

บทที่ 5

ความไม่เป็นธรรมในเชิงภาษีอากรเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาของ ห้างหุ้นส่วนสามัญและคณะบุคคลที่ไม่ใช่นิติบุคคล

ตามที่ได้กล่าวมาแล้วในบทที่ 3 การที่ประมวลรัษฎากรได้กำหนดวิธีการจัดเก็บภาษีสำหรับรูปแบบห้างหุ้นส่วนสามัญและคณะบุคคลที่ไม่ใช่นิติบุคคลโดยถือเป็นหน่วยภาษีใหม่ แยกต่างหากจากผู้เป็นหุ้นส่วนเสมือนเป็นหน่วยบุคคลเพิ่มขึ้นมาอีกหนึ่งหน่วยหนึ่งที่มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้ ทั้ง ๆ ที่รูปแบบดังกล่าวไม่มีสถานะบุคคลในเชิงกฎหมายแต่อย่างใด นอกจากนั้น การกำหนดสิทธิประโยชน์ในการหักค่าลดหย่อนแยกต่างหากจากบุคคลธรรมดากลับทำให้หน่วยภาษีดังกล่าวมีความได้เปรียบและสามารถใช้ประโยชน์จากการจัดเก็บภาษีในอัตราก้าวหน้า ประกอบกับสิทธิประโยชน์ในการหักค่าลดหย่อนในนามหน่วยภาษีเพิ่มขึ้น ทำให้ผู้เสียภาษีที่เลือกใช้รูปแบบดังกล่าวสามารถกระจายฐานเงินได้ของตนไปยังหน่วยภาษีใหม่ที่ตั้งขึ้นเพื่อเสียภาษีในจำนวนที่ต่ำกว่าที่ควรจะเสียอันขัดกับหลักการภาษีอากรที่ถือว่าเงินได้เป็นดัชนีวัดความสามารถในการเสียภาษีของผู้เสียภาษีและหลักความเป็นธรรมในแนวตั้ง (Vertical Equity) ในทางภาษีอากรทำให้รัฐไม่สามารถจัดเก็บภาษีในจำนวนที่สูงตามความก้าวหน้าของรายได้ของผู้เสียภาษีได้

ขณะที่การจัดเก็บภาษีห้างหุ้นส่วนตามกฎหมายของประเทศสหรัฐอเมริกาและประเทศสหราชอาณาจักร มีแนวคิดพื้นฐานมาจากการที่ห้างหุ้นส่วนเป็นเพียงสภาพรวมของกลุ่มบุคคลเพื่อแสวงหากำไรในทางเศรษฐศาสตร์ร่วมกันเท่านั้น โดยไม่สามารถสร้างสถานะเชิงบุคคลในทางกฎหมายขึ้นมาได้ บทบัญญัติในการจัดเก็บภาษีอากรของทั้งสองประเทศจึงทำการจัดเก็บภาษีสู่รูปแบบธุรกิจดังกล่าวที่ระดับผู้เป็นหุ้นส่วนเพียงระดับเดียว (Partner's Level) โดยไม่ถือว่าห้างหุ้นส่วนเป็นหน่วยภาษีที่มีหน้าที่เสียภาษี เพียงแต่มีหน้าที่ในการยื่นแบบแสดงกำไรขาดทุนที่ได้รับเท่านั้น การใช้รูปแบบห้างหุ้นส่วนในการกระจายฐานเงินได้ไม่สามารถนำมาใช้เป็นมาตรการในการเลี่ยงภาระภาษีขณะเดียวกันกลับเป็นการบังคับให้ห้างหุ้นส่วนนั้นแบ่งกำไรออกจากห้างหุ้นส่วนเพื่อให้ผู้เป็นหุ้นส่วนเสียภาษีเร็วขึ้น¹

¹ อวยพร ตันละมัย, “ผู้มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา”, สรรพากรศาสตร์

ในบทนี้ ผู้เขียนจะวิเคราะห์ถึงความไม่เป็นธรรมในการจัดเก็บภาษีของหน่วยภาษี ห้างหุ้นส่วนสามัญและคณะบุคคลที่ไม่ใช่นิติบุคคล ดังนี้

5.1 ความไม่เป็นธรรมในการกำหนดหน่วยภาษีห้างหุ้นส่วนสามัญและคณะบุคคลที่ไม่ใช่นิติบุคคลในการกระจายฐานเงินได้

5.1.1 ความไม่เป็นธรรมต่อหน่วยภาษีอื่น ๆ โดยใช้หน่วยภาษีในการกระจายฐานเงินได้

การจัดเก็บภาษีห้างหุ้นส่วนสามัญและคณะบุคคลที่ไม่ใช่นิติบุคคล โดยประมวลรัษฎากรได้กำหนดให้เสียภาษีในนามหน่วยภาษีแยกต่างหากจากหน่วยบุคคล ทำให้ผู้เสียภาษีสามารถใช้ประโยชน์จากหน่วยภาษีใหม่โดยการกระจายฐานเงินได้ของตนออกไปโดยตั้งเป็นหน่วยภาษีหลาย ๆ หน่วยประกอบกับการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาเป็นการจัดเก็บภาษีในอัตราก้าวหน้า (Progressive Rate) อันเป็นหลักการจัดเก็บที่หมายถึง อัตราภาษีที่เพิ่มขึ้นเมื่อฐานภาษีสูงขึ้น ซึ่งอัตราภาษีก้าวหน้านี้มีวัตถุประสงค์ในการจัดเก็บเพื่อเป็นการกระจายรายได้และทรัพย์สินให้เป็นธรรมและสร้างประโยชน์ในการอำนวยความสะดวกแก่รัฐ โดยผู้ที่มีรายได้สูงจะต้องเสียภาษีเป็นจำนวนที่สูงกว่าผู้ที่มีรายได้ต่ำกว่าขณะที่มีสภาวะแวดล้อมเท่า ๆ กัน² ซึ่งถ้าหากผู้เสียภาษีมีรายได้จากหลาย ๆ แหล่งรายได้เหล่านั้นควรจะต้องนำมารวมกันและคำนวณภาษีในอัตราก้าวหน้าโดยเงินได้สุทธิในจำนวนที่สูงจะต้องถูกจัดเก็บภาษีในอัตราที่สูงตามสัดส่วนของรายได้ แต่หากผู้เสียภาษีเลือกที่จะใช้ช่องว่างในทางประมวลรัษฎากรที่มีอยู่จากการกำหนดให้ห้างหุ้นส่วนสามัญและคณะบุคคลที่ไม่ใช่นิติบุคคลเป็นหน่วยภาษี ซึ่งผู้เสียภาษีสามารถใช้รูปแบบดังกล่าวโดยแตกฐานเงินได้หลาย ๆ หน่วย ทำให้เงินได้แต่ละจำนวนตกแก่หน่วยภาษีแต่ละหน่วยซึ่งมีหน้าที่รับผิดชอบในการเสียภาษีในนามห้างหุ้นส่วนและคณะบุคคลที่ไม่ใช่นิติบุคคลตามส่วนแบ่งกำไรที่ได้รับและถูกจัดเก็บภาษีในอัตราภาษีเริ่มต้นจากขั้นต่ำทำให้เงินได้สุทธิในจำนวนที่สูงสามารถกระจายไปยังหน่วยภาษีแต่ละหน่วยเพื่อเสียภาษีในจำนวนที่ต่ำกว่าที่ควรจะได้ กรณีดังกล่าวทำให้หลักการจัดเก็บภาษีในอัตราก้าวหน้าถูกนำไปใช้อย่างผิดวัตถุประสงค์

² วิโรจน์ เลานะพันธุ์, “การหลีกเลี่ยงและการหลบหนีภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาในประเทศไทย”, เอกสารวิจัยส่วนบุคคลในลักษณะวิชาเศรษฐกิจ, วิทยาลัยป้องกันราชอาณาจักร พ.ศ. 2522-2523, หน้า 189

ทั้ง ๆ ที่อัตราภาษีกำหนดหน้าเป็นโครงสร้างภาษีที่อิงกับเงินได้อันเป็นดัชนีที่ใช้วัดความสามารถในการเสียภาษีหรืออาจกล่าวได้ว่า อัตราภาษีกำหนดหน้าเป็นระบบที่ทำการจัดเก็บภาษีในจำนวนที่สูงตามสัดส่วนรายได้ของผู้เสียภาษีเพื่อให้เกิดความเป็นธรรมระหว่างผู้เสียภาษีอันสอดคล้องกับหลักความเป็นธรรมในแนวตั้ง (Verticle Equity) ที่จะทำการจัดเก็บภาษีในอัตราที่สูงเมื่อฐานภาษีสูงขึ้น แต่กรณีดังกล่าวอาจเป็นเพียงหลักการในทางทฤษฎีสำหรับประมวลระบฎการไทยที่ไม่อาจนำมาปรับใช้ได้ในทางปฏิบัติกับการจัดเก็บภาษีห้างหุ้นส่วนสามัญและคณะบุคคลที่ไม่ใช่นิติบุคคล ขณะที่ประเทศที่มีระบบภาษีอากรที่พัฒนาแล้วจะมีบทบัญญัติการจัดเก็บภาษีโดยทำการจัดเก็บตามความสามารถของบุคคล ดังเช่น ประเทศสหรัฐอเมริกาและประเทศสหราชอาณาจักรที่สามารถนำหลักการจัดเก็บภาษีในอัตราที่กำหนดหน้าไปใช้กับการจัดเก็บภาษีห้างหุ้นส่วนอันเป็นรูปแบบที่ไม่มีสถานะเชิงบุคคลในทางกฎหมายโดยสามารถสะท้อนให้เห็นถึงการจัดเก็บภาษีในจำนวนที่สูงขึ้นตามความก้าวหน้าของรายได้ ซึ่งทั้งสองประเทศมีแนวคิดในการจัดเก็บภาษีที่สามารถแยกพิจารณาได้ดังนี้คือ

1. ห้างหุ้นส่วนตามกฎหมายสหรัฐอเมริกา ซึ่งเป็นประเทศในกลุ่ม Common Law ได้รับเอาแนวคิดทฤษฎี Aggregate Theory โดยถือว่าห้างหุ้นส่วนเป็นเพียงการรวมกลุ่มของกลุ่มบุคคลตามธรรมชาติที่ไม่สามารถสร้างสถานะบุคคลในเชิงกฎหมายขึ้นมาได้ (A partnership is not a legal entity) ตามถ้อยแถลงในคดี *Abboussie V Abboussie* ปี 1954 ที่กล่าวไว้ว่า การดำเนินงานของผู้เป็นหุ้นส่วนในห้างหุ้นส่วนเป็นกิจการในรูปแบบเจ้าของร่วมเท่านั้น (Co-owner) ทั้งนี้ ศาลในคดีระหว่าง *John V Plastex Co.*, ปี 1971³ ได้วิเคราะห์คำจำกัดความของคำว่า “เจ้าของร่วม” ว่าหมายถึง การที่ผู้เป็นหุ้นส่วนมีผลประโยชน์ร่วมกัน (Community of Interest) โดยผู้เป็นหุ้นส่วนแต่ละคนต้องมีอำนาจควบคุม (Control), มีทุนร่วมกัน (Capital) รวมทั้งมีการแบ่งปันผลกำไรและผลขาดทุน (Profit & loss) ซึ่งห้างหุ้นส่วนตามความหมายในพระราชบัญญัติห้างหุ้นส่วนเป็นแต่เพียงกลุ่มบุคคลที่มีเจตนาในการแสวงหากำไรมาแบ่งปันกันโดยไม่สามารถสร้างสถานะบุคคลในเชิงกฎหมายขึ้นมาได้ ห้างหุ้นส่วนจึงไม่สามารถมีทรัพย์สินของตนเองที่จะก่อให้เกิดผลกำไรอันแสดงความสามารถในการชำระภาษีได้ ความสามารถในการชำระภาษีจึงตกอยู่กับผู้ได้รับผลกำไรคือผู้เป็นหุ้นส่วนที่จะเป็นผู้นำเงินได้นั้นไปเสียภาษีในนามของตนเอง

³ Robert W. Hamilton, “Corporation including Partnerships and Limited Partnerships Case and Material”, 3rd,ed. (st Paul, Minnesota ; West Publishing Co.,)P. 76-77

นโยบายการจัดเก็บภาษีห้างหุ้นส่วนตามบทบัญญัติ IRC จะพิจารณาถึงสาระสำคัญของหน่วยธุรกิจ (substantial) มากกว่า รูปแบบ (form) การจัดตั้งตามกฎหมายมลรัฐ ซึ่งกรณีดังกล่าวทำให้ศาลภาษีอากร (Tax Court) และสรรพากรแห่งสหรัฐอเมริกา รวมถึง สภานิติบัญญัติ (Congress) ได้วางหลักเกณฑ์ในการจัดเก็บภาษีห้างหุ้นส่วนโดยพิจารณาถึงคุณสมบัติของหน่วยธุรกิจเป็นปัจจัยหลัก การกำหนดให้ห้างหุ้นส่วนจะต้องเสียภาษีตามหลักการ Pass-Through หรือเสียภาษีแบบบริษัท ศาลจะนำหลักเกณฑ์การนับคุณสมบัติของบริษัท (Enumerated Corporate Characteristics) มาใช้ในการกำหนดวิธีการเสียภาษี กล่าวคือ หน่วยธุรกิจใดมีคุณสมบัติของบริษัทอย่างน้อย 2 ใน 4 ประการหลังของบริษัท หน่วยธุรกิจดังกล่าวจะถือว่ามีคุณสมบัติที่คล้ายคลึงบริษัทมากกว่าห้างหุ้นส่วน แม้ว่าจะถูกจัดตั้งในรูปแบบห้างหุ้นส่วนตามกฎหมายมลรัฐแต่ในเชิงภาษีจะถือว่ารูปแบบดังกล่าวมีสถานะคล้ายคลึงกับบริษัทมากกว่าและจะต้องเสียภาษีแบบบริษัท

ดังนั้น หากห้างหุ้นส่วนมีคุณสมบัติของบริษัทน้อยกว่า 2 ประการใน 4 ข้อหลังตามคุณสมบัติของบริษัท บทบัญญัติแห่ง IRC จะจัดเก็บภาษีห้างหุ้นส่วนตามหลักการ Pass-Through โดยจะทำการจัดเก็บภาษีที่ระดับผู้เป็นหุ้นส่วนเพียงระดับเดียว (Partner's level) เท่านั้นโดยไม่ถือว่าห้างหุ้นส่วนเป็นหน่วยภาษีแยกต่างหากจากผู้เป็นหุ้นส่วน ด้วยเหตุว่า นโยบายการจัดเก็บภาษีเงินได้ของประเทศสหรัฐอเมริกาจะทำการจัดเก็บภาษีจากหน่วยบุคคลที่ก่อให้เกิดเงินได้ โดยเงินได้ตามนัยมาตรา 61(a) แห่ง Income Tax Act of 1913 หมายความว่า "เงินได้สุทธิที่จะต้องเสียภาษีของบุคคลธรรมดา รวมถึงเงินปันผล และผลได้ (gain) หรือ กำไร (gain) และเงินได้ในรูปแบบใด ๆ และที่ได้รับจากแหล่งใด ๆ ก็ตาม (income of whatever kind and in whatever form paid)"⁴ จนอาจกล่าวได้ว่าเงินได้เกือบทุกประเภทเป็นเงินได้ที่พึงเสียภาษีให้แก่รัฐ

แนวคิดประการสำคัญในการใช้หลักการ Pass-Through สืบเนื่องมาจากหลักทั่วไปในการจัดเก็บภาษีที่จะทำการจัดเก็บจากหน่วยบุคคลที่ก่อให้เกิดเงินได้หรือมีสิทธิที่จะได้รับเงินได้นั้นเท่านั้นเมื่อห้างหุ้นส่วนไม่มีสถานะเชิงบุคคลในทางกฎหมาย การจัดเก็บ

⁴ Edwin N. Griswold, "Case and Materials on Federal Taxation", third edition Brooklyn the foundation Press, Inc, 1950, P. 266

ภาษีห้างหุ้นส่วนจึงทำการจัดเก็บที่ระดับผู้เป็นหุ้นส่วนและไม่ถือว่าห้างหุ้นส่วนเป็นหน่วยภาษีที่แตกต่างหากจากผู้เป็นหุ้นส่วน ดังนั้น หากผู้เสียภาษีต้องการใช้รูปแบบห้างหุ้นส่วนเพื่อกระจายฐานเงินได้ไปให้บุคคลผู้เป็นหุ้นส่วนอีกคนหนึ่งเสียภาษีเพื่อต้องการลดยอดเงินได้ของตนเอง โดยที่ผู้เป็นหุ้นส่วนคนดังกล่าวไม่ได้มีเจตนาในการประกอบธุรกิจในรูปแบบห้างหุ้นส่วน กรณีดังกล่าวถือว่าเป็นการตั้งรูปแบบห้างหุ้นส่วนเพื่อประโยชน์ในการเลี่ยงภาระภาษีโดยใช้ประโยชน์จากการจัดเก็บภาษีในอัตราก้าวหน้า ซึ่งศาลสูงแห่งสหรัฐอเมริกาได้มีคำวินิจฉัยในคดี *Tower V Commissioner* และ คดี *Culbertson V Commissioner* ปี ค.ศ. 1949 ในคดีดังกล่าวศาลไม่ยอมรับแนวคิดที่ผู้เสียภาษีใช้รูปแบบห้างหุ้นส่วนเพื่อกระจายฐานเงินได้ออกไปให้ผู้เป็นหุ้นส่วนอีกคนหนึ่งเสียภาษีแทน โดยผู้เป็นหุ้นส่วนคนนั้นไม่มีส่วนเกี่ยวข้องกับใด ๆ กับห้างหุ้นส่วน การดำเนินงานระหว่างผู้เป็นหุ้นส่วนไม่มีเจตนาที่แท้จริงในการจัดตั้งห้างหุ้นส่วนเพื่อแสวงหากำไรร่วมกัน หากเพียงแต่ต้องการใช้รูปแบบห้างหุ้นส่วนในการกระจายฐานเงินได้ (shifting income) ไปให้อีกบุคคลหนึ่ง ทำให้เงินได้จำนวนเดียวของผู้เสียภาษียาวหนึ่งสามารถที่จะกระจายออกเป็นหลายฐานภาษีและสามารถที่จะเสียภาษีเริ่มต้นในอัตราขั้นต่ำ

ทั้งนี้ ผู้พิพากษา Justice Frankfurter ในคดีดังกล่าวได้วิเคราะห์การเกิดของห้างหุ้นส่วนในเชิงภาษีอากรว่า ผู้เป็นหุ้นส่วนในห้างหุ้นส่วนนั้นจะต้องมีเจตนาโดยสุจริตที่จะร่วมกันแสวงหากำไรร่วมกัน โดยศาลจะพิจารณาถึง ข้อตกลง การดำเนินงานระหว่างผู้เป็นหุ้นส่วน ความสัมพันธ์ของคู่กรณี ความสามารถ ตลอดจนอำนาจในการควบคุม ซึ่งในคดีดังกล่าวมีหุ้นส่วนเพียงคนเดียวเท่านั้นที่มีอำนาจในการควบคุมตัดสินใจเกี่ยวกับการดำเนินกิจการห้างหุ้นส่วน โดยมีทุนที่เป็นสาระสำคัญในการก่อให้เกิดเงินได้ ตลอดจนอำนาจในการตัดสินใจอยู่ที่ตัวบุคคลคนเดียว⁵ การดำเนินงานดังกล่าวจึงไม่ถือว่าเป็นการดำเนินงานในรูปแบบห้างหุ้นส่วนได้ แต่ถ้าหากผู้เป็นหุ้นส่วนมีเจตนาโดยสุจริตที่จะประกอบกิจการในรูปแบบห้างหุ้นส่วน การจัดเก็บภาษีก็จะจัดเก็บตามความสามารถตามหลักทั่วไปของกฎหมายที่ต้องการจัดเก็บภาษีกับบุคคลที่เป็นเจ้าของเงินได้นั้น โดยทำการจัดเก็บในนามหุ้นส่วนแต่ละคน แนวคิดที่ถือว่าห้างหุ้นส่วนเป็นหน่วยภาษีจึงไม่สามารถเกิดขึ้นได้

⁵ Borris I. Bittker and Lawrence M. Stone, "Federal Income Taxation". fifth edition. Little, Brown and Company Boston Printed in the United States of America, 1979. P. 430

นอกจากนี้ ศาลยังได้วิเคราะห์และชี้ให้เห็นถึง ความพยายามของผู้เสียภาษีที่จะใช้รูปแบบความไม่มีสถานะเชิงบุคคลในทางกฎหมายในการกระจายฐานเงินได้ไปให้อีกบุคคลหนึ่งเสียภาษี ซึ่งศาลมีความเห็นว่า กรณีดังกล่าวเป็นเพียงการจัดสรรกำไรที่เกิดขึ้นเพื่ออำพรางภาระภาษีที่จะต้องเสียในจำนวนสูงหากจัดเก็บภาษีกับผู้ที่มีเงินได้เพียงคนเดียว ดังนั้น ศาลสูงจึงไม่ยอมรับแนวคิดในการใช้รูปแบบห้างหุ้นส่วนเพื่อลดหยอดเงินได้ไปให้อีกบุคคลหนึ่งเสียภาษี ด้วยเหตุว่า รูปแบบห้างหุ้นส่วนเป็นรูปแบบที่จัดตั้งง่ายและสามารถที่จะโยกย้ายเงิน (shifting income) เพื่อเสียภาษีในจำนวนที่ต่ำได้ อันเป็นการบิดเบือนต่อโครงสร้างการจัดเก็บภาษีในอัตราก้าวหน้าได้

2. สำหรับแนวคิดในการจัดเก็บภาษีห้างหุ้นส่วน ตามกฎหมายสหราชอาณาจักร ซึ่งเป็นประเทศในกลุ่ม Common law เช่นเดียวกัน กฎหมายสหราชอาณาจักรถือว่าห้างหุ้นส่วนเป็นรูปแบบที่เกิดจากการรวมกลุ่มระหว่างผู้เป็นหุ้นส่วนด้วยกันที่ไม่ได้สร้างสถานะเชิงบุคคลในทางกฎหมายขึ้นมาแต่อย่างใด (Lack of Legal Personality) โดยผู้พิพากษาในคดี Sadler V Whiteman ปี 1910 ได้ให้หมายเหตุไว้ในคดีดังกล่าวว่า “ห้างหุ้นส่วนไม่อาจมีสถานะเชิงบุคคลในทางกฎหมายได้ เพราะห้างหุ้นส่วนไม่มีความคงอยู่ (existence) ขณะที่ ผู้เป็นหุ้นส่วนเท่านั้นที่เป็นผู้ดำเนินการในฐานะตัวการ (Principals) และตัวแทน (Agent) ของผู้เป็นหุ้นส่วนแต่ละคนเท่านั้น ชื่อของห้างหุ้นส่วนเป็นเพียงชื่อที่ใช้เรียกเพื่อความสะดวกในการใช้ประโยชน์เพื่อฟ้องคดีหรือถูกฟ้องคดีเท่านั้น ซึ่งกรณีดังกล่าวไม่สามารถที่จะมีสถานะเชิงบุคคลในทางกฎหมายขึ้นมาได้ (Legal Entity)...”⁶

