

ปัญหาการใช้มาตรการทางภาษีเพื่อส่งเสริมให้บุคคลธรรมดาประกอบธุรกิจในรูปแบบของ
บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล : ศึกษากรณีพระราชกฤษฎีกา ออกตามความในประมวล
รัษฎากรว่าด้วยการยกเว้นรัษฎากร ฉบับที่ 630 และฉบับที่ 644 (พ.ศ.2560)

รักชนก ถาม่อย

เอกัตศึกษานี้เป็นส่วนหนึ่งของการศึกษาตามหลักสูตรปริญญาศิลปศาสตรมหาบัณฑิต
สาขาวิชากฎหมายเศรษฐกิจ
คณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย
ปีการศึกษา 2560

บทคัดย่อและแฟ้มข้อมูลฉบับเต็มของเอกัตศึกษาที่ให้บริการในคลังปัญญาจุฬาฯ (CUIR)
เป็นแฟ้มข้อมูลของนิสิตเจ้าของเอกัตศึกษาที่ส่งผ่านทางคณะที่สังกัด

The abstract and full text of individual study in Chulalongkorn University Intellectual Repository(CUIR)
are the individual study authors' files submitted through the faculty.

หัวข้อเอกัตศึกษา ปัญหาการใช้มาตรการทางภาษีเพื่อส่งเสริมให้บุคคลธรรมดาประกอบ
ธุรกิจในรูปแบบของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล : ศึกษากรณีพระราช
กฤษฎีกา ออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยการยกเว้นรัษฎากร
ฉบับที่ 630 และฉบับที่ 644 (พ.ศ.2560)

โดย รักชนก ถาม้อย

รหัสประจำตัว 598 62362 34


หลักสูตร ศิลปศาสตรมหาบัณฑิต สาขาวิชากฎหมายเศรษฐกิจ
คณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

หมวดวิชา ภาษีอากร

อาจารย์ที่ปรึกษา ศาสตราจารย์พิเศษ ดร.พล ชีรคุปต์

ปีการศึกษา 2560

คณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย อนุมัติให้เอกัตศึกษานี้เป็นส่วนหนึ่งของ
การศึกษาตามหลักสูตรปริญญาศิลปศาสตรมหาบัณฑิต สาขาวิชากฎหมายเศรษฐกิจ

ลงชื่อ..........อาจารย์ที่ปรึกษา
(ศาสตราจารย์พิเศษ ดร.พล ชีรคุปต์)

บทคัดย่อ

รัฐมีความประสงค์ที่จะส่งเสริมให้บุคคลธรรมดาประกอบธุรกิจในรูปแบบบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลให้มากขึ้นจึงได้ออกพระราชกฤษฎีกาฉบับที่ 630 และพระราชกฤษฎีกาฉบับที่ 644 รวมถึงประกาศอธิบดีกรมสรรพากรฉบับที่ 4 ฉบับที่ 5 ฉบับที่ 6 และประกาศกระทรวงมหาดไทยเพื่อยกเว้นภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ภาษีมูลค่าเพิ่ม ภาษีธุรกิจเฉพาะและอากรแสตมป์รวมถึงลดหย่อนอัตราค่าธรรมเนียมในการโอน อสังหาริมทรัพย์และห้องชุดตามนโยบายส่งเสริมภาษีดังกล่าว

จากมาตรการส่งเสริมภาษีดังกล่าวนี้ อาจทำให้มีการหาประโยชน์จากการโอนทรัพย์สินตามเงื่อนไขของกรมสรรพากร อาจทำให้เกิดกระแสการจัดตั้งนิติบุคคลในธุรกิจกลุ่มอสังหาริมทรัพย์เพิ่มมากขึ้นโดยมีวัตถุประสงค์เพื่อใช้สิทธิประโยชน์ภาษีและต่อมาก็ทำการเลิกธุรกิจดังกล่าวอันแสดงให้เห็นได้ว่าการจัดตั้งนิติบุคคลและการโอนทรัพย์สินที่เกิดขึ้นนั้นเป็นการอาศัยความแตกต่างของอัตราภาษีหรือการได้รับสิทธิประโยชน์ทางภาษีมาใช้ในการหลบเลี่ยงภาษี ก่อให้เกิดความไม่เป็นธรรมแก่ผู้เสียภาษีที่ไม่ได้จัดตั้งบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลตามพระราชกฤษฎีกา ฉบับที่ 630 ที่ได้รับการลดภาระภาษีที่เกิดขึ้นจากการขายที่ดินและสิ่งปลูกสร้างให้แก่บุคคลภายนอก เนื่องจากมีผลกำไรจากการขายที่ดินน้อยกว่าที่ควรจะเป็นหากได้รับการโอนที่ดินโดยไม่ใช้สิทธิประโยชน์ตามพระราชกฤษฎีกา เป็นเพียงการกระทำโดยมีวัตถุประสงค์เพื่อลดภาระทางภาษีมีผลให้ไม่ต้องเสียภาษีหรือหากต้องเสียภาษีก็นับเป็นการเสียภาษีในจำนวนที่น้อยที่สุดโดยอาศัยช่องว่างทางกฎหมาย เป็นการใช้สิทธิประโยชน์ทางภาษีที่รัฐต้องการสนับสนุนให้บุคคลธรรมดาประกอบธุรกิจในรูปแบบนิติบุคคลทั้งนี้เพื่อเป็นการช่วยกระตุ้นเศรษฐกิจรวมทั้งให้มีการจัดทำบัญชีและเสียภาษีในจำนวนที่ถูกต้องสะท้อนความเป็นจริงที่สุด ซึ่งผิดกับเจตนารมณ์ของกฎหมายดังกล่าว

ภาษีอากรที่ดีต้องมีความแน่นอน (Certainty) คือมีความชัดเจนในตัวบท ต้องตั้งอยู่บนพื้นฐานของเหตุผลมิใช่ตามความเห็นชอบของฝ่ายจัดเก็บ แต่ในขณะเดียวกันภาษีอากรที่ดีต้องสร้างรายได้ให้กับรัฐมากตามหลัก productivity ด้วยเช่นกันและมีความยืดหยุ่นสอดคล้องกับสภาวะเศรษฐกิจในขณะนั้นๆ

ดังนั้นผู้เขียนเห็นว่าควรกำหนดหลักเกณฑ์ เงื่อนไข แนวทางปฏิบัติในการกำหนดมูลค่าต้นทุนของทรัพย์สินให้มีความชัดเจน เพื่อป้องกันไม่ให้เกิดการจัดตั้งนิติบุคคลเพื่อใช้สิทธิพิเศษตามเงื่อนไขการยกเว้นภาษีอีกทั้งไม่เป็นไปตามเจตนารมณ์ในการออกพระราชกฤษฎีกา ที่มุ่งหวังจะส่งเสริมให้บุคคลธรรมดาหรือกิจการขนาดเล็กที่มีเจ้าของคนเดียวประกอบธุรกิจในรูปแบบนิติบุคคลกลับกลายเป็นการส่งเสริมให้กลุ่มคนที่มีอสังหาริมทรัพย์ ใช้สิทธิทางภาษีโดยการจัดตั้งนิติบุคคลและทำการโอนทรัพย์สินที่ดินเข้ามาเพื่อเป็นต้นทุนในการประกอบกิจการตามช่วงเวลาดังกล่าว

คำสั่งกรมสรรพากร เป็นแบบปฏิบัติให้กับเจ้าหน้าที่กรมสรรพากรนำไปใช้เป็นแนวทางเดียวกันทั่วไป ทั้งที่มีผลในทางกฎหมาย (ท.ป.) และเป็นเพียงแนวปฏิบัติภายใน (ป.) แต่ก็ทำให้เกิดการสื่อสารที่เป็นไปในทิศทางเดียวกันเพื่อการสนับสนุนการเสียภาษีอย่างถูกต้อง ครบถ้วน

ผู้เขียนจึงเห็นว่าการออกคำสั่งกรมสรรพากรเป็นการแก้ไขปัญหาการตีความที่มีประสิทธิภาพมากที่สุดสำหรับการให้ความชัดเจนในแนวทางการพิจารณาของเจ้าพนักงานประเมิน ซึ่งยังไม่มีกฎเกณฑ์การตีความที่เป็นมาตรฐานของกฎหมายภาษีอากรเกี่ยวกับเจตนารมณ์ที่แท้จริงของการจัดตั้งนิติบุคคลเพื่อรับสิทธิประโยชน์จากมาตรการส่งเสริมภาษีดังกล่าว อาจเพราะการขาดความรู้ในเรื่องของธุรกรรมที่มีความหลากหลายและซับซ้อนยิ่งขึ้น ซึ่งกรมสรรพากรควรมุ่งเน้นให้ความรู้กับเจ้าพนักงานประเมินให้มีความเชี่ยวชาญเพิ่มขึ้น

สิ่งที่ผู้เขียนได้เสนอไว้เป็นเพียงการนำมาตรการของต่างประเทศมาปรับใช้เบื้องต้นเท่านั้น อันเป็นก้าวแรกสำหรับการป้องกันการใช้ประโยชน์ในของมาตรการส่งเสริมทางภาษีของรัฐเป็นเครื่องมือในการหลบเลี่ยงภาษี รวมไปถึงลดภาระภาษีผ่านการโอนทรัพย์สินเพื่อจัดตั้งนิติบุคคลตามเงื่อนไขของพระราชกฤษฎีกาดังกล่าว หากต่อมากการพิจารณาเจตมึความชัดเจนและเป็นแนวทางเดียวกันมากขึ้น หรือมีการใช้การหลบเลี่ยงภาษีได้อยู่จากช่องว่างหรือความไม่ชัดเจนของกฎหมาย ก็อาจมีการพัฒนาปรับปรุงมาตรการดังกล่าวต่อไปในอนาคต

กิตติกรรมประกาศ

เอกัตศึกษาฉบับนี้สำเร็จลุล่วงได้เป็นอย่างดี เนื่องจากผู้เขียนได้รับความเมตตาคำแนะนำ ความช่วยเหลือจากผู้มีพระคุณหลายท่าน ผู้เขียนขอกราบขอบพระคุณท่านอาจารย์ศาสตราจารย์พิเศษ ดร.พล ชีรคุปต์ ที่ได้กรุณาเสียสละเวลาอันมีค่ารับเป็นอาจารย์ที่ปรึกษาเอกัตศึกษาเล่มนี้ให้แก่ผู้เขียนพร้อมทั้งให้ คำปรึกษาและคำแนะนำ แนวทางที่เป็นประโยชน์อย่างยิ่งในการศึกษาค้นคว้า รวมถึงให้ความกรุณา ตรวจทานเพื่อแก้ไขข้อบกพร่องต่างๆ จนเอกัตศึกษาฉบับนี้สำเร็จลุล่วงได้อย่างสมบูรณ์ ข้าพเจ้าจึงขอกราบ ขอบพระคุณท่านอาจารย์เป็นอย่างสูงมา ณ โอกาสนี้

ในโอกาสเดียวกันนี้ผู้เขียนกราบขอบพระคุณในความกรุณาของคุณนันท์ลักษณ์ เอี่ยมกระสินธุ์ที่ได้สละ เวลาอันมีค่ายิ่งในการให้คำปรึกษาแนะนำแนวทางการวิเคราะห์ประเด็นปัญหาแนะนำวิธีการเขียนงานวิจัยให้มี ประสิทธิภาพโดยให้คำแนะนำที่เป็นประโยชน์ยิ่งตั้งแต่เริ่มต้นจัดทำ จนกระทั่งเอกัตศึกษาเล่มนี้เสร็จสมบูรณ์ รวมถึงคำแนะนำที่เป็นประโยชน์อย่างมากมาตลอดแก่งานวิจัยฉบับนี้

นอกจากนี้ ผู้เขียนขอกราบขอบพระคุณในความกรุณาของคุณเพชร วังคะวงษ์เลขานุการของท่าน อาจารย์ศาสตราจารย์พิเศษ ดร.พล ชีรคุปต์ ที่คอยให้คำแนะนำที่ดีและช่วยเหลือข้าพเจ้าเสมอมาจนสามารถ จัดทำเอกัตศึกษาฉบับนี้ได้สำเร็จลุล่วง

ผู้เขียนขอขอบคุณเพื่อนร่วมหลักสูตรศิลปศาสตรมหาบัณฑิต สาขาวิชากฎหมายเศรษฐกิจทุกท่านที่ให้ กำลังใจ ให้ความช่วยเหลือมาตลอดในการการศึกษาในระดับปริญญาโทรวมถึงขอขอบคุณเจ้าหน้าที่ของ หลักสูตรปริญญาศิลปศาสตรมหาบัณฑิต เจ้าหน้าที่ห้องสมุดคณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย ที่ได้ อำนวยความสะดวกและให้การสนับสนุนข้อมูลที่ใช้ในการจัดทำเอกัตศึกษาฉบับนี้

สุดท้ายนี้ผู้เขียนขอขอบพระคุณบิดามารดาและน้องสาวของผู้เขียน สำหรับกำลังใจและการสนับสนุน ทางการศึกษาต่างๆที่มอบให้แก่ผู้เขียนด้วยดีเสมอมา หากมีความดีหรือประโยชน์ใดๆ ที่ผู้อ่านได้รับจากเอกัต ศึกษาเล่มนี้ผู้เขียนขอให้ความดีเหล่านี้เป็นของบิดามารดาและครูบาอาจารย์ของผู้เขียน หากมีข้อบกพร่องใดๆ ผู้เขียนขออภัยไว้ ๗ที่นี้และพร้อมน้อมรับไว้แต่ผู้เดียว

นางสาวรักชนก ถาม้อย

สารบัญ

บทคัดย่อ.....	ก
กิตติกรรมประกาศ.....	ค
สารบัญ.....	ง
สารบัญตาราง.....	ช
สารบัญภาพ.....	ซ
บทที่ 1 บทนำ.....	1
1.1 ความเป็นมาและความสำคัญของปัญหา	1
1.2 วัตถุประสงค์ของการศึกษา.....	3
1.3 สมมุติฐาน.....	4
1.4 ขอบเขตของการศึกษา	4
1.5 วิธีดำเนินการศึกษา	5
1.6 ประโยชน์ที่คาดว่าจะได้รับจากการศึกษา	5
1.7 นิยาม.....	5
บทที่ 2 ภาวะภาษีกรณีการโอนทรัพย์สินเพื่อจัดตั้งบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลตามหลักเกณฑ์ ของประมวลรัษฎากรและสิทธิประโยชน์ทางภาษีตามพระราชกฤษฎีกาฯ (ฉบับที่ 630) พ.ศ. 2560	
2.1 ภาวะภาษีกรณีการโอนทรัพย์สินเพื่อจัดตั้งบริษัทตามประมวลรัษฎากร	
2.1.1 การจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา	7
2.1.2 การจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคล.....	13
2.1.3 อัตราภาษีเงินได้นิติบุคคล.....	19
2.2 สิทธิประโยชน์ทางภาษีตามพระราชกฤษฎีกาฯ (ฉบับที่ 630) พ.ศ. 2560 พระราชกฤษฎีกาฯ ฉบับที่ 644 พ.ศ. 2560	
2.2.1 บุคคลธรรมดา.....	19
2.2.2 ห้างหุ้นส่วนสามัญและคณะบุคคลที่มีใช้นิติบุคคล.....	21
2.3 หลักการตีความตามกฎหมายภาษีอากร.....	24

บทที่ 3 ภาวะภาษีกรณีการโอนทรัพย์สินเพื่อจัดตั้งบริษัทตามกฎหมายประเทศสหรัฐอเมริกา

3.1 การจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลในประเทศสหรัฐอเมริกาในกรณีทั่วไป.....	31
3.2 ความหมายของบริษัท (Corporation) ในสหรัฐอเมริกา.....	33
3.3 การจัดเก็บภาษีอากรตามมาตรา 351 แห่ง IRC ในปัจจุบัน.....	34
3.4 การสนับสนุนเงินทุนของบริษัท (contributions to the capital of a corporation)	45

บทที่ 4 ปัญหาการใช้มาตรการทางภาษีในการส่งเสริมให้บุคคลธรรมดาประกอบกิจการในรูปบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลตามพระราชกฤษฎีกาฯ (ฉบับที่ 630) พ.ศ 2560

4.1 ปัญหาการกำหนดราคาโอนทรัพย์สินและการบันทึกต้นทุนทรัพย์สินที่รับโอน.....	48
4.1.1 การโอนสังหาริมทรัพย์หรือสังหาริมทรัพย์ตามราคาตลาด	49
4.1.2 การโอนอสังหาริมทรัพย์ตามราคาประเมินทุนทรัพย์ เพื่อเรียกเก็บค่าธรรมเนียมจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรมตามประมวลกฎหมายที่ดินซึ่งเป็นราคาที่ซื้อขายในวันที่มีการโอนนั้น.....	53
4.1.3 การโอนอสังหาริมทรัพย์ตามราคาต้นทุนการซื้อสังหาริมทรัพย์ที่บุคคลผู้โอนได้ซื้อตามหลักฐานสัญญาซื้อขายที่ได้ทำเป็นหนังสือต่อพนักงานเจ้าหน้าที่	55
4.2 ปัญหาความแตกต่างทางภาษีและปัญหาการเลือกปฏิบัติต่อหน่วยภาษี	
4.2.1 เปรียบเทียบอัตราภาษีเงินได้จากการโอนสังหาริมทรัพย์หรือสังหาริมทรัพย์ตามราคาตลาด	58
4.2.2 เปรียบเทียบอัตราภาษีเงินได้จากการโอนอสังหาริมทรัพย์ตามราคาประเมินทุนทรัพย์เพื่อเรียกเก็บค่าธรรมเนียมจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรมตามประมวลกฎหมายที่ดินซึ่งเป็นราคาที่ซื้อขายในวันที่มีการโอนนั้น	60
4.2.3 ภาวะภาษีจากกรณีการโอนอสังหาริมทรัพย์ตามราคาต้นทุนการซื้ออสังหาริมทรัพย์ที่บุคคลผู้โอนได้ซื้อตามหลักฐานสัญญาซื้อขายที่ได้ทำเป็นหนังสือต่อพนักงานเจ้าหน้าที่.....	62
4.3 ปัญหาการตีความทรัพย์สินที่ได้รับสิทธิตามพระราชกฤษฎีกาฯ ฉบับที่ 630 และฉบับที่ 644	66

4.3.1 ปัญหาการตีความประเภทของทรัพย์สินที่ได้รับการยกเว้นภาษีตาม พระราชกฤษฎีกาฯ ฉบับที่ 630	67
4.3.2 ปัญหาการตีความความหมายของทรัพย์สินที่ใช้ในการประกอบกิจการของ บุคคลตาม ข้อ 2(1) ของประกาศอธิบดีกรมสรรพากรฉบับที่ 5	68
4.4 ปัญหาการขาดความรู้ความเข้าใจของเจ้าหน้าที่รัฐ	68

บทที่ 5 บทสรุปและข้อเสนอแนะ

5.1 บทสรุป	71
5.2 ข้อเสนอแนะ	74
บรรณานุกรม.....	78

ภาคผนวก

สารบัญตาราง

ตารางที่ 1 : ตารางแสดงอัตราภาษีเงินได้ สำหรับบุคคลธรรมดา เริ่มใช้ปีภาษี 2560	13
ตารางที่ 2 : ตารางแสดงอัตราภาษีเงินได้ เงินได้นิติบุคคลสำหรับธุรกิจ SME	19
ตารางที่ 3 : ตารางภาษีนิติบุคคลระดับรัฐบาลกลางของประเทศสหรัฐอเมริกา.....	32
ตารางที่ 4 : ตารางเปรียบเทียบอัตราภาษีเงินได้จากการโอนสังหาริมทรัพย์หรือสังหาริมทรัพย์ ตามราคาตลาด..	58
ตารางที่ 5 : ตารางเปรียบเทียบอัตราภาษีเงินได้จากการโอนสังหาริมทรัพย์หรือสังหาริมทรัพย์ ตามราคาตลาดให้บุคคลภายนอก..	59
ตารางที่ 6 : ตารางเปรียบเทียบอัตราภาษีเงินได้จากการโอนสังหาริมทรัพย์ตามราคาประเมิน ทุนทรัพย์เพื่อเรียกเก็บค่าธรรมเนียมจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรมตามประมวล กฎหมายที่ดินซึ่งเป็นราคาที่ซื้อขายในวันที่มีการโอนนั้น	61
ตารางที่ 7 : ตารางเปรียบเทียบอัตราภาษีเงินได้จากการขายสังหาริมทรัพย์ที่รับโอนมาเพื่อ ชำระค่าหุ้นตามราคาประเมินให้บุคคลภายนอก	62
ตารางที่ 8 : ตารางเปรียบเทียบอัตราภาษีเงินได้จากการโอนสังหาริมทรัพย์หรือสังหาริมทรัพย์ ตามราคาต้นทุนการซื้อสังหาริมทรัพย์ที่บุคคลผู้โอนได้ซื้อตามหลักฐานสัญญา ซื้อขายที่ได้ทำเป็นหนังสือต่อพนักงานเจ้าหน้าที่	63
ตารางที่ 9 : ตารางเปรียบเทียบอัตราภาษีเงินได้จากการขายสังหาริมทรัพย์ที่รับโอนมาเพื่อชำระ ค่าหุ้นตามราคาต้นทุนการซื้อสังหาริมทรัพย์ที่บุคคลผู้โอนได้ซื้อตามหลักฐาน สัญญาซื้อขายที่ได้ทำเป็นหนังสือต่อพนักงานเจ้าหน้าที่ต่อบุคคลภายนอก	64

สารบัญภาพ

ภาพที่ 1 : รูปภาพประกอบการอธิบายตัวอย่างปัญหาการโอนทรัพย์สินตามราคาตลาด	50
ภาพที่ 2 : รูปภาพประกอบการอธิบายตัวอย่างปัญหาการโอนทรัพย์สินตามราคาประเมินของกรมที่ดินฯ	53
ภาพที่ 3 : รูปภาพประกอบการอธิบายตัวอย่างปัญหาการโอนทรัพย์สินตามราคาต้นทุนการได้มาซึ่งอสังหาริมทรัพย์	55

บทที่ 1

บทนำ

1.1 ความเป็นมาและความสำคัญของปัญหา

การดำเนินธุรกิจในปัจจุบันนั้นมีการแข่งขันกันสูงขึ้น ตามการเปลี่ยนแปลงทางเศรษฐกิจ ดังนั้นการประกอบธุรกิจของแต่ละองค์กร จึงต้องมีการปรับกลยุทธ์ในการดำเนินธุรกิจ เพื่อให้ทันต่อการเปลี่ยนแปลงที่เกิดขึ้น ส่งผลให้แต่ละองค์กรมีการปรับขยายโครงสร้างรูปแบบองค์กรในรูปแบบต่างๆ เพื่อให้สอดคล้องกับการแข่งขันและการเปลี่ยนแปลงของเศรษฐกิจในปัจจุบัน

ทั้งนี้ รูปแบบของการปรับขยายโครงสร้างองค์กรนั้น มีหลายรูปแบบ เช่นการควบรวมบริษัท การโอนกิจการทั้งหมดและ การโอนทรัพย์สิน โดยแต่ละรูปแบบนั้นมีโครงสร้าง และสิทธิประโยชน์ทางภาษีที่แตกต่างกันออกไป ซึ่งงานวิจัยนี้ผู้เขียนจะมุ่งเน้นศึกษาเฉพาะที่เกี่ยวกับรูปแบบการโอนทรัพย์สินจากบุคคลธรรมดา เพื่อจัดตั้งบริษัทเท่านั้น

ตามที่รัฐบาลมีความประสงค์ที่จะส่งเสริมให้บุคคลธรรมดาประกอบธุรกิจในรูปแบบบริษัท หรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลให้มากขึ้น ดังนั้นรัฐบาลจึงได้ออก พระราชกฤษฎีกาฯ ฉบับที่ 630 และ พระราชกฤษฎีกาฯ ฉบับที่ 644 พ.ศ. 2560 รวมถึง ประกาศอธิบดีกรมสรรพากร ฉบับที่ 4 ฉบับที่ 5 และ ฉบับที่ 6 และ ประกาศกระทรวงมหาดไทยเพื่อยกเว้นภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ภาษีมูลค่าเพิ่ม ภาษีธุรกิจเฉพาะและอากรแสตมป์ รวมถึงลดหย่อนอัตราค่าธรรมเนียมในการโอนอสังหาริมทรัพย์ และห้องชุดตามนโยบายส่งเสริมดังกล่าว

ผู้เขียนเห็นว่า จากมาตรการส่งเสริมภาษีดังกล่าวอาจทำให้มีการหาประโยชน์จากการโอนทรัพย์สินจากบุคคลธรรมดาเพื่อจดทะเบียนจัดตั้งบริษัทเพื่อให้เป็นไปตามเงื่อนไขของกรมสรรพากร จากนั้นก็ขายทรัพย์สินนั้นๆต่อเพื่อเลี่ยงภาษี ถึงแม้กฎหมายจะมีข้อกำหนดว่าทรัพย์สินที่โอนเพื่อจัดตั้งนิติบุคคลนั้น ต้องใช้เพื่อประกอบธุรกิจต่อเนื่อง และผู้ที่โอนทรัพย์สินมาต้องเป็นผู้ถือหุ้นในนิติบุคคลด้วย แต่ก็ไม่ได้มีข้อกำหนดที่ตัวทรัพย์สินว่าต้องเป็นทรัพย์สินที่เคยใช้ในการประกอบกิจการอยู่แต่เดิม¹หรือไม่ ดังนั้นจึงอาจมีการเอาทรัพย์สินอื่นมารวมและเมื่อภายหลังการโอนเรียบร้อยแล้วก็

¹ ประกาศอธิบดีกรมสรรพากร (ฉบับที่ ๔) เรื่องกำหนดหลักเกณฑ์ วิธีการและเงื่อนไขการยกเว้นภาษีเงินได้ ภาษีมูลค่าเพิ่ม ภาษีธุรกิจเฉพาะและอากรแสตมป์ ตามพระราชกฤษฎีกา ออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการยกเว้นรัษฎากร (ฉบับที่ ๖๓๐) พ.ศ. ๒๕๖๐

ขายทรัพย์สินเหล่านั้น ซึ่งจากการกระทำดังกล่าว นิติบุคคลจะมีภาระภาษีจากการขายต่ำกว่าบุคคลธรรมดาหรืออาจจะไม่มีภาระภาษีจากการขายทรัพย์สินดังกล่าวเลย

กล่าวคือตามพระราชกฤษฎีกาฯ ฉบับที่ 630 และ ฉบับที่ 644 นั้น กำหนดว่าในการโอนทรัพย์สินของบุคคลให้แก่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล เพื่อเป็นทุนจดทะเบียนให้แก่นิติบุคคล หรือห้างหุ้นส่วนนั้น ในช่วงระยะเวลาของมาตรการ การส่งเสริมจะได้รับยกเว้นภาษี ตามที่กฎหมายกำหนดไว้ ทั้งนี้ได้กำหนดราคาโอนทรัพย์สินที่จะโอนนั้นให้ใช้ราคาตลาด เว้นแต่ทรัพย์สินประเภทที่ดินหรือที่ดินพร้อมสิ่งปลูกสร้าง ต้องโอนด้วยราคาประเมินทุนทรัพย์เพื่อเรียกเก็บค่าธรรมเนียมจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรมตามประมวลกฎหมายที่ดินซึ่งเป็นราคา ที่ใช้อยู่ในวันที่มีการโอนนั้น หรือราคาต้นทุนการซื้อที่ดินหรือที่ดินพร้อมสิ่งปลูกสร้างที่บุคคลผู้โอน ได้ซื้อตามหลักฐานสัญญาซื้อขายแล้วแต่อย่างไรจะสูงกว่า²

ดังนั้นเมื่อบริษัทที่ได้รับทรัพย์สินประเภทอสังหาริมทรัพย์มาในราคาตลาดและขายออกไปในราคาตลาดเท่าที่รับโอนเพื่อชำระค่าหุ้นมา เห็นได้ว่านิติบุคคลดังกล่าวไม่มีภาระภาษีเลยเนื่องจากไม่มีกำไรการขายทรัพย์สินดังกล่าว หรือหากเป็นการโอนทรัพย์สินประเภทที่ดินพร้อมสิ่งปลูกสร้างเพื่อชำระค่าหุ้นให้แก่บริษัท ตามราคาประเมิน อันเป็นราคาที่สูงกว่าต้นทุนการได้มีซึ่งอสังหาริมทรัพย์ที่แท้จริงของบุคคลตามประกาศอธิบดีกรมสรรพากร ฉบับที่ 5 ก็มีผลทำให้บริษัทสามารถบันทึกต้นทุนการได้มาซึ่งที่ดินของบริษัทสูงกว่าความเป็นจริง คือสูงกว่าที่บุคคลธรรมดาซื้อมา ทำให้เมื่อบริษัทขายที่ดินนั้นในเวลาต่อมามีกำไรที่ต้องเสียภาษีลดลง

นอกจากนี้หากเป็นกรณีการใช้วิธีขายหุ้นของบริษัท โดยทรัพย์สินที่โอนมาต้องรับรู้เป็นหุ้นที่ราคาต้นทุนเท่ากับราคาตลาดของทรัพย์สิน ต่อมาเมื่อนิติบุคคลขายหุ้นนั้นออกไป นิติบุคคลดังกล่าวก็ไม่มีภาระภาษีที่ต้องเสียเช่นเดียวกัน

จากผลประโยชน์ทางภาษีตามที่กล่าวมา อาจทำให้เกิดกระแสการจัดตั้งนิติบุคคลในธุรกิจกลุ่มอสังหาริมทรัพย์เพิ่มมากขึ้น โดยมีวัตถุประสงค์เพื่อใช้ประโยชน์ทางมาตรการภาษีตามพระราชกฤษฎีกาฯ ฉบับที่ 630 และ ฉบับที่ 644 ผู้เขียนเห็นว่าจากมาตรการดังกล่าวอาจมีการใช้ประโยชน์โดยการจัดตั้งบริษัท โดยโอนทรัพย์สินมาเพื่อจัดตั้งนิติบุคคลในช่วงระยะเวลาของมาตรการ เพื่อใช้ในการทำธุรกรรมใดธุรกรรมหนึ่งหรือโครงการใดโครงการหนึ่ง ที่มีวัตถุประสงค์เพียงเพื่อให้ภาระทางภาษีลดลงหรือไม่ต้องมีภาระภาษีและต่อมาก็ทำการเลิกธุรกรรมหรือโครงการดังกล่าว รวมถึงขาย

² ประกาศอธิบดีกรมสรรพากร (ฉบับที่ ๕) เรื่องกำหนดหลักเกณฑ์ วิธีการและเงื่อนไขการยกเว้นภาษีเงินได้ ภาษีมูลค่าเพิ่ม ภาษีธุรกิจเฉพาะและอากรแสตมป์ ตามพระราชกฤษฎีกา ออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการยกเว้นรัษฎากร (ฉบับที่ ๖๓๐) พ.ศ. ๒๕๖๐

อสังหาริมทรัพย์ที่ได้โอนมาก่อนนั้น และเลิกนิติบุคคลนั้นภายหลังจากเสร็จสิ้นธุรกรรมหรือโครงการนั้นๆ อันแสดงให้เห็นได้ว่าการจัดตั้งนิติบุคคลและการโอนทรัพย์สินที่เกิดขึ้นนั้น เป็นการอาศัยความแตกต่างของอัตราภาษีหรือการได้รับสิทธิประโยชน์ทางภาษีมาใช้ในการหลบเลี่ยงภาษี ซึ่งไม่เป็นไปตามวัตถุประสงค์ของพระราชกฤษฎีกาฯ ฉบับที่ 630 และ ฉบับที่ 644 ที่รัฐออกมาเพื่อต้องการจะส่งเสริมให้บุคคลธรรมดา ประกอบธุรกิจในรูปแบบนิติบุคคล อีกทั้งไม่เป็นไปตามหลักการจัดเก็บภาษีที่ดี³ ผู้เขียนจึงสนใจศึกษาต่อไปถึงประเด็นปัญหาเพื่อแสวงหาแนวทางป้องกันแก้ไขอย่างเหมาะสม

1.2 วัตถุประสงค์ของการศึกษา

1. เพื่อเข้าใจถึงวัตถุประสงค์ที่แท้จริง เงื่อนไขการได้รับสิทธิประโยชน์ และทราบถึงปัญหาที่เกิดขึ้นจากการออกพระราชกฤษฎีกาฯ ว่าด้วยการยกเว้นรัษฎากร ฉบับที่ 630 และ ฉบับที่ 644 พ.ศ. 2560 ที่มีผลกระทบต่อผู้มีเงินได้

2. เพื่อให้ทราบถึงให้การใช้มาตรการส่งเสริมภาษีว่าเป็นไปตามวัตถุประสงค์ของกรมสรรพากรและลดการสูญเสียรายได้ของรัฐบาลจากการหลบเลี่ยงภาษี

3. เพื่อให้ได้รับแนวทางที่มีประโยชน์ในการแนวทางการป้องกันมิให้มีการหลบเลี่ยงภาษีผ่านการจัดตั้งนิติบุคคล ตลอดจนการจัดเก็บภาษีเงินได้ ที่มีประสิทธิภาพ และมีความถูกต้อง

4. เพื่อสามารถนำไปใช้เป็นแนวทางในการพิจารณาแก้ไขข้อจำกัดทางกฎหมายภาษีอากร และเพื่อให้การจัดเก็บภาษีเงินได้ของกรมสรรพากรมีประสิทธิภาพมากขึ้น และสร้างทัศนคติที่ดีของผู้เสียภาษีที่มีต่อเจ้าหน้าที่กรมสรรพากร

1.3 สมมติฐานของการศึกษา

การใช้มาตรการทางภาษีเพื่อส่งเสริมให้บุคคลธรรมดาประกอบธุรกิจในรูปของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลตามพระราชกฤษฎีกาฯ ฉบับที่ 630 และ ฉบับที่ 644 พ.ศ. 2560 เป็นการเลือกปฏิบัติต่อหน่วยภาษีทำให้การเสียภาษีไม่เป็นไปตามหลักความเป็นกลาง เกิดการหลีกเลี่ยงภาษีและปัญหาในทางปฏิบัติ

³ Adam Smith, The Wealth of Nations, Edited with an Introduction and Notes by Edwin Cannan (New York: Random House Inc.) pp.887-891

1.4 ขอบเขตการศึกษา

1. ศึกษาความเป็นมาของการออกมาตรการการจัดเก็บภาษีเงินได้และภาระภาษี กรณีการโอนทรัพย์สินเพื่อจัดตั้งบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลตามหลักเกณฑ์ของประมวลรัษฎากรและสิทธิประโยชน์ทางภาษีตามพระราชกฤษฎีกา ฉบับที่ 630 และ ฉบับที่ 644 พ.ศ. 2560

2. ศึกษาข้อเท็จจริง ข้อกฎหมาย แนววินิจฉัย ข้อหาหรือกรมสรรพากรต่างๆที่เกี่ยวข้องตลอดจนกระบวนการ และขั้นตอนในการปฏิบัติตามพระราชกฤษฎีกา ว่าด้วยการยกเว้นรัษฎากร ฉบับที่ 630 และ ฉบับที่ 644 พ.ศ. 2560

3. ศึกษาผลกระทบของมาตรการทางภาษี ของนิติบุคคลที่จดทะเบียนจัดตั้ง ตั้งแต่วันที่ 10 สิงหาคม 2559 ถึงวันที่ 31 ธันวาคม 2560 จากการออกพระราชกฤษฎีกา ว่าด้วยการยกเว้นรัษฎากร ฉบับที่ 630 และ ฉบับที่ 644 พ.ศ. 2560

4. ศึกษามาตรการทางภาษีที่ใช้ในการส่งเสริมและสนับสนุนนิติบุคคลขนาดกลางและขนาดย่อมในต่างประเทศ

1.5 วิธีดำเนินการศึกษา

ศึกษาโดยใช้วิธีดำเนินการวิจัยทางเอกสาร (Documentary Research) ทั้งหมด ซึ่งสามารถแบ่งออกได้เป็น 2 ส่วนด้วยกันคือ

1. ข้อมูลในประเทศไทย โดยการรวบรวมข้อมูลจากหนังสือ บทความ และสิ่งตีพิมพ์ต่างๆ รวมทั้งแนวคำพิพากษาของศาลฎีกาและแนวคำวินิจฉัยตลอดจนข้อหาหรือของกรมสรรพากร ข้อมูลสถิติรายได้การจัดเก็บภาษี ตลอดจนข้อมูลที่ได้เผยแพร่ผ่านทางเว็บไซต์ต่างๆ

2. ข้อมูลต่างประเทศ โดยการรวบรวมข้อมูลจากข้อมูลที่ได้เผยแพร่ผ่านทางเว็บไซต์ต่างๆที่มีข้อมูลที่เกี่ยวข้องเพื่อนำมาศึกษาและทำความเข้าใจเกี่ยวกับเรื่องที่ต้องการศึกษาและนำมาเรียบเรียงไว้อย่างเป็นระบบ

1.6 ประโยชน์ที่คาดว่าจะได้รับจากการศึกษา

1. เพื่อเข้าใจถึงวัตถุประสงค์ที่แท้จริง เงื่อนไขการได้รับสิทธิประโยชน์ และทราบถึงปัญหาที่เกิดจากการออกพระราชกฤษฎีกาว่าด้วยการยกเว้นรัษฎากร ฉบับที่ 630 และ ฉบับที่ 644 พ.ศ. 2560 มีผลกระทบต่อผู้มีเงินได้

2. ทำให้การใช้มาตรการส่งเสริมภาษีเป็นไปตามวัตถุประสงค์และลดการสูญเสียรายได้ของรัฐบาลจากการหลบเลี่ยงภาษี

3. เพื่อให้ได้รับแนวทางที่มีประโยชน์ในการแนวทางการป้องกันมิให้มีการหลบเลี่ยงภาษีผ่านการจัดตั้งนิติบุคคล ตลอดจนการจัดเก็บภาษีเงินได้ ที่มีประสิทธิภาพ และมีความถูกต้อง

4. ผลของการศึกษาจะสามารถนำไปใช้เป็นแนวทางในการพิจารณาแก้ไขข้อจำกัดทางกฎหมายภาษีอากรและเพื่อให้การจัดเก็บภาษีเงินได้ของกรมสรรพากรมีประสิทธิภาพมากขึ้น และสร้างทัศนคติที่ดีของผู้เสียภาษีที่มีต่อเจ้าหน้าที่กรมสรรพากร

1.7 นิยาม

1. **พระราชกฤษฎีกา ฉบับที่ 630** หมายถึง พระราชกฤษฎีกา ออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการยกเว้นรัษฎากร (ฉบับที่ ๖๓๐) พ.ศ. ๒๕๖๐

2. **พระราชกฤษฎีกา ฉบับที่ 644** หมายถึง พระราชกฤษฎีกา ออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการยกเว้นรัษฎากร (ฉบับที่ ๖๔๔) พ.ศ. ๒๕๖๐

3. **ประกาศอธิบดีฯ ฉบับที่ 4** หมายถึง ประกาศอธิบดีกรมสรรพากร (ฉบับที่ ๔) เรื่อง กำหนดหลักเกณฑ์ วิธีการและเงื่อนไขการยกเว้นภาษีเงินได้ ภาษีมูลค่าเพิ่ม ภาษีธุรกิจเฉพาะและอากรแสตมป์ ตามพระราชกฤษฎีกา ออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการยกเว้นรัษฎากร (ฉบับที่ ๖๓๐) พ.ศ. ๒๕๖๐

4. **ประกาศอธิบดีฯ ฉบับที่ 5** หมายถึง ประกาศอธิบดีกรมสรรพากร (ฉบับที่ ๕) เรื่อง กำหนดหลักเกณฑ์ วิธีการและเงื่อนไขการยกเว้นภาษีเงินได้ ภาษีมูลค่าเพิ่ม ภาษีธุรกิจเฉพาะและอากรแสตมป์ ตามพระราชกฤษฎีกา ออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการยกเว้นรัษฎากร (ฉบับที่ ๖๓๐) พ.ศ. ๒๕๖๐

5. **ประกาศอธิบดีฯ ฉบับที่ 6** หมายถึง ประกาศอธิบดีกรมสรรพากร (ฉบับที่ ๖) เรื่อง กำหนดหลักเกณฑ์ วิธีการและเงื่อนไขการยกเว้นภาษีเงินได้ ภาษีมูลค่าเพิ่ม ภาษีธุรกิจเฉพาะและอากรแสตมป์ ตามพระราชกฤษฎีกา ออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการยกเว้นรัษฎากร (ฉบับที่ ๖๓๐) พ.ศ. ๒๕๖๐

6. **ประกาศกระทรวงมหาดไทย** หมายถึง ประกาศกระทรวงมหาดไทยเรื่อง การเรียกเก็บค่าธรรมเนียมจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรมตามประมวลกฎหมายที่ดิน เพื่อยกเว้นภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ภาษีมูลค่าเพิ่ม ภาษีธุรกิจเฉพาะและอากรแสตมป์ รวมถึงลดหย่อนอัตราค่าธรรมเนียมในการโอนอสังหาริมทรัพย์และห้องชุดตามประกาศ ณ วันที่ 23 ธ.ค. 2559

7. **ต้นทุนทรัพย์สิน (Property basis)** หมายถึง ต้นทุนหรือรายจ่ายเพื่อให้ได้มาซึ่งทรัพย์สิน

8. **ต้นทุนเดิม (Carryover Basic or Transferred Basic)** หมายถึงมูลค่าต้นทุนเดิมของทรัพย์สิน

9. มูลค่าตลาดยุติธรรม (Fair Market Value) คือราคาที่จะได้รับจากการขายสินทรัพย์ หรือที่จะต้องจ่ายเพื่อโอนหนี้สินในธุรกรรมที่เกิดขึ้นอย่างปรกติระหว่างผู้ร่วมตลาด ณ วันที่วัดมูลค่าทรัพย์สินสุทธิ (Net asset Value) คือมูลค่าทรัพย์สินทั้งหมดตลอดจนผลประโยชน์ต่างๆ จากการดำเนินงานของบริษัท ณ เวลาใดเวลาหนึ่งหักหนี้สิน

10. ราคาประเมิน หมายถึง ราคาประเมินทุนทรัพย์เพื่อเรียกเก็บค่าธรรมเนียมจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรมตามประมวลกฎหมายที่ดิน

บทที่ 2

แนวคิดในการจัดเก็บภาษีเงินได้และภาระภาษีกรณีการโอนทรัพย์สินเพื่อจัดตั้งบริษัทหรือห้าง
หุ้นส่วนนิติบุคคลตามหลักเกณฑ์ของประมวลรัษฎากรและสิทธิประโยชน์ทางภาษีตามพระราช
กฤษฎีกา ฉบับที่ 630 และ ฉบับที่ 644 พ.ศ. 2560

2.1 ภาระภาษีจากการโอนทรัพย์สินจากธรรมดาเพื่อจัดตั้งนิติบุคคลตามประมวลรัษฎากร

2.1.1 การเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา¹

ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา โดยปกติจัดเก็บเป็นรายปี รายได้ที่เกิดขึ้นในปีใดๆ ผู้มีรายได้มีหน้าที่ต้องนำไปแสดงรายการตนเองตามแบบแสดงรายการภาษีที่กำหนดภายในเดือนมกราคมถึงมีนาคมของปีถัดไป สำหรับผู้มีเงินได้บางกรณีกฎหมายยังกำหนดให้ยื่นแบบฯ เสียภาษีตอนครึ่งปีสำหรับรายได้ ที่เกิดขึ้นจริงในช่วงครึ่งปีแรก เพื่อเป็นการบรรเทาภาระภาษีที่ต้องชำระและเงินได้บางกรณี กฎหมายกำหนดให้ ผู้จ่ายทำหน้าที่หักภาษี ณ ที่จ่ายจากเงินได้ที่จ่ายบางส่วน เพื่อให้มีการทยอยชำระภาษีขณะที่มีเงินได้เกิดขึ้นอีกด้วยซึ่งอัตราภาษีนี้จะเป็นอัตราก้าวหน้า (Progressive under rate 5-35%)

การเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาจะ ยื่นแบบแสดงรายการ ปกติปีละ 1 ครั้ง เงินได้ ของปีใดก็ยื่นแบบฯ ภายใน วันที่ 31 มีนาคม ของปีถัดไป เว้นแต่ เงินได้ บางลักษณะ เช่น การให้เช่าทรัพย์สิน เงินได้จาก วิชาชีพอิสระ เงินได้จาก การรับเหมา เงินได้ จากธุรกิจ การพาณิชย์ เป็นต้น จะต้อง ยื่นแบบฯ ตอนกลางปี สำหรับเงินได้ ที่เกิดขึ้นใน 6 เดือนแรก ภายใน เดือนกันยายนของทุกปี

2.1.1.1 ผู้มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา

ได้แก่ ผู้ที่มีเงินได้เกิดขึ้นระหว่างปีที่ผ่านมาโดยมีสถานะ อย่างหนึ่งอย่างใด ดังนี้

1.1 บุคคลธรรมดา (Natural personal) หมายถึงผู้มีเงินได้ประเภทต่างๆ ตามประมวลกฎหมายรัษฎากรกำหนดไว้ต้องเสียภาษีเงินได้ ไม่ว่าจะเป็น ทารก ผู้เยาว์ หรือผู้ที่ศาลสั่งให้เป็นบุคคลไร้ความสามารถ โดยผู้มีเงินได้จะต้องมีแหล่งที่อยู่ในประเทศไทย หรืออยู่ในประเทศไทยในภาษีไม่น้อยกว่า 180 วัน บุคคลใดจะไม่ต้องเสียภาษีก็ต่อเมื่อมีกฎหมายบัญญัติยกเว้นไว้ โดยเฉพาะและภริยาต่างฝ่ายต่างสามารถยื่นเงินได้ตามส่วนของตนเองหรือเลือกที่จะยื่นแบบเสียภาษีรวมกันได้

¹ ชัยสิทธิ์ ตราสุวรรณ, กฎหมายภาษีอากร (กรุงเทพมหานคร: ห้างหุ้นส่วนจำกัดพิมพ์อักษร, 2459) หน้า 40

1.2 ห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่มิใช่นิติบุคคล (Ordinary Partnership or Non juristic Body of Persons) ห้างหุ้นส่วนสามัญ หมายถึง ห้างหุ้นส่วนสามัญที่มีได้จดทะเบียนเป็นนิติบุคคล มีบุคคลตั้งแต่ 2 คนขึ้นไป ตกลงเข้าหุ้นกันเพื่อร่วมกันทำธุรกิจตามวัตถุประสงค์จะแบ่งปันกำไรอันพึงจะได้ ส่วนคณะบุคคลที่มิใช่นิติบุคคล หมายถึง บุคคลตั้งแต่ 2 คนขึ้นไปตกลงทำกิจการร่วมกันโดยไม่มีวัตถุประสงค์ที่แบ่งผลกำไรอันพึงจะได้ ทั้งนี้แม้ว่าห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่มิใช่นิติบุคคลจะมีได้มีสถานะเป็นนิติบุคคลแต่ก็เป็นหน่วยภาษี (tax entity) มีหน้าที่ต้องเสียภาษีตามประมวลรัษฎากรมาตรา 56 วรรค 2

1.3 ผู้ถึงแก่ความตายระหว่างปีภาษี (Deceased during Taxable Year) บุคคลธรรมดาที่มีเงินได้ถึงเกณฑ์ต้องเสียภาษี แต่ได้ถึงความตายระหว่างปีภาษีก่อนที่จะยื่น แบบแสดงรายการเสียภาษีแม้ว่าจะสิ้นสภาพบุคคลไปแล้ว แต่กฎหมายกำหนดให้เป็นหน้าที่ของผู้จัดการมรดกทายาท หรือผู้ครอบทรัพย์มรดก มีหน้าที่ไปยื่นแบบแสดงรายการเสียภาษีแทนตามประมวลรัษฎากร มาตรา 57 วรรค 1

