

แนวทางในการกำหนดมาตรการทางกฎหมายเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาของ
ห้างหุ้นส่วนสามัญและคณะบุคคลที่ไม่ใช่นิติบุคคล



นางสาวอรรรณ ผาณิตพจมาน

วิทยานิพนธ์นี้เป็นส่วนหนึ่งของการศึกษาตามหลักสูตรปริญญานิติศาสตรมหาบัณฑิต
สาขาวิชานิติศาสตร์ ภาควิชานิติศาสตร์
บัณฑิตวิทยาลัย จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย
พ.ศ. 2540

ISBN 974-638-496-1

ลิขสิทธิ์ของบัณฑิตวิทยาลัย จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

11 ต.ค. 2544

11795616X

TRENDS IN THE LEGAL CRITERIA FOR IMPOSITION OF INDIVIDUAL INCOME
TAX ON PARTNERSHIPS AND NON-JURISTIC ASSOCIATIONS

Ms. Orawan Panitpojjamarn

A Thesis Submitted in Partial Fulfillment of the Requirements

For the Degree of Master of Laws

Department of Law

Graduate School

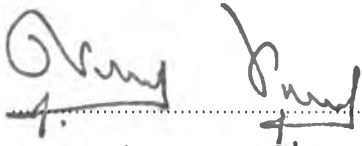
Chulalongkorn University

Academic Year 1997

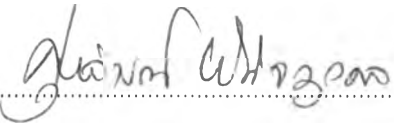
ISBN 974-638-496-1


หัวข้อวิทยานิพนธ์ แนวทางในการกำหนดมาตรการทางกฎหมายเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษี
เงินได้บุคคลธรรมดาของห้างหุ้นส่วนสามัญและคณะบุคคลที่ไม่ใช่นิติบุคคล
โดย นางสาวอรวรรณ ภาณิตพจมาน
ภาควิชา นิติศาสตร์
อาจารย์ที่ปรึกษา ผู้ช่วยศาสตราจารย์ ธิติพันธ์ุ เชื้อบุญชัย
อาจารย์ที่ปรึกษาร่วม อาจารย์พิภพ วีระพงษ์

บัณฑิตวิทยาลัย จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย อนุมัติให้บัณฑิตวิทยาลัยนี้เป็นส่วนหนึ่ง
ของการศึกษาตามหลักสูตรปริญญามหาบัณฑิต

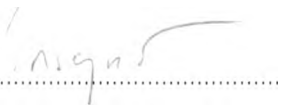

..... คณบดีบัณฑิตวิทยาลัย
(ศาสตราจารย์ นายแพทย์ ศุภวัฒน์ ชูติวงศ์)

คณะกรรมการสอบวิทยานิพนธ์


..... ประธานกรรมการ
(ผู้ช่วยศาสตราจารย์ ดร. ศุภลักษณ์ พินิจวาดล)


..... อาจารย์ที่ปรึกษาวิทยานิพนธ์
(ผู้ช่วยศาสตราจารย์ ธิติพันธ์ุ เชื้อบุญชัย)


..... อาจารย์ที่ปรึกษาวิทยานิพนธ์ร่วม
(อาจารย์ พิภพ วีระพงษ์)


..... กรรมการ
(ศาสตราจารย์ ดร. ไกรยุทธ ธีรตยาคินันท์)


..... กรรมการ
(อาจารย์ ดร. พล ธีรคุปต์)

อรรถรรณ ผาณิตพจนาน : แนวทางในการกำหนดมาตรการทางกฎหมายเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาของห้างหุ้นส่วนสามัญและคณะบุคคลที่ไม่ใช่นิติบุคคล (TRENDS IN THE LEGAL CRITERIA FOR IMPOSITION OF INDIVIDUAL INCOME TAX ON PARTNERSHIPS AND NON-JURISTIC ASSOCIATIONS) อ. ที่ปรึกษา : ผศ. ธิติพันธุ์ เชื้อบุญชัย, อ. ที่ปรึกษา (ร่วม) : อ. พิกภ วีระพงษ์, 207 หน้า. ISBN 974-638-496-1

การจัดเก็บภาษีห้างหุ้นส่วนสามัญและคณะบุคคลที่ไม่ใช่นิติบุคคลในปัจจุบันเป็นการจัดเก็บในนามหน่วยภาษีเสมือนเป็นหน่วยบุคคลเพิ่มขึ้นมาอีกหน่วยหนึ่ง ทั้ง ๆ ที่ไม่มีสถานะบุคคลในเชิงกฎหมาย หากเป็นแต่เพียงการรวมกลุ่มของบุคคลหลาย ๆ คน เพื่อวัตถุประสงค์ในการแสวงหากำไรร่วมกันเท่านั้น แต่วิธีการจัดเก็บภาษีกลับไม่มีการกระจายการจัดเก็บไปตามความสามารถของแต่ละบุคคลที่เป็นเจ้าของเงินได้นั้น ความได้เปรียบในทางภาษีอากรจากการใช้หน่วยภาษีจะสามารถสร้างความแตกต่างในการเสียภาษีโดยการกระจายฐานเงินได้ไปยังหน่วยภาษีใหม่เพื่อเริ่มต้นเสียภาษีจากอัตราขั้นต่ำตามที่กฎหมายกำหนด ซึ่งวิธีการจัดเก็บภาษีดังกล่าวก่อให้เกิดความไม่เป็นธรรมต่อผู้มีเงินได้อื่น ๆ ที่ไม่มีโอกาสใช้รูปแบบดังกล่าวในการกระจายฐานเงินได้ของตนเอง

จากการศึกษาพบว่า มาตรการทางกฎหมายในปัจจุบันมีความไม่เป็นธรรมในการกำหนดวิธีการจัดเก็บภาษีหลายประการอันสามารถจำแนกได้ดังนี้

1. ความไม่เป็นธรรมจากการใช้หน่วยภาษีห้างหุ้นส่วนสามัญและคณะบุคคลที่ไม่ใช่นิติบุคคลในการกระจายฐานภาษี
2. ความไม่เป็นธรรมระหว่างผู้เป็นหุ้นส่วนในการจัดเก็บภาษีจากหน่วยภาษีห้างหุ้นส่วนสามัญและคณะบุคคลที่ไม่ใช่นิติบุคคล
3. ความไม่เป็นธรรมในการให้สิทธิประโยชน์ในการหักค่าลดหย่อน
4. ความไม่เป็นธรรมในการจัดเก็บภาษีจากการนำทรัพย์สินมาลงทุนเพื่อแลกกับสัดส่วนผลประโยชน์ในห้างหุ้นส่วนสามัญ

วิทยานิพนธ์ฉบับนี้ ผู้เขียนมีวัตถุประสงค์ที่จะชี้ให้เห็นถึงมาตรการทางกฎหมายที่ไม่เหมาะสมในการกำหนดวิธีการจัดเก็บภาษีห้างหุ้นส่วนสามัญและคณะบุคคลที่ไม่ใช่นิติบุคคลในปัจจุบัน โดยได้เสนอแนวทางในการจัดเก็บภาษีที่เหมาะสมเพื่อให้สอดคล้องกับหลักการภาษีอากรที่ดี โดยเฉพาะอย่างยิ่งคือหลักความเป็นธรรมในทางภาษีอากร โดยผู้เสียภาษีที่มีเงินได้จากการรวมกลุ่มในรูปแบบห้างหุ้นส่วนสามัญและคณะบุคคลที่ไม่ใช่นิติบุคคลควรจะได้รับเงินได้ดังกล่าวมารวมกับเงินได้อื่น ๆ ของตนเองและคำนวณภาษีในอัตราก้าวหน้าตามรายได้ที่ตนเองได้รับ

ภาควิชา นิติศาสตร์
สาขาวิชา นิติศาสตร์
ปีการศึกษา 2540

ลายมือชื่อนิสิต
ลายมือชื่ออาจารย์ที่ปรึกษา
ลายมือชื่ออาจารย์ที่ปรึกษาร่วม

C770476

LAW

#

MAJOR

TAX / PARTNERSHIPS/ NON-JURISTIC ASSOCIATIONS

KEY WORD:

Orawan Panitpojjamarn : TRENDS IN THE LEGAL CRITERIA FOR IMPOSITION OF INDIVIDUAL INCOME TAX ON PARTNERSHIPS AND NON-JURISTIC ASSOCIATIONS

Adviser : Assistant Professor Tithiphan Chuerboonchai, Adviser (joint) : Lecturer Piphob Veraphong. 207 pages.

ISBN 974-638-496-1

Under the current tax regime, income tax is imposed directly on partnerships and non-juristic associations at the progressive rates used for individuals as these entities are deemed to be individual taxpayers rather than juristic entities for tax purposes. These entities are thus joint enterprises among a group of people for profit whose lack of juristic status allows for the imposition of income tax at a rate which is disproportionate to the actual income tax bracket of each person taking part in the enterprise. Taxpayers can take advantage of this tax regime by transferring part of their income to one of these newly established entities in order to obtain a lower progressive rate on such income. The problem, however, is that such use of partnerships and non-juristic associations as a tax shelter results in inequities in the tax collection system in that taxpayers in higher tax brackets end up paying the same progressive tax rate as those in lower brackets despite having higher income and the taxpayers in the lower brackets do not have the same opportunity to employ the said strategy.

This research conducted for this thesis indicates that the following inequities have been caused by the use of the current legal criteria with respect to the imposition of income tax on partnerships and non-juristic associations:

1. Inequity caused by the utilization of partnerships and non-juristic associations as tax entities to disperse individual income tax base;
2. Inequity amongst the partners in a partnership caused by the imposition of tax on partnerships and non-juristic associations;
3. Inequity with respect to the right to deduct tax allowances; and
4. Inequity with respect to the imposition of tax on the investment of the assets in exchange for equity in partnerships.

The author's objective is to point out the inappropriate nature of the criteria used under the existing law governing the imposition of income tax on partnerships and non-juristic associations and the inequitable consequences thereof. This thesis further proposes the use of more appropriate criteria for income tax imposition which are consistent with the principles of fair and equitable taxation. Most importantly, this thesis proposes that the income derived from partnerships or non-juristic associations should be "passed through" and included in each of the partner's individual incomes such that their income tax liability would be computed by applying the progressive rate applicable to each partner's total taxable income including that derived from the partnership or non-juristic association.

ภาควิชา.....นิติศาสตร์
สาขาวิชา.....นิติศาสตร์
ปีการศึกษา.....2540

ลายมือชื่อนิติกร.....
ลายมือชื่ออาจารย์ที่ปรึกษา.....
ลายมือชื่ออาจารย์ที่ปรึกษาร่วม.....

กิตติกรรมประกาศ

วิทยานิพนธ์ฉบับนี้สำเร็จลงได้ด้วยความกรุณาจาก ผู้ช่วยศาสตราจารย์ ธิติพันธุ์ เชื้อบุญชัย อาจารย์ที่ปรึกษาวิทยานิพนธ์ และ อาจารย์พิภพ วีระพงษ์ อาจารย์ที่ปรึกษาวิทยานิพนธ์ร่วม ที่ได้สละเวลาอันมีค่ายิ่งในการให้คำปรึกษาและแนะนำหัวข้อวิทยานิพนธ์แก่ผู้เขียน อีกทั้งยังให้ยืมตำราที่เกี่ยวข้องของประกอบการจัดทำวิทยานิพนธ์ตลอดจนให้คำชี้แจงอธิบายและตรวจร่างวิทยานิพนธ์ของผู้เขียนตั้งแต่สอบโครงร่างจนกระทั่งสอบวิทยานิพนธ์ฉบับนี้เสร็จสมบูรณ์

ผู้เขียนขอกราบขอบพระคุณ ผู้ช่วยศาสตราจารย์ ดร. ศุภลักษณ์ พิณีภูวดล ประธานคณะกรรมการวิทยานิพนธ์ ศาสตราจารย์ ดร. ไกรยุทธ อธิธาตินันท์และอาจารย์ ดร. พล อธิรุจน์ ที่ได้สละเวลาอันมีค่าในการสอบวิทยานิพนธ์และให้คำแนะนำแก่ผู้เขียนประกอบการเขียนวิทยานิพนธ์ฉบับนี้

ผู้เขียนขอกราบขอบพระคุณ ผอ. จันทิมา ผู้อำนวยการฝ่ายสารสนเทศและเทคโนโลยี ดร.พล อธิรุจน์ นิติกรฝ่ายกฎหมาย และ คุณมงคล ฝ่ายนโยบายภาษา ตลอดจนเจ้าหน้าที่กรมสรรพากรทุกท่านที่ให้ความช่วยเหลือในการรวบรวมข้อมูลตัวเลขการจัดเก็บภาษีห้างหุ้นส่วนสามัญและคณะบุคคลที่ไม่ใช่นิติบุคคลเป็นการเฉพาะอันมีประโยชน์ต่อการวิเคราะห์ข้อมูล ประกอบกับการจัดทำวิทยานิพนธ์ฉบับนี้เป็นอย่างยิ่ง

ผู้เขียนขอกราบขอบพระคุณคุณคุณไพฑูริย์ ภูเจริญ คุณนพพร เพชรรุ่งรัตน์ และ คุณทัศนีย์ อนุตรพร แห่งบริษัท ตรีเพชรอีซูซุเซลส์ จำกัด อดีตผู้บังคับบัญชาผู้เขียน และคุณกิติพงศ์ อรุณพัฒน์พงศ์ คุณพิภพ วีระพงษ์ แห่งบริษัท เบเคอร์ แอนด์ แม็คเคินซี ผู้บังคับบัญชาผู้เขียนที่ให้โอกาสผู้เขียนได้ทำงานด้านภาษาอากรรวมทั้งให้การสนับสนุนผู้เขียนในการจัดทำวิทยานิพนธ์ฉบับนี้

ผู้เขียนขอขอบพระคุณคุณคุณนพรัตน์ พุทธรวิริยะ ที่ได้ให้ผู้เขียนยืมตำราเกี่ยวกับภาษีอากรของประเทศสหราชอาณาจักร เพื่อประกอบการจัดทำวิทยานิพนธ์ฉบับนี้

ผู้เขียนขอขอบคุณ คุณนลิน จิรวิศิษฐ์ คุณปรนิทย์ รุ่งเรืองวัฒนชัย คุณพัชรวงศ์ เกตุกลัดอยู่ เพื่อน ๆ ของผู้เขียนที่ช่วยเหลือผู้เขียนในการค้นหาเอกสารและบทความที่เกี่ยวข้องในต่างประเทศ นอกจากนี้ ผู้เขียนขอขอบคุณ คุณเด่นฟ้า เรืองฤทธิ์เดช คุณสุธรรม ชัยชนะ มงคล คุณปราณีนาฏ นัยเนตร และคุณรัชนี ประสงค์ประสิทธิ์ เพื่อน ๆ ของผู้เขียนที่ให้ความช่วยเหลืออย่างดียิ่งในการจัดทำวิทยานิพนธ์นอกจากนี้ผู้เขียนขอขอบคุณเจ้าหน้าที่ห้องสมุดคณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัยที่ให้ความช่วยเหลืออย่างดียิ่งระหว่างการจัดทำวิทยานิพนธ์และขอขอบพระคุณคุณคุณพ่อ คุณแม่ และพี่ ๆ น้อง ๆ ของผู้เขียนที่ได้ให้กำลังใจผู้เขียนตลอดมา

อรวรรณ ผาณิตพจมาน

สารบัญ

	หน้า
บทคัดย่อภาษาไทย.....	ง
บทคัดย่อภาษาอังกฤษ.....	จ
กิตติกรรมประกาศ.....	ฉ
สารบัญ.....	ช
บทที่	
1. บทนำ.....	1
2. ความหมายของคำว่า“เงินได้”และหลักการจัดเก็บภาษีอากร.....	6
2.1 ความหมายของคำว่า “เงินได้” ในเชิงเศรษฐศาสตร์.....	6
2.2 หลักการจัดเก็บภาษีอากร.....	9
2.2.1 หลักความเป็นธรรม (Equity).....	11
2.2.2 หลักความแน่นอน (Certainty).....	11
2.2.3 หลักความสะดวก (Convenience).....	12
2.2.4 หลักความประหยัด (Economy).....	12
2.2.5 หลักความยืดหยุ่น (Flexibility).....	12
2.2.6 หลักความเป็นไปได้ในทางปฏิบัติ (Enforceability).....	13
2.2.7 หลักการทำรายได้ได้ดี (Productivity).....	13
2.3 หลักความเป็นธรรม (Equity Principle).....	14
2.3.1 ความเป็นธรรมในแนวนาน(Horizontal Equity).....	15
2.3.2 ความเป็นธรรมในแนวตั้ง (Vertical Equity).....	16
3. แนวคิดในการกำหนดหน่วยภาษีและการจัดเก็บภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่ายส่วนสามัญ และคณะบุคคลที่ไม่ใช่นิติบุคคลตามประมวลรัษฎากรไทย.....	18
3.1 หน่วยภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา.....	21
3.1.1 หน่วยที่มีสถานะเชิงบุคคล.....	21
3.1.2. หน่วยที่ไม่มีสถานะเชิงบุคคล.....	24
3.1.2.1 ผู้ที่ถึงแก่ความตายระหว่างปีภาษี.....	25
3.1.2.2 กองมรดกที่ยังไม่ได้แบ่ง.....	26

บทที่	หน้า
3.1.2.3	28
ก. แนวคิดในการจัดตั้งห้างหุ้นส่วนสามัญและ คณะบุคคลที่ไม่ใช่นิติบุคคล.....	28
ข. เหตุผลในการกำหนดหน่วยภาษีห้างหุ้นส่วนสามัญ และคณะบุคคลที่ไม่ใช่นิติบุคคล.....	35
ค. หลักเกณฑ์ในการจัดเก็บภาษีห้างหุ้นส่วนสามัญและ คณะบุคคลที่ไม่ใช่นิติบุคคล.....	38
ค.1. หลักการเก็บภาษีจากการลงทุนด้วยทรัพย์สิน	38
ค.2. หน่วยภาษีกับการเลือกรูปแบบเงินได้.....	40
ค.3. หน่วยภาษีกับการใช้ประโยชน์ในการหัก ค่าใช้จ่ายและค่าลดหย่อน.....	43
3.2	45
3.2.1	46
3.2.2	48
3.3	51
3.3.1	51
3.3.1.1	52
3.3.1.2	55
3.3.2	57
4.	60
4.1	62
4.1.1	62
4.1.1.1	62