ตามบทบัญญัติประมวลรัษฎากรสหราชอาณาจักร หรือ Inland Revenue Code ไม่ถือว่าห้างหุ้นส่วนมีหน้าที่เสียภาษีให้แก่รัฐ แต่ห้างหุ้นส่วนเป็นเพียงหน่วยภาษีเพื่อประโยชน์ในการคำนวณเงินได้เท่านั้น ซึ่งผู้พิพากษา Lord Denning ได้กล่าวไว้ในคดีระหว่าง Harrison V Boras ปี 1965⁷ ว่าผู้เป็นหุ้นส่วนเท่านั้นที่จะต้องรับผิดชอบในการจ่ายภาษีให้แก่รัฐ

⁶ Nigel Seavage, Robert Bradgate, “Business Law”, (Great Britain : Butterworths : London, 1987). P 438-439

⁷ David Milman and Terence Flanagan, “Modern Partnership Law”. (Croom&Helm : London, 1983), P 4-5

แต่เมื่อพิจารณาถึงรูปแบบห้างหุ้นส่วนสามัญตามกฎหมายไทย จะเห็นได้ว่ารูปแบบดังกล่าวเป็นเพียงการดำเนินธุรกิจของบุคคลสองคนขึ้นไปเพื่อวัตถุประสงค์ในการแสวงหากำไรร่วมกันที่ไม่อาจสร้างสถานะเชิงบุคคลในทางกฎหมาย หากไม่มีการจดทะเบียนต่อรัฐการจัดเก็บภาษีอากรตามบทบัญญัติในประมวลรัษฎากรก่อนปี พ.ศ. 2496 ที่ทำการจัดเก็บภาษีที่ระดับผู้เป็นหุ้นส่วนตามส่วนแบ่งกำไรที่ผู้เป็นหุ้นส่วนแต่ละคนได้รับตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ การจัดเก็บภาษีในขณะนั้นจึงเป็นการจัดเก็บจากหน่วยบุคคลที่ก่อให้เกิดเงินได้ ซึ่งเป็นการจัดเก็บภาษีที่สอดคล้องกับแนวคิดตามกฎหมายภาษีสหรัฐอเมริกาและกฎหมายของประเทศสหราชอาณาจักร

แต่อย่างไรก็ดี นับตั้งแต่ปี พ.ศ. 2496 เป็นต้นมา การจัดเก็บภาษีตามบทบัญญัติในประมวลรัษฎากรกลับไม่ได้คำนึงถึงรูปแบบที่เป็นเพียงแค่การรวมกลุ่ม หากแต่คำนึงถึงแต่ประโยชน์เพื่อความสะดวกในการจัดเก็บภาษี ดังจะเห็นได้จาก คำชี้แจงเหตุผลของประมวลรัษฎากรตามพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร พ.ศ. 2496 ที่ได้ให้เหตุผลว่า “เพียงเพื่อความสะดวกในการจัดเก็บภาษีจึงกำหนดให้ห้างหุ้นส่วนสามัญและรวมถึงคณะบุคคลที่ไม่ใช่นิติบุคคลเป็นหน่วยภาษีแยกต่างหากจากผู้เป็นหุ้นส่วน”⁸ ซึ่งเป็นการเปลี่ยนแปลงที่มีเหตุผลมาจากการที่กฎหมายต้องการจัดเก็บภาษีจากแหล่งรวมของเงินได้และป้องกันการชะลอการเสียภาษีของผู้เป็นหุ้นส่วนในกรณีที่ห้างหุ้นส่วนยังไม่จัดสรรผลกำไรไปให้ผู้เป็นหุ้นส่วนเสียภาษี ทั้งนี้เนื่องจากว่า การจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาเป็นการจัดเก็บภาษีตามปีปฏิทินซึ่งถ้าหากผู้เสียภาษียังไม่ได้รับเงินได้ในปีภาษีนั้น ผู้เสียภาษียังไม่ต้องนำเงินได้ที่คาดว่าจะได้รับไปเสียภาษี ซึ่งถ้าหากห้างหุ้นส่วนยังไม่จัดสรรกำไรไปให้แก่ผู้เป็นหุ้นส่วน กรณีดังกล่าวก็สามารถชะลอการเสียภาษีไปได้ (defer payment) ประกอบกับหลักเกณฑ์การจัดเก็บภาษีในสมัยก่อน

ห้างหุ้นส่วนสามัญในวิธานิพนธ์ฉบับนี้ผู้เขียนหมายถึง ห้างหุ้นส่วนสามัญไม่จดทะเบียนเท่านั้น หากต้องการกล่าวถึง ห้างหุ้นส่วนสามัญในรูปแบบอื่น ๆ จะกล่าวถึงสถานะทางกฎหมาย เช่น ห้างหุ้นส่วนสามัญนิติบุคคล

⁸ บันทึกคำชี้แจงร่างพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 10) พ.ศ. 2496

ไม่มีระบบการควบคุมการจัดเก็บภาษีอากรที่ดังกล่าวคือ กฎหมายในสมัยนั้นไม่มีระบบควบคุมให้ ห้างหุ้นส่วนเป็นเพียงผู้ยื่นแบบแสดงผลกำไร แต่การยื่นแบบแสดงรายการเพื่อเสียภาษีเป็นหน้าที่ ของผู้เป็นหุ้นส่วนที่จะต้องเสียภาษีให้แก่รัฐเมื่อได้รับส่วนแบ่งกำไรเป็นเหตุทำให้กฎหมายเปลี่ยนแปลงวิธีการจัดเก็บภาษีจากที่ระดับผู้เป็นหุ้นส่วนไปเป็นการจัดเก็บในนามหน่วยภาษีห้างหุ้นส่วน สามีญและคณะบุคคลที่ไม่ใช่นิติบุคคลแทน โดยอาศัยหลักความสะดวก (Convenience) เป็นข้อ พิจารณาหลักและมีแนวคิดว่าการจัดเก็บภาษีดังกล่าวน่าจะก่อให้เกิดความสะดวกต่อรัฐและทำ ให้รัฐสามารถจัดเก็บภาษีได้เต็มเม็ดเต็มหน่วยกว่าการจัดเก็บภาษีที่ระดับผู้เป็นหุ้นส่วนอันเป็น การป้องกันการเลี่ยงภาษีหากผู้เสียภาษีไม่นำส่วนแบ่งกำไรดังกล่าวไปเสียภาษี

อนึ่ง การที่บทบัญญัติประมวลรัษฎากรในปัจจุบันทำการจัด เก็บภาษีโดยถือว่าห้างหุ้นส่วนสามีญและคณะบุคคลที่ไม่ใช่นิติบุคคลเป็นหน่วยภาษีใหม่แยกต่าง หากจากหน่วยบุคคลที่ก่อให้เกิดเงินได้ การจัดเก็บภาษีในนามหน่วยภาษีที่มีลักษณะดังกล่าว กลับทำให้ทำให้ผู้เสียภาษีสามารถใช้ช่องว่างในทางประมวลรัษฎากรเพื่อเลี่ยงภาระภาษีที่เกิดขึ้น โดยการแตกหน่วยภาษีออกเป็นหลาย ๆ หน่วยและสามารถเสียภาษีในเงินได้ของแต่ละหน่วย ภาษีอันก่อให้เกิดความไม่เป็นธรรมกับผู้ที่มีเงินได้ประเภทเงินเดือนหรือการจ้างแรงงาน ซึ่งเป็น หน่วยภาษีที่มีรายได้น้อยหรือเป็นชนชั้นกลางส่วนใหญ่ของสังคมที่ไม่มีโอกาสตั้งห้างหุ้นส่วนเพื่อ กระจายฐานเงินได้ของตนออกไปเสียในนามหน่วยภาษีอื่นได้ วิธีการจัดเก็บภาษีดังกล่าวจึง ทำให้ผู้เสียภาษีสามารถใช้ช่องว่างในทางประมวลรัษฎากรในการเลี่ยงภาษีเพื่อให้เสียภาษีน้อย กว่าที่ตนเองควรจะได้ ตัวอย่างเช่น นาย ก มีเงินเดือน 100,000 บาท และยังมีเงินได้จากการ ประกอบวิชาชีพอิสระอีก 100,000 บาท กรณีที่หนึ่ง หากนาย ก ไม่ได้จัดตั้งหน่วยภาษีห้างหุ้น ส่วนสามีญหรือคณะบุคคลที่ไม่ใช่นิติบุคคลขึ้นมา เงินได้พึงประเมินของนาย ก จะเท่ากับ 200,000 บาท (ตัดปัจจัยในเรื่องค่าใช้จ่ายและค่าลดหย่อนเพื่อความสะดวกในการคำนวณ) เมื่อนำมาเสียภาษีตามอัตราภาษีก้าวหน้า เงินได้ดังกล่าวจะต้องเสียภาษี 100,000 บาทแรกในอัตรา 5% หรือ 5,000 บาท ส่วนเงิน 100,000 บาทที่สองจะต้องเสียภาษีที่อัตรา 10% หรือ 10,000 บาท ดังนั้น เงินได้จำนวนสองแสนบาทจะต้องเสียภาษีในจำนวนรวมทั้งสิ้น 15,000 บาท

กรณีที่สอง หากนาย ก ได้รับเงินเดือนเป็นจำนวนเงินทั้งสิ้น 100,000 บาท และมีรายได้จากการประกอบวิชาชีพอิสระในรูปแบบห้างหุ้นส่วนสามีญและคณะ บุคคลที่ไม่ใช่นิติบุคคลร่วมกับนาย ข ซึ่งถ้าหากส่วนแบ่งกำไรของนาย ก ที่ได้รับจากห้างหุ้นส่วน

สามัญและคณะบุคคลที่ไม่ใช่นิติบุคคลมีจำนวนทั้งสิ้น 100,000 บาท ซึ่งเงินจำนวน 100,000 บาท แรกที่นาย ก. ได้รับในรูปแบบเงินเดือนจะต้องเสียภาษีในอัตราเริ่มต้นขั้นต่ำที่ 5% หรือเป็นจำนวนเงิน 5,000 บาท ส่วนเงินอีกจำนวน 100,000 บาท ที่นาย ก. ได้รับในรูปแบบส่วนแบ่งกำไรจากห้างหุ้นส่วนและคณะบุคคลที่ไม่ใช่นิติบุคคลสามารถเสียภาษีในอัตราเริ่มต้นที่อัตรา 5% รวมเป็นเงินทั้งสิ้น 5,000 บาท แทนที่จะถูกจัดเก็บภาษีในอัตรา 10% เหมือนกับกรณีที่หนึ่ง ดังนั้น จำนวนเงินภาษีที่นาย ก. จะต้องเสียจะมีจำนวนทั้งสิ้น 10,000 บาท ทำให้เห็นได้ว่าเงินได้จำนวน 200,000 บาท จะถูกจัดเก็บภาษีในจำนวนที่แตกต่างกัน หากมีการกระจายฐานเงินได้ออกเป็นหน่วยภาษีใหม่อันเป็นรูปแบบการจัดเก็บที่ไม่สอดคล้องกับความเป็นธรรมในแนวตั้ง (Vertical Equity) ที่จะจัดเก็บภาษีจากผู้ที่มีรายได้สูงเป็นจำนวนสูงตามสัดส่วนความก้าวหน้าของรายได้

ขณะที่รูปแบบห้างหุ้นส่วนสามัญอีกรูปแบบหนึ่งคือ กิจกรรมร่วมค้าไม่จดทะเบียนตามนัยคำพิพากษาศาลฎีกาที่ 3948/2531 ระหว่าง นายวิจิต ศิริโสภณวรรณ โจทก์ กับ บริษัท อิตาเลียน ดีเวลลอปเม้นท์คอร์ปอเรชั่น จำกัดกับพวก จำเลย ศาลฎีกาได้วางหลักว่า กิจกรรมร่วมค้าไม่จดทะเบียนดังกล่าวเป็นห้างหุ้นส่วนสามัญไม่จดทะเบียนตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ * การที่ผู้เขียนพิจารณาหน่วยภาษีของกิจกรรมร่วมค้าไม่จดทะเบียนประกอบ เนื่องจากว่า กิจกรรมร่วมค้าไม่จดทะเบียนในทางประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ถือได้ว่าเป็นรูปแบบหนึ่งของห้างหุ้นส่วนสามัญไม่จดทะเบียน ซึ่งการที่กิจกรรมร่วมค้าไม่จดทะเบียนและห้างหุ้นส่วนสามัญเป็นรูปแบบไม่มีสถานะเชิงบุคคลในทางประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์แต่กลับถูกกำหนดให้เป็นหน่วยภาษีที่มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้ตามประมวลรัษฎากรเช่นเดียวกัน ซึ่งการกำหนดให้เป็นหน่วยภาษีเหมือนกันแต่กลับสร้างความแตกต่างในการใช้ประโยชน์จากความเป็นหน่วยภาษีในการกระจายฐานภาษีไม่เหมือนกัน โดยที่ห้างหุ้นส่วนสามัญไม่จดทะเบียนสามารถใช้ประโยชน์จากการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาตามอัตราก้าวหน้าได้ ในขณะที่กิจกรรมร่วมค้าไม่จดทะเบียนไม่สามารถใช้ประโยชน์จากการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาในลักษณะ

* โดยวิทยานิพนธ์ฉบับนี้ผู้เขียนไม่ได้มีความประสงค์ในการวิเคราะห์สถานะทางกฎหมายของกิจกรรมร่วมค้าไม่จดทะเบียนและให้ถือว่ากิจกรรมร่วมค้าไม่จดทะเบียนเป็นห้างหุ้นส่วนสามัญไม่จดทะเบียนตามนัยของคำพิพากษาศาลฎีกาฉบับดังกล่าว

ดังกล่าวได้ แต่ถูกต้องว่าเป็นหน่วยภาษีเงินได้นิติบุคคลและต้องเสียภาษีในอัตราคงที่เป็นจำนวน 30% โดยไม่สามารถใช้ประโยชน์จากความเป็นหน่วยภาษีเพื่อกระจายฐานเงินได้จากการจัดเก็บ ภาษีเงินได้นิติบุคคล

การที่กิจการร่วมค้าไม่จดทะเบียนไม่สามารถใช้ประโยชน์จาก ความเป็นหน่วยภาษีในการกระจายฐานเงินได้ เนื่องจาก การจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลโดยทั่วไปจะถูกจัดเก็บภาษีในอัตราคงที่ซึ่งจะไม่ก่อให้เกิดความแตกต่างของอัตรากาซีที่จะผันแปรไป ตามช่วงของเงินได้สุทธิเพราะความก้าวหน้าของรายได้จะถูกจัดเก็บในระดับผู้ถือหุ้นแทน แต่ใน กรณีกิจการร่วมค้าไม่จดทะเบียนถ้าหากเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลในอัตรา 30% แล้ว หากมีการจัด สรรส่วนแบ่งกำไรให้แก่ผู้ร่วมค้าแต่ละราย ส่วนแบ่งกำไรดังกล่าวจะได้รับการยกเว้นภาษีตามพระ ราชกฤษฎีกา (ฉบับที่ 10) พ.ศ. 2500 ทำให้หน่วยภาษีของกิจการร่วมค้าไม่จดทะเบียนไม่ สามารถนำไปใช้ในการกระจายฐานภาษีและสร้างความแตกต่างในการเสียภาษีเหมือนกับรูปแบบ ของห้างหุ้นส่วนสามัญและคณะบุคคลที่ไม่ใช่นิติบุคคลได้และเมื่อพิจารณาประกอบกับแนวคิดใน การกำหนดหน่วยภาษีของกิจการร่วมค้าไม่จดทะเบียนกับหน่วยภาษีห้างหุ้นส่วนสามัญ จะเห็น ได้ว่า กฎหมายในขณะนั้นมีแนวคิดและเหตุผลลักษณะเดียวกันในการเปลี่ยนแปลงวิธีการจัด เก็บโดยกำหนดให้ทั้งสองรูปแบบเป็นหน่วยภาษีกล่าวคือ รัฐต้องการป้องกันการรั่วไหลของรายได้ ในกรณีที่กิจการร่วมค้าไม่จดทะเบียนไม่ยอมแบ่งผลกำไรให้กับผู้ร่วมค้าเพื่อนำไปเสียภาษีทำให้ผู้ เสียภาษีสามารถที่จะชะลอการเสียภาษีได้ ซึ่งเป็นเหตุให้รัฐได้รับรายได้ในส่วนนี้ซ้ำ⁹

จะเห็นได้ว่า การสร้างหน่วยภาษีใหม่ในทางประมวลรัษฎากรผู้ บัญญัติกฎหมายจะต้องคำนึงถึงหลักความเป็นธรรมที่ตั้งอยู่บนหลักการพื้นฐานที่ว่า การจัดเก็บ ภาษีจะต้องสร้างความเป็นธรรมต่อหน่วยภาษีทุกหน่วย ซึ่งการจัดเก็บภาษีจะต้องทำการจัดเก็บ ตามความสามารถของผู้เสียภาษี โดยเฉพาะอย่างยิ่งกิจการร่วมค้าไม่จดทะเบียนที่ถูกกำหนดให้ เป็นหน่วยภาษีใหม่ในทางประมวลรัษฎากร ทั้ง ๆ ที่ไม่มีสถานะบุคคลในทางประมวลกฎหมาย แพ่งและพาณิชย์ การใช้หน่วยภาษีดังกล่าวกลับก่อให้เกิดโทษในทางภาษีอากรกับผู้ร่วมค้า เพราะเหตุว่ากิจการร่วมค้าไม่จดทะเบียนไม่สามารถใช้ประโยชน์จากความเป็นหน่วย

⁹ หมายเหตุท้ายร่างพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 5) ปี พ.ศ. 2521

ภาษีในการกระจายฐานเงินได้เพื่อเริ่มต้นเสียภาษีในจำนวนที่ต่ำเหมือนหน่วยภาษีห้างหุ้นส่วน
สามัญเพราะถูกจัดเก็บภาษีในอัตราคงที่ การกระจายฐานเงินได้จึงไม่สามารถสร้างความแตก
ต่างในการเสียภาษีจากการใช้รูปแบบดังกล่าว ดังนั้น กิจการร่วมค้าไม่จดทะเบียนจึงต้อง
คำนวณผลกำไรและผลขาดทุนสุทธิแยกต่างหากจากบริษัทผู้เข้าร่วมค้าแต่ละรายโดยมีเลขประจำ
ตัวผู้เสียภาษีของตนเอง ตามเงื่อนไขในมาตรา 65 ทวิ และ 65ตรี แห่งประมวลรัษฎากร
อย่างไรก็ตาม เงื่อนไขและประโยชน์ที่ให้กับบริษัทในบางกรณีไม่สามารถนำไปใช้กับกรณีของกิจ
การร่วมค้าไม่จดทะเบียนได้ ดังเช่น บทบัญญัติในเรื่องการนำผลขาดทุนสะสมของบริษัทที่
สามารถหักเป็นรายจ่ายได้ไม่เกิน 5 ปีภาษี ขณะเดียวกัน ถ้าหากกิจการร่วมค้ามีผลขาดทุน
สะสมจากกิจการร่วมค้า ผลขาดทุนสะสมดังกล่าวไม่สามารถนำไปใช้เฉลี่ยหรือจัดสรรให้กับ
บริษัทผู้เข้าร่วมค้าได้ เนื่องจาก กิจการร่วมค้าเป็นหน่วยภาษีใหม่ในทางประมวลรัษฎากร

นอกจากนี้ กิจการร่วมค้าไม่จดทะเบียนในกรณีที่มีนิติบุคคล
ต่างประเทศร่วมค้าอยู่ด้วยนั้นอาจจะก่อให้เกิดความบิดเบือนในทางภาษีอากรได้ ดังเช่น ในกรณี
ของการหักภาษี ณ ที่จ่าย ตัวอย่างเช่น การทำสัญญารับจ้างเหมา หากบริษัท A และบริษัท B
ได้เข้าร่วมค้าในนามกิจการร่วมค้าไม่จดทะเบียน AB โดย A ได้ขายสินค้ามีมูลค่า 60 ล้านบาท
ขณะที่ B เป็นผู้ทำสัญญาติดตั้งและมีเงินได้ 40 ล้านบาทเมื่อคำนวณภาษีตอนปลายปีกิจการร่วม
ค้าไม่จดทะเบียน AB จะมีเงินได้ 100 ล้านบาท โดยผู้ร่วมค้า A และ B ไม่สามารถที่จะแยกยื่น
รายได้ของแต่ละบริษัทแยกต่างหากจากกันได้ แต่เงินได้ 100 ล้านบาท กลับถูกนำมาคำนวณ
ภาษีเงินได้นิติบุคคลในอัตรา 30% บนกำไรสุทธิ ซึ่งจากตัวอย่างดังกล่าว หากฝ่าย A เป็นนิติ
บุคคลต่างประเทศที่ไม่ได้ประกอบกิจการในประเทศไทยและเงินได้ของผู้ร่วมค้า A เป็นเงินได้จาก
การประกอบธุรกิจตามมาตรา 40(8) ซึ่งไม่อยู่ภายใต้การหักภาษี ณ ที่จ่ายแต่อย่างใด การจัดตั้ง
ในรูปแบบของกิจการร่วมค้าไม่จดทะเบียนทำให้เงินได้ทั้งหมดของผู้ร่วมค้า A และ B จะถูกนำมา
คำนวณภาษีและถูกหักภาษี ณ ที่จ่าย โดย A ซึ่งเป็นผู้ร่วมค้าที่เป็นนิติบุคคลต่างประเทศและไม่ได้
ได้ประกอบกิจการในประเทศจะต้องร่วมรับภาระจากการหักภาษี ณ ที่จ่ายดังกล่าว

แต่อย่างไรก็ตาม เมื่อพิจารณาถึงการจัดเก็บภาษีอากรห้างหุ้นส่วน โดยเฉพาะอย่างยิ่งตามบทบัญญัติแห่ง IRC ของประเทศสหรัฐอเมริกาไม่ยอมรับแนวคิดในการแตกหน่วยภาษีของห้างหุ้นส่วนออกมาเป็นอีกหน่วยหนึ่งแยกต่างหากจากบุคคลธรรมดา เว้นแต่ กรณีของรูปแบบบริษัท การจัดเก็บภาษีห้างหุ้นส่วนตามบทบัญญัติแห่ง IRC จึงจัดเก็บที่ระดับผู้เป็นหุ้นส่วนและถือว่าห้างหุ้นส่วนเป็นหน่วยภาษี เพียงเพื่อประโยชน์ในการแบ่งแยกประเภทเงินได้และส่งผ่านเงินได้แต่ละรายการไปคำนวณภาษีที่ระดับผู้เป็นหุ้นส่วนเท่านั้น ทรัพย์สินต่าง ๆ ที่ผู้เป็นหุ้นส่วนนำมาลงทุนจะเป็นกรรมสิทธิ์รวมของผู้เป็นหุ้นส่วนแต่ละคน ห้างหุ้นส่วนจึงไม่มีความสามารถที่จะดำเนินกิจการในนามของห้างหุ้นส่วนได้ ดังนั้น หากผู้เสียภาษีมีเงินได้จากห้างหุ้นส่วน เงินได้ดังกล่าวจะถูกคำนวณตามหลักการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาในอัตราก้าวหน้า การใช้ประโยชน์จากการแตกฐานเงินได้โดยใช้รูปแบบห้างหุ้นส่วนจะไม่ช่วยลดภาระภาษี เนื่องจากเงินได้แต่ละแหล่งจะถูกนำมาคำนวณที่แบบแสดงรายการเพื่อเสียภาษีเงินได้เพียงครั้งเดียว ซึ่งรัฐสามารถที่จะตรวจสอบการจัดเก็บภาษีของรัฐได้แม้ว่าการแสดงผลกำไรของห้างในแต่ละปีภาษีจะยังไม่มีงบกำไรที่แท้จริงให้แก่เป็นผู้เป็นหุ้นส่วนก็ตาม ผู้เป็นหุ้นส่วนก็ต้องเสียภาษีจากผลกำไรดังกล่าวอันเป็นการบังคับทางอ้อมให้มีการจัดสรรส่วนแบ่งกำไรให้แก่ผู้เป็นหุ้นส่วนนำไปเสียภาษีให้แก่รัฐเร็วขึ้น