1.4 กองมรดกที่ยังไม่ได้แบ่ง (Undistributed Estate of the Deceased) เมื่อบุคคลใดถึงแก่ความตายในระหว่างปีภาษี ทรัพย์กองมรดกของผู้ตายที่ยังไม่ได้แบ่งให้กับทายาทในปีภาษีถัดจากปี ที่เจ้ามรดกถึงแก่ความตายนั้นอาจมีดอกผลออกงงหรือผลประโยชน์อื่นใด เพิ่มพูนขึ้นก็ได้ เช่นอาจจะมีเงินฝากธนาคารและมีดอกเบียจากเงินฝากดังกล่าว มีรายได้ค่าเช่าตึกแถว หากกองมรดกดังกล่าวมีเงินได้ถึงเกณฑ์ต้องเสียภาษีผู้จัดการมรดก ทายาท หรือผู้ครอบครองมรดก มีหน้าที่ในการยื่นแบบแสดงรายการเพื่อเสียภาษีในนามกองมรดกของผู้ตายตามประมวลรัษฎากร มาตรา 57 วรรค 2 โดยการเสียภาษีในนามกองมรดกของผู้ตายจะสิ้นสุดลงในปีภาษีก่อนที่จะมีการแบ่งมรดกให้ทายาท และเมื่อมีการแบ่งมรดกแล้วก็ไม่มีการเป็นหน่วยภาษี (tax entity) อีกต่อไป กล่าวโดยสรุปก็คือ การเสียภาษีในนามกองมรดกของผู้ตายย่อมเริ่มต้นตั้งแต่ปีภาษีถัดจากปีภาษีที่ผู้ตายถึงแก่ความตาย และสิ้นสุดลงในปีภาษีก่อนที่จะมีการแบ่งมรดกกัน ทั้งนี้ถ้าผู้ตายมีทายาทเพียงคนเดียวก็ไม่อาจถึงแก่ความตายและสิ้นสุดลงในปีภาษีก่อนที่จะมีการแบ่งมรดกกัน ทั้งนี้ถ้าผู้ตายมีทายาทเพียงคนเดียวก็ไม่อาจมีการเสียภาษีในนามกองมรดกได้เพราะไม่มีกองมรดกที่จะแบ่งระหว่างทายาท

1.5 วิสาหกิจชุมชน ตามกฎหมายว่าด้วยการส่งเสริมวิสาหกิจชุมชน เฉพาะที่เป็นห้างหุ้นส่วนสามัญ หรือคณะบุคคลที่มิใช่นิติบุคคล

2.1.1.2 อำนาจในการจัดเก็บภาษีอากร²

การจะเก็บภาษีอากรจากบุคคลใดได้นั้น บุคคลนั้นจะต้องมีความสัมพันธ์กับรัฐนั้นๆ เป็นประการสำคัญ ความสัมพันธ์ที่ยอมรับกันทั่วไปก็คือความสัมพันธ์เกี่ยวกับถิ่นที่อยู่หรือหลักถิ่นที่อยู่ (Residence Rule) ความสัมพันธ์กับแหล่งเงินได้ (Source Rule) และความสัมพันธ์เกี่ยวกับสัญชาติหรือหลักสัญชาติ (Nationality Rule)

(1) หลักถิ่นที่อยู่

มีหลักว่า ถ้าบุคคลใดมีถิ่นที่อยู่ในประเทศไทย ไม่ว่าจะมิเงินได้จากแหล่งเงินได้ในประเทศใดก็ตาม เป็นการเก็บภาษีจากเงินได้ทั่วโลกของบุคคลนั้นๆ ดังนั้นจึงมีชื่อเรียกอีกชื่อหนึ่งว่า หลักเงินได้ทั่วโลก (Worldwide Income Basic หรือ Principle of Worldwide income) และไม่ว่าจะมีสัญชาติไทยหรือไม่ก็ตาม โดยเหตุที่มีการจัดเก็บภาษีตามหลักถิ่นที่อยู่เพราะ เมื่อบุคคลใดมีถิ่นที่อยู่ในประเทศไทย บุคคลนั้นย่อมได้รับบริการสาธารณะจากการอาศัยอยู่ในประเทศด้วยเช่นกันกับคนไทย เช่น การใช้ถนน สวนสาธารณะ ความคุ้มครองการดูแลจากเจ้าหน้าที่รัฐ บุคคลนั้นจึงควรต้องเสียภาษีให้แก่ประเทศไทยตามประมวลรัษฎากร³

หลักถิ่นที่อยู่ตามมาตรา 41 วรรค 2 และ วรรค 3 มีดังนี้

1. เป็นผู้อยู่ในประเทศไทยถึง 180 วัน
2. มีเงินได้พึงประเมินตาม ม. 40 จาก
 - 2.1 หน้าที่งานที่ทำในต่างประเทศ
 - 2.2 กิจการที่ทำในต่างประเทศ
 - 2.3 ทรัพย์สินที่อยู่ในต่างประเทศ
3. นำเงินได้เข้ามาในประเทศไทย ในปีเดียวกันกับปีที่เกิดเงินได้ด้วยจึงจะต้องเสียภาษี กรณีที่ทำให้ไม่ต้องเสียภาษีเงินได้ ตามหลักถิ่นที่อยู่ มี 3 กรณี
 - 3.1 อยู่ในประเทศไทยไม่ถึง 180 วัน หรือ
 - 3.2 ไม่ได้นำเงินได้เข้ามาในประเทศไทย ในปีภาษีเดียวกันกับปีที่เกิดเงินได้ หรือ
 - 3.3 มีอนุสัญญาภาษีซ้อน

ดังนั้นแม้เข้าหลักเกณฑ์ที่ต้องเสียภาษีตามหลักถิ่นที่อยู่ตาม ประมวลรัษฎากร มาตรา 41 วรรค 2 วรรค 3 ก็อาจไม่ต้องเสียภาษีเงินได้ก็ได้ ถ้าหากมีอนุสัญญาภาษีซ้อน

² ดร.อรรถ ธรรมโน, ความรู้ทั่วไปทางการคลัง (กรุงเทพมหานคร: บริษัท ไทยวิจัยและการฝึกอบรม จำกัด, 2548) หน้า 73

³ มาตรา 41 วรรค 2 วรรค 3, ประมวลรัษฎากร

(2) หลักแหล่งเงินได้

มีหลักว่า ผู้มีเงินได้จากแหล่งในประเทศใด ต้องเสียภาษีเงินได้ให้แก่ประเทศนั้นไม่ว่าผู้นั้นจะมีสัญชาติใดหรือมีถิ่นที่อยู่ในประเทศนั้นหรือไม่ เป็นการเก็บภาษีจากเงินได้เฉพาะที่เกิดขึ้นภายในอาณาเขตของประเทศนั้น เหตุที่มีการเก็บภาษีตามหลักแหล่งเงินได้ เพราะ เมื่อบุคคลใดมีแหล่งเงินได้จากในประเทศโดยอ้อมแสดงว่าบุคคลนั้น ได้รับผลประโยชน์จากประเทศนั้น ดังนั้นเมื่อตามเหตุดังกล่าวข้างต้น บุคคลใดก็ตามถ้ามีเงินได้จากแหล่งเงินได้ในประเทศไทย ไม่ว่าบุคคลนั้นจะมีสัญชาติไทยหรือไม่ และไม่ว่าจะมีถิ่นที่อยู่ อยู่ในประเทศไทยหรือไม่ บุคคลนั้นต้องเสียภาษีเงินได้ให้แก่ประเทศไทย⁴

แหล่งเงินได้ในประเทศไทยมี 4 กรณี

1. เงินได้จากหน้าที่งานที่ทำในประเทศไทย เช่น บริษัท ก. ในประเทศไทย ได้ว่าจ้างบริษัท A ซึ่งเป็นบริษัทต่างประเทศให้มาจัดการระบบงานของบริษัท ก. ในประเทศไทย บริษัท A ได้ส่ง นาย B ซึ่งเป็นลูกจ้างของบริษัท A. ให้มาทำงานดังกล่าวในประเทศไทย นาย B. ได้รับค่าจ้างจากบริษัท A ตลอดเวลาที่มาทำงานในประเทศไทย เช่นนี้นาย B ต้องเสียภาษีเงินได้จากค่าจ้างดังกล่าวให้แก่ประเทศไทย เพราะเป็นเงินได้จากหน้าที่งานที่ทำในประเทศไทย ทั้งนี้ไม่ว่าจะจ่ายในหรือนอกประเทศไทยก็ตาม หรือนาย A เป็นนักร้องชาวต่างชาติเข้ามาเล่นคอนเสิร์ตในประเทศไทยมีรายได้จากการเล่นคอนเสิร์ต รายได้ดังกล่าวก็ต้องเสียภาษีให้แก่ประเทศไทยเพราะเป็นเงินได้จากหน้าที่งานที่ทำในประเทศไทย ทั้งนี้ไม่ว่าเงินรายได้จะจ่ายในหรือนอกประเทศไทย และไม่ว่านาย A จะอยู่ประเศไทยนานเพียงใดก็ตาม
2. เงินได้จากกิจการที่ทำในประเทศไทย เช่น ชาวต่างชาติเข้ามาเปิดร้านอาหารในประเทศไทย เป็นต้น
3. ได้ให้แก่ประเทศไทย
4. เงินได้เนื่องจากทรัพย์สินที่อยู่ในประเทศไทย เช่น คนต่างชาติมาซื้อคอนโดในประเทศไทย หรือ ผากเงินกับธนาคารในประเทศไทย แล้วมีเงินได้จากการให้เช่าคอนโด หรือ ได้รับดอกเบี้ยจากธนาคาร คนต่างชาตินั้นก็ต้องเสียภาษีเงินได้ให้แก่ประเทศไทย เพราะมีเงินได้เนื่องจากทรัพย์สินที่อยู่ในประเทศไทย

⁴ มาตรา 41 วรรค 1, ประมวลรัษฎากร

(3) ประเภทของเงินได้พึงประเมิน

เงินได้ที่ต้องเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา เรียกว่า "เงินได้พึงประเมิน" หมายถึง เงินได้ของบุคคลใดๆ หรือหน่วยภาษีใดข้างต้นที่เกิดขึ้นระหว่างวันที่ 1 มกราคม ถึง 31 ธันวาคม ของปีใดๆ หรือเงินได้ที่เกิดขึ้นในปีภาษี ได้แก่ เงินและให้รวมถึงทรัพย์สินซึ่งอาจคำนวณเป็นเงินได้ที่ได้รับจริงประโยชน์ซึ่งอาจคิดคำนวณได้เป็นเงินเงินค่าภาษีอากรที่ผู้จ่ายเงินหรือผู้อื่นออกแทนให้ และ เงินค่าภาษีอากรที่ผู้จ่ายเงินหรือผู้อื่นออกแทนให้ ประมวลรัษฎากรมาตรา 40 แบ่งเงินได้พึงประเมินซึ่งจะต้องเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาออกเป็น 8 ประเภทซึ่งในที่นี้ เงินได้ที่เกี่ยวข้องกับผู้ประกอบการที่เป็นลักษณะของบุคคลธรรมดาที่ประกอบธุรกิจเอง หรือเข้าขายที่จะสามารถจดทะเบียนนิติบุคคลได้นั้น ส่วนใหญ่มักจะเป็น **เงินได้ประเภทที่ 7** ได้แก่ เงินได้จากการรับเหมาที่ผู้รับเหมาต้องลงทุนด้วยการจัดหาสัมภาระ ในส่วนสำคัญนอกจากเครื่องมือ และ **เงินได้ประเภทที่ 8** ได้แก่ เงินได้จากการธุรกิจ การพาณิชย์ การเกษตร การอุตสาหกรรม การขนส่ง การขายอสังหาริมทรัพย์ หรือการอื่นนอกจากที่ระบุไว้ในประเภทที่ 1 ถึงประเภทที่ 7 แล้ว

2.1.2 ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาจากการขายอสังหาริมทรัพย์

การขายอสังหาริมทรัพย์นอกจากผู้ขายจะถูกผู้ซื้อหักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่ายและนำส่งต่อพนักงานเจ้าหน้าที่ผู้รับผิดชอบสิทธิและนิติกรรมในขณะที่มีการจดทะเบียน ณ สำนักงานที่ดิน (สถานที่จดทะเบียนทำนิติกรรมซื้อขาย) หากเป็นกรณีการขายอสังหาริมทรัพย์ที่มีลักษณะเป็นทางการค้าหรือหากำไร ผู้ขายจะต้องจดทะเบียนภาษีธุรกิจเฉพาะ และเสียภาษีธุรกิจเฉพาะ ในอัตราร้อยละ 3.3 (รวมภาษีส่วนท้องถิ่น) ของยอดขายหรือราคาประเมินทุนทรัพย์เพื่อเรียกเก็บค่าธรรมเนียมแล้วแต่อย่างไรจะมากกว่า

พระราชกฤษฎีกาฯ (ฉบับที่ 244) พ.ศ. 2534 กำหนดการขายอสังหาริมทรัพย์ที่เป็นทางการค้าหรือหากำไร มีดังต่อไปนี้

1. การขายอสังหาริมทรัพย์ที่ต้องขออนุญาตจัดสรรที่ดิน ตามกฎหมายควบคุมการจัดสรร (ปว.286/24 พ.ย. 15)
2. การขายอสังหาริมทรัพย์ ที่ต้องจดทะเบียนเป็นอาคารชุดตามกฎหมายว่าด้วยอาคารชุด (พ.ร.บ. อาคารชุด พ.ศ. 2522)
3. การขายอสังหาริมทรัพย์ที่เป็นอาคารที่สร้างขึ้นเพื่อขาย หรือมีพฤติการณ์ของผู้ขายว่าปลูกสร้างเพื่อขาย รวมถึงการขายที่ดินอันเป็นที่ตั้งของอาคารดังกล่าว ไม่ว่าจะมีการแบ่งแยกหรือไม่
4. การขายอสังหาริมทรัพย์ที่ไม่เข้าลักษณะตาม 1. 2. หรือ 3. ข้างต้นเฉพาะกรณี

(1) การแบ่งขายในลักษณะคล้ายคลึงกัน (เกือบเหมือนกัน) กับการจัดสรรที่ดิน เช่น สวนเกษตร ซึ่งไม่ต้องขออนุญาตจัดสรรที่ดิน ฯลฯ หรือคล้ายคลึงกับการขายอาคารชุด หรือแบ่งขายอาคาร

(2) การขายอสังหาริมทรัพย์โดยไม่มีการแบ่งแยก แต่มีพฤติการณ์ของผู้ขายแสดงให้เห็นชัดแจ้งว่าจะมีการแบ่งแยกภายหลังการขาย เช่น คำมั่น หรือ ข้อผูกพันว่าหลังจากทำการซื้อขายแล้วจะแบ่งแยกออกเอกสารสิทธิ์ให้แก่ผู้ซื้อแต่ละราย ฯลฯ

5. การขายอสังหาริมทรัพย์ที่ผู้ขายมีไว้ใช้ในการประกอบกิจการ แต่ไม่รวมถึงที่ดินที่ผู้ขายใช้ในเกษตรกรรม

ถ้าอสังหาริมทรัพย์นั้นมีไว้เพื่อใช้ในการทำกิจการของผู้ขาย เมื่อขายไปก็ต้องเสียภาษีธุรกิจเฉพาะ นอกจากการขายอสังหาริมทรัพย์ที่เป็นที่ดินที่ใช้ทำนา ทำสวนทำไร่ ทำบ่อเลี้ยงปลา ฯลฯ จึงจะได้รับยกเว้นภาษีธุรกิจเฉพาะ ถ้าเป็นโรงเรือน สิ่งปลูกสร้างอย่างอื่น แม้ใช้ในการเกษตรก็ไม่ได้รับยกเว้นภาษีธุรกิจเฉพาะ

6. การขายอสังหาริมทรัพย์ที่ไม่เข้าลักษณะตาม 1. ถึง 5. ถ้าได้กระทำภายใน 5 ปี นับแต่วันที่ได้มาซึ่งอสังหาริมทรัพย์

2.1.2.1 ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาหัก ณ ที่จ่าย

ซึ่งการคิดภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาหัก ณ ที่จ่ายจะหักค่าใช้จ่ายตามจำนวนปีที่ถือครองซึ่งสามารถหักค่าใช้จ่ายโดยนำราคาที่ดิน หักค่าใช้จ่ายตามอัตราที่กำหนด ทหารปีที่ถือครอง คุณอัตราภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา คุณปีที่ถือครอง

2.1.2.2 ราคาที่ดิน หมายถึง ราคาประเมินของกรมที่ดินหรือราคาซื้อขาย แล้วแต่ตัวใดจะสูงกว่าและถ้าอยู่นอกเขตกรุงเทพมหานคร เทศบาล สุขาภิบาล หรือเมืองพัทยาหรือการปกครองท้องถิ่นอื่นที่มีกฎหมายจัดตั้งขึ้นโดยเฉพาะ ให้หักออก 200,000 บาท

ค่าใช้จ่ายถ้าเป็นอสังหาริมทรัพย์อันเป็นมรดกหรืออสังหาริมทรัพย์ที่ได้รับจากการให้โดยเสน่หา ให้หักค่าใช้จ่ายร้อยละ 50 แต่ถ้าไม่ใช่ให้คิดค่าใช้จ่ายตามปีที่ถือครองดังนี้

จำนวนปีที่ถือครอง/อัตราร้อยละของค่าใช้จ่าย

- 1 ปี / 92
- 2 ปี / 84
- 3 ปี / 77
- 4 ปี / 71
- 5 ปี / 65
- 6 ปี / 60
- 7 ปี / 55
- 8 ปีขึ้นไป / 50

(4) อัตราภาษีเงินได้ สำหรับบุคคลธรรมดา เริ่มใช้ปีภาษี 2560

ตารางที่ 1

ตารางแสดงอัตราภาษีเงินได้ สำหรับบุคคลธรรมดา เริ่มใช้ปีภาษี 2560

เงินได้สุทธิ (บาท)	ช่วงเงินได้สุทธิของแต่ละชั้น	อัตราภาษี (ร้อยละ)
1 - 300,000	300,000	5
300,001 - 500,000	200,000	10
500,001 - 750,000	250,000	15
750,001 - 1,000,000	250,000	20
1,000,001 - 2,000,000	1,000,000	25
2,000,001 - 4,000,000	2,000,000	30
4,000,001 บาทขึ้นไป	-	35

หมายเหตุ : เงินได้สุทธิเฉพาะส่วนที่ไม่เกิน 150,000 บาท ยังคงได้รับยกเว้นตามพระราชกฤษฎีกา ว่าด้วยการยกเว้นรัษฎากร (ฉบับที่470) พ.ศ. 2551

(5) อื่น ๆ เช่น ค่าค่าขอ 20 บาท ค่าอากรตาม ป.37-5 บาท ค่าพยาน 20 บาท

การใช้ราคาที่ดินเพื่อคิดคำนวณภาษี มีทั้งราคาประเมินของเจ้าพนักงานกรมที่ดินและราคาซื้อขายมาคิดคำนวณ ขึ้นอยู่กับว่าใช้คิดคำนวณภาษีประเภทใด ปัจจุบันราคาที่ดินที่นำมาใช้คิดคำนวณภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาประมวลรัษฎากรกำหนดให้ใช้ราคาประเมินเจ้าพนักงานที่ดินมาคิดคำนวณไม่ว่าราคาซื้อขายที่ดินจะสูงหรือต่ำกว่าราคาประเมินก็ตาม

2.1.2 หลักการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคล ⁵

2.2.1 ผู้มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้นิติบุคคล

บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล คือบุคคลประเภทหนึ่งที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายซึ่งไม่ได้เป็นบุคคลธรรมดา ซึ่งโดยมากมักอยู่ในรูปบริษัท หรือห้างหุ้นส่วนจำกัด แต่กฎหมายให้ถือว่ามิสถานะเป็นเสมือนบุคคลทั่วไปและสามารถทำกิจกรรมหลายอย่างได้เหมือนบุคคลๆ ทั่วไป เช่น ทำสัญญาซื้อขายได้ มีเจ้าของทรัพย์สินได้ แต่จะไม่สามารถทำกิจกรรมบางอย่างเหมือนบุคคลธรรมดาได้ เช่น ใช้สิทธิเลือกตั้ง บวชเป็นพระภิกษุ จดทะเบียนสมรส รับบุตรบุญธรรม เป็นต้นได้ มีเจ้าของทรัพย์สินได้ แต่จะ

⁵ ชัยสิทธิ์ ตราสุวรรณ, คำอธิบายกฎหมายภาษีอากร (ภาษีเงินได้นิติบุคคล) (นนทบุรี: สถาบัน T. Training Center, 2545)

ไม่สามารถทำกิจกรรมบางอย่างเหมือนบุคคลธรรมดาได้ เช่น ใช้สิทธิเลือกตั้ง บวชเป็นพระภิกษุ จดทะเบียนสมรส รัับบุตรบุญธรรม เป็นต้น

ผู้มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้นิติบุคคลคือ บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลตามคำนิยามของ มาตรา 39 แห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งมีความหมายกว้างกว่าบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์⁶.บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลตามมาตรา.39 แห่งประมวลรัษฎากร ได้แก่

2.2.1.1 บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล

บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลตามกฎหมายไทยมักอยู่ในรูปแบบ บริษัท ห้างหุ้นส่วนจำกัด ห้างหุ้นส่วนสามัญที่จดทะเบียนเป็นนิติบุคคลแล้ว บริษัทมหาชน ไม่ว่าจะจัดตั้งขึ้นตามกฎหมายไทยหรือกฎหมายต่างประเทศ โดยบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนที่จัดตั้งขึ้นตามกฎหมายไทยมีหน้าที่เสียภาษีเงินได้นิติบุคคลจากเงินได้ที่เกิดขึ้นทั้งในและนอกประเทศ (worldwide Income) เป็นการเสียภาษีตามหลักถิ่นที่อยู่หรือหลักแหล่งเงินได้ทั่วโลกซึ่งต่างจากบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่จัดตั้งตามกฎหมายของต่างประเทศที่ต้องนำเฉพาะเงินได้ที่เกิดจากแหล่งเงินได้ในประเทศไทยเท่านั้นมาเสียภาษีซึ่งเป็นการเสียภาษีตามแหล่งเงินได้

2.2.1.2 กิจการร่วมค้า (Joint Venture)

หมายถึง การประกอบกิจกรรมเชิงเศรษฐกิจของบุคคล หรือ กิจการตั้งแต่สองคนขึ้นไป โดยมีการควบคุมร่วมกันตามที่ตกลงในสัญญา การควบคุมร่วมกันก็หมายถึง การที่ผู้ร่วมค้ามีอำนาจในการกำหนดนโยบายทางการเงิน และการดำเนินงานของธุรกิจที่ร่วมค่านั้นร่วมกัน เพื่อให้ได้รับประโยชน์ของกิจกรรมต่างๆของธุรกิจนั้น การจัดตั้งการร่วมค้าอาจตั้งขึ้นเป็นนิติบุคคลตามกฎหมาย เช่น จัดตั้งในลักษณะห้างหุ้นส่วน บริษัท หรือ อาจไม่ได้มีการจัดตั้งขึ้นเป็นนิติบุคคลตามกฎหมายก็ได้ แต่ไม่ว่าการร่วมค้าจะมีรูปแบบใดตามกฎหมาย การจะจัดเป็นการร่วมค้าได้ต้องมีลักษณะที่สำคัญ คือ มีผู้ร่วมค้าตั้งแต่ 2 รายขึ้นไป ตกลงกันเป็นสัญญา และ สัญญาดังกล่าวระบุให้ผู้ร่วมค้าทุกรายมีอำนาจในการควบคุมร่วมกัน

กิจการร่วมค้า (Joint Venture) ตามความหมายในมาตรา 39 แห่งประมวลรัษฎากร คือ “กิจการที่ดำเนินการร่วมกันเป็นทางการค้าหรือหากำไรระหว่างบริษัทกับบริษัท บริษัทกับห้างหุ้นส่วน

⁶ ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 1013 อันว่าห้างหุ้นส่วนหรือบริษัทนั้นท่านกำหนดเป็นสามประเภทคือ

- (1) ห้างหุ้นส่วนสามัญ
- (2) ห้างหุ้นส่วนจำกัด
- (3) บริษัทจำกัด

นิติบุคคล ห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลกับห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล หรือระหว่างบริษัทและหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลกับบุคคลธรรมดา คณะบุคคลที่มีใช้นิติบุคคล ห้างหุ้นส่วนสามัญหรือนิติบุคคลอื่น"

ในทางปฏิบัติกรมสรรพากรได้วางบรรทัดฐานในการพิจารณาเพิ่มเติม โดยกำหนดว่ากิจการร่วมค้า จะต้องมีความสัมพันธ์เข้าลักษณะใดลักษณะหนึ่งดังต่อไปนี้ด้วย

1. มีการร่วมทุนกัน ไม่ว่าจะเป็นเงิน ทรัพย์สิน แรงงาน หรือเทคโนโลยี หรือร่วมกันในผลกำไรหรือขาดทุนอันจะพึงได้ตามสัญญาที่ร่วมกันทำกับบุคคลภายนอกหรือ
2. ได้ร่วมกันทำสัญญากับบุคคลภายนอก โดยระบุในสัญญาว่าเป็น "กิจการร่วมค้า" หรือ
3. ได้ร่วมกันทำสัญญากับบุคคลภายนอกโดยสัญญานั้นกำหนดให้ต้องรับผิดชอบร่วมกัน ในงานที่ทำไม่ว่าทั้งหมดหรือบางส่วนและต้องรับค่าตอบแทนตามสัญญาร่วมกัน โดยสัญญานั้นไม่ได้แบ่งแยกงานและค่าตอบแทนระหว่างกันไว้อย่างชัดเจน

2.2.1.3 กิจการทางการค้าหรือหากำไรของรัฐบาลต่างประเทศและองค์การของรัฐบาลต่างประเทศ

องค์การของรัฐบาลต่างประเทศ หรือนิติบุคคลอื่นที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศที่เข้ามาประกอบกิจการ ในประเทศไทยแห่งเดียวโดยเฉพาะ หรือเข้ามาตั้งสาขาในประเทศไทยตามมาตรา 66 แห่งประมวลรัษฎากร หรือที่มีลูกจ้างผู้ทำการแทนหรือผู้ทำการติดต่อในการประกอบกิจการในประเทศไทยตามมาตรา 76 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร ทั้งนี้ กิจการที่กระทำได้กล่าวต้องเป็นกิจการอย่างอื่นที่มีใช้กิจการขนส่งระหว่างประเทศ ถ้ากิจการทางการค้าหรือหากำไรของรัฐบาลต่างประเทศและองค์การของรัฐบาลต่างประเทศนั้นเข้ามาในไทยแล้วมีรายได้ก็มีหน้าที่ต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลในประเทศไทยด้วย

2.2.1.4 มูลนิธิและสมาคมที่ยังไม่เป็นองค์การการกุศลสาธารณะ

มูลนิธิหรือสมาคมที่มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้ คือมูลนิธิหรือสมาคมที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายไทยหรือกฎหมายของต่างประเทศซึ่งประกอบกิจการซึ่งมีรายได้ แต่ไม่รวมถึงมูลนิธิหรือสมาคมที่รัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลังประกาศกำหนดให้เป็นองค์การสาธารณกุศลมูลนิธิหรือสมาคมใดมิได้จดทะเบียนจัดตั้งให้ถูกต้องตามกฎหมายจะมีฐานะเป็นเพียงคณะบุคคล ซึ่งอาจจะต้องเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา เช่น นักศึกษาจัดตั้งสโมสรหรือชมรมต่างๆ โดยไม่ได้ผูกพันกับนิติบุคคลใด โดยเฉพาะย่อมมีฐานะเป็นห้างหุ้นส่วนหรือคณะบุคคลที่มีใช้นิติบุคคลซึ่งต้องเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาแม้ว่าไม่มีวัตถุประสงค์เพื่อการค้าหรือเพื่อที่จะแบ่งปันกำไรก็ตาม

มูลนิธิหรือสมาคมจะต้องเสียภาษีเงินได้จากยอดรายได้ก่อนหักรายจ่าย โดยรายได้ที่มูลนิธิหรือสมาคมจะต้องเสียภาษีเงินได้จะรวมถึงรายได้ทุกอย่างไม่ว่าจะได้มาจากทางใดๆ เช่น รายได้จากการขายสินค้าและบริการ ดอกเบี้ย ค่าเช่า เงินปันผล

2.2.1.5 นิติบุคคลที่อธิบดีกำหนดโดยอนุมัติรัฐมนตรี และประกาศในราชกิจจานุเบกษาซึ่งในปัจจุบันยังไม่มีประกาศแต่อย่างใด

2.2.1.6 อื่นๆ ที่ถือว่าเป็นผู้เสียภาษีเงินได้นิติบุคคล นอกจากบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล จะหมายถึงนิติบุคคลข้างต้นแล้ว กฎหมายยังหมายความรวมถึงกิจการรูปแบบอื่นๆ ที่ไม่ใช่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลด้วย ได้แก่นิติบุคคลที่อธิบดีกรมสรรพากรกำหนด โดยอนุมัติรัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลัง และประกาศในราชกิจจานุเบกษา

2.2.1.7 ผู้ที่ไม่ต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล

เป็นที่น่าสังเกตว่านิติบุคคลไทยบางประเภทก็ยังไม่อยู่ในข่ายต้องเสียภาษี เช่น กองทุนรวม เพราะแม้จะมีสถานะเป็นนิติบุคคลแต่ก็ไม่ใช่บริษัท ห้างหุ้นส่วน มูลนิธิ สมาคม หรือนิติบุคคลที่ต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล

นอกจากนี้หน่วยงานส่วนราชการที่มีสถานะเป็นนิติบุคคลก็ไม่มีสถานะต้องเสียภาษีเงินได้เช่นกัน เช่น กระทรวง จังหวัด องค์การบริหารส่วนตำบล เป็นต้น

ทั้งนี้นิติบุคคลที่ได้รับยกเว้นภาษีเงินได้ยังรวมถึงรัฐวิสาหกิจที่เป็น “องค์การของรัฐบาล” เช่น ธนาคารออมสิน ธนาคารอาคารสงเคราะห์ ธนาคารเพื่อการเกษตร ซึ่งตั้งขึ้นตามกฎหมายพิเศษ แต่ถ้ารัฐวิสาหกิจนั้นไม่ใช่ “องค์การของรัฐบาล” แต่เป็นบริษัทหรือห้างหุ้นส่วน ซึ่งโดยมากจะเป็นรัฐวิสาหกิจที่รัฐมีทุนอยู่เกิน 50% เช่น การบินไทย บริษัทขนส่ง องค์การโทรศัพท์ ธนาคารกรุงไทย เป็นต้น แบบนี้ต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลเพราะเป็นบริษัท

ส่วนองค์การมหาชน ซึ่งมักไม่มีวัตถุประสงค์เพื่อแสวงหากำไรเหมือนรัฐวิสาหกิจจะไม่อยู่ในข่ายต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล แม้จะระบบการบริหารจะไม่อยู่รูปแบบราชการก็ตาม

นอกจากนี้ นิติบุคคลอื่นตามกฎหมายไทยที่ไม่ใช่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนฯ และไม่ใช่ส่วนราชการโดยตรง เช่น เนติบัณฑิตไทย สภานายความ กองทุนรวม สหกรณ์ ตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย สภาอุตสาหกรรม หอการค้าไทย นิติบุคคลอาคารชุด เป็นต้น ก็ไม่มีสถานะต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลเช่นกัน

2.2.2 ฐานภาษีเงินได้นิติบุคคลตามประมวลรัษฎากร

ประมวลรัษฎากรบัญญัติการเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลจากฐานกำไรสุทธิ โดยผู้มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้นิติบุคคลจากฐานกำไรสุทธิ ได้แก่ บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลตามประมวลรัษฎากร โดยการตามปรับปรุงกำไรสุทธิหลักบัญชีที่รับรองทั่วไปให้ถูกต้องกับกฎหมายภาษีอากร ส่วนใหญ่จะมีการบันทึกรายการเช่นเดียวกับการบัญชีการเงินของธุรกิจวันแต่ในบางกรณีที่กฎหมายบังคับไว้โดยเฉพาะ เช่น

- การคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษี
- เงื่อนไขการคำนวณรายได้
- เงื่อนไขการถือค่าใช้จ่ายเป็นรายจ่าย
- การบันทึกมูลค่าหรือราคาของทรัพย์สินและหนี้สิน
- การหักค่าสึกหรือและค่าเสื่อมราคา
- การจำหน่ายหนี้สูญ
- การจ่ายค่ารับรอง
- การจ่ายค่าการกุศล สาธารณะ

เมื่อบัญชีการเงินกับบัญชีภาษีอากรมีหลักเกณฑ์บางประการที่แตกต่างกันในการคำนวณกำไร (ขาดทุน) สุทธิของกิจการจึงจำเป็นต้องพิจารณาถึงการวางระบบบัญชีและวิธีการบันทึกบัญชีของธุรกิจว่าควรจะเป็นที่รายการบัญชีอย่างไรจึงจะเหมาะสมสามารถแสดงให้เห็นผลการดำเนินงานอันแท้จริงของกิจการและในขณะเดียวกันก็เป็นการสะดวกหรือประหยัดเวลาในการที่ปรับปรุงรายการต่างๆ ให้ถูกต้องตามวิธีของบัญชีภาษีอากร⁷

โดยหลักการแล้วภาษีเงินได้นิติบุคคล (Corporation Income Tax) เป็นภาษีทางตรง (Direct Tax) ที่เก็บจากกำไรหรือรายได้ของธุรกิจการค้าที่มีสภาพเป็นนิติบุคคลตามที่ได้กำหนดไว้ในกฎหมายภาษีอากร กฎหมายเกี่ยวกับภาษีเงินได้นิติบุคคลนั้นมีความยุ่งยากซับซ้อนกว่าภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ซึ่งสาระสำคัญของประมวลรัษฎากรที่เกี่ยวกับภาษีเงินได้นิติบุคคลจะประกอบด้วยฐานของภาษีเงินได้นิติบุคคล โครงสร้างของอัตราภาษีและการชำระภาษี และเงินได้ที่ได้รับยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคล

กำไรสุทธิของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ซึ่งได้จากกิจการหรือเนื่องจากกิจการที่กระทำการในรอบระยะเวลาบัญชีเป็นเงินได้ที่ต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล โดยการคำนวณรายได้และรายจ่ายให้ใช้เกณฑ์สิทธิ์ โดยให้นำรายได้ที่เกิดขึ้นระยะเวลาบัญชีใด แม้ว่าจะยังไม่ได้รับชำระในรอบระยะเวลาบัญชีนั้นมารวมคำนวณเป็นรายได้ในรอบระยะเวลาบัญชีนั้น และให้นำรายจ่ายทั้งสิ้นที่เกี่ยวข้องกับรายได้นั้น แม้จะยังมีได้จ่ายในรอบระยะเวลาบัญชีนั้นมารวมคำนวณเป็นรายจ่ายของรอบระยะเวลาบัญชีนั้น⁸

เงินได้ที่เกิดจากกิจการหรือเนื่องจากกิจการนั้น หมายถึงถึง เงินได้หรือกำไรจากการประกอบและดำเนินการตามวัตถุประสงค์ของกิจการนั้น รวมถึงเงินได้ที่เกี่ยวเนื่องในการดำเนิน

⁷ กองวิชาการฝ่ายฝึกอบรมสัมมนา, การบัญชีภาษีอากร, (กรุงเทพมหานคร : สำนักพิมพ์ธรรมนิติ, 2534), หน้า 9.

⁸ มาตรา 65 วรรค 2 แห่งประมวลรัษฎากร

กิจการนั้นทั้งหมด กล่าวโดยสรุปเงินได้ที่เกิดจากกิจการจะประกอบด้วยเงินได้ของกิจการสองส่วน ดังนี้⁹

(1) เงินได้ที่เกิดจากการดำเนินกิจการโดยตรง เงินได้ประเภทนี้ได้กำไรสุทธิซึ่งเกิดจากการประกอบกิจการของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลนั้นๆ ที่ได้ประกอบกิจการอยู่โดยปกติภายในรอบระยะเวลาบัญชีตามที่กำหนดไว้ และได้ระบุไว้ในหนังสือบริคณห์สนธิ แต่ถ้าบริษัทกระทำกิจการใดๆ นอกเหนือไปจากวัตถุประสงค์ซึ่งระบุไว้ในหนังสือบริคณห์สนธิ แต่เป็นกิจการซึ่งบริษัทมุ่งจะหากำไรแล้ว กำไรสุทธิดังกล่าวก็ย่อมอยู่ในความหมายที่จะต้องนำมาคำนวณเพื่อเสียภาษีเงินได้ทั้งสิ้น¹⁰

(2) เงินได้อันเนื่องมาจากกิจการ เงินได้ประเภทนี้ได้แก่เงินได้หรือกำไรซึ่งกิจการนั้นได้รับเป็นครั้งคราว ไม่ได้เกิดจากการประกอบกิจการโดยปกติ เช่น เงินได้ฝ่ายทุน (Capital Gain) ซึ่งเกิดจากการขายทรัพย์สินของกิจการนั้น ตามคำพิพากษาฎีกาที่ 458/2508 ได้พิพากษาว่า กำไรจากการขายที่ดิน ภายหลังที่เลิกกิจการแล้วถือเป็นเงินได้เนื่องมาจากกิจการและต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลตามประมวลรัษฎากร

นิติบุคคลที่ต้องเสียภาษีจากฐานกำไรสุทธิ จะต้องทำการการคำนวณกำไรสุทธิหรือขาดทุนสุทธิจะคำนวณตามหลักบัญชีซึ่งเป็นที่ยอมรับกันอยู่ทั่วไป (Generally Accepted Accounting Principles : GAAP) อย่างเดียวไม่ได้ จะต้องคำนวณให้สอดคล้องกับบทบัญญัติของประมวลรัษฎากรด้วย เรื่องใดที่หลักบัญชีซึ่งเป็นที่ยอมรับกันอยู่ทั่วไปขัดกับบทบัญญัติของประมวลรัษฎากรก็ต้องถือตามบทบัญญัติของประมวลรัษฎากรเป็นสำคัญ เช่น เงินปันผลที่ได้รับจากการเป็นผู้ถือหุ้นในบริษัทอื่น แม้ตามหลักบัญชีซึ่งเป็นที่ยอมรับกันอยู่ทั่วไปจะกำหนดให้นำมาเป็นรายได้ในการคำนวณกำไรสุทธิทั้งจำนวน

แต่ตามบทบัญญัติของประมวลรัษฎากร มาตรา 65 ทวิ (10) ให้นำเพียงครึ่งหนึ่งมาคำนวณ ก็คงนำครึ่งหนึ่งมาคำนวณเท่านั้น หรือถ้าผู้รับเงินปันผลเป็นบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยหรือถือหุ้นอยู่ในบริษัทผู้จ่ายเงินปันผลไม่น้อยกว่าร้อยละ 25 ของหุ้นทั้งหมดที่มีสิทธิออกเสียงในบริษัทผู้จ่ายเงินปันผลและบริษัทผู้จ่ายเงินปันผลไม่ได้ถือหุ้นอยู่ในบริษัทผู้รับเงินปันผลไม่ว่าโดยตรงหรือโดยอ้อม ก็ไม่ต้องนำเงินปันผลนั้นมาคำนวณทั้งหมด หากเข้าเงื่อนไขที่กำหนดไว้ ดังนี้ รายได้ทางภาษีก็น้อยกว่ารายได้ทางบัญชี กำไรสุทธิหรือขาดทุนสุทธิที่คำนวณได้ตามหลักบัญชีจึงยังนำมาใช้เป็นตัวเลขในการเสียภาษีไม่ได้จะต้องปรับปรุง (Adjust) ให้สอดคล้องกับบทบัญญัติของ

⁹ เกริกเกียรติ พิพัฒน์เสรีธรรม, การคลังว่าด้วยการจัดสรรและการกระจาย, พิมพ์ครั้งที่ 9 (กรุงเทพมหานคร : สำนักพิมพ์มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2552), หน้า 277

¹⁰ มานะ พิทยาภรณ์, คำอธิบายประมวลรัษฎากร ภาษีเงินได้นิติบุคคล, พิมพ์ครั้งที่ 8 (กรุงเทพมหานคร: กรุงเทพมหานคร : สยามพรีนติ้ง, 2533), หน้า 11.

ประมวลรัษฎากร กลายเป็นกำไรสุทธิหรือขาดทุนสุทธิตามหลักบัญชีภาษีอากร (Taxable Profit and Loss) เสียก่อนจึงจะนำตัวเลขที่ปรับปรุงแล้วนั้นมาใช้ในการเสียภาษีได้¹¹

2.2.3. อัตราภาษีเงินได้นิติบุคคล

2.2.3.1 อัตราสำหรับ SME

ถ้าบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลนั้นมีทุนจดทะเบียนชำระแล้วไม่เกิน ฿5,000,000 และรายได้จากการขายสินค้าหรือให้บริการตลอดทั้งปี (รอบระยะเวลาบัญชี) ไม่เกิน ฿30,000,000 จะได้รับอัตราภาษีพิเศษสำหรับ SME ดังนี้^{12 13}

ตารางที่ 2

ตารางแสดงอัตราภาษีเงินได้ เงินได้นิติบุคคลสำหรับธุรกิจ SME

กำไรสุทธิ (บาท)	อัตราภาษี	ภาษีสะสม
1 ถึง 300,000	ยกเว้น	0
300,001 - 3,000,000	15%	0 - 405,000
ตั้งแต่ 3,000,001 ขึ้นไป	20%	ตั้งแต่ 405,001

2.2.3.2 อัตราทั่วไป

ในกรณีที่ไม่ใช่ SME จะเสียภาษีในอัตรากว่า 20% ของกำไรสุทธิตั้งแต่บาทแรก

2.2 สิทธิประโยชน์ทางภาษีตามพระราชกฤษฎีกา ออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการยกเว้นรัษฎากร (ฉบับที่ 630) และ (ฉบับที่ 644) พ.ศ. 2560

2.2.1 บุคคลธรรมดา

โดยที่รัฐบาลมีนโยบายสนับสนุนส่งเสริมให้มีการแปรรูปแปรสภาพธุรกิจบุคคลธรรมดาให้เป็นบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล แต่ในการแปรรูปแปรสภาพดังกล่าว ผู้ประกอบการ ต้องมีภาระภาษีอันเกิดขึ้นจากการโอนกรรมสิทธิ์ในทรัพย์สินให้แก่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่จัดตั้งขึ้นใหม่ และมีรายจ่ายอันเกิดจากการจดทะเบียนจัดตั้งบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ค่าทำบัญชีและค่า

¹¹ ซัยสิทธิ์ ตราชูธรรม, การวางแผนภาษีอากร, พิมพ์ครั้งที่ 4 (กรุงเทพมหานคร: สถาบัน T. Training Center, 2553), หน้า 57-58.

