถานะเป็นนิติบุคคลและจะต้องเสียภาษีแบบนิติบุคคล แต่ถ้าหากเลือกที่จะไม่จดทะเบียนห้างหุ้นส่วนสามัญดังกล่าวก็จะเป็นเพียงแค่การรวมกลุ่มของบุคคลเพื่อแสวงหากำไรร่วมกันเท่านั้น การเสียภาษีจึงจะต้องเสียภาษีแบบบุคคลธรรมดา ขณะที่รูปแบบห้างหุ้นส่วนตามพระราชบัญญัติห้างหุ้นส่วนในประเทศสหรัฐอเมริกาและ

---

\* มาตรา 1012 และมาตรา 1025 บัญญัติไว้ว่า สัญญาจัดตั้งห้างหุ้นส่วนสามัญคือ สัญญาที่บุคคลตั้งแต่สองคนขึ้นไปตกลงเข้ากันเพื่อกระทำการกิจการร่วมกัน โดยมีวัตถุประสงค์ในการแสวงหากำไรระหว่างกันซึ่งผู้เป็นหุ้นส่วนต้องรับผิดในหนี้ของห้างหุ้นส่วนร่วมกันโดยไม่จำกัดจำนวน

ประเทศสหราชอาณาจักรถือว่าห้างหุ้นส่วนเป็นการรวมกลุ่มของผู้เป็นหุ้นส่วนเท่านั้น การกำหนดสถานะให้มีการจำกัดความรับผิดซึ่งจะต้องจดทะเบียนต่อรัฐเป็นเพียงแค่การแสดงให้เห็นถึงการจำกัดความรับผิดของผู้เป็นหุ้นส่วนในห้างหุ้นส่วนต่อบุคคลภายนอกเท่านั้น โดยที่ไม่สามารถสร้างสถานะบุคคลในเชิงกฎหมายขึ้นมาได้

ดังนั้น การที่กฎหมายไทยได้นำวิธีการจดทะเบียนมาเป็นตัวแบ่งแยกวิธีการเสียภาษีหรือกล่าวอีกนัยหนึ่งคือ การจดทะเบียนเป็นสิ่งที่สามารถสร้างสถานะเชิงบุคคลในทางกฎหมายให้กับรูปแบบห้างหุ้นส่วนนั้นขึ้นอยู่กับแนวคิดในการรับทฤษฎีห้างหุ้นส่วนของแต่ละประเทศไปปรับใช้ ซึ่งประมวลกฎหมายกรียัดแนวคิดในเรื่องการสร้างสถานะบุคคลในเชิงกฎหมายโดยอิงกับประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ โดยเฉพาะอย่างยิ่ง ในกรณีของห้างหุ้นส่วนสามัญที่ไม่มีการจดทะเบียนต่อรัฐและไม่มีประเด็นในเรื่องความรับผิดจำกัดเข้ามาเกี่ยวข้อง ห้างหุ้นส่วนดังกล่าวจะถือว่าเป็นห้างหุ้นส่วนสามัญไม่จดทะเบียนที่มีสภาพเป็นเพียงการรวมกลุ่มของบุคคลเพื่อแสวงหากำไรร่วมกันที่ไม่อาจสร้างสถานะบุคคลในเชิงกฎหมายแยกต่างหากจากผู้เป็นหุ้นส่วนได้เหมือนกับรูปแบบของบริษัท และเมื่อพิจารณาถึงวิธีการเสียภาษีของรูปแบบดังกล่าว จะเห็นได้ว่า ประมวลกฎหมายกลับสร้างความเป็นหน่วยภาษีแยกต่างหากจากผู้เป็นหุ้นส่วนประกอบกับวิธีการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาที่มีการใช้อัตราก้าวหน้าในการจัดเก็บ ทำให้สามารถสร้างความแตกต่างในการเสียภาษีอันก่อให้เกิดความไม่เป็นธรรมในทางภาษีอากรขึ้นเมื่อเทียบกับหน่วยภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาอื่น ๆ ซึ่งผู้เขียนจะได้กล่าวต่อไปในบทที่ 5

ส่วนรูปแบบของคณะบุคคลที่ไม่ใช่นิติบุคคลอันเป็นรูปแบบที่คล้ายคลึงกับรูปแบบห้างหุ้นส่วนสามัญ แต่เป็นการจัดตั้งที่ไม่ครบองค์ประกอบของการจัดตั้งห้างหุ้นส่วนสามัญกล่าวคือ เป็นแต่เพียงการรวมกลุ่มของบุคคลที่ไม่มีวัตถุประสงค์ในการแสวงหากำไรระหว่างกัน และเป็นรูปแบบที่ไม่สามารถพบค่านิยามได้ในประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ หากแต่สามารถพบค่านิยามดังกล่าวได้ตามบทบัญญัติในประมวลกฎหมายมาตรา 56 วรรคสอง อันเป็นการกำหนดหน่วยภาษีเงินได้เพื่อประโยชน์ในการจัดเก็บภาษีเท่านั้น

แต่อย่างไรก็ดี ได้มีนักวิชาการบางท่าน โดยศาสตราจารย์ ไพจิตร โรจนวานิช ได้ให้ความหมายของคำว่า “คณะบุคคลที่ไม่ใช่นิติบุคคล” ว่า

หมายถึง การที่บุคคลตั้งแต่สองคนขึ้นไปตกลงกันเพื่อกระทำการร่วมกันเหมือนกับห้างหุ้นส่วนสามัญเพียงแต่รูปแบบของคณะบุคคลที่ไม่ใช่นิติบุคคลนั้นเป็นรูปแบบที่เกิดจากการรวมกลุ่มที่ไม่มีวัตถุประสงค์ในการแสวงหากำไรระหว่างกัน<sup>4</sup> และเมื่อพิจารณาประกอบกับหนังสือตอบข้อหารือกรมสรรพากรฉบับหนึ่งซึ่งได้ให้ความหมายของคำว่า “คณะบุคคลที่ไม่ใช่นิติบุคคล” ว่า หมายถึง การรวมกลุ่มของกลุ่มบุคคลที่ไม่มีสถานะเป็นนิติบุคคล ดังตัวอย่างเช่น “การยกหอพักให้บุตร 2 คน เงินได้จากการให้เช่าหอพักต้องเสียภาษีในนามของคณะบุคคล”<sup>\*</sup> หรือ “การฝากเงินโดยใช้ชื่อผู้ฝากร่วมกันเพื่อประโยชน์ในการถอนเงินเป็นกรณีบุคคลตั้งแต่สองคนขึ้นไปตกลงเข้ากันเพื่อกระทำการร่วมกันโดยไม่มีวัตถุประสงค์ในการแบ่งปันผลกำไรอันพึงได้จากการกระทำการร่วมกัน”<sup>\*\*\*</sup>

เมื่อพิจารณาถึงเจตนารมณ์ของกฎหมายภาษีอากรที่กำหนดวิธีการจัดเก็บภาษีเงินได้ของรูปแบบห้างหุ้นส่วนสามัญและคณะบุคคลที่ไม่ใช่นิติบุคคลจะเห็นได้ว่า การรวมกลุ่มของทั้งสองรูปแบบมีลักษณะที่คล้ายคลึงกันมากเพียงแต่รูปแบบหนึ่งมีวัตถุประสงค์ในการแสวงหากำไรระหว่างกัน ส่วนอีกรูปแบบหนึ่งเป็นรูปแบบที่ไม่มีวัตถุประสงค์ในการแสวงหากำไรระหว่างกัน การจัดเก็บภาษีของทั้งสองรูปแบบจึงถูกกำหนดไว้ในบทบัญญัติเดียวกันและใช้หลักเกณฑ์เดียวกันในการคำนวณภาษี ซึ่งถ้าหากกฎหมายทำการจัดเก็บภาษีจากรูปแบบห้างหุ้นส่วนสามัญเพียงรูปแบบเดียว และถ้ามีการจัดตั้งคณะบุคคลที่ไม่ใช่นิติบุคคลขึ้นมาโดยไม่ครบองค์ประกอบที่จะถือเป็นห้างหุ้นส่วนสามัญกล่าวคือ มีการรวมกลุ่มกันประกอบธุรกิจโดยไม่มีวัตถุประสงค์ในการแสวงหากำไร ประมวลรัษฎากรก็จะไม่สามารถที่จะเก็บภาษีในส่วนนี้ได้เพราะรูปแบบคณะบุคคลที่ไม่ใช่นิติบุคคลเป็นรูปแบบที่ไม่อาจพบค่านิยามได้ในประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ ประมวลรัษฎากรจึงต้องมีบทบัญญัติในการจัดเก็บภาษีของ

<sup>4</sup> ไพจิตร โรจนวานิช, ภาษีสรรพากร (คำอธิบายประมวลรัษฎากร), (กรุงเทพมหานคร : สามเจริญพานิชย์ , 2531) หน้า 4.

\* หนังสือตอบข้อหารือกรมสรรพากรที่ กค. 0802/6737 ลงวันที่ 21 เมษายน 2536.

\*\* หนังสือตอบข้อหารือกรมสรรพากรที่ กค. 0802/6737 ลงวันที่ 21 เมษายน 2536

\*\*\* หนังสือตอบข้อหารือกรมสรรพากรที่ กค. 0802/295 ลงวันที่ 9 มกราคม 2533.

คณะบุคคลที่ไม่ใช่นิติบุคคลเช่นเดียวกันกับรูปแบบห้างหุ้นส่วนสามัญเพื่อมิให้เกิดช่องว่างในทางประมวลรัษฎากรเพื่อเลี่ยงภาระภาษีโดยการจัดตั้งเป็นรูปแบบคณะบุคคลที่ไม่ใช่นิติบุคคลแทนห้างหุ้นส่วนสามัญ

อนึ่ง การจัดตั้งรูปแบบคณะบุคคลที่ไม่ใช่นิติบุคคลมักจะพบได้ในกรณีของการฝากเงินโดยใช้ชื่อร่วมกันตั้งแต่บุคคลสองคนขึ้นไปหรือการฝากตัวสัญญาใช้เงิน เป็นต้น เพราะกรณีดังกล่าวผู้เสียภาษีไม่มีเจตนาในการแสวงหากำไรหากแต่ต้องการใช้ความเป็นหน่วยภาษีของคณะบุคคลในการกระจายฐานเงินได้เพื่อที่เสียภาษีแยกต่างหากออกมาเป็นอีกหนึ่งหน่วยภาษี

อย่างไรก็ตาม แม้ว่ารูปแบบทั้งสองจะคล้ายคลึงกันมาก แต่จะเห็นได้ว่ารูปแบบห้างหุ้นส่วนสามัญค่อนข้างมีหลักเกณฑ์ที่ชัดเจนในการพิจารณาถึงการจัดตั้งโดยมีบทบัญญัติในประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์รองรับ ขณะที่รูปแบบคณะบุคคลที่ไม่ใช่นิติบุคคลไม่สามารถพบคำนิยามในประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ได้จึงก่อให้เกิดประเด็นในการพิจารณาว่า การจัดตั้งรูปแบบดังกล่าวควรที่จะมีสัญญาตกลงร่วมกันดังเช่นห้างหุ้นส่วนสามัญหรือไม่ ซึ่งกรณีดังกล่าวกรมสรรพากรเคยมีคำวินิจฉัยในหนังสือตอบข้อหารือฉบับหนึ่งว่า “การยกหอพักให้บุตร 2 คน เงินได้จากการให้เช่าหอพักต้องเสียภาษีเงินได้ในนามของคณะบุคคลที่ไม่ใช่นิติบุคคล” จากคำวินิจฉัยดังกล่าวจะเห็นได้ว่า ก่อนหน้าที่บิดามารดาจะยกหอพักให้บุตรนั้น บิดามารดาได้มีการนำหอพักดังกล่าวให้ผู้อื่นเช่าอยู่ก่อนแล้ว หากแต่ภายหลังบิดามารดาได้โอนกรรมสิทธิในทรัพย์สินดังกล่าวให้บุตรของตนเอง โดยมีความผูกพันในทางกฎหมายที่บิดามารดาได้ทำกับผู้เช่าอยู่ก่อนหน้านั้น ซึ่งสิทธิหน้าที่ดังกล่าวสามารถที่จะโอนให้แก่กันได้ตามกฎหมาย กรณีดังกล่าวจึงเป็นเรื่องของกรรมสิทธิ์รวมที่ไม่ต้องอาศัยความตกลงระหว่างกัน ภายหลังจากการที่บุตรรับโอนสิทธินั้นมาจากบิดามารดา<sup>5</sup> และโดยผลของหนังสือตอบข้อหารือ

<sup>5</sup> กรองเกียรติ คมสัน, “คณะบุคคลที่ไม่ใช่นิติบุคคล”, วารสารนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์ 21(กันยายน 2534) : 386

\* หนังสือตอบข้อหารือกรมสรรพากรที่ กค. 0802/2637 ลงวันที่ 21 เมษายน 2536

ข้างต้น แม้ว่าจะไม่มีการตกลงกันระหว่างบุตรก็ตามกรมสรรพากรยังคงถือว่า การนำออกหักออกให้เข้าเป็นจัดตั้งในนามคณะบุคคลที่ไม่ใช่นิติบุคคลซึ่งจะต้องยื่นแบบแสดงรายการเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาสำหรับค่าเช่าในนามของคณะบุคคลที่ไม่ใช่นิติบุคคล แต่เมื่อพิจารณาถึงเจตนาในการนำออกหักออกให้เข้านั้น ไม่ว่าจะป็นกรณีของบิดามารดานำทรัพย์สินออกให้เข้าหรือแม้ภายหลังจะยกให้บุตรและมีการนำทรัพย์สินนั้นออกให้เข้าต่อก็ตาม กรณีดังกล่าวเป็นเรื่องการจัดตั้งห้างหุ้นส่วนสามัญมากกว่าที่จะพิจารณาเป็นรูปแบบของคณะบุคคลที่ไม่ใช่นิติบุคคล อย่างไรก็ตาม เนื่องจากการจัดเก็บภาษีทั้งสองรูปแบบมีผลในทางภาระภาษีอากรที่ไม่แตกต่างกัน กรณีดังกล่าวจึงไม่มีประเด็นพิจารณาในทางภาษีอากรแต่ประการใด หากเพียงแต่พิจารณาถึงเจตนารมณ์และความมุ่งหมายในการจัดเก็บภาษีประกอบกับการจัดเก็บภาษีของรูปแบบคณะบุคคลที่ไม่ใช่นิติบุคคลเป็นการมุ่งที่ตัวผู้มีเงินได้พึงประเมินเป็นสำคัญมากกว่าที่จะมุ่งถึงการกระทำในการก่อให้เกิดเงินได้พึงประเมิน