ขณะเดียวกัน หลักเกณฑ์การจัดเก็บภาษีห้างหุ้นส่วนตามกฎหมายสหราชอาณาจักรจะเป็นการจัดเก็บภาษีในรูปแบบ Pass-Through อีกรูปแบบหนึ่งที่มีการคำนวณภาษีที่ระดับผู้เป็นหุ้นส่วน โดยไม่ถือว่าห้างหุ้นส่วนเป็นหน่วยภาษีเพราะเหตุว่าห้างหุ้นส่วนในทางกฎหมายไม่อาจมีสภาพแยกต่างหากจากผู้เป็นหุ้นส่วนเพื่อเสียภาษีได้ การจัดเก็บภาษีจึงทำการจัดเก็บที่ระดับผู้เป็นหุ้นส่วน ห้างหุ้นส่วนจึงเป็นเพียงชื่อที่เรียกเพื่อความสะดวกและมีหน้าที่ในการคำนวณภาษีของผู้เป็นหุ้นส่วนแต่ละคนให้คงเหลือเพียงกำไรสุทธิที่ยังไม่เสียภาษี หลังจากนั้น กำไรสุทธิจะถูกจัดสรรตามสัดส่วนของผู้เป็นหุ้นส่วนเพื่อให้ผู้เป็นหุ้นส่วนจะได้นำส่วนแบ่งกำไรดังกล่าวไปรวมคำนวณกับเงินได้อื่น ๆ เพื่อเสียภาษีในอัตราก้าวหน้า

อนึ่ง เมื่อพิจารณาถึงแนวคิดในการจัดเก็บภาษีห้างหุ้นส่วนทั้งตามกฎหมายไทยและกฎหมายต่างประเทศ จะเห็นได้ว่า การบัญญัติกฎหมายไทยในขณะนั้นขาดซึ่งการพิจารณาถึงหลักการพื้นฐานตามโครงสร้างความเป็นธรรมในระบบภาษีอากรที่ควรตั้งอยู่บนหลักการจัดเก็บภาษีตามความสามารถ (Ability-to-pay) เพื่อให้เกิดความเป็นธรรมในการ

จัดเก็บภาษีและเป็นการสร้างความสมัครใจในการเสียภาษีของผู้เสียภาษี (Tax Voluntary Compliance) ทำให้หน่วยภาษีดังกล่าวถูกนำมาใช้เป็นมาตรการในการเลี่ยงภาษีที่ไม่สอดคล้องกับหลักความเป็นธรรม (Equity Principle) อันเป็นหัวใจของหลักการภาษีอากรที่ดีและหลักความสามารถในการเสียภาษีที่ควรจะต้องจัดเก็บภาษีตามความสามารถของแต่ละบุคคล หน่วยภาษีดังกล่าวจึงถูกนำมาใช้เพื่อเลี่ยงภาระภาษีที่เกิดกับผู้ที่มีเงินได้สูงและมีโอกาสที่จะกระจายฐานเงินได้ของตนเองออกไปเพื่อที่จะเริ่มต้นเสียภาษีในจำนวนที่ต่ำอันเป็นการสร้างหน่วยภาษีใหม่ให้มีหน้าที่เสียภาษี โดยไม่ต้องนำเงินได้ของตนที่ได้รับจากแหล่งต่างๆ มารวมกันเพื่อเสียภาษีและคำนวณตามอัตราก้าวหน้า ทำให้การจัดเก็บภาษีดังกล่าวไม่สอดคล้องกับการจัดเก็บภาษีในอัตราก้าวหน้า (Progressive Rate) และทำให้โครงสร้างการจัดเก็บภาษีก่อให้เกิดลักษณะถดถอย (Regressive) กล่าวคือ คนจนอาจจะต้องแบกรับภาษีมากกว่าคนรวยเป็นผลให้อัตราภาษีก้าวหน้า ถูกบิดเบือนและไม่สามารถนำไปใช้ได้ในทางความเป็นจริงอันถูกต้องตามวัตถุประสงค์ในการจัดเก็บภาษีของรัฐและขัดต่อหลักความสามารถ (Ability-to-Pay Principle) รวมทั้งหลักความเป็นธรรมในแนวตั้ง (Vertical Equity) ในทางภาษีอากรที่จะจัดเก็บภาษีในจำนวนที่สูงกับผู้ที่มีรายได้มากกว่าผู้ที่มีรายได้น้อย ซึ่งแนวคิดตามบทบัญญัติแห่ง IRC และกฎหมายสหราชอาณาจักรที่ไม่ยอมรับการแตกหน่วยภาษีอันเนื่องจากเหตุผลที่ห่างหุ้นส่วนไม่มีสถานะเชิงบุคคลในทางกฎหมายที่สามารถชำระภาษีได้ด้วยตนเอง ทำให้การจัดเก็บภาษีจะต้องจัดเก็บภาษีที่ระดับผู้เป็นหุ้นส่วนซึ่งจะต้องนำส่วนแบ่งกำไรที่ได้รับไปรวมคำนวณกับเงินได้อื่น ๆ และเสียภาษีในอัตราก้าวหน้า แนวคิดดังกล่าวก่อให้เกิดความเป็นธรรมในการจัดเก็บภาษีอากรระหว่างผู้เสียภาษีด้วยกันและหน่วยภาษีอื่น ๆ นอกจากนี้ ทางด้านรัฐผู้จัดเก็บก็ได้รับประโยชน์จากเม็ดเงินภาษีที่ผู้เสียภาษีจะชำระให้แก่รัฐในจำนวนที่สูงตามสัดส่วนของรายได้ที่สูงขึ้น แนวคิดดังกล่าวจึงควรนำมาปรับใช้และแก้ไขเพื่อสร้างความเป็นธรรมในทางภาษีอากรเพื่อที่รัฐจะได้รับรายได้ดังกล่าวเป็นจำนวนที่สูงขึ้นด้วยตามนโยบายการจัดเก็บภาษีอากรในอัตราก้าวหน้าและเพื่อให้การจัดเก็บภาษีสามารถอำนวยความสะดวกให้กับรัฐ (Productivity) ได้ดี แต่วิธีการจัดเก็บภาษีห่างหุ้นส่วนตามกฎหมายสหรัฐอเมริกาและกฎหมายสหราชอาณาจักรจะสามารถนำมาปรับใช้ได้มากนักน้อยเพียงใดและจะก่อให้เกิดผลกระทบต่อประมวลรัษฎากรอย่างไร ผู้เขียนจะได้กล่าวต่อไปในหัวข้อที่ 5.4

5.1.2 ความไม่เป็นธรรมระหว่างผู้เป็นหุ้นส่วนในการจัดเก็บภาษีจากหน่วย ภาษีหุ้นส่วนสามัญและคณะบุคคลที่ไม่ใช่นิติบุคคล

จากที่ได้กล่าวมาแล้วว่าหน่วยภาษีหุ้นส่วนสามัญและคณะบุคคลที่ไม่ใช่
นิติบุคคลก่อให้เกิดความไม่เป็นธรรมในทางภาษีอากรระหว่างบุคคลธรรมดาผู้มีเงินได้ในรูปแบบ
ของเงินเดือนหรือในรูปแบบค่าจ้างแรงงานที่ไม่มีโอกาสจัดตั้งหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่
ไม่ใช่นิติบุคคลกับผู้ที่มีรายได้จากหลายแหล่งและมีโอกาสจัดตั้งหุ้นส่วนสามัญหรือคณะ
บุคคลที่ไม่ใช่นิติบุคคล ซึ่งกรณีดังกล่าวเป็นการใช้ประโยชน์จากการกำหนดหน่วยภาษีเพื่อ
กระจายฐานภาษีออกเป็นหลาย ๆ ฐานในการเลี่ยงภาระภาษีในจำนวนที่สูง หากมีการจัดเก็บ
โดยการนำเงินได้แต่ละแหล่งมารวมคำนวณภาษี การกำหนดหน่วยที่ไม่มีสถานะเชิงบุคคลให้กลับ
กลายเป็นหน่วยบุคคลที่มีหน้าที่เสียภาษีแยกต่างหากจากเจ้าของเงินได้ที่แท้จริง แม้ว่าส่วน
แบ่งกำไรจะได้รับการยกเว้นภาษีตามมาตรา 42(14) แห่งประมวลรัษฎากร โดยมีวัตถุประสงค์
เป็นการยกเว้นความซ้ำซ้อนในเชิงเศรษฐศาสตร์จากการจัดเก็บภาษีในเงินได้ตัวเดียวกันถึง 2 ครั้ง
แต่การจัดเก็บภาษีดังกล่าวเป็นการขัดต่อทฤษฎีภาษีอากรตามหลักความเป็นธรรมในแนวตั้ง
(Vertical Equity) ที่มีเจตนารมณ์ในการจัดเก็บภาษีกับผู้ที่มีรายได้มากควรจะเสียภาษีมากกว่าผู้
ที่มีรายได้น้อยตามหลักความสามารถในการเสียภาษี (Ability-to-Pay Principle)

อนึ่ง ตามหลักทั่วไปในทางภาษีอากร การจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา
ตามความสามารถของผู้มีเงินได้หรือผู้มีสิทธิที่จะได้รับเงินได้นั้นเป็นการจัดเก็บที่มุ่งถึงความ
สามารถในการชำระภาษีตามความก้าวหน้าของรายได้ เพื่อสร้างความเป็นธรรมต่อหน่วยภาษี
ทุก ๆ หน่วย นอกจากนี้ หลักการจัดเก็บภาษีในอัตราก้าวหน้าเป็นหลักการที่ถูกนำมาใช้กับการ
จัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาเกือบทั่วโลก เพราะสามารถสร้างความยืดหยุ่นในการจัดเก็บภาษี
ที่สอดคล้องกับรายได้ของผู้เสียภาษีและจำนวนผู้เสียภาษีซึ่งสามารถที่จะสะท้อนให้เห็นถึงอัตรา
ภาษีที่แท้จริง (Effective Tax Rate) ของผู้เสียภาษีได้อย่างถูกต้อง

มาตรา 42(14) บัญญัติว่า “เงินส่วนแบ่งของกำไรจากหุ้นส่วนสามัญหรือคณะ
บุคคลที่ไม่ใช่นิติบุคคล ซึ่งต้องเสียภาษีตามบทบัญญัติในส่วนนี้ แต่ไม่รวมถึงเงินส่วนแบ่งของ
กำไรจากกองทุนรวม”

แต่ความไม่เป็นธรรมในกรณีที่มีการจัดเก็บภาษีจากหน่วยภาษีห้างหุ้นส่วนสามัญและคณะบุคคลที่ไม่ใช่นิติบุคคลกลับไม่สามารถสะท้อนให้เห็นถึงอัตราภาษีที่แท้จริง (Effective Tax Rate) ของผู้เป็นหุ้นส่วนที่ควรจะได้ ตัวอย่างเช่น หาก นาย ก และ นาย ข ร่วมลงทุนจัดตั้งห้างหุ้นส่วนสามัญขึ้นมาโดยมีวัตถุประสงค์ในการแสวงหากำไรร่วมกันในอัตราส่วนในการลงทุนเป็น 30 : 70 โดยไม่ได้ประกอบกิจการอย่างอื่นนอกจากห้างหุ้นส่วน ซึ่งกำไรจากการประกอบกิจการจะต้องเสียภาษีในนามห้างหุ้นส่วนสามัญตามบทบัญญัติในมาตรา 56 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร และถ้าหากปลายปีห้างหุ้นส่วนสามัญมีผลกำไรเป็นจำนวนทั้งสิ้น 300,000 บาท ส่วนแบ่งกำไรก็จะถูกจัดสรร (allocate) ให้แก่ผู้เป็นหุ้นส่วนตามอัตราส่วนที่แต่ละคนจะได้รับ โดยนาย ก จะได้รับส่วนแบ่งกำไรเป็นจำนวนเงินทั้งสิ้น 90,000 บาท ส่วน นาย ข จะได้รับส่วนแบ่งกำไรเป็นจำนวนเงินทั้งสิ้น 210,000 บาท กรณีดังกล่าวแยกพิจารณาได้ดังนี้

ก. หากมีการคำนวณในนามหน่วยภาษี ส่วนแบ่งกำไรจำนวนทั้งสิ้น 300,000 บาทจะต้องเสียภาษีเป็นจำนวนเงิน 25,000 บาท

ข. แต่ถ้าหากมีการคำนวณภาษีตามความสามารถในการเสียภาษีแล้ว นาย ก จะต้องเสียเป็นจำนวนเงินทั้งสิ้น 5,000 บาท ขณะที่นาย ข ซึ่งได้รับส่วนแบ่งกำไรเป็นจำนวนเงิน 210,000 บาท จะต้องเสียภาษีเป็นจำนวนเงินทั้งสิ้น 16,000 บาท การนำส่วนแบ่งกำไรแยกคำนวณที่ระดับผู้เป็นหุ้นส่วนทำให้เงินได้ดังกล่าวจะต้องเสียภาษีเป็นจำนวนทั้งสิ้น 21,000 บาท

จะเห็นได้ว่า การเสียภาษีในนามหน่วยภาษีซึ่งนอกจากจะขัดต่อหลักการภาษีอากรและโครงสร้างความเป็นธรรมในการจัดเก็บภาษีแล้ว ความไม่เป็นธรรมที่แทรกอยู่ในการจัดเก็บภาษีระหว่างผู้เป็นหุ้นส่วนยิ่งเห็นได้ชัดเจนยิ่งขึ้น เนื่องจาก การคำนวณภาษีในนามหน่วยภาษีไม่สามารถที่จะสะท้อนให้เห็นถึงอัตราภาษีที่แท้จริง (Effective Tax Rate) ที่ผู้เป็นหุ้นส่วนแต่ละคนควรจะได้ เป็นผลให้ผู้เป็นหุ้นส่วนคนหนึ่งถูกจัดเก็บภาษีในจำนวนที่สูงกว่าที่ตนควรจะได้ ขณะที่อีกคนหนึ่งกลับเสียภาษีน้อยกว่าที่ตนควรจะได้ ทั้งนี้ พิจารณาจากตัวอย่างข้างต้น การที่ผู้เป็นหุ้นส่วนลงทุนในอัตราส่วนที่ไม่เท่ากันคืออัตราส่วน 30% และ 70% ซึ่งถ้ามองในเชิงทฤษฎีอาจทำให้พิจารณาได้ว่า การจัดเก็บภาษีในนามหน่วยภาษีทำให้ผู้เป็นหุ้นส่วนเสียภาษีเท่ากันคือ 12,500 บาท (25,000/2) แต่ในทางปฏิบัติแล้วค่าใช้จ่ายอันเป็นต้นทุนในทางภาษีอากรจะถูกเฉลี่ยตามอัตราส่วนที่ลงทุนเป็นผลให้นาย ก เสียภาษีเป็นจำนวนเงินทั้งสิ้น

7,500 บาท ส่วนนาย ข เสียภาษีเป็นจำนวนเงินทั้งสิ้น 17,500 บาท ทำให้เห็นได้ว่าภาษีที่นาย ก จะต้องเสียแม้ว่าจะคำนวณตามอัตราส่วนการลงทุนก็ตาม แต่นาย ก กลับต้องเสียภาษีในจำนวนที่สูงกว่าส่วนแบ่งกำไรที่คำนวณตามความสามารถของนาย ก ทั้งนี้เป็นผลมาจากการจัดเก็บภาษีในอัตราก้าวหน้าทำให้เงินได้ถูกนำไปทยอยลดและคำนวณในนามหน่วยภาษี ซึ่งเงินได้ดังกล่าวจะตกอยู่ในชั้นของรายได้ (Tax Bracket) ที่สูง ทำให้เงินได้ดังกล่าวจะต้องถูกคำนวณภาษีในอัตราที่สูงตามชั้นของเงินได้พึงประเมินสุทธิ แม้ว่าในทางความเป็นจริงจะมีการเฉลี่ยต้นทุนในทางภาษีอากรระหว่างกันก็ตาม

จากตัวอย่างข้างต้น จะเห็นได้ว่า หากมีการจัดเก็บภาษีในนามหน่วยภาษีต่อไปจะทำให้การจัดเก็บภาษีไม่สามารถสะท้อนให้เห็นถึงอัตราการเสียภาษีที่แท้จริง (Effective Tax Rate) ของนาย ก ได้ แต่กลับทำให้นาย ก ถูกจัดเก็บภาษีในจำนวนที่สูงกว่าที่ตนควรจะเสีย วิธีการจัดเก็บดังกล่าวจึงขัดต่อทฤษฎีเงินได้ทางภาษีอากรที่ถือว่าเงินได้ที่นาย ก ได้รับเป็นสิ่งที่วัดความสามารถในการเสียภาษีได้ดีที่สุด ในขณะที่เดียวกัน นาย ข กลับสามารถเสียภาษีได้น้อยกว่าที่ตนเองควรจะเสีย กรณีดังกล่าวจึงสร้างความไม่เป็นธรรมในเชิงตั้ง (Vertical Equity) ให้เกิดขึ้นระหว่างตัวผู้เสียภาษีด้วยกันเองและไม่สอดคล้องกับนโยบายภาษีอากรตามหลักความสามารถในการเสียภาษี

5.1.3 ผลการวิเคราะห์ตัวเลขการเสียภาษีของหน่วยภาษีห้างหุ้นส่วนสามัญและคณะบุคคลที่ไม่ใช่นิติบุคคลกับหน่วยภาษีเงินได้อื่น ๆ

จากตารางแสดงตัวเลขการเสียภาษีของผู้มีเงินได้ประเภทบุคคลธรรมดาและห้างหุ้นส่วนสามัญและคณะบุคคลที่ไม่ใช่นิติบุคคลในช่วงเงินได้สุทธิตามที่ระบุไว้ในบัญชีอัตราภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา โดยผู้เขียนเลือกแสดงช่วงเงินได้ตั้งแต่ 0-4 ล้านบาทประจำปี พ.ศ. 2533-2538 (อ้างอิงจากตาราง ก/ข/ค/ง/จ/ฉ) ซึ่งเงินได้ในช่วงดังกล่าวจะมีผลต่อการกระจายฐานภาษีของรูปแบบห้างหุ้นส่วนสามัญและคณะบุคคลที่ไม่ใช่นิติบุคคลได้มากที่สุด ทั้งนี้ เนื่องจากเงินได้ส่วนที่เกิน 4 ล้านบาท ส่วนที่เกินดังกล่าวจะถูกเสียภาษีในอัตราในการจัดเก็บสูงสุดของบุคคลธรรมดา ซึ่งจะมีผลต่อการวางแผนภาษีน้อยกว่าผู้ที่มีเงินได้ในช่วง 0-4 ล้านบาท ดังนั้น

ผู้เขียนจะเปรียบเทียบเฉพาะช่วงเงินได้ตั้งแต่ 0-4 ล้านบาท กับรูปแบบเงินได้ที่ถูกใช้ในการกระจายฐานภาษีตามมาตรา 40(4), มาตรา 40(6) และ 40(8) ดังนี้

5.1.3.1 กระจายฐานภาษีโดยใช้เงินได้ตามมาตรา 40(4)

จากตาราง ก ที่แสดงจำนวนผู้เสียภาษีประเภทบุคคลธรรมดา กับห้างหุ้นส่วนสามัญและคณะบุคคลที่ไม่ใช่นิติบุคคลตั้งแต่ ปี 2533-2538 และกรณีที่เปรียบเทียบเป็นจำนวนภาษีต่อ 1 ราย จะเห็นได้ว่า ในช่วงเงินได้พึงประเมินตั้งแต่ 0-500,000 บาท เป็นช่วงเงินได้ที่มีผลต่อการใช้รูปแบบห้างหุ้นส่วนสามัญและคณะบุคคลที่ไม่ใช่นิติบุคคลมากที่สุด และถึงแม้ว่า จำนวนรายจะลดลงเมื่อผู้เสียภาษีมีเงินได้พึงประเมินสูงขึ้นก็ตาม ดังตัวอย่างเช่น ในช่วงเงินได้ตั้งแต่ 1-4 ล้านบาท ผู้เสียภาษีที่ใช้รูปแบบห้างหุ้นส่วนสามัญและคณะบุคคลที่ไม่ใช่นิติบุคคลจะลดลงจากช่วงเงินได้ตั้งแต่ 0-500,000 บาท แต่ในทางกลับกัน แม้ว่า จะมีจำนวนผู้เสียภาษีในนามหน่วยภาษีลดลง แต่จำนวนเงินของผู้เสียภาษีต่อหนึ่งรายจะมีจำนวนที่สูงกว่าผู้มีเงินได้ประเภทบุคคลธรรมดา โดยเฉพาะอย่างยิ่งในปี 2538 หน่วยภาษีห้างหุ้นส่วนสามัญและคณะบุคคลที่ไม่ใช่นิติบุคคล 1 หน่วยภาษีหรือเทียบได้กับบุคคลธรรมดาหนึ่งคน มีจำนวนเงินภาษีที่เสียให้แก่รัฐเท่ากับ 1,008,866 บาท ขณะที่บุคคลธรรมดา (รวมถึงผู้ถึงแก่ความตายระหว่างปีภาษี และกองมรดกที่ยังไม่ได้แบ่ง) มีจำนวนเงินภาษีหนึ่งรายเพียง 495,867 บาท

ตาราง ก

ตารางแสดงตัวเลขการเสียภาษีในเงินได้พึงประเมินประเภท 40(4) ของผู้มีเงินได้ประเภทบุคคลธรรมดา ห้างหุ้นส่วนสามัญและคณะบุคคลที่ไม่ใช่นิติบุคคล ประจำปี 2533-2538 (เฉพาะเขตกรุงเทพมหานคร) **