บทที่	หน้า
4.1.1.2 บริษัทตามอนุบท S (S. Corporation).....	64
4.1.1.3 บริษัทจำกัดความรับผิด หรือ LLCs (Limited Liability Companies).....	66
4.1.2 ประวัติความเป็นมาของกฎหมายภาษีห้างหุ้นส่วนในประเทศ สหรัฐอเมริกา.....	68
4.1.2.1 ความหมายของห้างหุ้นส่วน.....	69
4.1.2.2 ทฤษฎีภาษีห้างหุ้นส่วน.....	70
4.1.2.3 แนวคิดในการจัดเก็บภาษีห้างหุ้นส่วน.....	72
4.1.2.3.1 แนวคิดในการใช้หลักการ Pass-Through กับรูปแบบห้างหุ้นส่วน.....	72
4.1.2.3.2 แนวคิดในการกำหนดหน่วยธุรกิจเพื่อเสียภาษี ตามหลักการ Pass-Through.....	75
ก. แนวคิดการนับคุณสมบัติบริษัท.....	75
ข. การกำหนดวิธีการเสียภาษีของหน่วยภาษี Pass-Through ตามระเบียบ Check-the-Box	82
4.1.3. การจัดเก็บภาษีห้างหุ้นส่วนตามบทบัญญัติ IRC	
4.1.3.1 ต้นทุน (Basis).....	85
ก. บทบัญญัติที่ไม่จัดเก็บภาษีจากการลงทุนด้วย ทรัพย์สิน (Property Contribution).....	85
ก.1. ต้นทุนของผู้เป็นหุ้นส่วน (Outside Basis).....	86
ก.2. ต้นทุนของห้างหุ้นส่วน (Inside Basis).....	87
ข. บทบัญญัติยกเว้นการไม่รับรู้ผลกำไรขาดทุน จากทรัพย์สินที่ลงทุน.....	88
4.1.3.2. การจัดเก็บภาษีตามหลักการ Pass-Through.....	90
ก. หลักการคำนวณเงินได้ที่เสียภาษีในระดับห้างหุ้นส่วน..	90
ข. รายการเงินได้ที่จะถูกส่งผ่านไปยังผู้เป็นหุ้นส่วน.....	91
(Character of Pass-Through Items)	
ข.1 Capital Gain&Loss.....	93
ข.2. กำไรและผลขาดทุนตามมาตรา 1231.....	94

บทที่	หน้า
ข.3. เงินปันผล.....	95
ข.4. เครดิตภาษีต่างประเทศ.....	96
ค. การใช้ผลขาดทุน.....	98
4.2 การจัดเก็บภาษีของหน่วยภาษี Pass-Through ตามกฎหมายสหราชอาณาจักร	101
4.2.1 แนวคิดการจัดเก็บภาษีห้างหุ้นส่วนตามกฎหมายสหราชอาณาจักร.	101
4.2.2 หลักการจัดเก็บภาษีห้างหุ้นส่วนตามกฎหมายสหราชอาณาจักร....	103
4.2.2.1 หลักเกณฑ์ในการคำนวณภาษีห้างหุ้นส่วน.....	105
ก. การจัดเก็บภาษีห้างหุ้นส่วนก่อนปี 1994.....	105
ข. การจัดเก็บภาษีห้างหุ้นส่วนหลังปี 1994.....	106
4.2.2.2 การคำนวณภาษีห้างหุ้นส่วน.....	108
ก. Capital Allowance.....	108
ข. ผลขาดทุน (Loss).....	109
ค. เงินเดือน (Salary).....	111
ง. ผลได้จากทุน (Capital Gain).....	111
4.2.2.3 การจัดสรรผลกำไรขาดทุนจากการคำนวณภาษีห้างหุ้นส่วน.	112
5. ความไม่เป็นธรรมในการจัดเก็บภาษีเงินได้ของห้างหุ้นส่วนสามัญและ คณะบุคคลที่ไม่ใช่นิติบุคคล.....	115
5.1 ความไม่เป็นธรรมในการกำหนดหน่วยภาษีห้างหุ้นส่วนสามัญและ คณะบุคคลที่ไม่ใช่นิติบุคคลในการกระจายฐานภาษี.....	116
5.1.1 ความไม่เป็นธรรมในการกระจายฐานเงินได้.....	116
5.1.2 ความไม่เป็นธรรมระหว่างผู้เป็นหุ้นส่วนในการจัดเก็บภาษีจาก หน่วยภาษีห้างหุ้นส่วนสามัญและคณะบุคคลที่ไม่ใช่นิติบุคคล.	128
5.1.3. ผลการวิเคราะห์ตัวเลขการเสียภาษีของหน่วยภาษีห้างหุ้นส่วน สามัญและคณะบุคคลที่ไม่ใช่นิติบุคคลกับหน่วยภาษีเงินได้อื่นๆ	130
5.1.3.1 การกระจายฐานภาษีโดยใช้เงินได้ตามมาตรา 40(4)..	131
5.1.3.2 การกระจายฐานภาษีโดยใช้เงินได้ตามมาตรา 40(6).	133
5.1.3.3 การกระจายฐานภาษีโดยใช้เงินได้ตามมาตรา 40(8)....	135

บทที่	หน้า
5.2	ความไม่เป็นธรรมต่อการให้สิทธิประโยชน์ในการหักค่าลดหย่อน..... 138
5.3.1	ความไม่เป็นธรรมในการให้สิทธิประโยชน์ในการหักค่าลดหย่อน กับหน่วยภาษีห้างหุ้นส่วนสามัญและคณะบุคคล ที่ไม่ใช่นิติบุคคล..... 138
5.3.2	ความไม่เป็นธรรมในการหักค่าลดหย่อนระหว่างผู้เป็นหุ้นส่วน ในห้างหุ้นส่วนสามัญและคณะบุคคลที่ไม่ใช่นิติบุคคล..... 140
5.3	ความไม่เป็นธรรมในการจัดเก็บภาษีจากการใช้ทรัพย์สินเพื่อแลกกับ สัดส่วนผลประโยชน์ในห้างหุ้นส่วน..... 141
5.4	ความจำเป็นในการนำหลักการ Pass-Through ตามกฎหมายต่างประเทศ มาปรับใช้กับกฎหมายไทย..... 144
5.4.1	ความจำเป็นในการนำหลักการ Pass-Through ตามบทบัญญัติ IRC มาปรับใช้..... 144
5.4.2	ความจำเป็นในการนำหลักการ Pass-Through ตามกฎหมาย สหราชอาณาจักรมาปรับใช้..... 151
5.5	แนวทางนำเสนอในการจัดเก็บภาษีห้างหุ้นส่วนสามัญและ คณะบุคคลที่ไม่ใช่นิติบุคคล..... 153
6.	บทสรุปและข้อเสนอแนะ..... 159
6.1	บทสรุป..... 159
6.2	ข้อเสนอแนะ..... 166
	รายการอ้างอิง..... 168
	ภาคผนวก
ก.	หนังสือตอบข้อหารือกรมสรรพากรที่ กค. 0802/10855 ลงวันที่ 24 กรกฎาคม 2532..... 172
ข.	หนังสือตอบข้อหารือกรมสรรพากรที่ กค. 0804/22543 ลงวันที่ 23 พฤศจิกายน 2524..... 173
ค.	หนังสือตอบข้อหารือกรมสรรพากรที่ กค. 0802/15697 ลงวันที่ 20 พฤศจิกายน 2529..... 174

บทที่	หน้า
ง. บันทึกคำชี้แจงร่างพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 10) พ.ศ.2496.....	175
จ. ตารางแสดงตัวเลขการเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาของผู้เสียภาษีประเภท บุคคลธรรมดา ผู้ถึงแก่ความตายระหว่างปีภาษี ห้างหุ้นส่วนสามัญและ คณะบุคคลที่ไม่ใช่นิติบุคคล ประจำปี 2533-2538.....	177
ประวัติผู้เขียน.....	207

บทที่ 1

บทนำ



1. ความเป็นมาและความสำคัญของปัญหา

ภาษีอากรเป็นเครื่องมือของรัฐบาลเพื่อจุดมุ่งหมายต่าง ๆ หลายประการ นอกจากจะเป็นการหารายได้เพื่อนำมาใช้จ่ายในกิจการของรัฐแล้วยังเป็นการส่งเสริมความเจริญเติบโตทางเศรษฐกิจ ขณะเดียวกันก็เป็นการกระจายรายได้และทรัพย์สินให้เหมาะสมและเป็นธรรมเพื่อแก้ไขปัญหาค่าความเหลื่อมล้ำทางเศรษฐกิจในสังคม การจัดเก็บภาษีของรัฐบาลในปัจจุบันมีทั้งภาษีทางตรงและภาษีทางอ้อม ภาษีทางตรงที่รัฐบาลจัดเก็บมีทั้งภาษีที่เก็บจากรายได้และภาษีที่เก็บจากทรัพย์สิน ภาษีที่เก็บจากรายได้ ได้แก่ ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาและภาษีเงินได้นิติบุคคล ภาษีที่เก็บจากทรัพย์สิน ได้แก่ ภาษีมรดก ภาษีโรงเรือนและที่ดิน ฯลฯ ส่วนภาษีทางอ้อม ได้แก่ ภาษีมูลค่าเพิ่ม ภาษีสรรพสามิต และภาษีสกุลกากร เป็นต้น

ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาเป็นภาษีทางตรงชนิดหนึ่งที่เรียกเก็บจากรายได้บุคคลธรรมดาโดยใช้รายได้เป็นเครื่องวัดความสามารถในการเสียภาษีตามหลักความเป็นธรรมซึ่งถือว่าเป็นรากฐานสำคัญที่สุดในระบบภาษีอากร การกำหนดโครงสร้างภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาจึงเป็นสิ่งสำคัญโดยเฉพาะการกำหนดหน่วยภาษี (Tax Unit) ให้มีหน้าที่เสียภาษี โดยที่ประมวลรัษฎากรในปัจจุบันทำการจัดเก็บภาษีจากหน่วยบุคคล ดังเช่น บุคคลธรรมดาและหน่วยที่ไม่มีสถานะเชิงบุคคลตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์แต่ก่อให้เกิดเงินได้ ดังเช่น ห้างหุ้นส่วนสามัญและคณะบุคคลที่ไม่ใช่นิติบุคคล และ กองมรดกที่ยังไม่ได้แบ่ง เป็นต้น

วิธีการจัดเก็บภาษีของหน่วยภาษีห้างหุ้นส่วนสามัญและคณะบุคคลที่ไม่ใช่นิติบุคคลในปัจจุบัน เป็นผลมาจากการที่ประมวลรัษฎากรได้กำหนดให้รูปแบบดังกล่าวเป็นหน่วยภาษีใหม่แยกต่างหากจากผู้เป็นหุ้นส่วนทั้ง ๆ ที่ห้างหุ้นส่วนดังกล่าวไม่มีสถานะเชิงบุคคลในทางกฎหมาย การกำหนดให้ห้างหุ้นส่วนสามัญและคณะบุคคลที่ไม่ใช่นิติบุคคลเป็นหน่วยภาษีเพิ่มเติมขึ้นมาจึงเป็นสิ่งที่ควรให้ความสำคัญในการพิจารณา เนื่องจากกรณีดังกล่าวสามารถสร้างความแตกต่างในการเสียภาษีระหว่างผู้ที่มีรายได้เท่าเทียมกันแต่มีโอกาสจัดตั้งห้างหุ้นส่วนขึ้นมาหลาย ๆ ห้าง

เพื่อกระจายฐานเงินได้กับผู้ที่ไม่มีโอกาสจัดตั้งห้างหุ้นส่วนสามัญและคณะบุคคลที่ไม่ใช่นิติบุคคล ในการกระจายฐานเงินได้

ด้วยเหตุว่า ในปัจจุบันวิธีการจัดเก็บภาษีของหน่วยภาษีดังกล่าวเป็นการจัดเก็บในนามหน่วยภาษีห้างหุ้นส่วนสามัญและคณะบุคคลที่ไม่ใช่นิติบุคคลเสมือนเป็นบุคคลคนเดียวโดยไม่มี การแบ่งแยก หรือ กล่าวอีกนัยหนึ่งคือ เป็นการจัดเก็บในนามหน่วยภาษีแยกต่างหากจากบุคคลธรรมดา ทั้ง ๆ ที่รูปแบบดังกล่าวเป็นเพียงแต่การรวมตัวกันของบุคคลหลาย ๆ คนในการดำเนินธุรกิจที่ไม่ได้สร้างสถานะเชิงบุคคลในทางกฎหมายขึ้นมา

ความได้เปรียบทางภาษีอากรของหน่วยภาษีห้างหุ้นส่วนสามัญและคณะบุคคลที่ไม่ใช่นิติบุคคลภายใต้บทบัญญัติกฎหมายในปัจจุบันอาจเป็นผลเนื่องมาจากความยุ่งยากในทางปฏิบัติเกี่ยวกับการบริหารงานจัดเก็บภาษีของรัฐในระบบเศรษฐกิจที่ยังล้าหลังอยู่ในขณะนั้น ต่อมาเมื่อธุรกิจของประเทศเจริญเติบโตและมีการขยายตัวมากยิ่งขึ้น ผู้บริหารงานด้านภาษีอากร ตลอดจนการบริหารการจัดเก็บภาษีอากรต่าง ๆ ก็มีประสิทธิภาพมากยิ่งขึ้น แต่ปัญหาความไม่เป็นธรรมในการจัดเก็บภาษีจากหน่วยภาษีห้างหุ้นส่วนสามัญและคณะบุคคลที่ไม่ใช่นิติบุคคลในปัจจุบันกลับเห็นได้ชัดเจนยิ่งขึ้น ด้วยเหตุว่านักธุรกิจที่ประกอบธุรกิจหลาย ๆ ประเภทที่มีเงินได้พึงประเมินสูงสามารถลดภาระภาษีเงินได้ของตนเองโดยกระจายฐานเงินได้ออกไปในรูปแบบห้างหุ้นส่วนสามัญและคณะบุคคลที่ไม่ใช่นิติบุคคลเพื่อเสียภาษีในจำนวนที่ต่ำ ความสำคัญและผลประโยชน์จากความสามารถในการตั้งหน่วยภาษีใหม่ในทางประมวลรัษฎากรแสดงให้เห็นถึงการใช้มาตรการทางกฎหมายที่ไม่เหมาะสมอันก่อให้เกิดความไม่เป็นธรรมในการจัดเก็บภาษีที่ไม่สามารถสะท้อนให้เห็นถึงความสามารถในการเสียภาษีที่แท้จริงของผู้เสียภาษีอันขัดต่อหลักการจัดเก็บภาษีอากรที่ดี

ผู้เขียนจึงมีความเห็นว่าควรทำการศึกษาถึงแนวคิดและเหตุผลในการกำหนดให้ห้างหุ้นส่วนสามัญและคณะบุคคลที่ไม่ใช่นิติบุคคลขึ้นมาเป็นหน่วยภาษีใหม่เสมือนเป็นบุคคลธรรมดาอีกบุคคลหนึ่งแยกต่างหากจากผู้เป็นหุ้นส่วน และศึกษาถึงวิธีการจัดเก็บภาษีของหน่วยภาษีรูปแบบนี้ว่ามีความไม่เหมาะสมในการจัดเก็บที่ไม่สอดคล้องกับหลักทฤษฎีและเจตนารมณ์ในการใช้กฎหมายอย่างไร ซึ่งกฎหมายในปัจจุบันมีหลักการและวิธีการที่เหมาะสมเพียงพอหรือไม่

2. วัตถุประสงค์ของวิทยานิพนธ์

จากที่มาและสภาพปัญหาดังกล่าวข้างต้น ผู้เขียนมีความประสงค์ที่จะศึกษาถึงหลักการจัดเก็บภาษีอากรของหน่วยภาษีห้างหุ้นส่วนสามัญและคณะบุคคลที่ไม่ใช่นิติบุคคลตามประมวลรัษฎากรไทย โดยศึกษาเปรียบเทียบกับหลักการจัดเก็บภาษีอากรห้างหุ้นส่วนสามัญตามกฎหมายต่างประเทศ ซึ่งผู้เขียนเลือกที่จะศึกษาถึงกฎหมายภาษีอากรของประเทศสหรัฐอเมริกาและประเทศสหราชอาณาจักร เนื่องจาก ทั้งสองประเทศมีระบบการจัดเก็บภาษีอากรที่มีวิวัฒนาการที่เจริญก้าวหน้า โดยเฉพาะการจัดเก็บภาษีอากรของห้างหุ้นส่วนที่มีการกระจายการจัดเก็บภาษีตามความสามารถในการเสียภาษีของผู้เสียภาษี วัตถุประสงค์ในการจัดทำวิทยานิพนธ์ฉบับนี้ ผู้เขียนจึงมุ่งอธิบายถึงแนวคิดและหลักเกณฑ์ในการจัดเก็บภาษีของหน่วยภาษีห้างหุ้นส่วนสามัญและคณะบุคคลที่ไม่ใช่นิติบุคคลดังนี้

2.1 เพื่อเป็นการศึกษาถึงหลักเกณฑ์และวิธีการ ตลอดจนรายละเอียดตามหลักทฤษฎีในการจัดเก็บภาษีอากร โดยเฉพาะอย่างยิ่ง การจัดเก็บภาษีอากรของห้างหุ้นส่วนสามัญและคณะบุคคลที่ไม่ใช่นิติบุคคลตามประมวลรัษฎากรไทย

2.2 ศึกษาและวิเคราะห์ถึงรูปแบบการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาของห้างหุ้นส่วนสามัญและคณะบุคคลที่ไม่ใช่นิติบุคคลที่ก่อให้เกิดความไม่เป็นธรรมระหว่างผู้เสียภาษีที่สามารถใช้หน่วยภาษีดังกล่าวในการกระจายฐานเงินได้เพื่อเสียภาษีในอัตราต่ำกับผู้เสียภาษีที่ไม่สามารถใช้รูปแบบห้างหุ้นส่วนสามัญและคณะบุคคลที่ไม่ใช่นิติบุคคลในการกระจายฐานเงินได้

2.3 เสนอแนะรูปแบบที่เหมาะสมและเปรียบเทียบถึงการจัดเก็บภาษีห้างหุ้นส่วนของประเทศสหรัฐอเมริกาและประเทศสหราชอาณาจักรที่มีการจัดเก็บภาษีโดยมีวิธีการจัดเก็บภาษีตามความสามารถของผู้เสียภาษีอันสอดคล้องกับทฤษฎีการจัดเก็บภาษีอากรที่ดี

3. ขอบเขตวิจัยและวิธีการวิจัย

วิทยานิพนธ์ฉบับนี้มุ่งศึกษาและวิเคราะห์ถึงการจัดเก็บภาษีเงินได้ของหน่วยภาษีห้างหุ้นส่วนสามัญและคณะบุคคลที่ไม่ใช่นิติบุคคลว่าขัดต่อทฤษฎีการจัดเก็บภาษีอากรที่ดีอย่างไร ตลอดจนจนถึงแนวทางในการปรับปรุงวิธีการจัดเก็บให้เหมาะสมและก่อให้เกิดประโยชน์แก่รัฐและผู้

เสียภาษี การวิจัยโดยทั่วไปจะเป็นการวิจัยเอกสาร (Documentary Research) โดยการศึกษา ค้นคว้าและรวบรวมข้อมูลจากประมวลระชาฎการ คำพิพากษาฎีกา หนังสือตอบข้อหารือกรมสรรพากร คำอธิบายกฎหมายภาษีอากรทั้งภาษาไทยและภาษาต่างประเทศ โดยวิธีการเขียนจะใช้วิธีพรรณนาและวิเคราะห์ (Descriptive and analytical method)

4. สมมุติฐานของวิทยานิพนธ์

รูปแบบการจัดเก็บภาษีห้างหุ้นส่วนสามัญและคณะบุคคลที่ไม่ใช่นิติบุคคลไม่สอดคล้องกับทฤษฎีการจัดเก็บภาษีอากรที่ดีและก่อให้เกิดความไม่เป็นธรรมในการเสียภาษีอันไม่เอื้ออำนวยต่อการกระจายฐานเงินได้ตามอัตราภาษีก้าวหน้าเมื่อเทียบกับประเทศที่มีระบบการจัดเก็บภาษีที่ดี