อนึ่ง การที่จะพิจารณาถึงความมุ่งหมายในการจัดเก็บภาษีของห้างหุ้นส่วนสามัญและคณะบุคคลที่ไม่ใช่นิติบุคคลว่าโดยแท้จริงแล้ว กฎหมายมีเจตนารมณ์ในการมุ่งที่จะจัดเก็บภาษีที่ตัวผู้มีเงินได้พึงประเมินหรือมุ่งจัดเก็บภาษีจากการกระทำที่ก่อให้เกิดเงินได้พึงประเมิน ซึ่งกรณีดังกล่าวประมวลรัษฎากร มาตรา 77/1 ที่แก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร(ฉบับที่ 30) พ.ศ. 2534 ได้ให้คำนิยามของคณะบุคคลที่ไม่ใช่นิติบุคคลว่าหมายถึง ห้างหุ้นส่วนสามัญ กองทุน มูลนิธิที่ไม่ใช่นิติบุคคลและให้หมายความรวมถึง หน่วยงานหรือกิจการของเอกชนที่กระทำโดยบุคคลธรรมดาตั้งแต่สองคนขึ้นไปที่มีนิติบุคคลอันเป็นการมุ่งถึงการกระทำที่มีการตกลงกัน แต่เนื่องจากมาตรา 77/1 ดังกล่าวเป็นบทบัญญัติในหมวด 4 ว่าด้วยภาษีมูลค่าเพิ่มซึ่งอยู่คนละหมวดกับภาษีเงินได้ที่อยู่ในหมวด 3 ที่ไม่อาจนำมาใช้หรือเทียบเคียงกันได้ อีกทั้งบทบัญญัติการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มนั้นเป็นการจัดเก็บที่มุ่งถึงการกระทำและการให้บริการมากกว่า โดยฐานภาษีที่ใช้ในการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มเป็นการจัดเก็บภาษีจากการขายสินค้าหรือการให้บริการ อันแสดงให้เห็นว่า บทบัญญัติในการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มนั้นมุ่งถึงการกระทำที่ก่อให้เกิดเงินได้พึงประเมินที่มีการตกลงกันมากกว่าที่จะมุ่งถึงตัวบุคคลที่ก่อให้เกิดเงินได้<sup>6</sup>

<sup>6</sup> อาจารย์ นารถดิถลัก, “ปัญหาภาษีเงินได้นิติบุคคลบางกรณี”. เอกสารประกอบคำบรรยาย, หน้า 12-13.

นอกจากนี้ จากเจตนารมณ์ภายใต้บทบัญญัติของกฎหมายจะเห็นได้ว่า การจัดตั้งคณะบุคคลที่ไม่ใช่นิติบุคคลตามมาตรา 56 วรรคสอง บุคคลในคณะบุคคลนั้นไม่จำเป็นที่จะต้องมีการตกลงหรือมีสัญญาระหว่างกันเหมือนกับการจัดตั้งห้างหุ้นส่วนสามัญ ทั้งนี้พิจารณาจากแนวคำวินิจฉัยในหนังสือตอบข้อหารือฉบับหนึ่งว่า<sup>6</sup> ที่วินิจฉัยว่า “คณะบุคคลที่ไม่ใช่นิติบุคคลอาจเกิดขึ้นได้ทั้งด้วยการตกลงหรือโดยผลของกฎหมาย ซึ่งการตกลงระหว่างกันเป็นเพียงข้อเท็จจริงที่สามารถชี้ให้เห็นได้ว่าจะมีการรวมตัวกันเพื่อจัดตั้งคณะบุคคลที่ไม่ใช่นิติบุคคลเท่านั้น ดังนั้น การที่คณะบุคคลแต่ละคณะจะตกลงรวมกันเพื่อจัดตั้งเป็นคณะบุคคลอีกคณะหนึ่งก็เป็นสิทธิเฉพาะตัวของแต่ละบุคคลที่สามารถกระทำได้โดยไม่ต้องห้ามตามกฎหมาย”

จากคำวินิจฉัยในหนังสือตอบข้อหารือดังกล่าว ผู้เขียนมีข้อสังเกตว่า การที่คณะบุคคลแต่ละคณะสามารถรวมกลุ่มกันเพื่อตั้งเป็นคณะบุคคลใหม่ได้นั้นแสดงให้เห็นว่า กรมสรรพากรยอมรับแนวความคิดในการแทรกฐานภาษีโดยใช้รูปแบบของคณะบุคคลเพื่อกระจายฐานเงินได้ต่อ ๆ ไปโดยไม่ถือว่าการกระทำดังกล่าวขัดต่อบทบัญญัติของกฎหมาย ทั้งนี้ เพราะเหตุว่า ในกรณีที่ผู้เสียภาษีสามารถที่จะอาศัยช่องว่างทางกฎหมายที่มีอยู่ (Tax Loopholes) อันเป็นวิธีหนึ่งในการวางแผนภาษี (Tax Planning) หรือการหลีกเลี่ยงภาษีอากร (Tax Avoidance) เพื่อเสียภาษีให้น้อยลง กรณีดังกล่าวผู้เสียภาษีสามารถกระทำได้และไม่ถือว่าการกระทำดังกล่าวขัดต่อบทบัญญัติของกฎหมาย ดังจะเห็นได้จากแนวคำตัดสินของศาลฎีกาที่วางแนวบรรทัดฐานไว้ในคำพิพากษาศาลฎีกาที่ 5598/2536 และคำพิพากษาศาลฎีกาที่ 3049/2528<sup>7</sup> ว่า “ในกรณีที่ผู้เสียภาษีสามารถใช้ช่องว่างทางกฎหมายเพื่อให้ตนเองเสียภาษีน้อยที่สุดหรือไม่ต้องเสียภาษีเลย โดยที่ข้อสัญญาต่าง ๆ ที่ตกลงกันไม่ได้ขัดต่อความสงบเรียบร้อยหรือศีลธรรมอันดีของประชาชน การกระทำดังกล่าวถือว่าเป็นรูปแบบหนึ่งในการวางแผนภาษี (Tax Planning) ที่จะทำให้อัตราภาษีเกิดความสะดวกและให้ได้รับผลประโยชน์ในรูปของกำไรและภาษีมากที่สุดเพราะการที่ประชาชน

<sup>6</sup> หนังสือตอบข้อหารือกรมสรรพากรที่ กค. 0802/10855 ลงวันที่ 24 กรกฎาคม 2532

<sup>7</sup> คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 5598/2536 ระหว่าง นายสุวัฒน์ ฤกษ์เกรียงไกร โจทก์และกรมสรรพากรจำเลยประกอบกับคำพิพากษาศาลฎีกาที่ 3049/2528 ระหว่าง กระเจกไทยอาชาสี โจทก์และกรมสรรพากร จำเลย



จะต้องเสียภาษีให้แก่รัฐจะต้องอยู่ภายใต้บทบัญญัติที่กฎหมายที่กำหนดไว้ชัดเจนเท่านั้น”<sup>8</sup> จึงเห็นได้ว่า ทั้งทางด้านกรมสรรพากรและศาลฎีกาต่างยอมรับความคิดในกรณีที่ผู้เสียภาษีสามารถใช้ช่องว่างทางกฎหมายที่มีอยู่เพื่อก่อให้เกิดทั้งในด้านผลกำไรและภาระภาษี และถือว่ากรณีดังกล่าวเป็นการกระทำที่ไม่ขัดต่อบทบัญญัติของกฎหมาย ดังนั้น หากผู้เสียภาษีสามารถกระจายฐานเงินได้โดยตั้งเป็นหน่วยภาษีห้างหุ้นส่วนสามัญและคณะบุคคลที่ไม่ใช่นิติบุคคลใหม่เพื่อเสียภาษีในจำนวนที่ต่ำกว่าการนำเงินได้จากหลาย ๆ แหล่งไปรวมกันเพื่อบำเหน็จภาษีในอัตราก้าวหน้า กรณีดังกล่าวก็สามารถทำได้เพราะไม่ขัดต่อบทบัญญัติของกฎหมายที่มีอยู่

แต่อย่างไรก็ดี เมื่อพิจารณาต่อไปจะเห็นได้ว่า แม้ว่าการใช้รูปแบบของห้างหุ้นส่วนสามัญและคณะบุคคลที่ไม่ใช่นิติบุคคลจะไม่ถือว่าขัดต่อบทบัญญัติของกฎหมาย แต่อาจถือได้ว่ากรณีดังกล่าวเป็นการจัดเก็บภาษีที่บิดเบือนต่อหลักการและนโยบายทางภาษีอากรที่มีอยู่ หรือกล่าวอีกนัยหนึ่งก็คือว่า การกำหนดวิธีการจัดเก็บภาษีของรูปแบบดังกล่าวถือว่าเป็นการบัญญัติกฎหมายที่ผิดต่อแนวคิดและหลักการจัดเก็บภาษีมาตั้งแต่ต้น เพราะนโยบายการจัดเก็บภาษีกับประชาชนนั้นจะต้องตั้งอยู่บนหลักพื้นฐานตามหลักความเป็นธรรมที่มีแนวคิดในการจัดเก็บภาษีกับผู้ที่มีรายได้มากน้อยตามสัดส่วนประกอบกับสถานภาพของแต่ละบุคคลเพื่อสร้างความสมัครใจในการเสียภาษีให้แก่ผู้เสียภาษี และจะต้องไม่สร้างความแตกต่างในการเสียภาษีระหว่างผู้เสียภาษีด้วยกันเอง โดยเฉพาะอย่างยิ่งผู้ที่มีรายได้มากควรจะรับภาระในการเสียภาษีมากกว่าผู้ที่มีรายได้น้อย แม้ว่าการที่ห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่ไม่ใช่นิติบุคคลจะไม่มีข้อโต้แย้งในเรื่องความมีอิสระในการเลือกใช้รูปแบบธุรกิจในการทำสัญญาเพื่อก่อให้เกิดประโยชน์สูงสุดทั้งในด้านผลกำไรและทางภาษีก็ตาม ทั้งนี้ ตามนัยในคำพิพากษาศาลฎีกา ประกอบกับแนวคำวินิจฉัยในหนังสือตอบข้อหารือฉบับของกรมสรรพากรข้างต้น แต่การที่ผู้เสียภาษีสามารถใช้รูปแบบห้างหุ้นส่วนสามัญและคณะบุคคลที่ไม่ใช่นิติบุคคลในการจัดตั้งเป็นหน่วยภาษีใหม่ต่อไปได้เรื่อย ๆ เพื่อที่จะเริ่มต้นเสียภาษีจากอัตราภาษีขั้นต่ำได้ทุก ๆ หน่วยภาษีที่จัดตั้งขึ้น ทั้ง ๆ ที่ไม่มีสถานะเชิงบุคคลในทางกฎหมาย การบัญญัติกฎหมายดังกล่าวจึงควรจะต้องพิจารณาถึงหลักเกณฑ์พื้นฐานความเป็นมาในการกำหนดหน่วยภาษีเพราะแม้ว่าวิธีการจัดเก็บ

<sup>8</sup> ชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม, ซื้อขายอสังหาริมทรัพย์ต้องเสียภาษีอย่างไรและอย่างไรไม่ต้องเสียภาษี, (กรุงเทพฯ : บริษัท สำนักพิมพ์ วิญญูชน จำกัด, 2538) หน้า 89.

ภาษีจะไม่ขัดต่อบทบัญญัติที่กำหนดไว้ในประมวลระชาการ แต่ถ้าจะพิจารณาถึงหลักการและแนวคิดในการรวมกลุ่มเพื่อแสวงหากำไรในทางธุรกิจร่วมกันแล้ว จะเห็นได้ว่า รูปแบบดังกล่าวเป็นรูปแบบที่ไม่มีสถานะเชิงบุคคลใด ๆ ในทางกฎหมายเกิดขึ้น การเสียภาษีจึงควรจะต้องเก็บภาษีตามแนวคิดของหน่วยบุคคลที่ก่อให้เกิดเงินได้เท่านั้น แต่การจัดเก็บภาษีในรูปแบบดังกล่าวทำให้ผู้เสียภาษีสามารถเลือกใช้ช่องว่างที่มีอยู่และเลี่ยงภาระภาษีที่เกิดขึ้นเพื่อเสียภาษีในจำนวนที่น้อยกว่าที่ตนเองควรจะเสียได้ ทำให้การจัดเก็บภาษีดังกล่าวขัดกับนโยบายการจัดเก็บตามหลักความสามารถและสร้างความเป็นธรรมให้เกิดขึ้น อันก่อให้เกิดการบิดเบือนในเชิงเศรษฐกิจและขัดต่อวัตถุประสงค์ในทางภาษีอากร ซึ่งผู้เขียนจะได้กล่าวต่อไปในบทที่ 5

#### ข. เหตุผลในการกำหนดหน่วยภาษีห้างหุ้นส่วนสามัญและคณะบุคคลที่ไม่ใช่นิติบุคคล

ตั้งแต่ที่ได้มีการประกาศใช้ประมวลระชาการในปีพ.ศ. 2481 เป็นต้นมา การจัดเก็บภาษีห้างหุ้นส่วนสามัญและคณะบุคคลที่ไม่ใช่นิติบุคคลในช่วงปีพ.ศ. 2481-2496 สืบเนื่องจากการที่รูปแบบดังกล่าวไม่มีสถานะเชิงบุคคลในทางกฎหมาย การจัดเก็บภาษีจึงใช้หลักหน่วยบุคคลที่ก่อให้เกิดเงินได้ โดยประมวลระชาการจะทำการจัดเก็บภาษีในนามผู้เป็นหุ้นส่วนแต่ละคนตามส่วนแบ่งกำไรที่ได้รับ ดังจะเห็นได้จากมาตรา 10 แห่งพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลระชาการปี พ.ศ. 2482 ที่ได้แก้ไขเพิ่มเติมมาตรา 56 ทวิว่า “ในกรณีที่มีคณะบุคคลประกอบกิจการเป็นหุ้นส่วนได้รับเงินได้พึงประเมิน บุคคลซึ่งเป็นหุ้นส่วนต้องยื่นรายการตามแบบที่อธิบดีกำหนด”<sup>9</sup>