ช่วงเงินได้	ผู้มีเงินได้ประเภทบุคคลธรรมดา *												ห้างหุ้นส่วนสามัญและคณะบุคคลที่ไม่ใช่นิติบุคคล											
	2533		2534		2535		2536		2537		2538		2533		2534		2535		2536		2537		2538	
	ราย	เงิน	ราย	เงิน	ราย	เงิน	ราย	เงิน	ราย	เงิน	ราย	เงิน	ราย	เงิน	ราย	เงิน	ราย	เงิน	ราย	เงิน	ราย	เงิน	ราย	เงิน
0-100,000	7,462	106,327,000	6,469	105,084,000	5,733	108,416,000	7,360	164,989,000	8,250	181,197,000	8,180	204,762,000	313	12,068,000	416	28,757,000	546	24,464,000	978	41,575,000	361	16,023,000	1,540	74,048,000
100,001-500,000	22,476	857,353,000	24,968	1,118,425,000	33,786	1,479,113,000	45,207	1,959,762,000	55,154	2,276,863,000	67,722	3,244,589,000	111	19,702,000	199	36,884,000	262	51,736,000	589	118,681,000	160	30,889,000	1,309	275,704,000
500,001-1,000,000	2,666	467,379,000	3,062	509,258,000	6,686	1,072,038,000	11,640	1,658,440,000	15,111	1,936,405,000	23,092	3,237,746,000	5	1,374,000	8	3,186,000	32	19,876,000	83	48,405,000	18	10,163,000	264	28,711,000
1,000,001-4,000,000	1,151	468,532,000	1,269	534,175,000	2,764	1,496,185,000	4,802	2,447,392,000	6,457	3,263,139,000	8,975	4,450,407,000	8	3,753,000	7	973,000	3	5,368,000	7	5,377,000	12	5,895,000	30	30,266,000

ตาราง ข

(เปรียบเทียบจำนวนเงินภาษีต่อผู้เสียภาษีหนึ่งราย)

ช่วงเงินได้	ผู้มีเงินได้ประเภทบุคคลธรรมดา												ห้างหุ้นส่วนสามัญและคณะบุคคลที่ไม่ใช่นิติบุคคล											
	2533		2534		2535		2536		2537		2538		2533		2534		2535		2536		2537		2538	
	ราย	เงิน	ราย	เงิน	ราย	เงิน	ราย	เงิน	ราย	เงิน	ราย	เงิน	ราย	เงิน	ราย	เงิน	ราย	เงิน	ราย	เงิน	ราย	เงิน	ราย	เงิน
0-100,000	1	14,249	1	16,244	1	18,910	1	22,416	1	21,963	1	25,032	1	38,555	1	69,127	1	44,805	1	42,510	1	44,385	1	48,083
100,001-500,000	1	38,145	1	44,794	1	43,778	1	43,350	1	41,281	1	47,910	1	177,495	1	185,346	1	197,465	1	201,495	1	193,056	1	210,621
500,001-1,000,000	1	175,310	1	168,315	1	160,340	1	142,477	1	128,145	1	140,210	1	274,800	1	398,250	1	621,125	1	583,192	1	564,611	1	108,753
1,000,001-4,000,000	1	407,065	1	420,941	1	541,311	1	509,660	1	505,364	1	495,867	1	469,125	1	139,000	1	178,933	1	768,142	1	491,250	1	1,008,866

หมายเหตุ 1. จำนวนเงิน อัตราส่วน หนึ่งต่อหนึ่ง
2. จำนวนราย อัตราส่วน ต่อราย

* ผู้มีเงินได้บุคคลธรรมดา รวมถึง ผู้ถึงแก่ความตายระหว่างปีภาษีและกองมรดกที่ยังไม่ได้แบ่ง

** ผู้เขียนขอกราบขอพระคุณ ท่าน ผอ. จันทิมา ผู้อำนวยการฝ่ายเทคโนโลยีและสารสนเทศ, ดร. พล ชีรคุปต์ นิตติกรฝ่ายกฎหมาย, คุณพรพนธ์ , คุณบวรรัตน์ เจ้าหน้าที่กรมสรรพากรและหน่วยงานกรมสรรพากร เป็นอย่างสูงมา ณ ที่นี้ ที่ให้ความกรุณาประมวลผลข้อมูลการเสียภาษีของผู้เสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาทั้ง 4 ประเภท ทั้งนี้ โดยเฉพาะข้อมูลการเสียภาษีของห้างหุ้นส่วนสามัญและคณะบุคคลที่ไม่ใช่นิติบุคคล อันเป็นประโยชน์ต่อวิเคราะห์และจัดทำวิทยานิพนธ์ฉบับนี้เป็นอย่างยิ่ง

5.1.3.2 กระจายฐานภาษีโดยใช้เงินได้ตามมาตรา 40(6)

จากตาราง ค ที่แสดงจำนวนผู้เสียภาษีประเภทบุคคลธรรมดาที่หักหุ้นส่วนสามัญและคณะบุคคลที่ไม่ใช่นิติบุคคลตั้งแต่ ปี 2533-2538 และ ตาราง ง กรณีที่เปรียบเทียบเป็นจำนวนเงินภาษีต่อผู้เสียภาษี 1 ราย จะเห็นได้ว่าในช่วงเงินได้พึงประเมินที่สูงขึ้นตั้งแต่ 0-4 ล้านบาท ซึ่งทุกช่วงเงินได้สุทธิที่สูงขึ้นจะมีรูปแบบหักหุ้นส่วนสามัญและคณะบุคคลที่ไม่ใช่นิติบุคคลเพิ่มขึ้น ซึ่งจากที่กล่าวมาแล้วในบทที่ 3 รูปแบบเงินได้วิชาชีพอิสระตามมาตรา 40(6) โดยเฉพาะอย่างยิ่ง ผู้มีวิชาชีพแพทย์ที่สามารถจะแตกฐานภาษีได้ง่ายที่สุดถ้าหากเข้าร่วมกับพยาบาล 1 คนเพื่อตั้งเป็นหักหุ้นส่วนสามัญโดยกระทำการขอเลขประจำตัวผู้เสียภาษี 1 เลข และอาจเป็นไปได้ว่า แพทย์หนึ่งคนที่สามารถประกอบวิชาชีพอิสระตามมาตรา 40(6) จะสามารถที่จะมีเลขประจำตัวผู้เสียภาษีได้มากกว่า 1 เลข ผลของการมีเลขประจำตัวผู้เสียภาษีมากกว่าหนึ่งรายจะทำให้ผู้เสียภาษีดังกล่าวสามารถที่จะเสียภาษีในอัตราขั้นต่ำตามเงินได้แต่ละจำนวนที่ตกอยู่กับหน่วยภาษีแต่ละหน่วย และจากตาราง ค จะเห็นได้ว่า ผู้เสียภาษีประเภทหักหุ้นส่วนสามัญจะมีจำนวนที่สูงขึ้น โดยเฉพาะช่วงเงินได้ 1 ล้านบาทจะมีรูปแบบหักหุ้นส่วนสามัญและคณะบุคคลที่ไม่ใช่นิติบุคคลมากที่สุด เนื่องจากช่วงอัตราดังกล่าวเมื่อพิจารณาจากบัญชีการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาจะมีอัตราการจัดเก็บที่อัตรา 20% ซึ่งจะทำให้ผู้เสียภาษีที่มีรายได้มากสามารถเสียภาษีได้น้อยกว่าช่วงเงินได้พึงประเมินที่สูงขึ้น เช่นที่ช่วงเงินได้พึงประเมินที่ระดับ 4 ล้านบาท ซึ่งจะถูกจัดเก็บภาษีในอัตรา 30% ผู้เขียนมีข้อสังเกตจากตัวเลขการเสียภาษีในระยะในช่วง 6 ปี ดังกล่าว รูปแบบหักหุ้นส่วนสามัญและคณะบุคคลที่ไม่ใช่นิติบุคคลกับรูปแบบเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(6) จะถูกใช้ในการเสียภาษีในนามหน่วยภาษีมากที่สุดและเป็นการจัดเก็บภาษีที่มีจำนวนเม็ดเงินภาษีที่สูงกว่าบุคคลธรรมดาอันเป็นรูปแบบที่ถูกใช้ในการกระจายฐานภาษีได้มากที่สุดเช่นเดียวกันกับ ข้อ 5.1.3.1

ตาราง ค

ตารางแสดงตัวเลขการเสียภาษีในเงินได้พึงประเมินประเภท 40(6) ของผู้มีเงินได้ประเภทบุคคลธรรมดา ห้างหุ้นส่วนสามัญและคณะบุคคลที่ไม่ใช่นิติบุคคล ประจำปี 2533-2538 (เฉพาะเขตกรุงเทพมหานคร) **

ช่วงเงินได้	ผู้มีเงินได้ประเภทบุคคลธรรมดา *												ห้างหุ้นส่วนสามัญและคณะบุคคลที่ไม่ใช่นิติบุคคล											
	2533		2534		2535		2536		2537		2538		2533		2534		2535		2536		2537		2538	
	ราย	เงิน	ราย	เงิน	ราย	เงิน	ราย	เงิน	ราย	เงิน	ราย	เงิน	ราย	เงิน	ราย	เงิน	ราย	เงิน	ราย	เงิน	ราย	เงิน	ราย	เงิน
0-100,000	1,477	61,603,000	1,245	53,696,000	961	46,628,000	834	40,550,000	921	47,059,000	773	39,678,000	190	11,112,000	354	20,276,000	157	9,476,000	185	10,534,000	110	6,549,000	88	4,762,000
100,001-500,000	5846	705,379,000	5,730	734,654,000	6,094	817,281,000	5,991	800,495,000	7,022	978,613,000	7,296	990,869,000	578	134,318,000	1,106	295,846,000	676	189,123,000	765	233,248,000	596	174,685,000	541	166,771,000
500,001-1,000,000	1403	529,173,000	1,555	574,881,000	2,292	806,650,000	2,808	983,607,000	3,216	1,132,636,000	3,872	1,296,622,000	203	140,322,000	536	363,734,000	387	260,022,000	467	421,773,000	425	287,374,000	592	390,877,000
1,000,001-4,000,000	567	583,028,000	712	767,738,000	1,122	1,139,320,000	1,494	1,469,354,000	1,846	1,802,008,000	2,392	2,266,590,000	114	200,239,000	320	536,450,000	189	297,184,000	241	371,215,000	281	463,969,000	496	843,565,000

ตาราง ง

(เปรียบเทียบจำนวนเงินภาษีต่อผู้เสียภาษีหนึ่งราย)

ช่วงเงินได้	ผู้มีเงินได้ประเภทบุคคลธรรมดา												ห้างหุ้นส่วนสามัญและคณะบุคคลที่ไม่ใช่นิติบุคคล											
	2533		2534		2535		2536		2537		2538		2533		2534		2535		2536		2537		2538	
	ราย	เงิน	ราย	เงิน	ราย	เงิน	ราย	เงิน	ราย	เงิน	ราย	เงิน	ราย	เงิน	ราย	เงิน	ราย	เงิน	ราย	เงิน	ราย	เงิน	ราย	เงิน
0-100,000	1	41,708	1	43,129	1	48,520	1	48,621	1	51,095	1	51,329	1	56,484	1	57,276	1	60,356	1	56,940	1	59,536	1	54,113
100,001-500,000	1	120,660	1	128,211	1	134,112	1	133,616	1	139,363	1	135,809	1	232,384	1	268,491	1	279,767	1	304,899	1	293,095	1	308,264
500,001-1,000,000	1	377,172	1	369,698	1	351,941	1	350,287	1	352,187	1	334,871	1	691,241	1	678,608	1	671,891	1	903,154	1	676,174	1	660,265
1,000,001-4,000,000	1	1,028,268	1	1,078,283	1	1,015,436	1	983,503	1	976,168	1	947,571	1	1,756,482	1	1,676,406	1	1,572,402	1	1,540,311	1	1,651,135	1	1,700,735

หมายเหตุ 1. จำนวนเงิน อัตราส่วน หนึ่งต่อหนึ่ง

2. จำนวนราย อัตราส่วน ต่อราย

* ผู้มีเงินได้บุคคลธรรมดา รวมถึง ผู้ถึงแก่ความตายระหว่างปีภาษีและกองมรดกที่ยังไม่ได้แบ่ง

** ผู้เขียนขอกราบขอบพระคุณ ท่าน ผอ. จันทิมา ผู้อำนวยการฝ่ายเทคโนโลยีและสารสนเทศ, ดร. พล อธิรุจน์ นิตกรฝ่ายกฎหมาย, คุณพรพรรณเพ็ญ , คุณบวรรัตน์ เจ้าหน้าที่กรมสรรพากรและหน่วยงานกรมสรรพากร เป็นอย่างสูงมา ณ ที่นี้ ที่ให้ความกรุณาประมวลผลข้อมูลการเสียภาษีของผู้เสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาทั้ง 4 ประเภท ทั้งนี้ โดยเฉพาะข้อมูลการเสียภาษีของห้างหุ้นส่วนสามัญและคณะบุคคลที่ไม่ใช่นิติบุคคล อันเป็นประโยชน์ต่อวิเคราะห์และจัดทำวิทยานิพนธ์ฉบับนี้เป็นอย่างยิ่ง

5.1.3.3 กระจายฐานภาษีโดยใช้เงินได้ตามมาตรา 40(8)

จากตารางแสดงการเสียภาษีของผู้มีเงินได้พึงประเมิน ในมาตรา 40(8) ซึ่งเป็นเงินได้อื่น ๆ ที่ไม่อยู่ในประเภทเงินได้ตามมาตรา 40(1)-40(7) ทั้งนี้ ผู้เขียนขออ้างถึงแนวคำวินิจฉัยกรมสรรพากรที่ กค. 0802/10855 ลงวันที่ 24 กรกฎาคม 2532 โดยคำวินิจฉัยในหนังสือตอบข้อหารือดังกล่าว สรรพากรได้วินิจฉัยว่า “คณะบุคคลที่ไม่ใช่นิติบุคคลสามารถเกิดขึ้นได้โดยผลของการตกลงหรือผลของกฎหมาย ซึ่งคณะบุคคลแต่ละคณะสามารถเข้าตกลงกันเพื่อจัดตั้งเป็นคณะบุคคลที่ไม่ใช่นิติบุคคลอีกคณะหนึ่งได้” ผู้เขียนมีความเห็นว่า คำวินิจฉัยดังกล่าว เป็นกรณีที่กรมสรรพากรยอมรับว่าหน่วยภาษีที่ไม่มีสถานะเชิงบุคคลในรูปแบบห้างหุ้นส่วนสามัญและคณะบุคคลที่ไม่ใช่นิติบุคคลสามารถกระจายฐานภาษี โดยใช้ความเป็นหน่วยภาษีเพื่อแตกหน่วยภาษีและก่อให้เกิดเงินได้ในนามหน่วยภาษีได้ โดยไม่ถือว่าขัดต่อบทบัญญัติของกฎหมาย ทำให้บุคคลธรรมดาเพียงหนึ่งคนสามารถที่จะสร้างหน่วยบุคคลที่ไม่จำกัดจำนวนให้เป็นผู้ที่มีเงินได้ทั้ง ๆ ที่บุคคลดังกล่าวไม่มีสถานะเชิงบุคคลที่จะมีความสามารถในการก่อให้เกิดผลกำไรเพื่อเสียภาษีในนามตัวเองได้ และเมื่อพิจารณาประกอบกับตัวเลขการเสียภาษีในตาราง จ และตาราง ฉ จะเห็นได้ว่า รูปแบบห้างหุ้นส่วนสามัญและคณะบุคคลที่ไม่ใช่นิติบุคคลเป็นรูปแบบที่ผู้มีเงินได้จำนวนที่มีผลต่อการจัดเก็บในอัตราก้าวหน้ามากคือช่วงเงินได้พึงประเมินที่ 0-500,000 บาท ซึ่งช่วงเงินได้ดังกล่าวมีผลต่อรายได้ที่มีสัดส่วนผันแปรกับอัตราภาษีมากที่สุด โดยเฉพาะอย่างยิ่งหากรูปแบบคณะบุคคลที่ไม่ใช่นิติบุคคลถูกใช้ในการกระจายฐานภาษีต่อไปเรื่อย ๆ ช่วงเงินได้ที่ 500,000 บาท น่าจะมีผลกระทบต่อจำนวนภาษีที่ต้องเสียมากที่สุด

ตาราง จ

ตารางแสดงตัวเลขการเสียภาษีในเงินได้พึงประเมินประเภท 40(8) ของผู้มีเงินได้ประเภทบุคคลธรรมดา ห้างหุ้นส่วนสามัญและคณะบุคคลที่ไม่ใช่นิติบุคคล ประจำปี 2533-2538

(เฉพาะเขตกรุงเทพมหานคร)**

ช่วงเงินได้	ผู้มีเงินได้ประเภทบุคคลธรรมดา *												ห้างหุ้นส่วนสามัญและคณะบุคคลที่ไม่ใช่นิติบุคคล											
	2533		2534		2535		2536		2537		2538		2533		2534		2535		2536		2537		2538	
	ราย	เงิน	ราย	เงิน	ราย	เงิน	ราย	เงิน	ราย	เงิน	ราย	เงิน	ราย	เงิน	ราย	เงิน	ราย	เงิน	ราย	เงิน	ราย	เงิน	ราย	เงิน
0-100,000	29,969	1,807,283,000	26,569	1,677,308	18,918	1,262,894,000	16,456	1,064,512,000	15,931	1,033,091,000	12,947	847,617,000	136	5,747,000	190	9,774,000	119	5,964,000	123	6,164,000	88	4,762,000	177	8,866,000
100,001-500,000	48371	9,876,261,000	47,216	9,849,404	53,538	1,391,468,000	53,233	11,373,205,000	54,794	12,113,844,000	53,768	11,998,749,000	682	188,512,000	1,014	283,436,000	695	192,917,000	714	212,573,000	541	166,771,000	925	271,676,000
500,001-1,000,000	9140	5,389,277,000	9,906	5,788,777	15,946	9,448,232,000	16,919	9,769,094,000	17,692	10,584,699,000	18,639	10,997,320,000	508	339,413,000	734	495,668,000	753	492,900,000	873	576,340,000	592	390,877,000	847	546,848,000
1,000,001-4,000,000	4458	6,898,425,000	4,623	7,107,000	7,075	11,459,304,000	7,946	12,231,899,000	8,189	13,421,668	8,638	14,125,477,000	353	616,591,000	574	965,166,000	463	793,995,000	507	890,534,000	496	843,565,000	574	1,009,866,000

ตาราง ฉ

(เปรียบเทียบจำนวนเงินภาษีต่อผู้เสียภาษีหนึ่งราย)

ช่วงเงินได้	ผู้มีเงินได้ประเภทบุคคลธรรมดา												ห้างหุ้นส่วนสามัญและคณะบุคคลที่ไม่ใช่นิติบุคคล											
	2533		2534		2535		2536		2537		2538		2533		2534		2535		2536		2537		2538	
	ราย	เงิน	ราย	เงิน	ราย	เงิน	ราย	เงิน	ราย	เงิน	ราย	เงิน	ราย	เงิน	ราย	เงิน	ราย	เงิน	ราย	เงิน	ราย	เงิน	ราย	เงิน
0-100,000	1	60,305	1	63,130	1	66,756	1	64,688	1	64,847	1	65,468	1	42,257	1	51,442	1	50,117	1	50,113	1	54,113	1	50,090
100,001-500,000	1	204,177	1	208,603	1	25,990	1	213,649	1	221,079	1	223,157	1	276,410	1	279,522	1	277,578	1	297,721	1	308,264	1	293,703
500,001-1,000,000	1	589,636	1	584,370	1	592,514	1	577,403	1	598,276	1	590,016	1	668,135	1	675,297	1	646,002	1	660,183	1	660,265	1	645,629
1,000,001-4,000,000	1	1,547,425	1	1,537,313	1	1,619,689	1	1,539,378	1	1,838,987	1	1,63,527	1	1,746,716	1	1,681,473	1	1,71,489	1	1,768,477	1	1,700,735	1	1,759,348

หมายเหตุ 1. จำนวนเงิน อัตราส่วน หนึ่งต่อหนึ่ง

2. จำนวนราย อัตราส่วน ต่อราย

* ผู้มีเงินได้บุคคลธรรมดา รวมถึง ผู้ถึงแก่ความตายระหว่างปีภาษีและกองมรดกที่ยังไม่ได้แบ่ง

** ผู้เขียนขอกราบขอบพระคุณ ท่าน ผอ. จันทิมา ผู้อำนวยการฝ่ายเทคโนโลยีและสารสนเทศ, ดร. พล ชีรคุปต์ นิตกรฝ่ายกฎหมาย, คุณพรพนธ์เพ็ญ, คุณบรรพรัตน์ เจ้าหน้าที่กรมสรรพากรและหน่วยงานกรมสรรพากร เป็นอย่างสูงมา ณ ที่นี้ ที่ให้ความกรุณาประมวลผลข้อมูลการเสียภาษีของผู้เสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาทั้ง 4 ประเภท ทั้งนี้ โดยเฉพาะข้อมูลการเสียภาษีของห้างหุ้นส่วนสามัญและคณะบุคคลที่ไม่ใช่นิติบุคคล อันเป็นประโยชน์ต่อวิเคราะห์และจัดทำ วิทยานิพนธ์ฉบับนี้เป็นอย่างยิ่ง

นอกจากนี้ หากพิจารณาตัวเลขแสดงการเสียชีวิตเงินได้บุคคลธรรมดาและห้างหุ้นส่วนสามัญและคณะบุคคลที่ไม่ใช่นิติบุคคลจากทุกช่วงเงินได้ตั้งแต่เงินได้ 0-20 ล้านบาท ดังจะเห็นได้จากตัวเลขที่ผู้เขียนได้รวบรวมไว้ในตาราง ข. ดังต่อไปนี้คือ

ตาราง ข.