ทฤษฎีทางนิติศาสตร์หรือหลักกฎหมายที่เกี่ยวข้องอันเป็นหลักของวิทยานิพนธ์เรื่องนี้ ได้แก่

1. หลักความเป็นธรรมในทางภาษีอากร (Equity Principle)
2. หลักความสามารถในการเสียภาษี (Ability to Pay Principle)

5. ประโยชน์ที่จะได้รับการวิจัย

5.1 ทำให้ทราบถึงรายละเอียดของกฎหมายภาษีอากรตามหลักทฤษฎีการจัดเก็บอากรที่ดีโดยศึกษาเฉพาะกรณีห้างหุ้นส่วนสามัญและคณะบุคคลที่ไม่ใช่นิติบุคคลตามประมวลระชาฎการ

5.2 ทำให้ทราบถึงการใช้มาตรการทางกฎหมายที่ไม่เหมาะสมอันก่อให้เกิดความไม่เป็นธรรมในทางภาษีอากรเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาของห้างหุ้นส่วนสามัญและคณะบุคคลที่ไม่ใช่นิติบุคคล โดยการใช้รูปแบบดังกล่าวในการกระจายฐานเงินได้เพื่อเสียภาษีในจำนวนที่ต่ำอันเป็นการจัดเก็บที่ไม่สอดคล้องกับหลักความสามารถและไม่เอื้ออำนวยต่อการกระจายฐานเงินได้ตามอัตราภาษีก้าวหน้า

5.3 ทำให้ทราบถึงหลักการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาของห้างหุ้นส่วน
สามัญและคณะบุคคลที่ไม่ใช่นิติบุคคลตามกฎหมายต่างประเทศที่มีการจัดเก็บภาษีซึ่งสอดคล้อง
กับหลักทฤษฎีภาษีอากร โดยมีการกระจายการจัดเก็บภาษีตามหลักความสามารถในการเสีย
ภาษีอย่างแท้จริงของผู้เสียภาษีและสร้างความเป็นธรรมต่อผู้เสียภาษี รวมทั้งนำเสนอมาตรการ
การจัดเก็บภาษีที่ถูกต้องและเหมาะสมกับประเทศไทยอันสอดคล้องกับหลักการภาษีอากร

บทที่ 2

ความหมายของ “เงินได้” และหลักการจัดเก็บภาษีอากร

2.1 ความหมายของคำว่า “เงินได้” ในเชิงเศรษฐศาสตร์

ในปัจจุบันเงินได้ (Income) เป็นสิ่งที่ใช้เป็นฐานในการจัดเก็บภาษีและเป็นดัชนีที่ใช้วัดความสามารถในการเสียภาษี (Ability to pay taxes) ได้ดีที่สุดในฐานะที่ว่า เงินได้ของบุคคล หนึ่งสามารถแสดงให้เห็นถึง ความสามารถในการได้มาซึ่งทรัพย์สินที่อยู่ในความครอบครองของผู้มีเงินได้ การจัดเก็บภาษีจากผู้มีเงินได้จึงตั้งอยู่บนหลักเกณฑ์ที่กล่าวไว้ว่า รัฐต้องการโยกย้ายอำนาจการครอบครอง (Command) ในทรัพยากรทางเศรษฐกิจจากมือของเอกชนไปสู่มือของรัฐ เพื่อที่รัฐจะสามารถนำเงินได้เหล่านั้นมาใช้ในการจัดหาสินค้าบริการต่าง ๆ ให้แก่ประชาชน¹

เนื่องจากเงินได้เป็นสิ่งที่ใช้วัดระดับหรือเป็นดัชนีที่ใช้วัดความสามารถในการเสียภาษีของประชาชนได้ดีที่สุด ความสามารถในการได้มาซึ่งทรัพย์สินรวมถึงการจัดเก็บภาษีจากการจำหน่ายทรัพย์สินจึงต้องพิจารณาว่า การจำหน่ายทรัพย์สินดังกล่าวก่อให้เกิด “เงินได้” กับบุคคลนั้นหรือไม่ ทั้งนี้ เงินได้ดังกล่าวจะต้องเกิดขึ้น (realized) แล้วอันเป็นผลที่ทำให้ผู้เสียภาษีสามารถนำเงินได้ที่เกิดขึ้นนั้นมาเสียภาษีให้แก่รัฐตามความสามารถ (ability to pay or taxable capacity)

ตามบทบัญญัติในมาตรา 40 แห่งประมวลรัษฎากรได้กำหนดหลักเกณฑ์การจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาโดยระบุรายละเอียดของเงินได้ประเภทต่าง ๆ เอาไว้ รวมทั้งสิ้น 8 ประเภท จนอาจกล่าวได้ว่า เงินได้ทุกชนิดเป็นเงินได้พึงประเมินที่ต้องเสียภาษี เว้นแต่กฎหมายจะได้ออกข้อยกเว้นเอาไว้ แต่อย่างไรก็ดี เมื่อพิจารณาถึงบทบัญญัติตามกฎหมายไทยจะเห็นได้ว่า กฎหมายมิได้บัญญัติไว้ชัดเจนว่า “เงินได้” มีความหมายว่าอย่างไรจึงจำเป็นต้องพิจารณาถึงทฤษฎีทางเศรษฐศาสตร์เพื่อความหมายดังกล่าวดังนี้

¹ ไกรยุทธ ธีรตยาสินันท์, ทฤษฎีภาษีและภาษีเงินได้ของไทย, (กรุงเทพฯ : บริษัทสำนักงานพิมพ์ ดวงกลม จำกัด, 2521), หน้า 3-5.

Robert Murray Haig ได้กล่าวไว้ว่า “เงินได้” คือการเพิ่มขึ้นของอำนาจของบุคคลที่จะสนองความต้องการของเขาในช่วงระยะเวลาหนึ่งตราบใดที่อำนาจนี้ประกอบด้วย (1) เงิน หรือ (2) สิ่งอื่น ๆ ที่พอจะวัดได้ในรูปของเงิน (the increase of accretion to one's power to satisfy his wants in a given period in so far as that power consists of (a) money itself, or (b) any thing susceptible of evaluation in terms of money)²

ส่วน Henry C. Simons ได้ให้คำนิยามของคำว่า “เงินได้” ว่า หมายถึง “ผลบวกของการบริโภคและการเปลี่ยนแปลงระดับทรัพย์สินสุทธิ” (the algebraic sum of consumption and change in net worth)³

นอกจากนี้ Professor Harvey Brazier ได้นำเอาแนวคิดของ Simons และ Haig รวมกับแนวความคิดของนักเศรษฐศาสตร์ชาวเยอรมัน George Schanz โดยได้นำนิยามดังกล่าวมาบัญญัติใหม่เพื่อให้เข้าใจง่ายขึ้นกล่าวคือ “เงินได้เท่ากับผลรวมของการบริโภครวมกับการเปลี่ยนแปลงในสินทรัพย์สุทธิของปัจเจกชนในปีนั้น ๆ หรือรอบระยะเวลาบัญชี” (“Income is equal to the algebraic sum of consumption plus the change in the individual's net worth during the year or the accounting period”)⁴

จากนิยามดังกล่าวข้างต้นสามารถสรุปได้ว่า เมื่อทรัพย์สินมีมูลค่าเพิ่มขึ้นเจ้าของทรัพย์สินจะได้รับเงินได้อันเนื่องมาจากความมั่งคั่งสุทธิ (net wealth) ที่เพิ่มขึ้นซึ่งในทางนโยบายภาษีอากรกฎหมายพยายามหลีกเลี่ยงการเก็บภาษีจากมูลค่าเพิ่มขึ้นในทรัพย์สิน (appreciated value) ที่ยังคงครอบครองโดยเจ้าของทรัพย์สินนั้นอยู่นั้นกว่าทรัพย์สินนั้นจะมีมูลค่าเพิ่มขึ้นโดยการจำหน่ายหรือขายหรือแลกเปลี่ยนทรัพย์สินดังกล่าวในรูปของเงินสด ดังนั้นตามหลักเศรษฐศาสตร์ของ Simons จึงถือว่าเงินได้ของบุคคลธรรมดาเป็นผลรวมของมูลค่าราคาตลาดของสิทธิที่ใช้ในการบริโภคและเปลี่ยนแปลง โดยพิจารณาจากมูลค่าของสินค้าหรือสิทธิใน

² เรื่องเดียวกัน, หน้า 3

³ เรื่องเดียวกัน, หน้า 3

⁴ Ray M. Sommerfield, An Introduction to Taxation, (Orlands : Harcourt Brace Javanovich, Publishers, 1981), P : 42.

ทรัพย์สินในช่วงระยะเวลาเริ่มต้นจนถึงช่วงระยะเวลาสิ้นสุด เงินได้ตามหลักเศรษฐศาสตร์จึงเป็นการมุ่งพิจารณาว่ารายการที่เกิดขึ้นเป็นการเพิ่มสถานะทางการเงินหรือความมั่งคั่งของบุคคลนั้น ในช่วงระยะเวลาหนึ่งหรือไม่ ถ้าหากมีการเพิ่มมูลค่าหรือทำให้บุคคลดังกล่าวมีสถานะในทางการเงินดีขึ้นในช่วงระยะเวลานั้น กรณีดังกล่าวอาจถือได้ว่ามีเงินได้เกิดขึ้น

ดังนั้น บุคคลจะพึงเสียภาษีก็ต่อเมื่อมีเงินได้หรือมีฐานะทางเศรษฐกิจดีขึ้น หรือมีอำนาจในการจับจ่ายใช้สอยมากขึ้น แต่การที่ทรัพย์สินของบุคคลเพิ่มขึ้นตามระยะเวลา หรือตามความนิยมจะไม่ทำให้บุคคลนั้นมีฐานะทางเศรษฐกิจเพิ่มขึ้น เว้นแต่จะได้มีการจำหน่าย ทรัพย์สินนั้นไปและเป็นเหตุให้ได้รับผลตอบแทนมา ตัวอย่างเช่น การที่บุคคลไปกู้ยืมเงินผู้อื่นมา เงินที่กู้ยืมดังกล่าวไม่ถือเป็นเงินได้ของผู้กู้ยืมแต่อย่างไร เพราะผู้กู้มีความผูกพันที่จะต้องใช้คืน เงินกู้แก่ผู้ให้กู้ จึงเห็นได้ว่า การกู้ยืมเงินดังกล่าวนี้ไม่ได้เป็นการเสริมสร้างฐานะทางเศรษฐกิจของบุคคลนั้นแต่อย่างใด⁵

โดยสรุป การจัดเก็บภาษีอากรจะต้องพิจารณาประกอบกับคำนิยามของคำว่า “เงินได้” ในเชิงเศรษฐศาสตร์ ทั้งนี้ เนื่องจากเงินได้เป็นดัชนีที่ได้รับการยอมรับเป็นการทั่วไปว่าเป็นการเสริมสร้างสถานะทางการเงินและความมั่งคั่งของบุคคลนั้น แต่อย่างไรก็ดี มาตรา 39 แห่งประมวลรัษฎากร ก็ไม่ได้ให้ความหมายที่ชัดเจนในการกำหนดนิยามเงินได้ที่พึงต้องเสีย ภาษีให้แก่รัฐ โดยเฉพาะการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาตามมาตรา 40 เพียงแต่แบ่ง ประเภทเงินได้ออกเป็น 8 ประเภทตามที่ระบุไว้ในมาตรา 40(1)-40(7) และ มาตรา 40(8) ที่มี ขอบข่ายกว้างขวางโดยรวมถึงเงินได้อื่น ๆ ที่ไม่ได้ระบุไว้ในมาตรา 40(1)-40(7) แต่ก็ไม่ได้อธิบาย

⁵ พิภพ วีระพงษ์, “การจัดเก็บภาษีเงินได้ในเงินประกันความรับผิดจากการใช้สนามกอล์ฟและ นิยามของคำว่า “เงินได้” ในเชิงภาษีอากร” สรรพากรศาสตร์ 41(พฤษภาคม 2537) : 36

มาตรา 39 แห่งประมวลรัษฎากร บัญญัติไว้ว่า “เงินได้พึงประเมิน” หมายความว่า เงิน ได้อันเข้าลักษณะพึงเสียภาษีในหมวดนี้ เงินได้ที่กล่าวนี้รวมตลอดถึงทรัพย์สินหรือประโยชน์ อย่างอื่นที่ได้รับซึ่งอาจคำนวณเป็นเงินภาษีอากรที่ผู้จ่ายเงินหรือผู้อื่นออกแทนให้สำหรับเงินได้ ประเภทต่าง ๆ ตามมาตรา 40 และเครดิตภาษีตามมาตรา 47 ทวิด้วย

หมายความว่าเงินได้นั้นมีอะไรบ้าง ซึ่งถ้าหากพิจารณาโดยละเอียดประกอบกับคำพิพากษาศาลฎีกาที่ 580/2506⁶ ที่วางแนวบรรทัดฐานไว้ว่า เงินได้ที่จะนำมาคำนวณภาษีจะต้องเป็นสิ่งที่ได้รับมาแล้ว ไม่ใช่เป็นเพียงสิทธิเรียกร้องที่จะได้รับในภายภาคหน้า ดังนั้น คำว่า “เงินได้พึงประเมิน” ในทางภาษีอากรจึงต้องพิจารณาว่าเงินได้ดังกล่าวเป็นเงินได้ที่ได้รับมาแล้วไม่ใช่เป็นเพียงการคาดหมายเอาว่าจะได้รับในอนาคต ซึ่งแนวคิดดังกล่าวสอดคล้องกับหลักการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาที่ใช้เกณฑ์เงินสด (Cash Basis) นอกจากนี้ ในกรณีการจัดเก็บภาษีจากทรัพย์สิน กฎหมายควรจะทำการจัดเก็บภาษีขณะที่ผู้มีเงินได้มีความพร้อมที่จะชำระภาษีให้แก่รัฐ (wherewithal to pay)

อนึ่ง หลักความพร้อมที่จะชำระภาษี หมายถึง การจัดเก็บภาษีของรัฐควร จะดำเนินการจัดเก็บขณะที่ผู้เสียภาษีสมีความพร้อมที่จะชำระภาษี กล่าวคือ ในกรณีที่ผู้เสียภาษีส มีรายได้ที่ยังไม่รับรู้ว่าเป็นรายได้แต่จะต้องนำมาคำนวณเพื่อเสียภาษีในปีที่รับจ้าง เช่น ผู้ให้เขาได้ รับค่าเช่าที่ได้จ่ายล่วงหน้ามาเป็นปี ๆ ผู้ให้เขาจะต้องนำค่าเช่าที่ได้รับล่วงหน้ามาคำนวณภาษีในปี ที่ได้รับค่าเช่ามาไม่ใช่รอจนกระทั่งครบกำหนดค่าเช่าในแต่ละงวดหรือแต่ละเดือนแล้วจึงนำมา คำนวณภาษี ทั้งนี้ หลักการดังกล่าวให้ประโยชน์แก่รัฐทางด้านการจัดเก็บภาษีในกรณีที่ผู้เสีย ภาษีสมีเงินเพียงพอที่จะจ่ายภาษีให้แก่รัฐ โดยไม่ต้องรอจนกระทั่งครบกำหนดระยะเวลาชำระค่า เช่าตามสัญญาแต่ละงวดแล้วจึงค่อยจัดเก็บภาษีซึ่งถ้าหากรอจนกระทั่งครบกำหนดอาจเป็นไปได้ ว่า เมื่อถึงเวลานั้นผู้เสียภาษีอาจจะไม่มีเงินสดเหลือเพียงพอที่จะจ่ายภาษีให้แก่รัฐหรืออาจจะ เลี้ยงยากย้ายเงินไปหมดและไม่สามารถชำระภาษีให้แก่รัฐได้ โดยแนวคิดดังกล่าวจะเป็นประโยชน์ ต่อรัฐในแง่การจัดเก็บภาษีและต่อผู้เสียภาษีเอง เพราะเหตุว่า ในบางกรณีผู้เสียภาษีสามารถ เลื่อนการรับรู้รายได้เพื่อนำมาคำนวณภาษีจากกำไรบางส่วนหรือทั้งหมดจากการขายผ่อนชำระ จนกระทั่งผู้เสียภาษีสดังกล่าวจะได้รับเงินสดนั้นมาก่อน ซึ่งทำให้ผู้เสียภาษีสามารถใช้แนวทางนี้ ในการเลื่อนการรับรู้รายได้ที่จะต้องนำมาคำนวณภาษีเพื่อเสียภาษีให้แก่รัฐ⁷

⁶ คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 580/2506 ระหว่าง บริษัทไทยนิคมพาณิชย์ จำกัด โจทก์ และกรม สรรพากร จำเลย

⁷ Ray M. Sommerfield, “An Introduction to Taxation”. (Orlands : Harcourt Brace Javanovich, Publishers, 1981), P : 3-10

ดังนั้น แนวคิดในการจัดเก็บภาษีควรทำการจัดเก็บในกรณีที่ผู้เสียภาษีมีเงินได้หรือมีสถานะทางเศรษฐกิจดีขึ้นและจะต้องจัดเก็บภาษีตามความสามารถในการชำระภาษี หรือกล่าวอีกนัยหนึ่งว่าบุคคลที่มีรายได้มากควรที่จะเสียภาษีมากกว่าผู้ที่มีรายได้น้อยขณะที่มีสถานะแวดล้อมเท่า ๆ กัน นอกจากนี้ หากมีการจัดเก็บภาษีจากทรัพย์สินก็ควรจะต้องจัดเก็บภาษีจากมูลค่าของทรัพย์สินที่เพิ่มขึ้นขณะที่ผู้เสียภาษีมีความพร้อมที่จะชำระภาษี (wherewithal to pay) แต่อย่างไรก็ตาม การจัดเก็บภาษีของหน่วยภาษีห้างหุ้นส่วนสามัญและคณะบุคคลที่ไม่ใช่นิติบุคคลในปัจจุบันเป็นการจัดเก็บที่ไม่สอดคล้องกับความก้าวหน้าของรายได้ที่ผู้เสียภาษีได้รับ นอกจากนี้ ประมวลรัษฎากรยังทำการจัดเก็บภาษี ณ เวลาที่ผู้เป็นหุ้นส่วนได้นำทรัพย์สินมาลงทุนในห้างหุ้นส่วนอันเป็นการจัดเก็บที่ขัดกับความพร้อมที่จะชำระภาษีของผู้เสียภาษีเป็นผลให้ผู้เสียภาษีจะต้องหาเงินสดมาชำระภาษีให้แก่รัฐล่วงหน้าขณะที่ตนเองยังไม่ได้มีสถานะทางเศรษฐกิจดีขึ้นแต่อย่างใด โดยประเด็นดังกล่าวผู้เขียนจะได้กล่าวต่อไปในบทที่ 5