จึงเห็นได้ว่า การจัดเก็บภาษีห้างหุ้นส่วนสามัญและคณะบุคคลที่ไม่ใช่นิติบุคคลตามบทบัญญัติของกฎหมายในปี พ.ศ. 2481-2496 จะเป็นการจัดเก็บภาษีที่ระดับผู้เป็นหุ้นส่วนตามส่วนแบ่งกำไรที่ผู้เป็นหุ้นส่วนแต่ละคนได้รับ แต่อย่างไรก็ตามนับตั้งแต่ปีพ.ศ. 2496 เป็นต้นมา ประมวลระชาการได้มีการแก้ไขเปลี่ยนแปลงสาระสำคัญเกี่ยวกับวิธีการจัดเก็บภาษีห้างหุ้นส่วนสามัญและคณะบุคคลที่ไม่ใช่นิติบุคคลดังนี้

<sup>9</sup> พระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลระชาการ, ประชุมกฎหมายประจำศก 52 (ภาค 2, 2482)

“ในกรณีของห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่ไม่ใช่ นิติบุคคลมีเงินได้พึงประเมินให้ผู้อำนวยการหรือผู้จัดการยื่นรายการเงินได้พึงประเมินในนามห้างหุ้นส่วนหรือคณะบุคคลนั้นเสมือนเป็นบุคคลธรรมดาคนเดียวโดยไม่มีการแบ่งแยก ทั้งนี้ผู้เป็นหุ้นส่วนหรือบุคคลในคณะบุคคลแต่ละคนไม่ต้องยื่นรายการเงินได้ดังกล่าวเพื่อเสียภาษีอีกอันเป็นการยกเว้นความซ้ำซ้อนทางภาษี”<sup>10</sup>

โดยผลจากการเปลี่ยนแปลงวิธีการจัดเก็บภาษีทำให้ห้างหุ้นส่วนสามัญและคณะบุคคลที่ไม่ใช่นิติบุคคลถูกจัดเก็บภาษีโดยถือว่าเป็นหน่วยภาษีใหม่ในทางประมวลรัษฎากร ซึ่งส่วนแบ่งกำไรที่ผู้เป็นหุ้นส่วนได้รับจากห้างหุ้นส่วนจะได้รับการยกเว้นไม่ต้องนำมาเสียภาษี การเปลี่ยนแปลงวิธีการจัดเก็บภาษีโดยพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร(ฉบับที่ 10) พ.ศ. 2496 โดยบันทึกคำชี้แจงพระราชบัญญัติได้ให้เหตุผลในการเปลี่ยนแปลงวิธีการจัดเก็บดังนี้

“ด้วยเหตุที่ภาษีอากรตามประมวลรัษฎากรที่จัดเก็บในเวลานี้มีหลายประเภทด้วยกันซึ่งเป็นภาระยุ่งยากแก่ตัวผู้เสียภาษี โดยภาษีอากรบางประเภทยังไม่เหมาะสมแก่กาลสมัยและสะดวกแก่ผู้เสียภาษี ส่วนภาษีอากรบางประเภทมีอัตราการจัดเก็บค่อนข้างสูง จึงสมควรที่จะแก้ไขเพิ่มเติมเสียใหม่โดยยกเลิกภาษีอากรบางประเภทมาจัดเก็บประเภทใหม่เพื่อให้ราษฎรเสียภาษีแต่น้อยประเภทและตามหลักความสามารถในการเสียภาษีของผู้เสียภาษี

(ง) ในกรณีที่ผู้เสียภาษีเป็นห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่ไม่ใช่นิติบุคคลตามกฎหมายเดิมให้จัดเก็บจากผู้ที่เป็นหุ้นส่วนแต่ละคนแต่ตามกฎหมายใหม่ให้เสียภาษีในชื่อของห้างหุ้นส่วนหรือคณะบุคคลนั้น โดยในการคำนวณภาษีให้หักลดหย่อนสำหรับผู้เป็นหุ้นส่วนทุกคนในห้างหุ้นส่วนคนละ 3,000 บาท และเมื่อได้เสียภาษีเช่นนี้แล้วผู้เป็นหุ้นส่วนหรือคณะบุคคลนั้นไม่ต้องเสียภาษีเงินได้นั้นเป็นการส่วนตัวซ้ำอีกซึ่งนับว่าเป็นการสะดวกต่อผู้เสียภาษี”<sup>11</sup>

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

<sup>11</sup> บันทึกคำชี้แจงร่างพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 10) พ.ศ.

จากเหตุผลในการเปลี่ยนแปลงวิธีการจัดเก็บภาษีเพื่อความสะดวกในด้านการจัดเก็บทั้งภาครัฐและตัวผู้เสียภาษี ผู้เขียนมีความเห็นว่า การเปลี่ยนแปลงดังกล่าวอาจจะเนื่องมาจากเหตุผลในการบริหารการจัดเก็บภาษีอากรในสมัยก่อนที่ไม่มีระบบการตรวจสอบและระบบการจัดบันทึกที่ดีก่อให้เกิดความยุ่งยากในการคิดคำนวณภาษีของผู้เสียภาษี ดังนั้น กฎหมายจึงได้เปลี่ยนแปลงวิธีการจัดเก็บภาษีห้างหุ้นส่วนสามัญและคณะบุคคลที่ไม่ใช่นิติบุคคลโดยกำหนดให้เป็นหน่วยภาษีที่มีหน้าที่เสียภาษีเสมือนเป็นบุคคลคนเดียวโดยไม่มีการจัดเก็บจากผู้เป็นหุ้นส่วนแต่ละคนตามส่วนแบ่งกำไรที่ได้รับเหมือนกับในปี พ.ศ. 2481-2496 อีกต่อไป ทั้งนี้ โดยอาศัยหลักความสะดวก (Convenience) ในการจัดเก็บเป็นข้อพิจารณาหลัก

การกำหนดวิธีการจัดเก็บภาษีโดยกำหนดให้ห้างหุ้นส่วนสามัญและคณะบุคคลที่ไม่ใช่นิติบุคคลเป็นหน่วยภาษีใหม่นับตั้งแต่ปี พ.ศ. 2496 เป็นต้นมา ประมวลรัฐฎากรได้ทำการจัดเก็บภาษีโดยถือว่าเป็นหน่วยภาษีหน่วยหนึ่งหรือถือเสมือนเป็นบุคคล ๆ คนเดียวโดยไม่มีการแบ่งแยกเก็บตามความสามารถในการเสียภาษีของผู้เป็นหุ้นส่วนแต่ละคน ทั้งนี้ กฎหมายได้นำหลักความสะดวก (Convenience) มาใช้เป็นข้อพิจารณาหลักและให้ความสำคัญกับหลักความสะดวกมากเกินไปทำให้ขาดการพิจารณาและให้ความสำคัญแก่หลักการอื่น ๆ เช่น หลักความสามารถและหลักความเป็นธรรมในแนวตั้ง (Vertical Equity) ของผู้เสียภาษีอันเป็นหัวใจของหลักการภาษีอากรที่ดี ทำให้หน่วยภาษีดังกล่าวถูกนำไปใช้ประโยชน์ในการกระจายฐานเงินได้โดยสามารถเริ่มต้นเสียภาษีในอัตราขั้นต่ำทำให้สามารถเสียภาษีได้น้อยกว่าการที่จะนำเงินได้ที่ได้รับจากหลาย ๆ แหล่งมารวมคำนวณภาษีในอัตราก้าวหน้า ซึ่งการกระจายฐานภาษีดังกล่าวถือว่าขัดกับหลักการภาษีอากรและก่อให้เกิดความไม่เป็นธรรมในรูปแบบต่าง ๆ ซึ่งผู้เขียนจะได้กล่าวต่อไปในบทที่ 5

อนึ่ง จากบันทึกคำชี้แจงเหตุผลในการเปลี่ยนแปลงวิธีการจัดเก็บภาษีห้างหุ้นส่วนสามัญและคณะบุคคลที่ไม่ใช่นิติบุคคลได้ให้เหตุผลแต่เพียงประการเดียวว่าเพื่อความสะดวกในการจัดเก็บทั้งรัฐและตัวผู้เสียภาษี โดยไม่ได้ให้เหตุผลอื่นประกอบหรืออธิบายข้อความใด ๆ เพิ่มเติม ผู้เขียนจึงมีความเห็นว่า การเปลี่ยนแปลงดังกล่าวอาจจะเนื่องมาจากเหตุผลดังนี้

1. กรณีดังกล่าวเป็นผลมาจากการที่กฎหมายมีวัตถุประสงค์ที่จะเก็บภาษีจากแหล่งรวมของเงินได้เพื่อผลในการบริหารภาษี ทั้งในแง่การปฏิบัติ จัดเก็บตลอดจนวิธีการจัดเก็บภาษีต่าง ๆ เพื่อเป็นการขจัดการหลีกเลี่ยงภาษีอันเนื่องมาจากการจัดการต่างๆ ที่อยู่ภายใต้การอำนวยการของคน ๆ เดียวซึ่งโอกาสที่จะหลีกเลี่ยงภาษีมีมาก<sup>12</sup>

2. เนื่องจาก กฎหมายไม่มีบทบัญญัติในการควบคุมให้ห้างหุ้นส่วนแบ่งกำไรให้ผู้เป็นหุ้นส่วนนำเงินได้ดังกล่าวไปเสียภาษี ดังนั้น หากมีการจัดเก็บในระดับผู้เป็นหุ้นส่วนดังเช่นในปี พ.ศ. 2481-2496 ต่อไปจะทำให้รัฐได้รับรายได้ในส่วนนี้ซ้ำ และถ้าหากมีการสะสมกำไรไว้ในห้างโดยยังไม่มีมีการแบ่งก็สามารถที่จะชะลอการเสียภาษีได้ระยะหนึ่ง (Defer Payment) นอกจากนี้ การจัดตั้งห้างหุ้นส่วนสามัญสามารถจัดตั้งได้ง่ายเนื่องจากไม่อยู่ในบังคับว่าด้วยการจดทะเบียนกับทางราชการเพียงแต่มีการจดทะเบียนการค้าต่อกระทรวงพาณิชย์เท่านั้น ดังนั้น ถ้าหากห้างสลายไปการติดตามการจัดเก็บภาษีในส่วนนี้จะทำได้ยาก

3. ระบบบัญชีของห้างหุ้นส่วนสามัญเป็นระบบการลงบัญชีแบบรายรับและรายจ่ายที่ไม่ต้องทำบัญชีงบดุลเหมือนกับบริษัท ดังนั้น การที่จะทำบัญชีเพื่อหลีกเลี่ยงภาษีสามารถกระทำได้ง่าย และถ้าหากมีการหลีกเลี่ยงภาษีในจุดนี้อาจทำให้ส่วนแบ่งกำไรที่แบ่งให้แก่ผู้เป็นหุ้นส่วนน้อยและสามารถที่จะเสียภาษีในจำนวนที่ต่ำได้

ค. หลักเกณฑ์ในการจัดเก็บภาษีห้างหุ้นส่วนสามัญและ  
คณะบุคคลที่ไม่ใช่นิติบุคคล

ค.1 หลักการเก็บภาษีจากการลงทุนด้วยทรัพย์สิน

การดำเนินกิจการในรูปแบบห้างหุ้นส่วนสามัญ กฎหมายกำหนดให้ผู้เป็นหุ้นส่วนต้องมีทรัพย์สินมาลงทุน ไม่ว่าจะเป็เงินสด ทรัพย์สิน หรือแรงงานอย่างใดอย่างหนึ่ง โดยผู้เป็นหุ้นส่วนต้องรับผิดชอบอย่างลูกหนี้ร่วมในหนี้ทั้งหมดของห้างต่อบุคคลภายนอกแม้ว่าจะเกินส่วนที่ตนลงทุนไว้ก็ตาม

<sup>12</sup> บรรหาร บัณฑุกุล, "ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา", (วิทยานิพนธ์ปริญญาโทมหาบัณฑิต เศรษฐศาสตร์ คณะเศรษฐศาสตร์, มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2501), หน้า 42

ตามประมวลระฎการ การจัดเก็บภาษีในกรณีที่มีการโอนกรรมสิทธิ์ในอสังหาริมทรัพย์ไปให้บุคคลอื่น ไม่ว่าจะเป็นการโอนเพื่อการนำทรัพย์สินนั้นไปลงทุนหรือกรณีอื่นประมวลระฎการถือว่าการขายทั้งสิ้น เว้นแต่กฎหมายจะมีบทบัญญัติข้อยกเว้นในกรณีที่จะไม่จัดเก็บภาษี ตัวอย่างเช่น กรณีการขายอสังหาริมทรัพย์อันเป็นมรดกหรือได้มาโดยมิได้มุ่งในทางการค้าหรือหากำไร แต่อย่างไรก็ตาม แนวคิดในการจัดเก็บภาษีจากทรัพย์สิน กฎหมายจะทำการจัดเก็บภาษีก็ต่อเมื่อมีการขายเกิดขึ้น ซึ่งคำว่า “ขาย” ตามประมวลระฎการมาตรา 39 หมายความว่า “การขายฝาก แลกเปลี่ยน ให้ โอนกรรมสิทธิ์ หรือสิทธิครอบครองในอสังหาริมทรัพย์ ไม่ว่าจะด้วยวิธีใด ๆ และไม่ว่าจะมีค่าตอบแทนหรือไม่” ซึ่งการจัดเก็บภาษีอากรดังกล่าว กฎหมายได้กำหนดขอบเขตดังกล่าวไว้กว้างขวางโดยมีวัตถุประสงค์เพื่อเป็นการป้องกันการเลี่ยงภาษีโดยการโอนทรัพย์สินในรูปแบบต่าง ๆ เช่น การยกให้หรือโอนกรรมสิทธิ์ให้แก่กันด้วยวิธีอื่นที่มีใช่เป็นการซื้อขายปกติ<sup>13</sup>