ตัวเลขแสดงการเสียชีวิตเงินได้บุคคลธรรมดาและห้างหุ้นส่วนสามัญและคณะบุคคลที่ไม่ใช่นิติบุคคลเงินได้โดยรวมทุกช่วงเงินได้สุทธิ ตั้งแต่ 0-20 ล้านบาท
ประจำปี พ.ศ.2533-2538

ปี พ.ศ.	ผู้มีเงินได้ประเภทบุคคลธรรมดา				ห้างหุ้นส่วนสามัญและคณะบุคคลที่ไม่ใช่นิติบุคคล			
	40(6)		40(8)		40(6)		40(8)	
	ราย	เงิน	ราย	เงิน	ราย	เงิน	ราย	เงิน
2533	9,316	1,985,887	92,614	29,747,052	1,041	705,958	1,780	2,223,785
2534	9,267	2,284,516	89,104	31,142,253	2,350	1,732,054	2,668	3,575,158
2535	10,514	3,014,901	97,125	48,019,895	1,434	1,140,530	2,170	2,961,985
2536	11,203	3,606,400	96,450	49,903,508	1,688	1,376,767	2,397	3,759,711
2537	13,120	4,381,243	98,714	55,248,171	1,451	1,552,435	1,872	3,216,032
2538	14,474	4,957,835	96,375	59,331,814	2,507	2,119,291	2,723	4,302,200

หมายเหตุ * ผู้มีเงินได้ประเภทบุคคลธรรมดาคะรวมถึง ผู้ถึงแก่ความตายระหว่างปีภาษีและกองมรดกที่ยังไม่ได้แบ่ง

** จำนวนราย แสดงอัตราส่วนหนึ่งต่อราย / จำนวนเงิน แสดงอัตราส่วนหนึ่งต่อพัน

จากตาราง ข แสดงให้เห็นตัวเลขการเสียชีวิตโดยรวมจะเห็นว่า แม้ว่าจำนวนรายของผู้เสียชีวิตที่เป็นผู้มีเงินได้ประเภทบุคคลธรรมดาจะมีจำนวนรายมากกว่าผู้เสียชีวิตที่เป็นห้างหุ้นส่วนสามัญและคณะบุคคลที่ไม่ใช่นิติบุคคล ดังตัวอย่างเช่น ปี 2538 ในเงินได้ตามมาตรา 40(8) ผู้เสียชีวิตประเภทบุคคลธรรมดา ผู้ถึงแก่ความตายระหว่างปีภาษี กองมรดกที่ยังไม่ได้แบ่งและห้างหุ้นส่วนสามัญและคณะบุคคลที่ไม่ใช่นิติบุคคลมีจำนวนทั้งสิ้น 16,981 คน (14,474+2,507) หรือเทียบเป็นเปอร์เซ็นต์จะเท่ากับ 100% โดยผู้เสียชีวิตประเภทบุคคลธรรมดา (รวมถึงผู้ถึงแก่ความตายระหว่างปีภาษีและกองมรดกที่ยังไม่ได้แบ่ง) มีจำนวนร้อยละ 85 และเป็นห้างหุ้นส่วนสามัญและคณะบุคคลที่ไม่ใช่นิติบุคคลเป็นจำนวนทั้งสิ้นร้อยละ 15 แต่ข้อแตกต่างที่เห็นได้ชัดคือจำนวนเงินภาษีเมื่อเทียบเป็นร้อยละโดยผู้มีเงินได้ประเภทบุคคลธรรมดาจะมีจำนวนเทียบเท่ากับ 70% และเมื่อคิดเป็นจำนวนเงินต่อผู้เสียชีวิตหนึ่งรายจะมีจำนวนเท่ากับ 342,534 บาท ขณะที่ผู้เสียชีวิตที่เป็นห้างหุ้นส่วนสามัญและคณะบุคคลที่ไม่ใช่นิติบุคคลจะมีจำนวนเทียบเป็นร้อยละเท่ากับ 30% และเมื่อคิดเป็นจำนวนเงินต่อผู้เสียชีวิตหนึ่งรายจะมีจำนวนเท่ากับ 845,350 บาท

ถึงแม้ว่า ผู้เสียภาษีประเภทห้างหุ้นส่วนสามัญและคณะบุคคลที่ไม่ใช่นิติบุคคลจะมีจำนวนผู้เสียภาษีเมื่อเทียบกับจำนวนผู้เสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาประเภทอื่น ๆ น้อยกว่าตามข้อมูลการจัดเก็บ แต่ข้อเท็จจริงที่ปรากฏได้จากตัวเลขในปี พ.ศ. 2538 จะเห็นได้ว่า ผู้เสียภาษีที่เป็นบุคคลธรรมดาทุก ๆ 6 รายจะต้องมีผู้เสียภาษีที่เป็นห้างหุ้นส่วนสามัญและคณะบุคคลที่ไม่ใช่นิติบุคคล 1 ราย และผู้เสียภาษีที่เป็นห้างหุ้นส่วนสามัญและคณะบุคคลที่ไม่ใช่นิติบุคคล 1 ราย จะมีจำนวนเงินภาษีเมื่อเทียบต่อรายเป็นจำนวนที่สูงกว่าจำนวนผู้เสียภาษีเงินได้ประเภทบุคคลธรรมดา 1 ราย แสดงให้เห็นถึงจำนวนเงินได้ของผู้เสียภาษีจะมีผลต่อการจัดตั้งห้างหุ้นส่วนสามัญและคณะบุคคลที่ไม่ใช่นิติบุคคลมาก ตัวเลขข้างต้นสามารถที่จะใช้เป็นข้ออ้างอิงถึงสมมติฐานที่กล่าวไว้ว่า “รูปแบบห้างหุ้นส่วนสามัญและคณะบุคคลที่ไม่ใช่นิติบุคคลเป็นรูปแบบหนึ่งที่สามารถใช้กระจายฐานภาษีอันไม่สอดคล้องกับการจัดเก็บตามอัตราก้าวหน้า” ซึ่งเป็นการจัดเก็บที่ขัดต่อความสามารถของผู้เสียภาษีและบิดเบือนต่อโครงสร้างทางภาษีทำให้อัตราภาษีก้าวหน้าไม่สามารถสร้างความยืดหยุ่นในตัวรายได้ให้เป็นสัดส่วนกับจำนวนภาษีที่ต้องเสียให้แก่อรัฐ ผู้เขียนคิดว่า การจัดเก็บภาษีในนามหน่วยภาษีน่าจะมีการพิจารณาทบทวนใหม่ถึงแนวคิดและวิธีการเพื่อให้รัฐสามารถใช้วิธีการจัดเก็บภาษีที่สามารถจะอำนวยความสะดวกให้แก่อรัฐได้ดี (Productivity) และไม่ขัดต่อแนวคิดและหลักการในทางภาษีอากร

5.2. ความไม่เป็นธรรมต่อการให้สิทธิประโยชน์ในการหักค่าลดหย่อน

5.2.1 ความไม่เป็นธรรมต่อหน่วยภาษีอื่น ๆ ในการให้สิทธิประโยชน์หักค่าลดหย่อนกับหน่วยภาษีห้างหุ้นส่วนสามัญและคณะบุคคลที่ไม่ใช่นิติบุคคล

สิทธิประโยชน์ในการหักค่าลดหย่อนเป็นการกำหนดโดยมีวัตถุประสงค์ในการบรรเทาภาระภาษีให้กับผู้เสียภาษีแต่ละคน ดังนั้น การกำหนดหน่วยภาษีให้เป็นหน่วยบุคคลขึ้นมาอีกหน่วยหนึ่งในรูปแบบห้างหุ้นส่วนสามัญและคณะบุคคลที่ไม่ใช่นิติบุคคลก่อให้เกิดประเด็นพิจารณาในเรื่องการหักค่าลดหย่อนตามมาตรา 47(6)^{*} แห่งประมวลรัษฎากรโดยรูปแบบห้างหุ้น

* มาตรา 47(6) แห่งประมวลรัษฎากร กำหนดไว้ว่า “ในกรณีผู้มีเงินได้เป็นห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่ไม่ใช่นิติบุคคลให้หักลดหย่อนได้ตาม 47(1)(ก) สำหรับผู้เป็นหุ้นส่วนหรือบุคคลในคณะบุคคลแต่ละคนที่อยู่ในประเทศไทยแต่รวมกันต้องไม่เกิน 60,000 บาท

ส่วนสามัญและคณะบุคคลที่ไม่ใช่นิติบุคคลจะได้รับสิทธิประโยชน์จากความเป็นหน่วยภาษีทำให้สามารถหักค่าลดหย่อนในนามห้างหุ้นส่วนได้

โดยที่ประมวลรัษฎากรให้สิทธิประโยชน์ทางภาษีแก่หน่วยภาษีดังกล่าวโดยยึดถือองค์ประกอบในการจัดตั้งห้างหุ้นส่วนสามัญที่ประกอบไปด้วยบุคคลอย่างน้อย 2 คน ไปรวมตัวกันเพื่อวัตถุประสงค์ในการแสวงหากำไรตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์จึงกำหนดค่าลดหย่อนให้กับหน่วยภาษีดังกล่าวเป็นจำนวนเท่ากับบุคคลธรรมดาถึงสองคน ซึ่งถ้าหากมีการแตกฐานเงินได้ออกเป็นหน่วยภาษีหลาย ๆ หน่วย สิทธิการหักค่าลดหย่อนต่อบุคคลที่มีเงินได้เพียงคนเดียวกลับสามารถใช้ค่าลดหย่อนได้มากกว่าหนึ่งครั้ง ทั้งนี้ พิจารณาในกรณีที่ผู้มีเงินได้คนเดียวแต่มีเงินได้เป็นจำนวนมากและสามารถใช้รูปแบบห้างหุ้นส่วนสามัญและคณะบุคคลที่ไม่ใช่นิติบุคคลในการกระจายฐานเงินได้ของตนเองออกไปเป็นหลาย ๆ ห้าง เช่น หาก นาย ก. มีเงินได้ 10 ล้านบาท เงินได้จำนวน 4 ล้านเป็นเงินได้ที่ได้รับจากแหล่งต่าง ๆ กัน (ตัดปัจจัยในกรณีแบ่งแยกประเภทเงินได้ดังกล่าวว่าเป็นเงินได้ประเภทใดบ้าง) ดังนั้น เงินได้จำนวน 4 ล้านบาท หากพิจารณาในกรณีที่สามารถหักค่าลดหย่อนตามตัวผู้เสียภาษีสามารถแยกพิจารณาได้ดังนี้คือ

1. หากผู้เสียภาษีไม่สามารถใช้รูปแบบห้างหุ้นส่วนสามัญและคณะบุคคลในการกระจายฐานเงินได้ของตน ซึ่งเงินได้จำนวน 4 ล้านบาทจะต้องถูกนำมาคำนวณภาษีในอัตราภาษีก้าวหน้าและเป็นผลให้เงินได้จะถูกจัดเก็บภาษีในอัตราสูงสุดที่กฎหมายกำหนดคืออัตรา 37% และผู้มีเงินได้จะสามารถใช้สิทธิประโยชน์ในการหักค่าลดหย่อนเพียงแค่ 30,000 บาท ตามบทบัญญัติในมาตรา 47(1)(ก) *

2. หากผู้เสียภาษีสามารถใช้รูปแบบห้างหุ้นส่วนสามัญและคณะบุคคลที่ไม่ใช่นิติบุคคลในการกระจายฐานเงินได้ของตน โดยผู้เสียภาษีมีเงินได้จำนวนทั้งสิ้น 4 ล้านบาท (ตัดปัจจัยในเรื่องการหักค่าใช้จ่ายออก และ ให้ถือว่าเงินได้ดังกล่าวเป็นเงินได้สุทธิที่ผู้เสียภาษีจะต้องเสีย) หากเงินได้ 1 ล้านบาทแรกเป็นเงินได้ของผู้เสียภาษีเองแต่เงินได้อีก 3 ล้านบาท เกิดขึ้น

* มาตรา 47(ก) บัญญัติไว้ว่า “ เงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 เมื่อได้หักค่าใช้จ่ายตามมาตรา 42 ทวิ ถึงมาตรา 46 แล้ว เพื่อเป็นการบรรเทาภาระภาษีให้หักค่าลดหย่อนได้ดังต่อไปนี้ 47(1)(ก) หักค่าลดหย่อนเป็นจำนวนเงิน 30,000 บาท สำหรับผู้มีเงินได้ที่เป็นบุคคลธรรมดา”

จากการที่ผู้เสียหายได้รับส่วนแบ่งกำไรจากการจัดตั้งห้างหุ้นส่วนสามัญและคณะบุคคลที่ไม่ใช่นิติบุคคลขึ้นมาอีกสามห้าง ดังนั้น เงินได้ 4 ล้านบาท หากพิจารณาจากสิทธิในการหักค่าลดหย่อนที่ผู้เสียหายได้รับจะเป็นจำนวนทั้งสิ้น 120,000 บาท แม้ว่าในทางปฏิบัติ การจัดตั้งรูปแบบห้างหุ้นส่วนสามัญและคณะบุคคลที่ไม่ใช่นิติบุคคลอาจจะเกิดขึ้นจากการรวมกลุ่มของบุคคลตั้งแต่สองคนขึ้นไปเป็นผลให้ค่าลดหย่อนที่นาย ก. ได้รับอาจจะไม่ถึง 30,000 บาท ขณะเดียวกันในแต่ละห้างสามารถที่จะได้รับสิทธิประโยชน์ในการหักค่าลดหย่อนตามกฎหมายได้มากกว่า 30,000 บาท หรือ กล่าวได้ว่า บุคคลธรรมดาบุคคลหนึ่งสามารถใช้สิทธิประโยชน์ในการหักค่าลดหย่อนส่วนตัวได้ถึงสามครั้ง กรณีดังกล่าวเมื่อเปรียบเทียบกับข้อ 1 สามารถสร้างความไม่เป็นธรรมในรูปแบบของการให้สิทธิประโยชน์ตามกฎหมายซึ่งผู้เสียหายแต่ละคนควรจะได้รับ การปฏิบัติในทางกฎหมายไม่แตกต่างกัน

5.2.2 ความไม่เป็นธรรมในการหักค่าลดหย่อนระหว่างผู้เป็นหุ้นส่วนในห้างหุ้นส่วนหรือคณะบุคคลที่ไม่ใช่นิติบุคคล

จากที่กล่าวมาแล้วในหัวข้อที่ 5.3.1 นอกจากความไม่เป็นธรรมที่เกิดขึ้นเมื่อเทียบกับหน่วยภาษีอื่น ๆ ในการกำหนดสิทธิประโยชน์ในการหักค่าลดหย่อนให้แก่หน่วยภาษีห้างหุ้นส่วนสามัญและคณะบุคคลที่ไม่ใช่นิติบุคคล หากพิจารณาถึงการตั้งหน่วยภาษีดังกล่าว โดยเป็นการดำเนินงานของกลุ่มที่มีเจตนาที่จะร่วมกันดำเนินธุรกิจเพื่อแสวงหากำไร

ความไม่เป็นธรรมกับผู้เป็นหุ้นส่วนที่มีรายได้จากห้างหุ้นส่วนแต่เพียงอย่างเดียว ทำให้ภาระภาษีที่ผู้เป็นหุ้นส่วนต้องเสียมีจำนวนที่สูงโดยไม่สามารถหักค่าลดหย่อนตามกฎหมายได้เต็มที่ ตัวอย่างเช่น หากผู้เป็นหุ้นส่วนในห้างหุ้นส่วนหนึ่งประกอบไปด้วยผู้เป็นหุ้นส่วนจำนวนทั้งสิ้น 10 คน ซึ่งไม่มีรายได้ข้ออื่น ๆ นอกจากรายได้จากห้างหุ้นส่วนสามัญ ทำให้สิทธิประโยชน์ในทางกฎหมายตามมาตรา 47(1)(ก) ไม่สามารถใช้ได้กับกรณีดังกล่าว เพราะเหตุว่า หุ้นส่วนทั้ง 10 รายไม่สามารถที่จะหักค่าลดหย่อนได้ตามหน่วยบุคคลที่กฎหมายกำหนดให้ สำหรับผู้มีเงินได้คนละ 30,000 บาท ดังนั้น การที่ตามมาตรา 47(1)(ก) วางข้อจำกัดไว้ ซึ่งหากผู้เป็นหุ้นส่วนแต่ละคนสามารถใช้สิทธิประโยชน์ในการหักค่าลดหย่อนก็สามารถที่จะหักค่าลดหย่อนได้ถึง 300,000 บาท ($30,000 \times 10 = 300,000$) แต่กรณีการจัดเก็บภาษีในนามหน่วยภาษีดังกล่าว สิทธิในการหักค่าลดหย่อนในนามห้างหุ้นส่วนสามารถหักได้ 30,000 บาท สำหรับผู้เป็นหุ้นส่วนแต่

ละคนแต่ไม่เกิน 60,000 บาท หากนำสิทธิค่าลดหย่อนมาเฉลี่ยตามที่เป็นหุ้นส่วนแต่ละคนได้รับ จะเห็นได้ว่า ผู้เป็นหุ้นส่วนแต่ละคนกลับได้รับสิทธิประโยชน์ในการหักค่าลดหย่อนได้เพียงคนละ 6,000 บาท อันเป็นการกำหนดค่าลดหย่อนที่ผู้เป็นหุ้นส่วนแต่ละคนได้รับน้อยกว่าที่ให้กับบุคคลธรรมดาทั่วไป ผู้เป็นหุ้นส่วนเหล่านั้นจึงต้องสูญเสียสิทธิที่ตนจะได้รับจากรัฐ ทำให้เงินได้ดังกล่าว ถูกจัดเก็บภาษีในอัตราที่สูงโดยไม่สามารถใช้สิทธิประโยชน์เพื่อบรรเทาภาระภาษีที่เกิดขึ้นได้

5.3 ความไม่เป็นธรรมในการจัดเก็บภาษีจากการใช้ทรัพย์สินเพื่อแลกกับสัดส่วนผลประโยชน์ในห้างหุ้นส่วน

การจัดเก็บภาษีจากทรัพย์สินเพื่อแลกกับอัตราส่วนการลงทุนอันเป็นผลประโยชน์ที่จะได้รับจากห้างหุ้นส่วนตามที่ได้กล่าวมาแล้วในบทที่ 3 หัวข้อที่ ข.1 การที่ประมวลรัษฎากรมีแนวคิดในการเก็บภาษีจากการขายโดยมาตรา 39 แห่งประมวลรัษฎากรได้กำหนดนิยามของคำว่า “ขาย” ไว้กว้างขวาง โดยให้หมายความรวมถึง การขายฝาก แลกเปลี่ยนให้ โอนกรรมสิทธิ์ หรือสิทธิครอบครองในอสังหาริมทรัพย์ไม่ว่าด้วยวิธีใด ๆ และไม่ว่าจะมีค่าตอบแทนหรือไม่ตาม การกำหนดขอบเขตการจัดเก็บภาษีจากทรัพย์สินไว้กว้างขวาง มีเหตุผลมาจากการที่กฎหมายมีวัตถุประสงค์ในการป้องกันการเลี่ยงภาระที่เกิดจากการยกให้หรือที่มีการโอนกรรมสิทธิ์ในทรัพย์สินที่ไม่ใช่เป็นการซื้อขายโดยปกติ หากพิจารณาการจัดเก็บภาษีจากการใช้ทรัพย์สินเพื่อแลกกับอัตราส่วนการลงทุนในห้างหุ้นส่วน โดยเฉพาะการลงทุนด้วยอสังหาริมทรัพย์ทำให้ผู้เป็นหุ้นส่วนจะต้องถูกจัดเก็บภาษีทันที ณ วันที่ตนได้นำทรัพย์สินมาลงทุน ทั้งนี้ พิจารณาจากการที่กรมสรรพากรได้มีคำวินิจฉัยในหนังสือตอบข้อหารือกรมสรรพากรที่ กค. 0804/22543 ลงวันที่ 23 พฤศจิกายน พ.ศ. 2524 ที่วินิจฉัยว่า

“การที่ผู้เสียภาษีได้นำที่ดินจำนวน 7 ไร่ โดยมีเนื้อที่รวมกันทั้งสิ้น 311 ตารางวา ที่ได้มาในปี พ.ศ. 2521 ไปตีราคาเป็นเงินจำนวน 500,000 บาท เพื่อแลกกับผลประโยชน์ในห้างหุ้นส่วน รณเกียรติพัฒนาการ ตามหนังสือสัญญาเข้าหุ้นส่วนลงวันที่ 1 กันยายน 2522 โดยกรมสรรพากรได้มีคำวินิจฉัยว่า การที่ผู้เป็นหุ้นส่วนนำที่ดินที่ได้ซื้อมาในปี 2521 เพื่อชำระราคาหุ้นตามข้อเท็จจริงให้ถือว่าเป็นการขายที่ดินตามมูลค่าหุ้นที่ได้รับและผู้เป็นหุ้นส่วนดังกล่าวจะ

ต้องนำราคาหุ้นที่ตีราคาได้เป็นจำนวนทั้งสิ้น 500,000 บาท มารวมคำนวณเป็นเงินได้เพื่อยื่นรายการเกี่ยวกับเงินได้ที่ผู้เป็นหุ้นส่วนได้รับในระหว่างปี 2522”

ผลจากคำวินิจฉัยของกรมสรรพากรในการจัดเก็บภาษีโดยการให้ทรัพย์สินเพื่อแลกกับผลประโยชน์ในห้างหุ้นส่วนดังกล่าวก่อให้เกิดประเด็นพิจณาดังนี้คือ

1. ตามบทบัญญัติมาตรา 49 ทวิและมาตรา 9 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร หากผู้เป็นหุ้นส่วนได้นำทรัพย์สินของตนแลกกับสัดส่วนผลประโยชน์ในห้างหุ้นส่วน กรณีดังกล่าวผู้เป็นหุ้นส่วนจะต้องเสียภาษีทันทีจากการตีราคาทรัพย์สินที่นำมาลงทุน และต้องเสียภาษีธุรกิจเฉพาะในอัตรา 3.3% โดยถือว่าเป็นการขายอสังหาริมทรัพย์โดยมุ่งทางการค้าและหากำไร ซึ่งถือว่าเป็นการจัดเก็บภาษีที่ไม่คำนึงประโยชน์เพื่อการลงทุน และหากพิจารณาถึงทฤษฎีเงินได้ในเชิงเศรษฐศาสตร์กรณีดังกล่าวไม่อาจถือว่าการที่ผู้เป็นหุ้นส่วนได้รับอัตราส่วนการลงทุนเพื่อที่จะได้รับผลตอบแทนในอนาคตเป็นเงินได้ที่ต้องเสียภาษี เพราะความหมายของคำว่า “เงินได้” ในเชิงเศรษฐศาสตร์จะต้องเป็นเงินหรือผลตอบแทนอื่นใดที่อาจคำนวณเป็นตัวเงินที่เพิ่มอำนาจทางเศรษฐกิจของบุคคล ๆ หนึ่งและเป็นการเพิ่มสถานะทางการเงินหรือความมั่งคั่งของบุคคลนั้น นอกจากนี้ การที่จะถือว่า กรณีดังกล่าวเป็นเงินได้ที่ผู้เสียภาษีจะนำมาเสียภาษี เงินดังกล่าวจะต้องเป็นเงินได้ที่ได้รับมาและอยู่ในอำนาจที่ผู้เสียภาษีมีอำนาจในการควบคุมและพร้อมที่จะส่งจ่ายได้ ตามหลักเกณฑ์เงินสดที่ใช้กับการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา

จากคำวินิจฉัยดังกล่าว การนำทรัพย์สินเพื่อแลกเปลี่ยนกับผลประโยชน์ความเป็นเจ้าของหุ้นโดยมีวัตถุประสงค์ในการขยายโอกาสเพื่อการลงทุนทางธุรกิจซึ่งมีความมุ่งหมายและวัตถุประสงค์ที่แตกต่างไปจากการขาย หรือ แลกเปลี่ยน เพื่อหวังผลประโยชน์ในผลกำไรที่เกิดขึ้น ซึ่งผลในทางภาษีอากรก็ควรที่จะแตกต่างกันด้วย เพราะแท้ที่จริงแล้วก่อนหน้าที่ผู้เป็นหุ้นส่วนจะนำทรัพย์สินมาแลกกับสัดส่วนผลประโยชน์ในการลงทุนฐานะทางเศรษฐกิจของผู้เป็นหุ้นส่วนจะไม่เปลี่ยนแปลงแต่อย่างใด นอกจากนี้ สิ่งที่ได้รับมาเป็นเพียงมูลค่าที่ปรากฏบนบัญชีอันแสดงให้เห็นถึงสัดส่วนความเป็นเจ้าของหุ้นในห้างหุ้นส่วนนั้นอันมีมูลค่าเท่ากับมูลค่าทรัพย์สินของผู้เป็นหุ้นส่วนที่ขาดหายไปแต่ไปปรากฏในรูปเจ้าของหุ้นในห้างหุ้นส่วน เพราะผลประโยชน์ที่ได้รับมาไม่ได้เพิ่มความมั่งคั่งทางการเงินให้แก่ผู้เป็นหุ้นส่วนในเชิงเศรษฐศาสตร์ ดังนั้น จึงไม่มีเหตุผลในการที่จะต้องบังคับให้ผู้เป็นหุ้นส่วนรับรู้รายได้เพียงแคเหตุผลจากการที่ได้รับอัตราส่วน