¹² พระราชกฤษฎีกา (ฉบับที่ 530) พ.ศ. 2554

¹³ พระราชกฤษฎีกา (ฉบับที่ 583) พ.ศ. 2558

สอบบัญชี ดังนั้น เพื่อเป็นการส่งเสริมให้บุคคลธรรมดาประกอบกิจการในรูปแบบบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลให้มากขึ้น จึงได้มีการตราพระราชกฤษฎีกา ออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการยกเว้นรัษฎากร (ฉบับที่ 630) พ.ศ. 2560 ลงวันที่ 20 มีนาคม พ.ศ. 2560 เพื่อยกเว้นภาษีอากรจากการโอนทรัพย์สินบางกรณี ดังนี้

1. ให้ยกเว้นเงินได้บุคคลธรรมดา ภาษีมูลค่าเพิ่ม ภาษีธุรกิจเฉพาะ และอากรแสตมป์ ให้แก่บุคคลธรรมดา สำหรับเงินได้ที่ได้รับจากการโอนทรัพย์สิน การขายสินค้า หรือการกระทำตราสารอันเนื่องมาจากการโอนทรัพย์สินให้แก่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายไทย โดยได้รับค่าตอบแทนเป็นหุ้นสามัญของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลนั้น ทั้งนี้ เฉพาะการโอนทรัพย์สินและการจดทะเบียนจัดตั้งบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ได้กระทำตั้งแต่วันที่ 10 สิงหาคม พ.ศ. 2559 ถึงวันที่ 31 ธันวาคม พ.ศ. 2560 และให้เป็นไปตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขตามประกาศอธิบดีกรมสรรพากร (ฉบับที่ 4) ดังนี้

1. ต้องเป็นการโอนกรรมสิทธิ์ในทรัพย์สินที่ใช้ในการประกอบกิจการของบุคคลให้แก่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่จดทะเบียนจัดตั้งขึ้น ตั้งแต่วันที่ 10 สิงหาคม พ.ศ. 2559 ถึงวันที่ 31 ธันวาคม พ.ศ. 2560 เพื่อใช้เป็นทุนจดทะเบียนของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลนั้น ตามราคาตลาด เว้นแต่ทรัพย์สินประเภทที่ดินหรือที่ดินพร้อมสิ่งปลูกสร้าง ต้องโอนด้วยราคาประเมินทุนทรัพย์เพื่อเรียกเก็บค่าธรรมเนียมจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรมตามประมวลกฎหมายที่ดิน ซึ่งเป็นราคาที่ใช้อยู่ในวันที่มีการโอนนั้น หรือราคาต้นทุนการซื้อที่ดินพร้อมสิ่งปลูกสร้างที่บุคคลผู้โอนได้ซื้อ มา ตามหลักฐานสัญญาซื้อขายที่ได้ทำเป็นหนังสือต่อพนักงานเจ้าหน้าที่ แล้วแต่กรณี"
2. บุคคลผู้โอนกรรมสิทธิ์ในทรัพย์สิน ต้องถือหุ้นในบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่รับโอนทรัพย์สินเป็นจำนวนไม่น้อยกว่ามูลค่าทรัพย์สินที่โอน
3. ต้องไม่โอนหุ้นอันเกิดจากการโอนกรรมสิทธิ์ในทรัพย์สิน ซึ่งได้รับยกเว้นรัษฎากรในราคาต่ำกว่ามูลค่าหุ้นทางบัญชี
4. บุคคลผู้โอนอสังหาริมทรัพย์และบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลผู้รับโอนอสังหาริมทรัพย์ จะต้องร่วมกันจัดทำหนังสือรับรองการโอนอสังหาริมทรัพย์ เพื่อใช้เป็นทุนจดทะเบียนบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล โดยบุคคลผู้โอนอสังหาริมทรัพย์ต้องแจ้งหนังสือรับรองดังนี้

(ก) แจ้งต่อเจ้าพนักงานที่ดินท้องถิ่นที่จดทะเบียนสิทธิและนิติกรรม โดยให้ส่งมอบหนังสือรับรองดังกล่าวต่อเจ้าพนักงานที่ดินผู้รับจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรมในขณะจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรมตามกฎหมาย เว้นแต่บุคคลผู้โอนอสังหาริมทรัพย์ประสงค์จะชำระภาษีอากรก่อนในขณะที่จดทะเบียนสิทธิและ

นิติกรรมตามกฎหมาย ก็ไม่ต้องแจ้งและส่งมอบหนังสือรับรองดังกล่าวต่อเจ้าพนักงานที่ดิน

(ข) แจ้งต่ออธิบดีกรมสรรพากร โดยให้ส่งมอบหนังสือรับรองดังกล่าวผ่านสรรพากรพื้นที่ ในเขตท้องที่ที่บุคคลผู้อนอสังหาริมทรัพย์มีภูมิลำเนาหรือสถานประกอบการตั้งอยู่ หรือในเขตท้องที่ที่อสังหาริมทรัพย์ที่โอนตั้งอยู่

2. กรณีรายจ่ายค่าทำบัญชี และค่าสอบบัญชี ต้องเป็นค่าทำบัญชีและค่าสอบบัญชีตามกฎหมายว่าด้วยการบัญชี

“ขายสินค้า” หมายความว่า จำหน่าย จ่าย หรือโอนสินค้า อันได้แก่ ทรัพย์สินที่มีรูปร่างและไม่มีรูปร่างที่อาจมีราคาและถือเอาได้ที่มีไว้เพื่อขายเท่านั้นโดยมีหรือไม่มีประโยชน์หรือค่าตอบแทน และให้หมายความรวมถึงสัญญาให้เช่าซื้อสินค้า สัญญาซื้อขายผ่อนชำระที่กรรมสิทธิ์ในสินค้ายังไม่โอนไปยังผู้ซื้อเมื่อมีการส่งมอบสินค้าให้แก่ผู้ซื้อแล้ว และการส่งสินค้าออกนอกราชอาณาจักร

“บริการ” หมายความว่า การกระทำใดๆ อันอาจหาประโยชน์อันมีมูลค่าซึ่งมิใช่เป็นการขายสินค้า

ดังนั้น หากบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนมีรายได้โดยอื่นที่ไม่เข้าลักษณะเป็นการขายสินค้าหรือการให้บริการตามคำนิยามดังกล่าว ก็จะไม่นับรวมเป็นรายได้จากการขาย “สินค้า” หรือการให้บริการในส่วนที่ไม่เกินสามสิบล้านบาท

ให้เรียกเก็บค่าจดทะเบียนการโอนอสังหาริมทรัพย์ 0.01% จาก 2% สำหรับกรณีบุคคลธรรมดาที่เป็นผู้ถือหุ้นโอนอสังหาริมทรัพย์ให้แก่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่จัดตั้งขึ้น ตั้งแต่วันที่ 10 สิงหาคม 2559-31 ธันวาคม 2560 เพื่อชำระค่าหุ้นให้แก่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลตามประกาศกระทรวงมหาดไทย

2.2.2 ห้างหุ้นส่วนสามัญและคณะบุคคลที่มีใช่นิติบุคคล

รูปแบบการประกอบกิจการของผู้ประกอบการนั้นส่งผลต่อการเสียภาษีอากรของกิจการนั้นๆ เป็นอย่างยิ่ง ปัจจุบันกรมสรรพากรและกระทรวงมหาดไทย ได้ออกกฎหมายเพื่อสนับสนุนและจูงใจให้ผู้ประกอบการ ที่ประกอบกิจการในรูปของบุคคลธรรมดาให้เปลี่ยนมาประกอบกิจการในรูปของนิติบุคคล โดยได้ชี้ให้ผู้ประกอบการเห็นว่า การประกอบกิจการในรูปนิติบุคคลนั้นประหยัดภาษีมากกว่า การประกอบกิจการในรูปแบบบุคคลธรรมดา โดยมีสาเหตุหลายประการ เช่น การหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาของบุคคลธรรมดา ที่ไม่ต้องใช้หลักฐานประกอบการหักค่าใช้จ่าย อีกทั้งยังไม่สะท้อนการประกอบการที่แท้จริงของผู้ประกอบการ การไม่มีระบบการจัดทำบัญชีตามพระราชบัญญัติการบัญชี

พ.ศ.2543 ทำให้ขาดข้อมูลทางบัญชีในเชิงการบริหารจัดการและการดำเนินธุรกิจและมีความเสี่ยงตามกฎหมายของกรมสรรพากรเกี่ยวกับการกระทำความผิดอาญา ฐานหลีกเลี่ยงหรือฉ้อโกงภาษีที่เข้าข่ายกฎหมายฟอกเงิน¹⁴

ดังนั้นผู้ประกอบการจึงต้องคำนึงถึงปัจจัยต่างๆ ในการเลือกรูปแบบของการประกอบกิจการ ซึ่งหากรูปแบบการประกอบกิจการที่ตนเลือกประกอบกับสิทธิประโยชน์ทางภาษีต่างๆ ที่กรมสรรพากรและกระทรวงมหาดไทยได้ออกมา ก็อาจเป็นสิ่งที่ช่วยให้ผู้ประกอบการตัดสินใจได้ว่าตนควรประกอบกิจการในรูปแบบใดได้ดียิ่งขึ้น

พระราชกฤษฎีกา (ฉบับที่ 644) พ.ศ.2560 แก้ไขเพิ่มเติมพระราชกฤษฎีกา (ฉบับที่ 630) พ.ศ.2560 โดยกำหนดให้ยกเว้นภาษีเงินได้ ภาษีมูลค่าเพิ่ม ภาษีธุรกิจเฉพาะ และอากรแสตมป์ เนื่องจากการแปรสภาพธุรกิจเป็นนิติบุคคลให้แก่บุคคลธรรมดาโดยให้รวมถึงห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่มีใช้นิติบุคคลด้วย ทั้งนี้นิติบุคคลดังกล่าวต้องจดทะเบียนจัดตั้งในระหว่างวันที่ 10 สิงหาคม พ.ศ. 2559 ถึงวันที่ 31 ธันวาคม พ.ศ. 2560

ผู้ประกอบการที่มีประสงค์จะเปลี่ยนมาประกอบกิจการในรูปของนิติบุคคล ไม่ว่าจะเป็นห้างหุ้นส่วนสามัญนิติบุคคล ห้างหุ้นส่วนจำกัด บริษัทจำกัด บริษัทมหาชนจำกัด ผู้ประกอบการสามารถกระทำได้โดยการโอนทรัพย์สินของตน เช่น โอนสินค้าที่มีไว้ขาย บ้านหรืออาคารที่ใช้ในการประกอบกิจการ โอนรถยนต์ของตนเองที่ในการใช้ส่งสินค้า เป็นต้น ให้แก่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งตามกฎหมายไทยภายในระยะเวลาที่กฎหมายกำหนด

การจดทะเบียนโอนชำระค่าหุ้น

การโอนชำระค่าหุ้นคือการที่ผู้เป็นหุ้นส่วนในห้างหุ้นส่วนก็ดี ในบริษัทก็ดี ได้นำเอาทรัพย์สินโอนเป็นการลงหุ้น หรือใช้ค่าหุ้นโดยตีราคาทรัพย์สินที่โอนว่าได้ลงหุ้น หรือได้ใช้ค่าหุ้นไปแล้วเท่าใด¹⁵

ประเภทการจดทะเบียน

โอนชำระค่าหุ้น หมายถึง การโอนกรรมสิทธิ์ที่ดินเพื่อการลงหุ้นหรือชำระค่าหุ้นไปทั้งแปลง โดยหนังสือแสดงสิทธิในที่ดินจะมีชื่อผู้ถือกรรมสิทธิ์คนเดียวหรือหลายคนก็ได้ แต่ทุกคนไม่ว่า

¹⁴ บริษัท ฝึกอบรมและสัมมนาธรรมนิติ จำกัด, "[ออนไลน์] เข้าถึงเมื่อ 10 มีนาคม 2561 วันที่แหล่งที่มา:

https://www.dst.co.th/index.php?option=com_content&view=article&id=1429:tax-201706&catid=29&Itemid=180&lang=th

¹⁵ ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา ๑๐๒๖, ๑๐๓๐, ๑๑๐๘, ๑๑๑๙, ๑๒๒๑

จะเป็นผู้เป็นหุ้นส่วนในห้างหุ้นส่วนกิติหรือผู้ถือหุ้นในบริษัทกิติจะต้องโอนกรรมสิทธิ์ของตนเป็นการลงหุ้นหรือชำระค่าหุ้นพร้อมกันทั้งแปลงไปยังหุ้นส่วนหรือบริษัทผู้รับโอน

โอนชำระค่าหุ้นเฉพาะส่วน หมายถึง การจดทะเบียนที่หนังสือแสดงสิทธิในที่ดินมีชื่อผู้ถือกรรมสิทธิ์หลายคนผู้ถือกรรมสิทธิ์ไม่ว่าจะเป็นหุ้นส่วนในห้างหุ้นส่วนกิติ หรือผู้ถือหุ้นในบริษัทกิติเป็นผู้ถือกรรมสิทธิ์ร่วมกับบุคคลอื่นในที่ดินแปลงดังกล่าว ประสงค์ที่จะโอนเฉพาะส่วนของตนให้แก่ห้างหุ้นส่วนหรือบริษัทแล้วแต่กรณีเพื่อเป็นการลงหุ้นหรือชำระค่าหุ้น

แบ่งโอนชำระค่าหุ้น หมายถึง การจดทะเบียนที่ผู้เป็นหุ้นส่วนในห้างหุ้นส่วน หรือผู้ถือหุ้นในบริษัท ได้ขอแบ่งแยกที่ดินของตนและโอนชำระค่าหุ้นให้แก่ห้างหุ้นส่วนหรือบริษัทแล้วแต่กรณี โดยโฉนดที่ดินที่ออกใหม่ออกเป็นชื่อของห้างหุ้นส่วนหรือบริษัท วิธีดำเนินการจดทะเบียนเหมือนกับกรณียกหุ้นแล้วแต่กรณี

โดยผู้โอนทรัพย์สินให้แก่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งตามกฎหมายไทยภายในระยะเวลาที่กฎหมายกำหนดจะได้รับสิทธิประโยชน์ทางภาษี 2 กรณี

1. ยกเว้นภาษีเงินได้ ภาษีมูลค่าเพิ่ม ภาษีธุรกิจเฉพาะ และอากรแสตมป์สำหรับการโอนทรัพย์สิน เนื่องจากการโอนสังหาริมทรัพย์และอสังหาริมทรัพย์บางกรณีของกิจการที่เป็นบุคคลธรรมดา ไปเป็นของนิติบุคคล อยู่ในข่ายต้องเสียภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร เช่น กรณีการโอนอาคาร สิ่งปลูกสร้าง ภายใน 5 ปี นับแต่วันที่ได้มา อยู่ในบังคับต้องเสียภาษีธุรกิจเฉพาะ หรือการเสียอากรแสตมป์จากการกระทำตราสารที่เกิดจากการโอนกิจการ
2. การลงรายจ่ายได้ 2 เท่าในการคำนวณภาษีเงินได้นิติบุคคลของกิจการ SMEs นิติบุคคลที่จัดตั้งขึ้นตามกฎหมายไทยและได้จดทะเบียนจัดตั้งระหว่างวันที่ 10 สิงหาคม พ.ศ. 2559 ถึงวันที่ 31 ธันวาคม พ.ศ. 2560 มีทุนที่ชำระแล้วในวันสุดท้ายของรอบระยะเวลาบัญชีไม่เกิน 5 ล้านบาทและมีรายได้จากการขายสินค้าหรือให้บริการในรอบระยะเวลาบัญชีไม่เกิน 30 ล้านบาท (SMEs) สามารถนำรายจ่ายอันเกิดจากการจดทะเบียนจัดตั้งนิติบุคคล ค่าทำบัญชีและค่าสอบบัญชี มาหักเป็นรายจ่ายได้ 2 เท่า เป็นเวลา 5 รอบระยะเวลาบัญชีต่อเนื่องกัน โดยรายจ่ายที่จะนำมาใช้สิทธิประโยชน์ทางภาษีนี้ได้นั้น ต้องเป็นรายจ่ายตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไข ดังต่อไปนี้

กรณีรายจ่ายอันเกิดจากการจดทะเบียนจัดตั้งนิติบุคคลต้องเป็นค่าใช้จ่ายที่เกี่ยวข้องกับการจดทะเบียนจัดตั้งบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ดังนี้

กรณีการจดทะเบียนจัดตั้งบริษัท ต้องเป็นค่าใช้จ่ายที่มีหลักฐานพิสูจน์ได้และที่ประชุมจัดตั้งบริษัทได้ให้สัตยาบันไว้

กรณีการจดทะเบียนจัดตั้งห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ต้องเป็นค่าใช้จ่ายที่มีหลักฐานพิสูจน์ได้และมีการรับรองโดยหุ้นส่วนผู้จัดการ

กรณีรายจ่ายค่าทำบัญชีและค่าสอบบัญชี ต้องเป็นค่าทำบัญชีและค่าสอบบัญชี ตามกฎหมายว่าด้วยการบัญชีเท่านั้น

2.3 หลักการตีความตามกฎหมายภาษีอากร

ตีความกฎหมาย คือ การค้นหาหรืออธิบายความหมายของถ้อยคำที่ปรากฏในตัวบทกฎหมาย โดยอาศัยการใช้เหตุผลตามหลักตรรกวิทยาและสามัญสำนึกให้มีความหมายที่ชัดเจนขึ้น เพื่อที่จะนำกฎหมายนั้นไปใช้บังคับแก่กรณีที่มีปัญหาได้อย่างถูกต้องและเป็นธรรม¹⁶

การตีความกฎหมายภาษีอากรจะต้องตีความโดยเคร่งครัด เพราะการเก็บภาษีอากร แม้จะทำให้รัฐบาลมีรายได้นำมาใช้จ่ายในการบริหารและพัฒนาประเทศ แต่ก็เป็นเรื่องกระทบกระเทือนต่อผลประโยชน์ส่วนได้เสียของประชาชน ฉะนั้น การจะเก็บภาษีอากรจากบุคคลใด ในพฤติการณ์ใด ต้องปรากฏว่ามีกฎหมายบัญญัติไว้โดยชัดแจ้งให้เก็บได้ หากตัวบทกฎหมายที่ใช้เก็บภาษีอากรไม่ชัดแจ้ง กำกวม หรือตีความได้หลายนัย ก็ต้องตีความไปในทางที่เป็นคุณหรือประโยชน์แก่ผู้เสียภาษี จะตีความโดยขยายความให้เป็นผลร้ายไม่ได้

นอกจากการตีความกฎหมายภาษีอากรจะต้องตีความโดยเคร่งครัดแล้ว การตีความกฎหมายภาษีอากรจะต้องคำนึงถึงความเป็นเอกเทศของกฎหมายภาษีอากรด้วย กล่าวคือ หากกฎหมายภาษีอากรบัญญัติถ้อยคำหรือเนื้อหาสาระไว้โดยเฉพาะแล้ว ก็ต้องตีความตามถ้อยคำ หรือเนื้อหาสาระที่บัญญัติไว้โดยเฉพาะนั้น แม้ถ้อยคำหรือเนื้อหาสาระนั้นจะแตกต่างจากกฎหมายหลัก¹⁷

หลักการตีความกฎหมายภาษีอากรต้องตีความโดยเคร่งครัด ในทางที่ไม่เป็นโทษแก่ผู้เสียภาษีหรือไม่ก่อให้เกิดภาระหน้าที่ หรือกระทบกระเทือนต่อสิทธิของประชาชน ทั้งต้องคำนึงถึงเจตนารมณ์ของฝ่ายนิติบัญญัติในการบัญญัติกฎหมายและหลักความเป็นเอกเทศของกฎหมายภาษีอากรด้วย และหลักความศักดิ์สิทธิ์แห่งเจตนาซึ่งเป็นหลักกฎหมายเอกชนนั้นจะนำมาใช้กับกฎหมายภาษีอากร ซึ่งเป็นกฎหมายมหาชน และกรณีที่คำใดกฎหมายภาษีอากรมิได้บัญญัติความหมายไว้เป็นพิเศษ ก็ต้องถือว่าคำนั้นมีความหมายตามที่เข้าใจกันอยู่ทั่วไป

ตามที่ยกกฎหมายที่เกี่ยวข้องได้บัญญัติไว้ จะตีความคำนั้นให้มีความหมายเป็นอย่างอื่นไม่ได้ แต่กรณีใดที่มีกฎหมายกำหนดหลักเกณฑ์การตีความไว้ โดยเฉพาะก็ต้องตีความตามหลักเกณฑ์นั้น

¹⁶ ธาณินทร์ กรัยวิเชียร, “ความสำคัญของการตีความในวิชาชีพกฎหมาย”, ดุลพาห ฉบับเดือนพฤษภาคม-สิงหาคม 2551, หน้า 1.

¹⁷ ชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม, คำสอนวิชากฎหมายภาษีอากร, พิมพ์ครั้งที่ 10, หน้า 854-855.

นอกจากนี้การตีความกฎหมายภาษีอากรควรคำนึงถึงหลักการภาษีอากรที่ดี 4 ประการของ Adam Smith นักเศรษฐศาสตร์ชาวสกอตแลนด์ที่เขียนไว้ในหนังสือ “The Wealth of Nations” ด้วย¹⁸

ในการบัญญัติกฎหมายภาษีอากรให้มีเนื้อหาสาระที่แตกต่างจากแนวคิดพื้นฐานทางกฎหมายในสาขาอื่น และไม่จำเป็นต้องกำหนดเนื้อหาสาระของกฎหมายภาษีอากรในลักษณะเดียวกันกับที่ปรากฏในกฎหมายแพ่งและพาณิชย์โดยที่จะต้องคำนึงถึงหลักความเป็นเอกเทศของกฎหมายภาษีอากร โดยที่ประมวลรัษฎากรมาตรา 39 กำหนดให้คำว่า “บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล” และคำว่า “ขาย” มีความหมายแตกต่างจากความหมายตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ กล่าวคือ คำว่า “บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล” นั้น ประมวลรัษฎากร มาตรา 39 ให้ความหมายว่าบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายไทยหรือที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศ และให้หมายความรวมถึง

1. กิจการซึ่งดำเนินการเป็นทางการค้าหรือหากำไร โดยรัฐบาลต่างประเทศ องค์การ ของ รัฐบาลต่างประเทศ หรือนิติบุคคลอื่นที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายต่างประเทศ

2. กิจการร่วมค้า ซึ่งได้แก่กิจการที่ดำเนินการร่วมกันเป็นทางการค้าหรือหากำไรระหว่างบริษัท กับบริษัท บริษัทกับห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลกับห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลหรือระหว่าง บริษัทและหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลกับบุคคลธรรมดา คณะบุคคลที่มีใช้นิติบุคคล ห้างหุ้นส่วนสามัญ หรือนิติบุคคลอื่น

3. มูลนิธิหรือสมาคมที่ประกอบกิจการซึ่งมีรายได้แต่ไม่รวมถึงมูลนิธิ สมาคมที่รัฐมนตรี ประกาศกำหนดตามมาตรา 47 (7) (8)

4. นิติบุคคลที่อธิบดีกรมสรรพากรกำหนด โดยอนุมัติรัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลัง และ ประกาศในราชกิจจานุเบกษา

จะเห็นได้ว่าคำว่า “บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล” ดังกล่าวมีความหมายกว้างกว่า ความหมายตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ ฉะนั้น ผู้มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้นิติบุคคลจึงมิได้ จำกัดเฉพาะบริษัทจำกัด ห้างหุ้นส่วนสามัญนิติบุคคล หรือห้างหุ้นส่วนจำกัด ตามประมวลกฎหมาย แพ่งและพาณิชย์ หรือบริษัทมหาชนจำกัด ตามพระราชบัญญัติบริษัทมหาชนจำกัด พ.ศ. 2535 เท่านั้น แต่ยังรวมถึงกิจการหรือนิติบุคคลตาม (1) ถึง (4) ด้วย¹⁹

ส่วนคำว่า “ขาย” นั้น ประมวลรัษฎากร มาตรา 39 ให้หมายความถึง ขายฝาก แลกเปลี่ยน ให้ โอนกรรมสิทธิ์หรือสิทธิครอบครองในอสังหาริมทรัพย์ ไม่ว่าจะด้วยวิธีใด และไม่ว่าจะมีค่าตอบแทน หรือไม่ แต่ไม่รวมถึง

¹⁸ เรื่องเดียวกัน, หน้า 55-56.

¹⁹ เรื่องเดียวกัน, หน้า 40.

1. ขาย แลกเปลี่ยน ให้ โอนกรรมสิทธิ์หรือสิทธิครอบครองในอสังหาริมทรัพย์ให้แก่ ส่วนราชการ หรือรัฐวิสาหกิจที่มีใช้บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลตามหลักเกณฑ์ เงื่อนไข และราคา หรือมูลค่าตามที่กำหนดโดยพระราชกฤษฎีกา

2. การโอนโดยทางมรดกให้แก่ทายาทซึ่งกรรมสิทธิ์หรือสิทธิครอบครองใน อสังหาริมทรัพย์

จะเห็นได้ว่าคำว่า “ขาย” ตามประมวลรัษฎากร มาตรา 39 มีความหมายกว้างกว่า ความหมายตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ กล่าวคือ นอกจากจะหมายถึงการขายตาม ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 453 แล้ว ยังหมายถึงการขายฝาก แลกเปลี่ยน ให้ โอน กรรมสิทธิ์ หรือสิทธิครอบครองในอสังหาริมทรัพย์ไม่ว่าด้วยวิธีใดและไม่ว่าจะมีค่าตอบแทนหรือไม่ และในกรณีโอนกรรมสิทธิ์หรือสิทธิครอบครองในอสังหาริมทรัพย์โดยไม่มีค่าตอบแทน มาตรา 41 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร ให้ถือว่าผู้โอนเป็นผู้มีเงินได้และต้องเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา แม้ผู้รับโอน จะเป็นฝ่ายได้รับประโยชน์ก็ตาม²⁰

จากหลักทฤษฎีการจัดเก็บภาษีอากรและแนวคิดเกี่ยวกับการรับรู้รายได้ และรายได้ ตามหลักการตีความ ผู้เขียนมีความเห็นว่าถึงหลักการจัดเก็บภาษีอากรที่ตีนั้นควรจะต้องมีความ ชัดเจนเพียงพอในการที่จะทำให้ผู้เสียภาษีสามารถเข้าใจถึงหลักเกณฑ์การจัดเก็บและการเสียภาษีได้ ไม่ยาก นอกจากนี้การจัดเก็บนั้นจะต้องเท่าเทียมกันระหว่างผู้เสียภาษีแต่ละหน่วยภาษีด้วยตนเอง รวมถึงระยะเวลาที่ใช้ในการบังคับจัดเก็บ

²⁰ เรื่องเดียวกัน, หน้า 41.

บทที่ 3

ภาวะภาษีอากรกรณีการโอนทรัพย์สินเพื่อจัดตั้งบริษัทตามกฎหมายประเทศสหรัฐอเมริกา

สหรัฐอเมริกา (United States of America) โดยทั่วไปเรียก สหรัฐ (United States) หรือ อเมริกา (America) เป็นสหพันธ์สาธารณรัฐ ประกอบด้วยรัฐ 50 รัฐ และหนึ่งเขตปกครองกลาง ห้า ดินแดนปกครองตนเองสำคัญ และเกาะเล็กต่าง ๆ สหรัฐเป็นประเทศพัฒนาสูง โดยมีเศรษฐกิจใหญ่สุดของโลกตามจีดีพีราคาตลาด อยู่ในอันดับต้น ๆ ในการวัดสมรรถภาพสังคมเศรษฐกิจหลายรายการ ซึ่งรวมถึงค่าจ้างเฉลี่ย การพัฒนามนุษย์ จีดีพี ต่อหัวและผลิตภาพต่อคน ขณะที่เศรษฐกิจสหรัฐถือว่าเป็นหลังอุตสาหกรรม (post-industrial) ซึ่งมีลักษณะที่บริการและเศรษฐกิจความรู้ครอบงำ แต่ภาคการผลิตยังมีขนาดใหญ่สุดอันดับสองของโลก

จากการศึกษาระบบภาษีของประเทศอเมริกาพบว่าระบบกฎหมายภาษีของประเทศสหรัฐอเมริกา โดยเฉพาะเรื่องการปรับโครงสร้างธุรกิจ ซึ่งระบบกฎหมายนั้นมีขั้นตอนและความชัดเจนทำให้การบังคับใช้กฎหมายมีประสิทธิภาพ ผู้เขียนจึงเลือกศึกษากฎหมายเกี่ยวกับหัวข้อดังกล่าวของประเทศสหรัฐอเมริกา

สหรัฐอเมริกามีเศรษฐกิจแบบผสมทุนนิยมซึ่งขับเคลื่อนโดยทรัพยากรธรรมชาติอุดมสมบูรณ์ และผลิตภาพที่สูงสหรัฐจึงเป็นประเทศผู้นำเข้าสินค้ารายใหญ่ที่สุดและเป็นผู้ส่งออกรายใหญ่เป็นอันดับ โดยมีประเทศแคนาดา จีน เม็กซิโก ญี่ปุ่น และเยอรมนีเป็นคู่ค้ารายใหญ่ที่สุด โดยที่น้ำมันเป็นโภคภัณฑ์ที่นำเข้ามากที่สุด ในขณะที่อุปกรณ์ขนส่งเป็นสินค้าส่งออกที่สำคัญที่สุดของประเทศ

3.1 การจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลในประเทศสหรัฐอเมริกาในกรณีทั่วไป²¹

ภายใต้ระบบภาษีของสหรัฐอเมริกา นิติบุคคลผู้มีถิ่นที่อยู่ในสหรัฐอเมริกา จะต้องเสียภาษีเงินได้ทั่วโลกของนิติบุคคลนั้นให้แก่สหรัฐฯ ซึ่งรวมถึงเงินได้จากสาขาในต่างประเทศด้วย โดยในการพิจารณาว่านิติบุคคลใดเป็นผู้มีถิ่นฐานที่อยู่ในสหรัฐฯ หรือไม่ พิจารณาได้จากสถานที่ในการจดทะเบียนของนิติบุคคลนั้น ถ้านิติบุคคลจดทะเบียนจัดตั้งขึ้นในสหรัฐฯ ก็จะถือว่าเป็นผู้ที่มีถิ่นที่อยู่ในสหรัฐฯ ถ้านิติบุคคลใดจดทะเบียนจัดตั้งภายนอกประเทศสหรัฐฯ ก็จะถือว่าเป็นนิติบุคคลนั้นไม่เป็นผู้ที่มีถิ่นที่อยู่ในสหรัฐฯ ตามที่บัญญัติไว้ใน Internal Revenue Code 1986 (ต่อจากนี้ไปจะเรียกว่า “IRC”) มาตรา 7701(a)(4) มาตรา 11 และมาตรา 63(a) ส่วนอัตราภาษีเงินได้นิติบุคคลในประเทศสหรัฐฯ ก็จะเป็นไปตามอัตราที่กฎหมายกำหนดในเงินได้ที่จะต้องเสียภาษี โดยไม่คำนึงถึงแหล่งที่มาหรือชนิดของเงินได้นั้น

²¹ “Branch Profit Tax and Branch-Level Interest Tax,”

<http://www.intltaxlaw.com/INBOUND/BRANCH/frontpage.htm>, visited: October, 2006.

ตารางที่ 3

ตารางภาษีนิติบุคคลระดับรัฐบาลกลางของประเทศสหรัฐอเมริกา²²

เงินได้พึงประเมิน (US\$)	อัตราภาษี (%)
0 - 50,000	15
50,001 - 75,000	25
75,001 - 100,000	34
100,001 - 335,000	39
335,001 - 10,000,000	34
10,000,001 - 15,000,000	35
15,000,001 - 18,333,333	38
18,333,334 ขึ้นไป	35

ผู้ไม่มีถิ่นที่อยู่ในสหรัฐอเมริกา

โดยทั่วไปแล้วประเทศสหรัฐฯ จะจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลจากผู้ที่มีได้เป็นผู้อยู่ในสหรัฐฯ ในอัตราภาษีปกติเช่นเดียวกับผู้ที่มีถิ่นที่อยู่ในสหรัฐฯ โดยจะจัดเก็บเฉพาะเงินได้ที่เกิดขึ้นจากแหล่งในสหรัฐฯ เท่านั้น ตามที่บัญญัติไว้ในมาตรา 7701(b) (1) (B), มาตรา 2 (d), มาตรา 871 และมาตรา 877 ส่วนเงินได้จากแหล่งภายนอกสหรัฐฯ ของผู้ที่มีได้เป็นผู้อยู่ในสหรัฐฯ บางอย่างยังคงต้องถูกเก็บภาษี ถ้าเงินได้นั้นเกี่ยวข้องกับการค้าหรือธุรกิจภายในสหรัฐฯ และเงินได้จากแหล่งในสหรัฐฯ บางอย่างที่ได้รับโดยผู้ที่มีได้เป็นผู้อยู่ในสหรัฐฯ เช่น เงินปันผล จะต้องถูกหักภาษี ณ ที่จ่ายในอัตราร้อยละ 30 ในจำนวนเงินได้ที่ได้รับทั้งหมด โดยการหักภาษีหัก ณ ที่จ่ายในอัตราร้อยละ 30 ในจำนวนเงินที่ได้รับทั้งหมดนี้อาจเป็นความรับผิดชอบในการเสียภาษีครั้งสุดท้าย (Final Tax Liability) ของผู้ที่มีได้เป็นผู้อยู่ในสหรัฐฯ ผู้ซึ่งได้รับเงินได้จากแหล่งในสหรัฐฯ²³

ในการยื่นแบบแสดงรายและเสียภาษี นิติบุคคลต่างประเทศที่เข้ามากระทำการหรือประกอบธุรกิจในสหรัฐฯ ระหว่างปีภาษีจะต้องยื่นแบบแสดงรายการประจำปีตามแบบ 1120F ภายในวันที่ 15 มิถุนายน ของปีถัดไปจากปีภาษี ส่วนนิติบุคคลต่างชาติอื่น ที่มิได้กระทำการค้าหรือธุรกิจในสหรัฐฯ ถ้าได้ถูกหักภาษี ณ ที่จ่ายไว้แล้วก็ไม่ต้องยื่นแบบแสดงรายการตามแบบ 1120F อีก

ตามกฎหมายสหรัฐอเมริกาโดยทั่วไปแล้ว บริษัทไม่รับรู้ผลกำไรหรือขาดทุน (Gain หรือ Loss) จากการออกหุ้นแต่อย่างใด และในส่วนของผู้ถือหุ้นนั้นก็ยังไม่มีการเสียภาษีใดๆ จากการซื้อหุ้นด้วยเงินสด กำไรหรือขาดทุนจากหุ้นดังกล่าว จะถูกรับรู้ก็ต่อเมื่อผู้ถือหุ้นได้ขายหรือโอนหุ้นหรือเมื่อ

²² IRS.gov, Taxfoundation.org,

https://en.wikipedia.org/wiki/Corporate_tax_in_the_United_States#/media/File

²³ Daniel Sandler, *The Taxation of International Entertainers and Athletes*. (Hague: Graham & Trotman Ltd. And Kluwer Law and Taxation, 1995) p. 149.

3.2 ความหมายของบริษัท (Corporation) ในสหรัฐอเมริกา²⁴

รูปแบบธุรกิจส่วนใหญ่ในสหรัฐอเมริกามักอยู่ในรูปแบบของกิจการ (Entity) ดังต่อไปนี้

1. กิจการเจ้าของคนเดียว (sole proprietorship) ซึ่งผู้เสียภาษีจะเป็นปัจเจกชน (individual taxpayer)
2. หุ้นส่วน (partnership)
3. บริษัท (Corporation)
4. ทรัสต์²⁵หรือกองมรดก (trust or estate)

ความหลากหลายของรูปแบบธุรกิจข้างต้น เช่น ห้างหุ้นส่วน บริษัท หรือ ทรัสต์ ค่อย ๆ พัฒนารูปแบบขึ้นตามลำดับ ตัวอย่างพัฒนาการดังกล่าวเห็นได้ชัดจากการเกิดขึ้นบริษัทรูปแบบ C (C corporation)²⁶ เหตุผลของการเกิดรูปแบบธุรกิจใหม่ ๆ หลังสงครามโลกครั้งที่ 2 คือ การไม่มีภาระภาษี (non-tax) เพื่อใช้ดึงดูดเงินลงทุน โดยธุรกิจสามารถดำเนินต่อเนื่องได้โดยไม่มีข้อจำกัด และผู้ถือหุ้นสามารถโอนกรรมสิทธิ์ในผลประโยชน์ของตนได้อย่างง่ายดาย พร้อมทั้งสามารถจำกัดความรับผิดชอบของตนได้ด้วย เหตุผลเรื่องภาษีเป็นเหตุผลแรกในการดำเนินธุรกิจแบบบริษัท รวมทั้งรายได้ที่ยังไม่ได้จัดสรร (accumulated earnings) ของผู้ถือหุ้นในธุรกิจที่ก่อตั้งขึ้นในรูปแบบบริษัท ที่จะเสียภาษีในอัตราที่ต่ำกว่าธุรกิจที่ไม่ได้จัดตั้งในรูปแบบบริษัท นอกจากนี้ลูกจ้างที่ทำงานในกิจการในรูปแบบบริษัทสามารถรับ fringe benefits²⁷ ก่อนหักภาษี และความสามารถของบริษัทในการแลกเปลี่ยนทรัพย์สินของบริษัทหรือผู้ถือหุ้นในการแลกเปลี่ยนหุ้น โดยไม่มีภาระภาษีในการจัดโครงสร้างของบริษัทใหม่อีกครั้ง (tax-free-reorganization)²⁸

คำว่าบริษัท (corporation) นั้น มีผู้ให้ความหมายดังนี้ “บุคคลสมมติที่กำเนิดขึ้นโดยกฎหมายประกอบด้วยบุคคลหนึ่งหรือหลายคนมาร่วมกัน โดยมีวัตถุประสงค์ที่จะดำเนินธุรกิจตาม

²⁴ ฉัตรทิพย์ ตันตพราศาสน์, “มาตรการทางกฎหมายในการคุ้มครองผู้ถือหุ้น”, (วิทยานิพนธ์ปริญญานิติศาสตรมหาบัณฑิต จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, 2525) หน้า 5-8

²⁵ ทรัสต์ (trust) ได้แก่ ความสัมพันธ์ระหว่างบุคคลตั้งแต่สองฝ่ายขึ้นไปอันดำรงอยู่บนความไว้วางใจซึ่งกันและกัน โดยให้ฝ่ายหนึ่ง (เรียกว่า “ทรัสต์” (Trustee) เป็นผู้ถือกรรมสิทธิ์ในทรัพย์สินอย่างหนึ่งอย่างใดเพื่อประโยชน์ของคู่กรณีอีกฝ่ายหนึ่ง (เรียกว่า “ผู้รับประโยชน์” หรือ “beneficiary”)

²⁶ คำว่า “C corporation” บัญญัติไว้ใน Internal Revenue Code ให้เป็นบริษัทที่ต้องมีภาระภาษีภายใต้มาตรา 11 รูปแบบธุรกิจ C corporation มีที่มาจากบทบัญญัติในเรื่องฐานภาษีของบริษัทที่จัดให้บริษัทที่ถูกจัดเก็บภาษีนั้น ๆ อยู่ภายใต้หมวด 4 ของ Internal Revenue Code ส่วนรูปแบบธุรกิจอื่นจะมีการจัดเก็บเป็นพิเศษต่างออกไป เช่น S corporation ซึ่งมีการจัดเก็บภาษีเหมือนเช่นห้างหุ้นส่วน s corporation ก็เป็นรูปแบบธุรกิจที่เรียกชื่อตามหมวดภาษีใน Internal Revenue Code คือหมวด s นั่นเอง

²⁷ เป็นรายได้ประเภทที่ไม่ใช่ค่าจ้างที่บริษัทจ่ายให้แก่ลูกจ้าง เช่น ค่าเบี้ยประกัน เงินที่จ่ายในวันหยุดหรือวันหยุดพักผ่อน หรือสวัสดิการในส่วนสันหนากการ

²⁸ John L. Kramer and Susan L. Nordhauser, Federal Taxation of Corporations (New Jersey: Prentice- Hall Inc., 1989), page 2-3

เงื่อนไขที่กำหนดไว้ต่อเนื่องกันโดยไม่เปลี่ยนแปลงตัวบุคคล และมีอำนาจที่จะดำเนินการโดยมีความสามารถ หรือดำเนินธุรกิจตามที่ได้รับมอบหมายตามแบบ หรือลักษณะเช่นเดียวกับบุคคลทั่วไป”²⁹

A Corporation is an artificial person created by law consisting of one or more natural persons united in one body under such grants as secure a succession of members without changing the identity of the body, and empowered to act in a certain capacity or to transact business of some designated form or nature like a natural person³⁰

แต่ความหมายเกี่ยวกับบริษัทที่นับว่ารัดกุมและเหมาะสมพอควรก็คือ คำนิยามที่ Chief Justice Marshall ได้ให้คำอธิบายไว้ในการตัดสินคดี Dart-mouth College Case เมื่อ ค.ศ. 1819 โดยสั้น ๆ คือ “บริษัทเป็นบุคคลสมมติมองไม่เห็น ไม่อาจสัมผัสจับต้องได้ และมีสภาพเป็นบุคคลขึ้นมาด้วยอำนาจของกฎหมายเท่านั้น An artificial being, invisible intangible, and existing only in contemplation of Law”

3.3 การจัดเก็บภาษีอากรตามมาตรา 351 แห่ง IRC ในปัจจุบัน³¹

มาตรา 351 การโอนทรัพย์สินไปยังบริษัทซึ่งอยู่ภายใต้การควบคุมของผู้โอน

(a) หลักเกณฑ์ทั่วไป กำหนดว่าในกรณีที่ได้มีการโอนทรัพย์สินไปยังบริษัทโดยบุคคลหนึ่งหรือตั้งแต่สองคนขึ้นไป โดยมีวัตถุประสงค์เพื่อแลกกับหุ้นในบริษัทดังกล่าวเพียงประการเดียว และในทันทีที่มีการแลกเปลี่ยนผู้โอนเข้าควบคุมบริษัทดังกล่าวตามความหมายของมาตรา 368 (c) ในกรณีนี้จะไม่ถือว่ามีการกำไรหรือขาดทุน เกิดขึ้นแต่อย่างใด

SEC 351 TRANSFER TO CORPORATION CONTROLLED BY TRANSFEROR

(a) General RULE. No gain or Loss shall be recognized if property is transferred to corporation by one or more persons solely in exchange for stock in such corporation and immediately after the exchange such person or persons are in control (as defined in section 368 (c)) of the corporation

²⁹ ภริตน์ เจียรนัย, “การจัดเก็บภาษีอากรจากการโอนทรัพย์สินของผู้ถือหุ้นให้แก่บริษัท”, (วิทยานิพนธ์ปริญญานิติศาสตร์มหาบัณฑิต จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, 2539) หน้า 60-61

³⁰ Herry G. Henn, Law of Corporation (New York: West Publishing Co, 1978), P.2.

³¹ Kramer and Nordhauser, Federal Taxation of Corporations, PP. 36-76.

ตามมาตรา 351 (a) แห่ง IRC ดังกล่าว กำหนดให้มีผลเป็นการชะลอ (defer) การรับรู้กำไรหรือขาดทุนจากการโอนทรัพย์สินออกไป โดยสามารถแยกองค์ประกอบสำคัญได้ดังนี้ บุคคลคนเดียวหรือตั้งแต่สองคนขึ้นไปต้องโอนทรัพย์สินไปให้บริษัท (1) การโอนดังกล่าว ต้องมีวัตถุประสงค์ประการเดียวคือ เพื่อแลกเปลี่ยนกับหุ้นของบริษัทนั้น (2) และ ภายหลังจากโอนผู้โอน ต้องเข้าควบคุมบริษัทนั้นโดยทันทีหลังจากการแลกเปลี่ยน (3)

1. บุคคลคนเดียวหรือตั้งแต่สองคนขึ้นไปต้องโอนทรัพย์สินไปให้บริษัท

การโอนทรัพย์สิน (transfer of property) เนื่องจากมาตรา 351 (a) ไม่ได้ให้ความหมายของคำว่าทรัพย์สินไว้เป็นพิเศษ เพราะฉะนั้นคำว่าทรัพย์สินในที่นี้จึงต้องมีความหมายอย่างกว้าง กล่าวคือ รวมทั้งทรัพย์สินที่มีรูปร่างและไม่มีรูปร่าง เช่น สิทธิบัตร (patent) ความรู้ความชำนาญ (Know how) เครื่องหมายการค้า (trademarks) โปรแกรมคอมพิวเตอร์ และอื่น ๆ แม้ว่าทรัพย์สินที่ใช้ในกฎหมายทั่วไปจะไม่ได้ครอบคลุมถึงเงิน (money) แต่ในมาตรา 351 (a) ได้หมายรวมเงินเข้าไว้ด้วย เช่น นาย A มอบเงินสดและทรัพย์สินอื่นเพื่อแลกกับหุ้นสามัญทั้งหมดของบริษัทที่จัดตั้งขึ้นใหม่ อย่างไรก็ตาม มาตรา 351 (d)(2) และ (3) ได้กำหนดเพิ่มเติมเป็นข้อยกเว้นเกี่ยวกับหนี้สินและดอกเบี้ยค้างรับบางกรณีที่จะไม่ถือว่าเป็นทรัพย์สินตามมาตรา 351 (a) กล่าวคือหุ้นซึ่งออกเพื่อหนี้สินของบริษัทผู้รับโอนซึ่งไม่มีหลักประกันและดอกเบี้ยจากหนี้สินของบริษัทผู้รับโอนซึ่งเกิดขึ้นตั้งแต่หรือภายหลังจากการเข้ามาถือหุ้นของบริษัทผู้โอน จะไม่ถือว่าได้ออกเพื่อแลกเปลี่ยนกับทรัพย์สิน ((2) indebtedness of the transferee corporation which is not evidenced by a security, or (3) interest on indebtedness of the transferee corporation which accrued on or after the beginning of the transferor's holding period for the debt)

ตัวอย่าง นาย C เป็นเจ้าของสิทธิบัตรมูลค่า \$25,000 ส่วนนาย D เป็นเจ้าของโรงงานซึ่งมีมูลค่า \$75,000 C และ D ตกลงร่วมกันตั้งบริษัท R โดยมีหุ้นที่มีมูลค่า \$100,000 C และ D โอนสิทธิในสิทธิบัตรและโรงงานตามลำดับให้กับบริษัท R เพื่อแลกเปลี่ยนกับหุ้น กรณีถือว่าทั้ง C และ D จะยังไม่มี การรับรู้กำไรหรือขาดทุนจากการโอนทรัพย์สินดังกล่าวแต่อย่างใด

นอกจากนั้นในส่วนที่เกี่ยวกับการทำงาน (services) มาตรา 351 (d)(1) ยังได้กำหนดให้ชัดเจนว่าหุ้นซึ่งออกเพื่อการทำงาน จะไม่ถือว่าได้ออกเพื่อแลกเปลี่ยนกับทรัพย์สิน ทั้งนี้ ไม่ว่าหุ้นที่ออกให้ดังกล่าวจะเป็นการตอบแทนการทำงานที่ได้กระทำแล้วหรือจะได้กระทำในอนาคตข้างหน้าให้แก่หรือเพื่อประโยชน์แก่บริษัทที่ออกหุ้น ในกรณีนี้จะต้องนำมูลค่าหุ้นที่ได้รับราคาตลาดมารวมคำนวณเป็นรายได้ด้วย ITR 1.351-1 (a)(1)(i) เหตุผลที่กฎหมายต้องกำหนดก็เพื่อป้องกันมิให้ผู้โอนซึ่งการทำงาน (services) แต่เพียงอย่างเดียวให้กับบริษัทนั้นได้รับประโยชน์ตามมาตรา 351 (a) แต่ถ้าผู้โอนได้รับหุ้นจากบริษัทเพื่อแลกเปลี่ยนกับทรัพย์สินและการทำงาน (services) ของผู้โอน จำนวนหุ้นทั้งหมดที่ได้รับจะถูกลงเพื่อพิจารณาถึงการควบคุมด้วย ITR 1.351-1 (a)(2), Ex. (3)

ตัวอย่าง นาย E เป็นเจ้าของทรัพย์สินที่มีต้นทุน \$10,000 (ราคาตลาด \$18,000) นาย E ได้ทำงานให้บริษัท F คิดเป็นมูลค่า \$2,000 ต่อมาบริษัท F ได้ออกหุ้นสามัญเพิ่มทุนอีกจำนวน 400

หุ้น (ราคาตลาด \$20,000) ให้กับนาย E เพื่อแลกกับทรัพย์สินและค่าตอบแทนการทำงานดังกล่าว โดยนาย E เป็นผู้ถือหุ้น 80% ของบริษัท F กรณีนี้ถือได้ว่าจะยังไม่มีกรับรู้กำไรของนาย E จากการแลกเปลี่ยนทรัพย์สินกับหุ้นของบริษัท F อย่างไรก็ตามถือว่านาย E มีรายได้แล้ว \$2,000 จากค่าตอบแทนการทำงานให้กับบริษัท F

หุ้นที่ออกเพื่อทรัพย์สินที่มีมูลค่าน้อยอย่างไม่มีสัมพันธ์กัน เมื่อเปรียบเทียบกับมูลค่าหุ้นที่ได้รับจะไม่ได้รับการปฏิบัติเช่นเดียวกับการออกหุ้นเพื่อแลกเปลี่ยนกับทรัพย์สิน ถ้าวัตถุประสงค์เบื้องต้นคือการต้องการสิทธิภายใต้มาตรา 351 (a) ITR 1.351-1 (a)(1)(i)

ผู้โอนคนหนึ่งหรือมากกว่านั้น (one or more transfers) คำว่าผู้โอนทรัพย์สินนี้มีความหมายกว้าง มิได้จำกัดเฉพาะเพียงบุคคลธรรมดาอย่างเดียวนั้น โดย ITR 1.351-1 (a)(1) ได้ระบุความหมายของ “one or more persons” รวมถึงปัจเจกชน (individuals) ทรัสต์ (trusts) กองมรดก (estates) ห้างหุ้นส่วน (partnerships) สมาคม (associations) บริษัท (companies หรือ corporations)

ในกรณีที่มีผู้โอนทรัพย์สินนั้นมากกว่าหนึ่งคน ธุรกรรมจะครบองค์ประกอบโดยไม่ต้องรับรู้รายได้ (nonrecognition) ตามมาตรา 351 (a) ต่อเมื่อผู้โอนดังกล่าวรวมกันเป็นกลุ่มเดียวกัน (group) และกรณีไม่จำเป็นที่ผู้โอนทุกคนต้องแลกเปลี่ยนทรัพย์สินกับบริษัทผู้รับโอนในเวลาเดียวกัน

ตัวอย่าง นาย A และบริษัท K ตกลงจัดตั้งบริษัทขึ้นใหม่เพื่อประกอบกิจการผลิตสินค้า โดย A ตกลงจะโอนเงินสด \$30,000 และทรัพย์สินซึ่งปรับต้นทุนแล้วมูลค่า \$5,000 (ราคาตลาด \$20,000) ไปให้บริษัทใหม่ ส่วน K ตกลงจะโอนเครื่องจักรซึ่งปรับต้นทุนแล้วมูลค่า \$22,500 (ราคาตลาด \$50,000) แต่แต่ละคนจะได้รับหุ้นจากบริษัทเป็นการแลกเปลี่ยนคนละ 1,000 หุ้น ในวันที่ 2 มกราคม K โอนเครื่องจักร ให้บริษัทและในวันเดียวกันนี้บริษัทได้โอนหุ้นจำนวน 400 หุ้น ให้กับที่ปรึกษากฎหมายเพื่อตอบแทนบริการ ในการจัดตั้งบริษัท ต่อมาวันรุ่งขึ้น A โอนเงินสดและทรัพย์สิน ให้บริษัท กรณีถือได้ว่า A และ K ได้รับประโยชน์ตามมาตรา 351 (a) เพราะอยู่ในฐานะเป็นกลุ่มเดียวกัน (group) โดยทั้งคู่เป็นเจ้าของหุ้นในบริษัทที่จัดใหม่ถึง 83.33% ในทันทีหลังจากการโอนของ A ส่วนที่ปรึกษากฎหมายต้องรับรู้รายได้จากการได้รับหุ้นเป็นค่าตอบแทนการให้บริการ

กรณีที่มีการโอนทรัพย์สินไปยังบริษัทเพื่อแลกเปลี่ยนกับหุ้นโดยบุคคล 2 คนหรือมากกว่านั้น สัดส่วนของหุ้นที่ได้รับกับทรัพย์สินที่โอนไปเป็นสาระสำคัญตั้งแต่ก่อนการโอน เพราะโดยปกติแล้วแต่ละคนจะได้รับหุ้นตามราคาตลาดที่เท่ากับทรัพย์สินที่โอนไป ถ้าหุ้นที่ได้รับไม่ได้สัดส่วนกับทรัพย์สินที่โอนก็ต้องถูกเรียกเก็บภาษีให้ตรงตามลักษณะที่แท้จริง ITR 1.351-1 (a)(1) และในการพิจารณาการโอนหุ้นดังกล่าว จำนวนที่แลกเปลี่ยนในสัดส่วนที่เหมาะสมกับทรัพย์สินก็ถือว่าเป็นการแลกเปลี่ยนตามปกติ แต่บางส่วนของเงินจากนั้นก็อาจถือว่าเป็นการให้ (gift) (มาตรา 2501 และมาตรา หลังจากนั้น) ซึ่งจะต้องมีการชดใช้ (มาตรา 61 (a)(1)) หรือทำประการใดก็ตามเพื่อชำระหนี้ที่เกิดขึ้นแก่ผู้โอน

(investment company) และ ITR 1.351-1 (c) ระบุให้การโอนทรัพย์สินดังต่อไปนี้นี้จะถือเป็นการโอนให้บริษัทลงทุนถ้า

(1) ผลของการโอนไม่ว่าโดยตรงหรือโดยอ้อมในการกระจายการลงทุนในหลักทรัพย์ของหลาย ๆ บริษัท เพื่อลดความเสี่ยง (diversification)

(2) ผู้รับโอนคือ

(a) บริษัทลงทุนที่อยู่ในความควบคุม (regulated investment company)

(b) ทรัสต์ที่ลงทุนเกี่ยวกับบอสังหาริมทรัพย์ หรือ

(c) บริษัทที่สินทรัพย์กว่าร้อยละ 80 (ไม่รวมเงินสดและหลักประกันหนี้ที่ไม่สามารถแปลงสภาพได้) นั้นถือถือเพื่อการลงทุนและพร้อมเพื่อการขายหุ้นหรือหลักทรัพย์ในตลาด

2. การโอนดังกล่าว ต้องมีวัตถุประสงค์ประการเดียวคือ เพื่อแลกเปลี่ยนกับหุ้นของบริษัทนั้น

เดิมข้อกำหนดของการแลกเปลี่ยนตามมาตรา 351 (a) คือการโอนทรัพย์สินเพื่อแลกกับหุ้นหรือหลักทรัพย์ของบริษัท แต่หลังจากวันที่ 2 ตุลาคม ค.ศ. 1989 ได้มีการแก้ไขกฎหมายโดนให้ตัดคำว่าหลักทรัพย์ดังกล่าวออก ดังนั้น ในปัจจุบันหากมีการโอนทรัพย์สินให้บริษัทเพื่อแลกเปลี่ยนกับหุ้นและหลักทรัพย์นั้น กรณีคงมีเพียงเฉพาะการได้รับหุ้นเท่านั้นที่ปลอดภัย

คำว่าหุ้นในมาตรา 351 (a) นี้ให้หมายความรวมถึงหุ้นสามัญ หุ้นบุริมสิทธิและตราสารหนี้ที่มีลักษณะเช่นเดียวกับหุ้น (debt issues recharacterized as stock) แต่ทั้งนี้ไม่รวมถึงสิทธิในหุ้น (stock rights) หรือใบสำคัญแสดงสิทธิที่จะซื้อหุ้น (stock warrants) ทั้งนี้ ตาม ITR 1.351-1 (a)(1)(ii) และก็จะไม่รวมถึงเอกสารสิทธิจะซื้อหุ้นของบริษัทในราคาที่กำหนด (stock options), หุ้นกู้แปลงสภาพ (convertible debentures) ข้อตกลงในการออกเสียงของผู้ถือหุ้น (shareholder voting agreements), หุ้นจดทะเบียนของบริษัทที่ยังไม่ได้นำออกขาย (unissued stock) และหุ้นของบริษัทที่ถือไว้ในนามบริษัท (treasury stock) ด้วยเนื่องจากทั้งหมดนี้ถือเป็นประเภทที่ไม่ใช่หุ้นเพื่อวัตถุประสงค์อื่น ๆ ในกฎหมายภาษี³⁴

การที่ผู้โอนได้รับมาซึ่งทรัพย์สินอื่น (boot) นอกเหนือจากหุ้น มาตรา 351 (b) กำหนดว่าในกรณีที่มีการโอนทรัพย์สินเพื่อแลกกับหุ้นตาม (a) และผู้โอนได้รับเงินหรือทรัพย์สินอื่น (boot) เป็นการตอบแทนอีกด้วยแล้ว

(1) จะถือว่าผู้โอนต้องรับรู้กำไร (ถ้ามี) แต่จะไม่เกินไปกว่า

(a) จำนวนเงินที่ได้รับรวมกับ

(b) ราคาตลาดของทรัพย์สินที่ได้รับ และ

³⁴ Kramer and Nordhauser, Federal Taxation of Corporations, Pages 36-37.