แม้ว่ากฎหมายจะกำหนดให้มีการจัดเก็บภาษีโดยได้ให้คำนิยามของคำว่า “ขาย” ไว้กว้างขวาง เว้นแต่เข้าข้อยกเว้นตามที่กฎหมายกำหนดเท่านั้น แต่อย่างไรก็ดี ผู้เขียนขอตั้งข้อสังเกตว่า การกำหนดคำนิยามดังกล่าวไว้กว้างขวางจะมีผลไปถึงกรณีที่กฎหมายจะทำการจัดเก็บภาษีทันทีในกรณีที่มีการนำทรัพย์สินมาลงทุนโดยแลกเปลี่ยนกับสัดส่วนผลประโยชน์ในห้างหุ้นส่วน และถ้าหากผู้เป็นหุ้นส่วนมีวัตถุประสงค์เพียงเพื่อนำทรัพย์สินมาลงทุนโดยมิได้มีเจตนาในการหลีกเลี่ยงภาษีอากรแล้ว ประมวลระฎการกลับกำหนดให้ผู้เป็นหุ้นส่วนจะต้องเสียภาษีทันทีในกรณีที่มีการนำทรัพย์สินดังกล่าวไปแลกเปลี่ยนกับสัดส่วนผลประโยชน์ในห้างหุ้นส่วนซึ่งถือว่าการจัดเก็บภาษีจากทรัพย์สินล่วงหน้า อันขัดต่อความพร้อมในการเสียภาษีของผู้เสียภาษี (wherewithal to pay) ดังจะเห็นได้จากคำวินิจฉัยในหนังสือตอบข้อหารือกรมสรรพากรที่กค. 0804/22543 ลงวันที่ 23 พฤศจิกายน พ.ศ. 2524 วินิจฉัยว่า “การที่ผู้เป็นหุ้นส่วนนำที่ดินมาลงทุนในห้างหุ้นส่วนถือว่าการขายอันอยู่ในบังคับที่ต้องเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาในปีที่มีการนำที่ดินมาลงทุนในห้างหุ้นส่วน”

<sup>13</sup> สุภรัตน์ ควัฒน์กุล, ทฤษฎีภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา, (เอกสารการสอนภาษีอากร มหาวิทยาลัยสุโขทัยธรรมาธิราช) หน่วยที่ 1-7, กรุงเทพมหานคร : ห้างหุ้นส่วนจำกัด โรงพิมพ์อักษรไทย, 2527), หน้า 211

ดังนั้น การที่กรมสรรพากรได้มีคำวินิจฉัยโดยอาศัยบทบัญญัติของประมวลรัษฎากรที่มีอยู่เป็นผลให้ผู้เป็นหุ้นส่วนจะต้องหาเงินสดมาชำระภาษีทันทีในปีที่ตนเองได้นำที่ดินไปลงทุนในห้างหุ้นส่วน ซึ่งขณะนั้นผู้เสียภาษียังไม่สามารถที่รับรู้ถึงผลกำไรจากการดำเนินงานของห้างหุ้นส่วนแต่อย่างใดและอาจเป็นไปได้ว่า ในปีนั้นห้างหุ้นส่วนอาจจะไม่ได้รับผลกำไรหรือเกิดผลขาดทุนจากการดำเนินงานทำให้การจัดเก็บภาษีในกรณีที่มีการนำทรัพย์สินมาลงทุนไม่เป็นการสนับสนุนโอกาสในการลงทุนแต่อย่างใด แต่กลับทำให้ผู้เสียภาษีต้องรับภาระหนักขึ้นโดยต้องหาเงินสดมาชำระภาษีให้แก่รัฐล่วงหน้าขณะที่ตนยังไม่มีความพร้อมที่จะชำระภาษี ขณะที่กฎหมายสหรัฐอเมริกาจะยกเว้นภาษีในกรณีดังกล่าวและจะทำการจัดเก็บภาษีก็ต่อเมื่อผู้เสียภาษีได้รับเงินได้อันเนื่องจากผลกำไรส่วนที่เกินกว่าต้นทุนเท่านั้น

## ค.2 หน่วยภาษีกับการเลือกรูปแบบเงินได้

บทบัญญัติในประมวลรัษฎากร ได้กำหนดรูปแบบเงินได้พึงประเมินที่ต้องเสียภาษีโดยแบ่งออกเป็น 8 ประเภทคือ เงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(1)-(7) และมาตรา 40(8) ซึ่งเงินได้แต่ละประเภทจะมีผลต่อการเสียภาษีอากรของผู้เสียภาษี เนื่องจาก ประมวลรัษฎากรมาตรา 42 ทวิ กำหนดให้รูปแบบของเงินได้แต่ละประเภทสามารถหักค่าใช้จ่ายได้ไม่เท่ากัน ทั้งนี้ เป็นผลมาจากการที่เงินได้แต่ละประเภทมีต้นทุนในการได้มาไม่เหมือนกัน การหักค่าใช้จ่ายของเงินได้แต่ละประเภทจึงขึ้นอยู่กับความยากง่ายในการได้มาซึ่งเงินได้เหล่านั้น และถ้าหากผู้เสียภาษีสามารถเลือกรูปแบบเงินได้ที่สามารถหักค่าใช้จ่ายได้สูงตามที่กฎหมายระบุก็จะส่งผลให้เงินได้พึงประเมินมีจำนวนที่ต่ำและสามารถเสียภาษีจากฐานเงินได้ที่ต่ำ

การใช้รูปแบบหน่วยภาษีห้างหุ้นส่วนสามัญและคณะบุคคลที่ไม่ใช่นิติบุคคลประกอบกับการเลือกรูปแบบเงินได้ทำให้ผู้เสียภาษีสามารถเสียภาษีในจำนวนที่ต่ำได้ แม้ว่าการใช้ช่องว่างทางประมวลรัษฎากรที่มีอยู่จะไม่ถือว่าเป็นการกระทำผิดต่อกฎหมายก็ตาม แต่อย่างไรก็ดี หากพิจารณาถึงนโยบายการจัดเก็บภาษีของห้างหุ้นส่วนสามัญและคณะบุคคลที่ไม่ใช่นิติบุคคลซึ่งถือว่าไม่มีสถานะเชิงบุคคลในทางประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ แต่การจัดเก็บภาษีกลับจัดเก็บโดยถือเป็นหน่วยบุคคลอีกหน่วยหนึ่งซึ่งก่อให้เกิดความได้เปรียบหากผู้มีเงินได้สามารถจัดตั้งหน่วยภาษีใหม่และเลือกใช้รูปแบบเงินได้ตามที่

ประมวลรัษฎากรกำหนด อันเป็นการสร้างประโยชน์ให้กับกลุ่มบุคคลกลุ่มหนึ่งที่สามารถใช้หน่วยภาษีดังกล่าวเพื่อเสียภาษีในจำนวนที่ต่ำกว่าที่ตนเองควรจะเสียอันขัดต่อหลักความสามารถในการเสียภาษีอากร (Ability-to-Pay Principle)

ตัวอย่างการใช้หน่วยภาษีกับการเลือกรูปแบบเงินได้ที่เห็นได้ชัดเจนที่สุดคือ กลุ่มวิชาชีพอิสระโดยเฉพาะอย่างยิ่งกลุ่มวิชาชีพแพทย์ โดยเงินได้จากการประกอบวิชาชีพดังกล่าวถือเป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(6) แห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งกฎหมายกำหนดอัตราการหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาได้ถึง 60% ตามพระราชกฤษฎีกา (ฉบับที่ 11) พ.ศ. 2502 แต่ถ้าหากแพทย์มีเงินได้จากการเป็นลูกจ้างหรือรับทำงานให้บุคคลอื่น กรณีดังกล่าวอาจถือได้ว่าเป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(1) หรือ 40(2) แล้วแต่กรณี ซึ่งการหักค่าใช้จ่ายจะทำได้สูงสุดเพียงแค่ 40% แต่ไม่เกิน 60,000 บาท เท่านั้น แม้ว่าในทางปฏิบัติกรมสรรพากรได้มีคำวินิจฉัยในข้อหารือหลายฉบับต่อการเสียภาษีของแพทย์ที่ได้รับเงินได้พึงประเมินประเภทต่าง ๆ ค่อนข้างจะชัดเจน กล่าวคือ หากผู้มีเงินได้และผู้จ่ายเงินได้มีความสัมพันธ์กันในฐานะนายจ้างกับลูกจ้าง โดยมีการควบคุมการบังคับบัญชาระหว่างกันและมีการจ่ายค่าตอบแทนที่ค่อนข้างแน่นอนชัดเจนที่ไม่ได้ขึ้นอยู่กับจำนวนคนไข้ เงินได้ที่แพทย์ได้รับจะถือเป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(1) แห่งประมวลรัษฎากร แต่ถ้าหากผู้มีเงินได้ได้รับเงินได้อันเกิดจากผลตอบแทนทางวิชาชีพโดยได้รับค่าตอบแทนที่ไม่ได้ผูกติดกับหน่วยงานและผู้มีเงินได้ไม่ต้องอยู่ภายใต้การควบคุมบังคับบัญชาของผู้ใด ประกอบกับค่าตอบแทนที่ได้รับก็มีลักษณะที่ไม่แน่นอน กรณีดังกล่าวถือเป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(6) แห่งประมวลรัษฎากร

อนึ่ง แม้ว่ากรมสรรพากรจะวางแนวคำวินิจฉัยในการแยกประเภทเงินได้ที่ผู้มีเงินได้ได้รับค่อนข้างชัดเจนว่ากรณีใดถือเป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(1) และกรณีใดถือเป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(6) ทำให้ประเด็นดังกล่าวไม่ก่อให้เกิดปัญหาในทางปฏิบัติแต่อย่างใด แต่หากมีการพิจารณาถึงการที่กลุ่มวิชาชีพดังกล่าวสามารถใช้รูปแบบห้างหุ้นส่วนสามัญร่วมกับพยาบาลหรือบุคคลอื่นในการประกอบวิชาชีพ ซึ่งในทางปฏิบัติเป็นที่ยอมรับกันว่า กรณีดังกล่าวสามารถกระทำได้โดยการขอเลขประจำตัวผู้เสียภาษีใหม่นอกเหนือจากเลขประจำตัวผู้เสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาของตนเองเพื่อยื่นแบบแสดง



รายการแยกต่างหากจากแบบแสดงรายการเพื่อเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาของตนเอง กรณีดังกล่าวก่อให้เกิดประเด็นในการพิจารณาว่าการรวมกลุ่มของแพทย์กับพยาบาลดังกล่าวจะถือว่าเป็นห้างหุ้นส่วนสามัญหรือไม่ เพราะแท้ที่จริงแล้วส่วนแบ่งกำไรหลังจากเสียภาษีอาจจะตกอยู่กับแพทย์เพียงคนเดียว

นอกจากนี้ ในกรณีที่แพทย์มีเงินได้และกระจายเงินได้ของตนโดยตั้งเป็นหน่วยภาษีใหม่ในรูปแบบห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่ไม่ใช่นิติบุคคลก่อให้เกิดประเด็นพิจารณาว่า กรณีดังกล่าวจำเป็นหรือไม่ที่ผู้มีเงินได้จะต้องเป็นผู้มีวิชาชีพอิสระทั้งคู่ ดังจะเห็นได้จากแนวคำวินิจฉัยในหนังสือตอบข้อหารือกรมสรรพากรที่ กค.0802/15697 ลงวันที่ 20 พฤศจิกายน 2529 วินิจฉัยว่า “กรณีบุคคล 2 คน เข้าร่วมกันเพื่อประกอบวิชาชีพอิสระซึ่งคนหนึ่งเป็นแพทย์มีใบประกอบโรคศิลป์ อีกคนหนึ่งไม่มีใบอนุญาตให้ประกอบโรคศิลป์ กรณีดังกล่าวสามารถร่วมกันจัดตั้งเป็นรูปแบบคณะบุคคลที่ไม่ใช่นิติบุคคลเพื่อประกอบวิชาชีพอิสระตามมาตรา 40(6) ได้” แต่อย่างไรก็ดี เงินได้จากการประกอบวิชาชีพอิสระตามมาตรา 40(6) แห่งประมวลรัษฎากรจะต้องเป็นเงินได้เนื่องจากการประกอบวิชาชีพ ทั้งนี้พิจารณาจากคำนิยามคำว่า “วิชาชีพ” (Profession) นั้น หมายถึง อาชีพโดยเฉพาะที่ต้องมีการศึกษาขั้นสูงและได้รับการฝึกอบรมเป็นพิเศษ เช่น กฎหมาย สถาปัตยกรรม วิศวกรรม แพทย์ เป็นต้น หรือหมายความโดยสรุปได้ว่า ผู้ที่จะสามารถใช้วิชาชีพได้นั้นจะต้องได้รับการศึกษาขั้นสูงและได้รับการฝึกอบรมเป็นพิเศษหรือได้รับความรู้ การอบรมทางความคิดเป็นพิเศษ และจะต้องมีเจตนาในการมุ่งใช้วิชาชีพดังกล่าวเป็นสำคัญ<sup>14</sup> อันแสดงให้เห็นถึงเจตนารมณ์ในการมุ่งถึงการใช้วิชาชีพหรือการประกอบโรคศิลป์

ฉะนั้น การประกอบวิชาชีพที่จะถือเป็นเงินได้ตามมาตรา 40(6) ได้นั้น เงินได้ดังกล่าวจะต้องเป็นเงินได้จากการประกอบวิชาชีพที่กฎหมายระบุและมีความเป็นอิสระในการประกอบวิชาชีพ ซึ่งแพทย์ที่จะประกอบวิชาชีพดังกล่าวได้จะต้องมีใบอนุญาตให้ประกอบโรคศิลป์และได้ประกอบวิชาชีพโดยมีความเป็นเอกเทศในการทำงานในวิชาชีพของตนอย่างป็นอิสระไม่อยู่ภายใต้การควบคุมและบังคับบัญชาของใคร

<sup>14</sup> ชุมพร เสนไสย, เงินได้ของแพทย์กับการเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา, สรรพากรศาสตร์ 44(พฤษภาคม 2540) : 61-68.