ความเป็นเจ้าของร่วมกันในทรัพย์สินของห้างหุ้นส่วนตามรายการที่ปรากฏบนหน้าบัญชีและการจัดเก็บภาษีทันทีที่ได้นำทรัพย์สินมาลงทุนถือว่าเป็นการจัดเก็บภาษีก่อนกำหนดเวลาอันสมควรที่ขัดต่อหลักความสามารถในการชำระภาษี (Ability-to-pay) และหลักความพร้อมในการชำระภาษี (wherewithal to pay) ซึ่งทำให้ผู้เป็นหุ้นส่วนต้องหาเงินได้จากแหล่งอื่น ๆ มาชำระภาษีให้แก่รัฐ ทั้งๆที่ผลประโยชน์ที่ผู้เป็นหุ้นส่วนได้รับเป็นแต่เพียงแค่อัตราส่วนความเป็นเจ้าของตามหน้ากระดาษเท่านั้น นอกจากนี้ การดำเนินงานของห้างหุ้นส่วนในขณะนั้นยังไม่สามารถที่จะให้หลักประกันที่แน่นอนว่าจะก่อให้เกิดผลกำไรหรือผลขาดทุน และถ้าหากผลดำเนินงานของห้างหุ้นส่วนก่อให้เกิดผลขาดทุน ผู้เป็นหุ้นส่วนก็จะไม่ได้รับส่วนแบ่งผลกำไรและไม่ต้องเสียภาษีให้แก่รัฐ การจัดเก็บภาษีดังกล่าวจึงถือเป็นการจัดเก็บภาษีที่ขัดกับหลักความสามารถและความพร้อมในการชำระภาษี (wherewithal to pay)

2. ข้อพิจารณาดังกล่าวเมื่อเปรียบเทียบกับการจัดเก็บภาษีจากการแลกเปลี่ยนทรัพย์สินจากการลงทุนในห้างหุ้นส่วนภายใต้บทบัญญัติ IRC แห่งสหรัฐอเมริกา มาตรา 721 ที่กล่าวไว้ว่า “ไม่มีภาระภาษีจากการลงทุนด้วยทรัพย์สินในห้างหุ้นส่วน” เนื่องจากบทบัญญัติดังกล่าวมีวัตถุประสงค์ในการจัดเก็บภาษีจากผลกำไรที่ผู้เป็นหุ้นส่วนได้รับอย่างแท้จริงและมีความพร้อมในการชำระภาษีให้แก่รัฐ

บทบัญญัติ IRC จึงได้วางหลักเกณฑ์ในเรื่องการคำนวณต้นทุน (Basis) ทั้งกรณีของผู้เป็นหุ้นส่วนและห้างหุ้นส่วน โดยมีการคำนวณสัดส่วนความเป็นเจ้าของหุ้นในห้างหุ้นส่วน ซึ่งจะมีการบันทึกบัญชีในเรื่องต้นทุนของผู้เป็นหุ้นส่วน (Outside Basis) และ ต้นทุนของห้างหุ้นส่วน (Inside Basis) โดยกฎหมายมีเจตนารมณ์เพื่อป้องกันไม่ให้ผู้เป็นหุ้นส่วนมีการโอนทรัพย์สินกันหลอก ๆ เพื่อเลี่ยงภาระภาษีที่เกิดขึ้น ดังนั้น การนำทรัพย์สินมาแลกเปลี่ยนกับผลประโยชน์ในห้างหุ้นส่วนจะไม่ก่อให้เกิดภาระภาษีต่อผู้เป็นหุ้นส่วนทันทีเหมือนกับกรณีของประเทศไทย แต่บทบัญญัตินี้จะจัดเก็บภาษีจากการลงทุนก็ต่อเมื่อห้างหุ้นส่วนได้มีการดำเนินงานและได้รับผลกำไรมาเท่านั้น เมื่อผู้เป็นหุ้นส่วนแต่ละคนได้รับส่วนแบ่งกำไรจากห้างหุ้นส่วนจะต้องนำมาคำนวณโดยหักกับต้นทุนที่ผู้เป็นหุ้นส่วนมีอยู่ หากการคำนวณแล้วยังมีส่วนแบ่งกำไรเหลืออยู่จึงจะนำไปเสียภาษี ตัวอย่างเช่น ผู้เป็นหุ้นส่วน A และ B ต่างคนต่างนำที่ดินมาลงทุนซึ่งที่ดินของ A มีต้นทุนในการได้มาราคา \$100 ขณะที่ B ลงทุนด้วยเงินสดมีมูลค่า \$500 A และ B มีส่วนแบ่งในห้างหุ้นส่วนในอัตรา 50 : 50 พอสิ้นปี ห้างหุ้นส่วนมีกำไรจากการดำเนินงานทั้งสิ้น \$1000

ส่วนแบ่งกำไรที่ A ได้รับจะเท่ากับ \$500 ซึ่งจะต้องหักกับต้นทุนของ A เหลือ \$400 (\$500 - \$100) อันเป็นเงินได้ที่ A จะนำไปคำนวณภาษี

จะเห็นได้ว่า การจัดเก็บภาษีจากการแลกเปลี่ยนทรัพย์สินของผู้เป็นหุ้นส่วนตาม บทบัญญัติแห่ง IRC ถือเป็นการจัดเก็บภาษีโดยคำนึงถึงเจตนาเพื่อประโยชน์ในการลงทุนอย่างแท้จริง โดยกฎหมายภาษีอากรสหรัฐอเมริกามีแนวคิดที่จะสนับสนุนการขยายการลงทุนและถือว่าการจัดเก็บภาษีดังกล่าวเป็นการคืนทุนให้แก่ผู้เป็นหุ้นส่วนก่อน หากส่วนแบ่งกำไรที่ได้รับไม่เกิน ต้นทุนของผู้เป็นหุ้นส่วนหรือยังมีสัดส่วนจากเงินทุนของผู้เป็นหุ้นส่วนเหลืออยู่ กรณีดังกล่าวไม่ใช่ กรณีที่พึงเสียภาษี (Tax Event) และหากมีการจัดเก็บภาษีในกรณีนี้จะถือว่าขัดต่อความพร้อมในการเสียภาษีของผู้เสียภาษี

5.4 ความจำเป็นในการนำหลักการ Pass-Through ตามกฎหมายต่างประเทศมาปรับใช้กับการจัดเก็บภาษีหุ้นส่วนสามัญและคณะบุคคลที่ไม่ใช่นิติบุคคล

5.4.1 ความจำเป็นในการนำหลักการ Pass-Through ตามบทบัญญัติ IRC มาใช้

บทบัญญัติการจัดเก็บภาษีหุ้นส่วนตาม Internal Revenue Code (IRC) ถือว่าหุ้นส่วนเป็นเพียงช่องทาง (conduit) เพื่อให้เงินได้ที่เกิดขึ้นถูกส่งผ่านไปเสียภาษีในระดับผู้เป็นหุ้นส่วน ส่วนหุ้นส่วนมีหน้าที่เพียงแต่แยกประเภทของเงินได้ตามที่กฎหมายกำหนดไว้ในมาตรา 702(a)(1)-(7) ซึ่งได้แก่ ค่าใช้จ่ายตามมาตรา 179, เงินบริจาค, ผลกำไรและผลขาดทุนตามมาตรา 1231, หลักทรัพย์ถือครองระยะสั้นและหลักทรัพย์ถือครองระยะยาว รวมทั้งมีหน้าที่ในการยื่นแบบแสดงรายการเพื่อเสียภาษี แต่อย่างไรก็ดี ผู้เขียนมีความเห็นว่า แนวทางในการจัดเก็บภาษีอากรของหุ้นส่วนตามกฎหมายสหรัฐอเมริกาควรจะนำมาปรับใช้กับประมวลรัษฎากรไทยในบางหลักการเท่านั้น โดยแยกพิจารณา ดังนี้

1. แนวคิดในการจัดเก็บภาษีหุ้นส่วนที่มีการกระจายการจัดเก็บภาษีที่ระดับผู้เป็นหุ้นส่วนตามความสามารถในการชำระภาษี เนื่องจาก ผู้เป็นเจ้าของเงินได้ที่แท้จริงคือผู้เป็นหุ้นส่วน ซึ่งหุ้นส่วนเป็นเพียงแค่การรวมกลุ่มที่ไม่ได้สร้างสถานะเชิงบุคคลในทางกฎหมายและไม่สามารถมีผลกำไรที่จะแสดงให้เห็นถึงความสามารถในการชำระภาษีให้แก่รัฐได้

ทำให้เงินได้จากห้างหุ้นส่วนจะถูกส่งผ่านไปคำนวณภาษีที่แบบแสดงรายการเพื่อเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ดังนั้น แนวทางการจัดเก็บภาษีห้างหุ้นส่วนตามบทบัญญัติแห่ง IRC จึงเป็นการจัดเก็บภาษีจากบุคคลที่ก่อให้เกิดเงินได้หรือมีสิทธิที่จะได้รับเงินได้นั้น

แนวคิดในการจัดเก็บภาษีที่ระดับผู้เป็นหุ้นส่วนสร้างความเป็นธรรมต่อหน่วยภาษีทุก ๆ หน่วย รวมทั้งผู้เป็นหุ้นส่วนด้วยตนเอง ทั้งนี้ เนื่องจากเงินได้แต่ละจำนวนเป็นสิ่งที่แสดงดัชนีเพื่อวัดความสามารถในการเสียภาษี โดยเงินได้แต่ละจำนวนจะขึ้นอยู่กับชั้นของรายได้ (Tax Bracket) และถูกคำนวณภาษีตามบัญชีอัตราภาษี (Tax Rate Schedule) ตามความสามารถในการเสียภาษีของผู้เสียภาษี ดังนั้น หากมีการจัดเก็บที่ระดับผู้เป็นหุ้นส่วนแทนการจัดเก็บในนามหน่วยภาษี ตามหลักการในส่วนของแนวคิดในการจัดเก็บภาษีที่ระดับผู้เป็นหุ้นส่วนของ IRC โครงสร้างการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาของไทยมีความเป็นธรรมและสอดคล้องกับการจัดเก็บภาษีในอัตราก้าวหน้า ทำให้รัฐได้รับรายได้มากขึ้นตามหลักการอำนวยความสะดวกให้กับรัฐ (productivity) และหน่วยภาษีดังกล่าวก็จะไม่สามารถนำมาใช้เป็นมาตรการในการเลี่ยงภาษีของผู้เสียภาษีได้อีกต่อไป ทำให้การจัดเก็บภาษีห้างหุ้นส่วนสามัญและคณะบุคคลที่ไม่ใช่นิติบุคคลมีสอดคล้องกับหลักความเป็นธรรมในแนวตั้ง (Vertical Equity) และหลักความสามารถในการเสียภาษี (Ability-to-pay) โดยภาษีอากรสามารถเป็นเครื่องมือในการรักษาเสถียรภาพทางเศรษฐกิจได้อย่างอัตโนมัติ (Automatic Stabilization) เพราะการจัดเก็บภาษีสามารถจัดเก็บได้ในอัตราที่สูงตามความก้าวหน้าของรายได้หรือฐานภาษีที่มีเงินได้เป็นตัวบ่งชี้ นอกจากนี้ยังสามารถสร้างความยืดหยุ่นในตัวเอง (Built in Flexibility) ทำให้คนยอมรับภาระภาษีตามรายได้ของตนเองและไม่ก่อให้เกิดการจัดเก็บภาษีในลักษณะถดถอย (Regressive) อันขัดต่อโครงสร้างความเป็นธรรมในทางภาษีอากร

2. การจัดเก็บภาษีห้างหุ้นส่วนตามบทบัญญัติ IRC จะพิจารณาถึงองค์ประกอบหรือสาระสำคัญของคุณสมบัติของหน่วยธุรกิจ ซึ่งในกรณีของห้างหุ้นส่วนสามัญจะถูกจัดเก็บภาษีที่ระดับผู้เป็นหุ้นส่วนหรือตามหลักการ Pass-Through ส่วนในกรณีของห้างหุ้นส่วนจำกัด หากมีคุณสมบัติคล้ายคลึงกับบริษัทมากกว่าห้างหุ้นส่วน กล่าวคือ มีคุณสมบัติของบริษัทอย่างน้อย 2 ใน 4 ประการหลังของบริษัท ศาลภาษีจะถือว่าห้างหุ้นส่วนจำกัดนั้นมีคุณสมบัติของบริษัทมากกว่าห้างหุ้นส่วน ทำให้ห้างหุ้นส่วนจำกัดดังกล่าวจะต้องเสียภาษีแบบบริษัทอันเป็น

การเสียภาษีสองระดับ กล่าวคือ ที่ระดับบริษัทและระดับผู้ถือหุ้นโดยไม่มีมาตรการจำกัดความซ้ำซ้อนในเชิงเศรษฐศาสตร์เพราะถือว่าเป็นสิ่งที่แลกกับความรับผิดชอบจำกัด

แต่อย่างไรก็ดี บทบัญญัติ IRC ในปัจจุบันได้วางหลักเกณฑ์การจัดเก็บภาษีห้างหุ้นส่วนโดยให้รูปแบบหน่วยธุรกิจมีความอิสระในการเลือกเสียภาษีแบบ Pass-Through หรือที่มีการจัดเก็บภาษีในระดับผู้ถือหุ้นเพียงระดับเดียว โดยหลักเกณฑ์ในการกำหนดวิธีการเสียภาษีจะไม่มีการนำเอาหลักการนับคุณสมบัติมาใช้อีกต่อไป ทั้งนี้ สรรพากรได้ออกหลักเกณฑ์ใหม่เรียกว่าหลักการ Check-the-box ที่ให้อิสระแก่หน่วยธุรกิจในการเลือกเสียภาษีโดยไม่นำหลักเกณฑ์การนับคุณสมบัติมาใช้อีกต่อไป ซึ่งกรณีดังกล่าวเป็นผลมาจากการที่หลักการนับคุณสมบัติของบริษัทได้ก่อให้เกิดข้อโต้แย้งกันขึ้นระหว่างสรรพากร ศาล และตัวผู้เสียภาษี โดยเฉพาะอย่างยิ่งหลักการดังกล่าวมีความยุ่งยากในการพิจารณาว่าหน่วยธุรกิจดังกล่าวมีคุณสมบัติบริษัทในแต่ละข้อหรือไม่ ตัวอย่างเช่น การมีศูนย์รวมอำนาจการดำเนินงานที่ต้องพิจารณาถึงสัดส่วนความเป็นเจ้าของหุ้นในห้างหุ้นส่วนนั้นและหุ้นส่วนที่จำกัดความรับผิดและไม่จำกัดความรับผิดมีสัดส่วนคนละเท่าใด ทำให้ประเด็นภาษีเป็นอุปสรรคในการเลือกรูปแบบธุรกิจ ดังนั้น หลักการ Check-the-Box จึงถูกกำหนดขึ้นมาเพื่อให้หน่วยธุรกิจที่มีความกำกวมในวิธีการเสียภาษีสามารถมีอิสระในการเลือกวิธีการเสียภาษีของตนเอง

ผู้เขียนมีความเห็นว่า หลักเกณฑ์การนับคุณสมบัติไม่ควรนำมาปรับใช้กับกรณีของห้างหุ้นส่วนในประเทศไทยเพราะจะทำให้เกิดความยุ่งยากในการตัดสินใจ ซึ่งเป็นปัญหาที่เกิดขึ้นในสหรัฐอเมริกาแล้วอันส่งผลทำให้หลักการดังกล่าวถูกยกเลิกไปในที่สุด แต่สำหรับหลักการ Check-the-Box ที่ให้ห้างหุ้นส่วนมีอิสระในการเลือกวิธีการเสียภาษีของตนเอง กรณีดังกล่าวผู้เขียนขอพิจารณาเฉพาะประเด็นในการกำหนดให้ห้างหุ้นส่วนสามัญมีอิสระในการเลือกเสียภาษีแบบบริษัทตามบทบัญญัติในประมวลรัษฎากรไทยเหมือนรูปแบบห้างหุ้นส่วนจำกัดหรือห้างหุ้นส่วนสามัญนิติบุคคล ซึ่งผู้เขียนมีความเห็นว่า หลักการดังกล่าวยังไม่มีความเหมาะสม ทั้งนี้ หากมีการให้อิสระแก่ห้างหุ้นส่วนสามัญในการเลือกเสียภาษีจะก่อให้เกิดผลกระทบในเชิงภาษีอากรและด้านการบริหารการจัดเก็บภาษีดังนี้คือ

2.1 ห้างหุ้นส่วนตามกฎหมายไทย ส่วนใหญ่เป็นการประกอบธุรกิจขนาดเล็กหรือธุรกิจภายในครอบครัวมากกว่าที่จะต้องการระดมทุนจากบุคคลภายนอกเหมือน

บริษัท ดังนั้น หากห้างหุ้นส่วนสามัญเสียภาษีแบบบริษัทในอัตรา 30% ของกำไรสุทธิ แม้ว่าประมวลรัษฎากรไทยจะถือหลักการการเก็บภาษีโดยถือเสมือนว่าบริษัทและผู้ถือหุ้นเป็นหน่วยภาษีเดียวกัน จึงมุ่งที่จะลดภาษีซ้อนในเชิงเศรษฐศาสตร์โดยวิธีการเครดิตภาษีตามมาตรา 47 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร เป็นผลให้ภาษีที่เก็บจากกำไรสุทธิของบริษัทเสมือนเป็นภาษีหัก ณ ที่จ่ายของผู้ถือหุ้นซึ่งผู้ถือหุ้นอาจนำมาใช้เป็นเครดิตภาษีในการคำนวณภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาได้แต่อย่างไรก็ดี เนื่องจากห้างหุ้นส่วนสามัญไม่อยู่ในบังคับว่าด้วยการจดทะเบียนต่อรัฐซึ่งทำให้หน่วยธุรกิจดังกล่าวสามารถเลี่ยงการตรวจสอบการเก็บภาษีจากรัฐได้ง่ายกว่ารูปแบบนิติบุคคลอื่น ๆ และถ้าหากจัดเก็บภาษีห้างหุ้นส่วนสามัญแบบห้างหุ้นส่วนจำกัดหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลอื่น ๆ กรณีดังกล่าวแม้ว่าจะไม่สามารถใช้ประโยชน์จากการจัดเก็บภาษีในอัตราก้าวหน้าที่เป็นแรงจูงใจในการกระจายฐานภาษีได้ แต่การที่ห้างหุ้นส่วนดังกล่าวต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลอาจเป็นแรงจูงใจให้ผู้เป็นหุ้นส่วนไม่ยอมแบ่งกำไรให้แก่ผู้เป็นหุ้นส่วนทำให้ไม่มีโอกาสจัดเก็บภาษีเงินได้จากผู้เป็นหุ้นส่วนได้เลย และถ้าหากผู้เสียภาษีมีเงินได้เป็นจำนวนสูงก็อาจจะยอมเสียภาษีในระดับนิติบุคคลเพียงระดับเดียว โดยถูกจัดเก็บภาษีในอัตรา 30% ซึ่งเป็นอัตราที่ต่ำกว่า หากจะต้องเสียภาษีในระดับผู้เป็นหุ้นส่วนซึ่งจะต้องเสียภาษีในอัตรา 37% ก็อาจจะยอมเสียภาษีในระดับนิติบุคคลเพียงระดับเดียวโดยไม่แบ่งกำไรให้ผู้เป็นหุ้นส่วนเสียภาษี ทำให้รัฐอาจจะไม่สามารถจัดเก็บรายได้ถึง 7% อันขัดต่อหลักความแน่นอน (Certainty) ตามหลักภาษีอากร

2.2 การกำหนดให้ห้างหุ้นส่วนสามัญสามารถเสียภาษีแบบบริษัทหรือนิติบุคคลทำให้ผลขาดทุนจากการดำเนินงานไม่ต้องเสียภาษีเงินได้และยังมีสิทธินำผลขาดทุนจากการดำเนินงานไปหักจากกำไรสุทธิในปีถัดไปได้อีก 5 ปี ซึ่งกรณีดังกล่าวสามารถสร้างรายจ่ายให้เกิดแก่ห้างหุ้นส่วนสามัญได้ง่ายและหากไม่มีผลกำไรก็ไม่ต้องถูกจัดเก็บภาษี แต่กรณีของบุคคลธรรมดา กฎหมายกลับกำหนดให้บุคคลธรรมดาที่มีเงินได้พึงประเมินตั้งแต่ 60,000 บาทขึ้นไป ต้องเสียภาษีเงินได้ไม่น้อยกว่าร้อยละ 0.5 ของยอดเงินได้พึงประเมิน

ดังนั้น หากกำหนดให้ห้างหุ้นส่วนสามัญเสียภาษีแบบนิติบุคคลเช่นเดียวกันกับห้างหุ้นส่วนจำกัด หรือ ห้างหุ้นส่วนสามัญนิติบุคคลอื่น นอกจากจะขัดต่อแนวคิดที่ถือห้างหุ้นส่วนสามัญเป็นเพียงการรวมกลุ่มของกลุ่มบุคคลเพื่อแสวงหากำไรร่วมกันโดยไม่มีสถานะเชิงบุคคลในทางกฎหมายแล้วอาจจะทำให้รัฐสูญเสียรายได้จากการจัดเก็บถึง 7% หากห้างหุ้น

ส่วนสามัญไม่ยอมแบ่งกำไรมาให้ผู้เป็นหุ้นส่วนเพื่อเสียภาษีในระดับผู้เป็นหุ้นส่วนแม้ว่ากฎหมายจะมีวิธีขจัดความซ้ำซ้อนในเชิงเศรษฐศาสตร์ก็ตาม

3. บทบัญญัติ IRC ระบุให้เงินได้ทุกประเภทเป็นเงินได้ที่พึงเสียภาษีโดยผู้เป็นหุ้นส่วนจะต้องนำเงินได้จากทุก ๆ แหล่งมารวมคำนวณในแบบแสดงรายการเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาของตนเอง การที่กฎหมายภาษีอากรสหรัฐอเมริกากำหนดให้มีการจัดเก็บภาษีในเงินได้อย่างกว้างขวางจนอาจกล่าวได้ว่า เงินได้ทุกประเภทเป็นเงินได้ที่พึงต้องนำมาเสียภาษีอากร แต่อย่างไรก็ดี กฎหมายก็ได้กำหนดให้มีการหักค่าใช้จ่ายหรือค่าลดหย่อนได้กว้างขวางเช่นกัน เช่น กฎหมายสหรัฐอเมริกาได้กำหนดให้ผู้เป็นหุ้นส่วนสามารถหักค่าลดหย่อนได้หลายประเภท ไม่ว่าจะเป็นค่าลดหย่อนส่วนบุคคล ค่าลดหย่อนผู้สูงอายุ บุตรบุญธรรม เป็นต้น และโดยเฉพาะอย่างยิ่ง กฎหมายจะกำหนดรายการครอบคลุมจนถึงขั้นที่เงินได้สุทธิที่เกิดขึ้นเพื่อให้เงินได้ที่ถูกจัดเก็บภาษีเป็นเงินได้ที่แสดงความสามารถในการเสียภาษีของผู้เสียภาษีอย่างแท้จริง ทำให้การใช้นหลักการ Pass-Through กับการจัดเก็บภาษีอากรทางหุ้นส่วนโดยมีการจัดเก็บภาษีที่ระดับผู้เป็นหุ้นส่วนไม่ก่อให้เกิดภาระแก่ผู้เสียภาษีมากเกินไป ทั้งนี้เพราะเหตุว่า