(2) ถ้ามีขาดทุน ผู้โอนไม่ต้องนำมาคำนวณ กรณีตามมาตรา 351 (b) นั้น หมายถึงการแลกเปลี่ยนได้ครบองค์ประกอบตามมาตรา 351 (a) โดยปรากฏเพิ่มเติมว่าผู้โอนได้รับไม่เพียงแต่หุ้นเท่านั้น แต่ยังได้รับเงินหรือทรัพย์สินอื่น ๆ (boot) ด้วย โดยมาตรา 351 (b) กำหนดให้รับรู้เฉพาะกำไรแต่ไม่เกินเกณฑ์ที่กำหนด

ตัวอย่าง นาย A โอนทรัพย์สินด้วยต้นทุนที่ปรับแล้วจำนวน \$10,000 (ราคาตลาด \$50,000) ให้กับบริษัทที่อยู่ในความควบคุม เพื่อการแลกเปลี่ยนเป็นหุ้นมูลค่า \$30,000 เงินสด \$10,000 และทรัพย์สินอื่นด้วยราคาตลาดจำนวน \$10,000 กำไรตามมาตรา 1001 จะมีจำนวน \$40,000 แต่กำไรที่รับรู้ตามมาตรา 351 (b) จะมีจำนวน \$20,000

(1) จำนวนที่ได้รับ

(a) หุ้น	\$	30,000
(b) เงินสด		10,000
(c) ทรัพย์สินอื่น (boot)		<u>10,000</u>
(d) ยอดรวม	\$	50,000
(2) หัก ต้นทุนที่ปรับแล้วของทรัพย์สินที่โอน		<u>10,000</u>
(3) กำไรที่ได้รับ	\$	40,000
(4) กำไรที่รับรู้ (1) (b) + (1) (c) หรือ (3)	\$	20,000

ตามจำนวนที่น้อยกว่า

ถ้าต้นทุนที่ปรับแล้วของทรัพย์สินตาม (2) ข้างต้นมีจำนวน \$45,000 แทนที่จะเป็น \$10,000 กำไรภายใต้มาตรา 1001 เท่ากับ \$5,000 และจำนวนนี้จะถูกรับรู้เป็นกำไรภายใต้มาตรา 351 (b) แต่ถ้าต้นทุนที่ปรับแล้วของทรัพย์สินมากกว่า \$50,000 เท่ากับการขาดทุน ตามมาตรา 351 (b)(2) จะไม่มีการรับรู้แม้ว่าจะได้รับ boot ก็ตาม

การเข้ารับความผิดโดยผู้รับโอน (assumption of liability by transferee) หากการแลกเปลี่ยนตามมาตรา 351 (a) เป็นเหตุให้บริษัทผู้รับโอนรับภาระหนี้สินของผู้โอนหรือเป็นการได้ทรัพย์สินนั้นภายใต้ความรับผิดต่าง ๆ กรณีต้องพิจารณาว่าจะถือเสมือนเป็นเงินหรือทรัพย์สินอื่น (boot) ที่ให้แก่ผู้โอนตามมาตรา 351 (b) หรือไม่ เกี่ยวกับเรื่องนี้มาตรา 357 (a) ได้กำหนดหลักทั่วไปว่า การที่บริษัทผู้รับโอนเข้ารับภาระความรับผิดหรือได้มาซึ่งทรัพย์สินที่ติดภาระความรับผิดนั้น จะไม่ถือว่าเป็นเงินหรือทรัพย์สินอื่น (boot) โดยการโอนซึ่งทรัพย์สินดังกล่าวก็ยังถือเป็นธุรกรรมปลอดภาษีตามมาตรา 351 (a) ส่วนต้นทุนของหุ้นที่ผู้โอนได้รับ มาตรา 358 (d) กำหนดเป็นการแก้ไขหลักเกณฑ์ทั่วไปที่ใช้กำหนดต้นทุนของผู้โอนสำหรับทรัพย์สินที่ไม่ต้องรับรู้ (nonrecognition property) การแก้ไขนี้พิจารณาถึงจำนวนเงินของความรับผิดที่ได้เข้ารับหรือที่ติดมากับทรัพย์สินที่ถูกโอน ให้มีจำนวนเท่ากับเงินที่ผู้โอนได้รับ ผลที่ได้รับคือต้นทุนของหุ้นที่ผู้โอนได้รับจะลดลงตามจำนวนความรับผิดที่โอนไป

ตัวอย่าง นาย A โอนทรัพย์สินให้แก่บริษัทที่ถูกควบคุม โดยทรัพย์สินของ A มีต้นทุนที่ปรับแล้ว \$ 40,000 (ราคาตลาด \$100,000) แต่ทรัพย์สินดังกล่าวติดภาระจำนองจำนวน \$30,000 โดยแลกเปลี่ยนกับหุ้นของบริษัทมูลค่า \$70,000 และบริษัทต้องชำระภาระจำนองดังกล่าว กำไรของ A ที่ได้มาคือ \$ 60,000 (ค่าของหุ้นของบริษัท บวกกับหนี้ของ A ลบด้วยต้นทุนทรัพย์สินของ A) แต่กำไรที่ถูกรับรู้จะเป็นศูนย์ เนื่องจากมาตรา 357 (a) กำหนดให้ความรับผิดที่เข้ารับนั้นจะไม่นับเป็น boot ตามมาตรา 351 (b) ต้นทุนหุ้นของ A จะเป็น \$10,000 ตามมาตรา 358 (ต้นทุนทรัพย์สิน \$40,000 หักด้วยภาระหนี้ \$30,000) และต้นทุนทรัพย์สินของบริษัทคือ \$40,000 ตามมาตรา 362 (a)(1)

อย่างไรก็ตามหลักการตามมาตรา 357 (a) อาจทำให้ผู้โอนทรัพย์สินตามมาตรา 351 (a) พยายามดำเนินการหลีกเลี่ยงภาษี เช่น เจตนารีบก่อให้เกิดภาระผูกพันในทรัพย์สินก่อนหน้าจะมีการแลกเปลี่ยนสำหรับผู้โอนแล้วเหตุการณ์ที่ต่อเนื่องเช่นนี้สามารถเปรียบได้กับการได้รับ boot จากบริษัทเพื่อแลกเปลี่ยนกับทรัพย์สินที่มีภาระติดพัน มาตรา 357 (b) จึงได้กำหนดข้อยกเว้นของหลักทั่วไปตามมาตรา 357 (a) ที่ว่า ถ้าปรากฏวัตถุประสงค์หลักของการเข้ารับหรือการได้รับมาซึ่งความรับผิดของผู้โอนนั้นเป็นไปเพื่อประสงค์จะหลีกเลี่ยงภาษีของรัฐจากการแลกเปลี่ยน หรือหากไม่ใช่วัตถุประสงค์นั้นแล้วก็คือไม่ได้มีเจตนาเพื่อดำเนินธุรกิจโดยสุจริต ดังนั้น การที่บริษัทเข้ารับเอาภาระความรับผิด หรือได้มาซึ่งทรัพย์สินที่มีภาระความรับผิดดังกล่าวจะถูกพิจารณาว่าเป็นเงินที่ได้รับมาโดยผู้โอนจากการแลกเปลี่ยน ในทางปฏิบัติกรมสรรพากร (IRS) ได้กำหนดให้ผู้โอนและบริษัทต้องแจ้งข้อเท็จจริงของการแลกเปลี่ยนในแบบแสดงรายการประจำปีภาษี และในกรณีดังกล่าวต้องระบุ “เหตุผลทางธุรกิจของบริษัท” (corporation business reason) เพื่อเข้ารับภาระความรับผิดใด ๆ ด้วย ITR 1.351-3 (c)(6), และ ITR 1.351-3 (b)(7)

ในกรณีที่ความผิดต่าง ๆ ที่บริษัทเข้ารับมีจำนวนเกินกว่าต้นทุนของหุ้นที่ผู้โอนได้รับ (liabilities in excess of basis) มาตรา 357 (c) กำหนดว่าถ้าความรับผิดต่าง ๆ ที่ติดพันไปกับทรัพย์สินที่ถูกโอนหรือการที่บริษัทผู้รับโอนเข้ารับภาระความผิดไว้เกินกว่าต้นทุนที่ปรับแล้วของทรัพย์สินทั้งหมดที่จะโอนนั้น ส่วนที่เกินดังกล่าวจะถือเป็นกำไรจากการแลกเปลี่ยนทรัพย์สิน

ตัวอย่าง นาย A แลกเปลี่ยนทรัพย์สินที่ปรับมูลค่าต้นทุนแล้ว \$10,000 (ราคาตลาด \$70,000) โดยติดภาระจำนอง \$30,000 เพื่อแลกเปลี่ยนกับหุ้นในบริษัทที่ถูกควบคุมมูลค่า \$40,000 โดยบริษัทผู้รับโอนชำระภาระจำนอง A จะได้รับกำไรจากการแลกเปลี่ยนตามมาตรา 1001 เป็นจำนวน \$60,000 (ราคาของหุ้นที่ได้รับ บวกกับภาระการรับชำระหนี้ลบด้วยต้นทุนของทรัพย์สิน) ส่วนตามมาตรา 357 (c) ผู้โอนต้องรับรู้กำไรเป็นจำนวน \$20,000

3. ภายหลังการโอน ผู้โอนต้องเข้าควบคุมบริษัทนั้นโดยทันทีหลังจากการแลกเปลี่ยน

การควบคุม (in control) มาตรา 351 (a) จะใช้บังคับเฉพาะในกรณีทีภายหลังการโอนทรัพย์สินให้บริษัทแล้ว ผู้โอนได้เข้าควบคุมบริษัทผู้รับโอนตามที่ระบุไว้ในมาตรา 368 (c) ในทันทีหลังจากการแลกเปลี่ยน อย่างไรก็ตามหากผู้โอนได้ควบคุมบริษัทอยู่แล้วก่อนการโอนทรัพย์สิน กรณีนี้ก็ถือว่ามาตรา 351 (a) ได้ครอบคลุมถึงการโอนทรัพย์สินดังกล่าวด้วย

คำว่า “ควบคุม” ซึ่งกำหนดไว้ตามมาตรา 368 (c) หมายถึง ความเป็นเจ้าของโดยการถือหุ้นดังนี้

(1) อย่างน้อยร้อยละ 80 ของอำนาจในการออกเสียงรวมกันทั้งหมดของหุ้นที่มีสิทธิออกเสียงทุกประเภท และ

(2) อย่างน้อยร้อยละ 80 ของหุ้นทุกประเภทของบริษัท

การกำหนดให้การควบคุมต้องเข้าเงื่อนไขทั้ง 2 ประเภtdังกล่าวเข้าใจว่ากฎหมายต้องการให้การควบคุมมีน้ำหนักที่แท้จริง กล่าวคือต้องอย่างน้อยร้อยละ 80 ของทั้งจำนวนหุ้นทั้งหมดและอำนาจในการออกเสียงด้วย

การควบคุมโดยทันทีหลังจากการแลกเปลี่ยน (immediately after the exchange) ITR 1.351-1 (a)(1) ได้ขยายความถ้อยคำดังกล่าวในมาตรา 351 (a) โดยระบุว่า “โดยทันทีหลังจากการแลกเปลี่ยน” นั้น ไม่จำเป็นถึงขนาดที่ผู้โอน 2 คนหรือมากกว่า 2 คน ต้องเข้าควบคุมบริษัทพร้อมกันในเวลาเดียวกันทันทีหลังจากการแลกเปลี่ยน แต่หมายถึงสถานการณ์ใดก็ได้แล้วแต่สิทธิของคู่สัญญาได้กำหนดไว้ก่อนแล้วและการดำเนินการตามสัญญาดำเนินไปโดยถูกต้องตามกระบวนการในลำดับต่อเนื่องจากนั้น ตามการขยายความของ ITR เช่นนี้ การถือหุ้นของผู้โอนตั้งแต่ 2 คนขึ้นไป สามารถนำมารวมกันเพื่อกำหนดได้ (determining) ไม่ว่าผู้โอนนั้นจะได้ควบคุมบริษัทโดยทันทีหลังจากการแลกเปลี่ยนหรือไม่ถ้าหากการโอนนั้นเป็นส่วนหนึ่งของธุรกรรมรายเดียวกัน (single) เช่น นาย A ถือหุ้นของบริษัทซึ่งประกอบด้วยหุ้นจำนวน 100 หุ้น และต่อมาบริษัทได้มีการเพิ่มทุนโดยการออกหุ้นจำหน่าย 200 หุ้นให้แก่ นาย B เพื่อแลกเปลี่ยนกับทรัพย์สิน และอีก 200 หุ้น ให้แก่นาย C เพื่อแลกเปลี่ยนกับทรัพย์สิน การโอนทรัพย์สินของ B และ C ถือเป็นการโอนโดยพลอตภาษีตามมาตรา 351 (a) แม้ว่าการแลกเปลี่ยนของ B จะไม่ได้เกิดขึ้นในเวลาเดียวกันกับ C ก็ตาม³⁵

ปัญหาสำคัญสำหรับการควบคุมก็คือ หากผู้โอนได้เข้าควบคุมก็คือ หากผู้โอนได้เข้าควบคุมบริษัทโดยการถือหุ้นร้อยละ 80 หรือมากกว่าชั่วขณะหนึ่ง แต่ภายหลังได้จำหน่ายหุ้นนั้นออกไปบางส่วนทำให้ผู้โอนมีหุ้นน้อยกว่าร้อยละ 80 กรณีดังกล่าวจะถือว่าการโอนทรัพย์สินของผู้โอนยังคงได้รับประโยชน์ตามมาตรา 351 (a) หรือไม่

³⁵ Bittker, Federal Income Taxation of Corporation and Shareholders, Page. 3-37.

สำหรับการจำหน่ายหุ้นออกไปภายหลังนี้ มาตรา 351 (c) ได้กำหนดหลักเกณฑ์พิเศษว่า ในการวินิจฉัยการควบคุมเพื่อวัตถุประสงค์ของมาตรา 351 (a) จะไม่นำข้อเท็จจริงที่ผู้โอนซึ่งเป็นบริษัท ได้นำหุ้นที่ได้รับจากการแลกเปลี่ยนนั้น แจกจ่าย (distribute) ให้แก่ผู้ถือหุ้นของตนเองมาพิจารณา

จากการศึกษาแนวคำพิพากษาของศาล มีแนวโน้มว่าการควบคุมในช่วงระยะเวลาหนึ่งนั้นจะไม่เพียงพอถ้าผู้โอนได้ตกลงก่อนการโอนหุ้นของคนในจำนวนที่เพียงพอที่จะทำให้สูญเสียการควบคุมได้ หรือถ้าการโอนนั้นเป็นส่วนหนึ่งของแผนการรวมตัวกัน (incorporation)³⁶

ในคดีบริษัท Manhattan Building จำกัด ตามข้อตกลง Miniger โอนทรัพย์สินให้แก่บริษัท Electric Auto-Lite จำกัด เพื่อแลกเปลี่ยนกับหุ้นสามัญ จำนวน 250,000 หุ้น และพันธบัตรมูลค่า \$3,000,000 Miniger ได้ซื้อทรัพย์สินด้วยเงินที่กู้ยืมมา เพื่อที่จะส่งมอบพันธบัตรและหุ้นจำนวน 75,000 หุ้นให้แก่ผู้ให้กู้ (บริษัทเงินทุน) และส่งคืนหุ้นจำนวน 49,000 หุ้น กลับคืนไปยัง Auto-Lite เพื่อบริจาคเข้าเป็นทุน ปัญหาที่ขึ้นสู่ศาลคือการโอนทรัพย์สินไปยัง Auto-Lite เพื่อบริจาคเข้าเป็นทุน ปัญหาที่ขึ้นสู่ศาลคือการโอนทรัพย์สินไปยัง Auto-Lite เพื่อแลกเปลี่ยนกับหุ้นและพันธบัตร และการโอนหุ้นและพันธบัตรไปยังผู้รับประกันการจำหน่าย (underwriters) เป็นธุรกรรมที่เกี่ยวข้องซึ่งกันและกันหรือไม่ ในคดีนี้เมื่อการโอนทรัพย์สินไปยัง Auto-Lite เกิดขึ้นในวันที่ 17 กรกฎาคม 1922 แล้ว Miniger ก็ต้องอยู่ภายใต้สัญญาที่มีผลบังคับให้ต้องส่งมอบพันธบัตรและหุ้นจำนวน 75,000 หุ้นให้แก่ผู้รับประกันการจำหน่ายและส่งคืนหุ้นจำนวน 49,000 ให้แก่ Auto-Lite สัญญาระหว่าง Mingier กับผู้รับประกันการจำหน่ายแสดงไว้อย่างชัดเจน ในกรณีนี้ Mingier ไม่สามารถทำการซื้อทรัพย์สินโดยปราศจากเงินสดที่ผู้รับประกันการจำหน่ายจัดหาให้ได้ และไม่สามารถมีเงินสดได้เว้นแต่จะแลกเปลี่ยนกับพันธบัตรหรือหุ้น และไม่สามารถถือพันธบัตรและหุ้นได้นอกจากเพื่อแลกเปลี่ยนทรัพย์สิน หลังจากการแลกเปลี่ยนแล้ว Mingier จะมีหุ้นออกเสียงน้อยกว่า 80% และก็ไม่มีโอกาสที่จะถือหุ้นมากขึ้นอีกเลย ธุรกรรมที่เกิดขึ้นในปี 1922 นั้นจึงต้องเสียภาษี

คดีบริษัท American Bantam Car จำกัด เป็นอีกคดีหนึ่งของการสูญเสียการควบคุม เนื่องจากผลของสัญญารับประกันการจำหน่าย แต่ในคดีนี้ศาลถือว่าได้มีการปฏิบัติตามมาตรา 351 (a) แล้ว ตามข้อเท็จจริงในวันที่ 3 มิถุนายน 1936 ได้มีการโอนทรัพย์สินไปยังบริษัทใหม่เพื่อให้ได้มาซึ่งหุ้นสามัญทั้งหมดจำนวน 300,000 หุ้น ต่อมาอีก 5 วัน บริษัทได้ทำสัญญากับผู้รับประกันการจำหน่ายเพื่อทำการขายหุ้นบุริมสิทธิ โดยผู้ถือหุ้น (ผู้โอน) ตกลงว่าผู้รับประกันการจำหน่ายจะได้รับหุ้นสามัญ จำนวน 100,000 หุ้น เป็นงวด ๆ ในเดือนตุลาคม 1937 ผู้รับประกันการจำหน่ายก็ได้รับหุ้นสามัญจำนวน 87,900 หุ้น ตอบแทนจากการทำงานให้ แม้ว่าผู้โอนจะถือหุ้นสามัญน้อยกว่าร้อยละ 80 หลังจากเดือนตุลาคม 1937 ก็ตาม ศาลภาษีอากรถือว่าการควบคุมของผู้โอนยังมีอยู่ในเดือน

³⁶ Ibid., Page. 3-38 – 3-41.

มิถุนายน 1936 “โดยทันทีหลังการแลกเปลี่ยน” และถือว่าการสูญเสียการควบคุมในเดือนตุลาคม 1937 นั้น ไม่เป็นส่วนหนึ่งของธุรกรรม³⁷

ต้นทุน (basis)³⁸

ต้นทุนหุ้นของผู้โอน (basis of transferor's stock) หากการโอนทรัพย์สินแลกเปลี่ยนกับหุ้นของบริษัทเป็นไปตามหลักเกณฑ์มาตรา 351 (a) ผู้โอนซึ่งทรัพย์สินดังกล่าวยังไม่ต้องรับรู้กำไร (gain) หรือ ขาดทุน (loss) แต่อย่างไรก็ตาม โดยกรณีมีผลเป็นการชะลอ (defer) การจัดเก็บภาษีเอาไว้ก่อนจนกว่าจะมีการจำหน่ายโอนหุ้นที่ได้รับนั้นไปจริง ซึ่งมาตรา 358 จะกำหนดเกี่ยวกับต้นทุนของหุ้นที่ผู้โอนได้รับและไม่อนุญาตให้มีการปรับมูลค่าให้สูงขึ้นหรือต่ำลง (step up หรือ step down) ตามมูลค่าราคาตลาดของทรัพย์สินเหล่านั้น หุ้นของผู้โอนจะถือว่าเป็น “ทรัพย์สินที่ไม่มีการรับรู้ (nonrecognition property)” และ ต้นทุนของหุ้นจะสะท้อนถึงการยกมา (carryover) จากต้นทุนของทรัพย์สินที่ถูกโอน ดังนั้น ตามขนาดของทรัพย์สินที่ถูกโอนได้มีมูลค่าเพิ่มขึ้น (appreciated) หรือเสื่อมราคาลง (depreciated) กำไรหรือขาดทุนจะถูกชะลอจากการโอน และ ต้นทุนของหุ้นที่ได้รับจะต่ำกว่า (สูงกว่า) ราคาตลาดของมันในวันที่ทำการโอน ส่วนทรัพย์สินประเภทอื่น (boot) ที่ผู้โอนได้รับไว้จะไม่มีคุณสมบัติเป็นทรัพย์สินที่ไม่ต้องรับรู้ และจะมีต้นทุนเท่ากับราคาตลาดของทรัพย์สินนั้น

ในกรณีที่ผู้โอนได้รับเพียงหุ้นเท่านั้น ต้นทุนของทรัพย์สินที่ไม่มีการรับรู้ (หุ้น) ที่ได้รับไว้ทั้งหมดจะเท่ากับต้นทุนที่ได้ปรับแล้ว (adjusted basis) ทั้งหมดของทรัพย์สินที่ถูกโอน แต่ถ้าหุ้นที่ได้รับมีหลายประเภทต้นทุนทั้งหมดของหุ้นจะต้องถูกจัดสรร (allocated) ระหว่างหุ้นทั้งหลายที่ได้รับดังกล่าว มาตรา 358 (b) และการจัดสรรต้นทุนทั้งหมดนี้ไปยังหุ้นแต่ละประเภท จะขึ้นอยู่กับราคาตลาดที่สัมพันธ์กันของหุ้นในแต่ละประเภท ITR 1.358-2 (b)(2)

ตัวอย่าง นาย A โอนเงินสด \$5,000 และทรัพย์สินซึ่งปรับต้นทุนแล้วมูลค่า \$25,000 (มูลค่าราคาตลาด \$45,000) เพื่อแลกเปลี่ยนกับหุ้นของบริษัทภายใต้หลักเกณฑ์ตามมาตรา 351 (a) โดยได้รับหุ้นสามัญจากบริษัท 1,000 หุ้น ต้นทุนของหุ้นที่นาย A ผู้โอนได้รับมีจำนวนเท่ากับ \$30,000 (\$5,000 + \$25,000)

³⁷ เรื่องเดียวกัน อ้างแล้วหน้า 74-75

³⁸ เรื่องเดียวกัน อ้างแล้วหน้า 75-77

ตัวอย่าง หากกรณีตามตัวอย่างข้างต้น นาย A ได้รับหุ้นจากบริษัทดังนี้

หุ้นสามัญ	400 หุ้น	มูลค่าราคาตลาด	\$ 40,000
หุ้นบุริมสิทธิ	100 หุ้น	มูลค่าราคาตลาด	\$ 10,000

ประเภทหุ้น	มูลค่าตลาด	การจัดสรร	ต้นทุน
หุ้นสามัญ	\$40,000	$40,000 \times 30,000/50,000$	\$24,000
หุ้นบุริมสิทธิ	<u>10,000</u>	$10,000 \times 30,000/50,000$	<u>6,000</u>
	\$50,000		<u>\$30,000</u>

ในกรณีที่ผู้โอนได้รับทรัพย์สินอื่น (boot) นอกเหนือจากหุ้น มาตรา 351 (b)(1) กำหนดให้ผู้โอนต้องรับรู้กำไร (ถ้ามี) แต่จะไม่เกินไปกว่าจำนวนเงินที่ได้รับรวมกับราคาตลาดของทรัพย์สินที่ได้รับ ส่วนต้นทุนทรัพย์สินอื่น (boot) ดังกล่าว มาตรา 358 (a)(2) กำหนดให้มีมูลค่าตามราคาตลาด

การที่ผู้โอนได้รับหุ้น เงิน และทรัพย์สินอื่น (boot) มีผลให้ต้นทุนของทรัพย์สินที่ไม่มีการรับรู้ (nonrecognition property) ซึ่งได้แก่หุ้นที่กล่าวแล้วข้างต้นมีหลักเกณฑ์เพิ่มเติมอีก โดยมาตรา 358 (a)(1) กำหนดว่า ต้นทุนของทรัพย์สินที่ไม่มีการรับรู้จะเท่ากับต้นทุนของทรัพย์สินที่ถูกโอนไป ลบด้วยมูลค่าราคาตลาดของ boot และเงินที่ได้รับ บวกด้วยกำไรที่ผู้โอนรับรู้จากการแลกเปลี่ยน

ตัวอย่าง นาย A โอนทรัพย์สินซึ่งปรับต้นทุนแล้วมูลค่า \$4,000 (มูลค่าราคาตลาด \$10,000) ให้กับบริษัทภายใต้หลักเกณฑ์มาตรา 351 (a) โดยได้รับหุ้นสามัญของบริษัทมูลค่า \$8,000 เงินสดจำนวน \$1,500 และทรัพย์สินอื่นมูลค่า \$500 ตามข้อเท็จจริง นาย A จะได้กำไร \$6,000 (มูลค่าที่ได้รับ \$10,000 หักลบกลบฐานที่ปรับแล้ว \$4,000) ซึ่งจะถูกรับรู้ตามมาตรา 351 (b) เท่ากับจำนวน \$2,000 ต้นทุนของ boot ที่ได้รับตามมาตรา 358 (a)(2) จะเป็นไปตามมูลค่าตลาดคือ \$500 สำหรับต้นทุนของหุ้น (nonrecognition property) จะมีมูลค่า \$4,000 ตามรายละเอียดการคำนวณดังนี้

ต้นทุนของทรัพย์สินที่โอน	\$ 4,000
ลบด้วยมูลค่าราคาตลาดของ boot และเงินที่ได้รับ	(2,000)
บวกด้วย gain ที่ผู้โอนรับรู้	<u>2,000</u>
ต้นทุนของ nonrecognition property	\$ <u>4,000</u>

ต้นทุนของบริษัทผู้รับโอนสำหรับทรัพย์สินที่ได้รับ (transferee corporation's basis for assets received) ต้นทุนของทรัพย์สินที่บริษัทผู้รับโอนได้รับจากการโอนทรัพย์สินที่ไม่ต้องเสียภาษี นั้น ถูกกำหนดโดยมาตรฐาน 362 (a) โดยต้นทุนจะมีมูลค่าเท่ากับที่อยู่ในความครอบครองของผู้โอน (the basis shall be the same as it would be in the hands of the transferor) ซึ่งหมายความว่า ต้นทุนของทรัพย์สินแต่ละรายการที่อยู่ในความครอบครองของผู้โอนจะถูกยกไปยังบริษัทผู้รับโอน และถ้าการแลกเปลี่ยนตามมาตรา 351 (a) ถูกเรียกเก็บภาษีแต่เพียงบางส่วน เนื่องจากได้รับทรัพย์สินอื่น (boot) แล้ว มาตรา 362 (a) กำหนดว่า ต้นทุนที่จะต้องโอนไปยัง

ทรัพย์สินที่โอนนั้นจะต้องเพิ่มขึ้นตามจำนวนกำไรที่มีการรับรู้ ส่วนจำนวนของความรับผิดชอบต่าง ๆ ที่ผู้รับโอนได้เข้ารับไว้ ปกติจะไม่ใช่เหตุให้ลดต้นทุนทรัพย์สินที่ผู้รับโอนได้รับ ความรับผิดชอบต่าง ๆ จะมีผลต่อต้นทุนทรัพย์สินดังกล่าว ถ้าผู้โอนได้รับรู้กำไรไม่ว่าจะเนื่องจากความรับผิดชอบต่าง ๆ ที่โอนไปยังผู้รับโอนเพื่อวัตถุประสงค์ในการเลี่ยงภาษี หรือไม่ว่าจะเนื่องจากความรับผิดชอบต่าง ๆ ที่โอนนั้นมีจำนวนเกินกว่าต้นทุนที่ปรับแล้วทั้งหมดของทรัพย์สินผู้โอน (มาตรา 357 (b) และ (c))

5. บันทึกที่ต้องจัดเก็บและข้อมูลที่ต้องยื่น (records to be kept and information to be filed)³⁹

ITR 1.351-3 ได้ระบุหน้าที่ของคู่กรณีเกี่ยวกับเอกสารที่ต้องปฏิบัติเพิ่มเติมดังนี้

1. บุคคลทุกคนที่ได้รับหุ้นของบริษัทที่ถูกควบคุมหรือทรัพย์สินอื่นที่เป็นส่วนหนึ่งของสิ่งตอบแทนในการแลกเปลี่ยนมาตรา 351 จะต้องยื่นแบบแสดงรายการภาษีเงินได้ (income tax return) สำหรับปีภาษีที่มีการแลกเปลี่ยน โดยต้องมีการแถลงข้อเท็จจริงทั้งหมด รวมทั้ง

- การบรรยายลักษณะทรัพย์สินที่โอน ต้นทุน ข้อมูลพื้นฐานอื่น ๆ
- รายละเอียดของหุ้น และเงินหรือทรัพย์สินอื่นที่ได้รับ (ถ้ามี)
- รายละเอียดเกี่ยวกับภาระหนี้สินของผู้โอนที่บริษัทที่ถูกควบคุมรับไป

2. บริษัทที่ถูกควบคุมจะต้องยื่นแบบแสดงรายการภาษีเงินได้ (income tax return) สำหรับปีภาษีที่มีการแลกเปลี่ยนนั้น

- บรรยายรายละเอียดเกี่ยวกับทรัพย์สินทั้งหมดที่ได้รับจากผู้โอน
- แถลงถึงต้นทุนหรือฐานอื่น ๆ ที่มีการปรับเปลี่ยน ณ วันที่มีการโอน
- ข้อมูลรายละเอียดเกี่ยวกับหุ้นของบริษัทที่ถูกควบคุม
- จำนวนเงินและรายละเอียดเกี่ยวกับทรัพย์สินอื่น (ถ้ามี) ที่ให้แก่ผู้โอนในการแลกเปลี่ยน
- ข้อมูลเกี่ยวกับหนี้สินที่รับจากผู้โอนเมื่อมีการแลกเปลี่ยน

3. บุคคลตาม 1 และ 2 ข้างต้น ต้องเก็บรักษาข้อมูลต่าง ๆ ดังกล่าวเพื่อใช้ในการตัดสินใจว่ากรณีมีกำไรหรือขาดทุนจากการแลกเปลี่ยนหรือไม่

3.4 การสนับสนุนเงินทุนของบริษัท (contributions to the capital of a corporation)

ในกรณีของผู้ถือหุ้น หลักเกณฑ์ทั่วไปเกี่ยวกับทางด้านภาษีในเรื่องการสนับสนุนเงินทุนของบริษัทถูกกำหนดไว้ในมาตรา 118 (a) บทบัญญัติมาตรานี้กำหนดให้บริษัทสามารถแยกเอาส่วนที่เป็น การสนับสนุนเงินทุนให้บริษัทออกจากรายได้ทั้งหมดของบริษัท ก่อนที่จะเสียภาษีหรือหักค่าใช้จ่าย

³⁹ เรื่องเดียวกัน อ้างแล้วหน้า 78-79

(gross income) ได้ โดย ITR 1.118-1 ได้ให้รายละเอียดเพิ่มเติมว่า ถ้าบริษัทต้องการเงินทุนเพิ่มเติมเพื่อบริหารธุรกิจ และการได้รับเงินทุนนั้นเป็นการได้รับความสมัครใจจากการจ่ายตามส่วน (pro rate) ของผู้ถือหุ้น จำนวนเงินที่ได้รับดังกล่าวจะถูกถือว่าเป็นรายการที่มีการรับชำระเงิน (being credited) ในบัญชี surplus account หรือบัญชีพิเศษอื่น แต่เงินจำนวนดังกล่าวจะไม่ถือว่าเป็นรายได้ แม้ว่าจะไม่มีการเพิ่มหุ้นที่ออกจำหน่าย (outstanding shares) ของบริษัทก็ตาม ในการจ่ายเงินสนับสนุนข้างต้นจะมีการประเมินราคาส่วนเพิ่มที่จ่ายให้กับหุ้นที่ถือโดยผู้ถือหุ้นแต่ละราย และจะถือเป็นเงินส่วนหนึ่ง ที่ใช้ในการบริหารเงินทุนของบริษัท ความหมายดังกล่าวก็คือเงินสนับสนุนที่จ่ายให้บริษัท โดยไม่ได้รับหุ้นเพิ่ม การจ่ายเงินเช่นนั้นจะถูกถือว่าเป็นการเพิ่มราคาที่จ่ายสำหรับหุ้นที่ผู้ถือหุ้นได้ถือไว้อยู่แล้ว และจะถูกรวมเป็นส่วนหนึ่งของบัญชีทุนของบริษัท

การสนับสนุนเป็นเงินต่อบริษัทจะทำให้ผู้ถือหุ้นสามารถเพิ่มต้นทุนสำหรับหุ้นที่ตนถือไว้ได้ตามจำนวนที่สนับสนุน แต่การสนับสนุนเป็นทรัพย์สินก่อนข้างจะยุ่งยากบ้าง โดยมาตรา 362 (a) กำหนดให้ต้นทุนของบริษัทสำหรับทรัพย์สินที่ได้รับก็คือต้นทุนของผู้บริจาคทรัพย์สินดังกล่าว ส่วนต้นทุนของผู้บริจาคสำหรับหุ้นของเขานั้นจะเพิ่มขึ้นตามต้นทุนของทรัพย์สินที่บริจาค

ตัวอย่าง นาย A เป็นผู้ถือหุ้นในบริษัท K นาย A ได้บริจาคทรัพย์สินที่ปรับต้นทุนแล้วจำนวน \$25,000 (ราคาตลาด \$40,000) ให้กับบริษัทโดยสมัครใจ กรณีไม่เกิดกำไรที่ A จะต้องรับรู้ ซึ่งถือได้ว่า A ได้เพิ่มต้นทุนสำหรับหุ้นของตนในบริษัทอีก \$25,000 ส่วนบริษัทก็จะใช้ต้นทุน \$25,000 สำหรับทรัพย์สินนั้น ถ้าการบริจาคมิได้เป็นไปโดยสมัครใจ แต่เป็นการปฏิบัติตามข้อผูกพันในเรื่องนี้แก่ A ในฐานะที่ A เป็นผู้ถือหุ้น การโอนทรัพย์สินดังกล่าวจะต้องเสียภาษี และมีผลให้ A ต้องรับรู้กำไร \$15,000 ต้นทุนสำหรับหุ้นบริษัท K จะเพิ่มขึ้น \$40,000 และบริษัทก็จะมีต้นทุนสำหรับทรัพย์สินนั้น \$40,000 ด้วย ในกรณีที่ผู้ถือหุ้นยกหนี้ให้แก่บริษัทโดยไม่มีสาเหตุ และโดยไม่คิดมูลค่าแล้ว โดยทั่วไปธุรกรรมนั้นจะถือว่าเป็นการสนับสนุนเงินทุนของบริษัทเท่าจำนวนเงินต้นของหนี้ที่ยกให้ ITR 1.61-12 (a)

บทที่ 4

ปัญหาการใช้มาตรการทางภาษีในการส่งเสริมให้บุคคลธรรมดาประกอบกิจการในรูปบริษัทหรือ ห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ตามพระราชกฤษฎีกา ฉบับที่ 630 และ ฉบับที่ 644 พ.ศ. 2560

จากการศึกษาปัญหาเกี่ยวกับการกำหนดราคาทุนของอสังหาริมทรัพย์และทรัพย์สินที่โอนเพื่อชำระค่าหุ้นของผู้ถือหุ้นที่จดทะเบียนจัดตั้งนิติบุคคล อันเนื่องมาจากมาตรการทางภาษีเพื่อส่งเสริมให้บุคคลธรรมดาประกอบธุรกิจในรูปบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ตามพระราชกฤษฎีกา ฉบับที่ 630 และฉบับที่ 644 ในบทที่ 2 และศึกษาแนวทางหรือวิธีการจัดเก็บภาษีอากรจากการโอนทรัพย์สินของผู้ถือหุ้นให้แก่บริษัทตามกฎหมายประเทศสหรัฐอเมริกาในบทที่ 3 นั้น ผู้เขียนเห็นว่าการกำหนดมูลค่าของทรัพย์สินที่จะใช้เป็นทุนจดทะเบียนตามพระราชกฤษฎีกาฉบับดังกล่าวของไทย มีลักษณะที่อาจก่อให้เกิดการเลี่ยงภาษี หรือเสียภาษีน้อยลง ถึงแม้ว่าพระราชกฤษฎีกาฉบับดังกล่าวจะกำหนดว่าทรัพย์สินที่จะโอนเป็นทุนจดทะเบียนนั้น ต้องเป็นทรัพย์สินที่ใช้เพื่อประกอบธุรกิจมาก่อน และผู้โอนมาต้องเป็นผู้ถือหุ้นในนิติบุคคลนั้นด้วยก็ตาม แต่อย่างไรก็ดีพระราชกฤษฎีกาฉบับดังกล่าวไม่ได้มีข้อกำหนดในการตรวจสอบทรัพย์สิน ว่าต้องเป็นทรัพย์สินนั้นเป็นทรัพย์สินที่เคยใช้ประกอบกิจการมาก่อนอยู่เดิมทั้งหมดจริงหรือไม่ หรือเป็นเพียงการสร้างธุรกรรมอำพรางเพื่อเอาทรัพย์สินอื่นมารวมและใช้สิทธิประโยชน์ทางภาษีตามพระราชกฤษฎีกาฉบับดังกล่าว จากนั้นภายหลังจากการโอนโอนเรียบร้อยแล้วก็ขายทรัพย์สินเหล่านั้นไปยังบุคคลที่สามต่อไป

ผู้เขียนเห็นว่าการกระทำข้างต้นของบุคคลที่โอนทรัพย์สิน ให้แก่นิติบุคคลเพื่อชำระค่าหุ้นตามมาตรการส่งเสริมภาษีของภาครัฐนั้น มีภาระภาษีจากการขายต่ำกว่าหน่วยภาษีอื่น ที่ไม่ได้รับสิทธิประโยชน์ทางภาษีตามพระราชกฤษฎีกา ฉบับที่ 630 และฉบับที่ 644 ดังกล่าวเลย

กล่าวคือ ตามพระราชกฤษฎีกา ฉบับที่ 630 และ ฉบับที่ 644 นั้น กำหนดให้ การโอนทรัพย์สินของบุคคลธรรมดาให้แก่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล เพื่อใช้เป็นทุนจดทะเบียนของบริษัท หรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลในระหว่างช่วงระยะเวลาตามที่กฎหมายกำหนด จะได้รับการยกเว้นภาษี ซึ่งในการกำหนดราคาของทรัพย์สินที่จะโอนนั้นให้ใช้ราคาตลาด เว้นแต่ทรัพย์สินประเภทที่ดินหรือที่ดินพร้อมสิ่งปลูกสร้าง ให้ใช้ราคาประเมินทุนทรัพย์เพื่อเรียกเก็บค่าธรรมเนียมจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรมตามประมวลกฎหมายที่ดิน ซึ่งเป็นราคาที่ซื้อขายในวันที่มีการโอนนั้น หรือราคาต้นทุนการซื้อที่ดินหรือที่ดินพร้อมสิ่งปลูกสร้างที่บุคคลผู้โอน ได้ซื้อ มาตามหลักฐานสัญญาซื้อขายแล้วแต่อย่างไรจะสูงกว่า

จากผลประโยชน์ทางภาษีตามที่กล่าวมา ทำให้เกิดกระแสการจัดตั้งนิติบุคคลในกลุ่มธุรกิจอสังหาริมทรัพย์อย่างกว้างขวางเพื่อใช้สิทธิประโยชน์ทางภาษีตามพระราชกฤษฎีกา ฉบับที่ 630 และ ฉบับที่ 644 ซึ่งผู้เขียนเห็นว่าการใช้สิทธิประโยชน์จากมาตรการส่งเสริมดังกล่าว โดยการจดทะเบียนจัดตั้งนิติบุคคล

เพื่อรับโอนทรัพย์สินในระหว่างช่วงระยะเวลาตามมาตรการส่งเสริมสิทธิประโยชน์ทางภาษีของรัฐ อาจเป็นการใช้อำนาจการทำธุรกรรมใดธุรกรรมหนึ่งหรือโครงการใดโครงการหนึ่ง โดยมีวัตถุประสงค์ที่แท้จริงเพียงเพื่อให้บุคคลธรรมดาผู้โอนทรัพย์สิน ไม่ต้องเสียภาษี หรือเสียภาษีน้อยลง เมื่อดำเนินการดังกล่าวเสร็จเรียบร้อยแล้ว ก็อาจทำการเลิกกิจการเสีย ดังนั้น ผู้เขียนจึงเห็นได้ว่าการจัดตั้งนิติบุคคลและการโอนทรัพย์สินดังกล่าวเป็นการอาศัยความแตกต่างของอัตราภาษีหรือสิทธิประโยชน์ในการได้รับยกเว้นภาษีมาใช้ในการหลบเลี่ยงการเสียภาษี

นอกจากนี้ ผู้เขียนเห็นว่ามาตรการตามพระราชกฤษฎีกาทั้งสองฉบับข้างต้น ก่อให้เกิดความไม่เสมอภาคอย่างสิ้นเชิงในระบบการจัดเก็บภาษีอากร เนื่องจากการเลือกปฏิบัติให้เฉพาะกลุ่มบุคคลหรือนิติบุคคลที่เข้าเงื่อนไขตามที่พระราชกฤษฎีกาทั้งสองฉบับกำหนดเท่านั้น มิได้เป็นการให้สิทธิประโยชน์แก่บุคคลหรือนิติบุคคลเป็นการทั่วไป ส่งผลให้เกิดความไม่เสมอภาคและไม่เป็นธรรมในการเสียภาษีของผู้เสียภาษี

ในบทนี้ผู้เขียนจะวิเคราะห์ปัญหาที่เกิดขึ้นและแนวทางการแก้ปัญหา เพื่อนำไปแก้ไขปรับปรุงให้ เป็นไปตามหลักกฎหมายภาษีที่ดีและหลักความเสมอภาคในทางภาษีอย่างถูกต้อง ชัดเจนและยังส่งผลให้การ จัดเก็บภาษีมีประสิทธิภาพมากขึ้น เพื่อให้ผู้เสียภาษีมีความเข้าใจในเจตนารมณ์ของกฎหมายที่ออกอย่าง ชัดเจน

4.1 ปัญหาการกำหนดราคาโอนทรัพย์สินและการบันทึกต้นทุนทรัพย์สินที่รับโอน

ตามพระราชกฤษฎีกา ฉบับที่ 630 และ ฉบับที่ 640 นั้น ได้มีข้อกำหนดไว้ว่าการกำหนดราคาค้นทุน ทรัพย์สินที่โอนมานั้น ให้ใช้ราคาตลาดสำหรับสังหาริมทรัพย์ และต่อมาได้มีการแก้ไขเพิ่มเติมโดยกำหนดให้ใช้ ราคาประเมิน³⁶ หรือราคาค้นทุนการซื้อที่ดิน หรือที่ดินพร้อมสิ่งปลูกสร้างที่บุคคลผู้โอนได้ซื้อตามหลักฐาน สัญญาซื้อขาย แล้วแต่อย่างใดจะสูงกว่าสำหรับกรณีเป็นราคาค้นทุนของทรัพย์สินที่เป็นที่ดินหรือ ที่ดินพร้อม สิ่งปลูกสร้าง โดยตามพระราชกฤษฎีกา ฉบับที่ 630 กำหนดหลักเกณฑ์เรื่องราคาโอนของทรัพย์สินไว้ ดังนี้