2.2 หลักการจัดเก็บภาษีอากร

วัตถุประสงค์ในการจัดเก็บภาษีอากรเป็นการหารายได้เข้ารัฐเพื่อกระจายรายได้และทรัพย์สินให้เป็นธรรม โดยเฉพาะการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาที่นำเอาอัตราภาษีก้าวหน้ามาใช้ในการจัดเก็บโดยมีวัตถุประสงค์เพื่อเป็นการกระจายรายได้และลดความเหลื่อมล้ำทางสังคมระหว่างคนรวยและคนจนทำให้ผู้มีเงินได้มากจะต้องถูกจัดเก็บภาษีเป็นจำนวนที่สูงตามสัดส่วนของรายได้ของตนเอง แต่ในกรณีที่ผู้เสียภาษีมีรายได้จากหลาย ๆ แหล่งและมีโอกาสที่จะจัดตั้งห้างหุ้นส่วนสามัญและคณะบุคคลที่ไม่ใช่นิติบุคคลซึ่งถือว่าเป็นหน่วยภาษีใหม่ในทางประมวลรัษฎากร กรณีนี้ทำให้ผู้เสียภาษีสามารถใช้ประโยชน์จากรูปแบบดังกล่าวในการกระจายฐานเงินได้ของตนไปยังหน่วยภาษีใหม่ที่จัดตั้งขึ้น ทั้ง ๆ ที่หน่วยภาษีดังกล่าวไม่มีสถานะเชิงบุคคลในทางกฎหมายแต่อย่างใด ซึ่งการกระจายฐานเงินได้นั้นเป็นผลทำให้ผู้เสียภาษีสามารถเสียภาษีน้อยกว่าที่ตนเองควรจะเสีย การสร้างหน่วยภาษีดังกล่าวในทางประมวลรัษฎากรจึงไม่สอดคล้องต่อหลักการภาษีอากรตามนโยบายภาษีอากรที่จะทำการจัดเก็บภาษีกับผู้ที่มีรายได้สูงกว่าผู้ที่มีรายได้น้อยตามสัดส่วนสภาพของแต่ละบุคคล

อนึ่ง รัฐผู้มีหน้าที่จัดเก็บภาษีจะต้องกำหนดวิธีการจัดเก็บตามหลักการภาษีอากรที่มีอยู่เพื่อสร้างประสิทธิภาพและความเป็นธรรมในการจัดเก็บภาษีระหว่างตัวผู้เสียภาษีด้วยกันเอง

โดยมีแนวคิดในการพิจารณาถึงหลักการภาษีอากรที่ดีตามแนวคิดของ Adam Smith อันเป็นหลักเกณฑ์พื้นฐานในการจัดเก็บภาษีอากร ทั้งนี้ แนวคิดดังกล่าวได้วิเคราะห์ให้เห็นถึงการมีส่วนร่วมของบุคคลที่ก่อให้เกิดประโยชน์ต่อชาติและประชาชนซึ่งเป็นที่มาของความร่ำรวยของชาติในรูปแบบของการแบ่งสรรภาระสาธารณะ หรือหน้าที่ของมนุษย์ต่อสังคม⁸ ความสำคัญของหลักการจัดเก็บภาษีอากรดังกล่าวประกอบกับการเพิ่มเติมหลักเกณฑ์เกี่ยวกับการบริหารการจัดเก็บภาษีในระยะต่อ ๆ มา เป็นหลักเกณฑ์ที่ทำให้ผู้บัญญัติกฎหมายสามารถนำไปพิจารณาประกอบกับการกำหนดรูปแบบของภาษีและการจัดเก็บภาษี ซึ่งแนวคิดดังกล่าวมีดังนี้คือ⁹

2.2.1 หลักความเป็นธรรม (Equity)

หลักการภาษีอากรที่ดีต้องสร้างความเป็นธรรมแก่ผู้เสียภาษีด้วยกัน โดยเฉพาะอย่างยิ่งระหว่างรัฐผู้มีหน้าที่จัดเก็บภาษีกับประชาชน หลักความเป็นธรรมถือว่าเป็นหัวใจของระบบการจัดเก็บภาษีอากรที่ดี หากมีการจัดเก็บภาษีตามความสามารถในการเสียภาษีของแต่ละบุคคล (Ability-to-Pay) โดยเป็นการสร้างความสมัครใจในการเสียภาษี (Voluntary Compliance) ของผู้เสียซึ่งรายละเอียดผู้เขียนจะได้กล่าวในหัวข้อถัดไป

2.2.2 หลักความแน่นอน (Certainty)

หลักการภาษีอากรที่ดีจะต้องมีความแน่นอนในการจัดเก็บทั้งในส่วนของตัวบทกฎหมาย วิธีปฏิบัติในการจัดเก็บ วิธีการชำระภาษี การกำหนดตัวผู้ที่มีหน้าที่เสียภาษี เป็นต้น โดยจะต้องมีความแจ่มชัดเพื่อให้ผู้เสียภาษีมีโอกาสปรับปรุงวิธีการดำเนินธุรกิจของตนเพื่อจัดเตรียมค่าใช้จ่ายทางด้านภาษีอากรเพื่อให้สามารถชำระภาษีได้ถูกต้องตามกำหนดเวลา

⁸ ศุภลักษณ์ พินิจภูวดล ดร. “กรอบความคิดทางสังคมวิทยาและรูปแบบภาษี” รวมบทความเนื่องในโอกาสครบรอบ 84 ปี ศ.ดร. ประยูร กาญจนกุล (กรุงเทพมหานคร : โรงพิมพ์อักษรไทย, 2540), หน้า 176-178.

⁹ เกริกเกียรติ พิพัฒน์เสรีธรรม, เอกสารการสอนชุดวิชาการคลังและงบประมาณสุทธิัยธรรมาธิราช หน่วยที่ 1-8 (กรุงเทพมหานคร: ห้างหุ้นส่วนจำกัด โรงพิมพ์อักษรไทย, 2528), หน้า 191.

2.2.3 หลักความสะดวก (Convenience)

หลักความสะดวก หมายถึง ภาษาที่รัฐเรียกเก็บจากประชาชนนั้นควร จะเรียกเก็บตามเวลาและสร้างความสะดวกแก่ผู้เสียภาษีมามากที่สุด เช่น รัฐควรอำนวยความสะดวกในการติดต่อ นอกจากนี้ วิธีการจัดเก็บภาษีมควรจะต้องมีแนวทางในการจัดเก็บที่ง่าย ต่อการชำระภาษีและจะต้องมีการกำหนดสถานที่ชำระภาษีให้แน่นอนเพื่อความสะดวกในการเสีย ภาษี ซึ่งถ้าหากรัฐสามารถวางหลักเกณฑ์ได้อย่างเหมาะสมแล้วก็จะเป็นการจูงใจประชาชนให้ เสียภาษีได้อย่างถูกต้องครบถ้วนอันเป็นการสร้างความสมัครใจในการเสียภาษีได้อีกวิธีหนึ่ง

2.2.4 หลักประหยัด (Economy)

หลักความประหยัด หมายถึง การบริหารจัดการภาษีมที่เสียค่าใช้จ่าย ในการจัดเก็บน้อยที่สุดแต่ก่อให้เกิดประโยชน์ได้มากที่สุด แต่อย่างไรก็ดี การบริหารภาษีมเพื่อ ให้เกิดประโยชน์สูงสุดและก่อให้เกิดค่าใช้จ่ายในการจัดเก็บที่ต่ำ รัฐจะต้องคำนึงถึงภาระหน้าที่ใน การทำงานของประชาชนให้น้อยที่สุดเช่นกัน ตัวอย่างเช่น ภาษีมอากรบางประเภทที่ใช้เจ้าหน้าที่ ในการจัดเก็บเป็นจำนวนมาก นอกจากจะก่อให้เกิดค่าใช้จ่ายในด้านรัฐผู้จัดเก็บแล้ว การใช้เจ้า หน้าที่เข้าไปตรวจกิจการของผู้เสียภาษีมบ่อยครั้งเกินไปอาจจะสร้างความถดถอยในการทำงานของ ประชาชนได้เช่นกัน

2.2.5 หลักความยืดหยุ่น (Flexibility)

หลักการภาษีมอากรที่ดีต้องมีความยืดหยุ่นในการปรับตัวเข้ากับภาวะ ทางเศรษฐกิจโดยสามารถนำมาใช้เป็นเครื่องมือในการควบคุมภาวะเศรษฐกิจของรัฐและรักษา เสถียรภาพทางเศรษฐกิจของสังคมด้วย ตัวอย่าง เช่น โครงสร้างภาษีมที่ใช้อัตราภาษีมก้าวหน้าใน การจัดเก็บ ซึ่งโดยทั่วไปหลักการดังกล่าวจะทำการจัดเก็บภาษีมในจำนวนที่สูงตามสัดส่วนกับราย ได้ที่เพิ่มขึ้นทำให้มีผลเป็นการชะลอการขยายตัวของรายได้ที่ใช้จ่ายจริงของประชาชนและช่วยลด แรงกดดันทางด้านภาวะเงินเฟ้อได้ ขณะเดียวกันถ้าหากว่ารายได้ของประชาชนต่ำอัตราภาษีมที่ จัดเก็บก็จะลดลงเร็วกว่าการลดลงของรายได้ของประชาชน ซึ่งจะไม่ก่อให้เกิดภาระต่อผู้เสีย ภาษีมมากจนเกินไป

2.2.6 หลักความเป็นไปได้ในทางปฏิบัติ (Enforceability)

หลักการภาษีอากรที่ดีจะต้องทำการจัดเก็บได้อย่างมีประสิทธิภาพ กล่าวคือ ต้องเป็นระบบภาษีอากรที่เสียค่าใช้จ่ายในการจัดเก็บให้น้อยที่สุดและทำการบริหารการ จัดเก็บให้มีประสิทธิภาพสูงสุดในทางปฏิบัติด้วย

2.2.7 หลักการทำได้ได้ดี (Productivity)

หลักการภาษีอากรที่ดีต้องทำรายได้ให้กับรัฐได้ดี โดยฐานภาษีที่จัด เก็บจะต้องกว้างเพื่อให้ครอบคลุมกับผู้เสียภาษีจำนวนมาก กล่าวคือ เป็นภาษีที่มีฐานใหญ่และ สามารถขยายตัวได้อย่างรวดเร็วตามความเจริญเติบโตทางเศรษฐกิจซึ่งจะทำให้รัฐได้รับรายได้ จากการจัดเก็บภาษีมากโดยไม่จำเป็นต้องเพิ่มอัตราการจัดเก็บ ตัวอย่างเช่น ภาษีเงินได้บุคคล ธรรมดาที่ใช้อัตราภาษีก้าวหน้าในการจัดเก็บ หากผู้เสียภาษีมีจำนวนมากและมีรายได้สูงฐาน ภาษีก็จะกว้างการจัดเก็บภาษีดังกล่าวก็จะสามารถอำนวยรายได้ให้แก่รัฐได้ดี

อย่างไรก็ตาม จากหลักภาษีอากรที่กล่าวไว้ข้างต้นสิ่งที่ควรเป็นข้อพิจารณาที่ สำคัญที่สุดอันเป็นหัวใจของระบบภาษีอากรที่ดีคือ หลักความเป็นธรรมในการเสียภาษีที่ใช้รายได้ เป็นเครื่องวัดความสามารถในการเสียภาษีเพื่อให้สอดคล้องกับการจัดเก็บภาษีตามอัตราก้าวหน้า อันเป็นอัตราภาษีที่ใช้ในการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาในปัจจุบัน เหตุที่ต้องพิจารณาและ ให้ความสำคัญกับหลักความเป็นธรรม เนื่องจาก การจัดเก็บภาษีของหน่วยภาษีห้างหุ้นส่วน สามีญและคณะบุคคลที่ไม่ใช่นิติบุคคลในปัจจุบันสามารถใช้ประโยชน์จากความ เป็นหน่วยภาษี เพื่อที่จะเสียภาษีในจำนวนที่ต่ำกว่าที่ควรเสียอันก่อให้เกิดความไม่เป็นธรรมต่อหน่วยภาษีเงิน ได้อื่น ๆ ที่ไม่มีโอกาสใช้รูปแบบห้างหุ้นส่วนสามีญและคณะบุคคลที่ไม่ใช่นิติบุคคลในการกระจาย ฐานเงินได้ ทำให้การจัดเก็บภาษีในกรณีของห้างหุ้นส่วนสามีญและคณะบุคคลที่ไม่ใช่นิติบุคคล เป็นการจัดเก็บภาษีที่ไม่สอดคล้องกับความก้าวหน้าตามรายได้ของผู้เสียภาษี

2.3 หลักความเป็นธรรม (Equity Principle)¹⁰

หลักความเป็นธรรมในการเสียภาษี (the equity principle of taxation) หมายถึง บุคคลที่เสียภาษีให้แก่รัฐควรที่จะเสียภาษีตามระดับความสามารถในรายได้ที่ตนเองได้รับ¹¹ การจัดเก็บภาษีอากรของประเทศใดประเทศหนึ่งหรือการพิจารณาระบบภาษีอากรของแต่ละประเทศจะต้องมีความเป็นกลางในทางเศรษฐกิจ โดยเฉพาะอย่างยิ่ง การใช้อัตราภาษีก้าวหน้าในการจัดเก็บนั้นมีจุดประสงค์เพื่อเป็นการกระจายรายได้ให้สอดคล้องกับหลักความสามารถในการเสียภาษี (Ability-to-Pay Principle) ของผู้เสียภาษีอันเป็นหลักเกณฑ์ที่มีการยอมรับเป็นการทั่วไป โดยเฉพาะประเทศที่มีระบบกฎหมายภาษีอากรที่พัฒนาแล้ว ดังเช่น ประเทศสหรัฐอเมริกา และประเทศสหราชอาณาจักร ที่ใช้อัตราภาษีก้าวหน้าในการจัดเก็บกับบุคคลธรรมดา ซึ่งเป็นหน่วยบุคคลที่ก่อให้เกิดเงินได้แม้ว่าจะมีการรวมกลุ่มจัดตั้งในรูปแบบห้างหุ้นส่วนสามัญก็ตาม เนื่องจาก การรวมกลุ่มดังกล่าวเป็นการรวมกลุ่มที่ไม่ได้สร้างสถานะเชิงบุคคลในทางกฎหมาย การจัดเก็บภาษีกับรูปแบบห้างหุ้นส่วนของประเทศดังกล่าวจึงทำการจัดเก็บภาษีกับผู้เป็นหุ้นส่วนแต่ละคนที่ได้รับเงินได้

ขณะที่ประมวลรัษฎากรไทยกลับกำหนดวิธีการจัดเก็บภาษีของหน่วยธุรกิจบางหน่วยที่ไม่มีสถานะเชิงบุคคลในทางกฎหมายโดยกำหนดให้เป็นหน่วยภาษีใหม่แยกต่างหากจากผู้เป็นหุ้นส่วนหรือบุคคลที่ก่อให้เกิดเงินได้ ซึ่งรูปแบบดังกล่าวสามารถใช้ประโยชน์จากการเป็นหน่วยภาษีประกอบกับวิธีการจัดเก็บภาษีในอัตราก้าวหน้าทำให้ผู้เสียภาษีสามารถกระจายฐานเงินได้ของตนออกเป็นหลาย ๆ จำนวนเพื่อให้เงินได้แต่ละจำนวนตกอยู่กับหน่วยที่ไม่มีสถานะเชิงบุคคล แต่เป็นหน่วยภาษีที่มีหน้าที่เสียภาษีใหม่ในทางประมวลรัษฎากร ทำให้สามารถเสียภาษีในอัตราเริ่มต้นขั้นต่ำอันเป็นรูปแบบการจัดเก็บภาษีที่บิดเบือนต่อโครงสร้างการจัดเก็บภาษีและนโยบายการจัดเก็บภาษีของรัฐที่มีนโยบายที่จะทำการจัดเก็บภาษีตามความสามารถและความก้าวหน้าของรายได้ของผู้เสียภาษี

¹⁰ เรื่องเดียวกัน, หน้า 7

¹¹ ไกรยุทธ ธีรตยาคินันท์, ทฤษฎีภาษีและภาษีเงินได้ของไทย, (กรุงเทพ ฯ : บริษัท สำนักพิมพ์ดวงกมล จำกัด, 2521) , หน้า 8

ดังนั้น การศึกษาถึงแนวทางในการกำหนดวิธีการเสียภาษีหรือการชำระภาษีของผู้เสียภาษีจึงต้องตั้งอยู่บนพื้นฐานของความเท่าเทียมกันหรือความเป็นธรรมระหว่างผู้เสียภาษี ซึ่งในปัจจุบัน การวัดความเป็นธรรมทางภาระภาษีจะใช้จ่ายเงินได้ (Income) เป็นเครื่องวัดระดับความสามารถในการเสียภาษีของผู้เสียภาษี โดยสามารถวัดได้ 2 แนวทางคือ การวัดความเป็นธรรมในแนวนอนและความเป็นธรรมในแนวตั้งดังนี้คือ¹²

2.3.1 ความเป็นธรรมในแนวนอน (Horizontal Equity)

กรณีนี้เป็นการจัดเก็บภาษีโดยถือว่าบุคคลที่มีสภาพและความเป็นอยู่ในระดับเดียวกันควรได้รับการปฏิบัติทางภาษีที่เท่าเทียมกันและถ้าหากมีการจัดเก็บภาษีโดยเท่าเทียมกันดังกล่าวก็จะไม่ก่อให้เกิดความได้เปรียบและเสียเปรียบซึ่งกันและกัน ภาระภาษีที่แต่ละบุคคลจะต้องเสียก็จะไม่แตกต่างกัน เช่น หากกำหนด “เงินได้” เป็นดัชนีที่วัดความสามารถในการเสียภาษีแล้ว บุคคลที่มีเงินได้เท่ากันจะต้องเสียภาษีเท่ากัน อันสอดคล้องกับหลักความเป็นธรรมโดยสมบูรณ์ (Principle of absolute equity) เป็นต้น

2.3.2 ความเป็นธรรมในแนวตั้ง (Vertical Equity)

กรณีนี้เป็นการกำหนดให้บุคคลที่มีสถานภาพในทางเศรษฐกิจที่ดีกว่าควรมีส่วนในการที่จะรับภาระภาษีมากกว่าบุคคลอื่น ทั้งนี้ เนื่องจาก บุคคลที่มีสถานะทางเศรษฐกิจดี ย่อมแสดงให้เห็นถึงการบริโภคหรือการใช้ทรัพยากร ตลอดจนการใช้สาธารณูปโภคของรัฐจนก่อให้เกิดผลประโยชน์จากการลงทุนของตนเองหรือจัดเก็บภาษีจากมูลค่าที่เพิ่มขึ้นจากการใช้ทรัพยากรที่แสดงให้เห็นถึงความสามารถในการชำระภาษีให้แก่รัฐได้มากกว่า ซึ่งความเป็นธรรมในแนวตั้งจะเกิดขึ้นก็ต่อเมื่อผู้เสียภาษีมีความสามารถในการเสียภาษีแตกต่างกันจะต้องเสียภาษีในจำนวนที่แตกต่างกันด้วย นอกจากนี้ ภาษีอากรที่จะสร้างความยุติธรรมจะต้องเป็นภาษีที่มีลักษณะเป็นกลางโดยไม่เปลี่ยนแปลงฐานะทางเศรษฐกิจของผู้ที่มีหน้าที่เสียภาษี ซึ่งรัฐจะต้องกำหนดฐานภาษีให้แน่นอนหรือพยายามให้ผู้เสียภาษีเสียภาษีตามความสามารถของตนเอง