3.1 เงินได้เกือบทุกประเภทเป็นเงินได้ที่พึงเสียภาษี ประกอบกับการที่กฎหมายภาษีอากรสหรัฐอเมริกาคำหนดให้ผู้เป็นหุ้นส่วนสามารถหักค่าใช้จ่ายและค่าลดหย่อนได้อย่างกว้างขวาง ซึ่งหลักเกณฑ์ในการหักค่าใช้จ่ายตามกฎหมายภาษีทางหุ้นส่วนมีหลักเกณฑ์ในเรื่องการหักค่าใช้จ่ายตามความเป็นจริงแต่เพียงอย่างเดียวและสามารถหักค่าใช้จ่ายได้เต็มที่เท่าที่ได้จ่ายไปจริง นอกจากนี้ เงินได้แต่ละประเภทสามารถหักค่าใช้จ่ายได้ เช่น เงินปันผลที่ทางหุ้นส่วนได้รับมาและส่งผ่านเป็นเงินได้ที่ต้องเสียภาษีในระดับผู้เป็นหุ้นส่วนก็สามารถหักค่าใช้จ่ายได้ถึงร้อยละ 70 หากเป็นเงินปันผลที่ทางหุ้นส่วนได้รับจากบริษัท ขณะที่เงินปันผลตามกฎหมายไทยถือว่าเป็นเงินได้ที่มีลักษณะเป็น Unearned income หรือ กล่าวอีกนัยหนึ่งคือ เป็นเงินได้ที่กฎหมายไม่อนุญาตให้หักค่าใช้จ่ายใด ๆ ทั้งสิ้น ดังนั้น เงินได้ตามกฎหมายไทยจึงแตกต่างไปจากเงินได้ตามกฎหมายสหรัฐอเมริกา เนื่องจาก ตามกฎหมายภาษีอากรสหรัฐอเมริกาอนุญาตให้ผู้เสียภาษีสามารถนำผลขาดทุนในเงินได้แต่ละประเภทมาหักเป็นค่าใช้จ่าย ดังนั้น เงินได้ที่เหลือจึงเป็นเงินได้ที่ได้มาและถือเป็นผลกำไรที่หักค่าใช้จ่ายในการได้มาคงเหลือเป็นเงินได้ที่แสดงความสามารถในการเสียภาษีได้อย่างแท้จริง

3.2. การที่กฎหมายภาษีอากรห้างหุ้นส่วนตามสหรัฐอเมริกา มีบทบัญญัติที่อนุญาตให้มีการใช้ผลขาดทุนมาหักกับเงินได้ที่ผู้เป็นหุ้นส่วนได้รับ เช่น กรณีเงินได้ประเภทผลได้จากทุนระยะยาว (Long term capital gain) ซึ่งเป็นเงินได้ประเภทหนึ่งที่จะต้องถูกกำหนดให้แยกต่างหากออกมาโดยไม่ถูกนำไปคำนวณภาษีในระดับห้างหุ้นส่วน หากห้างหุ้นส่วนได้รับเงินได้ดังกล่าวมาเงินได้ประเภทนี้จะถูกแบ่งตามสัดส่วนที่ผู้เป็นหุ้นส่วนตกลงกัน หลังจากนั้นเงินได้ดังกล่าวจะถูกส่งผ่านไปยังรายการในแบบเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาของผู้เป็นหุ้นส่วนเพื่อเสียภาษี ดังนั้น หากผู้เป็นหุ้นส่วนมีเงินได้ประเภทเดียวกันก็สามารถนำมาคำนวณรวมกันและสามารถใช้ผลขาดทุนที่เกิดขึ้นในระดับห้างไปหักกับเงินได้จำนวนดังกล่าว ผลขาดทุนที่เกิดขึ้นก็สามารถที่จะนำมาหักกับผลรวมของเงินได้เพื่อที่จะนำผลลัพธ์ไปเสียภาษีได้ แต่อย่างไรก็ดี กฎหมายภาษีอากรสหรัฐอเมริกากำหนดให้ผลขาดทุนที่นำมาหักได้จะต้องไม่เกินเงินได้ที่ต้องเสียภาษีในปีนั้น ดังนั้น หากผลขาดทุนยังไม่ถูกใช้หมดภายในปีภาษีดังกล่าวผู้เป็นหุ้นส่วนก็สามารถที่จะยกยอดผลขาดทุน (Carry Forward) ในเงินได้ประเภทดังกล่าวเพื่อไปใช้ในปีต่อ ๆ ไป

แต่อย่างไรก็ดี ผู้เขียนมีความเห็นว่า การคำนวณภาษีตามหลักการ Pass-Through ของสหรัฐอเมริกายังไม่มีความเหมาะสมในการนำมาปรับใช้กับประมวลรัษฎากรไทยทุกกรณี เนื่องจากการจัดเก็บภาษีตามหลักการดังกล่าวจะเป็นการสร้างภาระให้กับผู้เสียภาษีมากเกินไปและระบบการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดายังไม่เอื้ออำนวยต่อการนำหลักการดังกล่าวมาใช้ทั้งหมด และหากนำหลักการดังกล่าวมาใช้อาจจะก่อให้เกิดผลกระทบในเชิงภาษีอากรและหลักการภาษีอากรดังนี้

ก. วิธีการจัดเก็บภาษีโดยแยกประเภทเงินได้แต่ละรายการเพื่อเสียภาษีที่ระดับผู้เป็นหุ้นส่วน ทำให้ผู้เสียภาษีต้องรับภาระมากเกินไป เนื่องจากความแตกต่างในเรื่องหลักเกณฑ์ในการหักค่าใช้จ่ายหรือหลักเกณฑ์ในการคำนวณภาษีเงินได้ประเภทต่างๆ ทำให้ผู้เสียภาษีที่มีค่าใช้จ่ายน้อยกว่าอัตราค่าใช้จ่ายที่กำหนดไว้สามารถเลือกที่จะใช้อัตราการหักค่าใช้จ่ายเหมา ทำให้เงินได้ที่มีค่าใช้จ่ายน้อยสามารถหักค่าใช้จ่ายได้มากกว่าปกติ นอกจากนี้เงินได้บางประเภท เช่น เงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(1) ที่ถูกกำหนดอัตราหักค่าใช้จ่ายโดยมีเพดานขั้นสูงสุดที่สามารถหักได้ ทำให้การจัดเก็บภาษีตามหลักการ Pass-Through ตามบทบัญญัติ IRC ขาดความแน่นอนในการจัดเก็บ โดยเงินได้แต่ละประเภทไม่สามารถแสดงให้เห็นถึงผลกำไรสุทธิหลังจากหักค่าใช้จ่ายอันเป็นต้นทุนของเงินได้ดังกล่าว ส่งผลให้เงินได้บางรายการ

ต้องเสียภาษีสูง และส่วนเงินได้บางรายการกลับเสียภาษีต่ำกว่าความเป็นจริง ดังนั้น แม้ว่าหลักการคำนวณตามบทบัญญัติ IRC จะสอดคล้องกับหลักความเป็นธรรมตามหลักการภาษีอากร แต่จะสร้างภาระให้กับผู้เสียภาษีที่จะต้องแบกรับภาระภาษีมากกว่าความเป็นจริง อาจเป็นเหตุผลทำให้ผู้เสียภาษีพยายามเลี่ยงภาษีด้วยวิธีการต่าง ๆ และไม่สามารถสร้างความสมัครใจในการเสียภาษีให้กับผู้เสียภาษีได้

ข. เนื่องจากประมวลรัษฎากรไทยปฏิบัติต่อรูปแบบเงินได้พึงประเมิน ทั้ง 8 ประเภทตามที่ระบุไว้ในมาตรา 39 แห่งประมวลรัษฎากรที่แตกต่างกัน เช่น เงินได้ในรูปแบบของดอกเบี้ย หรือ เงินปันผล รวมทั้งกำไรส่วนทุน (capital gain) ที่กฎหมายกำหนดให้มีการหักภาษี ณ ที่จ่าย ซึ่งหากผู้เสียภาษีเลือกถูกหักภาษี ณ ที่จ่าย จะเป็นผลให้ภาระภาษีสิ้นสุดเมื่อมีการหัก ณ ที่จ่าย โดยไม่ต้องนำไปรวมคำนวณกับเงินได้อื่น ๆ ในแบบแสดงรายการภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาปลายปี การปฏิบัติต่อเงินได้ที่แตกต่างกันซึ่งนอกจากจะทำให้เกิดการเลือกปฏิบัติและเกิดความไม่เท่าเทียมกันในการรับภาระภาษีแล้ว การปฏิบัติดังกล่าวจะส่งผลกระทบต่อหากมีการคำนวณภาษีห้างหุ้นส่วนตามหลักการ Pass-Through ตามแนวทางของ IRC ดังนี้

ข.1 บทบัญญัติในประมวลรัษฎากรไทยมีการจัดเก็บภาษีในเงินได้ประเภทดอกเบี้ยในอัตรา 15% ซึ่งเป็นอัตราการจัดเก็บที่ต่ำและหากเงินได้ดังกล่าวถูกจัดเก็บตามชั้นของเงินได้พึงประเมิน (Tax Bracket) ตามอัตราภาษีก้าวหน้า จะเห็นได้ว่า เงินได้จำนวนที่ต่ำกว่า 500,000 บาท สามารถเสียภาษีในอัตรา 5-10% หากผู้เสียภาษีไม่มีเงินได้อื่น ๆ กรณีดังกล่าวก็จะสร้างประโยชน์ให้กับผู้เสียภาษีเพราะสามารถที่จะเสียภาษีในอัตราที่ต่ำกว่า 10% แต่ถ้าหากผู้เสียภาษีมีเงินได้ประเภทดอกเบี้ยสูงกว่า 500,000 บาท เงินได้ดังกล่าวหากนำไปรวมคำนวณตามอัตราภาษีก้าวหน้าก็จะถูกจัดเก็บภาษีในอัตรา 10-37% ขึ้นอยู่กับช่วงของเงินได้สุทธิที่ถูกจัดเก็บ แต่หากผู้เสียภาษีเลือกภาระภาษีสิ้นสุดเมื่อมีการหัก ณ ที่จ่าย กรณีดังกล่าวทำให้เงินได้ตั้งแต่ 500,000 บาท จะถูกจัดเก็บภาษีในอัตราคงที่ในระดับ 15% เท่านั้น เหตุที่มีการกำหนดให้มีการปฏิบัติในเงินได้ที่แตกต่างกัน เนื่องจาก กฎหมายมีวัตถุประสงค์เพื่อที่จะส่งเสริมระดับเงินออมของประชาชน ดังนั้น หากมีการนำหลักเกณฑ์ดังกล่าวไปใช้เพื่อบิดเบือนวัตถุประสงค์โดยการเปลี่ยนรูปผลกำไรที่ได้รับให้อยู่ในรูปดอกเบี้ย ซึ่งบทบัญญัติการจัดเก็บภาษีดังกล่าวมีการจัดเก็บในอัตราคงที่ในจำนวนที่ต่ำและให้สิทธิผู้เสียภาษีในการเลือกเสียภาษีโดยถูกหักภาษี ณ ที่จ่าย แต่เหตุผลดังกล่าวไม่น่าจะเป็นเหตุผลใช้ในการจัดเก็บภาษีในเงินได้ที่แตก

ต่างกันอีกต่อไป เพราะผู้มีเงินได้ประเภทดอกเบี้ยมักจะเป็นผู้ที่มีรายได้สูง ดังนั้น การปฏิบัติต่อเงินได้ดังกล่าวแตกต่างจากเงินได้ประเภทอื่น ๆ ทำให้ผู้ที่มีเงินได้สูงยังคงเสียภาษีในจำนวนที่ต่ำได้อยู่ ทำให้หลักการ Pass-Through ตามกฎหมายสหรัฐอเมริกาที่มีหลักการคำนวณภาษีโดยแยกประเภทเงินได้ตามที่กฎหมายระบุแต่ละรายและส่งผ่านเงินได้เหล่านั้นไปเสียภาษีที่ระดับผู้เป็นหุ้นส่วนโดยนำไปรวมคำนวณกับเงินได้อื่น ๆ ของผู้เสียภาษี (ถ้ามี) ไม่อาจนำไปใช้ได้ในทางความเป็นจริง

5.4.2 ความจำเป็นในการนำหลักการ Pass-Through ตามกฎหมายสหราชอาณาจักรมาใช้

บทบัญญัติการจัดเก็บภาษีห้างหุ้นส่วนตาม Inland Revenue Code ซึ่งจะจัดเก็บภาษีที่ระดับผู้เป็นหุ้นส่วนโดยมีหลักการคำนวณเงินได้สุทธิที่ระดับห้างหุ้นส่วน และส่งผ่านเงินได้สุทธิตามอัตราส่วนของผู้เป็นหุ้นส่วนเพื่อให้เสียภาษีในระดับผู้เป็นหุ้นส่วน และหากมีการนำหลักการ Pass-Through มาปรับใช้กับกฎหมายไทย ผู้เขียนเห็นว่า กรณีดังกล่าวมีความเหมาะสมในการนำหลักการบางหลักการเกี่ยวกับการคำนวณภาษีมาใช้เนื่องจาก

1. บทบัญญัติในประมวลรัษฎากรไทยแบ่งแยกประเภทเงินได้คล้ายคลึงกับการแบ่งแยกประเภทเงินได้ของห้างหุ้นส่วนตามกฎหมายสหราชอาณาจักร โดยการจัดเก็บภาษีเงินได้ของห้างหุ้นส่วนจะมีการคำนวณภาษีที่ระดับห้างหุ้นส่วนให้คงเหลือเพียงเงินได้สุทธิและจัดสรร (allocate) ตามสัดส่วนการลงทุนในห้างหุ้นส่วนให้แก่ผู้เป็นหุ้นส่วนเพื่อนำไปเสียภาษีในระดับผู้เป็นหุ้นส่วนโดยนำไปรวมกับเงินได้สุทธิอื่น ๆ เพื่อเสียภาษีในอัตราก้าวหน้า

กรณีดังกล่าว จึงควรจะนำมาปรับใช้กับกฎหมายไทยซึ่งจะไม่ก่อให้เกิดภาระภาษีมากเกินไป ทั้งนี้ เพราะเหตุว่า อัตราการหักค่าใช้จ่ายตามประมวลรัษฎากรไทยเป็นอัตราการหักค่าใช้จ่ายจริงและหักค่าใช้จ่ายเหมา ซึ่งในกรณีของห้างหุ้นส่วนมักจะเป็นการประกอบวิชาชีพอิสระตามมาตรา 40(6) และ มาตรา 40(8) โดยการหักค่าใช้จ่ายในเงินได้ดังกล่าวเป็นการหักค่าใช้จ่ายเหมาที่จะไม่มีผลต่อจำนวนภาษีที่มีการคำนวณที่ระดับห้างหุ้นส่วน เพราะถ้าหากผู้เสียภาษีมีเงินได้ประเภทเดียวกันในนามบุคคลธรรมดา การหักค่าใช้จ่ายดัง

กล่าวจะมีจำนวนเท่ากันไม่ว่าจะเป็นการแยกหักค่าใช้จ่ายที่ระดับห้างหุ้นส่วนและระดับบุคคลธรรมดา

2. หลักเกณฑ์เรื่องปีภาษี ซึ่งกฎหมายสหราชอาณาจักรใช้หลักเกณฑ์ Current Year Basis โดยจะจัดเก็บในปีภาษีทุก ๆ วันที่ 5 เมษายน กรณีดังกล่าวเป็นการกำหนดปีภาษีที่ก่อให้เกิดความยุ่งยากในการคำนวณ ซึ่งยังไม่มีความเหมาะสมในการรับมาใช้ เพราะถ้าหากห้างหุ้นส่วนดำเนินกิจการตั้งแต่วันที่ 1 ของปี จะเกิดความซ้ำซ้อนในการจัดเก็บภาษี โดยการจัดเก็บภาษีจะมีความซ้ำซ้อนในช่วง 3 เดือนแรกของทุกปี และแม้ว่ากฎหมายสหราชอาณาจักรจะกำหนดให้ภาษีที่คำนวณในช่วง 3 เดือนสามารถนำมาหักเป็นรายจ่ายได้ก็ตาม แต่กรณีดังกล่าว ผู้เขียนเห็นว่า การจัดเก็บภาษีตามปีปฏิทินตามโครงสร้างการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาของไทยมีความเหมาะสมและง่ายต่อการคำนวณอยู่แล้วและไม่ก่อให้เกิดความซ้ำซ้อนในการจัดเก็บภาษีซึ่งจะต้องนำมาหักเป็นรายจ่ายเหมือนกับกฎหมายภาษีสหราชอาณาจักร

3. กรณีการหักผลขาดทุน เนื่องจากการหลักการคำนวณภาษีตามกฎหมายสหราชอาณาจักร จะถือว่าห้างหุ้นส่วนและผู้เป็นหุ้นส่วนจะมีผลกำไรและผลขาดทุนที่มีความสัมพันธ์กัน กล่าวคือ หากห้างหุ้นส่วนมีผลกำไรแต่เมื่อจัดสรรผลกำไรให้แก่ผู้เป็นหุ้นส่วนตามข้อตกลงแล้วก่อให้เกิดผลขาดทุนแก่ผู้เป็นหุ้นส่วนคนใดคนหนึ่ง เนื่องจากอัตราส่วนการลงทุนที่ไม่เท่ากันประกอบกับค่าใช้จ่ายที่ได้รับ เช่น เงินเดือนที่ผู้เป็นหุ้นส่วนได้รับก็ไม่เท่ากันเพราะเงินได้ประเภทเงินเดือนจะต้องถูกบวกกลับเข้าไปในบัญชีของผู้เป็นหุ้นส่วนแต่ละคนเพื่อหักออกจากกำไรสุทธิที่ได้รับการจัดสรร ประกอบกับกฎหมายมีแนวคิดจะไม่จัดเก็บภาษีกับผู้เป็นหุ้นส่วนที่กำลังขาดทุนที่หุ้นส่วนคนอื่นมีผลขาดทุนอยู่ ดังนั้น กฎหมายจึงมีหลักเกณฑ์ในการจัดสรรผลขาดทุนของผู้เป็นหุ้นส่วนที่มีผลขาดทุนไปให้ผู้เป็นหุ้นส่วนที่มีผลกำไร เพื่อที่ผู้เป็นหุ้นส่วนที่มีผลขาดทุนจะได้รับการจัดสรรใหม่โดยจะได้รับอัตราส่วนแบ่งเท่ากับศูนย์

หลักเกณฑ์ดังกล่าว ประมวลรัษฎากรไทยน่าจะนำมาปรับใช้ในส่วนของการยอมรับให้มีการนำผลขาดทุนมาหักกับเงินได้อื่น ๆ ที่ผู้เป็นหุ้นส่วนได้รับในแบบแสดงรายการเพื่อเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาของตนเองก่อนที่จะมีการคำนวณภาษี และหากมีผลขาดทุนเหลืออยู่กรณีดังกล่าวผู้เป็นหุ้นส่วนก็สามารถยกยอดผลขาดทุนไปใช้ในปีต่อ ๆ ไปได้ เพื่อเป็นการบรรเทาภาระของผู้เสียภาษีและให้เงินได้ที่พึงเสียภาษีเป็นเงินได้ที่แสดงให้เห็นถึง

ความสามารถในการเสียภาษีของผู้เสียภาษีอย่างแท้จริง ส่วนในกรณีของการจัดสรรส่วนผลขาดทุนของผู้เป็นหุ้นส่วนบางคนไปให้ผู้เป็นหุ้นส่วนคนอื่น ๆ จะก่อให้เกิดความยุ่งยากในการคิดคำนวณภาษี โดยผู้เขียนเห็นว่า กรณีดังกล่าวยังไม่มีความเหมาะสมในการนำมาปรับใช้เพราะเหตุว่า หลักการในการคำนวณเงินได้ประเภทเงินเดือนของห้างหุ้นส่วนที่ใช้หลักการบวกกลับ (add back) เป็นหลักการที่ยุ่งยากในการคิดคำนวณภาษีซึ่งไม่เหมาะสมกับโครงสร้างประมวลรัษฎากร หากมีการนำมาปรับใช้

5.5 แนวทางในการจัดเก็บภาษีห้างหุ้นส่วนสามัญและคณะบุคคลที่ไม่ใช่นิติบุคคลที่เหมาะสมกับประเทศไทย

จากที่ได้กล่าวมาแล้วข้างต้นความไม่เป็นธรรมในเชิงภาษีอากรที่เกิดขึ้นกับหน่วยภาษีเงินได้อื่น ๆ หากมีการจัดเก็บภาษีห้างหุ้นส่วนในนามหน่วยภาษี หรือ ความไม่เป็นธรรมที่อาจเกิดขึ้นระหว่างผู้เป็นหุ้นส่วนด้วยกันเองเพราะเงินได้จะถูกนำไปรวมคำนวณในนามหน่วยภาษี เป็นผลให้เงินได้ของผู้เป็นหุ้นส่วนแต่ละคนถูกนำไปทยอยลดและคำนวณภาษีในอัตราที่สูงกว่าที่ตนเองควรเสียซึ่งไม่สะท้อนอัตราภาษีที่แท้จริงที่ผู้เป็นหุ้นส่วนควรเสีย ดังนั้น ผู้เขียนจึงขอเสนอแนวทางการจัดเก็บภาษีของหน่วยภาษีดังกล่าวใหม่นี้

1. ควรจะมีการเปลี่ยนแปลงแนวคิดและวิธีการจัดเก็บภาษีของรูปแบบห้างหุ้นส่วนสามัญและคณะบุคคลที่ไม่ใช่นิติบุคคลกล่าวคือ ในส่วนของการเปลี่ยนแปลงแนวคิดในการจัดเก็บภาษี กฎหมายควรจะมีการเปลี่ยนแปลงแนวคิดโดยทำการจัดเก็บภาษีที่ระดับผู้เป็นหุ้นส่วน และไม่ถือว่าห้างหุ้นส่วนเป็นหน่วยภาษีที่มีหน้าที่เสียภาษีอีกต่อไป เนื่องจาก รูปแบบห้างหุ้นส่วนเป็นรูปแบบที่ไม่มีสถานะเชิงบุคคลในทางกฎหมายและการจัดเก็บภาษีในนามหน่วยภาษีจะทำให้เงินได้ของผู้เสียภาษีสามารถกระจายฐานเงินได้ไปตกอยู่กับหน่วยภาษีที่มีสถานะเชิงบุคคลในแต่ละหน่วยโดยสามารถเริ่มต้นเสียภาษีจากอัตราขั้นต่ำตามที่กฎหมายกำหนด