แต่จากคำวินิจฉัยในหนังสือตอบข้อหารือฉบับดังกล่าวทำให้เห็นได้ว่า แพทย์ที่ไม่มีใบประกอบโรคศิลปะซึ่งได้ใช้วิชาชีพของตนในการรักษาไม่อาจถือว่าเงินได้ที่ได้รับเป็นเงินที่ได้จากการประกอบวิชาชีพอิสระตามบทบัญญัติในมาตรา 40(6) เพราะเหตุว่า การประกอบวิชาชีพอิสระจะต้องเป็นการประกอบวิชาชีพที่มีลักษณะเป็นอิสระและเป็นเอกเทศที่ไม่อยู่ภายใต้บังคับบัญชาของใคร และแพทย์ดังกล่าวจะต้องมีใบอนุญาตให้ประกอบโรคศิลปะซึ่งจะสามารถประกอบวิชาชีพของตนได้อย่างเป็นเอกเทศและไม่ขึ้นอยู่ภายใต้บังคับบัญชาของใครได้ แต่การที่แพทย์ที่ไม่มีใบประกอบโรคศิลปะสามารถเข้าร่วมกับแพทย์ที่มีใบประกอบโรคศิลปะโดยตั้งเป็นหน่วยภาษีใหม่และใช้ประโยชน์จากรูปแบบเงินได้ที่แพทย์ที่มีใบประกอบโรคศิลปะสามารถเลือกจากประกอบวิชาชีพอิสระของตนเอง ทำให้แพทย์ที่ไม่มีใบประกอบโรคศิลปะสามารถกระจายฐานเงินได้ออกไปอีกฐานภาษีหนึ่ง โดยไม่ต้องนำมารวมกับเงินได้ของตนเองและสามารถใช้สิทธิหักค่าใช้จ่ายเหมาได้ถึง 60% ตามมาตรา 42 ทวิและพระราชกฤษฎีกา (ฉบับที่ 11) พ.ศ. 2502 ซึ่งในทางความเป็นจริง แพทย์ที่ไม่มีใบประกอบโรคศิลปะไปไม่อาจจะประกอบวิชาชีพของตนได้อย่างเป็นอิสระ และหากแพทย์ดังกล่าวมีเงินได้จากการประกอบวิชาชีพของตน เงินดังกล่าวอาจจะเป็นเพียงเงินได้อันเนื่องมาจากหน้าที่การงาน ตามมาตรา 40(1) หรือ 40(2) แล้วแต่กรณี ซึ่งจะสามารถหักค่าใช้จ่ายได้เพียง 40% ไม่เกิน 60,000 บาทเท่านั้น

ดังนั้น การที่แพทย์ที่ไม่มีใบประกอบโรคศิลปะสามารถเข้าร่วมกับอีกบุคคลหนึ่งที่มีใบประกอบโรคศิลปะเพื่อตั้งเป็นหน่วยภาษีใหม่ กรณีดังกล่าวไม่น่าจะสอดคล้องกับเจตนารมณ์ของกฎหมายอันอาจจะถือว่าเงินได้ที่ได้รับเป็นเงินได้ตามมาตรา 40(6) เนื่องจาก กรณีดังกล่าวแพทย์ที่ไม่มีใบอนุญาตประกอบโรคศิลปะไม่สามารถที่จะประกอบวิชาชีพของตนได้อย่างเป็นอิสระและไม่อยู่ภายใต้บังคับบัญชาใครอันอาจจะถือว่าเงินได้ที่ได้รับเป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(6) แห่งประมวลรัษฎากรได้

### ค.3 การใช้ประโยชน์จากการหักค่าใช้จ่ายและค่าลดหย่อน

ค่าใช้จ่ายตามที่กฎหมายภาษีอากรกำหนดไว้ นั้นมีวัตถุประสงค์เพื่อให้ผู้เสียภาษีสามารถหักต้นทุนหรือรายจ่ายจากรายได้ของตนเพื่อให้การจัด

เก็บภาษีเงินได้บุคคลใดบุคคลหนึ่งเป็นการจัดเก็บภาษีจากเงินได้สุทธิที่แสดงให้เห็นถึงความสามารถในการชำระภาษีให้แก่รัฐได้อย่างแท้จริง โดยผู้ที่มีเงินได้สุทธิต่างกันแต่โดยยอมต้องเสียภาษีมากขึ้นตามสัดส่วนของเงินได้ตามหลักการจัดเก็บภาษีในอัตราก้าวหน้า ค่าใช้จ่ายและค่าลดหย่อนจึงเป็นตัวแปรสำคัญที่ทำให้ผู้นั้นเสียภาษีมากหรือน้อย การหักค่าใช้จ่ายในระบบภาษีเงินได้ของไทยมีทั้งที่กำหนดให้หักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาในอัตราที่แตกต่างกันตามชนิดและแหล่งที่มาของเงินได้ ขณะเดียวกันผู้เสียภาษีก็อาจขอหักค่าใช้จ่ายตามความจำเป็นและสมควรได้สำหรับเงินได้บางประเภท ซึ่งระบบการหักค่าใช้จ่ายเหมาเป็นมาตรการในการที่จะช่วยอำนวยความสะดวกในด้านการจัดเก็บให้แก่รัฐเท่านั้น แต่ไม่ก่อให้เกิดประโยชน์ในด้านการตรวจสอบ เนื่องจากไม่สามารถที่จะพัฒนาให้ผู้เสียภาษีจัดทำเอกสารทางบัญชีรวมถึงการเก็บรักษาเอกสารของผู้เสียภาษีได้ นอกจากนี้ ยังเป็นการสนับสนุนให้มีการเลี่ยงภาษีได้หากผู้เสียภาษีมีค่าใช้จ่ายต่ำกว่าปกติก็สามารถที่จะเลือกหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาได้สูงกว่าค่าใช้จ่ายตามปกติของตนเอง<sup>15</sup>

ประเด็นของการหักค่าลดหย่อน กฎหมายภาษีอากรมีวัตถุประสงค์ในการจัดเก็บภาษีจากเงินได้หลังหักค่าใช้จ่ายในการได้มาซึ่งเงินได้เพื่อหาเงินได้สุทธิที่จะใช้เป็นฐานภาษีขั้นสุดท้ายในการคำนวณภาษีในอัตราก้าวหน้า การกำหนดค่าลดหย่อนเป็นการบรรเทาภาระภาษีวิธีหนึ่งซึ่งจะส่งผลให้จำนวนภาษีที่ต้องเสียมีมากน้อยแตกต่างกัน ตัวอย่างเช่น ค่าลดหย่อนตามสถานภาพของบุคคลที่มีครอบครัวหรือไม่มีครอบครัว กฎหมายจะกำหนดอัตราการหักค่าลดหย่อนตามสถานภาพของผู้มีเงินได้ให้คงเหลือเฉพาะเงินได้ในส่วนที่แสดงออกซึ่งความสามารถในการเสียภาษีของผู้เสียภาษีอย่างแท้จริง<sup>16</sup>

<sup>15</sup> ศุภรัตน์ ควณิกกุล, กฎหมายภาษีอากร 1, (เอกสารการสอนภาษีอากร มหาวิทยาลัยสุโขทัยธรรมาธิราช) หน่วยที่ 1-7, กรุงเทพมหานคร: ห้างหุ้นส่วนจำกัด โรงพิมพ์อักษรไทย, 2527), หน้า 193

<sup>16</sup> ศุภรัตน์ ควณิกกุล, กฎหมายภาษีอากร 1, (เอกสารการสอนภาษีอากร มหาวิทยาลัยสุโขทัยธรรมาธิราช) หน่วยที่ 1-7, กรุงเทพมหานคร: ห้างหุ้นส่วนจำกัด โรงพิมพ์อักษรไทย, 2527), หน้า 194

อนึ่ง การใช้รูปแบบหน่วยภาษีห้างหุ้นส่วนสามัญและคณะบุคคลที่ไม่ใช่นิติบุคคลจึงมีส่วนสัมพันธ์กันกับประเด็นในเรื่องค่าลดหย่อนและการหักค่าใช้จ่ายตามที่กฎหมายกำหนดเพราะว่า การที่กฎหมายถือว่าห้างหุ้นส่วนเป็นหน่วยภาษีใหม่แยกต่างหากจากหน่วยบุคคลที่ก่อให้เกิดเงินได้ และกำหนดสิทธิประโยชน์ในการหักค่าลดหย่อนเพิ่มขึ้นแยกต่างหากจากบุคคลธรรมดาทำให้เกิดข้อได้เปรียบกับหน่วยภาษีดังกล่าวและก่อให้เกิดความไม่เป็นธรรมกับหน่วยภาษีอื่น ๆ เป็นผลให้วัตถุประสงค์ในการกำหนดค่าใช้จ่ายและค่าลดหย่อนอาจถูกบิดเบือนวัตถุประสงค์ในการใช้โดยสร้างประโยชน์ให้กับรูปแบบห้างหุ้นส่วนสามัญและคณะบุคคลที่ไม่ใช่นิติบุคคลเป็นกรณีพิเศษ

### 3.1.2 หน่วยภาษีเงินได้นิติบุคคล

ภาษีเงินได้นิติบุคคลเป็นภาษีทางตรงชนิดหนึ่งที่เก็บจากฐานเงินได้เช่นเดียวกันกับภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาโดยถือว่าหน่วยธุรกิจเป็นหน่วยภาษีนอกเหนือหน่วยภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาอื่น ๆ การจัดเก็บภาษีจากกำไรของนิติบุคคลมีแนวความคิดโดยถือว่า บริษัทเป็นหน่วยภาษีที่แยกต่างหากจากผู้ถือหุ้นและมีลักษณะเป็นเอกเทศจากผู้ถือหุ้น โดยผลของทฤษฎีความเป็นบุคคลที่มีฐานะแยกต่างหากจากกัน (The Separate Entity Theory) ทฤษฎีนี้ถือว่าบริษัทเป็นบุคคลสมมติ (Fictitious being) โดยการจดทะเบียนให้มีสภาพบุคคลตามกฎหมายเป็นเอกเทศแยกต่างหากจากผู้ถือหุ้น รวมทั้งสภาพการเป็นเจ้าของ (ownerships) และการจัดการที่แยกจากกันค่อนข้างเด็ดขาด ผลกำไรต่าง ๆ ของบริษัทแสดงออกถึงความสามารถในการเสียภาษีในนามของบริษัทแยกต่างหากจากผู้ถือหุ้น อีกทั้งการประกอบกิจการในรูปแบบบริษัทก็ก่อให้เกิดความรับผิดชอบในรูปหนี้สินตามส่วนที่ลงทุนและหากมีการเพิ่มทุนให้กับกิจการก็สามารถทำได้จึงมีการกำหนดหน่วยภาษีเงินได้นิติบุคคลตามความสามารถในการแสดงออกซึ่งผลกำไรของบริษัท<sup>17</sup> โดยบริษัทสามารถสร้างรายได้ที่ไม่มีผู้ถือหุ้นคนใดสามารถนำไปใช้เพื่อประโยชน์ส่วนตัวได้ ดังนั้น หากไม่มีการจัดเก็บในส่วนนี้จะก่อให้เกิดการหลีกเลี่ยงภาษีอากรโดยมีการ

<sup>17</sup> ศุภรัตน์ คุ้มมนกุล, “ทฤษฎีภาษีเงินได้นิติบุคคล”, สรรพากรสาส์น 31(พฤษภาคม-มิถุนายน, 2527) : 33

สะสมรายได้ไว้ในบริษัทแม้ในอนาคตจะมีการจัดสรรออกมาเป็นเงินปันผลก็ตามแต่ก็สามารถชะลอการเสียภาษีไปได้ระยะหนึ่ง ประมวลรัษฎากรจึงกำหนดให้หน่วยธุรกิจเป็นหน่วยภาษีที่มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้ให้แก่รัฐควบคู่กับการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา

### 3.1.2.1 หน่วยภาษีที่มีสถานะเป็นนิติบุคคล

ผู้ที่มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้นิติบุคคล โดยประมวลรัษฎากรมาตรา 39 ได้ให้คำนิยามคำว่า “บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล” ตามหลักของสถานที่จดทะเบียน (Place of Incorporation) ที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายไทยไม่ว่าจะมีหุ้นของคนไทยหรือคนต่างด้าว โดยเป็นการ จัดตั้งในรูปแบบบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล, กิจการซึ่งดำเนินการเป็นการค้าหรือหากำไรโดยรัฐบาลต่างประเทศ, องค์การของรัฐบาลต่างประเทศ, นิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศ, กิจการร่วมค้า (Joint Venture), มูลนิธิหรือสมาคมที่มีชื่อองค์การสาธารณกุศล และนิติบุคคลที่อธิบดีกรมสรรพากรประกาศกำหนดโดยอนุมัติรัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลังให้เป็นบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลและประกาศในราชกิจจานุเบกษา

#### (1) บริษัท หรือ ห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล

นิติบุคคลก่อตั้งขึ้นโดยการจดทะเบียนให้มีสภาพแยกต่างหากจากผู้ถือหุ้นอันเป็นการจัดตั้งรูปแบบธุรกิจที่มีสภาพเป็นนิติบุคคลตามกฎหมายและเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลเช่น ห้างหุ้นส่วนสามัญนิติบุคคล ห้างหุ้นส่วนจำกัด บริษัทจำกัด บริษัทมหาชน เป็นต้น นอกจากนี้ยังมีรูปแบบบริษัทครอบครัวที่มีผู้ถือหุ้นคนหนึ่งเกิน 50% แม้ว่าจะเป็นบริษัทที่มีสภาพเป็นนิติบุคคล แต่ประมวลรัษฎากรกำหนดให้มีการเสียภาษีแบบบุคคลธรรมดาตามมาตรา 75 เดิม โดยบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลดังกล่าวจะต้องยื่นแบบแสดงรายการเพื่อเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาในนามบริษัทเอง ทั้งนี้ เจตนารมณ์ในการบัญญัติมาตรา 75 มีเหตุผลมาจากในขณะนั้นอัตราภาษีเงินได้นิติบุคคลต่ำกว่าอัตราภาษีเงินได้บุคคลธรรมดามาก ทำให้มีผู้ที่ต้องการหลีกเลี่ยงภาษีโดยไปจัดตั้งเป็นนิติบุคคลเพื่อเสียภาษีในอัตราต่ำ ประมวลรัษฎากรจึงกำหนดให้บริษัทเหล่านี้เสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาแทนการเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลแต่อย่างไรก็ดี ในปี พ.ศ. 2525 ได้มีการยกเลิกมาตราดังกล่าวจากเดิมที่กำหนดให้บริษัทครอบครัวเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาให้กลับไปเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลแบบเดียวกันกับรูปแบบ

บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลเพื่อป้องกันการหลีกเลี่ยงภาษีอันเกิดจากบริษัทครอบครัวเหล่านี้ นำกำไรสะสมไปใช้ระหว่างผู้ถือหุ้นกันเองโดยอาจจะเป็นรูปแบบการกู้ยืมโดยไม่มีค่าตอบแทนหรือ มีการกันกำไรไว้โดยไม่มีการแบ่งออกมาทำให้กำไรเหล่านี้ไม่ถูกนำมาเสียภาษี