¹² เรื่องเดียวกัน หน้า 9-10

การพิจารณาหลักความเป็นธรรมจึงเป็นสิ่งที่ใช้ในการกำหนดวิธีการเสียภาษีตามความสามารถของผู้เสียภาษีอันประกอบไปด้วยบุคคลธรรมดาหรือหน่วยภาษีที่ก่อให้เกิดเงินได้ให้แก่รัฐ ซึ่งปัจจุบันจะครอบคลุมไปถึงนิติบุคคลที่มีความสามารถในการดำเนินธุรกิจที่มีผลกำไรอันแสดงให้เห็นถึงความสามารถในการเสียภาษีของนิติบุคคลนั้น

หลักความเป็นธรรมจึงเป็นหัวใจหลักในการกำหนดภาระหน้าที่ในการเสียภาษีของประชาชน โดยตั้งอยู่บนแนวความคิดที่ว่า บุคคลสองคนที่มีสถานะแตกต่างกันหากมีรายได้เป็นจำนวนเท่ากันไม่ควรเสียภาษีในจำนวนที่เท่าเทียมกัน ทั้งนี้ ด้วยเหตุว่า ความสามารถในการเสียภาษีต้องขึ้นอยู่กับจำนวนสมาชิกในครอบครัวด้วยหรือกล่าวอีกนัยหนึ่งก็คือ จะต้องนำสถานะส่วนบุคคลและสถานะทางครอบครัวมาเป็นสาระสำคัญในการพิจารณาในการกำหนดจำนวนภาษีและค่าลดหย่อนที่จะต้องคำนึงถึงภาระครอบครัว (charges familiales) นอกจากหลักความเป็นธรรมข้างต้นแล้ว การกระจายภาระภาษีตามสัดส่วนของรายได้จะต้องใช้อัตราภาษีที่สอดคล้องกับความสามารถในการชำระภาษีด้วย โดยผู้ที่มีรายได้มากก็ควรที่จะเสียภาษีมากกว่าผู้ที่มีรายได้น้อย การจัดเก็บภาษีในอัตราก้าวหน้าจึงเป็นอัตราที่ถูกนำมาใช้ในการจัดเก็บเพื่อให้สอดคล้องกับความก้าวหน้าตามรายได้ของผู้เสียภาษีซึ่งเป็นอัตราภาษีที่สูงขึ้นเมื่อมีฐานภาษีเพิ่มขึ้นอันเป็นผลมาจากทฤษฎีทางเศรษฐศาสตร์ว่าด้วยอรรถประโยชน์ส่วนเพิ่ม¹³ ดังนั้น การจัดเก็บภาษีตามหลักความเป็นธรรม โดยเฉพาะอย่างยิ่งความเป็นธรรมในแนวตั้งจะจัดเก็บภาษีตามส่วนแห่งความสามารถ โดยพิจารณาจากจำนวนรายได้ ความมั่งมี หรือ การใช้จ่าย รวมถึงสถานะส่วนบุคคลของผู้เสียภาษีประกอบกับการจัดเก็บภาษีในอัตราก้าวหน้าตามความสามารถในการได้มาซึ่งรายได้ของผู้เสียภาษี โดยอัตราภาษีก้าวหน้าดังกล่าว (Progressive Rate) มีเหตุผลในการใช้ดังนี้คือ¹⁴

¹³ ศุภลักษณ์ พินิจภูวดล ดร., “เอกสารคำบรรยาย วิชากฎหมายการคลังและการภาษีอากร”, ปีการศึกษา 2540 : 13-14

¹⁴ สุเกตุ อภิชาติบุตร, “หลักความเป็นธรรมแห่งสังคม”, สรรพากรศาสตร์ 5(กันยายน 2501) : 37-39

1. อัตราภาษีก้าวหน้าเป็นอัตราที่สามารถใช้กระจายภาระภาษีไปยังประชาชนได้อย่างยุติธรรมเพราะเป็นการจัดเก็บตามความก้าวหน้าของรายได้อันสอดคล้องกับหลักความสามารถในการเสียภาษีของผู้เสียภาษี (Ability-to-Pay Principle) ที่แท้จริง

2. อัตราภาษีก้าวหน้าเป็นเครื่องมือที่ใช้กำจัดความไม่เสมอภาคในเศรษฐกิจระบบนายทุน (Capitalism) และลดความเหลื่อมล้ำในทางเศรษฐกิจระหว่างกลุ่มบุคคลที่มีฐานะร่ำรวยและยากจน

ดังนั้น จะเห็นได้ว่านโยบายทางภาษีอากรนั้นมีวัตถุประสงค์ในการจัดเก็บภาษีตามความก้าวหน้าของรายได้หรือความสามารถของผู้เสียภาษีเพื่อให้สอดคล้องกับหลักการจัดเก็บภาษีที่ทำการจัดเก็บภาษีจากผู้มีรายได้สูงมากกว่าผู้มีรายได้ต่ำตามหลักความเป็นธรรมในแนวตั้ง แต่อย่างไรก็ดี การกำหนดให้ห้างหุ้นส่วนสามัญและคณะบุคคลที่ไม่ใช่นิติบุคคลเป็นหน่วยภาษีใหม่ตามบทบัญญัติในประมวลรัษฎากรไทยกลับสามารถสร้างความแตกต่างในการจัดเก็บภาษีอากรอันก่อให้เกิดความไม่เป็นธรรมหลายประการที่ขัดต่อหลักการภาษีอากรและโครงสร้างการจัดเก็บภาษีในอัตราก้าวหน้า ดังผู้เขียนจะได้กล่าวต่อไปในบทที่ 5

บทที่ 3

แนวคิดในการกำหนดหน่วยภาษีและการจัดเก็บภาษีหัก ณ ที่จ่ายส่วนสามัญและคณะบุคคลที่ไม่ใช่นิติบุคคลตามประมวลรัษฎากร

3.1 แนวคิดในการกำหนดหน่วยภาษีเงินได้ตามประมวลรัษฎากร

จากการประกาศใช้กฎหมายภาษีอากรในส่วนการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ตั้งแต่ปี พ.ศ. 2475 กฎหมาย 2 ฉบับที่ทำการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา คือ พระราชบัญญัติ ภาษีเงินเดือน พ.ศ. 2475 ซึ่งเป็นการจัดเก็บจากค่าแรงงานเพียงอย่างเดียวและมีผลบังคับใช้เพียง ปีเดียว หลังจากนั้นต่อมาได้มีการประกาศใช้พระราชบัญญัติ ภาษีเงินได้ พ.ศ. 2475 ตอนปลายปี โดยมีผลบังคับใช้ตั้งแต่วันที่ 1 เมษายน พ.ศ. 2476 อันเป็นการยกเลิกภาษีเงินเดือนฉบับเดิม ซึ่ง พระราชบัญญัติภาษีเงินได้ดังกล่าวได้เพิ่มบทบัญญัติในการขยายฐานในการจัดเก็บภาษีกว้าง กว่าเดิมโดยเพิ่มเงินได้อีก 4 ประเภท นอกจากเงินเดือนรวมเป็น 5 ประเภทคือ¹

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

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

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

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

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

ฉะนั้นในปัจจุบัน กรณีบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีผู้ถือหุ้นเกินกว่าร้อยละ 50% หรือมีบุคคลในครอบครัวถือหุ้นรวมกันเกินกว่า 50% ก็ไม่ต้องเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาอีกต่อไป แต่ประมวลกฎหมายกำหนดให้เสียภาษีเงินได้นิติบุคคลแทนเช่นเดียวกันกับกรณี

ของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลอื่นทั่วไป จากความเป็นมาในการกำหนดหน่วยภาษีตามประมวลรัษฎากร ในปัจจุบันจึงสามารถสรุปได้ว่า ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาเป็นการจัดเก็บจาก

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

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

แต่อย่างไรก็ดี วิทยานิพนธ์ฉบับนี้ ผู้เขียนประสงค์ที่จะวิเคราะห์ถึงการกำหนดหน่วยภาษีห้างหุ้นส่วนสามัญและคณะบุคคลที่ไม่ใช่นิติบุคคลเท่านั้น สำหรับหน่วยภาษีกิจการร่วมค้าไม่จดทะเบียนที่อ้างถึงในวิทยานิพนธ์ฉบับนี้เป็นการอ้างอิงถึงโดยถือว่ากิจการร่วมค้าไม่จดทะเบียนเป็นรูปแบบหนึ่งของห้างหุ้นส่วนสามัญไม่จดทะเบียนตามนัยในคำพิพากษาฎีกาที่ 3948/2531 โดยผู้เขียนจะวิเคราะห์ถึงแนวคิดและหลักการใช้รูปแบบของหน่วยภาษีทั้งสองรูปแบบที่สามารถสร้างความแตกต่างในการใช้ประโยชน์จากหน่วยภาษีในการกระจายฐานเงินได้เท่านั้น โดยมีได้มีความประสงค์ที่จะกล่าวถึงหลักเกณฑ์ที่ใช้ในการคำนวณภาษีแต่อย่างใด

ห้างหุ้นส่วนสามัญในวิทยานิพนธ์ฉบับนี้หมายความถึง ห้างหุ้นส่วนสามัญไม่จดทะเบียนเท่านั้น หากต้องการกล่าวถึงห้างหุ้นส่วนสามัญประเภทอื่น ผู้เขียนจะระบุสถานะทางกฎหมายเช่น ห้างหุ้นส่วนสามัญนิติบุคคลหรือห้างหุ้นส่วนจำกัด เป็นต้น

3.1.1 หน่วยภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา

3.1.1.1 หน่วยภาษีที่มีสถานะเชิงบุคคล

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

แนวคิดในการกำหนดหน่วยภาษี (Tax Unit) เป็นประเด็นปัญหาพื้นฐานที่สำคัญในการกำหนดโครงสร้างการเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา โดยประมวลรัษฎากรไทยได้มีการกำหนดหน่วยภาษีไว้ดังนี้คือ

หน่วยบุคคลและหน่วยครอบครัว

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

สำหรับแนวคิดในการใช้หน่วยครอบครัวเป็นหน่วยภาษีเป็นการกำหนดโดยอิงกับประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์กล่าวคือ กฎหมายกำหนดให้เงินได้พึงประเมินของภริยาถือเป็นเงินได้พึงประเมินของสามี ถ้าหากสามีและภริยาอยู่ร่วมกันตลอดปีภาษี

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

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

(2) ในกรณีที่สามีภริยามีความเป็นสามีภริยากันตลอดปีภาษี บทบัญญัติในประมวลรัษฎากรให้ถือว่าเงินได้ของภริยาเป็นเงินได้ของสามีและให้สามีมีหน้าที่ในการยื่นรายการและเสียภาษีจากเงินได้ดังกล่าว โดยประมวลรัษฎากรมีแนวคิดในการจัดเก็บภาษีโดยอิงกับประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ที่กำหนดให้สามีและภริยาที่มีเงินได้ในระหว่างการสมรสซึ่งให้ถือเป็นสินสมรสตามกฎหมาย กฎหมายจึงได้บัญญัติให้จัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาจากเงินได้ของสามีและภริยาโดยถือว่าเป็นหน่วยภาษีเดียวกัน ขณะเดียวกันในทางปฏิบัติ หากสามีไม่มีเงินได้แต่ภริยาเป็นผู้มีเงินได้ฝ่ายเดียวและความเป็นสามีภริยาอยู่ร่วมกันตลอดปีภาษี กรมสรรพากรได้วางแนวปฏิบัติให้ภริยามีหน้าที่ในการยื่นรายการเงินได้และเสียภาษีจากเงินได้ของตนโดยไม่ถือว่าเป็นเงินได้ของสามี ในทางตรงกันข้าม หากสามีมีเงินได้ฝ่ายเดียว สามีก็มีหน้าที่ในการยื่นรายการเงินได้และเสียภาษีของตนเองตามปกติ²

² สุเทพ พงษ์พิทักษ์, “เงินได้พึงประเมิน”, สรรพากรศาสตร์ 35(สิงหาคม, 2531) : 29

(3) ในกรณีที่สามีและภริยาอยู่ร่วมกันตลอดปีภาษี หากภริยาต้องการแยกยื่นรายการเงินได้ในส่วนของตน โดยไม่นำไปรวมคำนวณเพื่อยื่นเสียภาษีเงินได้พร้อมกับสามีก็สามารถทำได้โดยกฎหมายได้กำหนดเงื่อนไขไว้ 2 ประการคือ

(3.1) การแยกยื่นรายการนั้น ผู้เสียภาษีจะต้องแจ้งให้เจ้าพนักงานประเมินทราบภายในระยะเวลาที่กำหนดให้ยื่นรายการดังกล่าว

(3.2) การแยกยื่นรายการจะต้องไม่ทำให้ผลรวมของภาษีที่ต้องเสียเปลี่ยนแปลงไป โดยการคำนวณภาษีเงินได้จากเงินได้สุทธิของสามีภริยาในอัตราที่ต่อเนื่องกันและไม่ต้องเริ่มต้นเสียภาษีจากอัตราภาษีขั้นต่ำในเงินได้สุทธิของแต่ละฝ่ายหรือให้คำนวณภาษีเงินได้รวมกันทั้งหมดก่อนแล้วจึงแยกคำนวณภาษีของแต่ละฝ่ายตามส่วนเงินได้สุทธิของแต่ละคน

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

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

3.1.1.2. หน่วยภาษีที่ไม่มีสถานะเชิงบุคคล

หน่วยภาษีที่ไม่มีสถานะเชิงบุคคล หมายถึง หน่วยภาษีที่ไม่มีสภาพบุคคลตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ (มาตรา 15)^๕ โดยประมวลรัษฎากรได้กำหนดหน่วยภาษีที่ไม่มีสถานะเชิงบุคคลแต่ก่อให้เกิดเงินได้ขึ้นมาเป็นผู้มีหน้าที่ในการเสียภาษีได้แก่ ผู้ที่ถึงแก่ความตายระหว่างปีภาษี กองมรดกที่ยังไม่ได้แบ่ง ห้างหุ้นส่วนสามัญและคณะบุคคลที่ไม่ใช่นิติบุคคล

ความจำเป็นในการกำหนดบุคคลที่ไม่มีสถานะเชิงบุคคลในทางกฎหมายขึ้นมาเป็นหน่วยภาษีมิเหตุผลเนื่องมาจาก หากรัฐทำการจัดเก็บภาษีโดยยึดหน่วยบุคคลและหน่วยครอบครัวแต่เพียงอย่างเดียวอาจจะก่อให้เกิดความไม่เป็นธรรมในเชิงภาษีอากร เพราะผู้เสียภาษีอาจเลี่ยงภาระภาษีโดยจัดตั้งรูปแบบที่ไม่มีสถานะเชิงบุคคลเพียงเพื่อประโยชน์ในการกระจายฐานเงินได้ให้ไปตกอยู่กับหน่วยภาษีดังกล่าว ดังนั้น ประมวลรัษฎากรจึงได้มีการขยายฐานการจัดเก็บภาษีให้รวมไปถึงหน่วยภาษีที่ไม่มีสถานะเชิงบุคคลเพื่อสร้างความชัดเจนในการกำหนดตัวผู้เสียภาษีตามหลักความแน่นอน (Certainty) ดังนี้คือ

^๕ มาตรา 15 บัญญัติไว้ว่า “สภาพบุคคลย่อมเริ่มแต่เมื่อคลอดแล้วอยู่รอดเป็นทารกและสิ้นสุดลงเมื่อตาย”

3.1.1.2.1. ผู้ถึงแก่ความตายระหว่างปีภาษี

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

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

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

ฉะนั้น หากบุคคลธรรมดาที่มีเงินได้ถึงเกณฑ์ที่ต้องเสียภาษีและถึงแก่ความตายลงในระหว่างปีภาษี ประมวลรัษฎากรถือว่าผู้ถึงแก่ความตายนั้นยังคงมีหน้าที่เสียภาษีเงินได้ที่เกิดขึ้นจากกองมรดกของผู้ตายที่ยังไม่ได้แบ่งให้แก่ทายาทในระหว่างปีภาษีที่ถึงแก่ความตาย^{*}

3.1.1.2.2 กองมรดกที่ยังไม่ได้แบ่ง

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

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

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

“ในกรณีของกองมรดกที่ยังไม่ได้แบ่ง แต่เดิมกฎหมายได้ กำหนดให้ทายาทของกองมรดกเสียภาษีก็ต่อเมื่อได้รับเงินได้จากกองมรดก แต่ตามกฎหมายใหม่ (นับแต่ปี พ.ศ. 2496 เป็นต้นไป) ได้กำหนดให้ผู้จัดการมรดกหรือทายาทหรือผู้ครอบครองทรัพย์สิน มรดกแล้วแต่กรณีจะต้องนำเงินได้มาเสียภาษีในชื่อของกองมรดกของผู้ตาย โดยยอมให้หักค่าใช้จ่าย และค่าลดหย่อนได้เสมือนผู้ตายยังมีชีวิตอยู่และเมื่อได้เสียภาษีเช่นนี้แล้วทายาทของกอง มรดกแต่ละคนก็ไม่ต้องเสียภาษีในเงินได้นั้นเป็นการส่วนตัวซ้ำอีก ซึ่งนับว่าเป็นการสะดวกต่อตัวผู้ เสียภาษี”³

* มาตรา 28 ให้ยกเลิกความในมาตรา 57 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากรซึ่งได้แก้ไขเพิ่มเติม ครั้งสุดท้าย โดยพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร(ฉบับที่ 8) พ.ศ. 2494 และให้ใช้ ความต่อไปนี้แทน “มาตรา 57 ทวิ ... สำหรับในปีต่อไป ถ้ากองมรดกของผู้ตายยังมีได้แบ่งและมี เงินได้พึงประเมินปีภาษีที่ล่วงมาแล้วเกินกว่า 4,800บาทให้ผู้จัดการมรดกหรือทายาทหรือผู้ที่ครอบ ครอบทรัพย์สินมรดก แล้วแต่กรณีมีหน้าที่ที่จะต้องปฏิบัติตามบทบัญญัติในลักษณะนี้ในชื่อของกอง มรดกของผู้ตายและในการคำนวณภาษีเงินได้ให้ได้รับการหักค่าใช้จ่ายเสมือนผู้ตายยังมีชีวิตอยู่”

³ บันทึกคำชี้แจงร่างพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร(ฉบับที่ 10) พ.ศ. 2496

ด้วยเหตุนี้ แม้ว่ากองมรดกจะไม่ใช่นิติบุคคลธรรมดาและไม่มีสภาพบุคคลตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ หากเป็นแต่เพียงกองทรัพย์สินของผู้ตายที่ยังไม่ได้แบ่ง แต่ประมวลรัษฎากรกลับกำหนดให้เป็นหน่วยภาษีหน่วยหนึ่งที่มีหน้าที่เสียภาษีเช่นเดียวกับบุคคลธรรมดา การเสียภาษีของหน่วยภาษีกองมรดกจึงเริ่มขึ้นในปีภาษีถัดจากปีที่เจ้ามรดกถึงแก่ความตายและสิ้นสุดในปีภาษีก่อนที่มีการแบ่งให้แก่ทายาท การที่กฎหมายกำหนดให้ผู้ที่ถึงแก่ความตายและกองมรดกที่ยังไม่ได้แบ่งเป็นผู้มีหน้าที่เสียภาษีนั้นเพื่อให้การจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาเป็นไปอย่างต่อเนื่อง