1.) กรณีการโอนทรัพย์สินประเภทสังหาริมทรัพย์ เพื่อใช้เป็นทุนจดทะเบียนของบริษัทหรือห้าง หุ้นส่วนนิติบุคคลนั้น จะต้องเป็นการโอนตามราคาตลาดของทรัพย์สิน ทั้งนี้ เป็นไปตามมาตรา 4 แห่งพระราช กฤษฎีกา ฉบับที่ 630 และข้อ 2(1) ของประกาศอธิบดีกรมสรรพากร ฉบับที่ 4

2.) กรณีการโอนทรัพย์สินประเภทอสังหาริมทรัพย์ เพื่อใช้เป็นทุนจดทะเบียนของบริษัทหรือห้าง หุ้นส่วนนิติบุคคลนั้น สามารถแบ่งได้เป็น 2 กรณีคือ

³⁶ ประกาศอธิบดีกรมสรรพากร (ฉบับที่ 5) เรื่องกำหนดหลักเกณฑ์ วิธีการและเงื่อนไขการยกเว้นภาษีเงินได้ ภาษีมูลค่าเพิ่ม ภาษีธุรกิจเฉพาะและอากรแสตมป์ ตามพระราชกฤษฎีกา ออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการยกเว้นรัษฎากร (ฉบับ ที่ 630) พ.ศ. 2560

2.1) กรณีที่มีการโอนอสังหาริมทรัพย์ เพื่อเป็นทุนจดทะเบียนของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลก่อนวันที่ 20 มีนาคม พ.ศ. 2560 หรือก่อนมีการใช้ประกาศอธิบดีกรมสรรพากร ฉบับที่ 5 นั้น จะต้องเป็นการโอนตามราคาตลาดของอสังหาริมทรัพย์ ทั้งนี้เป็นไปตามมาตรา 4 แห่งพระราชกฤษฎีกา ฉบับที่ 630 และข้อ 2(1) ของประกาศอธิบดีกรมสรรพากร ฉบับที่ 4 อันเป็นหลักเกณฑ์เดียวกันกับกรณีการโอนอสังหาริมทรัพย์เพื่อใช้เป็นทุนจดทะเบียนของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล

2.2.) กรณีที่มีการโอนอสังหาริมทรัพย์ เพื่อเป็นทุนจดทะเบียนของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลภายหลังวันที่ 20 มีนาคม พ.ศ. 2560 หรือภายหลังมีการประกาศใช้ประกาศอธิบดีกรมสรรพากร ฉบับที่ 5 นั้น จะต้องเป็นการโอนด้วยราคาประเมินทุนทรัพย์เพื่อเรียกเก็บค่าธรรมเนียมจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรมตามประมวลกฎหมายที่ดินซึ่งเป็นราคาที่ใช้อยู่ในวันที่มีการโอนนั้น **หรือ** ราคาต้นทุนการซื้ออสังหาริมทรัพย์ที่บุคคลผู้โอนได้ซื้อตามหลักฐานสัญญาซื้อขายที่ได้ทำเป็นหนังสือต่อพนักงานเจ้าหน้าที่ แล้วแต่อย่างใดจะสูงกว่า ทั้งนี้เป็นไปตามมาตรา 4 แห่งพระราชกฤษฎีกา ฉบับที่ 630 และข้อ 2(1) ของประกาศอธิบดีกรมสรรพากร ฉบับที่ 5

ทั้งนี้ จากการศึกษาเกี่ยวกับการกำหนดราคาโอนของทรัพย์สินตามพระราชกฤษฎีกาฯ ฉบับที่ 630 รวมทั้งประกาศอธิบดีกรมสรรพากร ฉบับที่ 4 และฉบับที่ 5 ในช่วงต้น ผู้เขียนพบว่ามีผลกระทบที่เกิดขึ้นดังนี้

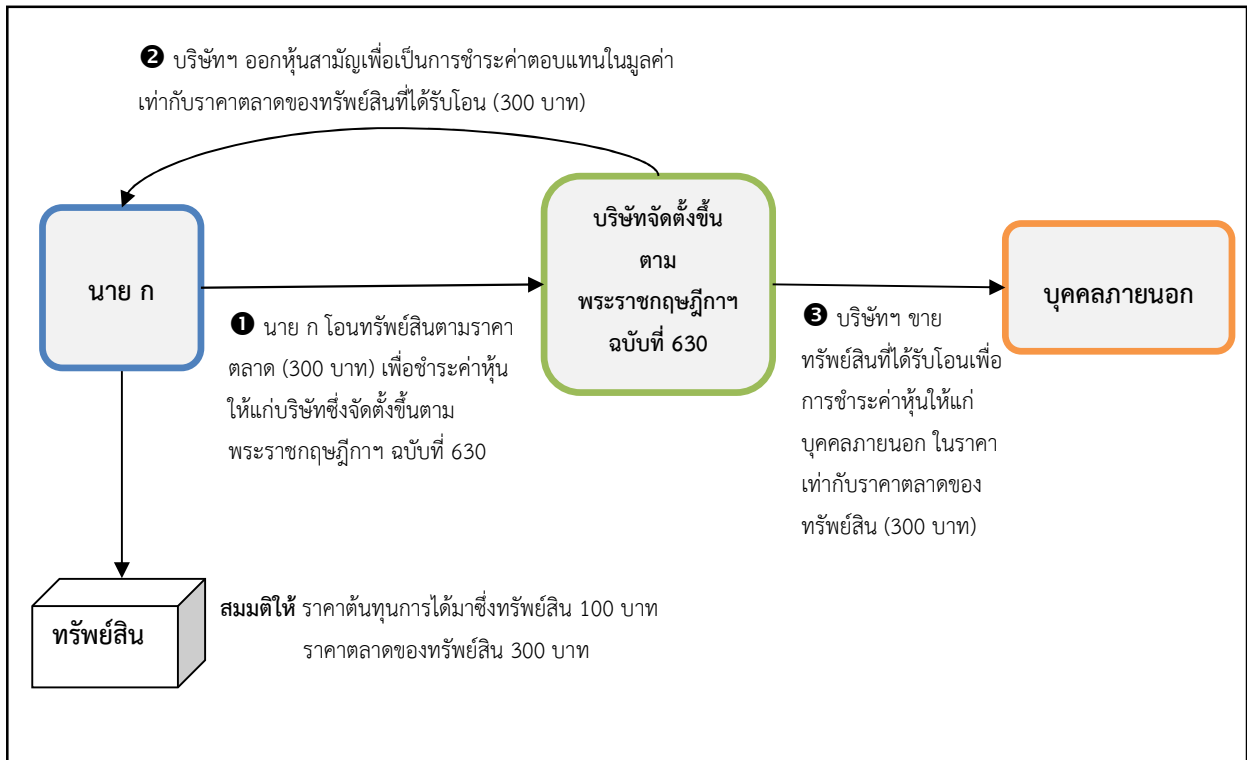
4.1.1 การโอนอสังหาริมทรัพย์หรืออสังหาริมทรัพย์ตามราคาตลาด³⁷

จากหลักเกณฑ์การกำหนดราคาโอนอสังหาริมทรัพย์ และทรัพย์สินอื่นๆ ทั้งที่มีรูปร่างและไม่มีรูปร่าง ซึ่งรวมถึงที่ดิน ลินค้า หุ่น ทรัพย์สินทางปัญญา ไม่ว่าจะเป็นสิทธิบัตร ลิขสิทธิ์ หรือเครื่องหมายการค้า (ต่อไปนี้จะเรียกว่า “ทรัพย์สิน”) ตามมาตรา 4 แห่งพระราชกฤษฎีกาฯ ฉบับที่ 630 ประกอบกับข้อ 2(1) ของประกาศอธิบดีกรมสรรพากร ฉบับที่ 4 ซึ่งกำหนดให้การโอนทรัพย์สินดังกล่าวจะต้องเป็นการโอนกรรมสิทธิ์ในทรัพย์สินตามราคาตลาด เพื่อใช้เป็นทุนจดทะเบียนของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลนั้น ผู้เขียนเห็นว่า การกำหนดราคาโอนทรัพย์สินโดยการใช้ราคาตลาด จะเป็นผลให้บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลผู้รับโอน ได้รับประโยชน์โดยการรับรู้มูลค่าหรือราคาของทรัพย์สินในมูลค่าที่เพิ่มสูงขึ้นกว่าที่ต้นทุนของทรัพย์สินที่บุคคลผู้โอนได้มาตามความเป็นจริง (Step-up cost) ซึ่งเป็นสาเหตุที่เมื่อบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลได้ขายทรัพย์สินดังกล่าว ให้แก่บุคคลภายนอกแล้ว บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลนั้นอาจไม่มีกำไรจากการขายทรัพย์สินดังกล่าวเลย หรือหากมีก็อาจมีกำไรจากการขายทรัพย์สินลดลงกว่าที่ควรจะเป็น จึงทำให้ไม่มีภาระภาษีจากการทรัพย์สินให้แก่บุคคลภายนอกเกิดขึ้น หรือมีภาระภาษีเกิดขึ้นน้อยกว่ากรณีที่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลซึ่งมิได้จัดตั้งขึ้นตามพระราชกฤษฎีกาฯ ฉบับที่ 630 ขายทรัพย์สินให้แก่บุคคลภายนอก ทั้งนี้ แม้ว่าตามความ

³⁷ พระราชกฤษฎีกา ออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการยกเว้นรัษฎากร (ฉบับที่ 630) พ.ศ. 2560 มาตรา 4 (ก่อนแก้ไขเพิ่มเติมโดยพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการยกเว้นรัษฎากร (ฉบับที่ 644) พ.ศ.2560

เป็นจริงแล้วทั้งบริษัทซึ่งจัดตั้งขึ้นตามพระราชกฤษฎีกาฯ ฉบับที่ 630 และบริษัทที่มีได้จัดตั้งขึ้นตามพระราชกฤษฎีกาฯ ฉบับที่ 630 จะมีผลกำไรที่แท้จริงจากการขายทรัพย์สินเท่ากันก็ตาม

จากที่กล่าวมาข้างต้น จะเห็นได้ว่ามาตรการยกเว้นภาษีตามพระราชกฤษฎีกาฯ ฉบับที่ 630 โดยกำหนดให้ใช้ราคาโอนของทรัพย์สินตามราคาตลาดนั้น อาจก่อให้เกิดการเลือกปฏิบัติต่อหน่วยภาษีและก่อให้เกิดความไม่เป็นธรรมแก่ผู้เสียภาษีที่ไม่ได้จัดตั้งบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลตามพระราชกฤษฎีกาฯ ฉบับที่ 630 ซึ่งอธิบายได้ตามตัวอย่างดังต่อไปนี้



รูปภาพประกอบการอธิบายตัวอย่างปัญหาการโอนทรัพย์สินตามราคาตลาด

ตัวอย่าง สมมติให้นาย ก ซื้อทรัพย์สินหนึ่งมาในราคาต้นทุน 100 บาท ต่อมานาย ก กระทำการโอนทรัพย์สินเพื่อใช้เป็นทุนจดทะเบียนของบริษัทซึ่งจัดตั้งขึ้นตามเงื่อนไขของพระราชกฤษฎีกาฯ ฉบับที่ 630 (ต่อไปจะเรียกว่า “บริษัทฯ”) ตามราคาตลาดที่ได้มีการว่าจ้างให้บริษัทประเมินราคาทรัพย์สินได้ทำการประเมินไว้ที่ราคา 300 บาทตามขั้นตอนที่ 1 และบริษัทฯ ออกหุ้นสามัญให้นาย ก เพื่อเป็นการชำระค่าตอบแทนในมูลค่าเท่ากับราคาตลาดของทรัพย์สินที่ได้รับโอน 300 บาท ตามขั้นตอนที่ 2

ต่อมาภายหลังจากที่นาย ก จัดตั้งบริษัทฯ เป็นที่เรียบร้อยแล้วนั้น บริษัทฯ ก็ได้ทำการขายทรัพย์สินซึ่งบริษัทฯ ได้รับโอนมาจากนาย ก ในราคาเท่ากับราคาตลาดของทรัพย์สินต่อไปให้กับบุคคลภายนอกตามขั้นตอนที่ 3 ก่อให้เกิดผลคือ แม้ว่าตามความเป็นจริงนั้น นาย ก ได้ซื้อทรัพย์สินมาในราคา 100 บาทอันเป็นต้นทุนการได้มาซึ่งทรัพย์สินที่แท้จริงของนาย ก ก็ตาม แต่เมื่อตามกฎหมายข้างต้นได้กำหนดให้ใช้ราคาตลาดสำหรับการโอนทรัพย์สินเข้าบริษัทซึ่งจากตัวอย่างคือ 300 บาทแล้ว จึงทำให้บริษัทฯ สามารถรับรู้ราคา

ทรัพย์สินดังกล่าวในราคาที่สูงขึ้นกว่าต้นทุนของทรัพย์สินที่แท้จริง (Step-up cost) โดยที่การโอนทรัพย์สินให้แก่บริษัทตามขั้นตอนที่ 1 และ 2 มิได้มีภาวะภาษีเกิดขึ้นแต่อย่างใด เนื่องจากได้รับยกเว้นภาษีที่เกิดขึ้นจากการโอนทรัพย์สินเข้าบริษัทฯ ตามพระราชกฤษฎีกา ฉบับที่ 630

นอกจากนี้ เมื่อบริษัทฯ ได้ทำการขายทรัพย์สินที่ได้รับโอนมาจากการชำระค่าหุ้น ให้แก่บุคคลภายนอก ซึ่งปกติการขายทรัพย์สินของบริษัทฯ นั้นมักจะเป็นไปตามราคาตลาดของทรัพย์สินในขณะนั้นด้วยเหตุนี้ เมื่อบริษัทฯ สามารถบันทึกมูลค่าของทรัพย์สินที่ได้รับโอนมาตามราคาตลาดซึ่งเท่ากับ 300 บาทแล้ว การขายทรัพย์สินดังกล่าวของบริษัทฯ ให้แก่บุคคลภายนอกตามราคาตลาดซึ่งเท่ากับ 300 บาทเช่นกันนั้น จึงเป็นผลให้การขายทรัพย์สินให้แก่บุคคลภายนอกของบริษัทฯ ไม่มีผลกำไรจากการขายทรัพย์สินเกิดขึ้นแต่อย่างใด และไม่ภาวะภาษีเกิดขึ้นเช่นกัน

ในทางตรงข้าม หากเป็นการโอนทรัพย์สินเพื่อชำระค่าหุ้นให้แก่บริษัทซึ่งมิได้จัดตั้งขึ้นตามพระราชกฤษฎีกา ฉบับที่ 630 แล้ว เมื่อนาย ก โอนทรัพย์สินให้แก่บริษัทเพื่อแลกกับหุ้นออกใหม่ของบริษัท กรณีจะต้องถือว่านาย ก มีเงินได้จากการขายทรัพย์สินให้แก่บริษัทและมีภาวะภาษีเกิดขึ้นแก่นาย ก ในเวลาที่นาย ก โอนทรัพย์สินเข้าบริษัท หรือหากเป็นการโอนทรัพย์สินเพื่อชำระค่าหุ้นออกใหม่ให้แก่บริษัทฯ ซึ่งจัดตั้งขึ้นตามพระราชกฤษฎีกาฉบับที่ 630 ก็ตาม โดยที่เป็นการโอนทรัพย์สินตามราคาต้นทุนการได้มาซึ่งที่ดินของนาย ก แล้ว (100 บาท) แม้ว่าในขณะที่มีการโอนทรัพย์สินเข้าบริษัทฯ จะยังไม่มีภาวะภาษีเกิดขึ้นเนื่องจากได้รับยกเว้นภาษีตามพระราชกฤษฎีกาฉบับที่ 630 ก็ตาม แต่เมื่อบริษัทฯ ทำการขายทรัพย์สินตามราคาตลาด (300 บาท) กรณีจะเห็นได้ว่าบริษัทมีกำไรจากการขายทรัพย์สินโดยคำนวณตามราคาตลาด หักออกจากราคาต้นทุนที่แท้จริงของทรัพย์สินซึ่งนาย ก ได้รับมา และบริษัทฯ ต้องเสียภาษีจากกำไรที่เกิดขึ้นนั้นเช่นเดียวกับกรณีการจัดตั้งบริษัทซึ่งมิได้จัดตั้งขึ้นตามพระราชกฤษฎีกา ฉบับที่ 630 เพียงแต่เป็นการเลื่อนเวลาการเสียภาษีออกไป

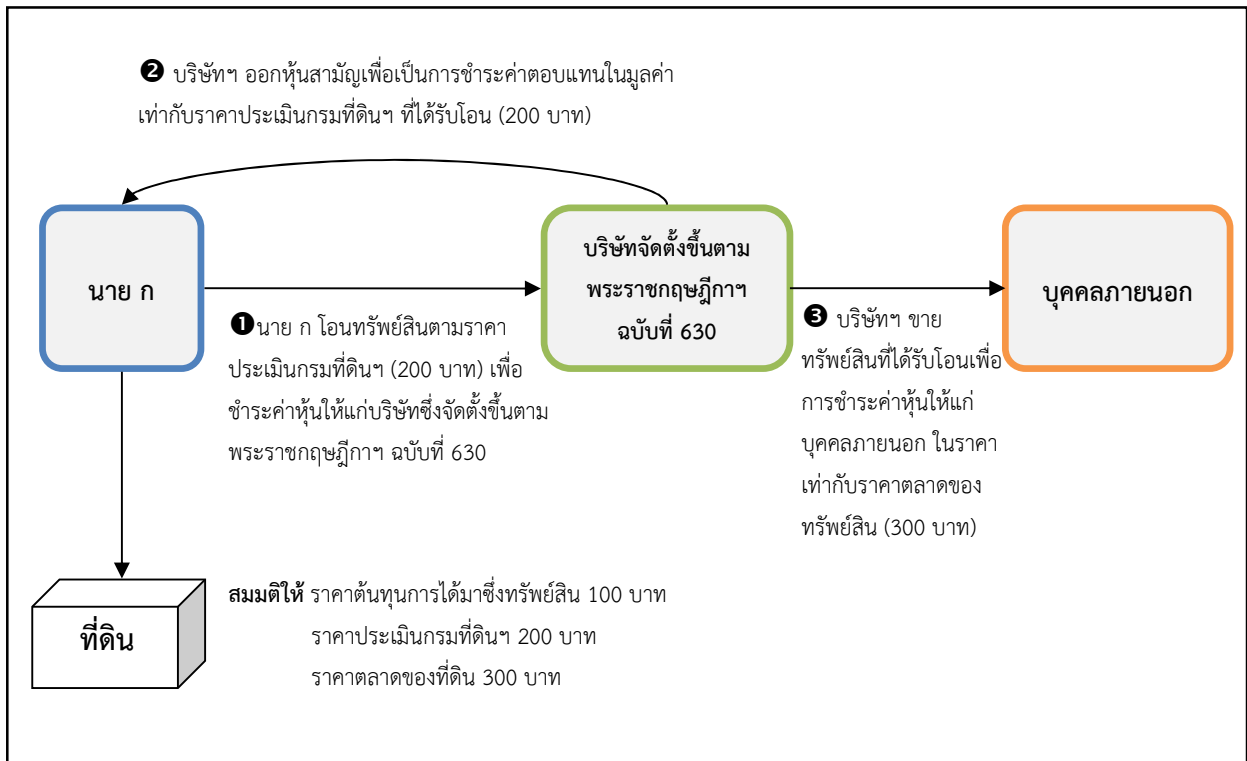
กล่าวคือภาวะภาษีจะเกิดขึ้นเมื่อบริษัทฯ มีการขายทรัพย์สิน ทั้งนี้ ตามกรณีหลังนี้จะกล่าวโดยละเอียดในหัวข้อที่ 4.1.3 ต่อไป

ด้วยเหตุผลดังกล่าวมา อาจกล่าวได้ว่า นอกจากการที่พระราชกฤษฎีกา ฉบับที่ 630 ได้ยกเว้นภาษีให้แก่บุคคลที่โอนทรัพย์สินเพื่อการชำระค่าหุ้นให้แก่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลซึ่งจัดตั้งขึ้นตามเงื่อนไขของพระราชกฤษฎีกาฉบับที่ 630 แล้ว ตามพระราชกฤษฎีกาฉบับที่ 630 ยังเปิดช่องว่างให้การขายทรัพย์สินในภายหลังของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลซึ่งได้รับโอนมาเพื่อชำระค่าหุ้นได้รับยกเว้นภาษีไปด้วย อันเป็นการขัดต่อเจตนารมณ์ของพระราชกฤษฎีกาฉบับที่ 630 อันมีวัตถุประสงค์เพื่อบรรเทาหรือลดภาวะภาษีที่เกิดขึ้นจากการโอนทรัพย์สินเพื่อจัดตั้งบริษัท

จากการศึกษากฎหมายภาษีของประเทศสหรัฐอเมริกา กรณีการโอนทรัพย์สินแลกับหุ้นหรือ Stock for asset (Type C reorganization)³⁸ พบว่ากิจการจะรับรู้มูลค่าต้นทุนของทรัพย์สินที่ได้รับมาด้วยราคา มูลค่าต้นทุนเดิมของทรัพย์สินของผู้โอนที่มีอยู่ก่อนวันโอน และภาระภาษีจะยังไม่เกิดขึ้นเมื่อมีการโอนทรัพย์สิน โดยผู้เสียภาษีเสียภาษีเท่าเดิม และกรมสรรพากรจะจัดเก็บภาษีได้เท่าเดิมในช่วงเวลาที่เหมาะสม คือ เมื่อบริษัทหรือกิจการที่รับโอนทรัพย์สินนั้นขายสินทรัพย์หรือหุ้นต่อไป การโอนทรัพย์สินตามราคาต้นทุน แม้ว่าในขณะที่มีการโอนทรัพย์สินเข้าบริษัทฯ จะยังไม่มีภาระภาษีเกิดขึ้นเนื่องจากได้รับยกเว้นภาษี ตามประมวลรัษฎากรของสหรัฐอเมริกา (Internal Revenue Code) แต่เมื่อบริษัทฯ ทำการขายทรัพย์สินตามราคาตลาด ซึ่งบริษัทมีกำไรจากการขายทรัพย์สินโดยคำนวณตามราคาตลาด หักออกจากราคาต้นทุนที่แท้จริงของทรัพย์สิน และบริษัทฯ ต้องเสียภาษีจากกำไรที่เกิดขึ้นนั้น ซึ่งมิได้เป็นการยกเว้นภาษี เพียงแต่เป็นการเลื่อนเวลาการเสียภาษีออกไปเท่านั้น

³⁸ อ้างแล้ว หน้า 60

4.1.2 การโอนอสังหาริมทรัพย์ตามราคาประเมินทุนทรัพย์ เพื่อเรียกเก็บค่าธรรมเนียมจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรมตามประมวลกฎหมายที่ดินซึ่งเป็นราคาที่ซื้อขายในวันที่มีการโอนนั้น (ต่อไปจะเรียกว่า “ราคาประเมินกรมที่ดิน”)



รูปภาพประกอบการอธิบายตัวอย่างปัญหาการโอนทรัพย์สินตามราคาประเมินกรมที่ดินฯ

ตัวอย่าง สมมติให้นาย ก ซื้อทรัพย์สินหนึ่งมาในราคาต้นทุน 100 บาท ต่อมา นาย ก ทำการโอนทรัพย์สินเพื่อใช้เป็นทุนจดทะเบียนของบริษัทซึ่งจัดตั้งขึ้นตามเงื่อนไขของพระราชกฤษฎีกา ฉบับที่ 630 (ต่อไปจะเรียกว่า “บริษัทฯ”) ตามราคาประเมินกรมที่ดินฯ ที่ราคา 200 บาท ตามขั้นตอนที่ 1 และบริษัทฯ ออกหุ้นสามัญให้แก่นาย ก เพื่อเป็นการชำระค่าตอบแทนในมูลค่าเท่ากับราคาประเมินกรมที่ดินฯ ของที่ดินแปลงที่ได้รับโอน 200 บาท ตามขั้นตอนที่ 2

ต่อมาภายหลังจากที่นาย ก จัดตั้งบริษัทฯ เป็นที่เรียบร้อยแล้วนั้น บริษัทฯ ได้ทำการขายทรัพย์สินซึ่งบริษัทฯ ได้รับโอนมาจากนาย ก ในราคาเท่ากับราคาตลาดของทรัพย์สินต่อไปให้กับบุคคลภายนอกในราคาเท่ากับ 300 บาท ตามขั้นตอนที่ 3

ในเวลาต่อมา ตามที่พระราชกฤษฎีกา ฉบับที่ 630 ประกอบกับข้อ 2(1) ของประกาศอธิบดีกรมสรรพากร ฉบับที่ 5 เพื่อแก้ไขการกำหนดราคาทุนในส่วนของทรัพย์สินที่เป็นที่ดินหรือที่ดินพร้อมสิ่งปลูกสร้าง โดยกำหนดให้ใช้ราคาประเมินทุนทรัพย์เพื่อเรียกเก็บค่าธรรมเนียมจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรมตามประมวลกฎหมายที่ดิน ซึ่งเป็นราคาที่ซื้อขายในวันที่มีการโอนนั้น หรือราคาต้นทุนการซื้อที่ดิน หรือที่ดินพร้อม

สิ่งปลูกสร้างที่บุคคลผู้โอนได้ซื้อตามหลักฐานสัญญาซื้อขาย แล้วแต่อย่างใดจะสูงกว่า³⁹ เพื่อใช้เป็นทุนจดทะเบียนของบริษัทฯ หากราคาประเมินของกรมที่ดินฯ มีราคาสูงกว่าราคาต้นทุนการได้มาซึ่งที่ดินดังกล่าว ย่อมก่อให้เกิดปัญหาคือ

แม้ว่าความเป็นจริงนั้น นาย ก ได้ซื้อทรัพย์สินมาในราคา 100 บาท ซึ่งถือเป็นต้นทุนการได้มาซึ่งทรัพย์สินที่แท้จริงของนาย ก ก็ตาม แต่เมื่อตามกฎหมายข้างต้นได้กำหนดให้ใช้ราคาประเมินกรมที่ดินฯ สำหรับการโอนที่ดินและสิ่งปลูกสร้างเข้าบริษัทซึ่งจากตัวอย่างคือ 200 บาทแล้ว จึงเป็นสาเหตุทำให้บริษัทฯ สามารถรับรู้ราคาที่ดินดังกล่าวในราคาที่สูงขึ้นกว่าต้นทุนของทรัพย์สินที่แท้จริง (Step-up cost) โดยที่การโอนที่ดินให้แก่บริษัทตามขั้นตอนที่ 1 และ 2 นี้ มิได้มีการภาษีเกิดขึ้นแต่อย่างใด เนื่องจากได้รับยกเว้นภาษีที่เกิดขึ้นจากการโอนทรัพย์สินเข้าบริษัทฯ ตามพระราชกฤษฎีกา ฉบับที่ 630

นอกจากนี้ เมื่อบริษัทฯ ได้ทำการขายที่ดินแปลงดังกล่าวที่ได้รับโอนมาชำระค่าหุ้น แก่บุคคลภายนอก โดยปกติการขายทรัพย์สินของบริษัทฯ นั้น มักเป็นไปตามราคาตลาดของทรัพย์สิน ด้วยเหตุนี้เมื่อบริษัทฯ สามารถบันทึกมูลค่าของที่ดินที่ได้รับโอนมาตามราคาประเมินของกรมที่ดินฯ ซึ่งเท่ากับ 200 บาทแล้ว การขายที่ดินดังกล่าวของบริษัทฯ ให้แก่บุคคลภายนอกตามราคาตลาด ซึ่งเท่ากับ 300 บาท จึงเป็นผลให้การขายที่ดินให้แก่บุคคลภายนอกของบริษัทฯ มีผลกำไรเกิดขึ้นน้อยกว่าที่ควรจะเป็นคือ การที่บริษัทฯ สามารถรับรู้ต้นทุนมูลค่าที่ดินสูงขึ้นเท่ากับราคาประเมินของกรมที่ดินฯ 200 บาท และขายให้แก่บุคคลภายนอกในราคา 300 บาท ดังนั้น บริษัทฯ จึงมีกำไรจากการขายที่ดินเพียง 100 บาท (ราคาขายที่ดิน (300) – ราคาต้นทุนของที่ดินซึ่งบริษัทได้รับโอนมา (200)) ทั้งนี้ แม้ว่าต้นทุนการได้มาซึ่งที่ดิน ที่แท้จริงแล้วจะมีจำนวนเพียง 100 บาท ซึ่งเมื่อคำนวณกำไรจากการขายที่ดินจากต้นทุนที่แท้จริงแล้ว บริษัทฯ ควรจะต้องมีกำไรเท่ากับ 200 บาท (ราคาขายที่ดิน (300) – ราคาต้นทุนของที่ดินที่แท้จริง (100))

จึงอาจกล่าวได้ว่าการกำหนดราคาโอนที่ดินและสิ่งปลูกสร้างให้แก่บริษัทฯ เพื่อใช้เป็นทุนจดทะเบียนของบริษัทฯ ตามพระราชกฤษฎีกา ฉบับที่ 630 ประกอบ ข้อ 2(1) ของประกาศอธิบดีกรมสรรพากร ฉบับที่ 5 นั้น เป็นการเอื้อประโยชน์ให้แก่บุคคลผู้โอนที่ดินและสิ่งปลูกสร้างให้แก่บริษัทฯ ที่ได้รับยกเว้นภาษีที่เกิดขึ้นจากการโอนทรัพย์สินเข้าบริษัทฯ รวมถึงบริษัทฯ ผู้รับโอน ที่ได้รับการลดภาระภาษีที่เกิดขึ้นจากการขายที่ดินและสิ่งปลูกสร้างให้แก่บุคคลภายนอก เนื่องจากมีผลกำไรจากการขายที่ดินน้อยกว่าที่ควรจะเป็นหากได้รับการโอนที่ดิน โดยไม่ใช้สิทธิประโยชน์ตามพระราชกฤษฎีกา ฉบับที่ 630 ทั้งที่วัตถุประสงค์ที่แท้จริงของพระราชกฤษฎีกา ฉบับที่ 630 นั้นมีความมุ่งหวังการยกเว้นภาษีให้การโอนทรัพย์สินเข้าบริษัทฯ เพื่อใช้เป็นทุนจดทะเบียน

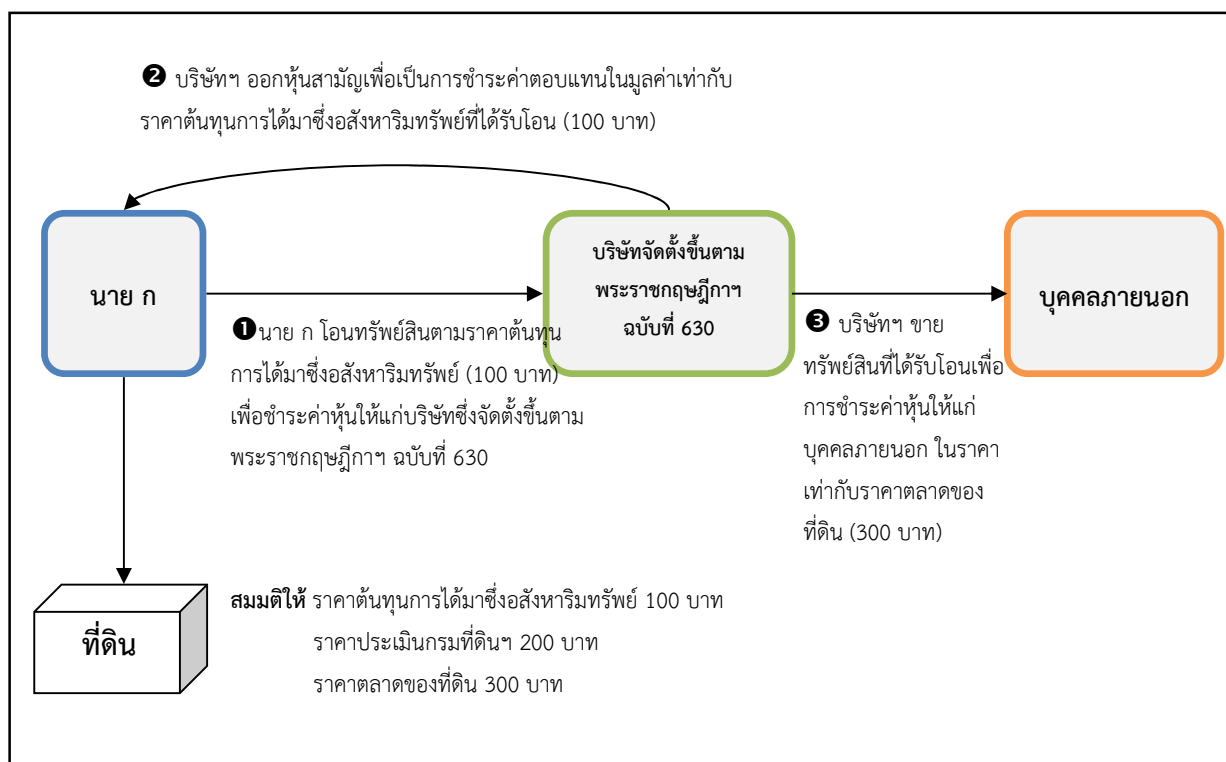
³⁹ ข้อ 2 (1) แห่งประกาศอธิบดีกรมสรรพากร (ฉบับที่ 5) เรื่องกำหนดหลักเกณฑ์ วิธีการและเงื่อนไขการยกเว้นภาษีเงินได้ ภาษีมูลค่าเพิ่ม ภาษีธุรกิจเฉพาะและอากรแสตมป์ ตามพระราชกฤษฎีกา ออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการยกเว้นรัษฎากร (ฉบับที่ 630) พ.ศ. 2560

ทะเบียนของบริษัทฯ เพื่อเป็นการส่งเสริมให้บุคคลธรรมดาเปลี่ยนรูปแบบการประกอบการกิจการมาอยู่ในรูปแบบของนิติบุคคลเท่านั้น

4.1.3 การโอนอสังหาริมทรัพย์ตามราคาต้นทุนการซื้ออสังหาริมทรัพย์ที่บุคคลผู้โอนได้ซื้อมาตามหลักฐานสัญญาซื้อขายที่ได้ทำเป็นหนังสือต่อพนักงานเจ้าหน้าที่ (ต่อไปจะเรียกว่า “ราคาต้นทุนการได้มาซึ่งอสังหาริมทรัพย์”)

ตัวอย่าง สมมติให้นาย ก ซื้อที่ดินมาในราคาต้นทุน 100 บาท ต่อมานาย ก ทำการโอนทรัพย์สินเพื่อใช้เป็นทุนจดทะเบียนของบริษัท ซึ่งตั้งจัดขึ้นตามเงื่อนไขของพระราชกฤษฎีกา ฉบับที่ 630 (ต่อไปจะเรียกว่า “บริษัทฯ”) ตามราคาต้นทุนการได้มาซึ่งอสังหาริมทรัพย์ที่ราคา 100 บาทตามขั้นตอนที่ 1 และบริษัทฯ ออกหุ้นสามัญให้แก่ นาย ก เพื่อเป็นการชำระค่าตอบแทนในมูลค่าเท่ากับราคาต้นทุนของที่ดินแปลงที่ได้รับโอน 100 บาท ตามขั้นตอนที่ 2

ต่อมาภายหลังจากที่นาย ก จัดตั้งบริษัทฯ เป็นที่เรียบร้อยแล้วนั้น บริษัทฯ ก็ได้ทำการขายทรัพย์สินซึ่งบริษัทฯ ได้รับโอนมาจากนาย ก ในราคาเท่ากับราคาตลาดของทรัพย์สินต่อไปให้กับบุคคลภายนอกในราคาเท่ากับ 300 บาท ตามขั้นตอนที่ 3



รูปภาพประกอบการอธิบายตัวอย่างปัญหาการโอนทรัพย์สินตามราคาต้นทุนการได้มาซึ่งอสังหาริมทรัพย์

ตามที่พระราชกฤษฎีกา ฉบับที่ 630 ประกอบกับข้อ 2(1) ของประกาศอธิบดีกรมสรรพากร ฉบับที่ 5 เพื่อแก้ไขการกำหนดราคาทุนในส่วนของทรัพย์สินที่เป็นที่ดินหรือที่ดินพร้อมสิ่งปลูกสร้าง โดยกำหนดให้ใช้ราคาประเมินทุนทรัพย์เพื่อเรียกเก็บค่าธรรมเนียมจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรมตามประมวลกฎหมายที่ดิน ซึ่ง

เป็นราคาที่ซื้อขายในวันที่มีการโอนนั้น หรือราคาต้นทุนการซื้อที่ดิน หรือที่ดินพร้อมสิ่งปลูกสร้างที่บุคคลผู้โอนได้ซื้อตามหลักฐานสัญญาซื้อขาย แล้วแต่อย่างใดจะสูงกว่า เพื่อใช้เป็นทุนจดทะเบียนของบริษัทฯ ดังนั้นหากราคาต้นทุนการได้มาซึ่งอสังหาริมทรัพย์มีราคาสูงกว่าราคาประเมินของที่ดินฯ จะทำให้เกิดผลคือ เมื่อนาย ก โอนที่ดินให้แก่บริษัทฯ เพื่อใช้เป็นทุนจดทะเบียนตามราคาต้นทุนซึ่งเท่ากับ 100 บาท และบริษัทได้บันทึกราคาที่ดินตามราคาต้นทุนซึ่งเท่ากับ 100 บาทแล้ว แม้ภายหลังบริษัทฯ จะขายที่ดินออกไปให้แก่บุคคลภายนอกตามราคาตลาดของที่ดินเท่ากับ 300 บาทก็ตาม การขายที่ดินของบริษัทย่อมมีผลกำไรเกิดขึ้นเท่ากับ 200 บาท ซึ่งบริษัทฯ ต้องนำไปรวมคำนวณกำไรเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล

ดังนั้น จะเห็นได้ว่า แม้ว่าในขณะที่มีการโอนที่ดินเพื่อชำระค่าหุ้นให้แก่บริษัทฯ แล้วนาย ก จะได้รับยกเว้นภาษีที่เกิดขึ้นจากการโอนทรัพย์สินเข้าบริษัทฯ ตามพระราชกฤษฎีกา ฉบับที่ 630 ก็ตาม แต่เมื่อบริษัทฯ ทำการขายที่ดินแปลงดังกล่าวต่อไปแก่บุคคลภายนอก กำไรที่เกิดขึ้นจากการขายที่ดินในจำนวน 200 บาท ซึ่งคำนวณจากราคาตลาดของที่ดิน (300 บาท) หักออกจากราคาต้นทุนการได้มาซึ่งอสังหาริมทรัพย์ที่แท้จริงของนาย ก (100 บาท) ย่อมต้องนำมาเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลในขณะที่บริษัทฯ ทำการขายที่ดินดังกล่าว

ดังจะเห็นได้ว่าการกำหนดราคาโอนทรัพย์สินเพื่อชำระค่าหุ้นของบริษัทฯ ตามราคาต้นทุนการได้มาซึ่งอสังหาริมทรัพย์นั้น ไม่ทำให้เกิดการบิดเบือน การคำนวณหากำไรสุทธิทางภาษีเพื่อเสียภาษีเงินได้แต่อย่างใด เนื่องจากผลของการกำหนดราคาโอนดังกล่าวเป็นเพียงการเลื่อนช่วงเวลาในการจัดเก็บภาษีของรัฐออกไปเท่านั้น คือจากที่ต้องมีการจัดเก็บภาษีในทันทีที่มีการโอนทรัพย์สินของบุคคลเข้าบริษัท ซึ่งจะไม่สอดคล้องกับหลักความสามารถในทางการเสียภาษี (Ability-to-pay)⁴⁰ เพราะบุคคลผู้โอนทรัพย์สินให้บริษัทฯ มิได้รับทรัพย์สินหรือผลประโยชน์ใดๆ เพิ่มขึ้นจากการโอนทรัพย์สินดังกล่าว เพื่อแลกกับหุ้นของบริษัทแต่อย่างใด โดยที่การยกเว้นภาษีตามพระราชกฤษฎีกา ฉบับที่ 630 และกำหนดให้ใช้ราคาโอนตามราคาต้นทุนการได้มาซึ่งอสังหาริมทรัพย์ จะทำให้ผู้เสียภาษีมีภาระภาษีเกิดขึ้นในช่วงเวลาที่บริษัทฯ มีการขายทรัพย์สินออกไปให้แก่บุคคลภายนอกและได้รับค่าตอบแทนกลับมา ซึ่งเป็นไปตามหลักความสามารถของผู้เสียภาษี เนื่องด้วยในช่วงเวลาดังกล่าวเป็นการจัดเก็บภาษีในช่วงเวลาที่บริษัทฯ ได้รับผลประโยชน์ที่สามารถตีราคาเป็นเงินได้เกิดขึ้นจริง รวมทั้งยังเป็นการกำหนดราคาโอนที่สอดคล้องกับวัตถุประสงค์ในการตราพระราชกฤษฎีกา ฉบับที่ 630 ที่แท้จริง ที่ต้องการยกเว้นภาษีให้แก่การโอนทรัพย์สินของบุคคลเข้าบริษัทฯ เพื่อส่งเสริมการประกอบกิจการในรูปนิติบุคคล และไม่เป็นการเลือกปฏิบัติต่อบุคคลผู้ประกอบกิจการในรูปแบบของหน่วยภาษีอื่นที่ต้องเสียภาษีจากกำไรสุทธิโดยคำนวณตามราคาต้นทุนของทรัพย์สินตามต้นทุนที่แท้จริง

⁴⁰ จรัส สุวรรณมาลา, ประชาธิปไตยทางการคลัง (พิมพ์ครั้งที่ 1), (กรุงเทพมหานคร : สำนักพิมพ์แห่งจุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, 2558),

อย่างไรก็ตาม แม้การกำหนดราคาโอนโดยการใช้ราคาต้นทุนการได้ซึ่งอสังหาริมทรัพย์ ตามพระราชกฤษฎีกาฯ ฉบับที่ 630 จะสร้างความเป็นธรรมและไม่เป็นการเลือกปฏิบัติต่อหน่วยภาษีในรูปแบบอื่น ก็ตาม แต่ตามประกาศอธิบดีกรมสรรพากรฉบับที่ 5 กลับได้มีการกำหนดเงื่อนไขของการนำราคาต้นทุนการได้มาซึ่งอสังหาริมทรัพย์มาใช้เป็นราคาโอนทรัพย์สินเข้าบริษัท คือ ราคาต้นทุนการได้มาซึ่งอสังหาริมทรัพย์จะนำมาใช้ได้ต่อเมื่อราคาดังกล่าวมีราคาสูงกว่าราคาประเมินของกรมที่ดินฯ จึงทำให้ราคาต้นทุนการได้มาของอสังหาริมทรัพย์นั้น อาจจะไม่สามารถนำมาใช้ได้จริงในทางปฏิบัติ เช่น จากตัวอย่างหาก นาย ก ได้ซื้อที่ดินมาจากนาย ข บุคคลธรรมดาด้วยแล้ว ในการทำธุรกรรมการซื้อขายที่ดินดังกล่าวตามประมวลรัษฎากรได้กำหนดหลักเกณฑ์ในการโอนกรรมสิทธิ์ในอสังหาริมทรัพย์ซึ่งบุคคลธรรมดาเป็นผู้ขายอสังหาริมทรัพย์ จะต้องเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาจากราคาประเมินของทางราชการโดยไม่คำนึงถึงราคาซื้อขายจริงหรือราคาตลาดที่แท้จริง⁴¹ ดังนั้นราคาต้นทุนการได้มาซึ่งอสังหาริมทรัพย์ ณ กรมที่ดินโดยส่วนใหญ่แล้วจึงมักเป็นการซื้อขายตามราคาประเมินของกรมที่ดินฯ มิใช่ราคาซื้อขายที่แท้จริง

นอกจากนี้ การกำหนดราคาโอนทรัพย์สินเข้าบริษัทฯ ตามราคาต้นทุนการได้มานั้น ยังนำมาใช้กับเพียงแค่กรณีของการโอนที่ดินและสิ่งปลูกสร้างให้แก่บริษัทฯ เพื่อใช้เป็นทุนจดทะเบียน โดยมีได้นำมาใช้กับการกำหนดราคาโอน ในกรณีของการโอนอสังหาริมทรัพย์หรือสินค้าให้แก่บริษัทฯ อีกด้วย ทั้งที่การยกเว้นภาษีตามพระราชกฤษฎีกาฯ ฉบับที่ 630 นั้นให้สิทธิประโยชน์กับการโอนทรัพย์สินทั้งประเภทที่เป็นอสังหาริมทรัพย์และอสังหาริมทรัพย์เข้าบริษัทฯ ต่างก็มีวัตถุประสงค์เดียวกัน คือ การส่งเสริมให้บุคคลธรรมดาประกอบธุรกิจในรูปแบบบุคคล โดยการเลื่อนช่วงเวลาการเสียภาษีให้แก่ผู้เสียภาษี ให้มีภาระภาษีเกิดขึ้นในช่วงเวลาที่มีผู้เสียภาษีมีความสามารถในการเสียภาษีที่แท้จริง จากที่ต้องมีการเสียภาษีในช่วงเวลาขณะที่มีการโอนทรัพย์สินเพื่อแลกกับหุ้นของบริษัทฯ อันไม่สอดคล้องกับหลักความสามารถในการเสียภาษี

จากที่กล่าวในข้างต้น ผู้เขียนจึงเห็นว่า การกำหนดราคาโอนทรัพย์สินเข้าบริษัทฯ โดยการกำหนดให้นำราคาตลาดของทรัพย์สินและราคาประเมินกรมที่ดินฯ มาใช้นั้น เป็นการสร้างความเป็นธรรมและไม่เป็นการเลือกปฏิบัติต่อผู้เสียภาษีที่ประกอบกิจการในรูปแบบหน่วยภาษีอื่น เนื่องจากการกำหนดราคาโอนดังกล่าวเป็นการช่วยเพิ่มมูลค่าต้นทุนของทรัพย์สิน (Step-up cost) โดยที่บุคคลผู้โอนและบริษัทฯ ผู้รับโอนทรัพย์สินไม่ต้องมีภาระภาษีเกิดขึ้น หรือแม้จะมีภาระภาษีเกิดขึ้นก็เกิดขึ้นน้อยกว่าที่ควรจะเป็น ด้วยเพราะการเพิ่มขึ้นของมูลค่าต้นทุนของทรัพย์สินดังกล่าวทำให้กำไรสุทธิจากการขายทรัพย์สินให้แก่บุคคลภายนอกลดลง

นอกจากนั้น แม้ว่าภายหลังตามพระราชกฤษฎีกาฯ ฉบับที่ 630 ประกอบกับประกาศอธิบดีกรมสรรพากร ฉบับที่ 5 จะกำหนดให้นำราคาต้นทุนการได้มาซึ่งอสังหาริมทรัพย์มาใช้เป็นราคาโอนทรัพย์สิน

⁴¹ ประมวลรัษฎากร มาตรา 49 ทวิ

เข้าบริษัทฯ ก็ตาม แต่ก็เป็นการนำมาใช้โดยมีเงื่อนไข และเป็นการนำมาใช้กับเพียงกรณีของการโอนที่ดินและสิ่งปลูกสร้างเท่านั้น โดยมีได้นำมาใช้กับการโอนสังหาริมทรัพย์แต่อย่างใด