- (2) กิจการซึ่งดำเนินการเป็นการค้าหรือหากำไร โดยรัฐบาลต่างประเทศ องค์การของรัฐบาลต่างประเทศหรือนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศ

การกำหนดตัวผู้ที่มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้นิติบุคคล โดยพระราชกำหนดแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 5) พ.ศ. 2521 ได้เพิ่มหน่วยภาษีเงินได้นิติบุคคลให้รวมถึงกิจการค้าขององค์การระหว่างประเทศด้วย เหตุที่มีการเพิ่มบทบัญญัติให้รวมถึงกิจการค้าขององค์การระหว่างประเทศด้วยเนื่องจากว่า การค้าในรูปลักษณะของรัฐบาลที่เป็นประเทศสังคมนิยมส่วนใหญ่จะค้าขายกันในรูปองค์การ ซึ่งประเทศสังคมนิยมส่วนใหญ่จะไม่มีการจัดตั้งในรูปแบบของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ทำให้การค้าในรูปแบบดังกล่าวสามารถเลี่ยงที่จะไม่เสียภาษีอากรทำให้เกิดความไม่ยุติธรรมกับบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลอื่น จึงมีการขยายความให้รวมถึงการค้าในรูปแบบดังกล่าว ตัวอย่างเช่น หน่วยงานต่างประเทศซึ่งสังกัดกระทรวงอุตสาหกรรมประเทศเนปาลได้นำสินค้าเข้ามาขายในประเทศไทยถือเป็น บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ตามความหมายในมาตรา 39 และต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล ตามมาตรา 76 ทวิ

- (3) มูลนิธิต่อสมาคคมที่มีใ้องค์การสาธารณะกุศลตามประกาศของรัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลัง

แต่เดิมมูลนิธิต่อสมาคคมไม่มีหน้าที่ต้องเสียภาษีเงินได้แต่ปัจจุบันมีการใช้รูปแบบของมูลนิธิต่อสมาคคมเป็นเครื่องมือในการค้าและหากำไรโดยไม่มีบทบัญญัติของกฎหมายกำหนดให้เสียภาษีจากกำไรที่ได้รับ เช่น สนามม้า เป็นต้น จนกระทั่งในปี พ.ศ. 2525 โดยพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 25) พ.ศ. 2525 มาตรา 14 ใช้

บังคับวันที่ 3 กรกฎาคม พ.ศ.2525 เป็นต้นไป ได้กำหนดหน่วยภาษีจากการประกอบกิจการที่มีเงินได้ของมูลนิธิ หรือ สมาคม ที่ไม่ใช่องค์การสาธารณกุศล ตามมาตรา 47 (7) ข เช่น มูลนิธิฟอร์ด ที่จดทะเบียนการค้าและตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศ ให้ถือเป็นบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลตามความหมายในมาตรา 39 แห่งประมวลรัษฎากร

- (4) นิติบุคคลที่อธิบดีกรมสรรพากรประกาศกำหนดโดยอนุมัติรัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลังให้เป็นบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลและประกาศในราชกิจจานุเบกษา

นิติบุคคลในกรณีนี้เป็นการบัญญัติเอาไว้เพื่อสภาพหน้า เนื่องจากขณะนี้ยังไม่ปรากฏว่ามีประกาศอธิบดีกรมสรรพากรเกี่ยวกับเรื่องดังกล่าว นอกจากนิติบุคคลที่กล่าวไว้ข้างต้น ฉะนั้น นิติบุคคลอาคารชุด เนติบัณฑิตยสภา จึงไม่ต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลแม้ว่าจะมีสถานะเป็นนิติบุคคลก็ตาม

### 3.1.2.2. หน่วยที่ไม่มีสถานะเป็นนิติบุคคล

กิจการร่วมค้าไม่จดทะเบียนเป็นรูปแบบที่ไม่มีสถานะเชิงบุคคล ตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์แต่ถูกถือว่าเป็นบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลเพื่อประโยชน์ในการจัดเก็บภาษีอากร กิจการร่วมค้าไม่จดทะเบียนถูกกำหนดให้เป็นหน่วยภาษีใหม่ ในทางประมวลรัษฎากรเช่นเดียวกันกับห้างหุ้นส่วนสามัญ เหตุที่ประมวลรัษฎากรกำหนดให้กิจการร่วมค้าเป็นหน่วยภาษีเงินได้นิติบุคคล เนื่องจากประมวลรัษฎากรยึดหลักองค์ประกอบของการร่วมค้าของผู้ร่วมค้าซึ่งจะต้องมีอย่างน้อยฝ่ายหนึ่งเป็นนิติบุคคลเสมอ เพราะถ้าหากเป็นการร่วมค้าระหว่างบุคคลธรรมดากับบุคคลธรรมดา การประกอบกิจการดังกล่าวถือว่าเป็นการประกอบกิจการในรูปแบบห้างหุ้นส่วนสามัญไม่จดทะเบียน ซึ่งสถานะของกิจการร่วมค้าไม่จดทะเบียนจะมีสถานะเช่นใดประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ไม่ได้ให้คำนิยามไว้เพียงแต่มีคำ

พิพากษาฎีกาฉบับหนึ่งตัดสินไว้ว่า กิจกรรมร่วมค้ำนั้นเป็นห้างหุ้นส่วนสามัญไม่จดทะเบียน<sup>18</sup>  
 กิจกรรมร่วมค้ำไม่จดทะเบียนในปัจจุบันเป็นการรวมตัวกันเป็นการค้ำหรือหากำไรระหว่าง

- 1 บริษัทกับบริษัท
- 2 บริษัทกับห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล
- 3 ห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลกับห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล
- 4 ห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลกับบุคคลธรรมดา
- 5 บริษัทกับบุคคลธรรมดา
- 6 ห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลกับคณะบุคคลที่ไม่ใช่นิติบุคคล
- 7 ห้างหุ้นส่วนสามัญกับห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล
- 8 บริษัทกับห้างหุ้นส่วนสามัญ
- 9 บริษัทกับห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลและหรือห้างหุ้นส่วนสามัญ  
หรือคณะบุคคล และ หรือ บุคคลธรรมดา

แต่เดิมกิจกรรมร่วมค้ำไม่จดทะเบียนไม่ถือเป็นหน่วยภาษีในทาง  
 ประมวลรัษฎากร การกำหนดว่ากิจการใดเป็นกิจกรรมร่วมค้ำก็จะยึดแนวปฏิบัติจากหนังสือตอบข้อ  
 หารือกรมสรรพากรเป็นหลัก แต่อย่างไรก็ดี ได้มีนักวิชาการท่านหนึ่งโดย ดร. บวรศักดิ์  
 อูวรรณโณ ได้ให้คำนิยามของคำว่ากิจกรรมร่วมค้ำไม่จดทะเบียนว่าหมายถึง “การร่วมดำเนินธุรกิจ  
 หรือร่วมลงทุนระหว่างบุคคลหรือนิติบุคคลตั้งแต่สองฝ่ายขึ้นไปโดยมีวัตถุประสงค์ในการแสวงหา  
 กำไรมาแบ่งปันกันหรือแบ่งปันผลผลิตระหว่างกัน ซึ่งการร่วมทุนนี้เป็นการนำเงินทุนเข้ามาร่วม  
 กันหรือเป็นการนำเครื่องจักรหรือเทคโนโลยีเข้ามาร่วมทุนกัน เมื่องานหรือโครงการลงทุนนี้  
 สำเร็จการร่วมทุนดังกล่าวก็สิ้นสุดลง

---

<sup>18</sup> คำพิพากษาฎีกาที่ 3948/2531 ระหว่าง นายวิจิต ศิริโสภณวรรณ โจทก์ บริษัท  
 อิตาเลียนดีเวลลอปเม้นท์คอร์ปอเรชั่น จำกัด กับ พวกจำเลย



นอกจากนี้ ในกรณีที่กิจการร่วมค้าได้รับส่วนแบ่งกำไร กิจการร่วมค้าจะต้องจัดสรรส่วนแบ่งกำไรไปให้บริษัทผู้ร่วมค้าเป็นผู้เสียภาษี ในนามผู้ร่วมค้าแต่ละราย โดยนำไปรวมคำนวณกับเงินได้ของบริษัทของตน(ถ้ามี) ซึ่งการจัดเก็บภาษีดังกล่าวทางด้านรัฐมีความเห็นว่า กรณีดังกล่าวจะก่อให้เกิดปัญหาว่ารายได้บางอย่างรัฐไม่สามารถจัดเก็บได้อย่างเต็มเม็ดเต็มหน่วย เพราะต้องรอให้กิจการร่วมค้าแบ่งรายได้เพื่อให้นักผู้ร่วมค้าเป็นผู้นำไปเสียภาษีทำให้การจัดเก็บภาษี ณ จุดนี้อาจจะไม่รัดกุมเท่าที่ควรทำให้เกิดการรั่วไหลของรายได้ที่รัฐควรจะได้รับ ดังนั้น ในปี พ.ศ. 2521 โดยพระราชกำหนดแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 5) ปี พ.ศ. 2521 และให้มีผลบังคับใช้ตั้งแต่วันที่ 1 มกราคม พ.ศ. 2522 จึงได้มีการกำหนดให้กิจการร่วมค้าเป็นหน่วยภาษีที่มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้นิติบุคคลด้วยเหตุผลดังนี้<sup>\*</sup>

1. เพื่อเป็นการป้องกันการรั่วไหลของรายได้รัฐในขั้นตอนที่กิจการร่วมค้าแบ่งผลกำไรขาดทุนไปให้บริษัทร่วมค้าเสียภาษีตามแต่ละบริษัท กฎหมายจึงบัญญัติให้กิจการร่วมค้าที่ไม่จดทะเบียนเป็นหน่วยภาษีที่มีหน้าที่เสียภาษีเสมือนเป็นนิติบุคคล

2. เพื่อเป็นการป้องกันการชะลอการเสียภาษีซึ่งอาจเกิดขึ้นจากความล่าช้าในกรณีที่กิจการร่วมค้าจะต้องทำการแบ่งรายได้ให้แก่ผู้ร่วมค้าแต่ละคนเพื่อให้ผู้ร่วมค้านำรายได้ดังกล่าวไปเสียภาษีซึ่งเป็นเหตุหนึ่งที่ทำให้รัฐได้รับรายได้ช้ากว่าปกติ กฎหมายจึงเปลี่ยนแปลงวิธีการจัดเก็บโดยทำการจัดเก็บภาษีจากแหล่งที่มาของรายได้ก่อนที่กิจการร่วมค้าจะนำรายได้ไปแบ่งกันระหว่างผู้ร่วมค้าแต่ละราย

อนึ่ง เมื่อพิจารณาเหตุผลในการกำหนดหน่วยภาษีกิจการร่วมค้าไม่จดทะเบียนจะเห็นได้ว่า กฎหมายมีเจตนารมณ์และวัตถุประสงค์ในการกำหนดหน่วยที่ไม่มีสถานะเชิงบุคคลในทางกฎหมายให้เป็นหน่วยภาษีที่มีหน้าที่เสียภาษี ทั้งในกรณีของห้างหุ้นส่วนสามัญและคณะบุคคลที่ไม่ใช่นิติบุคคลและกิจการร่วมค้าไม่จดทะเบียนเป็นการกำหนดให้เป็นหน่วยภาษีด้วยเหตุผลเดียวกัน คือ รัฐต้องการจัดเก็บภาษีจากแหล่งรวมของเงินได้โดยมีความเข้า

---

\* หมายเหตุท้ายร่างพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 5) ปี พ.ศ. 2521

ใจว่า กรณีดังกล่าวทำให้รัฐสามารถจัดเก็บภาษีได้อย่างเต็มเม็ดเต็มหน่วยโดยไม่ต้องรอให้มีการนำผลกำไรไปแบ่งก่อน หลังจากนั้น จึงให้ผู้ร่วมค้าแต่ละคนเป็นผู้นำส่วนแบ่งกำไรของแต่ละคนไปเสียภาษีอันเป็นการป้องกันการรั่วไหลของรายได้ แต่อย่างไรก็ตาม จากเหตุผลการบัญญัติกฎหมายโดยไม่คำนึงถึงวิธีการจัดเก็บรวมทั้งบทบัญญัติอื่น ๆ ในทางกฎหมายกลับทำให้หน่วยภาษีห้างหุ้นส่วนสามัญและคณะบุคคลที่ไม่ใช่นิติบุคคลสามารถใช้ประโยชน์ในการกระจายฐานภาษี ขณะที่กิจการร่วมค้าไม่จดทะเบียนไม่สามารถใช้รูปแบบความเป็นหน่วยภาษีในการกระจายฐานเงินได้ แต่กลับก่อให้เกิดการบิดเบือนในเชิงภาษีอากรและก่อให้เกิดความไม่เป็นธรรมในการจัดเก็บภาษีขึ้นหลายประการ ดังที่ผู้เขียนจะได้กล่าวต่อไป

### 3.3 ข้อแตกต่างระหว่างรูปแบบห้างหุ้นส่วนสามัญในเชิงภาษีอากร

#### 3.3.1 แนวคิดในการกำหนดให้หน่วยธุรกิจเป็นหน่วยภาษี

แนวคิดในการกำหนดให้หน่วยธุรกิจเป็นหน่วยภาษีเป็นผลมาจากการจดทะเบียนเพื่อให้สามารถมีสิทธิ หน้าที่ต่างๆ ตามกฎหมายในนามของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลนั้น โดยรูปแบบบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลมีลักษณะแตกต่างไปจากรูปแบบการประกอบธุรกิจของเจ้าของคนเดียวหรือรูปแบบของห้างหุ้นส่วนสามัญ การกำหนดให้หน่วยธุรกิจเป็นหน่วยภาษีที่มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้นิติบุคคลควบคู่กับการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา มีเหตุผลมาจาก หากมีการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาเพียงอย่างเดียวจะทำให้รัฐได้รับรายได้ในส่วนนี้ช้าเนื่องจากต้องรอให้หน่วยธุรกิจดังกล่าวจ่ายเงินปันผลไปให้แก่ผู้ถือหุ้นเพื่อเสียภาษี นอกจากนี้ การประกอบธุรกิจในรูปแบบบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลนั้นมีแนวคิดโดยถือว่าบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลมีสถานะเป็นบุคคลในเชิงกฎหมายแยกต่างหากจากผู้ถือหุ้น ดังนั้น ผลกำไรที่เกิดขึ้นหากยังไม่ได้แบ่งให้แก่ผู้ถือหุ้น ผู้ถือหุ้นก็ยังไม่ต้องนำผลกำไรดังกล่าวไปเสียภาษีทำให้การจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาเพียงอย่างเดียวจะทำให้รัฐได้รับรายได้ช้า เพราะจะต้องรอให้ผู้ถือหุ้นได้รับเงินปันผลก่อนทำให้เกิดความได้เปรียบแก่เงินได้ในส่วนนี้และสร้างความไม่เป็นธรรมเมื่อเปรียบเทียบกับผู้ที่มีหน้าที่เสียภาษีคนอื่น ๆ <sup>19</sup>