3.1.1.2.3 ห้างหุ้นส่วนสามัญและคณะบุคคลที่ไม่ใช่นิติบุคคล

ก. แนวคิดในการจัดตั้งห้างหุ้นส่วนสามัญและคณะบุคคลที่ไม่ใช่นิติบุคคล

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

* มาตรา 1012 และมาตรา 1025 บัญญัติไว้ว่า สัญญาจัดตั้งห้างหุ้นส่วนสามัญคือ สัญญาที่บุคคลตั้งแต่สองคนขึ้นไปตกลงเข้ากันเพื่อกระทำการกิจการร่วมกัน โดยมีวัตถุประสงค์ในการแสวงหากำไรระหว่างกันซึ่งผู้เป็นหุ้นส่วนต้องรับผิดชอบในหนี้ของห้างหุ้นส่วนร่วมกันโดยไม่จำกัดจำนวน

ประเทศสหราชอาณาจักรถือว่าห้างหุ้นส่วนเป็นการรวมกลุ่มของผู้เป็นหุ้นส่วนเท่านั้น การกำหนดสถานะให้มีการจำกัดความรับผิดซึ่งจะต้องจดทะเบียนต่อรัฐเป็นเพียงแค่การแสดงให้เห็นถึงการจำกัดความรับผิดของผู้เป็นหุ้นส่วนในห้างหุ้นส่วนต่อบุคคลภายนอกเท่านั้น โดยที่ไม่สามารถสร้างสถานะบุคคลในเชิงกฎหมายขึ้นมาได้

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

ส่วนรูปแบบของคณะบุคคลที่ไม่ใช่นิติบุคคลอันเป็นรูปแบบที่คล้ายคลึงกับรูปแบบห้างหุ้นส่วนสามัญ แต่เป็นการจัดตั้งที่ไม่ครบองค์ประกอบของการจัดตั้งห้างหุ้นส่วนสามัญกล่าวคือ เป็นแต่เพียงการรวมกลุ่มของบุคคลที่ไม่มีวัตถุประสงค์ในการแสวงหากำไรระหว่างกัน และเป็นรูปแบบที่ไม่สามารถพบค่านิยามได้ในประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ หากแต่สามารถพบค่านิยามดังกล่าวได้ตามบทบัญญัติในประมวลกฎหมายมาตรา 56 วรรคสอง อันเป็นการกำหนดหน่วยภาษีเงินได้เพื่อประโยชน์ในการจัดเก็บภาษีเท่านั้น

แต่อย่างไรก็ดี ได้มีนักวิชาการบางท่าน โดยศาสตราจารย์ ไพจิตร โรจนวานิช ได้ให้ความหมายของคำว่า “คณะบุคคลที่ไม่ใช่นิติบุคคล” ว่า

หมายถึง การที่บุคคลตั้งแต่สองคนขึ้นไปตกลงกันเพื่อกระทำกิจการร่วมกันเหมือนกับห้างหุ้นส่วนสามัญเพียงแต่รูปแบบของคณะบุคคลที่ไม่ใช่นิติบุคคลนั้นเป็นรูปแบบที่เกิดจากการรวมกลุ่มที่ไม่มีวัตถุประสงค์ในการแสวงหากำไรระหว่างกัน⁴ และเมื่อพิจารณาประกอบกับหนังสือตอบข้อหารือกรมสรรพากรฉบับหนึ่งซึ่งได้ให้ความหมายของคำว่า “คณะบุคคลที่ไม่ใช่นิติบุคคล” ว่า หมายถึง การรวมกลุ่มของกลุ่มบุคคลที่ไม่มีสถานะเป็นนิติบุคคล ดังตัวอย่างเช่น “การยกหอพักให้บุตร 2 คน เงินได้จากการให้เช่าหอพักต้องเสียภาษีในนามของคณะบุคคล”^{*} หรือ “การฝากเงินโดยใช้ชื่อผู้ฝากร่วมกันเพื่อประโยชน์ในการถอนเงินเป็นกรณีบุคคลตั้งแต่สองคนขึ้นไปตกลงเข้ากันเพื่อกระทำกิจการร่วมกันโดยไม่มีวัตถุประสงค์ในการแบ่งปันผลกำไรอันพึงได้จากการกระทำกิจการร่วมกัน”^{***}

เมื่อพิจารณาถึงเจตนารมณ์ของกฎหมายภาษีอากรที่กำหนดวิธีการจัดเก็บภาษีเงินได้ของรูปแบบห้างหุ้นส่วนสามัญและคณะบุคคลที่ไม่ใช่นิติบุคคลจะเห็นได้ว่า การรวมกลุ่มของทั้งสองรูปแบบมีลักษณะที่คล้ายคลึงกันมากเพียงแต่รูปแบบหนึ่งมีวัตถุประสงค์ในการแสวงหากำไรระหว่างกัน ส่วนอีกรูปแบบหนึ่งเป็นรูปแบบที่ไม่มีวัตถุประสงค์ในการแสวงหากำไรระหว่างกัน การจัดเก็บภาษีของทั้งสองรูปแบบจึงถูกกำหนดไว้ในบทบัญญัติเดียวกันและใช้หลักเกณฑ์เดียวกันในการคำนวณภาษี ซึ่งถ้าหากกฎหมายทำการจัดเก็บภาษีจากรูปแบบห้างหุ้นส่วนสามัญเพียงรูปแบบเดียว และถ้ามีการจัดตั้งคณะบุคคลที่ไม่ใช่นิติบุคคลขึ้นมาโดยไม่ครบองค์ประกอบที่จะถือเป็นห้างหุ้นส่วนสามัญกล่าวคือ มีการรวมกลุ่มกันประกอบธุรกิจโดยไม่มีวัตถุประสงค์ในการแสวงหากำไร ประมวลรัษฎากรก็จะไม่สามารถที่จะเก็บภาษีในส่วนนี้ได้เพราะรูปแบบคณะบุคคลที่ไม่ใช่นิติบุคคลเป็นรูปแบบที่ไม่อาจพบค่านิยามได้ในประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ ประมวลรัษฎากรจึงต้องมีบทบัญญัติในการจัดเก็บภาษีของ

⁴ ไพจิตร โรจนวานิช, ภาษีสรรพากร (คำอธิบายประมวลรัษฎากร), (กรุงเทพมหานคร : สามเจริญพานิชย์ , 2531) หน้า 4.

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

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

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

คณะบุคคลที่ไม่ใช่นิติบุคคลเช่นเดียวกันกับรูปแบบห้างหุ้นส่วนสามัญเพื่อมิให้เกิดช่องว่างในทางประมวลรัษฎากรเพื่อเลี่ยงภาระภาษีโดยการจัดตั้งเป็นรูปแบบคณะบุคคลที่ไม่ใช่นิติบุคคลแทนห้างหุ้นส่วนสามัญ

อนึ่ง การจัดตั้งรูปแบบคณะบุคคลที่ไม่ใช่นิติบุคคลมักจะพบได้ในกรณีของการฝากเงินโดยใช้ชื่อร่วมกันตั้งแต่บุคคลสองคนขึ้นไปหรือการฝากตัวสัญญาใช้เงิน เป็นต้น เพราะกรณีดังกล่าวผู้เสียภาษีไม่มีเจตนาในการแสวงหากำไรหากแต่ต้องการใช้ความเป็นหน่วยภาษีของคณะบุคคลในการกระจายฐานเงินได้เพื่อที่เสียภาษีแยกต่างหากออกมาเป็นอีกหนึ่งหน่วยภาษี

อย่างไรก็ตาม แม้ว่ารูปแบบทั้งสองจะคล้ายคลึงกันมาก แต่จะเห็นได้ว่ารูปแบบห้างหุ้นส่วนสามัญค่อนข้างมีหลักเกณฑ์ที่ชัดเจนในการพิจารณาถึงการจัดตั้งโดยมีบทบัญญัติในประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์รองรับ ขณะที่รูปแบบคณะบุคคลที่ไม่ใช่นิติบุคคลไม่สามารถพบคำนิยามในประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ได้จึงก่อให้เกิดประเด็นในการพิจารณาว่า การจัดตั้งรูปแบบดังกล่าวควรที่จะมีสัญญาตกลงร่วมกันดังเช่นห้างหุ้นส่วนสามัญหรือไม่ ซึ่งกรณีดังกล่าวกรมสรรพากรเคยมีคำวินิจฉัยในหนังสือตอบข้อหารือฉบับหนึ่งว่า “การยกหอพักให้บุตร 2 คน เงินได้จากการให้เช่าหอพักต้องเสียภาษีเงินได้ในนามของคณะบุคคลที่ไม่ใช่นิติบุคคล” จากคำวินิจฉัยดังกล่าวจะเห็นได้ว่า ก่อนหน้าที่บิดามารดาจะยกหอพักให้บุตรนั้น บิดามารดาได้มีการนำหอพักดังกล่าวให้ผู้อื่นเช่าอยู่ก่อนแล้ว หากแต่ภายหลังบิดามารดาได้โอนกรรมสิทธิในทรัพย์สินดังกล่าวให้บุตรของตนเอง โดยมีความผูกพันในทางกฎหมายที่บิดามารดาได้ทำกับผู้เช่าอยู่ก่อนหน้านั้น ซึ่งสิทธิหน้าที่ดังกล่าวสามารถที่จะโอนให้แก่กันได้ตามกฎหมาย กรณีดังกล่าวจึงเป็นเรื่องของกรรมสิทธิ์รวมที่ไม่ต้องอาศัยความตกลงระหว่างกัน ภายหลังจากการที่บุตรรับโอนสิทธินั้นมาจากบิดามารดา⁵ และโดยผลของหนังสือตอบข้อหารือ

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

* หนังสือตอบข้อหารือกรมสรรพากรที่ กค. 0802/2637 ลงวันที่ 21 เมษายน 2536

ข้างต้น แม้ว่าจะไม่มีการตกลงกันระหว่างบุตรก็ตามกรมสรรพากรยังคงถือว่า การนำออกหักออกให้เข้าเป็นจัดตั้งในนามคณะบุคคลที่ไม่ใช่นิติบุคคลซึ่งจะต้องยื่นแบบแสดงรายการเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาสำหรับค่าเช่าในนามของคณะบุคคลที่ไม่ใช่นิติบุคคล แต่เมื่อพิจารณาถึงเจตนาในการนำออกหักออกให้เข้านั้น ไม่ว่าจะป็นกรณีของบิดามารดานำทรัพย์สินออกให้เข้าหรือแม้ภายหลังจะยกให้บุตรและมีการนำทรัพย์สินนั้นออกให้เข้าต่อก็ตาม กรณีดังกล่าวเป็นเรื่องการจัดตั้งห้างหุ้นส่วนสามัญมากกว่าที่จะพิจารณาเป็นรูปแบบของคณะบุคคลที่ไม่ใช่นิติบุคคล อย่างไรก็ตาม เนื่องจากการจัดเก็บภาษีทั้งสองรูปแบบมีผลในทางภาระภาษีอากรที่ไม่แตกต่างกัน กรณีดังกล่าวจึงไม่มีประเด็นพิจารณาในทางภาษีอากรแต่ประการใด หากเพียงแต่พิจารณาถึงเจตนารมณ์และความมุ่งหมายในการจัดเก็บภาษีประกอบกับการจัดเก็บภาษีของรูปแบบคณะบุคคลที่ไม่ใช่นิติบุคคลเป็นการมุ่งที่ตัวผู้มีเงินได้พึงประเมินเป็นสำคัญมากกว่าที่จะมุ่งถึงการกระทำในการก่อให้เกิดเงินได้พึงประเมิน

อนึ่ง การที่จะพิจารณาถึงความมุ่งหมายในการจัดเก็บภาษีของห้างหุ้นส่วนสามัญและคณะบุคคลที่ไม่ใช่นิติบุคคลว่าโดยแท้จริงแล้ว กฎหมายมีเจตนารมณ์ในการมุ่งที่จะจัดเก็บภาษีที่ตัวผู้มีเงินได้พึงประเมินหรือมุ่งจัดเก็บภาษีจากการกระทำที่ก่อให้เกิดเงินได้พึงประเมิน ซึ่งกรณีดังกล่าวประมวลรัษฎากร มาตรา 77/1 ที่แก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร(ฉบับที่ 30) พ.ศ. 2534 ได้ให้คำนิยามของคณะบุคคลที่ไม่ใช่นิติบุคคลว่าหมายถึง ห้างหุ้นส่วนสามัญ กองทุน มูลนิธิที่ไม่ใช่นิติบุคคลและให้หมายความรวมถึง หน่วยงานหรือกิจการของเอกชนที่กระทำโดยบุคคลธรรมดาตั้งแต่สองคนขึ้นไปที่มีนิติบุคคลอันเป็นการมุ่งถึงการกระทำที่มีการตกลงกัน แต่เนื่องจากมาตรา 77/1 ดังกล่าวเป็นบทบัญญัติในหมวด 4 ว่าด้วยภาษีมูลค่าเพิ่มซึ่งอยู่คนละหมวดกับภาษีเงินได้ที่อยู่ในหมวด 3 ที่ไม่อาจนำมาใช้หรือเทียบเคียงกันได้ อีกทั้งบทบัญญัติการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มนั้นเป็นการจัดเก็บที่มุ่งถึงการกระทำและการให้บริการมากกว่า โดยฐานภาษีที่ใช้ในการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มเป็นการจัดเก็บภาษีจากการขายสินค้าหรือการให้บริการ อันแสดงให้เห็นว่า บทบัญญัติในการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มนั้นมุ่งถึงการกระทำที่ก่อให้เกิดเงินได้พึงประเมินที่มีการตกลงกันมากกว่าที่จะมุ่งถึงตัวบุคคลที่ก่อให้เกิดเงินได้⁶

⁶ อาจารย์ นารถดิถลัก, “ปัญหาภาษีเงินได้นิติบุคคลบางกรณี”. เอกสารประกอบคำบรรยาย, หน้า 12-13.

นอกจากนี้ จากเจตนารมณ์ภายใต้บทบัญญัติของกฎหมายจะเห็นได้ว่า การจัดตั้งคณะบุคคลที่ไม่ใช่นิติบุคคลตามมาตรา 56 วรรคสอง บุคคลในคณะบุคคลนั้นไม่จำเป็นที่จะต้องมีการตกลงหรือมีสัญญาระหว่างกันเหมือนกับการจัดตั้งห้างหุ้นส่วนสามัญ ทั้งนี้พิจารณาจากแนวคำวินิจฉัยในหนังสือตอบข้อหารือฉบับหนึ่งว่า⁶ ที่วินิจฉัยว่า “คณะบุคคลที่ไม่ใช่นิติบุคคลอาจเกิดขึ้นได้ทั้งด้วยการตกลงหรือโดยผลของกฎหมาย ซึ่งการตกลงระหว่างกันเป็นเพียงข้อเท็จจริงที่สามารถชี้ให้เห็นได้ว่ามีกรรวมตัวกันเพื่อจัดตั้งคณะบุคคลที่ไม่ใช่นิติบุคคลเท่านั้น ดังนั้น การที่คณะบุคคลแต่ละคณะจะตกลงรวมกันเพื่อจัดตั้งเป็นคณะบุคคลอีกคณะหนึ่งก็เป็นสิทธิเฉพาะตัวของแต่ละบุคคลที่สามารถกระทำได้โดยไม่ต้องห้ามตามกฎหมาย”

จากคำวินิจฉัยในหนังสือตอบข้อหารือดังกล่าว ผู้เขียนมีข้อสังเกตว่า การที่คณะบุคคลแต่ละคณะสามารถรวมกลุ่มกันเพื่อตั้งเป็นคณะบุคคลใหม่ได้นั้นแสดงให้เห็นว่า กรมสรรพากรยอมรับแนวความคิดในการแทรกฐานภาษีโดยใช้รูปแบบของคณะบุคคลเพื่อกระจายฐานเงินได้ต่อ ๆ ไปโดยไม่ถือว่าการกระทำดังกล่าวขัดต่อบทบัญญัติของกฎหมาย ทั้งนี้ เพราะเหตุว่า ในกรณีที่ผู้เสียภาษีสามารถที่จะอาศัยช่องว่างทางกฎหมายที่มีอยู่ (Tax Loopholes) อันเป็นวิธีหนึ่งในการวางแผนภาษี (Tax Planning) หรือการหลีกเลี่ยงภาษีอากร (Tax Avoidance) เพื่อเสียภาษีให้น้อยลง กรณีดังกล่าวผู้เสียภาษีสามารถกระทำได้และไม่ถือว่าขัดต่อบทบัญญัติของกฎหมาย ดังจะเห็นได้จากแนวคำตัดสินของศาลฎีกาที่วางแนวบรรทัดฐานไว้ในคำพิพากษาศาลฎีกาที่ 5598/2536 และคำพิพากษาศาลฎีกาที่ 3049/2528⁷ ว่า “ในกรณีที่ผู้เสียภาษีสามารถใช้ช่องว่างทางกฎหมายเพื่อให้ตนเองเสียภาษีน้อยที่สุดหรือไม่ต้องเสียภาษีเลยโดยที่ข้อสัญญาต่าง ๆ ที่ตกลงกันไม่ได้ขัดต่อความสงบเรียบร้อยหรือศีลธรรมอันดีของประชาชน การกระทำดังกล่าวถือว่าเป็นรูปแบบหนึ่งในการวางแผนภาษี (Tax Planning) ที่จะทำให้อัตราภาษีเกิดความสะดวกและให้ได้รับผลประโยชน์ในรูปของกำไรและภาษีมากที่สุดเพราะการที่ประชาชน

⁶ หนังสือตอบข้อหารือกรมสรรพากรที่ กค. 0802/10855 ลงวันที่ 24 กรกฎาคม 2532

⁷ คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 5598/2536 ระหว่าง นายสุวัฒน์ ฤกษ์เกรียงไกร โจทก์และกรมสรรพากรจำเลยประกอบกับคำพิพากษาศาลฎีกาที่ 3049/2528 ระหว่าง กระจกไทยอาชาฮี โจทก์และกรมสรรพากร จำเลย

จะต้องเสียภาษีให้แก่รัฐจะต้องอยู่ภายใต้บทบัญญัติที่กฎหมายที่กำหนดไว้ชัดเจนเท่านั้น”⁸ จึงเห็นได้ว่า ทั้งทางด้านกรมสรรพากรและศาลฎีกาต่างยอมรับความคิดในกรณีที่ผู้เสียภาษีสามารถใช้ช่องว่างทางกฎหมายที่มีอยู่เพื่อก่อให้เกิดทั้งในด้านผลกำไรและภาระภาษี และถือว่า กรณีดังกล่าวเป็นการกระทำที่ไม่ขัดต่อบทบัญญัติของกฎหมาย ดังนั้น หากผู้เสียภาษีสามารถกระจายฐานเงินได้โดยตั้งเป็นหน่วยภาษีห้างหุ้นส่วนสามัญและคณะบุคคลที่ไม่ใช่นิติบุคคลใหม่เพื่อเสียภาษีในจำนวนที่ต่ำกว่าการนำเงินได้จากหลาย ๆ แหล่งไปรวมกันเพื่อบำเหน็จภาษีในอัตราก้าวหน้า กรณีดังกล่าวก็สามารถทำได้เพราะไม่ขัดต่อบทบัญญัติของกฎหมายที่มีอยู่