แต่อย่างไรก็ดี การกำหนดให้ห้างหุ้นส่วนเป็นหน่วยภาษีควรจะเป็นการกำหนดให้มีหน้าที่เพียงเพื่อคำนวณผลกำไรและขาดทุนของห้างหุ้นส่วนเพื่อจัดสรรไปให้ผู้เป็นหุ้นส่วนแต่ละคนเป็นผู้นำเงินได้ไปเสียภาษีที่แบบแสดงรายการเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาของตนเอง รวมทั้งมีหน้าที่ในการยื่นแบบแสดงรายการผลกำไรดังกล่าวต่อรัฐเท่านั้นแต่ไม่มีหน้าที่เสียภาษีในนาม

หน่วยภาษีแทนผู้เป็นหุ้นส่วน นอกจากนี้ในส่วนของแบบแสดงรายการของห้างหุ้นส่วนควรจะมีการระบุชื่อ จำนวน และ เลขประจำตัวของผู้เป็นหุ้นส่วนแต่ละคน เพื่อที่จะสร้างมาตรการการตรวจสอบการเสียภาษีของผู้เสียภาษีแต่ละคนว่าได้นำส่วนแบ่งกำไรไปเสียภาษีในแต่ละปีภาษีแล้วหรือยัง

สำหรับในส่วนของวิธีการจัดเก็บภาษีควรจะมีการจัดเก็บภาษีที่ระดับผู้เป็นหุ้นส่วน โดยกำหนดให้ห้างหุ้นส่วนมีหน้าที่ในการคำนวณผลกำไรของห้างหุ้นส่วนให้คงเหลือเพียงกำไรสุทธิและจัดสรรให้ผู้เป็นหุ้นส่วนแต่ละคนตามอัตราส่วนที่ได้ตกลงกันเพื่อที่จะให้ผู้เป็นหุ้นส่วนนำส่วนแบ่งกำไรที่ได้รับการจัดสรรไปรวมกับเงินได้อื่น ๆ (ถ้ามี) ในแบบแสดงรายการเพื่อเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาของแต่ละคนและคำนวณเงินได้ดังกล่าวในอัตราก้าวหน้าตามที่กฎหมายกำหนด ตัวอย่าง เช่น ห้างหุ้นส่วน กข ซึ่งประกอบด้วยหุ้นส่วน ก และหุ้นส่วน ข ที่มีอัตราส่วนการลงทุนระหว่างผู้เป็นหุ้นส่วนในจำนวน 50% : 50% โดยในปลายปี ห้างหุ้นส่วน กข มีเงินได้จากการประกอบวิชาชีพอิสระประเภทวิศวกรรมเป็นจำนวนเงินทั้งสิ้น 100,000 บาท ทั้งนี้ เงินได้จากวิชาชีพวิศวกรรมสามารถหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาในอัตรา 30% ตามพระราชกฤษฎีกา (ฉบับที่ 11) พ.ศ. 2502 ดังนั้น ผลกำไรจากการดำเนินงานจำนวนทั้งสิ้น 100,000 บาท สามารถหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาในอัตรา 30% ตามพระราชกฤษฎีกาฉบับดังกล่าว ซึ่งเป็นค่าใช้จ่ายที่สามารถหักได้เป็นจำนวนเงินทั้งสิ้น 30,000 บาท คงเหลือเป็นกำไรสุทธิที่ยังไม่ได้รับการจัดสรรให้ผู้เป็นหุ้นส่วนเป็นจำนวนเงิน 70,000 บาท ซึ่งเงินได้ดังกล่าวหากนำมาจัดสรรให้แก่ผู้เป็นหุ้นส่วนตามอัตราส่วนการลงทุนจะได้รับเป็นจำนวนเงินทั้งสิ้นคนละ 35,000 บาท

เมื่อหุ้นส่วน ก และ หุ้นส่วน ข ได้รับส่วนแบ่งเงินได้คนละ 35,000 บาท หุ้นส่วน ก และ หุ้นส่วน ข จะต้องนำส่วนแบ่งกำไรที่ได้รับการจัดสรรไปรวมกับเงินได้อื่น ๆ (ที่หักค่าใช้จ่ายตามเงินได้แต่ละประเภทแล้ว) ให้คงเหลือเป็นผลรวมของเงินได้พึงประเมินเพื่อหักค่าลดหย่อนส่วนบุคคลของหุ้นส่วนแต่ละคน เพื่อให้ค่าลดหย่อนถูกหักเป็นค่าใช้จ่ายที่ระดับบุคคลธรรมดาเพียงครั้งเดียว หลังจากนั้น จึงนำเงินได้ดังกล่าวจึงนำไปคำนวณภาษีในอัตราก้าวหน้า

จากตัวอย่างข้างต้น จะเห็นได้ว่า เนื่องจากประมวลรัษฎากรกำหนดให้เงินได้พึงประเมินประเภทวิชาชีพอิสระสามารถหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาหรือตามความเป็นจริงโดยไม่กำหนดเพดานการหักค่าใช้จ่ายสูงสุดเอาไว้ ทำให้การคำนวณภาษีจากการดำเนินงานห้างหุ้น

ส่วนสามัญจะไม่ก่อให้เกิดผลกระทบในการหักค่าใช้จ่ายทางภาษีอากร เพราะเหตุว่า ในกรณีที่ผู้เป็นหุ้นส่วนในห้างหุ้นส่วนมีเงินได้พึงประเมินประเภทเดียวกันเงินได้ที่ตนได้รับเป็นการส่วนตัวซึ่งจะต้องคำนวณภาษีในแบบแสดงรายการเพื่อเสียภาษีเงินได้ของตนเอง เช่น ผู้เป็นหุ้นส่วนมีเงินได้จากวิชาชีพอิสระตามมาตรา 40(6) แห่งประมวลรัษฎากร จากการดำเนินงานในรูปแบบห้างหุ้นส่วนและมีเงินได้จากการประกอบธุรกิจส่วนตัวที่เป็นเงินได้ตามมาตรา 40(6) เช่นเดียวกัน แม้ว่าเงินได้ที่ผู้เป็นหุ้นส่วนได้รับจากห้างหุ้นส่วนจะถูกคำนวณและหักค่าใช้จ่ายที่ระดับห้างหุ้นส่วนคงเหลือเป็นเงินได้สุทธิ ผลของการหักค่าใช้จ่ายในเงินได้ที่ระดับห้างหุ้นส่วนก่อนกับผลของการนำเงินได้ที่ได้รับการจัดสรรจากห้างหุ้นส่วนการหักค่าใช้จ่ายซึ่งนำไปรวมกับเงินได้ประเภทเดียวกันที่ผู้เป็นหุ้นส่วนได้รับเป็นการส่วนตัวและหักค่าใช้จ่ายเพียงครั้งเดียว จะเห็นได้ว่า ค่าใช้จ่ายที่หักได้จะมีจำนวนเท่ากัน โดยเปรียบเทียบให้เห็นได้เป็นสองกรณีดังนี้

ก. กรณีที่หนึ่ง จากตัวอย่างข้างต้นพิจารณาในกรณีที่มีการหักค่าใช้จ่ายในเงินได้ประเภทเดียวโดยแยกหักค่าใช้จ่ายตามแหล่งที่ได้รับ เช่น ผู้เป็นหุ้นส่วนได้รับเงินได้จากห้างหุ้นส่วน 50,000 บาท สามารถหักค่าใช้จ่ายที่ระดับห้างหุ้นส่วนเป็นจำนวนเงินเท่ากับ 15,000 บาท ส่วนเงินได้ประเภทเดียวกันที่ผู้เป็นหุ้นส่วนได้รับจากการประกอบธุรกิจส่วนตัวเป็นจำนวนเงิน 100,000 บาท จะหักค่าใช้จ่ายที่แบบแสดงรายการเพื่อเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาเป็นจำนวนเงินเท่ากับ 30,000 บาท ดังนั้น ค่าใช้จ่ายเมื่อนำมาคิดรวมกันจะสามารถหักได้เป็นจำนวนเงินทั้งสิ้น 45,000 บาท ซึ่งเงินได้สุทธิจากห้างหุ้นส่วนจำนวน 35,000 บาท (หลังการหักค่าใช้จ่ายแล้ว) กับ เงินได้สุทธิจำนวน 70,000 บาท รวมเป็นเงินทั้งสิ้น 105,000 บาท จะถูกนำไปคำนวณภาษีในอัตราก้าวหน้า

ข. กรณีที่สอง ตามตัวอย่างข้างต้นพิจารณาในกรณีที่มีการหักค่าใช้จ่ายในเงินได้ประเภทเดียวโดยเงินได้ที่ได้รับมารวมกันและหักค่าใช้จ่ายที่แบบแสดงรายการเพื่อเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาเพียงครั้งเดียว เช่น โดยเงินได้จากห้างหุ้นส่วนจำนวน 50,000 บาท (ก่อนการหักค่าใช้จ่าย) กับ เงินได้จำนวน 100,000 บาท รวมเป็นเงินทั้งสิ้น 150,000 บาท สามารถหักค่าใช้จ่ายในอัตรา 30% หรือเป็นจำนวนเงินเท่ากับ 45,000 บาท และคงเหลือเป็นเงินได้สุทธิที่จะถูกนำไปคำนวณภาษีในอัตราก้าวหน้าเป็นจำนวนเงินทั้งสิ้น 105,000 บาท

ดังนั้น จะเห็นได้ว่า ค่าใช้จ่ายสำหรับเงินได้ประเภทเดียวกันที่ผู้เป็นหุ้นส่วนสามารถหักได้ไม่ว่าจะมีการคำนวณเป็นเงินได้สุทธิที่ระดับห้างหุ้นส่วนหรือมีการนำเงินได้ทั้งหมดมารวมคำนวณที่ระดับบุคคลธรรมดา ค่าใช้จ่ายที่หักได้จะมีจำนวนเท่ากันซึ่งไม่ก่อให้เกิดความซ้ำซ้อนหรือความเสียเปรียบจากจำนวนค่าใช้จ่ายที่กฎหมายกำหนดให้หักได้

แนวทางแก้ไขดังกล่าว หากมีการคำนวณกำไรสุทธิที่ระดับห้างหุ้นส่วนและจัดสรรกำไรสุทธิไปให้แก่ผู้เป็นหุ้นส่วนตามข้อตกลงเพื่อไปเสียภาษีที่ระดับผู้เป็นหุ้นส่วนจะก่อให้เกิดความง่ายและสะดวกในการคำนวณซึ่งสร้างความเป็นธรรมโดยที่ไม่สามารถใช้รูปแบบหน่วยภาษีห้างหุ้นส่วนในการกระจายฐานเงินได้เพื่อเสียภาษีในจำนวนที่ต่ำกว่าที่ควรเสีย แต่อย่างไรก็ดีวิธีการคำนวณกำไรสุทธิที่ระดับห้างหุ้นส่วนตามหลักการดังกล่าวข้างต้นอาจจะก่อให้เกิดการความยากในการบริหารการจัดเก็บภาษีของรัฐที่จะต้องมีระบบคอมพิวเตอร์ในการควบคุมการเสียภาษีทั้งในกรณีของห้างหุ้นส่วนและในกรณีของผู้เป็นหุ้นส่วนว่าได้รับส่วนแบ่งกำไรจากห้างหุ้นส่วนถูกต้องหรือไม่ นอกจากนี้ การคำนวณกำไรสุทธิที่ระดับห้างหุ้นส่วนจะไม่สามารถนำไปใช้กับเงินได้ในทุก ๆ กรณีเช่น เครดิตภาษีต่างประเทศ (Foreign Tax Credit) และเงินได้ทางอ้อม (Passive Income) รวมถึงการหักค่าใช้จ่ายการกุศล ต่าง ๆ เป็นต้น ด้วยเหตุว่า เงินได้ดังกล่าวหากมีคำนวณสุทธิที่ระดับห้างให้คงเหลือเพียงกำไรสุทธิเพื่อส่งไปให้ผู้เป็นหุ้นส่วนอาจจะก่อให้เกิดการบิดเบือนในจำนวนภาษีที่ต้องเสียได้ เพราะการคำนวณเงินได้หรือรายจ่ายโดยเฉพาะประเภทระบุไว้ข้างต้นให้คงเหลือเป็นกำไรสุทธิที่ระดับห้างหุ้นส่วนและจัดสรรไปให้แก่ผู้เป็นหุ้นส่วนเพื่อเสียภาษีอาจจะทำให้เกิดความแตกต่างในการคำนวณเงินได้ในระดับห้างหุ้นส่วนก่อนส่งไปให้ผู้เป็นหุ้นส่วน กับ กรณีการจัดสรรไปให้ผู้เป็นหุ้นส่วนทันทีจะมีจำนวนที่ไม่เท่ากัน ทั้งนี้ ตัวอย่างเช่น ในกรณีที่ใช้นหลักการคำนวณกำไรสุทธิและการหักค่าใช้จ่ายการกุศลที่ระดับห้างหุ้นส่วนกฎหมายจะกำหนดไว้ให้หักได้ไม่เกินร้อยละ 10 ของเงินที่เหลือตามมาตรา 47(7) แห่งประมวลรัษฎากร แต่หากมีการจัดสรรเงินได้ก่อนหักค่าใช้จ่ายไปที่ระดับหุ้นส่วนแต่ละคนแทนและถ้าผู้เป็นหุ้นส่วนมีเงินได้จากหลาย ๆ แหล่งการหักค่าใช้จ่ายการกุศลที่ระดับผู้เป็นหุ้นส่วนก็จะหักได้เป็นจำนวนสูงกว่าที่ระดับห้างหุ้นส่วน

มาตรา 47(7) แห่งประมวลรัษฎากร กำหนดว่า เงินได้พึงประเมินเมื่อได้หักค่าลดหย่อนตาม (1) (2) (3) (4) (5) หรือ (6) แล้วเหลือเท่าใดให้หักลดหย่อนสำหรับเงินบริจาคตามที่กฎหมายระบุ โดยหักได้เท่าจำนวนเงินที่บริจาค แต่ไม่เกินร้อยละ 10 ของเงินที่เหลือนั้น

อนึ่ง แนวทางในการจัดเก็บภาษีที่ระดับห้างหุ้นส่วนให้คงเหลือเพียงกำไรสุทธิ และจัดสรรกำไรสุทธิไปเสียภาษีที่ระดับผู้เป็นหุ้นส่วน หากเปรียบเทียบกับกรณีการจัดเก็บภาษี โดยถือว่าห้างหุ้นส่วนเป็นหน่วยภาษีตามกฎหมายปัจจุบัน แนวทางดังกล่าวน่าจะเป็นแนวทางที่สร้างความเหมาะสมและเป็นธรรมในการจัดเก็บภาษีและทำให้รัฐได้รับเม็ดเงินภาษีจากผู้เสียภาษี ตามความก้าวหน้าของรายได้ได้ดีกว่าวิธีการจัดเก็บในปัจจุบัน แม้ว่าจะสร้างความยากในการ บริหารการจัดเก็บภาษีโดยที่รัฐจะต้องมีระบบคอมพิวเตอร์ที่ดีในการควบคุมการเสียภาษีทั้งกรณี ของห้างหุ้นส่วนและผู้เป็นหุ้นส่วน แต่อย่างไรก็ตาม รัฐก็ได้รับรายได้จากจำนวนเงินภาษีที่ สามารถเก็บได้เพิ่มขึ้นตามความสามารถที่แท้จริงโดยความก้าวหน้าของรายได้ถูกนำไปคำนวณ ภาษีที่ระดับบุคคลธรรมดาเพื่อรวมคำนวณกับรายได้อื่น ๆ และทำให้การจัดเก็บภาษีดังกล่าวสอดคล้องกับหลักการจัดเก็บภาษีอากรตามหลักความเป็นธรรมในแนวตั้ง (Vertical Principle) ที่ไม่บิด เบือนต่อวัตถุประสงค์การจัดเก็บภาษีเพื่อลดความเหลื่อมล้ำระหว่างรายได้ของผู้มีรายได้สูงและผู้ มีรายได้ต่ำ ทั้งนี้ พิจารณาประกอบกับเงินได้ที่กฎหมายระบุให้ผู้เสียภาษีสามารถเลือกที่หัก ค่าใช้จ่ายเหมาหรือหักค่าใช้จ่ายตามความเป็นจริง เพราะการคำนวณทั้งสองกรณีไม่ว่าจะมีการ คำนวณในส่วนแบ่งกำไรโดยหักค่าใช้จ่ายในระดับห้างหุ้นส่วนก่อนที่จะส่งผ่านกำไรสุทธิเพื่อเสีย ภาษีในระดับผู้เป็นหุ้นส่วน หรือ การส่งผ่านเงินได้ก่อนหักค่าใช้จ่ายไปให้ผู้เป็นหุ้นส่วนและหักค่า ใช้จ่ายในระดับหุ้นส่วนเพียงครั้งเดียว โดยทั้งสองกรณีค่าใช้จ่ายที่สามารถหักได้เท่ากันทำให้เหลือ เงินได้สุทธิที่ต้องเสียภาษีเท่ากันตามที่ได้กล่าวไว้ข้างต้น แต่อย่างไรก็ดี การคำนวณกำไรสุทธิที่ ระดับห้างหุ้นส่วนเพื่อจัดสรรเฉพาะเงินได้สุทธิให้ไปเสียภาษีในระดับผู้เป็นหุ้นส่วนจะไม่สามารถ ใช้กับเงินได้ในทุกกรณี ดังเช่น เครดิตภาษีต่างประเทศหรือ การหักค่าใช้จ่ายการกุศล เป็นต้น ดังนั้น จึงควรมีการกำหนดเฉพาะประเภทเงินได้ที่สามารถคำนวณสุทธิที่ระดับห้างหุ้นส่วนและ สามารถคำนวณที่ระดับหุ้นส่วนเพื่อไม่ก่อให้เกิดความบิดเบือนในจำนวนภาษีต้องเสีย

2. ควรมีการเสนอให้ออกบทบัญญัติเพิ่มเติม โดยกำหนดให้ผลขาดทุนที่เกิดจากการดำเนินงานในห้างหุ้นส่วน สามารถจัดสรรให้แก่ผู้เป็นหุ้นส่วนตามอัตราส่วนที่ตกลง กันเพื่อให้ผู้เป็นหุ้นส่วนสามารถนำผลขาดทุนที่ได้รับไปหักเป็นค่าใช้จ่ายที่แบบแสดงรายการเพื่อ เสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา นอกจากนี้ ในกรณีที่มีผลขาดทุนสุทธิเหลืออยู่กฎหมายควรที่จะ อนุญาตให้ผู้เป็นหุ้นส่วนสามารถยกยอดผลขาดทุนไปใช้ในปีต่อ ๆ ไปได้

3. ควรมีการเสนอให้ยกเลิกบทบัญญัติในการให้สิทธิในการหักค่าลดหย่อนของผู้มีเงินได้ประเภทห้างหุ้นส่วนสามัญและคณะบุคคลที่ไม่ใช่นิติบุคคล และกำหนดสิทธิการหักค่าลดหย่อนให้สามารถหักได้ในระดับบุคคลธรรมดาเพียงครั้งเดียวโดยไม่มีการหักค่าลดหย่อนที่ระดับห้างหุ้นส่วนก่อน ทั้งนี้ เพื่อเป็นการบรรเทาภาระภาษีของผู้เสียภาษีแต่ละคนและป้องกันการใช้ประโยชน์ดังกล่าวซ้ำซ้อน

4. ควรมีการเสนอให้ออกบทบัญญัติยกเว้นการจัดเก็บภาษีจากการที่ผู้เป็นหุ้นส่วนนำทรัพย์สินแลกกับสัดส่วนทุนในห้างหุ้นส่วน ณ วันที่ผู้เป็นหุ้นส่วนได้นำทรัพย์สินมาลงทุน ทั้งนี้ เพื่อเป็นการส่งเสริมให้มีการขยายโอกาสการลงทุนและควรกำหนดให้ทำการจัดเก็บภาษีก็ต่อเมื่อผู้เป็นหุ้นส่วนได้รับการจัดสรรผลกำไรแทนที่จะมีการเก็บภาษีส่วงหน้า ดังเช่น ตามบทบัญญัติกฎหมายในปัจจุบันเพราะการที่ผู้เป็นหุ้นส่วนได้รับสัดส่วนตามหน้ากระดาษและถือเป็นเงินได้ที่พึงเสียภาษีทันทีนั้นถือว่าการจัดเก็บภาษีส่วงหน้าขณะที่ผู้เสียภาษียังไม่ได้รับส่วนแบ่งกำไรใด ๆ อยู่นอกจากการสัดส่วนทุนในห้างหุ้นส่วนซึ่งเป็นเพียงการจัดสรรตามกำไรหน้ากระดาษเท่านั้น เพราะการจัดเก็บภาษีทันทีที่มีการนำทรัพย์สินมาลงทุนเป็นการสร้างภาระให้แก่ผู้เสียภาษีมาก ด้วยเหตุว่า ในขณะนั้น ผู้เสียภาษียังไม่มีความพร้อมที่จะชำระภาษีและหากการดำเนินกิจการก่อให้เกิดผลขาดทุนผู้เป็นหุ้นส่วนนอกจากจะไม่ได้รับส่วนแบ่งผลกำไรแล้วยังจะต้องหาเงินสดมาเพื่อชำระภาษีให้แก่รัฐล่วงหน้า แต่อย่างไรก็ตาม เพื่อเป็นการป้องกันมิให้มีการหลบเลี่ยงภาษีโดยมีการโอนทรัพย์สินเพื่อแลกกับทุนอันเป็นการลงขายอย่างหนึ่งและป้องกันการนำบทบัญญัตินี้ดังกล่าวไปใช้ในทางที่ผิด ดังนั้น หากมีการกำหนดบทบัญญัติเพื่อยกเว้นภาษีหรือไม่มีการรับรู้ถึงผลกำไรขาดทุนจากการนำทรัพย์สินมาแลกกับทุนจึงควรกำหนดระยะเวลาในการถือครองทรัพย์สินที่ห้างหุ้นส่วนระยะหนึ่ง เช่น 3-5 ปี เป็นต้น

จากที่กล่าวมาข้างต้น แนวทางข้อเสนอแนะดังกล่าวน่าจะมีความเหมาะสมเพื่อนำไปปรับใช้เพื่อแก้ไขบทบัญญัติในประมวลรัษฎากรของไทย ซึ่งจะก่อให้เกิดภาระต่อรัฐและผู้เสียภาษีน้อยที่สุด อีกทั้งยังสร้างบทบัญญัติในการจัดเก็บภาษีอากรให้กับรัฐโดยไม่มีการบิดเบือนต่อวัตถุประสงค์ในการใช้หลักการจัดเก็บภาษีตามอัตราที่กำหนดไว้ตามที่กล่าวแล้วในบทที่ 2 และบทที่ 5 ที่จะทำการจัดเก็บภาษีตามความก้าวหน้าของรายได้กับผู้เสียภาษีได้มากที่สุดวิธีหนึ่ง