<sup>19</sup> ไกรยุทธ ธีรตยาคีนันท์, ทฤษฎีและภาษีเงินได้. (กรุงเทพฯ : บริษัท สำนักพิมพ์ ดวงกมล จำกัด, 2521) หน้า 59-60

การกำหนดให้บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลเป็นหน่วยธุรกิจที่มีหน้าที่เสียภาษีเช่นเดียวกับบุคคลธรรมดาเป็นผลมาจากการที่นิติบุคคลดังกล่าวมีสถานะเชิงบุคคลในทางกฎหมาย โดยมีความสามารถในการประกอบธุรกิจได้ด้วยตัวเอง รวมทั้งสามารถมีสิทธิและหน้าที่ต่าง ๆ ได้ในนามบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลเป็นเหตุให้บริษัทได้รับประโยชน์ต่างๆ จากสาธารณูปโภคที่รัฐสร้างขึ้น รวมทั้งยังสามารถที่จะก่อให้เกิดภาระเพิ่มเติมแก่รัฐที่จะต้องออกค่าใช้จ่ายสาธารณูปโภคในรูปแบบต่าง ๆ ได้เช่น ค่าใช้จ่ายในเรื่องความปลอดภัยและความมั่นคงตลอดจนสาธารณูปโภคอื่น กฎหมายจึงมีแนวคิดในการจัดเก็บภาษีจากหน่วยธุรกิจดังกล่าวเช่นเดียวกับบุคคลธรรมดา แนวทางเกี่ยวกับวิธีการจัดเก็บภาษีเงินได้บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลจึงเกิดข้อพิจารณาในการจัดเก็บภาษีว่าควรจะถือว่าหน่วยธุรกิจดังกล่าวเป็นหน่วยภาษีอากรที่แยกต่างหากจากผู้ถือหุ้นหรือจะถือเสมือนว่าหน่วยธุรกิจนี้เป็นหน่วยภาษีอากรเดียวกันกับผู้ถือหุ้นโดยสามารถพิจารณาดังนี้

### 3.3.1.1 แนวคิดการจัดเก็บภาษีอากรตามหลักฐานะบุคคลแยกต่างหากจากกัน (The Separate Entity Theory)

ตามกฎหมายไทยถือว่าบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลมีฐานะเป็นบุคคลที่แยกต่างหากจากผู้ถือหุ้นตามหลักฐานะบุคคลแยกต่างหากจากกัน (The Separate Entity Theory) กล่าวคือ บริษัทเป็นบุคคลสมมติ (Fictitious Being) แยกต่างหากจากผู้เป็นเจ้าของซึ่งตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์นั้น หากองค์กรธุรกิจได้จดทะเบียนภายใต้บทบัญญัติของกฎหมายก็สามารถมีสิทธิ หน้าที่ภายในขอบเขตที่กฎหมายกำหนดไว้ (ตามมาตรา 66 ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์) โดยบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลนั้นถือว่าเป็นบุคคลสมมติที่สามารถมีสิทธิ หน้าที่ต่าง ๆ ได้ด้วยตนเองเช่น มีสิทธิในการฟ้องคดี หรือ มีสิทธิที่จะมีทรัพย์สินต่าง ๆ

การจัดเก็บภาษีตามแนวคิดหลักฐานะบุคคลแยกต่างหากจากกัน (The Separate Entity Theory) บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลจึงถือว่าเป็นหน่วยภาษีที่แยกต่างหากจากผู้ถือหุ้นและมีความสามารถในการเสียภาษีอากร (Ability to pay) ทั้งสองฝ่าย ความสามารถในการเสียภาษีอากรของหน่วยภาษีบริษัทนี้จึงพิจารณาจากการที่บริษัทเป็นหน่วยอิสระที่สามารถดำเนินกิจการต่าง ๆ ได้ด้วยตนเอง โดยไม่ขึ้นอยู่กับผู้ถือหุ้นทุกคน หากแต่ขึ้นอยู่กับผู้

แทนนิติบุคคลซึ่งเป็นเพียงกลุ่มบุคคลเท่านั้นที่ได้รับการแต่งตั้งให้มีหน้าที่ในการบริหารกิจการบริษัท การจัดเก็บภาษีโดยยึดหลักฐานะบุคคลแยกต่างหากจากกันจะเป็นการจัดเก็บภาษีสองระดับคือ ระดับบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล และหากมีการจ่ายเงินปันผลให้แก่ผู้ถือหุ้นก็จะมี การจัดเก็บภาษีจากเงินปันผลในระดับผู้ถือหุ้นอีกครั้งหนึ่ง

แต่การจัดเก็บภาษีจากหน่วยธุรกิจโดยถือว่าบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลเป็นหน่วยภาษีที่แยกต่างหากจากกันจะก่อให้เกิดการจัดเก็บภาษีซ้ำซ้อน (Double Taxation) ในเชิงเศรษฐศาสตร์ เนื่องจากการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลจะจัดเก็บจากกำไรสุทธิซึ่งใช้เป็นฐานภาษีเงินได้นิติบุคคลมาครั้งหนึ่งแล้วและเมื่อมีการจัดสรรกำไรในรูปของเงินปันผลหรือส่วนแบ่งกำไรจะทำให้เงินได้ดังกล่าวถูกจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาจากเงินปันผลหรือส่วนแบ่งกำไรนั้นอีกครั้งหนึ่ง หากใช้หลักการจัดเก็บภาษีตามหลักฐานะบุคคลแยกต่างหากจากกันหรือจัดเก็บภาษีทั้งสองระดับโดยไม่มีมาตรการในการจัดเก็บภาษีซ้ำซ้อนในเชิงเศรษฐศาสตร์จะทำให้เงินได้จำนวนหนึ่งจะถูกเสียภาษีในจำนวนที่สูงเกินควร ซึ่งโดยหลักทั่วไปแล้วเงินได้จำนวนเดียวกันไม่ควรที่จะต้องเสียภาษีซ้ำซ้อนกัน การที่บริษัทลงทุนประกอบกิจการจนก่อให้เกิดผลกำไรแล้ว บริษัทมีหน้าที่ที่จะต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลในอัตราร้อยละ 30 เมื่อบริษัทนำกำไรสะสมที่เหลือมาจัดสรรให้แก่ผู้ถือหุ้น เงินได้ดังกล่าวไม่ควรที่จะมีภาระภาษีซ้ำซ้อนในเชิงเศรษฐศาสตร์ มิฉะนั้นจะไม่สนับสนุนการลงทุนในรูปแบบบริษัทที่จะได้รับผลตอบแทนในรูปเงินปันผลและอาจจะทำให้รูปแบบการลงทุนเปลี่ยนไปเป็นรูปแบบการให้กู้ยืมเงินหรือการลงทุนโดยบุคคลธรรมดาแทนเพราะไม่มีภาระภาษีซ้ำซ้อนในเชิงเศรษฐศาสตร์

แนวคิดการจัดเก็บภาษีตามหลักฐานะบุคคลแยกต่างหากจากกันสามารถพบได้ในกฎหมายภาษีอากรของประเทศสหรัฐอเมริกา ซึ่งการจัดตั้งรูปแบบบริษัทในประเทศสหรัฐอเมริกาคงต้องเสียภาษีสองระดับคือระดับผู้ถือหุ้นและระดับบริษัทโดยไม่มีมาตรการในการขจัดความซ้ำซ้อนในเชิงเศรษฐศาสตร์ ทั้งนี้ เนื่องจากกฎหมายภาษีอากรของประเทศสหรัฐอเมริกามีแนวคิดที่นิติบุคคลควรที่จะต้องเสียภาษีแยกต่างหากจากผู้ถือหุ้นโดยปราศจากวิธีการลดความซ้ำซ้อนในเชิงภาษีเพื่อแลกกับความรับผิดชอบจำกัด แต่อย่างไรก็ตาม ประมวลกฎหมายแห่งสหรัฐอเมริกามีบทบัญญัติในการบังคับให้บริษัทจะต้องเสียภาษีในเงินกำไรสะสม กล่าวคือ หากบริษัทไม่จ่ายเงินปันผลและกันไว้ในระดับบริษัทโดยไม่จ่ายให้แก่ผู้ถือหุ้น บริษัทต้อง

กล่าวจะถูกจัดเก็บภาษีพิเศษที่เรียกว่า Accumulated Earning Tax หรือ การเก็บภาษีในกำไรสะสม แต่ถ้าเมื่อใดที่บริษัทจ่ายเงินปันผลแล้วฐานเงินได้เพื่อเสียภาษีดังกล่าวจะลดลง<sup>20</sup>

แต่ในกรณีการจัดเก็บภาษีภายใต้บทบัญญัติตามประมวล ราชอาณาจักรไทยจะถือหลักว่ารายได้ที่แท้จริงที่บริษัทได้รับเป็นของผู้ถือหุ้น ดังนั้น ความสามารถในการเสียภาษีที่แท้จริงจึงอยู่ที่ระดับผู้ถือหุ้นไม่ใช่บริษัท ซึ่งบริษัทเป็นเพียงทางผ่านของเงินได้ไปสู่ผู้ถือหุ้นเท่านั้น ประมวลรัษฎากรจึงมีแนวคิดในการจัดเก็บภาษีอากรในเชิงเศรษฐศาสตร์โดยถือเสมือนว่าบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลเป็นหน่วยภาษีเดียวกันกับผู้ถือหุ้นแทนการใช้หลัก หน่วยภาษีอากรที่แยกต่างหากจากกัน เพราะการจัดเก็บภาษีอากรโดยใช้หลักความมีฐานะ บุคคลแยกต่างหากจากกันซึ่งจะทำให้บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลต้องรับภาระภาษีหนักกว่า ภาระภาษีเงินได้จากแหล่งอื่น ๆ ทั้งนี้ เนื่องจากการที่เงินได้จำนวนเดียวถูกจัดเก็บภาษีสอง ครั้งซึ่งนอกจากจะก่อให้เกิดความซ้ำซ้อนในเชิงเศรษฐศาสตร์แล้วยังทำให้เกิดความไม่มีอิสระในการเลือกรูปแบบขององค์กรในการประกอบธุรกิจดังที่กล่าวไว้ข้างต้น เมื่อเปรียบเทียบกับรูปแบบของห้างหุ้นส่วนสามัญไม่จดทะเบียนหรือรูปแบบเจ้าของคนเดียวมีอิสระในการเลือกรูปแบบในการประกอบธุรกิจได้มากกว่าเพราะรูปแบบดังกล่าวจะถูกจัดเก็บภาษีที่ระดับผู้เป็นหุ้นส่วนเพียงระดับเดียว

---

<sup>20</sup> พิกพ วีระพงษ์, “วิเคราะห์ภาษีเงินปันผล”, เอกสารภาษีอากร 88 (มกราคม 2532) :

3.3.1.2. แนวคิดการจัดเก็บภาษีอากรในเชิงเศรษฐศาสตร์โดยถือ  
 เสมือนว่าบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลเป็นหน่วยภาษีอากร  
 เดียวกันกับผู้ถือหุ้น

ตามประมวลรัษฎากรไทยมีแนวคิดในการจัดเก็บภาษีบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลโดยถือเสมือนว่าบริษัทและผู้ถือหุ้นควรถือเป็นหน่วยภาษีเดียวกันเพื่อให้ภาษีเงินได้ในระดับบริษัทถูกขจัดออกไปอันเป็นการลดความซ้ำซ้อนในการจัดเก็บภาษีในเงินได้จากฐานเดียวกันถึงสองครั้งและเพื่อเป็นการสนับสนุนรูปแบบการลงทุนแบบบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลให้มีความคล่องตัวมากขึ้น เมื่อเทียบกับการประกอบธุรกิจในรูปแบบอื่น ๆ การใช้แนวคิดในการจัดเก็บภาษีดังกล่าวจึงมีเหตุผลในการใช้ดังนี้

(1) แต่เดิม กฎหมายมีแนวคิดในการจัดเก็บภาษีรูปแบบบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล โดยถือว่าหน่วยธุรกิจเป็นหน่วยภาษีที่แยกต่างหากจากผู้ถือหุ้นตามหลักฐานะบุคคลแยกต่างหากจากกัน จนกระทั่งในปี พ.ศ. 2525 แนวคิดที่ถือว่าบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลกับผู้ถือหุ้นควรจะถือเป็นหน่วยภาษีเดียวกันได้ถูกนำมาใช้ตามหลักการรวมภาษีเงินได้ในระดับผู้ถือหุ้น (Integration in Shareholder Level)<sup>21</sup> โดยให้เครดิตภาษีแก่ผู้ถือหุ้นและถือว่าเงินภาษีที่เก็บจากบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลเปรียบเสมือนเป็นเงินภาษีหัก ณ ที่จ่ายของผู้ถือหุ้น (Deemed Withholding Tax) โดยนำเครดิตภาษีไปรวมเป็นฐานในการคำนวณภาษีเพื่อให้เกิดความเท่าเทียมกันระหว่างผู้เสียภาษีในแนวตั้ง (Vertical Equity) และทำให้ระบบภาษีมีอัตราก้าวหน้า (Progressive Tax Rate) ตามรายได้ของตนเองและคงเหลือเพียงภาษีที่ถูกจัดเก็บในระดับผู้ถือหุ้นเท่านั้น<sup>22</sup>

<sup>21</sup> วิริยะ นามศิริพงศ์พันธุ์, “วิเคราะห์การรวมภาษีเงินได้ของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลเข้ากับบุคคลธรรมดาของประเทศไทย” วารสารนิติศาสตร์, 14(เดือน มิถุนายน, 2527) : 40