4.2 ปัญหาความแตกต่างทางภาระภาษีและปัญหาการเลือกปฏิบัติต่อหน่วยภาษี

4.2.1 ตารางเปรียบเทียบอัตราภาษีเงินได้จากการโอนสังหาริมทรัพย์หรือสังหาริมทรัพย์

ตามราคาตลาด

จากตัวอย่างที่แสดงในข้อ 4.1.1 ซึ่งมีการใช้ราคาตลาดของทรัพย์สิน เป็นราคาโอนกรรมสิทธิ์ในทรัพย์สิน เพื่อใช้เป็นทุนจดทะเบียนของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลนั้นซึ่งจัดตั้งขึ้นตามพระราชกฤษฎีกาฉบับที่ 630 (ต่อไปนี้จะเรียกว่า “บริษัทฯ”) และหากเป็นการโอนทรัพย์สินเพื่อชำระค่าหุ้นให้แก่บริษัทซึ่งมิได้จัดตั้งตามพระราชกฤษฎีกา ฉบับที่ 630 ผู้เขียนพบว่า มีความแตกต่างในภาระภาษีของ บุคคลธรรมดาในชั้นตอนที่ 1 และชั้นตอนที่ 2 เมื่อบุคคลธรรมดาโอนสังหาริมทรัพย์ เพื่อชำระค่าหุ้นให้กับนิติบุคคล ดังนี้

	ภาระภาษีกรณีที่ไม่ใช้สิทธิตามพระราชกฤษฎีกา ฉบับที่ 630		ภาระภาษีกรณีที่มีการใช้สิทธิตามพระราชกฤษฎีกา ฉบับที่ 630	
	อสังหาริมทรัพย์	สังหาริมทรัพย์	อสังหาริมทรัพย์	สังหาริมทรัพย์
1. ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ⁴²	-	105 บาท(300x35%)	-	-
2. ภาษีธุรกิจเฉพาะ	-	-	-	-
3. ภาษีมูลค่าเพิ่ม ⁴³	-	21 บาท(300x7%)	-	-
4. อากรแสตมป์ ⁴⁴	-	-	-	-
5. ค่าธรรมเนียมจดทะเบียนฯ	-	-	-	-

ตารางที่ 4 ตารางเปรียบเทียบอัตราภาษีเงินได้จากการโอนสังหาริมทรัพย์หรือสังหาริมทรัพย์ตามราคาตลาด

⁴² มาตรา 49 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร กำหนดว่าในกรณีที่เป็นการโอนกรรมสิทธิ์หรือสิทธิครอบครองในอสังหาริมทรัพย์ โดยมีหรือไม่มีค่าตอบแทนไม่ว่าราคาที่สูงกว่าราคาซื้อขายตามปกติในท้องตลาดของอสังหาริมทรัพย์นั้นจะเป็นอย่างไรก็ตาม ให้เจ้าพนักงานประเมินกำหนดราคาขายอสังหาริมทรัพย์นั้น โดยถือตามราคาประเมินทุนทรัพย์เพื่อเรียกเก็บค่าธรรมเนียมจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรมตามประมวลกฎหมายที่ดิน ซึ่งเป็นราคาที่ใช้อยู่ในวันที่มีการโอนนั้น

⁴³ มาตรา 77/2(1) มาตรา 82(1) และมาตรา 85/1(1) แห่งประมวลรัษฎากร หากบุคคลธรรมดา มีรายรับจากการประกอบกิจการไม่รวมเงินได้ตามมาตรา 40(1) เกินกว่า 1,800,000 บาท ซึ่งอยู่ในเกณฑ์ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม ต้องยื่นคำขอจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มภายในสามสิบวันนับแต่วันที่มูลค่าของฐานภาษีในการประกอบกิจการเกินมูลค่าของฐานภาษีของกิจการขนาดย่อม

⁴⁴ อากรแสตมป์สำหรับจดทะเบียนโอนทรัพย์สินจากกรรมที่ดินนั้นได้รับยกเว้นไม่ถูกเรียกเก็บเนื่องจากมีการเรียกเก็บภาษีธุรกิจเฉพาะแล้ว

นอกจากนั้น จากตัวอย่างที่แสดงในข้อ 4.1.1 ผู้เขียนพบว่า มีความแตกต่างในภาระภาษีในขั้นตอนที่ 3 ของบริษัทฯ ซึ่งจัดตั้งขึ้นตามพระราชกฤษฎีกา ฉบับที่ 630 ขายสังหาริมทรัพย์ที่รับโอนมาเพื่อชำระค่าหุ้น ก็ไม่มีภาระภาษีเนื่องจากไม่มีกำไรเกิดขึ้น ในขณะที่บริษัทฯซึ่งมิได้จัดตั้งตามพระราชกฤษฎีกา ฉบับที่ 630 ขายสังหาริมทรัพย์ที่รับโอนมาเพื่อชำระค่าหุ้นออกใหม่ให้บุคคลภายนอกดังนี้

	ภาระภาษีกรณีที่ไม่ใช้สิทธิตามพระราชกฤษฎีกา ฉบับที่ 630		ภาระภาษีกรณีที่ใช้สิทธิตามพระราชกฤษฎีกา ฉบับที่ 630	
	อสังหาริมทรัพย์	สังหาริมทรัพย์	อสังหาริมทรัพย์	สังหาริมทรัพย์
1. ภาษีเงินได้นิติบุคคล		40 บาท (300-100 =200×20%)		0 บาท (300-300 =0×20%)
2. ภาษีธุรกิจเฉพาะ	-	-	-	-
3. ภาษีมูลค่าเพิ่ม	-	21 บาท (300 × 7%)	-	21 บาท (300 × 7%)
4. อากรแสตมป์	-	-	-	-
5. ค่าธรรมเนียมจด	-	-	-	-

ตารางที่ 5 ตารางเปรียบเทียบอัตราภาษีเงินได้จากการขายสังหาริมทรัพย์ที่รับโอนมาเพื่อชำระค่าหุ้นตามราคาตลาดให้บุคคลภายนอก

ดังนี้ นาย ก ได้ซื้อทรัพย์สินมาในราคา 100 บาท ซึ่งถือเป็นต้นทุนการได้มาซึ่งทรัพย์สินที่แท้จริงของนาย ก ก็ตาม แต่เมื่อตามกฎหมายข้างต้นได้กำหนดให้ใช้ราคาประเมินกรรมที่ดินฯ สำหรับการโอนที่ดินและสิ่งปลูกสร้างเข้าบริษัทซึ่งจากตัวอย่างคือ 200 บาทแล้ว จึงเป็นสาเหตุทำให้บริษัทฯ สามารถรับรู้ราคาที่ดินดังกล่าวในราคาที่สูงขึ้นกว่าต้นทุนของทรัพย์สินที่แท้จริง (Step-up cost) โดยที่การโอนที่ดินให้แก่บริษัทตามขั้นตอนที่ 1 และ 2 นี้ มิได้มีภาระภาษีเกิดขึ้นแต่อย่างใด เนื่องจากได้รับยกเว้นภาษีที่เกิดขึ้นจากการโอนทรัพย์สินเข้าบริษัทฯ ตามพระราชกฤษฎีกา ฉบับที่ 630

นอกจากนี้ เมื่อบริษัทฯ ได้ทำการขายที่ดินแปลงดังกล่าวที่ได้รับโอนมาชำระค่าหุ้น แก่บุคคลภายนอกโดยปกติการขายทรัพย์สินของบริษัทฯนั้น มักเป็นไปตามราคาตลาดของทรัพย์สิน เมื่อบริษัทฯ สามารถบันทึกมูลค่าของที่ดินที่ได้รับโอนมาตามราคาประเมินของกรรมที่ดินฯ ซึ่งเท่ากับ 200 บาทแล้ว การขายที่ดินดังกล่าวของบริษัทฯ ให้แก่บุคคลภายนอกตามราคาตลาด ซึ่งเท่ากับ 300 บาท จึงเป็นผลให้การขายที่ดินให้แก่บุคคลภายนอกของบริษัทฯ มีผลกำไรเกิดขึ้นน้อยกว่าที่ควรจะเป็นคือ การที่บริษัทฯ สามารถรับรู้ต้นทุนมูลค่าที่ดินสูงขึ้นเท่ากับราคาประเมินของกรรมที่ดินฯ 200 บาท และขายให้แก่บุคคลภายนอกในราคา 300 บาท ดังนั้น บริษัทจึงมีกำไรจากการขายที่ดินเพียง 100 บาท (ราคาขายที่ดิน (300) – ราคาต้นทุนของที่ดินซึ่งบริษัทได้รับโอนมา (200))

จะเห็นได้ว่า ถึงแม้ว่าตามความเป็นจริงนั้น นาย ก ได้ซื้อทรัพย์สินมาในราคา 100 บาทอันเป็นต้นทุน การได้มาซึ่งทรัพย์สินที่แท้จริงของนาย ก ก็ตาม แต่เมื่อตามพระราชกฤษฎีกา ฉบับ 630 ได้กำหนดให้ใช้ ราคาตลาดสำหรับการโอนทรัพย์สินเข้าบริษัทซึ่งจากตัวอย่างคือ 300 บาทแล้ว จึงทำให้บริษัทฯ สามารถรับรู้ ราคาทรัพย์สินดังกล่าวในราคาที่สูงขึ้นกว่าต้นทุนของทรัพย์สินที่แท้จริง (Step-up cost) โดยที่การโอน ทรัพย์สินให้แก่บริษัทตามขั้นตอนที่ 1 และ 2 มิได้มีภาวะภาษีเกิดขึ้นแต่อย่างใด เนื่องจากได้รับยกเว้นภาษีที่ เกิดขึ้นจากการโอนทรัพย์สินเข้าบริษัทฯ ตามพระราชกฤษฎีกา ฉบับที่ 630

นอกจากนี้ เมื่อบริษัทฯ ได้ทำการขายทรัพย์สินที่ได้รับโอนมาจากการชำระค่าหุ้น ให้แก่ บุคคลภายนอก ซึ่งปกติการขายทรัพย์สินของบริษัทฯ นั้นมักจะเป็นไปตามราคาตลาดของทรัพย์สินในขณะนั้น ด้วยเหตุนี้ เมื่อบริษัทฯ สามารถบันทึกมูลค่าของทรัพย์สินที่ได้รับโอนมาตามราคาตลาดซึ่งเท่ากับ 300 บาท แล้ว การขายทรัพย์สินดังกล่าวของบริษัทฯ ให้แก่บุคคลภายนอกตามราคาตลาดซึ่งเท่ากับ 300 บาทเช่นกัน นั้น จึงเป็นผลให้การขายทรัพย์สินให้แก่บุคคลภายนอกของบริษัทฯ ไม่มีผลกำไรจากการขายทรัพย์สินเกิดขึ้น แต่อย่างใด และไม่ภาวะภาษีเกิดขึ้นเช่นกัน

ซึ่งในทางตรงข้าม หากเป็นการโอนทรัพย์สินเพื่อชำระค่าหุ้นให้แก่บริษัทซึ่งมิได้จัดตั้งขึ้นตามพระราช กฤษฎีกา ฉบับที่ 630 แล้ว เมื่อนาย ก โอนทรัพย์สินให้แก่บริษัทเพื่อแลกกับหุ้นออกใหม่ของบริษัท กรณี จะต้องถือว่านาย ก มีเงินได้จากการขายทรัพย์สินให้แก่บริษัทและมีภาวะภาษีเกิดขึ้นแก่นาย ก ในเวลาที่นาย ก โอนทรัพย์สินเข้าบริษัท เมื่อบริษัทฯ ได้ทำการขายทรัพย์สินที่ได้รับโอนมาจากการชำระค่าหุ้น ให้แก่ บุคคลภายนอก โดยบริษัทฯ บันทึกมูลค่าของทรัพย์สินที่ได้รับโอนมาตามราคาต้นทุนที่แท้จริง ซึ่งเท่ากับ 100 บาทแล้ว การขายทรัพย์สินดังกล่าวของบริษัทฯ ให้แก่บุคคลภายนอกตามราคาตลาดซึ่งเท่ากับ 300 บาท เช่นกันนั้น จึงเป็นผลให้ บริษัทฯ มีผลกำไรจากการขายทรัพย์สินและมีภาวะภาษีเกิดขึ้น มากกว่าบริษัทซึ่ง จัดตั้งขึ้นตามพระราชกฤษฎีกา ฉบับที่ 630

4.2.2 ตารางเปรียบเทียบอัตราภาษีเงินจากการโอนอสังหาริมทรัพย์ตามราคาประเมินทุนทรัพย์ เพื่อเรียกเก็บค่าธรรมเนียมจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรมตามประมวลกฎหมายที่ดินซึ่งเป็นราคาที่ใช้อยู่ใน วันที่มีการโอนนั้น (ต่อไปจะเรียกว่า “ราคาประเมินกรมที่ดิน”)

จากข้อ 4.1.2 ซึ่งเป็นการใช้ราคาประเมินกรมที่ดินฯ ของอสังหาริมทรัพย์เป็นราคาโอนกรรมสิทธิ์ใน ทรัพย์สิน เพื่อใช้เป็นทุนจดทะเบียนของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ซึ่งจัดตั้งขึ้นตามพระราชกฤษฎีกา ฉบับที่ 630 (ต่อไปนี้จะเรียกว่า “บริษัทฯ”) และหากเป็นการโอนทรัพย์สินเพื่อชำระค่าหุ้นให้แก่บริษัทซึ่งมิได้ จัดตั้งตามพระราชกฤษฎีกา ฉบับที่ 630 ผู้เขียนพบว่า มีความแตกต่างในภาวะภาษีของบุคคลธรรมดาใน ขั้นตอนที่ 1 และขั้นตอนที่ 2 ดังนี้

	ภาวะภาษีกรณีที่ไม่ใช้สิทธิตามพระราชกฤษฎีกา ฉบับที่ 630		ภาวะภาษีกรณีที่มีการใช้สิทธิตามพระราชกฤษฎีกา ฉบับที่ 630	
	อสังหาริมทรัพย์	สังหาริมทรัพย์	อสังหาริมทรัพย์	สังหาริมทรัพย์
1. ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ⁴⁵	70 บาท (200x35%)	-	-	-
2. ภาษีธุรกิจเฉพาะ	6.66 บาท (200x3.33%)	-	-	-
3. ภาษีมูลค่าเพิ่ม ^{46**}	-	-	-	-
4. อาคารเสตมป์ ⁴⁷	ได้รับยกเว้น	-	-	-
5. ค่าธรรมเนียมจดทะเบียนฯ	4 บาท (200x 2%)	-	4 บาท (200x 2%)	-

ตารางที่ 6 ตารางเปรียบเทียบอัตราภาษีเงินได้จากการโอนอสังหาริมทรัพย์ตามราคาประเมินทุนทรัพย์ เพื่อเรียกเก็บค่าธรรมเนียมจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรมตามประมวลกฎหมายที่ดินซึ่งเป็นราคาที่ใช้ในวันที่มีการโอนนั้น

นอกจากนั้น จากตัวอย่างที่แสดงในข้อ 4.1.2 ผู้เขียนพบว่า มีความแตกต่างในภาวะภาษีในขั้นตอนที่ 3 ของบริษัทฯ ซึ่งจัดตั้งขึ้นตามพระราชกฤษฎีกา ฉบับที่ 630 ขายอสังหาริมทรัพย์ที่รับโอนมาเพื่อชำระค่าหุ้น ก็ไม่มีภาวะภาษีเนื่องจากไม่มีกำไรเกิดขึ้น ในขณะที่บริษัทฯซึ่งมิได้จัดตั้งตามพระราชกฤษฎีกา ฉบับที่ 630 ขายอสังหาริมทรัพย์ที่รับโอนมาเพื่อชำระค่าหุ้นออกใหม่ให้บุคคลภายนอกดังนี้

⁴⁵ มาตรา 49 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร กำหนดว่าในกรณีที่เป็นกรณีโอนกรรมสิทธิ์หรือสิทธิครอบครองในอสังหาริมทรัพย์ โดยมีหรือไม่มีค่าตอบแทนไม่ว่าราคาซื้อขายกันตามปกติในท้องตลาดของอสังหาริมทรัพย์นั้นจะเป็นอย่างไรก็ตาม ให้เจ้าพนักงานประเมินกำหนดราคาขายอสังหาริมทรัพย์นั้น โดยถือตามราคาประเมินทุนทรัพย์เพื่อเรียกเก็บค่าธรรมเนียมจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรมตามประมวลกฎหมายที่ดิน ซึ่งเป็นราคาที่ใช้ในวันที่มีการโอนนั้น

⁴⁶ มาตรา 77/2(1) มาตรา 82(1) และมาตรา 85/1(1) แห่งประมวลรัษฎากร **หากบุคคลธรรมดา มีรายรับจากการประกอบกิจการไม่รวมเงินได้ตามมาตรา 40(1) เกินกว่า 1,800,000 บาท ซึ่งอยู่ในเกณฑ์ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม ต้องยื่นคำขอจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มภายในสามสิบวันนับแต่วันที่มูลค่าของฐานภาษีในการประกอบกิจการเกินมูลค่าของฐานภาษีของกิจการขนาดย่อม

⁴⁷ อาคารเสตมป์สำหรับจดทะเบียนโอนทรัพย์สินจากกรรมที่ดินนั้นได้รับยกเว้นไม่ถูกเรียกเก็บเนื่องจากการเรียกเก็บภาษีธุรกิจเฉพาะแล้ว

	ภาวะภาษีกรณีที่ไม่ใช้สิทธิตามพระราช กฤษฎีกา ฉบับที่ 630		ภาวะภาษีกรณีที่ใช้สิทธิตามพระราช กฤษฎีกา ฉบับที่ 630	
	อสังหาริมทรัพย์	สังหาริมทรัพย์	อสังหาริมทรัพย์	สังหาริมทรัพย์
1. ภาษีเงินได้นิติบุคคล	40 บาท (300-100 =200x20%)	-	20 บาท (300-200=100x20%)	-
2. ภาษีธุรกิจเฉพาะ	6.66 บาท (200x3.33%)	-	6.66 บาท (200x3.33%)	-
3. ภาษีมูลค่าเพิ่ม	-	-	-	-
4. อากรแสตมป์	-	-	-	-
5. ค่าธรรมเนียมจด	4 บาท (200x 2%)	-	4 บาท (200x 2%)	-

ตารางที่ 7 ตารางเปรียบเทียบอัตราภาษีเงินได้จากการขายสังหาริมทรัพย์ที่รับโอนมาเพื่อชำระค่าหุ้นตามราคาประเมินให้บุคคลภายนอก

4.2.3 ภาวะภาษีจากกรณีการโอนอสังหาริมทรัพย์ตามราคาต้นทุนการซื้ออสังหาริมทรัพย์ที่บุคคลผู้โอนได้ซื้อตามหลักฐานสัญญาซื้อขายที่ได้ทำเป็นหนังสือต่อพนักงานเจ้าหน้าที่ (ต่อไปจะเรียกว่า “ราคาต้นทุนการได้มาซึ่งอสังหาริมทรัพย์”)

จากข้อ 4.1.3 ซึ่ง เป็นการใช้ราคาต้นทุนการได้ซึ่งอสังหาริมทรัพย์ ในการโอนที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง เพื่อใช้เป็นทุนจดทะเบียนของบริษัทฯ ของอสังหาริมทรัพย์เป็นราคาโอนกรรมสิทธิ์ในทรัพย์สิน เพื่อใช้เป็นทุนจดทะเบียนของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ซึ่งจัดตั้งขึ้นตามพระราชกฤษฎีกา ฉบับที่ 630 (ต่อไปนี้จะเรียกว่า “บริษัทฯ”) และการโอนทรัพย์สินเพื่อชำระค่าหุ้นให้แก่บริษัทซึ่งมิได้จัดตั้งตามพระราชกฤษฎีกา ฉบับที่ 630 ผู้เขียนพบว่า มีความแตกต่างในภาวะภาษีของบุคคลธรรมดาในขั้นตอนที่ 1 และขั้นตอนที่ 2 ดังนี้

	ภาวะภาษีกรณีที่ไม่ใช้สิทธิตามพระราชกฤษฎีกา ฉบับที่ 630		ภาวะภาษีกรณีที่มีการใช้สิทธิตามพระราชกฤษฎีกา ฉบับที่ 630	
	อสังหาริมทรัพย์	สังหาริมทรัพย์	อสังหาริมทรัพย์	สังหาริมทรัพย์
1. ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ⁴⁸	70 บาท (200x35%)	-	-	-
2. ภาษีธุรกิจเฉพาะ	6.66 บาท (200x3.33%)	-	-	-
3. ภาษีมูลค่าเพิ่ม ⁴⁹				
4. อาคารแสตมป์ ⁵⁰	ได้รับยกเว้น	-	ได้รับยกเว้น	-
5. ค่าธรรมเนียมจดทะเบียนฯ	4 บาท (200x 2%)	-	4 บาท (200x 2%)	-

ตารางที่ 8 ตารางเปรียบเทียบอัตราภาษีเงินได้จากการโอนอสังหาริมทรัพย์หรือสังหาริมทรัพย์ตามราคาต้นทุนการซื้ออสังหาริมทรัพย์ที่บุคคลผู้โอนได้ซื้อตามหลักฐานสัญญาซื้อขายที่ได้ทำเป็นหนังสือต่อพนักงานเจ้าหน้าที่

ดังนั้น จากตัวอย่างที่แสดงในข้อ 4.1.3 ผู้เขียนพบว่ามีการภาษีในขั้นตอนที่ 3 ของบริษัทฯ ซึ่งจัดตั้งขึ้นตามพระราชกฤษฎีกา ฉบับที่ 630 ขายอสังหาริมทรัพย์ที่รับโอนมาเพื่อชำระค่าหุ้น ไม่มีภาษีเนื่องจากไม่มีกำไรเกิดขึ้น ในขณะที่บริษัทฯซึ่งมิได้จัดตั้งตามพระราชกฤษฎีกา ฉบับที่ 630 ขายอสังหาริมทรัพย์ที่รับโอนมาเพื่อชำระค่าหุ้นออกใหม่ให้บุคคลภายนอกไม่ได้มีความแตกต่างกันในภาวะภาษีคือ

⁴⁸ มาตรา 49 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร กำหนดว่าในกรณีที่เป็นกรณีโอนกรรมสิทธิ์หรือสิทธิครอบครองในอสังหาริมทรัพย์ โดยมีหรือไม่มีค่าตอบแทนไม่ว่าราคาซื้อขายกันตามปกติในท้องตลาดของอสังหาริมทรัพย์นั้นจะเป็นอย่างไรก็ตาม ให้เจ้าพนักงานประเมินกำหนดราคาขายอสังหาริมทรัพย์นั้น โดยถือตามราคาประเมินทุนทรัพย์เพื่อเรียกเก็บค่าธรรมเนียมจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรมตามประมวลกฎหมายที่ดิน ซึ่งเป็นราคาที่ใช้อยู่ในวันที่มีการโอนนั้น

⁴⁹ มาตรา 77/2(1) มาตรา 82(1) และมาตรา 85/1(1) แห่งประมวลรัษฎากร หากบุคคลธรรมดา มีรายรับจากการประกอบกิจการไม่รวมเงินได้ตามมาตรา 40(1) เกินกว่า 1,800,000 บาท ซึ่งอยู่ในเกณฑ์ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม ต้องยื่นคำขอจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มภายในสามสิบวันนับแต่วันที่มูลค่าของฐานภาษีในการประกอบกิจการเกินมูลค่าของฐานภาษีของกิจการขนาดย่อม

⁵⁰ อาคารแสตมป์สำหรับจดทะเบียนโอนทรัพย์สินจากกรรมที่ดินนั้นได้รับยกเว้นไม่ถูกเรียกเก็บเนื่องจากมีการเรียกเก็บภาษีธุรกิจเฉพาะแล้ว

	ภาวะภาษีกรณีที่ไม่ใช้สิทธิตามพระราช กฤษฎีกา ฉบับที่ 630		ภาวะภาษีกรณีที่ใช้สิทธิตามพระราช กฤษฎีกา ฉบับที่ 630	
	อสังหาริมทรัพย์	สังหาริมทรัพย์	อสังหาริมทรัพย์	สังหาริมทรัพย์
1. ภาษีเงินได้นิติบุคคล	40 บาท (300-100 =200x20%)	-	40 บาท (300-100=200x20%)	-
2. ภาษีธุรกิจเฉพาะ	6.66 บาท (200x3.33%)	-	6.66 บาท (200x3.33%)	-
3. ภาษีมูลค่าเพิ่ม	-	-	-	-
4. อากรแสตมป์	-	-	-	-
5. ค่าธรรมเนียมจด	4 บาท (200x 2%)	-	4 บาท (200x 2%)	-

ตารางที่ 9 ตารางเปรียบเทียบอัตราภาษีเงินได้จากการขายสังหาริมทรัพย์ที่รับโอนมาเพื่อชำระค่าหุ้นตามราคาต้นทุนต้นทุนการซื้ออสังหาริมทรัพย์ที่บุคคลผู้โอนได้ซื้อเข้ามาตามหลักฐานสัญญาซื้อขายที่ได้ทำเป็นหนังสือต่อพนักงานเจ้าหน้าที่ต่อบุคคลภายนอก

ดังนั้น การที่พระราชกฤษฎีกา ฉบับที่ 630 ประกอบกับประกาศอธิบดีฉบับที่ 5 กำหนดให้ใช้ราคาต้นทุนการได้ซึ่งอสังหาริมทรัพย์ในการโอนที่ดินและสิ่งปลูกสร้างเพื่อใช้เป็นทุนจดทะเบียนของบริษัทฯ หากราคาต้นทุนการได้มาซึ่งอสังหาริมทรัพย์มีราคาสูงกว่าราคาประเมินของที่ดินฯ นั้น จะทำให้เกิดผลคือ เมื่อนาย ก โอนที่ดินให้แก่บริษัทฯ เพื่อใช้เป็นทุนจดทะเบียนตามราคาต้นทุนการได้มาซึ่งอสังหาริมทรัพย์เท่ากับ 100 บาท และบริษัทได้บันทึกราคาที่ดินตามราคาต้นทุนการได้มาซึ่งอสังหาริมทรัพย์เท่ากับ 100 บาทแล้ว แม้ภายหลังบริษัทฯ จะขายที่ดินออกไปให้แก่บุคคลภายนอกตามราคาตลาดของที่ดินเท่ากับ 300 บาทก็ตาม การขายที่ดินของบริษัทย่อมมีผลกำไรเกิดขึ้นเท่ากับ 200 บาท ซึ่งบริษัทฯ ต้องนำไปรวมคำนวณกำไรเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล

จะเห็นได้ว่า การโอนที่ดินเพื่อชำระค่าหุ้นให้แก่บริษัทฯ นาย ก จะได้รับยกเว้นภาษีที่เกิดขึ้นจากการโอนทรัพย์สินเข้าบริษัทฯ ตามพระราชกฤษฎีกา ฉบับที่ 630 ก็ตาม แต่เมื่อบริษัทฯ ทำการขายที่ดินดังกล่าวต่อไปแก่บุคคลภายนอก กำไรที่เกิดขึ้นจากการขายที่ดินในจำนวน 200 บาท ซึ่งได้คำนวณจากราคาตลาดของที่ดิน (300 บาท) หักออกจากราคาต้นทุนการได้มาซึ่งอสังหาริมทรัพย์ที่แท้จริงของนาย ก (100 บาท) ย่อมต้องนำมาเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลในขณะที่บริษัทฯ ทำการขายที่ดินดังกล่าว

อย่างไรก็ตาม แม้การกำหนดราคาโอนโดยการใช้ราคาต้นทุนการได้ซึ่งอสังหาริมทรัพย์ ตามพระราชกฤษฎีกา ฉบับที่ 630 จะสร้างความเป็นธรรมและไม่เป็นการเลือกปฏิบัติต่อหน่วยภาษีในรูปแบบอื่น ก็ตาม แต่ตามประกาศอธิบดีกรมสรรพากรฉบับที่ 5 กลับ มีการกำหนดเงื่อนไขของการนำราคาต้นทุนการได้มาซึ่ง

อสังหาริมทรัพย์มาใช้เป็นราคาโอนทรัพย์สินเข้าบริษัท คือ ราคาต้นทุนการได้มาซึ่งอสังหาริมทรัพย์จะนำมาใช้ได้ต่อเมื่อราคาดังกล่าวมีราคาสูงกว่าราคาประเมินของกรมที่ดินฯ จึงทำให้ราคาต้นทุนการได้มาซึ่งอสังหาริมทรัพย์อาจไม่สามารถนำมาใช้ได้จริงในทางปฏิบัติ เช่น จากตัวอย่างหาก นาย ก ได้ซื้อที่ดินมาจาก นาย ข บุคคลธรรมดาด้วยแล้ว ในธุรกรรมการซื้อขายที่ดินดังกล่าวตามประมวลรัษฎากรได้วางหลักเกณฑ์ให้ในการโอนกรรมสิทธิ์ในอสังหาริมทรัพย์ซึ่งบุคคลธรรมดาเป็นผู้ขายอสังหาริมทรัพย์ จะต้องเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาจากราคาประเมินของทางราชการโดยไม่คำนึงถึงราคาที่ซื้อขายจริงหรือราคาตลาดที่แท้จริง⁵¹ ดังนั้น การจดแจ้งราคาต้นทุนการได้มาซึ่งอสังหาริมทรัพย์ ณ กรมที่ดินโดยส่วนใหญ่แล้วจึงมักเป็นการจดแจ้งตามราคาประเมินของกรมที่ดินฯ มิใช่ราคาซื้อขายที่แท้จริง

การที่ประชาชนของประเทศควรมีหน้าที่และภาระภาษี ของรัฐตามสัดส่วนของความสามารถในการเสียสละ (Ability to pay/ sacrifice principle) หรือตามสัดส่วนของผลประโยชน์ที่แต่ละคนได้รับ อีกทั้งต้องไม่มีบุคคลใดสามารถหลีกเลี่ยงหรือหลบหนีการเก็บภาษีจากรัฐได้⁵²

ดังนั้น หากผู้มีความสามารถในการเสียภาษีมาก แต่มีภาระภาษีน้อยลงหรือ ไม่ต้องมีภาระทางภาษีเลย เช่นนั้น ย่อมขัดต่อหลักความเสมอภาคและความเป็นธรรมทางภาษี จากการศึกษาเงื่อนไขและสิทธิประโยชน์ตามพระราชกฤษฎีกาฯ ฉบับที่ 630 พบว่ามาตรการดังกล่าวเป็นการเลือกปฏิบัติเฉพาะหน่วยภาษี ซึ่งในช่วงปี 2560 กรมสรรพากรได้มีการตอบข้อหารือเกี่ยวกับการลดเว้นการยกเว้นภาษีอากร ตามมาตรการเพื่อส่งเสริมให้บุคคลธรรมดาประกอบธุรกิจในรูปแบบของนิติบุคคล⁵³ ว่าบริษัทที่จดทะเบียนจัดตั้งตามเวลาที่กำหนดไว้เท่านั้นคือระหว่างวันที่ 10 สิงหาคม พ.ศ. 2559 ถึงวันที่ 31 ธันวาคม พ.ศ. 2560 ซึ่งต่อมา นิติบุคคลดังกล่าวจะมีการเพิ่มทุนโดยการโอนทรัพย์สินในระหว่างช่วงระยะเวลาดังกล่าว แต่นิติบุคคลและบุคคลธรรมดาที่โอนทรัพย์สินก็ยังคงได้รับสิทธิประโยชน์ตามพระราชกฤษฎีกาฯ ฉบับที่ 630 ด้วยเช่นกัน

ผู้เขียนเห็นว่าหากรัฐต้องการที่จะส่งเสริมให้บุคคลที่ประกอบกิจการในรูปแบบของบุคคลธรรมดาตามเจตนารมณ์ของการออกพระราชกฤษฎีกาฉบับนี้ โดยการยกเว้นการภาษีและค่าใช้จ่ายในการจดทะเบียนโอนทรัพย์สินสำหรับนิติบุคคลที่เข้าเงื่อนไขตามพระราชกฤษฎีกาเท่านั้น รัฐบาลไม่ควรกำหนดเงื่อนไขที่เป็นส่วนของระยะเวลาในการจัดตั้งนิติบุคคล เพื่อให้นิติบุคคลที่ไม่ได้จดทะเบียนในระยะเวลาของเงื่อนไขที่พระราชกฤษฎีกากำหนด ได้รับสิทธิประโยชน์ทางภาษีอย่างเท่าเทียมกันอันจะสอดคล้องกับหลักความเสมอภาคทางภาษีอากร

⁵¹ ประมวลรัษฎากร มาตรา 49 ทวิ

⁵² เรื่องเดียวกัน, หน้า 101-102

⁵³ ข้อหารือกรมสรรพากรเลขที่หนังสือ กค0702/3550, เรื่อง การยกเว้นภาษีอากร ตามมาตรการเพื่อส่งเสริมให้บุคคลธรรมดาประกอบธุรกิจในรูปแบบของนิติบุคคล, วันที่ 1 มิถุนายน 2560

นอกจากนี้ ผู้เขียนพบว่า สิทธิประโยชน์ทางภาษีต่าง ๆ มักจะถูกนำไปเป็นเครื่องมือที่รัฐบาลนิยมใช้ในการกระตุ้นเศรษฐกิจ และส่งเสริมการลงทุนของภาคเอกชน แต่ก็พบว่าบ่อยครั้งที่สิทธิประโยชน์เหล่านั้นไม่ได้ถูกนำไปใช้ให้ตรงตามเจตนารมณ์ของการบัญญัติ ทั้งยังเป็นการเอื้อประโยชน์ต่อนักธุรกิจบางกลุ่มเท่านั้น และแม้สิทธิประโยชน์ทางภาษีถือเป็นเพียงปัจจัยหนึ่งที่ส่งผลต่อการตัดสินใจลงทุนของนักลงทุน ก็ตามแต่ก็ยังมีปัจจัยอื่นๆ ให้พิจารณาอีก เช่น ความยากง่ายในการทำธุรกิจ ความต่อเนื่องและชัดเจนของนโยบายของรัฐบาล ปัจจัยเหล่านี้ล้วนมีผลต่อการตัดสินใจของนักลงทุน ซึ่งแน่นอนว่าปัจจัยด้านภาษีอาจไม่สามารถชดเชยจุดอ่อนของประเทศไทยในด้านเหล่านี้ได้ทั้งหมด⁵⁴ จากการศึกษาพบว่ามีงานวิจัยของสถาบันวิจัยเศรษฐกิจ ป๋วย อึ๊งภากรณ์ ได้ระบุไว้ว่ารัฐบาลแทบไม่มีความจำเป็นที่จะต้องขยายสิทธิประโยชน์ในรูปภาษีหรือตัวเงินเพิ่ม แต่ควรพัฒนาจุดอ่อนเชิงโครงสร้างของประเทศ เช่น โครงสร้างพื้นฐาน รวมถึงความยากง่ายในการประกอบธุรกิจ เป็นต้น

ดังนั้น เมื่อพิจารณาตามหลักความเสมอภาคของภาษีอากรที่ต้องมีลักษณะเป็นการทั่วไป มิใช่กฎหมายที่มีการเลือกปฏิบัติ และควรปฏิบัติต่อบุคคลที่เหมือนกันในสาระสำคัญอย่างเดียวกัน และปฏิบัติแตกต่างกันหากสาระสำคัญต่างกัน

4.3 ปัญหาการตีความทรัพย์สินที่ได้รับสิทธิตามพระราชกฤษฎีกา ฉบับที่ 630 และฉบับที่ 644

สำหรับการกำหนด เงื่อนไขของทรัพย์สินที่โอนให้แก่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลซึ่งจัดตั้งตามพระราชกฤษฎีกา ฉบับที่ 630 เพื่อการชำระค่าหุ้นนั้นตามมาตรา 3 แห่งพระราชกฤษฎีกา ฉบับที่ 630 และข้อ 2(1) ของประกาศอธิบดีกรมสรรพากร ฉบับที่ 4 และฉบับที่ 5 กำหนดหลักเกณฑ์ในเรื่องของทรัพย์สินไว้ดังนี้

1. ให้ยกเว้นภาษีเงินได้ ภาษีมูลค่าเพิ่ม ภาษีธุรกิจเฉพาะและอากรแสตมป์ สำหรับเงินได้ที่ได้รับการโอนทรัพย์สิน การขายสินค้าหรือการกระทำตราสารอันเนื่องมาจากการโอนทรัพย์สินให้แก่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล
2. ต้องเป็นการโอนกรรมสิทธิ์ในทรัพย์สินที่ใช้ในการประกอบกิจการของบุคคลให้แก่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล

ทั้งนี้ จากการศึกษาเกี่ยวกับการตีความของทรัพย์สินตามพระราชกฤษฎีกา ฉบับที่ 630 รวมทั้งประกาศอธิบดีกรมสรรพากร ฉบับที่ 4 และฉบับ 5 ในข้างต้น ผู้เขียนพบว่า มีผลกระทบที่เกิดขึ้นดังนี้

⁵⁴ ISSUE 6/2016, อธิภัทร มุทิตาเจริญ “แรงจูงใจทางภาษี...ไทยอยู่ตรงไหนในอาเซียน”, สถาบันวิจัยเศรษฐกิจ ป๋วย อึ๊งภากรณ์, 2559 หน้า 1.

4.3.1 ปัญหาการตีความประเภทของทรัพย์สินที่ได้รับการยกเว้นภาษีตามพระราชกฤษฎีกา ฉบับที่ 630

ตามมาตรา 3 แห่งพระราชกฤษฎีกา ฉบับที่ 630 นั้นได้กำหนดคำนิยามของ “สินค้า”⁵⁵ หมายถึง “ทรัพย์สินที่มีรูปร่างและไม่มีรูปร่าง ที่อาจมีราคาและถือเอาได้ ที่มีไว้เพื่อขายเท่านั้น” และ “บริการ” ให้หมายถึง “การกระทำใดๆ อันอาจหาประโยชน์ อันมีมูลค่าซึ่งมิใช่เป็นการขายสินค้า” แต่พระราชกฤษฎีกา ฉบับที่ 630 มิได้ให้คำจำกัดความ หรือคำนิยามของคำว่า “ทรัพย์สิน” ภายในบทบัญญัติของพระราชกฤษฎีกา ฉบับดังกล่าว ไว้แต่อย่างใด ดังนั้นอาจก่อให้เกิดปัญหาการใช้ช่องว่างของกฎหมายในการตีความอย่างชัดเจนว่าทรัพย์สินที่ใช้สิทธิประโยชน์ว่าหมายถึงทรัพย์สินชนิดใด ซึ่งอาจนำไปสู่การทำให้คนเข้าใจผิดในตัวทรัพย์สินว่าทรัพย์สินชนิดใดสามารถโอนเพื่อใช้จัดเป็นทุนจดทะเบียนจัดตั้งนิติบุคคลได้ และทรัพย์สินชนิดใดใช้เป็นทุนจดทะเบียนไม่ได้ เนื่องจากคำว่า “ทรัพย์สิน” ตามพระราชกฤษฎีกา ฉบับ 630 นั้น ให้หมายความถึง ทรัพย์สินอื่นๆ ทั้งที่มีรูปร่างและไม่มีรูปร่าง ซึ่งรวมถึงที่ดิน สินค้า หุ่น ทรัพย์สินทางปัญญา ไม่ว่าจะเป็นสิทธิบัตร ลิขสิทธิ์ หรือเครื่องหมายการค้า (ต่อไปนี้จะเรียกว่า “ทรัพย์สิน”) แต่กฎหมายก็ไม่ได้มีคำนิยามที่ชัดเจน ถึงขอบเขตของคำว่าทรัพย์สิน ดังนั้นเมื่อพระราชกฤษฎีกา ฉบับดังกล่าวเปิดช่องให้มีการโอนหุ้นเพื่อชำระค่าหุ้นออกใหม่ให้แก่บริษัทฯ ซึ่งจัดตั้งขึ้นตามพระราชกฤษฎีกา ฉบับที่ 630 (ต่อไปนี้จะเรียกว่า “บริษัทฯ”) ได้นั้น ก็อาจจะมีผลต่อผู้เสียภาษีที่ต้องการวางแผนภาษีเพื่อเลี่ยงภาษี โดยการโอนทรัพย์สินของตนเอง ให้แก่บริษัทฯ ที่ถือครองทรัพย์สินที่เรียกว่า บริษัทฯ โฮลดิ้ง ซึ่งประกอบธุรกิจ โดยไม่มีต้นทุนทางภาษีเลย

นอกจากนั้น สินค้าก็ถือทรัพย์สิน ซึ่งเป็นไปตามมาตรา 3 แห่งพระราชกฤษฎีกา ฉบับที่ 630 ดังนั้น การโอนสินค้าเพื่อชำระค่าหุ้นให้แก่บริษัทฯ จึงถือเป็นอีกหนึ่งช่องทางในการประหยัดภาษี เนื่องจาก เมื่อบุคคลธรรมดาโอน สินค้าเพื่อชำระค่าหุ้นให้แก่บริษัทฯ ตามราคาตลาดแล้ว ต่อมาเมื่อ บริษัทขายสินค้าดังกล่าวให้แก่บุคคลภายนอก ด้วยราคาตลาดเช่นกันนั้น บริษัทฯ จึงไม่มีกำไรจากการขายสินค้าเกิดขึ้น ด้วยเพราะต้นทุนที่รับโอนเข้ามา และราคาขายคือราคาตลาดที่มีความใกล้เคียงกัน เช่นนี้จึงเห็นได้ว่า พระราชกฤษฎีกา ฉบับดังกล่าวให้สิทธิประโยชน์ทางภาษีแก่ ทั้งผู้โอนและบริษัทฯ ซึ่งจัดตั้งขึ้นตามพระราชกฤษฎีกา ฉบับที่ 630 มากกว่า หน่วยภาษีอื่นซึ่งมิได้จัดตั้งขึ้นตามพระราชกฤษฎีกา ฉบับที่ 630

ดังนั้น ผู้เขียนเห็นว่า ภาระภาษีสมควรถือเป็นปัจจัยในการเลือกรูปแบบธุรกิจของแต่ละหน่วยภาษี ภาษีควรถือเป็นความเสมอภาคและเท่าเทียมกัน ซึ่งสามารถแสดงออกให้เห็นโดยการที่รัฐได้แบ่งภาระภาษีให้กับประชาชนผู้มีหน้าที่เสียภาษีอย่างเป็นธรรม หลักการดังกล่าวเป็นหัวใจของระบบภาษีอากรที่ดี ถ้าหากระบบภาษีอากรมีความเป็นยุติธรรมหรือเป็นธรรมแล้วก็จะนำไปสู่ความยินยอมเสียภาษีโดยสมัครใจของผู้เสียภาษี อาตัม สมิต ได้สนับสนุนให้ใช้อัตราภาษีแบบคงที่เป็นเครื่องกำหนดความสามารถและไม่สนับสนุนให้มีการ

⁵⁵ มาตรา 3 แห่งพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการยกเว้นรัษฎากร (ฉบับที่ 630) พ.ศ. 2560

ยกเว้นหรือให้สิทธิพิเศษแก่บุคคลหนึ่งบุคคลใด⁵⁶ ทั้งนี้ก็เพื่อต้องการเปิดโอกาสให้บุคคลทุกคนมีโอกาสเท่าเทียมกันการเลือกประกอบอาชีพได้โดยเสรีจากหลักความยุติธรรมดังกล่าวนี้ โดยให้มีการแทรกแซงของรัฐน้อยที่สุด

4.3.2 ปัญหาการตีความความหมายของทรัพย์สินที่ใช้ในการประกอบกิจการของบุคคลตาม ข้อ 2(1) ของประกาศอธิบดีกรมสรรพากรฉบับที่ 5

ข้อ 2(1) ของประกาศอธิบดีกรมสรรพากร ฉบับที่ 4 และฉบับที่ 5 การโอนทรัพย์สินเพื่อชำระค่าหุ้นให้แก่บริษัทฯ ซึ่งจัดตั้งขึ้นตามพระราชกฤษฎีกา ฉบับที่ 630 (ต่อไปนี้จะเรียกว่า “บริษัทฯ”) นั้นต้องเป็นการโอนกรรมสิทธิ์ในทรัพย์สินที่ใช้ในการประกอบกิจการของบุคคลผู้โอน แต่กฎหมายมิได้ระบุเงื่อนไขเพื่อตรวจสอบว่าทรัพย์สินที่ใช้ประกอบกิจการนั้นต้องมีหลักฐานใดเพื่อพิสูจน์การประกอบธุรกิจของบุคคลก่อนที่จะทำการโอนทรัพย์สินว่าใช้ประกอบกิจการจริง ดังนี้ หากเป็นกรณีของที่ดินซึ่งบุคคลธรรมดาซื้อมาเพื่อเก็งกำไรและจะขายที่ดินดังกล่าวในอนาคต และหากบุคคล นั้นต้องการทำการโอนที่ดินนั้น เพื่อชำระค่าหุ้นให้แก่บริษัทฯ ที่ดินดังกล่าวจะถือเป็นทรัพย์สินที่ใช้ประกอบกิจการของตามความหมายของพระราชกฤษฎีกา ฉบับนี้โดยที่มีได้มีวิธีการหรือหลักฐานในการพิสูจน์ว่าแท้จริงแล้วบุคคลผู้โอนนั้นต้องการจะทำธุรกิจต่อในรูปแบบบริษัทฯ ตามเจตนารมณ์ของพระราชกฤษฎีกา ฉบับนี้หรือเจตนาเป็นเพียงการหลีกเลี่ยงลดภาระภาษีเท่านั้น เนื่องจากการเสียภาษีในนามบุคคลธรรมดาจะมีภาระภาษีที่มากกว่าการเสียภาษีในนามนิติบุคคล เนื่องจากอัตราภาษีเงินได้นิติบุคคลเท่ากับร้อยละ 20 เมื่อรวมกับภาษีเงินปันผลอีกร้อยละ 10 จะได้อัตราภาษีเงินได้สุทธิเพียงร้อยละ 28 ในขณะที่ ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดามีอัตราก้าวหน้าสูงสุดถึงร้อยละ 35 นอกจากนั้นแล้วนิติบุคคลยังสามารถ หักรายจ่ายทางภาษีได้มากกว่าบุคคลธรรมดา

ผู้เขียนเห็นว่า กรมสรรพากรควรมีประกาศเพื่อกำหนดรายละเอียด วิธีการ ตลอดจนหลักฐานในการพิสูจน์ว่า ทรัพย์สินที่จะทำการโอนเพื่อชำระค่าหุ้นให้แก่บริษัทมีวัตถุประสงค์ในการมีไว้หรือซื้อเข้ามาเพื่อประกอบธุรกิจ และโอนไปประกอบธุรกิจจริง มิใช่การโอนเพื่อหลีกเลี่ยงหรือลดภาระภาษี

4.4 ปัญหาการขาดความรู้ความเข้าใจของเจ้าหน้าที่รัฐ

เนื่องจากพระราชกฤษฎีกา ฉบับที่ 630 และฉบับที่ 644 ประกาศอธิบดีกรมสรรพากรฉบับที่ 4 และฉบับที่ 5 รวมไปถึงประกาศของกระทรวงมหาดไทย ซึ่งเห็นได้ว่ามาตรการทางภาษีนี้นี้มีหน่วยงานที่เกี่ยวข้องหลายฝ่าย เช่น กรมพัฒนาธุรกิจการค้า กรมที่ดิน กรมสรรพากร เป็นต้น อีกทั้งยังเป็นเรื่องใหม่สำหรับประเทศไทย จากการศึกษาผู้เขียนยังพบว่ามีความปัญหาในเรื่องของการขาดความเข้าใจในตัวพระราชกฤษฎีกาของหน่วยงานต่างๆที่มีส่วนเกี่ยวข้องในเรื่องนี้ไม่ว่าจะเป็นกรมที่ดินที่ต้องทำหน้าที่ในการจดทะเบียนโอนสำหรับ