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

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

ภาษีจะไม่ขัดต่อบทบัญญัติที่กำหนดไว้ในประมวลระษฎากร แต่ถ้าจะพิจารณาถึงหลักการและแนวคิดในการรวมกลุ่มเพื่อแสวงหากำไรในทางธุรกิจร่วมกันแล้ว จะเห็นได้ว่า รูปแบบดังกล่าวเป็นรูปแบบที่ไม่มีสถานะเชิงบุคคลใด ๆ ในทางกฎหมายเกิดขึ้น การเสียภาษีจึงควรจะจัดเก็บภาษีตามแนวคิดของหน่วยบุคคลที่ก่อให้เกิดเงินได้เท่านั้น แต่การจัดเก็บภาษีในรูปแบบดังกล่าวทำให้ผู้เสียภาษีสามารถเลือกใช้ช่องว่างที่มีอยู่และเลี่ยงภาระภาษีที่เกิดขึ้นเพื่อเสียภาษีในจำนวนที่น้อยกว่าที่ตนเองควรจะเสียได้ ทำให้การจัดเก็บภาษีดังกล่าวขัดกับนโยบายการจัดเก็บตามหลักความสามารถและสร้างความเป็นธรรมให้เกิดขึ้น อันก่อให้เกิดการบิดเบือนในเชิงเศรษฐกิจและขัดต่อวัตถุประสงค์ในทางภาษีอากร ซึ่งผู้เขียนจะได้กล่าวต่อไปในบทที่ 5

ข. เหตุผลในการกำหนดหน่วยภาษีห้างหุ้นส่วนสามัญและคณะบุคคลที่ไม่ใช่นิติบุคคล

ตั้งแต่ที่ได้มีการประกาศใช้ประมวลระษฎากรในปีพ.ศ. 2481 เป็นต้นมา การจัดเก็บภาษีห้างหุ้นส่วนสามัญและคณะบุคคลที่ไม่ใช่นิติบุคคลในช่วงปีพ.ศ. 2481-2496 สืบเนื่องจากการที่รูปแบบดังกล่าวไม่มีสถานะเชิงบุคคลในทางกฎหมาย การจัดเก็บภาษีจึงใช้หลักหน่วยบุคคลที่ก่อให้เกิดเงินได้ โดยประมวลระษฎากรจะทำการจัดเก็บภาษีในนามผู้เป็นหุ้นส่วนแต่ละคนตามส่วนแบ่งกำไรที่ได้รับ ดังจะเห็นได้จากมาตรา 10 แห่งพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลระษฎากรปี พ.ศ. 2482 ที่ได้แก้ไขเพิ่มเติมมาตรา 56 ทวิว่า “ในกรณีที่มีคณะบุคคลประกอบกิจการเป็นหุ้นส่วนได้รับเงินได้พึงประเมิน บุคคลซึ่งเป็นหุ้นส่วนต้องยื่นรายการตามแบบที่อธิบดีกำหนด”⁹

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

⁹ พระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลระษฎากร, ประชุมกฎหมายประจำศก 52 (ภาค 2, 2482)

“ในกรณีของห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่ไม่ใช่นิติบุคคลมีเงินได้พึงประเมินให้ผู้อำนวยการหรือผู้จัดการยื่นรายการเงินได้พึงประเมินในนามห้างหุ้นส่วนหรือคณะบุคคลนั้นเสมือนเป็นบุคคลธรรมดาคนเดียวโดยไม่มีการแบ่งแยก ทั้งนี้ผู้เป็นหุ้นส่วนหรือบุคคลในคณะบุคคลแต่ละคนไม่ต้องยื่นรายการเงินได้ดังกล่าวเพื่อเสียภาษีอีกอันเป็นการยกเว้นความซ้ำซ้อนทางภาษี”¹⁰

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

“ด้วยเหตุที่ภาษีอากรตามประมวลรัษฎากรที่จัดเก็บในเวลานี้มีหลายประเภทด้วยกันซึ่งเป็นภาระยุ่งยากแก่ตัวผู้เสียภาษี โดยภาษีอากรบางประเภทยังไม่เหมาะสมแก่กาลสมัยและสะดวกแก่ผู้เสียภาษี ส่วนภาษีอากรบางประเภทมีอัตราการจัดเก็บค่อนข้างสูง จึงสมควรที่จะแก้ไขเพิ่มเติมเสียใหม่โดยยกเลิกภาษีอากรบางประเภทมาจัดเก็บประเภทใหม่เพื่อให้ราษฎรเสียภาษีแต่น้อยประเภทและตามหลักความสามารถในการเสียภาษีของผู้เสียภาษี

(ง) ในกรณีที่ผู้เสียภาษีเป็นห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่ไม่ใช่นิติบุคคลตามกฎหมายเดิมให้จัดเก็บจากผู้ที่เป็นหุ้นส่วนแต่ละคนแต่ตามกฎหมายใหม่ให้เสียภาษีในชื่อของห้างหุ้นส่วนหรือคณะบุคคลนั้น โดยในการคำนวณภาษีให้หักลดหย่อนสำหรับผู้เป็นหุ้นส่วนทุกคนในห้างหุ้นส่วนคนละ 3,000 บาท และเมื่อได้เสียภาษีเช่นนี้แล้วผู้เป็นหุ้นส่วนหรือคณะบุคคลนั้นไม่ต้องเสียภาษีเงินได้นั้นเป็นการส่วนตัวซ้ำอีกซึ่งนับว่าเป็นการสะดวกต่อผู้เสียภาษี”¹¹

¹⁰ พระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 10) พ.ศ. 2496

¹¹ บันทึกคำชี้แจงร่างพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 10) พ.ศ.

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

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

อนึ่ง จากบันทึกคำชี้แจงเหตุผลในการเปลี่ยนแปลงวิธีการจัดเก็บภาษีห้างหุ้นส่วนสามัญและคณะบุคคลที่ไม่ใช่นิติบุคคลได้ให้เหตุผลแต่เพียงประการเดียวว่าเพื่อความสะดวกในการจัดเก็บทั้งรัฐและตัวผู้เสียภาษี โดยไม่ได้ให้เหตุผลอื่นประกอบหรืออธิบายข้อความใด ๆ เพิ่มเติม ผู้เขียนจึงมีความเห็นว่า การเปลี่ยนแปลงดังกล่าวอาจจะเนื่องมาจากเหตุผลดังนี้

1. กรณีดังกล่าวเป็นผลมาจากการที่กฎหมายมีวัตถุประสงค์ที่จะเก็บภาษีจากแหล่งรวมของเงินได้เพื่อผลในการบริหารภาษี ทั้งในแง่การปฏิบัติ จัดเก็บตลอดจนวิธีการจัดเก็บภาษีต่าง ๆ เพื่อเป็นการขจัดการหลีกเลี่ยงภาษีอันเนื่องมาจากการจัดการต่างๆ ที่อยู่ภายใต้การอำนวยการของคน ๆ เดียวซึ่งโอกาสที่จะหลีกเลี่ยงภาษีมีมาก¹²

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

3. ระบบบัญชีของห้างหุ้นส่วนสามัญเป็นระบบการลงบัญชีแบบรายรับและรายจ่ายที่ไม่ต้องทำบัญชีงบดุลเหมือนกับบริษัท ดังนั้น การที่จะทำบัญชีเพื่อหลีกเลี่ยงภาษีสามารถกระทำได้ง่าย และถ้าหากมีการหลีกเลี่ยงภาษีในจุดนี้อาจทำให้ส่วนแบ่งกำไรที่แบ่งให้แก่ผู้เป็นหุ้นส่วนน้อยและสามารถที่จะเสียภาษีในจำนวนที่ต่ำได้

ค. หลักเกณฑ์ในการจัดเก็บภาษีห้างหุ้นส่วนสามัญและ
คณะบุคคลที่ไม่ใช่นิติบุคคล

ค.1 หลักการเก็บภาษีจากการลงทุนด้วยทรัพย์สิน

การดำเนินกิจการในรูปแบบห้างหุ้นส่วนสามัญ กฎหมายกำหนดให้ผู้เป็นหุ้นส่วนต้องมีทรัพย์สินมาลงทุน ไม่ว่าจะเป็เงินสด ทรัพย์สิน หรือแรงงานอย่างใดอย่างหนึ่ง โดยผู้เป็นหุ้นส่วนต้องรับผิดชอบอย่างลูกหนี้ร่วมในหนี้ทั้งหมดของห้างต่อบุคคลภายนอกแม้ว่าจะเกินส่วนที่ตนลงทุนไว้ก็ตาม

¹² บรรหาร บัณฑุกุล, "ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา", (วิทยานิพนธ์ปริญญาโทมหาบัณฑิต เศรษฐศาสตร์ คณะเศรษฐศาสตร์, มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2501), หน้า 42

ตามประมวลระฎการ การจัดเก็บภาษีในกรณีที่มีการโอนกรรมสิทธิ์ในอสังหาริมทรัพย์ไปให้บุคคลอื่น ไม่ว่าจะเป็นการโอนเพื่อการนำทรัพย์สินนั้นไปลงทุนหรือกรณีอื่นประมวลระฎการถือว่าเป็นการขายทั้งสิ้น เว้นแต่กฎหมายจะมีบทบัญญัติข้อยกเว้นในกรณีที่จะไม่จัดเก็บภาษี ตัวอย่างเช่น กรณีการขายอสังหาริมทรัพย์อันเป็นมรดกหรือได้มาโดยมิได้มุ่งในทางการค้าหรือหากำไร แต่อย่างไรก็ตาม แนวคิดในการจัดเก็บภาษีจากทรัพย์สิน กฎหมายจะทำการจัดเก็บภาษีก็ต่อเมื่อมีการขายเกิดขึ้น ซึ่งคำว่า “ขาย” ตามประมวลระฎการมาตรา 39 หมายความว่า “การขายฝาก แลกเปลี่ยน ให้ โอนกรรมสิทธิ์ หรือสิทธิครอบครองในอสังหาริมทรัพย์ ไม่ว่าจะด้วยวิธีใด ๆ และไม่ว่าจะมีค่าตอบแทนหรือไม่..” ซึ่งการจัดเก็บภาษีอากรดังกล่าว กฎหมายได้กำหนดขอบเขตดังกล่าวไว้กว้างขวางโดยมีวัตถุประสงค์เพื่อเป็นการป้องกันการเลี่ยงภาษีโดยการโอนทรัพย์สินในรูปแบบต่าง ๆ เช่น การยกให้หรือโอนกรรมสิทธิ์ให้แก่กันด้วยวิธีอื่นที่มีใช่เป็นการซื้อขายปกติ¹³

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

¹³ สุภรัตน์ คิวฒน์กุล, ทฤษฎีภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา, (เอกสารการสอนภาษีอากร มหาวิทยาลัยสุโขทัยธรรมาธิราช) หน่วยที่ 1-7, กรุงเทพมหานคร : ห้างหุ้นส่วนจำกัด โรงพิมพ์อักษรไทย, 2527), หน้า 211

ดังนั้น การที่กรมสรรพากรได้มีคำวินิจฉัยโดยอาศัยบทบัญญัติของประมวลรัษฎากรที่มีอยู่เป็นผลให้ผู้เป็นหุ้นส่วนจะต้องหาเงินสดมาชำระภาษีทันทีในปีที่ตนเองได้นำที่ดินไปลงทุนในห้างหุ้นส่วน ซึ่งขณะนั้นผู้เสียภาษียังไม่สามารถที่รับรู้ถึงผลกำไรจากการดำเนินงานของห้างหุ้นส่วนแต่อย่างใดและอาจเป็นไปได้ว่า ในปีนั้นห้างหุ้นส่วนอาจจะไม่ได้รับผลกำไรหรือเกิดผลขาดทุนจากการดำเนินงานทำให้การจัดเก็บภาษีในกรณีที่มีการนำทรัพย์สินมาลงทุนไม่เป็นการสนับสนุนโอกาสในการลงทุนแต่อย่างใด แต่กลับทำให้ผู้เสียภาษีต้องรับภาระหนักขึ้นโดยต้องหาเงินสดมาชำระภาษีให้แก่รัฐล่วงหน้าขณะที่ตนยังไม่มีความพร้อมที่จะชำระภาษี ขณะที่กฎหมายสหรัฐอเมริกาจะยกเว้นภาษีในกรณีดังกล่าวและจะทำการจัดเก็บภาษีก็ต่อเมื่อผู้เสียภาษีได้รับเงินได้อันเนื่องจากผลกำไรส่วนที่เกินกว่าต้นทุนเท่านั้น

ค.2 หน่วยภาษีกับการเลือกรูปแบบเงินได้

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

การใช้รูปแบบหน่วยภาษีห้างหุ้นส่วนสามัญและคณะบุคคลที่ไม่ใช่นิติบุคคลประกอบกับการเลือกรูปแบบเงินได้ทำให้ผู้เสียภาษีสามารถเสียภาษีในจำนวนที่ต่ำได้ แม้ว่าการใช้ช่องว่างทางประมวลรัษฎากรที่มีอยู่จะไม่ถือว่าเป็นการกระทำผิดต่อกฎหมายก็ตาม แต่อย่างไรก็ดี หากพิจารณาถึงนโยบายการจัดเก็บภาษีของห้างหุ้นส่วนสามัญและคณะบุคคลที่ไม่ใช่นิติบุคคลซึ่งถือว่าไม่มีสถานะเชิงบุคคลในทางประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ แต่การจัดเก็บภาษีกลับจัดเก็บโดยถือเป็นหน่วยบุคคลอีกหน่วยหนึ่งซึ่งก่อให้เกิดความได้เปรียบหากผู้มีเงินได้สามารถจัดตั้งหน่วยภาษีใหม่และเลือกใช้รูปแบบเงินได้ตามที่

ประมวลระกฎากรกำหนด อันเป็นการสร้างประโยชน์ให้กับกลุ่มบุคคลกลุ่มหนึ่งที่สามารถใช้หน่วยภาษีดังกล่าวเพื่อเสียภาษีในจำนวนที่ต่ำกว่าที่ตนเองควรจะเสียอันขัดต่อหลักความสามารถในการเสียภาษีอากร (Ability-to-Pay Principle)

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

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

รายการแยกต่างหากจากแบบแสดงรายการเพื่อเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาของตนเอง กรณีดังกล่าวก่อให้เกิดประเด็นในการพิจารณาว่าการรวมกลุ่มของแพทย์กับพยาบาลดังกล่าวจะถือว่าเป็นห้างหุ้นส่วนสามัญหรือไม่ เพราะแท้ที่จริงแล้วส่วนแบ่งกำไรหลังจากเสียภาษีอาจจะตกอยู่กับแพทย์เพียงคนเดียว

นอกจากนี้ ในกรณีที่แพทย์มีเงินได้และกระจายเงินได้ของตนโดยตั้งเป็นหน่วยภาษีใหม่ในรูปแบบห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่ไม่ใช่นิติบุคคลก่อให้เกิดประเด็นพิจารณาว่า กรณีดังกล่าวจำเป็นหรือไม่ที่ผู้มีเงินได้จะต้องเป็นผู้มีวิชาชีพอิสระทั้งคู่ ดังจะเห็นได้จากแนวคำวินิจฉัยในหนังสือตอบข้อหารือกรมสรรพากรที่ กค.0802/15697 ลงวันที่ 20 พฤศจิกายน 2529 วินิจฉัยว่า “กรณีบุคคล 2 คน เข้าร่วมกันเพื่อประกอบวิชาชีพอิสระซึ่งคนหนึ่งเป็นแพทย์มีใบประกอบโรคศิลป์ อีกคนหนึ่งไม่มีใบอนุญาตให้ประกอบโรคศิลป์ กรณีดังกล่าวสามารถร่วมกันจัดตั้งเป็นรูปแบบคณะบุคคลที่ไม่ใช่นิติบุคคลเพื่อประกอบวิชาชีพอิสระตามมาตรา 40(6) ได้” แต่อย่างไรก็ดี เงินได้จากการประกอบวิชาชีพอิสระตามมาตรา 40(6) แห่งประมวลรัษฎากรจะต้องเป็นเงินได้เนื่องจากการประกอบวิชาชีพ ทั้งนี้พิจารณาจากคำนิยามคำว่า “วิชาชีพ” (Profession) นั้น หมายถึง อาชีพโดยเฉพาะที่ต้องมีการศึกษาขั้นสูงและได้รับการฝึกอบรมเป็นพิเศษ เช่น กฎหมาย สถาปัตยกรรม วิศวกรรม แพทย์ เป็นต้น หรือหมายความโดยสรุปได้ว่า ผู้ที่จะสามารถใช้วิชาชีพได้นั้นจะต้องได้รับการศึกษาขั้นสูงและได้รับการฝึกอบรมเป็นพิเศษหรือได้รับความรู้ การอบรมทางความคิดเป็นพิเศษ และจะต้องมีเจตนาในการมุ่งใช้วิชาชีพดังกล่าวเป็นสำคัญ¹⁴ อันแสดงให้เห็นถึงเจตนารมณ์ในการมุ่งถึงการใช้วิชาชีพหรือการประกอบโรคศิลป์

ฉะนั้น การประกอบวิชาชีพที่จะถือเป็นเงินได้ตามมาตรา 40(6) ได้นั้น เงินได้ดังกล่าวจะต้องเป็นเงินได้จากการประกอบวิชาชีพที่กฎหมายระบุและมีความเป็นอิสระในการประกอบวิชาชีพ ซึ่งแพทย์ที่จะประกอบวิชาชีพดังกล่าวได้จะต้องมีใบอนุญาตให้ประกอบโรคศิลป์และได้ประกอบวิชาชีพโดยมีความเป็นเอกเทศในการทำงานในวิชาชีพของตนอย่างป็นอิสระไม่อยู่ภายใต้การควบคุมและบังคับบัญชาของใคร

¹⁴ ชุมพร เสนอไสย, เงินได้ของแพทย์กับการเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา, สรรพากรศาสตร์ 44(พฤษภาคม 2540) : 61-68.