<sup>22</sup> อ้างแล้ว, หน้า 44-45

(2) หากมีการจัดเก็บภาษีโดยถือว่าบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลเป็นหน่วยภาษีอากรแยกต่างหากจากผู้ถือหุ้นจะทำให้เงินได้ในระดับบริษัทจะต้องเสียภาษีมากกว่าเงินได้จากแหล่งอื่น ๆ เพราะมีการจัดเก็บภาษีถึงสองครั้งจากเงินได้ฐานเดียวกันอันก่อให้เกิดความแตกต่างกับรูปแบบธุรกิจอื่น ๆ เช่น การจัดเก็บภาษีจากบุคคลธรรมดาหรือห้างหุ้นส่วนสามัญไม่จดทะเบียน จึงมีการขจัดความซ้ำซ้อนดังกล่าวโดยถือว่าบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลกับผู้ถือหุ้นเป็นหน่วยภาษีเดียวกัน

(3) การกำหนดให้หน่วยธุรกิจและผู้ถือหุ้นเป็นหน่วยภาษีเดียวกันและใช้วิธีขจัดความซ้ำซ้อนโดยวิธีการเครดิตภาษีจะเป็นการลดแรงจูงใจในการดำเนินธุรกิจแทนการกู้ยืมหรือการลงทุนโดยใช้บุคคลธรรมดาแทนและทำให้บริษัทอยากจ่ายเงินกำไรออกมาเป็นรูปเงินปันผลอันสอดคล้องกับนโยบายรัฐที่ต้องการจะสนับสนุนการลงทุนในตลาดหลักทรัพย์ให้มีความคล่องตัวมากยิ่งขึ้น นอกจากนี้ ยังสามารถเลือกรูปแบบธุรกิจให้เหมาะสมโดยไม่คำนึงถึงปัจจัยในทางภาษีมากเกินไปอันเป็นการเพิ่มประสิทธิภาพทางเศรษฐกิจ (Economic Efficiency) โดยส่วนรวม

(4) เนื่องจากแนวความคิดที่ถือว่าบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลควรถือเป็นหน่วยภาษีอากรเดียวกันนั้นจะไม่ทำให้ลักษณะที่แท้จริงของเงินได้เปลี่ยนแปลง เพราะในทางความเป็นจริงแล้วบริษัทเป็นบุคคลสมมติ (Fictitious Being) ในทางกฎหมายเท่านั้นผู้ที่มีเงินได้ที่แท้จริงคือ บุคคลธรรมดาที่เป็นผู้ถือหุ้นแต่ละคน บริษัทจึงเป็นเพียงช่องทาง (Conduit) เพื่อให้เงินได้ตกอยู่กับผู้ถือหุ้น แม้ว่าบางประเทศ เช่นสหรัฐอเมริกาจะมีแนวคิดที่ว่าบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลควรมีฐานะแยกต่างหากจากผู้ถือหุ้น โดยถือว่าการจัดตั้งหน่วยธุรกิจในรูปแบบของนิติบุคคลควรเสียภาษีแยกต่างหากจากผู้ถือหุ้นโดยปราศจากวิธีขจัดความซ้ำซ้อนในเชิงเศรษฐศาสตร์อันเป็นการลดความซ้ำซ้อนทางภาษีเพื่อแลกกับความรับผิดชอบที่จำกัด แต่อย่างไรก็ตาม ประมวลกฎหมายสหรัฐอเมริกาบทบัญญัติบังคับให้บริษัทจะต้องเสียภาษีในเงินกำไรสะสมอันเป็นการป้องกันมิให้บริษัทกันกำไรสะสมโดยไม่แบ่งให้แก่ผู้ถือหุ้นอันเป็นสาเหตุให้มีการชะลอการเสียภาษี (Defer) ออกไปได้<sup>23</sup> ซึ่งประมวลกฎหมายไทยไม่ได้มีบทบัญญัติดังกล่าว

<sup>23</sup> อ้างแล้ว, หน้า 44-45

ฉะนั้น การที่ประมวลรัษฎากรมีการนำระบบการเครดิตภาษีมาใช้เพื่อขจัดความซ้ำซ้อนในเชิงเศรษฐศาสตร์ตามหลักการรวมภาษีเงินได้ในระดับผู้ถือหุ้น (Integration in Shareholder Level) โดยมีจุดประสงค์เพื่อลดความซ้ำซ้อนในเชิงเศรษฐศาสตร์ในภาษีที่เสียไปในระดับบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล โดยเปรียบเทียบให้เงินภาษีที่เก็บจากบริษัทเปรียบเสมือนเป็นภาษีหัก ณ ที่จ่ายของผู้ถือหุ้น (Deemed Withholding Tax) ซึ่งจะต้องนำมารวมเป็นฐานในการคำนวณภาษีปลายปี โดยถือเสมือนว่าบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลเป็นหน่วยภาษีอากรเดียวกันกับผู้ถือหุ้นนั่นเอง

### 3.3.2 ความแตกต่างในเชิงภาษีอากรของรูปแบบห้างหุ้นส่วนสามัญไม่จดทะเบียน และห้างหุ้นส่วนสามัญนิติบุคคล

ภาระภาษีของรูปแบบห้างหุ้นส่วนสามัญนิติบุคคลเมื่อมีการจดทะเบียนเป็นรูปแบบนิติบุคคลตามประมวลรัษฎากรกำหนดให้เสียภาษีในอัตรา 30% จากกำไรสุทธิ โดยพิจารณาเงื่อนไขในการกำหนดหลักเกณฑ์การเสียภาษีตามมาตรา 65 ที่คำนวณจากรายได้จากกิจการและเนื่องจากกิจการตามมาตรา 65 ทวิ และรายจ่ายต้องห้ามตามมาตรา 65 ตริ ขณะที่รูปแบบห้างหุ้นส่วนสามัญกลับเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาตามอัตราที่กำหนดไว้ตามชั้นของรายได้ในอัตรา 5-37% โดยอาศัยหลักเกณฑ์ในการแบ่งแยกตามรูปแบบที่มีการจดทะเบียนและไม่จดทะเบียนตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์จึงก่อให้เกิดความแตกต่างในเชิงภาษีอากรโดยเฉพาะรูปแบบของห้างหุ้นส่วนสามัญไม่จดทะเบียนและห้างหุ้นส่วนสามัญนิติบุคคลดังนี้

บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลเป็นหน่วยธุรกิจ ซึ่งตามกฎหมายถือเป็นบุคคลที่มีสิทธิหน้าที่ เนื่องจากเป็นบุคคลสมมติทางกฎหมายและทางทฤษฎี ถือว่ามีการบริโภคสาธารณูปโภคของรัฐสองครั้งทั้งระดับห้างหรือบริษัทและระดับผู้ถือหุ้น โดยบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลได้รับประโยชน์ จากค่าใช้จ่ายสาธารณะ ตลอดจนสาธารณูปโภคของรัฐในด้านต่าง ๆ การจัดเก็บภาษีสองระดับ โดยมีวิธีการขจัดความซ้ำซ้อนเชิงเศรษฐศาสตร์ซึ่งจะสร้างความเป็นธรรมต่อหน่วยภาษีทุกหน่วย โดยเฉพาะไม่ก่อให้เกิดความได้เปรียบในกรณีที่บริษัทต่างประเทศมาลงทุนในประเทศไทย ประมวลรัษฎากรจึงทำการจัดเก็บภาษีจากหน่วยธุรกิจในอัตราเดียว โดยให้ความก้าวหน้าของภาษีตกอยู่กับเจ้าของรายได้ที่แท้จริงตามความสามารถของแต่ละ



บุคคลเพื่อสนับสนุนรูปแบบการลงทุนและไม่ให้ภาวะภาษีเป็นปัจจัยที่ไม่เอื้ออำนวยต่อการขยายการลงทุนแบบบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล

ส่วนห้างหุ้นส่วนสามัญไม่จดทะเบียนไม่มีสถานะเชิงบุคคลถูกจัดเก็บในระดับเดียวคือระดับผู้เป็นหุ้นส่วนที่เป็นเจ้าของรายได้นั้น แม้ว่า การจัดเก็บภาษีจะทำการจัดเก็บที่บุคคลธรรมดาเพียงระดับเดียว แต่ประมวลรัษฎากรก็ทำการจัดเก็บภาษีในฐานะที่ห้างเป็นหน่วยภาษีทั้ง ๆ ที่ห้างไม่มีสถานะเชิงบุคคลตามกฎหมาย ซึ่งการจัดเก็บภาษีในนามหน่วยภาษีดังกล่าวจะจัดเก็บโดยถือเสมือนว่ารูปแบบดังกล่าวมีสถานะแตกต่างหากจากผู้เป็นหุ้นส่วนอันไม่สอดคล้องกับความก้าวหน้าในกรณีและผู้เสียภาษีมีรายได้สูงเพราะเหตุว่า เงินได้ของผู้เสียภาษีจะไม่ถูกนำมารวมคำนวณแต่กลับแตกฐานเงินได้ออกเป็นหน่วยย่อย แม้ว่าส่วนแบ่งกำไรเมื่อถูกจัดสรรแก่ผู้เป็นหุ้นส่วนจะได้รับการยกเว้นภาษีก็ตาม ทำให้ความก้าวหน้าในรายได้ของผู้เสียภาษีไม่ถูกจัดเก็บภาษีตามสัดส่วนของรายได้ที่เกิดขึ้น จึงทำให้เห็นว่าประมวลรัษฎากรยอมรับแนวคิดในการแตกหน่วยภาษีของรูปแบบห้างหุ้นส่วนสามัญไม่จดทะเบียน ทำให้การจัดเก็บภาษีของรูปแบบดังกล่าวไม่สอดคล้องกับนโยบายภาษีอันเกิดความไม่เป็นธรรมระหว่างตัวผู้เสียภาษีตามแนวตั้งหรือแนวตั้ง (Vertical Iniquity) ตามหลักการภาษีอากร ขณะที่ประมวลรัษฎากรสหรัฐอเมริกา (Internal Revenue Code) ห้างหุ้นส่วนสามัญไม่ถือว่าเป็นหน่วยภาษีที่มีหน้าที่เสียภาษีตามมาตรา 701 (The Partnerships is not subject to be tax)

ข้อพิจารณาความแตกต่างของห้างหุ้นส่วนในรูปแบบที่จดทะเบียนและไม่จดทะเบียนจึงอยู่ที่การยึดถือแนวความคิดในการยอมรับให้มีสภาพเป็นนิติบุคคลของห้างหุ้นส่วนแต่ละประเทศ แต่ในเชิงภาษีอากรของรูปแบบห้างหุ้นส่วนสามัญที่ไม่จดทะเบียนกลับมีความไม่เหมาะสมในการจัดเก็บภาษีทำให้มีการแตกฐานภาษีอันไม่สอดคล้องกับหลักความสามารถในทางภาษีอากร (Ability-to-pay Principle) ขณะที่รูปแบบห้างหุ้นส่วนสามัญนิติบุคคลซึ่งถูกจัดเก็บภาษีแบบบริษัทในอัตราคงที่ แม้ว่าจะมีความเหมาะสมในด้านการจัดเก็บภาษีโดยจัดเก็บตามความสามารถในการแสวงหากำไรของหน่วยธุรกิจ และ ส่วนแบ่งกำไรที่ได้รับโดยผู้ถือหุ้นจะถูกจัดความซ้ำซ้อนในเชิงเศรษฐศาสตร์ด้วยวิธีการเครดิตภาษีตามมาตรา 47 ทวิ ก็ตาม แต่หากพิจารณาในด้านตัวห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลนั้น หากได้รับเงินส่วนแบ่งกำไรจากหน่วยธุรกิจอื่นกลับไม่ได้รับประโยชน์จากมาตรการในการจัดความซ้ำซ้อนในเชิงเศรษฐศาสตร์ ขณะที่รูปแบบบริษัทกลับได้รับสิทธิประโยชน์ในทางเชิงภาษีอากรดังกล่าวดังจะเห็นได้จากมาตรา 65ทวิ(10)

เพราะถือว่านิติบุคคลมีความเป็นเอกเทศ ดังนั้นเงินได้ของนิติบุคคลหนึ่งจึงไม่ใช่เงินได้ของนิติบุคคลผู้ถือหุ้น ฉะนั้น องค์กรที่เป็นรูปแบบห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลควรจะได้รับมาตรการขจัดความซ้ำซ้อนในเชิงเศรษฐศาสตร์ดังกล่าวด้วยเช่นกัน

อนึ่ง การจัดเก็บภาษีห้างหุ้นส่วนสามัญแม้ว่าวิธีการจัดเก็บภาษีจะไม่ได้ขัดต่อหลักเกณฑ์การจัดเก็บภาษีตามบทบัญญัติในประมวลรัษฎากรหรือกล่าวอีกนัยหนึ่งคือ เนื่องจากรูปแบบห้างหุ้นส่วนสามัญและคณะบุคคลที่ไม่ใช่นิติบุคคลเป็นรูปแบบที่ไม่มีสถานะเชิงบุคคลซึ่งการจัดเก็บภาษีจะมีความถูกต้องในวิธีการจัดเก็บโดยกฎหมายกำหนดให้เสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา แต่การกำหนดให้รูปแบบดังกล่าวเป็นหน่วยภาษีจะส่งผลให้วิธีการจัดเก็บภาษีสามารถสร้างความแตกต่างในจำนวนภาษีที่ต้องเสียโดยถือเสมือนว่าการรวมกลุ่มดังกล่าวเป็นการรวมกลุ่มที่สร้างสถานะเชิงบุคคลในทางภาษีอันก่อให้เกิดความแตกต่างในการจัดเก็บภาษีระหว่างผู้เสียภาษีที่ไม่สามารถใช้รูปแบบห้างหุ้นส่วนสามัญและคณะบุคคลที่ไม่ใช่นิติบุคคลในการกระจายฐานภาษีได้ กรณีดังกล่าวจึงเป็นการจัดเก็บภาษีที่บิดเบือนตอนนโยบายและวัตถุประสงค์ในการจัดเก็บภาษี โดยผู้เขียนจะได้วิเคราะห์ถึงความไม่เป็นธรรมจากการกำหนดหน่วยภาษีห้างหุ้นส่วนสามัญและคณะบุคคลที่ไม่ใช่นิติบุคคลในบทที่ 5 ต่อไป