⁵⁶ เรื่องเดียวกันหน้า, 887-891

ที่ดิน กรมพัฒนาธุรกิจการค้าที่เกี่ยวข้องในเรื่องของการจดทะเบียนจัดตั้งนิติบุคคล รวมถึงกรมสรรพากรที่เกี่ยวข้องโดยตรงในส่วนของสิทธิประโยชน์ทางภาษีเงินได้ของบุคคลธรรมดา ตลอดจนการหักค่าใช้จ่ายได้ในส่วนของภาษีเงินได้นิติบุคคล เนื่องจากเจ้าหน้าที่อาจจะยังไม่ได้มีความเข้าใจในขั้นตอนการทำงานว่าจะต้องทำส่วนไหนก่อนหลัง จึงทำให้ประชาชนที่สนใจอยากจะใช้สิทธิประโยชน์จากพระราชกฤษฎีกาดังกล่าวต้องติดต่อสอบถามเจ้าหน้าที่แต่ละฝ่าย หลายรอบกว่าจะเข้าใจ จนบางคนถึงกับคิดว่ามีความยุ่งยากและไม่ได้จดทะเบียนจัดตั้งบริษัทและโอนทรัพย์สินภายในเวลาที่จะได้สิทธิประโยชน์นั้น ซึ่งความยุ่งยากเหล่านี้ก็สร้างความรำคาญใจและไม่อยากประกอบธุรกิจในรูปแบบนิติบุคคลให้กับประชาชนแทนซึ่งขัดต่อเจตนารมณ์ในการออกพระราชกฤษฎีกาฉบับดังกล่าว

ดังนั้นผู้เขียนเห็นว่าก่อนที่จะมีการประกาศใช้กฎหมายรัฐบาลหรือหน่วยงานที่เกี่ยวข้องควรจะมีการอบรมหรือให้ความรู้ความชัดเจนในตัวบทรวมถึงขั้นตอนการปฏิบัติ เพื่อจะได้ทำความเข้าใจให้แก่เจ้าหน้าที่ผู้ปฏิบัติงานและประชาชนที่สนใจที่จะใช้สิทธิประโยชน์ทางภาษีจากกฎหมายดังกล่าว

บทที่ 5

บทสรุปและข้อเสนอแนะ

ภาษีอากรแต่ละประเภทที่จัดเก็บนั้นจะมีผลกระทบต่อฐานะทางเศรษฐกิจของประชาชนแต่ธุรกิจ ตลอดจนถึงการทำงานของระบบเศรษฐกิจโดยรวมด้วย นอกจากนี้รัฐจะจัดเก็บภาษีจากกระแสรายได้และรายจ่ายแล้ว รัฐก็มักจะทำการเก็บภาษีจากรายได้ที่สะสมไว้ในรูปแบบของทรัพย์สิน (property) โดยการพิจารณาการเก็บภาษีจากรายได้นั้น ก็ควรจะต้องมีความสัมพันธ์กับรายได้และรายจ่ายของประชาชนที่ใช้จ่ายออกไปเพื่อให้ได้มาซึ่งทรัพย์สิน ดังนั้นการเก็บภาษีในแต่ละประเภทต่างกันั้นถือเป็นเครื่องมือในการดำเนินนโยบายทางเศรษฐกิจของรัฐได้เช่นกัน

การจัดเก็บภาษีอากรของรัฐมีวัตถุประสงค์หลายประการซึ่งพอสรุปได้ดังนี้

1. เพื่อหารายได้ รัฐบาลจำเป็นต้องหารายได้เพื่อใช้ในกิจการด้านต่าง ๆ ซึ่งกิจการที่ว่า เป็นกิจการเพื่อส่วนรวมเช่น การสร้างถนน การใช้จ่ายด้านความมั่นคง ด้านการศึกษา เป็นต้น
2. เพื่อเป็นเครื่องมือส่งเสริมความเจริญเติบโตทางเศรษฐกิจ ซึ่งรัฐบาลจะนำเงินระบบ ภาษีอากรมากระตุ้นความเจริญเติบโต เช่นการลดอัตราภาษีอากรเพื่อกระตุ้นการใช้จ่ายของ ประชาชน การยกเว้นการจัดเก็บภาษีของธุรกิจเอกชนที่ได้รับการส่งเสริมการลงทุนจากสำนักงาน คณะกรรมการส่งเสริมการลงทุน (BOI: Board of Investment)
3. เพื่อเป็นเครื่องมือในการควบคุมการบริโภคของประชาชน ซึ่งรัฐบาลสามารถนำระบบ การจัดเก็บภาษีอากรเพื่อควบคุมการบริโภคของประชาชน เช่น การเรียกเก็บภาษีจากสินค้า ประเภทฟุ่มเฟือยซึ่งมิได้จำเป็นต้องการครองชีพให้สูงทำให้มีราคาแพงเพื่อป้องกันมิให้ประชาชนจับจ่ายใช้สอยเงินฟุ่มเฟือยจนเกินไป เป็นต้น
4. เพื่อเป็นเครื่องมือรักษาเสถียรภาพในทางเศรษฐกิจ ในกรณีที่ภาวะเศรษฐกิจไม่ปกติ รัฐบาลจำเป็นต้องมีการรักษาเสถียรภาพของเศรษฐกิจเช่นการกระตุ้นการจ้างงานในยามที่ เศรษฐกิจตกต่ำ การป้องกันภาวะเงินเฟ้อด้วยมาตรการทางภาษี เป็นต้น
5. เพื่อเป็นเครื่องมือในการกระจายรายได้แก่ประชาชน ซึ่งเป็นการกระจายความมั่งคั่งของกลุ่มคน ร่ำรวยมาสู่คนยากจน ซึ่งนับว่าเป็นการลดช่องว่างระหว่างกลุ่มคนทั้ง 2 กลุ่มให้น้อยลงเพราะตามหลักการจัดเก็บภาษีนั้น คนร่ำรวยย่อมต้องรับภาระ ภาษีมาก ส่วนคนยากจนเสียภาษีน้อยหรืออาจไม่ต้องเสียเลย นับว่าเป็นการดึงเอารายได้จากคนร่ำรวยมาสู่คนยากจนทางอ้อมวิธีหนึ่ง
6. เพื่อเป็นเครื่องมือสนองต่อนโยบายของรัฐบาล โดยปกติเมื่อรัฐบาลต้องการเงินเพื่อใช้ในโครงการใหญ่ (Mega Project) ซึ่งต้องใช้เงินเป็นจำนวนมากรัฐบาลอาจใช้การจัดเก็บภาษีอากรบางชนิดให้มากขึ้นเพื่อนำเงินที่ได้มาทำโครงการให้ได้ตามนโยบายของรัฐ

การใช้มาตรการทางภาษีของรัฐนั้น ควรคำนึงถึงผลกระทบจากการใช้สิทธิประโยชน์ว่าทำให้รัฐสูญเสียรายได้จากการใช้มาตรการทางด้านภาษีนี้น้อยน้อยเพียงใด และการใช้มาตรการทางภาษีนี้นั้นได้ผลและ

คุ้มค่ากับการสูญเสียรายได้หรือไม่ พิจารณาว่ารูปแบบธุรกิจนั้นเป็นไปตามวัตถุประสงค์ทางธุรกิจเศรษฐกิจหรือไม่ หากไม่มีวัตถุประสงค์ทางธุรกิจเศรษฐกิจแต่จัดตั้งมาเพื่อใช้สิทธิประโยชน์ทางภาษีเท่านั้น ย่อมเป็นการหลบเลี่ยงภาษี เสียภาษีไม่เป็นตามหลักความสามารถ ซึ่งขัดต่อเจตนารมณ์ของรัฐบาลในการออกมาตรการส่งเสริม ตลอดจนการเก็บภาษีในแต่ละประเภทต่างกันั้นถือเป็นเครื่องมือในการดำเนินนโยบายทางเศรษฐกิจของรัฐได้เช่นกัน

5.1 บทสรุป

จากการศึกษาปัญหาเกี่ยวกับการกำหนดราคาทุนของอสังหาริมทรัพย์และทรัพย์สินที่โอนเพื่อชำระค่าหุ้นของผู้ถือหุ้นที่จดทะเบียนจัดตั้งนิติบุคคล อันเนื่องมาจากมาตรการทางภาษีเพื่อส่งเสริมให้บุคคลธรรมดาประกอบธุรกิจในรูปบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ตามพระราชกฤษฎีกา ฉบับที่ 630 และฉบับที่ 644 โดยทำการศึกษาเปรียบเทียบเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีการโอนทรัพย์สินของผู้ถือหุ้นให้แก่บริษัทตามกฎหมายไทย และกฎหมายประเทศสหรัฐอเมริกาตามลำดับนั้น ผู้เขียนเห็นว่า การกำหนดมูลค่าของทรัพย์สินที่จะใช้เป็นทุนจดทะเบียนตามพระราชกฤษฎีกาฉบับดังกล่าวของไทย มีลักษณะที่อาจก่อให้เกิดการเลี่ยงภาษี หรือเสียภาษีน้อยลง ถึงแม้ว่าพระราชกฤษฎีกาฉบับดังกล่าวจะกำหนดว่าทรัพย์สินที่จะโอนเพื่อเป็นทุนจดทะเบียนจัดตั้งนิติบุคคลนั้น ต้องเป็นทรัพย์สินที่ใช่เพื่อประกอบธุรกิจมาก่อน และผู้โอนมาต้องเป็นผู้ถือหุ้นในนิติบุคคลนั้นด้วยก็ตาม แต่อย่างไรก็ดีพระราชกฤษฎีกาฉบับดังกล่าว กลับไม่ได้มีข้อกำหนดในการตรวจสอบทรัพย์สิน ว่าต้องเป็นทรัพย์สินนั้นเป็นทรัพย์สินที่เคยใช้ประกอบกิจการมาก่อนอยู่เดิมทั้งหมดจริงหรือไม่ หรือเป็นเพียงการสร้างธุรกรรมอำพราง เพื่อเอาทรัพย์สินอื่นมารวมและใช้สิทธิประโยชน์ทางภาษีตามพระราชกฤษฎีกาฉบับดังกล่าว จากนั้นภายหลังจากการโอนเรียบร้อยแล้วก็ขายทรัพย์สินเหล่านั้นไปยังบุคคลที่สามต่อไป

อย่างไรก็ดีตาม การใช้มาตรการทางภาษีโดยยกเว้นการจัดเก็บภาษีและค่าใช้จ่ายในการจดทะเบียนโอนทรัพย์สินสำหรับนิติบุคคลที่เข้าเงื่อนไขตามพระราชกฤษฎีกา ฉบับที่ 630 และฉบับที่ 644 เป็นการกำหนดรูปแบบทางกฎหมายและไม่มีกฎเกณฑ์ใดๆ ในข้อกำหนดของการได้รับสิทธิประโยชน์ทางภาษีจึงทำให้ง่ายและสะดวกในการจัดตั้งนิติบุคคล เพื่อลดภาระภาษีให้น้อยลง ประกอบกับอัตราภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา มีอัตราที่สูงกว่าเมื่อเปรียบเทียบกับอัตราภาษีเงินได้ของนิติบุคคล จึงก่อให้เกิดแรงจูงใจกับผู้เสียภาษีในการหลบเลี่ยง

จากการศึกษาปัญหาการใช้มาตรการทางภาษีในการส่งเสริมให้บุคคลธรรมดาประกอบกิจการในรูปบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลตามพระราชกฤษฎีกา ฉบับที่ 630 และ ฉบับที่ 644 พ.ศ. 2560 โดยศึกษาเปรียบเทียบกับภาระภาษีการโอนทรัพย์สินเพื่อแลกกับหุ้นสามัญตามกฎหมายของประเทศสหรัฐอเมริกาสามารถสรุปผลการศึกษาดังนี้

จากการที่ผู้เขียนได้ตั้งสมมุติฐานการวิจัยไว้ว่า “การใช้มาตรการทางภาษีเพื่อส่งเสริมให้บุคคลธรรมดาประกอบธุรกิจในรูปของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ตามพระราชกฤษฎีกา ฉบับที่ 630 และ ฉบับที่ 644 พ.ศ. 2560 เป็นการเลือกปฏิบัติต่อหน่วยภาษีทำให้การเสียภาษีไม่เป็นไปตามหลักความเป็นกลางเกิดการ

หลีกเลี่ยงภาษีและปัญหาในทางปฏิบัติ” โดยมาตรการทางภาษีดังกล่าวนั้นก่อให้เกิดความไม่เสมอภาคในทางภาษีอากรเนื่องจากการเลือกปฏิบัติให้แก่บุคคลและบริษัทที่เข้าเงื่อนไขตามพระราชกฤษฎีกาดังกล่าวเท่านั้น ไม่ได้เป็นการให้สิทธิประโยชน์แก่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลเป็นการทั่วไป ส่งผลให้เกิดความแตกต่างในภาระภาษี อีกทั้งพระราชกฤษฎีกาดังกล่าวยังมีความไม่ชัดเจนในไม่เหมาะสมดังนี้

5.1.1 ปัญหาการกำหนดราคาโอนทรัพย์สินและการบันทึกต้นทุนทรัพย์สินที่รับโอน

ตามพระราชกฤษฎีกา ฉบับที่ 630 และ ฉบับที่ 640 นั้น ได้มีข้อกำหนดไว้ว่าการกำหนดราคาต้นทุนทรัพย์สินที่โอนมานั้น ให้ใช้ราคาตลาดสำหรับสังหาริมทรัพย์ และต่อมาได้มีการแก้ไขเพิ่มเติมโดยกำหนดให้ใช้ราคาประเมิน⁴² หรือราคาต้นทุนการซื้อที่ดิน หรือที่ดินพร้อมสิ่งปลูกสร้างที่บุคคลผู้โอนได้ซื้อเข้ามาตามหลักฐานสัญญาซื้อขาย แล้วแต่อย่างใดจะสูงกว่าสำหรับกรณีเป็นราคาต้นทุนของทรัพย์สินที่เป็นที่ดินหรือ ที่ดินพร้อมสิ่งปลูกสร้าง โดยตามพระราชกฤษฎีกา ฉบับที่ 630 กำหนดหลักเกณฑ์เรื่องราคาโอนของทรัพย์สินไว้ ซึ่งจากการศึกษาพบว่า มีผลกระทบที่เกิดขึ้นดังนี้

5.1.1.1 การโอนสังหาริมทรัพย์หรือสังหาริมทรัพย์ตามราคาตลาด

จากหลักเกณฑ์การกำหนดราคาโอนอสังหาริมทรัพย์ และทรัพย์สินอื่นๆ ทั้งที่มีรูปร่างและไม่ มีรูปร่าง ซึ่งรวมถึงที่ดิน สิ้นค้า หุ่น ทรัพย์สินทางปัญญา ไม่ว่าจะเป็ นสิทธิบัตร ลิขสิทธิ์ หรือเครื่องหมายการค้า (ต่อไปนี้จะเรียกว่า “ทรัพย์สิน”) ตามมาตรา 4 แห่งพระราชกฤษฎีกา ฉบับที่ 630 ประกอบกับข้อ 2(1) ของประกาศอธิบดีกรมสรรพากร ฉบับที่ 4 ซึ่งกำหนดให้การโอนทรัพย์สินดังกล่าวจะต้องเป็นการโอนกรรมสิทธิ์ในทรัพย์สินตามราคาตลาด เพื่อใช้เป็นทุนจดทะเบียนของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลนั้น ผู้เขียนเห็นว่าการกำหนดราคาโอนทรัพย์สินโดยการใช้ราคาตลาด จะเป็นผลให้บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลผู้รับโอนได้รับประโยชน์โดยการรับรู้มูลค่าหรือราคาของทรัพย์สินในมูลค่าที่เพิ่มสูงขึ้นกว่าที่ต้นทุนของทรัพย์สินที่บุคคลผู้โอนได้มาตามความเป็นจริง (Step-up cost) ซึ่งเป็นสาเหตุที่เมื่อบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลได้ขายทรัพย์สินดังกล่าว ให้แก่บุคคลภายนอกแล้ว บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลนั้นอาจไม่มีกำไรจากการขายทรัพย์สินดังกล่าวเลย หรือหากมีก็อาจมีกำไรจากการขายทรัพย์สินลดลงกว่าที่ควรจะเป็น จึงทำให้ไม่มีภาระภาษีจากการทรัพย์สินให้แก่บุคคลภายนอกเกิดขึ้น หรือมีภาระภาษีเกิดขึ้นน้อยกว่ากรณีของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลซึ่งมิได้จัดตั้งขึ้นตามพระราชกฤษฎีกา ฉบับที่ 630 ขายทรัพย์สินให้แก่บุคคลภายนอก ทั้งนี้ แม้ว่าตามความเป็นจริงแล้วทั้งบริษัทซึ่งจัดตั้งขึ้นตามพระราชกฤษฎีกา ฉบับที่ 630 และบริษัทที่มีได้จัดตั้งขึ้นตามพระราชกฤษฎีกา ฉบับที่ 630 จะมีผลกำไรที่แท้จริงจากการขายทรัพย์สินเท่ากันก็ตาม

⁴² ประกาศอธิบดีกรมสรรพากร (ฉบับที่ 5) เรื่องกำหนดหลักเกณฑ์ วิธีการและเงื่อนไขการยกเว้นภาษีเงินได้ ภาษีมูลค่าเพิ่ม ภาษีธุรกิจเฉพาะและอากรแสตมป์ ตามพระราชกฤษฎีกา ออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการยกเว้นรัษฎากร (ฉบับที่ 630) พ.ศ. 2560

จากที่กล่าวมาข้างต้น จะเห็นได้ว่ามาตรการยกเว้นภาษีตามพระราชกฤษฎีกา ฉบับที่ 630 โดยกำหนดให้ใช้ราคาโอนของทรัพย์สินตามราคาตลาดนั้น อาจก่อให้เกิดการเลือกปฏิบัติต่อหน่วยภาษีและก่อให้เกิดความไม่เป็นธรรมแก่ผู้เสียภาษีที่ไม่ได้จัดตั้งบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลตามพระราชกฤษฎีกา ฉบับที่ 630

5.1.1.2 ปัญหาการโอนอสังหาริมทรัพย์ตามราคาประเมินทุนทรัพย์ เพื่อเรียกเก็บค่าธรรมเนียมจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรมตามประมวลกฎหมายที่ดินซึ่งเป็นราคาที่ใช้อยู่ในวันที่มีการโอนนั้น (ต่อไปจะเรียกว่า “ราคาประเมินกรมที่ดินฯ”)

การกำหนดราคาโอนที่ดินและสิ่งปลูกสร้างให้แก่บริษัทฯ เพื่อใช้เป็นทุนจดทะเบียนของบริษัทฯ ตามพระราชกฤษฎีกา ฉบับที่ 630 ประกอบ ข้อ 2(1) ของประกาศอธิบดีกรมสรรพากร ฉบับที่ 5 นั้น เป็นการเอื้อประโยชน์ให้แก่บุคคลผู้โอนที่ดินและสิ่งปลูกสร้างให้แก่บริษัทฯ ที่ได้รับยกเว้นภาษีที่เกิดขึ้นจากการโอนทรัพย์สินเข้าบริษัทฯ รวมถึงบริษัทฯ ผู้รับโอน ที่ได้รับการลดภาระภาษีที่เกิดขึ้นจากการขายที่ดินและสิ่งปลูกสร้างให้แก่บุคคลภายนอก เนื่องจากมีผลกำไรจากการขายที่ดินน้อยกว่าที่ควรจะเป็นหากได้รับการโอนที่ดิน โดยไม่ใช้สิทธิประโยชน์ตามพระราชกฤษฎีกา ฉบับที่ 630 ทั้งที่วัตถุประสงค์ที่แท้จริงของพระราชกฤษฎีกา ฉบับที่ 630 นั้นมีความมุ่งหวังการยกเว้นภาษีให้กับการโอนทรัพย์สินเข้าบริษัทฯ เพื่อใช้เป็นทุนจดทะเบียนของบริษัทฯ เพื่อเป็นการส่งเสริมให้บุคคลธรรมดาเปลี่ยนรูปแบบการประกอบกิจการมาอยู่ในรูปแบบของนิติบุคคลเท่านั้น

5.1.2. ปัญหาการเลือกปฏิบัติต่อหน่วยภาษีและความแตกต่างของภาระภาษี

จากเงื่อนไขและสิทธิประโยชน์ตามพระราชกฤษฎีกาพบว่ามาตรการดังกล่าวเป็นการเลือกปฏิบัติเฉพาะหน่วยภาษี อีกทั้งในช่วงปี 2560 กรมสรรพากรได้มีการตอบข้อหารือเกี่ยวกับการลดเว้นการยกเว้นภาษีอากร ตามมาตรการเพื่อส่งเสริมให้บุคคลธรรมดาประกอบธุรกิจในรูปของนิติบุคคล⁴³ ว่าบริษัทที่จดทะเบียนจัดตั้งตามช่วงเวลาที่กำหนดไว้เท่านั้นคือตั้งแต่วันที่ 10 สิงหาคม พ.ศ. 2559 ถึงวันที่ 31 ธันวาคม พ.ศ. 2560 และแม้ว่าต่อมา นิติบุคคลดังกล่าวจะมีการเพิ่มทุนโดยการโอนทรัพย์สินภายหลังวันที่ดังกล่าวแล้ว แต่บริษัทและบุคคลธรรมดาที่โอนทรัพย์สินก็ยังคงได้สิทธิประโยชน์ตามพระราชกฤษฎีกา ฉบับที่ 630 และ ฉบับที่ 644 ด้วยเช่นกัน โดยที่นิติบุคคลที่ได้รับการโอนทรัพย์สินมาจากบุคคลธรรมดาภายหลังจากวันที่ของมาตรการส่งเสริมไม่ได้รับสิทธิประโยชน์ทางภาษีดังกล่าว

⁴³ ข้อหารือกรมสรรพากรเลขที่หนังสือ กค0702/3550, เรื่อง การยกเว้นภาษีอากร ตามมาตรการเพื่อส่งเสริมให้บุคคลธรรมดาประกอบธุรกิจในรูปของนิติบุคคล, วันที่ 1 มิถุนายน 2560

5.1.3 ปัญหาการตีความทรัพย์สินที่ได้รับสิทธิตามพระราชกฤษฎีกา ฉบับที่ 630 และฉบับที่ 644

จากการศึกษาพระราชกฤษฎีกามาตรการทางภาษีในการส่งเสริมให้บุคคลธรรมดาประกอบกิจการในรูปบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลตามมาตราการส่งเสริมทางภาษี พบว่ามีความไม่ชัดเจนของกฎหมายในเรื่องของการตีความทรัพย์สินตามเงื่อนไขของพระราชกฤษฎีกาดังกล่าว จนอาจทำให้ไม่ได้ใช้สิทธิประโยชน์ทางภาษีได้ เนื่องจากพระราชกฤษฎีกาไม่ได้กำหนดหรือให้ความหมายของคำว่า “ทรัพย์สิน” หรือ “ทรัพย์สิน” ไว้อย่างชัดเจนว่าทรัพย์สินที่จะโอนเพื่อใช้สิทธิประโยชน์ว่าหมายถึงทรัพย์สินชนิดใด หรือมีการใช้งานทรัพย์สินดังกล่าวมาเป็นระยะเวลาอันยาวนานแค่ไหนแล้ว รวมไปถึงการทำให้คนเข้าใจผิดในตัวทรัพย์สินว่าทรัพย์สินชนิดใดสามารถโอนเพื่อนจัดเป็นทุนจดทะเบียนจัดตั้งบริษัทได้ ทรัพย์สินชนิดใดโอนไม่ได้

5.1.4 ปัญหาการใช้ดุลยพินิจของเจ้าพนักงานรัฐ

จากผลประโยชน์ทางภาษีตามมาตราการส่งเสริมที่กล่าวมา ทำให้เกิดกระแสการจัดตั้งนิติบุคคลในธุรกิจกลุ่มอสังหาริมทรัพย์เป็นอย่างมากเพื่อใช้ประโยชน์ทางมาตรการภาษีตามพระราชกฤษฎีกา ฉบับที่ 630 และ ฉบับที่ 644 ข้าพเจ้าเห็นว่าอาจมีการใช้ประโยชน์โดยการจัดตั้งบริษัทแล้วโอนทรัพย์สินมาเพื่อจัดตั้งนิติบุคคลช่วงระยะเวลาของมาตรการส่งเสริม เพื่อใช้ในการทำธุรกรรมใดธุรกรรมหนึ่งหรือโครงการใดโครงการหนึ่ง ที่มีวัตถุประสงค์เพียงเพื่อให้ภาระทางภาษีลดลงหรือไม่ต้องเสียภาษีและต่อมาก็เลิกบริษัทดังกล่าว การกระทำนั้นมิใช่เป็นการกระทำในทางธุรกิจทั่วไปเป็นเพียงการกระทำโดยมีวัตถุประสงค์เพื่อลดภาระทางภาษีเป็นผลทำให้ไม่ต้องเสียภาษี หรือหากต้องเสียภาษีก็นจะเป็นการเสียภาษีในจำนวนที่น้อยที่สุดโดยอาศัยช่องว่างทางกฎหมาย เป็นการใช้สิทธิประโยชน์ทางภาษีที่รัฐบาลต้องการสนับสนุนให้บุคคลธรรมดา ประกอบธุรกิจในรูปแบบนิติบุคคล ทั้งนี้เพื่อเป็นการช่วยกระตุ้นเศรษฐกิจ รวมทั้งให้มีการจัดทำบัญชีและเสียภาษีในจำนวนที่ถูกต้อง สะท้อนความเป็นจริงที่สุด ซึ่งผิดกับเจตนารมณ์ของกฎหมาย

จากการศึกษาบทบัญญัติตามประมวลรัษฎากร ภาษีทรัพย์สินประกอบกับแนวการตอบข้อหารือของกรมสรรพากร ประเด็นปัญหาและผลกระทบที่ก้าวไปข้างต้น ผู้เขียนขอเสนอแนะแนวทางในการแก้ปัญหา ดังที่กล่าวมาในข้อ 5.1.1 ถึง 5.1.4 ซึ่งสามารถสรุปได้ดังนี้

5.2 ข้อเสนอแนะ

จากการศึกษาปัญหาการใช้มาตรการทางภาษีของรัฐบาลตามพระราชกฤษฎีกาฉบับที่ 630 และฉบับที่ 644 รวมถึงประกาศที่เกี่ยวข้องผู้เขียนมีความคาดหวังว่าสิ่งที่ได้กล่าวไว้ในบทก่อนๆรวมทั้งบทสรุปในบทนี้ จะเป็นการจุดประกายให้เกิดการตื่นตัวในการมองเห็นปัญหาที่เกิดขึ้นพร้อมทั้งหาทางแก้ไขปัญหา องค์กรที่ดีผู้เขียนยังมีข้อเสนอแนะเพื่อใช้เป็นแนวทางในการปรับปรุงมาตรการส่งเสริมให้มีความชัดเจนยิ่งขึ้นเพื่อที่จะสามารถใช้ข้อบทบัญญัติกฎหมายให้มีประสิทธิภาพ และเพื่อป้องกันการหลีกเลี่ยงภาษีอากรของผู้เสียภาษีดังต่อไปนี้

5.2.1 การแก้ปัญหาความไม่ชัดเจนในการกำหนดราคาโอนทรัพย์สินและการบันทึกต้นทุนทรัพย์สินที่รับโอน

จากการศึกษากฎหมายภาษีของประเทศสหรัฐอเมริกากรณีการโอนทรัพย์สินแลกกับหุ้นหรือ Stock for asset (Type C reorganization) พบว่ากิจการจะรับรู้มูลค่าต้นทุนของทรัพย์สินที่ได้รับมาด้วยราคามูลค่าต้นทุนเดิมของทรัพย์สินของผู้โอนที่มีอยู่ก่อนวันโอน ส่งผลให้ภาระภาษียังไม่เกิดขึ้นเมื่อมีการโอนทรัพย์สิน ผู้เสียภาษีก็เสียภาษีเท่าเดิมและกรมสรรพากรก็จัดเก็บภาษีได้เท่าเดิมในช่วงเวลาที่เหมาะสม คือเมื่อบริษัทหรือกิจการที่รับโอนทรัพย์สินนั้นขายสินทรัพย์หรือหุ้นต่อไป

ผู้เขียนเห็นว่ากรมสรรพากรควร กำหนดหลักเกณฑ์ เงื่อนไข หรือแนวทางปฏิบัติในการกำหนดมูลค่าต้นทุนของทรัพย์สินให้มีความชัดเจน ทั้งนี้ผู้เขียนเห็นว่ากฎหมายควรกำหนดให้ใช้ราคาตลาดทรัพย์สิน รวมถึงราคาที่ดิน ที่เป็นราคาที่แท้จริงนั้นในการบันทึกโอนเข้าบริษัท เนื่องจากวัตถุประสงค์หลังของการออกพระราชกฤษฎีกา ฉบับที่ 630 และฉบับที่ 640 นั้นเพื่อเป็นการส่งเสริมให้บุคคลธรรมดา เปลี่ยนโครงสร้างธุรกิจจากกิจการบุคคลธรรมดาเป็นรูปแบบนิติบุคคล นอกจากนี้เพื่อป้องกันไม่ให้เกิดการจัดตั้งนิติบุคคล เพื่อใช้สิทธิพิเศษตามเงื่อนไขการยกเว้นภาษีของพระราชกฤษฎีกา ฉบับที่ 630 อีกทั้งไม่เป็นไปตามเจตนารมณ์ในการออกพระราชกฤษฎีกา ที่มุ่งหวังจะส่งเสริมให้บุคคลธรรมดาหรือกิจการขนาดเล็กที่มีเจ้าของคนเดียว ประกอบธุรกิจในรูปแบบนิติบุคคล กลับกลายเป็นการส่งเสริมให้กลุ่มคนที่มีอสังหาริมทรัพย์ ใช้สิทธิทางภาษีโดยการจัดตั้งนิติบุคคลและทำการโอนทรัพย์สิน ที่ดินเข้ามาเพื่อเป็นต้นทุนในการประกอบกิจการตามช่วงเวลาดังกล่าว

5.2.2 การแก้สำหรับปัญหาการเลือกปฏิบัติต่อหน่วยภาษีและความแตกต่างของภาระภาษี

ผู้เขียนเห็น การเก็บภาษีอากรของสรรพากรไทยตามประมวลรัษฎากรข้างต้น เป็นการเก็บภาษีอากรที่ไม่ได้แยกแยะว่า เจตนาของผู้โอนทรัพย์สินว่ามีเจตนาเพื่ออะไร เป็นการโอนทรัพย์สินเพื่อการลงทุนหรือเพื่อการเข้าสู่ระบบธุรกิจในรูปแบบนิติบุคคลจริง นอกจากนั้นหากรัฐบาลต้องการจะสนับสนุนให้ประชาชนเข้ามาประกอบธุรกิจในระบบในรูปแบบนิติบุคคล อีกทั้งเพื่อให้มีการจัดทำบัญชีและเสียภาษีอย่างถูกต้องนั้น รัฐบาลควรกระตุ้นให้เกิดการลงทุนและเพิ่มขีดความสามารถในการแข่งขันอย่างเสรีมากกว่า นอกจากนั้นรัฐบาลควรมีนโยบายหรือมาตรการส่งเสริมเป็นการทั่วไป นิติบุคคลควรจะได้รับสิทธิประโยชน์ทางภาษีอย่างเท่าเทียมกัน โดยพิจารณาถึงความเป็นนิติบุคคลโดยไม่ได้แยกว่าจะเป็นนิติที่จดทะเบียนก่อนช่วงที่รัฐบาลส่งเสริมหรือนอกเหนือจากช่วงเวลานั้น

หากรัฐเลือกปฏิบัติโดยยกเว้นภาษีให้แก่นิติบุคคลที่โอนทรัพย์สินภายในเวลาของการส่งเสริมเท่านั้น ย่อมส่งผลกระทบต่อให้เกิดความแตกต่างในภาระภาษีแก่นิติบุคคลรวมถึงบุคคลที่โอนทรัพย์สินภายในช่วงระยะเวลาของการส่งเสริมตามพระราชกฤษฎีกา ฉบับที่ 630 และฉบับที่ 644 กับนิติบุคคลทั่วไปที่ไม่ได้ทำการโอนทรัพย์สินตามเงื่อนไขของพระราชกฤษฎีกา ดังกล่าว ดังนั้นรัฐบาลควรให้สิทธิประโยชน์แก่นิติบุคคล

บุคคลอื่นเท่าเทียมกัน อันจะเป็นการส่งเสริมต่อความสามารถในการแข่งขันของนิติบุคคล ก่อให้เกิดความเสมอภาคในทางภาษีซึ่งจะสอดคล้องกับหลักความเสมอภาคทางภาษีอากรด้วย

ภาษีอากรที่ดีต้องมีความแน่นอน (Certainty) คือมีความชัดเจนในตัวบท ต้องตั้งอยู่บนพื้นฐานของเหตุผลมิใช่ตามความเห็นชอบของฝ่ายจัดเก็บ แต่ในขณะเดียวกันภาษีอากรที่ดีต้องสร้างรายได้ให้กับรัฐบาลมากด้วยเช่นกัน ตามหลัก productivity และมีความยืดหยุ่นสอดคล้องกับสภาวะเศรษฐกิจในขณะนั้นๆ แต่แนวทางในการจัดเก็บภาษีของสรรพากรถ้าไม่ใช่มุ่งจัดเก็บภาษีให้เร็วที่สุดก็ยกเว้นไปเลย ดังที่ผู้เขียนเคยกล่าวไว้ในย่อหน้าก่อนนั้น

นอกจากนั้นกรมสรรพากรควรมีหลักเกณฑ์เพื่อพิสูจน์ว่า การโอนทรัพย์สินเพื่อจัดตั้งนิติบุคคลนั้น ผู้โอนมีจุดประสงค์เพื่อการลงทุน การขยายตัวทางธุรกิจของกิจการหรือว่าเป็นการโอนเพื่อมุ่งหวังที่จะชะลอหรือลดภาระภาษีออกไปหรือหลบเลี่ยงไม่เสียภาษีอากรได้ โดยแทนที่จะขายที่ดินเป็นเงินสดโดยตรงก่อนที่จะนำที่ดินนั้นโอนมาเพื่อแลกกับหุ้นของบริษัท เมื่อได้หุ้นมาแล้วก็อาจจะมีการขายที่ดินนั้นโดยที่ไม่ต้องเสียภาษีเนื่องจากพระราชกฤษฎีกา ฉบับที่ 630 ได้ให้สิทธิยกเว้นภาษีตลอดไป ทั้งนี้กรมสรรพากรควรเพิ่มข้อกำหนดเรื่องอำนาจการควบคุม ความต่อเนื่องในการเป็นเจ้าของ ข้อกำหนดเรื่องระยะเวลาในการถือหุ้นของบริษัทที่เกิดจากการโอนทรัพย์สินไปเพื่อการจัดตั้งบริษัทที่ได้รับสิทธิประโยชน์ทางภาษีตามนโยบายรัฐบาล

5.2.3 ปัญหาการตีความทรัพย์สินที่ได้รับสิทธิตามพระราชกฤษฎีกา ฉบับที่ 630

ผู้เขียนเห็นว่ากรมสรรพากรควรกำหนดหลักเกณฑ์หรือแนวทางปฏิบัติ รวมถึงข้อกำหนดเกี่ยวกับรายละเอียดของ อสังหาริมทรัพย์หรือสังหาริมทรัพย์ที่จะนำมาจัดโอนเป็นนิติบุคคลเพื่อให้ใช้สิทธิประโยชน์ได้อย่างชัดเจนไม่ว่าจะเป็นลักษณะของทรัพย์สิน มูลค่า อายุการใช้งานสิทธิความเป็นเจ้าของเพราะว่าทรัพย์บางประเภทมีการถือกรรมสิทธิ์ร่วมในตัวทรัพย์นั้นๆ เนื่องจากการทำนิติกรรมซื้อขาย การขายฝากหรือแลกเปลี่ยนที่ไม่ได้มีการเข้าถือกรรมสิทธิ์รวมพร้อมกัน หรือการถือกรรมสิทธิ์รวมเกิดขึ้นเนื่องจากการให้โดยเสนหา การครอบครองปรปักษ์ หรือจากการที่เจ้าของอสังหาริมทรัพย์ ให้นำบุคคลอื่นเข้าถือกรรมสิทธิ์รวมในภายหลัง ซึ่งมีผู้ถือกรรมสิทธิ์รวมคนใดคนหนึ่งประสงค์ที่จะโอนอสังหาริมทรัพย์ดังกล่าวเพื่อชำระค่าหุ้น เพื่อให้เกิดความชัดเจนในตัวบทและจะช่วยให้ประชาชนไม่เกิดความสับสนเข้าใจผิดได้ และเป็นการลดปัญหาตีความตัวบทกฎหมายที่ยังขาดความชัดเจน การใช้ดุลยพินิจและภาระงานของเจ้าหน้าที่สรรพากรรวมถึงหน่วยงานที่เกี่ยวข้องด้วย

การกำหนดค่านิยามหรือคำจำกัดความของทรัพย์สินที่จะใช้เพื่อการโอนเพื่อจัดตั้งนิติบุคคลตามพระราชกฤษฎีกาฉบับนี้ โดยการพิจารณาหลักเกณฑ์ของการประกอบธุรกิจนั้นๆ รวมถึงเจตนาใจการโอนทรัพย์สินดังกล่าว เมื่อมีการเพิ่มเติมค่านิยามหรือคำจำกัดความว่า ทรัพย์สินประเภทใดถือว่าเป็นการโอนเพื่อการลงทุนทางธุรกิจมิใช่เพื่อหวังกำไรหรือลดภาระภาษีของผู้โอนจะช่วยเพิ่มผลประโยชน์ในการลดการหลีกเลี่ยงภาษีได้มากยิ่งขึ้น

5.2.4 สำหรับการแก้ปัญหาการใช้ดุลยพินิจของเจ้าหน้าที่ของรัฐ

ผู้เขียนเห็นว่ารัฐบาลควรมีหลักเกณฑ์ในการพิจารณาที่ชัดเจนและออกประกาศให้ยึดเป็นหลักเกณฑ์การพิจารณา สำหรับเจ้าหน้าที่รัฐว่าบุคคล นิติบุคคลที่กระทำนั้นเป็นลักษณะหรือเจตนาของการหลีกเลี่ยงภาษีอากรหรือไม่ ตลอดจนเพื่อป้องกันผู้เสียภาษีที่ได้รับสิทธิอาศัยช่องว่างทางกฎหมาย ความไม่เข้าใจที่ชัดเจนของพนักงานเพื่อให้มีภาระภาษีลดลง ตลอดจนป้องกันการใช้อำนาจหน้าที่โดยมิชอบต่อผู้เสียภาษีอากรของเจ้าหน้าที่รัฐด้วยเช่นกัน

คำสั่งกรมสรรพากร เป็นแบบปฏิบัติให้กับเจ้าหน้าที่กรมสรรพากรนำไปใช้เป็นแนวทางเดียวกันทั่วประเทศ ทั้งที่มีผลในทางกฎหมาย (ท.ป.) และเป็นเพียงแนวปฏิบัติภายใน (ป.) แต่ก็ทำให้เกิดการสื่อสารที่เป็นไปในทิศทางเดียวกันเพื่อการสนับสนุนการเสียภาษีอย่างถูกต้อง ครบถ้วน

ผู้เขียนจึงเห็นว่าการออกคำสั่งกรมสรรพากรเป็นการแก้ไขปัญหาการตีความที่มีประสิทธิภาพมากที่สุดสำหรับการให้ความชัดเจนในแนวทางการพิจารณาของเจ้าพนักงานประเมิน ซึ่งยังไม่มีกฎเกณฑ์การตีความที่เป็นมาตรฐานของกฎหมายภาษีอากรเกี่ยวกับเจตนารมณ์ที่แท้จริงของการจัดตั้งนิติบุคคลเพื่อรับสิทธิประโยชน์จากมาตรการส่งเสริมภาษีดังกล่าว อาจเพราะการขาดความรู้ในเรื่องของธุรกรรมที่มีความหลากหลายและซับซ้อนยิ่งขึ้น ซึ่งกรมสรรพากรควรมุ่งเน้นให้ความรู้กับเจ้าพนักงานประเมินให้มีความเชี่ยวชาญเพิ่มขึ้น

แต่อย่างไรก็ดีการพิจารณาเจตนาของผู้เสียภาษีนั้นทำได้ยากยิ่ง อีกทั้งยังเป็นสิ่งที่ยังไม่มีความชัดเจนและเป็นข้อยุติในการกำหนดค่านิยามหรือคำจำกัดความ ข้อบ่งชี้ของหน่วยภาษีที่ควรจะได้รับสิทธิประโยชน์จากมาตรการส่งเสริมฯ จากรัฐบาล จึงทำให้เกิดปัญหาในความไม่ชัดเจน และการปฏิบัติของเจ้าหน้าที่ของรัฐมา ซึ่งควรที่จะได้รับการแก้ไขตามข้อเสนอแนะที่เป็นแนวทางข้างต้น

สิ่งที่ผู้เขียนได้เสนอไว้เป็นเพียงการนำมาตรการของต่างประเทศมาปรับใช้เบื้องต้นเท่านั้น อันเป็นก้าวแรกสำหรับการป้องกันการใช้ประโยชน์ในของมาตรการส่งเสริมทางภาษีของรัฐเป็นเครื่องมือในการหลบเลี่ยงภาษี รวมไปถึงลดภาระภาษีผ่านการโอนทรัพย์สินเพื่อจัดตั้งนิติบุคคลตามเงื่อนไขของพระราชกฤษฎีกาดังกล่าว หากต่อมากการพิจารณาเจตนาที่มีความชัดเจนและเป็นแนวทางเดียวกันมากขึ้น หรือมีการใช้การหลบเลี่ยงภาษีได้อยู่จากช่องว่างหรือความไม่ชัดเจนของกฎหมาย ก็อาจมีการพัฒนาปรับปรุงมาตรการดังกล่าวต่อไปในอนาคต

ภริตน์ เจียรนัย, “การจัดเก็บภาษีอากรจากการโอนทรัพย์สินของผู้ถือหุ้นให้แก่บริษัท”, (วิทยานิพนธ์ปริญญา
นิติศาสตร์มหาบัณฑิต จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, 2539) หน้า 60-61

เอกสารอื่น

ข้อหารือกรมสรรพากรเลขที่หนังสือ กค0702/3550, เรื่อง การยกเว้นภาษีอากร ตามมาตรการเพื่อส่งเสริมให้
บุคคลธรรมดา ประกอบธุรกิจในรูปแบบของนิติบุคคล, วันที่ 1 มิถุนายน 2560

ISSUE 6/2016, อธิภัทร มุทิตาเจริญ “แรงจูงใจทางภาษี...ไทยอยู่ตรงไหนในอาเซียน”, สถาบันวิจัยเศรษฐกิจ
ป๋วย อึ๊งภากรณ์, 2559 หน้า 1.

บริษัท ฝึกอบรมและสัมมนาธรรมนิติ จำกัด, "[ออนไลน์] เข้าถึงเมื่อ 10 มีนาคม 2561 วันที่ แหล่งที่มา:

[https://www.dst.co.th/index.php?option=com_content&view=article&id=1429:tax-
201706&catid=29&Itemid=180&lang=th](https://www.dst.co.th/index.php?option=com_content&view=article&id=1429:tax-201706&catid=29&Itemid=180&lang=th)

ภาษาอังกฤษ

Books

Adam Smith, The Wealth of Nations, Edited with an Introduction and Notes by Edwin Cannan
(New York: Random House Inc.) pp.887-891

Daniel Sandler, The Taxation of International Entertainers and Athletes. (Hague: Graham &
Trotman Ltd. And Kluwer Law and Taxation, 1995) p. 149.

Herry G. Henn, Law of Corporation.(New York: West Publishing Co, 1978), P.2.

John L. Kramer and Susan L. Nordhauser, Federal Taxation of Corporations (New Jersey:
Prentice- Hall Inc., 1989), page 2-3

Other material

IRS.gov, Taxfoundation.org,

https://en.wikipedia.org/wiki/Corporate_tax_in_the_United_States#/media/File

“Branch Profit Tax and Branch-Level Interest Tax,”

<http://www.intltaxlaw.com/INBOUND/BRANCH/frontpage.htm>>, visited: October 2006.

Bittker, Federal Income Taxation of Corporation and Shareholders, Page. 3-37.

ภาคผนวก

พระราชกฤษฎีกา

ออกตามความในประมวลรัษฎากร
ว่าด้วยการยกเว้นรัษฎากร (ฉบับที่ ๖๓๐)
พ.ศ. ๒๕๖๐

สมเด็จพระเจ้าอยู่หัวมหาวชิราลงกรณ บดินทรเทพยวรางกูร

ให้ไว้ ณ วันที่ ๒๖ มกราคม พ.ศ. ๒๕๖๐

เป็นปีที่ ๒ ในรัชกาลปัจจุบัน

สมเด็จพระเจ้าอยู่หัวมหาวชิราลงกรณ บดินทรเทพยวรางกูร มีพระราชโองการโปรดเกล้าฯ ให้ประกาศว่า

โดยที่เป็นการสมควรยกเว้นภาษีเงินได้ ภาษีมูลค่าเพิ่ม ภาษีธุรกิจเฉพาะ และอากรแสตมป์ บางกรณี

อาศัยอำนาจตามความในมาตรา ๒๒ ของรัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย (ฉบับชั่วคราว) พุทธศักราช ๒๕๕๗ และมาตรา ๓ (๑) แห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งแก้ไขเพิ่มเติมโดยพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ ๑๐) พ.ศ. ๒๕๕๖ จึงทรงพระกรุณาโปรดเกล้าฯ ให้ตราพระราชกฤษฎีกาขึ้นไว้ ดังต่อไปนี้

มาตรา ๑ พระราชกฤษฎีกานี้เรียกว่า “พระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยการยกเว้นรัษฎากร (ฉบับที่ ๖๓๐) พ.ศ. ๒๕๖๐”

มาตรา ๒ พระราชกฤษฎีกานี้ให้ใช้บังคับตั้งแต่วันถัดจากวันประกาศในราชกิจจานุเบกษา เป็นต้นไป

มาตรา ๓ ในพระราชกฤษฎีกานี้

“ขาย” หมายความว่า จำหน่าย จ่าย หรือโอนสินค้า โดยมีหรือไม่มีประโยชน์หรือค่าตอบแทน และให้หมายความรวมถึงสัญญาให้เช่าซื้อสินค้า สัญญาซื้อขายผ่อนชำระที่กรรมสิทธิ์ในสินค้ายังไม่โอนไปยังผู้ซื้อเมื่อมีการส่งมอบสินค้าให้แก่ผู้ซื้อแล้ว และการส่งสินค้าออกนอกราชอาณาจักร

“สินค้า” หมายความว่า ทรัพย์สินที่มีรูปร่างและไม่มีรูปร่างที่อาจมีราคาและถือเอาได้ที่มิใช่ได้เพื่อขายเท่านั้น

“บริการ” หมายความว่า การกระทำใด ๆ อันอาจหาประโยชน์อันมีมูลค่าซึ่งมิใช่เป็นการขายสินค้า

“มาตรา ๔ ให้ยกเว้นภาษีเงินได้ตามส่วน ๒ หมวด ๓ ภาษีมูลค่าเพิ่มตามหมวด ๔ ภาษีธุรกิจเฉพาะตามหมวด ๕ และอากรแสตมป์ตามหมวด ๖ ในลักษณะ ๒ แห่งประมวลรัษฎากร ให้แก่บุคคลธรรมดาและห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่มีใช้นิติบุคคล สำหรับเงินได้ที่ได้รับจากการโอนทรัพย์สิน การขายสินค้าหรือการกระทำความเสียหายอันเนื่องมาจากการโอนทรัพย์สินให้แก่บริษัท หรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายไทย โดยได้รับค่าตอบแทนเป็นหุ้นสามัญหรือหุ้นของบริษัท หรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลนั้น แล้วแต่กรณี ทั้งนี้ เฉพาะการโอนทรัพย์สินและการจดทะเบียนจัดตั้งบริษัท หรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ได้กระทำตั้งแต่วันที่ ๑๐ สิงหาคม พ.ศ. ๒๕๕๙ ถึงวันที่ ๓๑ ธันวาคม พ.ศ. ๒๕๖๐ และให้เป็นไปตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขที่อธิบดีประกาศกำหนด”

(แก้ไขเพิ่มเติมโดยพระราชกฤษฎีกา (ฉบับที่ ๖๔๔) พ.ศ.๒๕๖๐ ใช้บังคับตั้งแต่วันที่ ๑๔ สิงหาคม ๒๕๖๐ เป็นต้นไป)

มาตรา ๕ ให้ยกเว้นภาษีเงินได้ตามส่วน ๓ หมวด ๓ ในลักษณะ ๒ แห่งประมวลรัษฎากร ให้แก่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายไทยซึ่งมีทุนที่ชำระแล้วในวันสุดท้ายของรอบระยะเวลาบัญชีไม่เกินห้าล้านบาทและมีรายได้จากการขายสินค้าและการให้บริการในรอบระยะเวลาบัญชีไม่เกินสามสิบล้านบาท และได้จดทะเบียนจัดตั้งขึ้นตั้งแต่วันที่ ๑๐ สิงหาคม พ.ศ. ๒๕๕๙ ถึงวันที่ ๓๑ ธันวาคม พ.ศ. ๒๕๖๐ สำหรับเงินได้เป็นจำนวนร้อยละหนึ่งร้อยของรายจ่ายอันเกิดจากการจดทะเบียนจัดตั้งบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ค่าทำบัญชี และค่าสอบบัญชี เป็นระยะเวลาห้ารอบระยะเวลาบัญชี ต่อเนื่องกัน นับแต่รอบระยะเวลาบัญชีที่ได้จดทะเบียนจัดตั้งเป็นบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ทั้งนี้ ตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขที่อธิบดีประกาศกำหนด

มาตรา ๖ ให้รัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลังรักษาการตามพระราชกฤษฎีกานี้

ผู้รับสนองพระราชโองการ
พลเอก ประยุทธ์ จันทร์โอชา
นายกรัฐมนตรี

หมายเหตุ :- เหตุผลในการประกาศใช้พระราชกฤษฎีกาฉบับนี้ คือ เนื่องจากปัจจุบันในการจัดตั้งบริษัท หรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ผู้ประกอบการ ต้องมีภาระภาษีอันเกิดขึ้นจากการโอนกรรมสิทธิ์ในทรัพย์สิน ให้แก่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่จัดตั้งขึ้นใหม่ และมีรายจ่ายอันเกิดจากการจดทะเบียนจัดตั้งบริษัท หรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ค่าทำบัญชี และค่าสอบบัญชี สมควรยกเว้นภาษีเงินได้ ภาษีมูลค่าเพิ่ม ภาษีธุรกิจเฉพาะ และอากรแสตมป์ บางกรณี เพื่อเป็นการส่งเสริมให้บุคคลธรรมดาประกอบกิจการในรูปแบบบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลให้มากขึ้น จึงจำเป็นต้องตราพระราชกฤษฎีกานี้

(ร.จ. ฉบับกฤษฎีกา เล่ม ๑๓๔ ตอนที่ ๑๒ ก วันที่ ๒๗ มกราคม ๒๕๖๐)

ประกาศกระทรวงมหาดไทย

เรื่อง การเรียกเก็บค่าธรรมเนียมจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรม ตามประมวลกฎหมายที่ดิน
กรณีการโอนอสังหาริมทรัพย์ของผู้ถือหุ้นเพื่อชำระค่าหุ้นให้แก่บริษัทหรือ
ห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่จัดตั้งขึ้นใหม่ ตามมาตรการเพื่อส่งเสริมให้บุคคลธรรมดา
ประกอบธุรกิจในรูปของนิติบุคคล ตามหลักเกณฑ์ที่คณะกรรมการกำหนด

โดยที่คณะกรรมการได้มีมติเมื่อวันที่ ๙ สิงหาคม พ.ศ. ๒๕๕๙ กำหนดหลักเกณฑ์ให้ลดหย่อน
การเรียกเก็บค่าธรรมเนียมจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรมตามประมวลกฎหมายที่ดิน ในการโอนอสังหาริมทรัพย์
สำหรับกรณีบุคคลธรรมดาที่เป็นผู้ถือหุ้นในบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่จัดตั้งขึ้นใหม่ตามมาตรการนี้
โอนอสังหาริมทรัพย์เพื่อชำระค่าหุ้นให้แก่นิติบุคคลดังกล่าว เพื่อสนับสนุนและส่งเสริมให้บุคคลธรรมดา
ประกอบธุรกิจในรูปของนิติบุคคล อันจะทำให้ผู้ประกอบการแสดงผลการประกอบการที่แท้จริง และ
การดำเนินธุรกิจมีความโปร่งใสและสามารถตรวจสอบได้ง่าย ทั้งนี้ เพื่อเป็นการสร้างความมั่นคงในทางเศรษฐกิจ
ของประเทศ

ดังนั้น เพื่อให้เป็นไปตามมติคณะกรรมการดังกล่าว รัฐมนตรีว่าการกระทรวงมหาดไทย จึงออกประกาศไว้
ดังต่อไปนี้

ข้อ ๑ ให้เรียกเก็บค่าจดทะเบียนการโอนอสังหาริมทรัพย์ ร้อยละศูนย์จุดศูนย์หนึ่ง สำหรับ
กรณีบุคคลธรรมดาที่เป็นผู้ถือหุ้นโอนอสังหาริมทรัพย์ให้แก่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่จัดตั้งขึ้น
ตั้งแต่วันที่ ๑๐ สิงหาคม พ.ศ. ๒๕๕๙ ถึงวันที่ ๓๑ ธันวาคม พ.ศ. ๒๕๖๐ เพื่อชำระค่าหุ้นให้แก่บริษัท
หรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลดังกล่าว

ข้อ ๒ ประกาศนี้ให้ใช้บังคับตั้งแต่วันประกาศถึงวันที่ ๓๑ ธันวาคม พ.ศ. ๒๕๖๐

ประกาศ ณ วันที่ ๒๓ ธันวาคม พ.ศ. ๒๕๕๙

พลเอก อนุพงษ์ เผ่าจินดา

รัฐมนตรีว่าการกระทรวงมหาดไทย



ประกาศอธิบดีกรมสรรพากร

(ฉบับที่ ๔)

เรื่อง กำหนดหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขการยกเว้นภาษีเงินได้ ภาษีมูลค่าเพิ่ม ภาษีธุรกิจเฉพาะ และอากรแสตมป์ ตามพระราชกฤษฎีกา ออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการยกเว้นรัษฎากร (ฉบับที่ ๖๓๐) พ.ศ. ๒๕๖๐

อาศัยอำนาจตามความในมาตรา ๔ และมาตรา ๕ แห่งพระราชกฤษฎีกา ออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการยกเว้นรัษฎากร (ฉบับที่ ๖๓๐) พ.ศ. ๒๕๖๐ อธิบดีกรมสรรพากร กำหนดหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขการยกเว้นภาษีเงินได้ ภาษีมูลค่าเพิ่ม ภาษีธุรกิจเฉพาะ และอากรแสตมป์ สำหรับเงินได้ที่ได้รับจากการโอนทรัพย์สิน การขายสินค้า หรือการกระทำตราสาร อันเนื่องมาจากการโอนทรัพย์สินให้แก่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายไทย และสำหรับรายจ่ายอันเกิดจากการจดทะเบียนจัดตั้งบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ค่าทำบัญชี และค่าสอบบัญชี ดังต่อไปนี้

ข้อ ๑ ในประกาศนี้

“บุคคล” หมายความว่า บุคคลธรรมดาและห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่มีใช้นิติบุคคล”

(แก้ไขเพิ่มเติมโดยประกาศอธิบดีกรมสรรพากร (ฉบับที่ ๖) พ.ศ.๒๕๖๐ ใช้บังคับ ๑๐ สิงหาคม ๒๕๕๙)

“ข้อ ๒ การยกเว้นภาษีเงินได้ ภาษีมูลค่าเพิ่ม ภาษีธุรกิจเฉพาะ และอากรแสตมป์ ตามมาตรา ๔ แห่งพระราชกฤษฎีกา ออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการยกเว้นรัษฎากร (ฉบับที่ ๖๓๐) พ.ศ. ๒๕๖๐ ต้องเป็นไปตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไข ดังต่อไปนี้

(๑) ต้องเป็นการโอนกรรมสิทธิ์ในทรัพย์สินที่ใช้ในการประกอบกิจการของบุคคลให้แก่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่จดทะเบียนจัดตั้งขึ้นตั้งแต่วันที่ ๑๐ สิงหาคม พ.ศ. ๒๕๕๙ ถึงวันที่ ๓๑ ธันวาคม พ.ศ. ๒๕๖๐ เพื่อใช้เป็นทุนจดทะเบียนของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลนั้น ตามราคาตลาด เว้นแต่ทรัพย์สินประเภทที่ดินหรือที่ดินพร้อมสิ่งปลูกสร้าง ต้องโอนด้วยราคาประเมินทุนทรัพย์เพื่อเรียกเก็บค่าธรรมเนียมจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรมตามประมวลกฎหมายที่ดิน ซึ่งเป็นราคาที่ใช้อยู่ในวันที่มีการโอนนั้น หรือราคาต้นทุนการซื้อที่ดินหรือที่ดินพร้อมสิ่งปลูกสร้างที่บุคคลผู้โอนได้ซื้อเข้ามาตามหลักฐานสัญญาซื้อขายที่ได้ทำเป็นหนังสือต่อพนักงานเจ้าหน้าที่ แล้วแต่อย่างใดจะสูงกว่า

/ (๒) บุคคล...

(๒) บุคคลผู้โอนกรรมสิทธิ์ในทรัพย์สิน ต้องถือหุ้นในบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่รับโอนทรัพย์สินเป็นจำนวนไม่น้อยกว่ามูลค่าทรัพย์สินที่โอน

(๓) ต้องไม่โอนหุ้นอันเกิดจากการโอนกรรมสิทธิ์ในทรัพย์สินซึ่งได้รับยกเว้นราชการในราคาต่ำกว่ามูลค่าหุ้นทางบัญชี

(๔) บุคคลผู้โอนอสังหาริมทรัพย์และบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลผู้รับโอนอสังหาริมทรัพย์ จะต้องร่วมกันจัดทำหนังสือรับรองการโอนอสังหาริมทรัพย์เพื่อใช้เป็นทุนจดทะเบียนบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล โดยบุคคลผู้โอนอสังหาริมทรัพย์ต้องแจ้งหนังสือรับรอง ดังนี้

(ก) แจ้งต่อเจ้าพนักงานที่ดินท้องที่ที่จดทะเบียนสิทธิและนิติกรรม โดยให้ส่งมอบหนังสือรับรองดังกล่าวต่อเจ้าพนักงานที่ดินผู้รับจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรมในขณะที่จดทะเบียนสิทธิและนิติกรรมตามกฎหมาย เว้นแต่บุคคลผู้โอนอสังหาริมทรัพย์ประสงค์จะชำระภาษีอากรก่อนในขณะที่จดทะเบียนสิทธิและนิติกรรมตามกฎหมาย ก็ไม่ต้องแจ้งและส่งมอบหนังสือรับรองดังกล่าวต่อเจ้าพนักงานที่ดิน

(ข) แจ้งต่ออธิบดีกรมสรรพากร โดยให้ส่งมอบหนังสือรับรองดังกล่าวผ่านสรรพากรพื้นที่ ในเขตท้องที่ที่บุคคลผู้โอนอสังหาริมทรัพย์มีภูมิลำเนาหรือสถานประกอบการตั้งอยู่ หรือในเขตท้องที่ที่อสังหาริมทรัพย์ตั้งอยู่

ทั้งนี้ หนังสือรับรองดังกล่าวต้องมีข้อความอย่างน้อยตามแบบที่แนบท้ายประกาศนี้”
(แก้ไขเพิ่มเติมโดยประกาศอธิบดีกรมสรรพากร (ฉบับที่ ๕) พ.ศ.๒๕๖๐ ใช้บังคับ ๕ มิถุนายน ๒๕๖๐)

ข้อ ๓ การยกเว้นภาษีเงินได้เป็นจำนวนร้อยละหนึ่งร้อยละของรายจ่ายอันเกิดจากการจดทะเบียนจัดตั้งบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ค่าทำบัญชี และค่าสอบบัญชี ตามมาตรา ๕ แห่งพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการยกเว้นรัษฎากร (ฉบับที่ ๖๓๐) พ.ศ. ๒๕๖๐ ต้องเป็นไปตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไข ดังต่อไปนี้

(๑) กรณีรายจ่ายอันเกิดจากการจดทะเบียนจัดตั้งบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ต้องเป็นค่าใช้จ่ายที่เกี่ยวข้องกับการจดทะเบียนจัดตั้งบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ดังนี้

(ก) กรณีการจดทะเบียนจัดตั้งบริษัท ต้องเป็นค่าใช้จ่ายที่มีหลักฐานพิสูจน์ได้ และที่ประชุมจัดตั้งบริษัทได้ให้สัตยาบันไว้

(ข) กรณีการจดทะเบียนจัดตั้งห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ต้องเป็นค่าใช้จ่ายที่มีหลักฐานพิสูจน์ได้และมีการรับรองโดยหุ้นส่วนผู้จัดการ

(๒) กรณีรายจ่ายค่าทำบัญชี และค่าสอบบัญชี ต้องเป็นค่าทำบัญชีและค่าสอบบัญชีตามกฎหมายว่าด้วยบัญชี

ข้อ ๔ ประกาศนี้ให้ใช้บังคับตั้งแต่วันที่ ๑๐ สิงหาคม พ.ศ. ๒๕๕๙ เป็นต้นไป

ประกาศ ณ วันที่ ๒๐ มีนาคม พ.ศ. ๒๕๖๐

ประสงค์ พูนธเนศ
(นายประสงค์ พูนธเนศ)
อธิบดีกรมสรรพากร

หนังสือรับรองการโอนอสังหาริมทรัพย์เพื่อใช้เป็นทุนจดทะเบียนบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ตามพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการยกเว้นรัษฎากร (ฉบับที่ ๖๓๐) พ.ศ. ๒๕๖๐

วันที่.....เดือน.....พ.ศ.

เจ้าพนักงานที่ดิน.....

เรียน

อธิบดีกรมสรรพากร (ผ่านสรรพากรพื้นที่.....)

๑. หนังสือนี้ทำขึ้นโดย

(๑)สำนักงานตั้งอยู่เลขที่.....

ตำบล/แขวง.....อำเภอ/เขต.....จังหวัด.....

ซึ่งต่อไปนี้เรียกว่า “ผู้โอน”

(๒)สำนักงานตั้งอยู่เลขที่.....

ตำบล/แขวง.....อำเภอ/เขต.....จังหวัด.....

ซึ่งต่อไปนี้เรียกว่า “ผู้รับโอน”

๒. ผู้โอนขอโอนอสังหาริมทรัพย์ให้ผู้รับโอน ได้แก่ โฉนด นส.๓ นส.๓ก อื่นๆ

เลขที่..... หมู่ที่..... ตำบล/แขวง..... อำเภอ/เขต..... จังหวัด.....

๓. ผู้โอนและผู้รับโอน ขอรับรองว่าการโอนอสังหาริมทรัพย์นี้ เป็นการโอนอสังหาริมทรัพย์ ที่ผู้โอนได้ใช้ในการประกอบกิจการของตนเองอยู่ก่อนแล้วเพื่อใช้เป็นทุนจดทะเบียนของผู้รับโอน โดยชำระค่าหุ้น จำนวน.....หุ้น ราคาหุ้นละ.....บาท รวมเป็นเงินทั้งสิ้น.....บาท ทั้งนี้ ปรากฏ รายละเอียดตามหนังสือรับรองนิติบุคคล สำเนาบัญชีรายชื่อผู้ถือหุ้น และเอกสารรายงานการประชุม (ถ้ามี) ที่แนบมาพร้อมนี้

ผู้โอน/ผู้รับโอน ขอรับรองว่า รายการในหนังสือฉบับนี้เป็นความจริงทุกประการ

ลงชื่อ ผู้โอน

(.....)

ลงชื่อ ผู้รับโอน

(.....)

ลงชื่อ พยาน

(.....)

ลงชื่อ พยาน

(.....)

คำเตือน การแจ้งข้อความอันเป็นเท็จต่อเจ้าพนักงาน เป็นการกระทำความผิดตามกฎหมายอาญา มาตรา ๑๓๗ ต้องระวางโทษจำคุกไม่เกิน ๖ เดือน หรือปรับไม่เกิน ๑๐,๐๐๐ บาท หรือทั้งจำทั้งปรับ

ประกาศอธิบดีกรมสรรพากร

(ฉบับที่ ๕)

เรื่อง กำหนดหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขการยกเว้นภาษีเงินได้ ภาษีมูลค่าเพิ่ม ภาษีธุรกิจเฉพาะ และอากรแสตมป์ ตามพระราชกฤษฎีกา ออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการยกเว้นรัษฎากร (ฉบับที่ ๖๓๐) พ.ศ. ๒๕๖๐

อาศัยอำนาจตามความในมาตรา ๔ แห่งพระราชกฤษฎีกา ออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการยกเว้นรัษฎากร (ฉบับที่ ๖๓๐) พ.ศ. ๒๕๖๐ อธิบดีกรมสรรพากรกำหนดหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขการยกเว้นภาษีเงินได้ ภาษีมูลค่าเพิ่ม ภาษีธุรกิจเฉพาะ และอากรแสตมป์ สำหรับเงินได้ที่ได้รับจากการโอนทรัพย์สิน การขายสินค้า หรือการกระทำตราสารอันเนื่องมาจากการโอนทรัพย์สิน ให้แก่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายไทย ดังต่อไปนี้

ข้อ ๑ ให้ยกเลิกความในข้อ ๒ ของประกาศอธิบดีกรมสรรพากร (ฉบับที่ ๔) เรื่อง กำหนดหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขการยกเว้นภาษีเงินได้ ภาษีมูลค่าเพิ่ม ภาษีธุรกิจเฉพาะ และอากรแสตมป์ ตามพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยการยกเว้นรัษฎากร (ฉบับที่ ๖๓๐) พ.ศ. ๒๕๖๐ ลงวันที่ ๒๐ มีนาคม พ.ศ. ๒๕๖๐ และให้ใช้ความต่อไปนี้แทน

“ข้อ ๒ การยกเว้นภาษีเงินได้ ภาษีมูลค่าเพิ่ม ภาษีธุรกิจเฉพาะ และอากรแสตมป์ ตามมาตรา ๔ แห่งพระราชกฤษฎีกา ออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการยกเว้นรัษฎากร (ฉบับที่ ๖๓๐) พ.ศ. ๒๕๖๐ ต้องเป็นไปตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไข ดังต่อไปนี้

(๑) ต้องเป็นการโอนกรรมสิทธิ์ในทรัพย์สินที่ใช้ในการประกอบกิจการของบุคคลให้แก่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่จดทะเบียนจัดตั้งขึ้นตั้งแต่วันที่ ๑๐ สิงหาคม พ.ศ. ๒๕๕๙ ถึงวันที่ ๓๑ ธันวาคม พ.ศ. ๒๕๖๐ เพื่อใช้เป็นทุนจดทะเบียนของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลนั้น ตามราคาตลาด เว้นแต่ทรัพย์สินประเภทที่ดินหรือที่ดินพร้อมสิ่งปลูกสร้าง ต้องโอนด้วยราคาประเมินทุนทรัพย์เพื่อเรียกเก็บค่าธรรมเนียมจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรมตามประมวลกฎหมายที่ดินซึ่งเป็นราคาที่ใช้อยู่ในวันที่มีการโอนนั้น หรือราคาต้นทุนการซื้อที่ดินหรือที่ดินพร้อมสิ่งปลูกสร้างที่บุคคลผู้โอนได้ซื้อตามหลักฐานสัญญาซื้อขายที่ได้ทำเป็นหนังสือต่อพนักงานเจ้าหน้าที่ แล้วแต่อย่างใดจะสูงกว่า

(๒) บุคคลผู้โอนกรรมสิทธิ์ในทรัพย์สิน ต้องถือหุ้นในบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่รับโอนทรัพย์สินเป็นจำนวนไม่น้อยกว่ามูลค่าทรัพย์สินที่โอน

(๓) ต้องไม่โอนหุ้นอันเกิดจากการโอนกรรมสิทธิ์ในทรัพย์สินซึ่งได้รับยกเว้นราชการในราคาต่ำกว่ามูลค่าหุ้นทางบัญชี

(๔) บุคคลผู้โอนอสังหาริมทรัพย์และบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลผู้รับโอนอสังหาริมทรัพย์ จะต้องร่วมกันจัดทำหนังสือรับรองการโอนอสังหาริมทรัพย์เพื่อใช้เป็นทุนจดทะเบียนบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล โดยบุคคลผู้โอนอสังหาริมทรัพย์ต้องแจ้งหนังสือรับรอง ดังนี้

(ก) แจ้งต่อเจ้าพนักงานที่ดินท้องที่ที่จดทะเบียนสิทธิและนิติกรรม โดยให้ส่งมอบหนังสือรับรองดังกล่าวต่อเจ้าพนักงานที่ดินผู้รับจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรมในขณะจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรมตามกฎหมาย เว้นแต่บุคคลผู้โอนอสังหาริมทรัพย์ประสงค์จะชำระภาษีอากรก่อนในขณะจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรมตามกฎหมายก็ไม่ต้องแจ้งและส่งมอบหนังสือรับรองดังกล่าวต่อเจ้าพนักงานที่ดิน

(ข) แจ้งต่ออธิบดีกรมสรรพากร โดยให้ส่งมอบหนังสือรับรองดังกล่าวผ่านสรรพากรพื้นที่ในเขตท้องที่ที่บุคคลผู้โอนอสังหาริมทรัพย์มีภูมิลำเนาหรือสถานประกอบการตั้งอยู่หรือในเขตท้องที่ที่อสังหาริมทรัพย์ตั้งอยู่

ทั้งนี้ หนังสือรับรองดังกล่าวต้องมีข้อความอย่างน้อยตามแบบที่แนบท้ายประกาศนี้”

ข้อ ๒ ประกาศนี้ให้ใช้บังคับตั้งแต่บัดนี้เป็นต้นไป

ประกาศ ณ วันที่ ๕ มิถุนายน พ.ศ. ๒๕๖๐

ประสงค์ พุนธเนศ

อธิบดีกรมสรรพากร

หนังสือรับรองการโอนอสังหาริมทรัพย์เพื่อใช้เป็นทุนจดทะเบียนบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ตามพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการยกเว้นรัษฎากร (ฉบับที่ ๖๓๐) พ.ศ. ๒๕๖๐

วันที่.....เดือน.....พ.ศ.

เจ้าพนักงานที่ดิน.....

เรียน

อธิบดีกรมสรรพากร (ผ่านสรรพากรพื้นที่.....)

๑. หนังสือนี้ทำขึ้นโดย

(๑)สำนักงานตั้งอยู่เลขที่.....

ตำบล/แขวง.....อำเภอ/เขต.....จังหวัด.....

ซึ่งต่อไปนี้เรียกว่า “ผู้โอน”

(๒)สำนักงานตั้งอยู่เลขที่.....

ตำบล/แขวง.....อำเภอ/เขต.....จังหวัด.....

ซึ่งต่อไปนี้เรียกว่า “ผู้รับโอน”

๒. ผู้โอนขอโอนอสังหาริมทรัพย์ให้ผู้รับโอน ได้แก่ โฉนด นส.๓ นส.๓ก อื่น ๆ

เลขที่..... หมู่ที่..... ตำบล/แขวง..... อำเภอ/เขต..... จังหวัด.....

๓. ผู้โอนและผู้รับโอน ขอรับรองว่าการโอนอสังหาริมทรัพย์นี้ เป็นการโอนอสังหาริมทรัพย์ ที่ผู้โอนได้ใช้ในการประกอบกิจการของตนเองอยู่ก่อนแล้วเพื่อใช้เป็นทุนจดทะเบียนของผู้รับโอน โดยชำระค่าหุ้น จำนวน.....หุ้น ราคาหุ้นละ.....บาท รวมเป็นเงินทั้งสิ้น.....บาท ทั้งนี้ ปรากฏ รายละเอียดตามหนังสือรับรองนิติบุคคล สำเนาบัญชีรายชื่อผู้ถือหุ้น และเอกสารรายงานการประชุม (ถ้ามี) ที่แนบมาพร้อมนี้

ผู้โอน/ผู้รับโอน ขอรับรองว่า รายการในหนังสือฉบับนี้เป็นความจริงทุกประการ

ลงชื่อ ผู้โอน

(.....)

ลงชื่อ ผู้รับโอน

(.....)

ลงชื่อ พยาน

(.....)

ลงชื่อ พยาน

(.....)

คำเตือน การแจ้งข้อความอันเป็นเท็จต่อเจ้าพนักงาน เป็นการกระทำความผิดตามกฎหมายอาญา มาตรา ๑๓๗ ต้องระวางโทษจำคุกไม่เกิน ๖ เดือน หรือปรับไม่เกิน ๑๐,๐๐๐ บาท หรือทั้งจำทั้งปรับ

ประกาศอธิบดีกรมสรรพากร

(ฉบับที่ ๖)

เรื่อง กำหนดหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขการยกเว้นภาษีเงินได้ ภาษีมูลค่าเพิ่ม ภาษีธุรกิจเฉพาะ และอากรแสตมป์ ตามพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการยกเว้นรัษฎากร (ฉบับที่ ๖๓๐) พ.ศ. ๒๕๖๐

อาศัยอำนาจตามความในมาตรา ๔ แห่งพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการยกเว้นรัษฎากร (ฉบับที่ ๖๓๐) พ.ศ. ๒๕๖๐ ซึ่งแก้ไขเพิ่มเติมโดยพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการยกเว้นรัษฎากร (ฉบับที่ ๖๔๔) พ.ศ. ๒๕๖๐ อธิบดีกรมสรรพากรกำหนดหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขการยกเว้นภาษีเงินได้ ภาษีมูลค่าเพิ่ม ภาษีธุรกิจเฉพาะ และอากรแสตมป์ สำหรับเงินได้ที่ได้รับจากการโอนทรัพย์สิน การขายสินค้า หรือการกระทำตราสารอันเนื่องมาจากการโอนทรัพย์สินให้แก่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายไทย ดังต่อไปนี้

ข้อ ๑ ให้ยกเลิกความในข้อ ๑ ของประกาศอธิบดีกรมสรรพากร (ฉบับที่ ๔) เรื่อง กำหนดหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขการยกเว้นภาษีเงินได้ ภาษีมูลค่าเพิ่ม ภาษีธุรกิจเฉพาะ และอากรแสตมป์ ตามพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการยกเว้นรัษฎากร (ฉบับที่ ๖๓๐) พ.ศ. ๒๕๖๐ ลงวันที่ ๒๐ มีนาคม พ.ศ. ๒๕๖๐ และให้ใช้ความต่อไปนี้แทน

“ข้อ ๑ ในประกาศนี้

“บุคคล” หมายความว่า บุคคลธรรมดาและห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคล ที่มีในนิติบุคคล”

ข้อ ๒ ประกาศนี้ให้ใช้บังคับตั้งแต่วันที่ ๑๐ สิงหาคม พ.ศ. ๒๕๕๙ เป็นต้นไป

ประกาศ ณ วันที่ ๑๘ สิงหาคม พ.ศ. ๒๕๖๐

ประสงค์ พูนธเนศ

อธิบดีกรมสรรพากร

26 USC 351: Transfer to corporation controlled by transferor

Text contains those laws in effect on May 16, 2018

From Title 26-INTERNAL REVENUE CODE

Subtitle A-Income Taxes

CHAPTER 1-NORMAL TAXES AND SURTAXES

Subchapter C-Corporate Distributions and Adjustments

PART III-CORPORATE ORGANIZATIONS AND REORGANIZATIONS

Subpart A-Corporate Organizations

Jump To:

Source Credit

Amendments

Effective Date

§351. Transfer to corporation controlled by transferor

(a) General rule

No gain or loss shall be recognized if property is transferred to a corporation by one or more persons solely in exchange for stock in such corporation and immediately after the exchange such person or persons are in control (as defined in section 368(c)) of the corporation.

(b) Receipt of property

If subsection (a) would apply to an exchange but for the fact that there is received, in addition to the stock permitted to be received under subsection (a), other property or money, then-

(1) gain (if any) to such recipient shall be recognized, but not in excess of-

(A) the amount of money received, plus

(B) the fair market value of such other property received; and

(2) no loss to such recipient shall be recognized.

(c) Special rules where distribution to shareholders

(1) In general

In determining control for purposes of this section, the fact that any corporate transferor distributes part or all of the stock in the corporation which it receives in the exchange to its shareholders shall not be taken into account.

(2) Special rule for section 355

If the requirements of section 355 (or so much of section 356 as relates to section 355) are met with respect to a distribution described in paragraph (1), then, solely for purposes of determining the tax treatment of the transfers of property to the controlled corporation by the distributing corporation, the fact that the shareholders of the distributing corporation dispose of part or all of the distributed stock, or the fact that the corporation whose stock was distributed issues additional stock, shall not be taken into account in determining control for purposes of this section.

(d) Services, certain indebtedness, and accrued interest not treated as property

For purposes of this section, stock issued for-

(1) services,

(2) indebtedness of the transferee corporation which is not evidenced by a security, or

(3) interest on indebtedness of the transferee corporation which accrued on or after the beginning of the transferor's holding period for the debt,

shall not be considered as issued in return for property.

(e) Exceptions

This section shall not apply to-

(1) Transfer of property to an investment company

A transfer of property to an investment company. For purposes of the preceding sentence, the determination of whether a company is an investment company shall be made-

- (A) by taking into account all stock and securities held by the company, and
- (B) by treating as stock and securities-
 - (i) money,
 - (ii) stocks and other equity interests in a corporation, evidences of indebtedness, options, forward or futures contracts, notional principal contracts and derivatives,
 - (iii) any foreign currency,
 - (iv) any interest in a real estate investment trust, a common trust fund, a regulated investment company, a publicly-traded partnership (as defined in section 7704(b)) or any other equity interest (other than in a corporation) which pursuant to its terms or any other arrangement is readily convertible into, or exchangeable for, any asset described in any preceding clause, this clause or clause (v) or (viii),
 - (v) except to the extent provided in regulations prescribed by the Secretary, any interest in a precious metal, unless such metal is used or held in the active conduct of a trade or business after the contribution,
 - (vi) except as otherwise provided in regulations prescribed by the Secretary, interests in any entity if substantially all of the assets of such entity consist (directly or indirectly) of any assets described in any preceding clause or clause (viii),
 - (vii) to the extent provided in regulations prescribed by the Secretary, any interest in any entity not described in clause (vi), but only to the extent of the value of such interest that is attributable to assets listed in clauses (i) through (v) or clause (viii), or
 - (viii) any other asset specified in regulations prescribed by the Secretary.

The Secretary may prescribe regulations that, under appropriate circumstances, treat any asset described in clauses (i) through (v) as not so listed.

(2) Title 11 or similar case

A transfer of property of a debtor pursuant to a plan while the debtor is under the jurisdiction of a court in a title 11 or similar case (within the meaning of section 368(a)(3)(A)), to the extent that the stock received in the exchange is used to satisfy the indebtedness of such debtor.

(f) Treatment of controlled corporation

If-

- (1) property is transferred to a corporation (hereinafter in this subsection referred to as the "controlled corporation") in an exchange with respect to which gain or loss is not recognized (in whole or in part) to the transferor under this section, and
- (2) such exchange is not in pursuance of a plan of reorganization,

section 311 shall apply to any transfer in such exchange by the controlled corporation in the same manner as if such transfer were a distribution to which subpart A of part I applies.

(g) Nonqualified preferred stock not treated as stock

(1) In general

In the case of a person who transfers property to a corporation and receives nonqualified preferred stock-

- (A) subsection (a) shall not apply to such transferor, and
- (B) if (and only if) the transferor receives stock other than nonqualified preferred stock-
 - (i) subsection (b) shall apply to such transferor; and
 - (ii) such nonqualified preferred stock shall be treated as other property for purposes of applying subsection (b).

(2) Nonqualified preferred stock

For purposes of paragraph (1)-

(A) In general

The term "nonqualified preferred stock" means preferred stock if-

- (i) the holder of such stock has the right to require the issuer or a related person to redeem or purchase the stock,
- (ii) the issuer or a related person is required to redeem or purchase such stock,
- (iii) the issuer or a related person has the right to redeem or purchase the stock and, as of the issue date, it is more likely than not that such right will be exercised, or
- (iv) the dividend rate on such stock varies in whole or in part (directly or indirectly) with reference to interest rates, commodity prices, or other similar indices.

(B) Limitations

Clauses (i), (ii), and (iii) of subparagraph (A) shall apply only if the right or obligation referred to therein may be exercised within the 20-year period beginning on the issue date of such stock and such right or obligation is not subject to a contingency which, as of the issue date, makes remote the likelihood of the redemption or purchase.

(C) Exceptions for certain rights or obligations

(i) In general

A right or obligation shall not be treated as described in clause (i), (ii), or (iii) of subparagraph (A) if-

- (I) it may be exercised only upon the death, disability, or mental incompetency of the holder, or
- (II) in the case of a right or obligation to redeem or purchase stock transferred in connection with the performance of services for the issuer or a related person (and which represents reasonable compensation), it may be exercised only upon the holder's separation from service from the issuer or a related person.

(ii) Exception

Clause (i)(I) shall not apply if the stock relinquished in the exchange, or the stock acquired in the exchange is in-

- (I) a corporation if any class of stock in such corporation or a related party is readily tradable on an established securities market or otherwise, or
- (II) any other corporation if such exchange is part of a transaction or series of transactions in which such corporation is to become a corporation described in subclause (I).

(3) Definitions

For purposes of this subsection-

(A) Preferred stock

The term "preferred stock" means stock which is limited and preferred as to dividends and does not participate in corporate growth to any significant extent. Stock shall not be treated as participating in corporate growth to any significant extent unless there is a real and meaningful likelihood of the shareholder actually participating in the earnings and growth of the corporation. If there is not a real and meaningful likelihood that dividends beyond any limitation or preference will actually be paid, the possibility of such payments will be disregarded in determining whether stock is limited and preferred as to dividends.

(B) Related person

A person shall be treated as related to another person if they bear a relationship to such other person described in section 267(b) or 707(b).

(4) Regulations

The Secretary may prescribe such regulations as may be necessary or appropriate to carry out the purposes of this subsection and sections 354(a)(2)(C), 355(a)(3)(D), and 356(e). The Secretary may also prescribe regulations, consistent with the treatment under this subsection and such sections, for the treatment of nonqualified preferred stock under other provisions of this title.

(h) Cross references

- (1) For special rule where another party to the exchange assumes a liability, see section 357.**
- (2) For the basis of stock or property received in an exchange to which this section applies, see sections 358 and 362.**
- (3) For special rule in the case of an exchange described in this section but which results in a gift, see section 2501 and following.**
- (4) For special rule in the case of an exchange described in this section but which has the effect of the payment of compensation by the corporation or by a transferor, see section 61(a)(1).**
- (5) For coordination of this section with section 304, see section 304(b)(3).**

(Aug. 16, 1954, ch. 736, 68A Stat. 111 ; Pub. L. 89-809, title II, §203(a), (b), Nov. 13, 1966, 80 Stat. 1577 ; Pub. L. 94-455, title XIX, §1901(a)(48)(A), (B), Oct. 4, 1976, 90 Stat. 1772 ; Pub. L. 96-589, §5(e), Dec. 24, 1980, 94 Stat. 3406 ; Pub. L. 97-248, title II, §226(a)(1)(B), Sept. 3, 1982, 96 Stat. 491 ; Pub. L. 100-647, title I, §1018(d)(5)(G), Nov. 10, 1988, 102 Stat. 3580 ; Pub. L. 101-239, title VII, §7203(a), (b), Dec. 19, 1989, 103 Stat. 2333 ; Pub. L. 101-508, title XI, §11704(a)(3), Nov. 5, 1990, 104 Stat. 1388-518 ; Pub. L. 105-34, title X, §§1002(a), 1012(c)(1), 1014(a), Aug. 5, 1997, 111 Stat. 909 , 916, 919 ; Pub. L. 105-206, title VI, §6010(c)(3)(A), (e)(1), July 22, 1998, 112 Stat. 813 , 814 ; Pub. L. 105-277, div. J, title IV, §4003(f)(1), Oct. 21, 1998, 112 Stat. 2681-910 ; Pub. L. 106-36, title III, §3001(d)(1), June 25, 1999, 113 Stat. 183 ; Pub. L. 107-147, title IV, §417(9), Mar. 9, 2002, 116 Stat. 56 ; Pub. L. 108-357, title VIII, §899(a), Oct. 22, 2004, 118 Stat. 1649 ; Pub. L. 109-135, title IV, §403(kk), Dec. 21,

2005, 119 Stat. 2632 .)

AMENDMENTS

2005-Subsec. (g)(3)(A). Pub. L. 109–135 inserted at end "If there is not a real and meaningful likelihood that dividends beyond any limitation or preference will actually be paid, the possibility of such payments will be disregarded in determining whether stock is limited and preferred as to dividends."

2004-Subsec. (g)(3)(A). Pub. L. 108–357 inserted at end "Stock shall not be treated as participating in corporate growth to any significant extent unless there is a real and meaningful likelihood of the shareholder actually participating in the earnings and growth of the corporation."

2002-Subsec. (h)(1). Pub. L. 107–147 inserted comma after "liability".

1999-Subsec. (h)(1). Pub. L. 106–36 struck out ", or acquires property subject to a liability," after "liability".

1998-Subsec. (c). Pub. L. 105–206, §6010(c)(3)(A), reenacted heading without change and amended text generally. Prior to amendment, text read as follows: "In determining control for purposes of this section-

"(1) the fact that any corporate transferor distributes part or all of the stock in the corporation which it receives in the exchange to its shareholders shall not be taken into account, and

"(2) if the requirements of section 355 are met with respect to such distribution, the shareholders shall be treated as in control of such corporation immediately after the exchange if the shareholders own (immediately after the distribution) stock possessing-

"(A) more than 50 percent of the total combined voting power of all classes of stock of such corporation entitled to vote, and

"(B) more than 50 percent of the total value of shares of all classes of stock of such corporation."

Subsec. (c)(2). Pub. L. 105–277 inserted ", or the fact that the corporation whose stock was distributed issues additional stock," after "dispose of part or all of the distributed stock".

Subsec. (g)(1)(A) to (C). Pub. L. 105–206, §6010(e)(1), inserted "and" at end of subpar. (A), added subpar. (B), and struck out former subpars. (B) and (C) which read as follows:

"(B) subsection (b) shall apply to such transferor, and

"(C) such nonqualified preferred stock shall be treated as other property for purposes of applying subsection (b)."

1997-Subsec. (c). Pub. L. 105–34, §1012(c)(1), amended heading and text of subsec. (c) generally. Prior to amendment, text read as follows: "In determining control, for purposes of this section, the fact that any corporate transferor distributes part or all of the stock which it receives in the exchange to its shareholders shall not be taken into account."

Subsec. (e)(1). Pub. L. 105–34, §1002(a), inserted last two sentences.

Subsecs. (g), (h). Pub. L. 105–34, §1014(a), added subsec. (g) and redesignated former subsec. (g) as (h).

1990-Subsec. (e)(2). Pub. L. 101–508 substituted "is used" for "are used".

1989-Subsec. (a). Pub. L. 101–239, §7203(a), struck out "or securities" after "stock".

Subsecs. (b), (d), (e)(2). Pub. L. 101–239, §7203(b)(1), struck out "or securities" after "stock".

Subsec. (g)(2). Pub. L. 101–239, §7203(b)(2), substituted "stock or property" for "stock, securities, or property".

1988-Subsecs. (f), (g). Pub. L. 100–647 added subsec. (f) and redesignated former subsec. (f) as (g).

1982-Subsec. (f)(5). Pub. L. 97–248 added par. (5).

1980-Subsec. (a). Pub. L. 96–589, §5(e)(2), struck out provision that stock or securities issued for services shall not be considered as issued in return for property for purposes of this section.

Subsec. (d). Pub. L. 96–589, §5(e)(1), added subsec. (d). Former subsec. (d) redesignated (e)(1).

Subsec. (e). Pub. L. 96–589, §5(e)(2), redesignated former subsec. (d) as par. (1) and added par. (2). Former subsec. (e) redesignated (f).

Subsec. (f). Pub. L. 96–589, §5(e)(1), redesignated former subsec. (e) as (f).

1976-Subsec. (a). Pub. L. 94–455, §1901(a)(48)(A), struck out "(including, in the case of transfers made on or before June 30, 1967, an investment company)" after "property is transferred to a corporation".

Subsec. (d). Pub. L. 94-455, §1901(a)(48)(B), among other changes, substituted "Exception" for "Application of June 30, 1967, date" in heading and in text provision that this section does not apply to a transfer of property to an investment company for provisions relating to treatment of a transfer of property to an investment company as made on or before June 30, 1967.

1966-Subsec. (a). Pub. L. 89-809, §203(a), inserted "(including, in the case of transfers made on or before June 30, 1967, an investment company)" after "if property is transferred to a corporation".

Subsecs. (d), (e). Pub. L. 89-809, §203(b), added subsec. (d) and redesignated former subsec. (d) as (e).

EFFECTIVE DATE OF 2005 AMENDMENT

Amendment by Pub. L. 109-135 effective as if included in the provision of the American Jobs Creation Act of 2004, Pub. L. 108-357, to which such amendment relates, see section 403(nn) of Pub. L. 109-135, set out as a note under section 26 of this title.

EFFECTIVE DATE OF 2004 AMENDMENT

Pub. L. 108-357, [title VIII, §899\(b\)](#), [Oct. 22, 2004](#), 118 Stat. 1649 , provided that: "The amendment made by this section [amending this section] shall apply to transactions after May 14, 2003."

EFFECTIVE DATE OF 1999 AMENDMENT

Pub. L. 106-36, [title III, §3001\(e\)](#), [June 25, 1999](#), 113 Stat. 184 , provided that: "The amendments made by this section [amending this section and sections 357, 358, 362, 368, 584, and 1031 of this title] shall apply to transfers after October 18, 1998."

EFFECTIVE DATE OF 1998 AMENDMENTS

Amendment by Pub. L. 105-277 effective as if included in the provision of the Taxpayer Relief Act of 1997, Pub. L. 105-34, to which such amendment relates, see section 4003(l) of Pub. L. 105-277, set out as a note under section 86 of this title.

Amendment by Pub. L. 105-206 effective, except as otherwise provided, as if included in the provisions of the Taxpayer Relief Act of 1997, Pub. L. 105-34, to which such amendment relates, see section 6024 of Pub. L. 105-206, set out as a note under section 1 of this title.

EFFECTIVE DATE OF 1997 AMENDMENT

Pub. L. 105-34, [title X, §1002\(b\)](#), [Aug. 5, 1997](#), 111 Stat. 909 , provided that:

"(1) **IN GENERAL.**-The amendment made by subsection (a) [amending this section] shall apply to transfers after June 8, 1997, in taxable years ending after such date.

"(2) **BINDING CONTRACTS.**-The amendment made by subsection (a) shall not apply to any transfer pursuant to a written binding contract in effect on June 8, 1997, and at all times thereafter before such transfer if such contract provides for the transfer of a fixed amount of property."

Pub. L. 105-34, [title X, §1012\(d\)](#), [Aug. 5, 1997](#), 111 Stat. 917 , as amended by Pub. L. 105-206, [title VI, §6010\(c\)\(1\)](#), [July 22, 1998](#), 112 Stat. 813 , provided that:

"(1) **SECTION 355 RULES.**-The amendments made by subsections (a) and (b) [amending sections 355 and 358 of this title] shall apply to distributions after April 16, 1997; except that the amendment made by subsection (a) [amending section 355 of this title] shall apply to such distributions only if pursuant to a plan (or series of related transactions) which involves an acquisition described in section 355(e)(2)(A)(ii) of the Internal Revenue Code of 1986 occurring after such date.

"(2) **DIVISIVE TRANSACTIONS.**-The amendments made by subsection (c) [amending this section and section 368 of this title] shall apply to transfers after the date of the enactment of this Act [Aug. 5, 1997].

"(3) **TRANSITION RULE.**-The amendments made by this section [amending this section and sections 355, 358, and 368 of this title] shall not apply to any distribution pursuant to a plan (or series of related transactions) which involves an acquisition described in section 355(e)(2)(A)(ii) of the Internal Revenue Code of 1986 (or, in the case of the amendments made by subsection (c), any transfer) occurring after April 16, 1997, if such acquisition or transfer is-

"(A) made pursuant to an agreement which was binding on such date and at all times thereafter,

"(B) described in a ruling request submitted to the Internal Revenue Service on or before such

date, or

"(C) described on or before such date in a public announcement or in a filing with the Securities and Exchange Commission required solely by reason of the acquisition or transfer.

This paragraph shall not apply to any agreement, ruling request, or public announcement or filing unless it identifies the acquirer of the distributing corporation or any controlled corporation, or the transferee, whichever is applicable."

Pub. L. 105–34, [title X, §1014\(f\)](#), [Aug. 5, 1997](#), 111 Stat. 921 , provided that:

"(1) **IN GENERAL.**—The amendments made by this section [amending this section and sections 354 to 356 and 1036 of this title] shall apply to transactions after June 8, 1997.

"(2) **TRANSITION RULE.**—The amendments made by this section shall not apply to any transaction after June 8, 1997, if such transaction is—

"(A) made pursuant to a written agreement which was binding on such date and at all times thereafter,

"(B) described in a ruling request submitted to the Internal Revenue Service on or before such date, or

"(C) described on or before such date in a public announcement or in a filing with the Securities and Exchange Commission required solely by reason of the transaction."

EFFECTIVE DATE OF 1989 AMENDMENT

Pub. L. 101–239, [title VII, §7203\(c\)](#), [Dec. 19, 1989](#), 103 Stat. 2334 , provided that:

"(1) **IN GENERAL.**—Except as provided in this subsection, the amendments made by this section [amending this section] shall apply to transfers after October 2, 1989, in taxable years ending after such date.

"(2) **BINDING CONTRACT.**—The amendments made by this section shall not apply to any transfer pursuant to a written binding contract in effect on October 2, 1989, and at all times thereafter before such transfer.

"(3) **CORPORATE TRANSFERS.**—In the case of property transferred (directly or indirectly through a partnership or otherwise) by a C corporation, paragraphs (1) and (2) shall be applied by substituting 'July 11, 1989' for 'October 2, 1989'. The preceding sentence shall not apply where the corporation meets the requirements of section 1504(a)(2) of the Internal Revenue Code of 1986 with respect to the transferee corporation (and where the transfer is not part of a plan pursuant to which the transferor subsequently fails to meet such requirements)."

EFFECTIVE DATE OF 1988 AMENDMENT

Pub. L. 100–647, [title I, §1018\(d\)\(5\)\(G\)](#), [Nov. 10, 1988](#), 102 Stat. 3580 , provided that the amendment made by that section is effective with respect to transfers on or after June 21, 1988.

EFFECTIVE DATE OF 1982 AMENDMENT

Amendment by Pub. L. 97–248 applicable to transfers occurring after Aug. 31, 1982, except for certain transfers pursuant to an application to form a BHC filed with the Federal Reserve Board before Aug. 16, 1982, see section 226(c) of Pub. L. 97–248, set out as a note under section 304 of this title.

EFFECTIVE DATE OF 1980 AMENDMENT

Amendment by Pub. L. 96–589 applicable to transactions which occur after Dec. 31, 1980, other than transactions which occur in proceedings in bankruptcy cases or similar judicial proceedings or in proceedings under Title 11, Bankruptcy, commencing on or before Dec. 31, 1980, except as otherwise provided, see section 7 of Pub. L. 96–589, set out as a note under section 108 of this title.

EFFECTIVE DATE OF 1976 AMENDMENT

Pub. L. 94–455, [title XIX, §1901\(a\)\(48\)\(C\)](#), [Oct. 4, 1976](#), 90 Stat. 1772 , provided that: "The amendments made by this paragraph [amending this section] shall take effect with respect to transfers of property occurring after the date of the enactment of this Act [Oct. 4, 1976]."

EFFECTIVE DATE OF 1966 AMENDMENT

Pub. L. 89–809, [title II, §203\(c\)](#), [Nov. 13, 1966](#), 80 Stat. 1577 , provided that: "The amendments made

by subsections (a) and (b) [amending this section] shall apply with respect to transfers of property to investment companies whether made before, on, or after the date of the enactment of this Act [Nov. 13, 1966]."