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

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

ค.3 การใช้ประโยชน์จากการหักค่าใช้จ่ายและค่าลดหย่อน

ค่าใช้จ่ายตามที่กฎหมายภาษีอากรกำหนดไว้ นั้นมีวัตถุประสงค์เพื่อให้ผู้เสียภาษีสามารถหักต้นทุนหรือรายจ่ายจากรายได้ของตนเพื่อให้การจัด

เก็บภาษีเงินได้บุคคลใดบุคคลหนึ่งเป็นการจัดเก็บภาษีจากเงินได้สุทธิที่แสดงให้เห็นถึงความสามารถในการชำระภาษีให้แก่รัฐได้อย่างแท้จริง โดยผู้ที่มีเงินได้สุทธิต่างกันแต่โดยยอมต้องเสียภาษีมากขึ้นตามสัดส่วนของเงินได้ตามหลักการจัดเก็บภาษีในอัตราก้าวหน้า ค่าใช้จ่ายและค่าลดหย่อนจึงเป็นตัวแปรสำคัญที่ทำให้ผู้นั้นเสียภาษีมากหรือน้อย การหักค่าใช้จ่ายในระบบภาษีเงินได้ของไทยมีทั้งที่กำหนดให้หักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาในอัตราที่แตกต่างกันตามชนิดและแหล่งที่มาของเงินได้ ขณะเดียวกันผู้เสียภาษีก็อาจขอหักค่าใช้จ่ายตามความจำเป็นและสมควรได้สำหรับเงินได้บางประเภท ซึ่งระบบการหักค่าใช้จ่ายเหมาเป็นมาตรการในการที่จะช่วยอำนวยความสะดวกในด้านการจัดเก็บให้แก่รัฐเท่านั้น แต่ไม่ก่อให้เกิดประโยชน์ในด้านการตรวจสอบ เนื่องจากไม่สามารถที่จะพัฒนาให้ผู้เสียภาษีจัดทำเอกสารทางบัญชีรวมถึงการเก็บรักษาเอกสารของผู้เสียภาษีได้ นอกจากนี้ ยังเป็นการสนับสนุนให้มีการเลี่ยงภาษีได้หากผู้เสียภาษีมีค่าใช้จ่ายต่ำกว่าปกติก็สามารถที่จะเลือกหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาได้สูงกว่าค่าใช้จ่ายตามปกติของตนเอง¹⁵

ประเด็นของการหักค่าลดหย่อน กฎหมายภาษีอากรมีวัตถุประสงค์ในการจัดเก็บภาษีจากเงินได้หลังหักค่าใช้จ่ายในการได้มาซึ่งเงินได้เพื่อหาเงินได้สุทธิที่จะใช้เป็นฐานภาษีขั้นสุดท้ายในการคำนวณภาษีในอัตราก้าวหน้า การกำหนดค่าลดหย่อนเป็นการบรรเทาภาระภาษีวิธีหนึ่งซึ่งจะส่งผลให้จำนวนภาษีที่ต้องเสียมีมากน้อยแตกต่างกัน ตัวอย่างเช่น ค่าลดหย่อนตามสถานภาพของบุคคลที่มีครอบครัวหรือไม่มีครอบครัว กฎหมายจะกำหนดอัตราการหักค่าลดหย่อนตามสถานภาพของผู้มีเงินได้ให้คงเหลือเฉพาะเงินได้ในส่วนที่แสดงออกซึ่งความสามารถในการเสียภาษีของผู้เสียภาษีอย่างแท้จริง¹⁶

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

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

อนึ่ง การใช้รูปแบบหน่วยภาษีห้างหุ้นส่วนสามัญและคณะบุคคลที่ไม่ใช่นิติบุคคลจึงมีส่วนสัมพันธ์กันกับประเด็นในเรื่องค่าลดหย่อนและการหักค่าใช้จ่ายตามที่กฎหมายกำหนดเพราะว่า การที่กฎหมายถือว่าห้างหุ้นส่วนเป็นหน่วยภาษีใหม่แยกต่างหากจากหน่วยบุคคลที่ก่อให้เกิดเงินได้ และกำหนดสิทธิประโยชน์ในการหักค่าลดหย่อนเพิ่มขึ้นแยกต่างหากจากบุคคลธรรมดาทำให้เกิดข้อได้เปรียบกับหน่วยภาษีดังกล่าวและก่อให้เกิดความไม่เป็นธรรมกับหน่วยภาษีอื่น ๆ เป็นผลให้วัตถุประสงค์ในการกำหนดค่าใช้จ่ายและค่าลดหย่อนอาจถูกบิดเบือนวัตถุประสงค์ในการใช้โดยสร้างประโยชน์ให้กับรูปแบบห้างหุ้นส่วนสามัญและคณะบุคคลที่ไม่ใช่นิติบุคคลเป็นกรณีพิเศษ

3.1.2 หน่วยภาษีเงินได้นิติบุคคล

ภาษีเงินได้นิติบุคคลเป็นภาษีทางตรงชนิดหนึ่งที่เก็บจากฐานเงินได้เช่นเดียวกันกับภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาโดยถือว่าหน่วยธุรกิจเป็นหน่วยภาษีนอกเหนือหน่วยภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาอื่น ๆ การจัดเก็บภาษีจากกำไรของนิติบุคคลมีแนวความคิดโดยถือว่า บริษัทเป็นหน่วยภาษีที่แยกต่างหากจากผู้ถือหุ้นและมีลักษณะเป็นเอกเทศจากผู้ถือหุ้น โดยผลของทฤษฎีความเป็นบุคคลที่มีฐานะแยกต่างหากจากกัน (The Separate Entity Theory) ทฤษฎีนี้ถือว่าบริษัทเป็นบุคคลสมมติ (Fictitious being) โดยการจดทะเบียนให้มีสภาพบุคคลตามกฎหมายเป็นเอกเทศแยกต่างหากจากผู้ถือหุ้น รวมทั้งสภาพการเป็นเจ้าของ (ownerships) และการจัดการที่แยกจากกันค่อนข้างเด็ดขาด ผลกำไรต่าง ๆ ของบริษัทแสดงออกถึงความสามารถในการเสียภาษีในนามของบริษัทแยกต่างหากจากผู้ถือหุ้น อีกทั้งการประกอบกิจการในรูปแบบบริษัทก็ก่อให้เกิดความรับผิดชอบในรูปหนี้สินตามส่วนที่ลงทุนและหากมีการเพิ่มทุนให้กับกิจการก็สามารถทำได้จึงมีการกำหนดหน่วยภาษีเงินได้นิติบุคคลตามความสามารถในการแสดงออกซึ่งผลกำไรของบริษัท¹⁷ โดยบริษัทสามารถสร้างรายได้ที่ไม่มีผู้ถือหุ้นคนใดสามารถนำไปใช้เพื่อประโยชน์ส่วนตัวได้ ดังนั้น หากไม่มีการจัดเก็บในส่วนนี้จะก่อให้เกิดการหลีกเลี่ยงภาษีอากรโดยมีการ

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

สะสมรายได้ไว้ในบริษัทแม้ในอนาคตจะมีการจัดสรรออกมาเป็นเงินปันผลก็ตามแต่ก็สามารถชะลอการเสียภาษีไปได้ระยะหนึ่ง ประมวลรัษฎากรจึงกำหนดให้หน่วยธุรกิจเป็นหน่วยภาษีที่มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้ให้แก่รัฐควบคู่กับการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา

3.1.2.1 หน่วยภาษีที่มีสถานะเป็นนิติบุคคล

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

(1) บริษัท หรือ ห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล

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

บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลเพื่อป้องกันการหลีกเลี่ยงภาษีอันเกิดจากบริษัทครอบครัวเหล่านี้ นำกำไรสะสมไปใช้ระหว่างผู้ถือหุ้นกันเองโดยอาจจะเป็นรูปแบบการกู้ยืมโดยไม่มีค่าตอบแทนหรือ มีการกันกำไรไว้โดยไม่มีการแบ่งออกมาทำให้กำไรเหล่านี้ไม่ถูกนำมาเสียภาษี

- (2) กิจการซึ่งดำเนินการเป็นการค้าหรือหากำไร โดยรัฐบาลต่างประเทศ องค์การของรัฐบาลต่างประเทศหรือนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศ

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

- (3) มูลนิธิหรือสมาคมที่มีใ้องค์การสาธารณะกุศลตามประกาศของรัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลัง

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

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

- (4) นิติบุคคลที่อธิบดีกรมสรรพากรประกาศกำหนดโดยอนุมัติรัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลังให้เป็นบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลและประกาศในราชกิจจานุเบกษา

นิติบุคคลในกรณีนี้เป็นการบัญญัติเอาไว้เพื่อสภาพหน้า เนื่องจากขณะนี้ยังไม่ปรากฏว่ามีประกาศอธิบดีกรมสรรพากรเกี่ยวกับเรื่องดังกล่าว นอกจากนิติบุคคลที่กล่าวไว้ข้างต้น ฉะนั้น นิติบุคคลอาคารชุด เนติบัณฑิตยสภา จึงไม่ต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลแม้ว่าจะมีสถานะเป็นนิติบุคคลก็ตาม

3.1.2.2. หน่วยที่ไม่มีสถานะเป็นนิติบุคคล

กิจการร่วมค้าไม่จดทะเบียนเป็นรูปแบบที่ไม่มีสถานะเชิงบุคคล ตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์แต่ถูกถือว่าเป็นบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลเพื่อประโยชน์ในการจัดเก็บภาษีอากร กิจการร่วมค้าไม่จดทะเบียนถูกกำหนดให้เป็นหน่วยภาษีใหม่ ในทางประมวลรัษฎากรเช่นเดียวกันกับห้างหุ้นส่วนสามัญ เหตุที่ประมวลรัษฎากรกำหนดให้กิจการร่วมค้าเป็นหน่วยภาษีเงินได้นิติบุคคล เนื่องจากประมวลรัษฎากรยึดหลักองค์ประกอบของการร่วมค้าของผู้ร่วมค้าซึ่งจะต้องมีอย่างน้อยฝ่ายหนึ่งเป็นนิติบุคคลเสมอ เพราะถ้าหากเป็นการร่วมค้าระหว่างบุคคลธรรมดากับบุคคลธรรมดา การประกอบกิจการดังกล่าวถือว่าเป็นการประกอบกิจการในรูปแบบห้างหุ้นส่วนสามัญไม่จดทะเบียน ซึ่งสถานะของกิจการร่วมค้าไม่จดทะเบียนจะมีสถานะเช่นใดประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ไม่ได้ให้คำนิยามไว้เพียงแต่มีคำ

พิพากษาฎีกาฉบับหนึ่งตัดสินไว้ว่า กิจกรรมร่วมค้ำนั้นเป็นห้างหุ้นส่วนสามัญไม่จดทะเบียน¹⁸
 กิจกรรมร่วมค้ำไม่จดทะเบียนในปัจจุบันเป็นการรวมตัวกันเป็นการค้ำหรือหากำไรระหว่าง

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

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

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

นอกจากนี้ ในกรณีที่กิจการร่วมค้าได้รับส่วนแบ่งกำไร กิจการร่วมค้าจะต้องจัดสรรส่วนแบ่งกำไรไปให้บริษัทผู้ร่วมค้าเป็นผู้เสียภาษี ในนามผู้ร่วมค้าแต่ละราย โดยนำไปรวมคำนวณกับเงินได้ของบริษัทของตน(ถ้ามี) ซึ่งการจัดเก็บภาษีดังกล่าวทางด้านรัฐมีความเห็นว่า กรณีดังกล่าวจะก่อให้เกิดปัญหาว่ารายได้บางอย่างรัฐไม่สามารถจัดเก็บได้อย่างเต็มเม็ดเต็มหน่วย เพราะต้องรอให้กิจการร่วมค้าแบ่งรายได้เพื่อให้นักผู้ร่วมค้าเป็นผู้นำไปเสียภาษีทำให้การจัดเก็บภาษี ณ จุดนี้อาจจะไม่รัดกุมเท่าที่ควรทำให้เกิดการรั่วไหลของรายได้ที่รัฐควรจะได้รับ ดังนั้น ในปี พ.ศ. 2521 โดยพระราชกำหนดแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 5) ปี พ.ศ. 2521 และให้มีผลบังคับใช้ตั้งแต่วันที่ 1 มกราคม พ.ศ. 2522 จึงได้มีการกำหนดให้กิจการร่วมค้าเป็นหน่วยภาษีที่มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้นิติบุคคลด้วยเหตุผลดังนี้^{*}

1. เพื่อเป็นการป้องกันการรั่วไหลของรายได้รัฐในขั้นตอนที่กิจการร่วมค้าแบ่งผลกำไรขาดทุนไปให้บริษัทร่วมค้าเสียภาษีตามแต่ละบริษัท กฎหมายจึงบัญญัติให้กิจการร่วมค้าที่ไม่จดทะเบียนเป็นหน่วยภาษีที่มีหน้าที่เสียภาษีเสมือนเป็นนิติบุคคล

2. เพื่อเป็นการป้องกันการชะลอการเสียภาษีซึ่งอาจเกิดขึ้นจากความล่าช้าในกรณีที่กิจการร่วมค้าจะต้องทำการแบ่งรายได้ให้แก่ผู้ร่วมค้าแต่ละคนเพื่อให้ผู้ร่วมค้านำรายได้ดังกล่าวไปเสียภาษีซึ่งเป็นเหตุหนึ่งที่ทำให้รัฐได้รับรายได้ช้ากว่าปกติ กฎหมายจึงเปลี่ยนแปลงวิธีการจัดเก็บโดยทำการจัดเก็บภาษีจากแหล่งที่มาของรายได้ก่อนที่กิจการร่วมค้าจะนำรายได้ไปแบ่งกันระหว่างผู้ร่วมค้าแต่ละราย

อนึ่ง เมื่อพิจารณาเหตุผลในการกำหนดหน่วยภาษีกิจการร่วมค้าไม่จดทะเบียนจะเห็นได้ว่า กฎหมายมีเจตนารมณ์และวัตถุประสงค์ในการกำหนดหน่วยที่ไม่มีสถานะเชิงบุคคลในทางกฎหมายให้เป็นหน่วยภาษีที่มีหน้าที่เสียภาษี ทั้งในกรณีของห้างหุ้นส่วนสามัญและคณะบุคคลที่ไม่ใช่นิติบุคคลและกิจการร่วมค้าไม่จดทะเบียนเป็นการกำหนดให้เป็นหน่วยภาษีด้วยเหตุผลเดียวกัน คือ รัฐต้องการจัดเก็บภาษีจากแหล่งรวมของเงินได้โดยมีความเข้า

* หมายเหตุท้ายร่างพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่5) ปี พ.ศ.2521

ใจว่า กรณีดังกล่าวทำให้รัฐสามารถจัดเก็บภาษีได้อย่างเต็มเม็ดเต็มหน่วยโดยไม่ต้องรอให้มีการนำผลกำไรไปแบ่งก่อน หลังจากนั้น จึงให้ผู้ร่วมค้าแต่ละคนเป็นผู้นำส่วนแบ่งกำไรของแต่ละคนไปเสียภาษีอันเป็นการป้องกันการรั่วไหลของรายได้ แต่อย่างไรก็ตาม จากเหตุผลการบัญญัติกฎหมายโดยไม่คำนึงถึงวิธีการจัดเก็บรวมทั้งบทบัญญัติอื่น ๆ ในทางกฎหมายกลับทำให้หน่วยภาษีห้างหุ้นส่วนสามัญและคณะบุคคลที่ไม่ใช่นิติบุคคลสามารถใช้ประโยชน์ในการกระจายฐานภาษี ขณะที่กิจการร่วมค้าไม่จดทะเบียนไม่สามารถใช้รูปแบบความเป็นหน่วยภาษีในการกระจายฐานเงินได้ แต่กลับก่อให้เกิดการบิดเบือนในเชิงภาษีอากรและก่อให้เกิดความไม่เป็นธรรมในการจัดเก็บภาษีขึ้นหลายประการ ดังที่ผู้เขียนจะได้กล่าวต่อไป

3.3 ข้อแตกต่างระหว่างรูปแบบห้างหุ้นส่วนสามัญในเชิงภาษีอากร

3.3.1 แนวคิดในการกำหนดให้หน่วยธุรกิจเป็นหน่วยภาษี

แนวคิดในการกำหนดให้หน่วยธุรกิจเป็นหน่วยภาษีเป็นผลมาจากการจดทะเบียนเพื่อให้สามารถมีสิทธิ หน้าที่ต่างๆ ตามกฎหมายในนามของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลนั้น โดยรูปแบบบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลมีลักษณะแตกต่างไปจากรูปแบบการประกอบธุรกิจของเจ้าของคนเดียวหรือรูปแบบของห้างหุ้นส่วนสามัญ การกำหนดให้หน่วยธุรกิจเป็นหน่วยภาษีที่มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้นิติบุคคลควบคู่กับการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา มีเหตุผลมาจาก หากมีการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาเพียงอย่างเดียวจะทำให้รัฐได้รับรายได้ในส่วนนี้ช้าเนื่องจากต้องรอให้หน่วยธุรกิจดังกล่าวจ่ายเงินปันผลไปให้แก่ผู้ถือหุ้นเพื่อเสียภาษี นอกจากนี้ การประกอบธุรกิจในรูปแบบบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลนั้นมีแนวคิดโดยถือว่าบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลมีสถานะเป็นบุคคลในเชิงกฎหมายแยกต่างหากจากผู้ถือหุ้น ดังนั้น ผลกำไรที่เกิดขึ้นหากยังไม่ได้แบ่งให้แก่ผู้ถือหุ้น ผู้ถือหุ้นก็ยังไม่ต้องนำผลกำไรดังกล่าวไปเสียภาษีทำให้การจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาเพียงอย่างเดียวจะทำให้รัฐได้รับรายได้ช้า เพราะจะต้องรอให้ผู้ถือหุ้นได้รับเงินปันผลก่อนทำให้เกิดความได้เปรียบแก่เงินได้ในส่วนนี้และสร้างความไม่เป็นธรรมเมื่อเปรียบเทียบกับผู้ที่มีหน้าที่เสียภาษีคนอื่น ๆ ¹⁹

¹⁹ ไกรยุทธ ธีรตยาศนันท์, ทฤษฎีและภาษีเงินได้. (กรุงเทพฯ : บริษัท สำนักพิมพ์ ดวงกมล จำกัด, 2521) หน้า 59-60

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

3.3.1.1 แนวคิดการจัดเก็บภาษีอากรตามหลักฐานะบุคคลแยกต่างหากจากกัน (The Separate Entity Theory)

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

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

แทนนิติบุคคลซึ่งเป็นเพียงกลุ่มบุคคลเท่านั้นที่ได้รับการแต่งตั้งให้มีหน้าที่ในการบริหารกิจการบริษัท การจัดเก็บภาษีโดยยึดหลักฐานะบุคคลแยกต่างหากจากกันจะเป็นการจัดเก็บภาษีสองระดับคือ ระดับบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล และหากมีการจ่ายเงินปันผลให้แก่ผู้ถือหุ้นก็จะมี การจัดเก็บภาษีจากเงินปันผลในระดับผู้ถือหุ้นอีกครั้งหนึ่ง

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

แนวคิดการจัดเก็บภาษีตามหลักฐานะบุคคลแยกต่างหากจากกันสามารถพบได้ในกฎหมายภาษีอากรของประเทศสหรัฐอเมริกา ซึ่งการจัดตั้งรูปแบบบริษัทในประเทศสหรัฐอเมริกาคงต้องเสียภาษีสองระดับคือระดับผู้ถือหุ้นและระดับบริษัทโดยไม่มีมาตรการในการขจัดความซ้ำซ้อนในเชิงเศรษฐศาสตร์ ทั้งนี้ เนื่องจากกฎหมายภาษีอากรของประเทศสหรัฐอเมริกามีแนวคิดที่นิติบุคคลควรที่จะต้องเสียภาษีแยกต่างหากจากผู้ถือหุ้นโดยปราศจากวิธีการลดความซ้ำซ้อนในเชิงภาษีเพื่อแลกกับความรับผิดชอบจำกัด แต่อย่างไรก็ตาม ประมวลกฎหมายแห่งสหรัฐอเมริกามีบทบัญญัติในการบังคับให้บริษัทจะต้องเสียภาษีในเงินกำไรสะสม กล่าวคือ หากบริษัทไม่จ่ายเงินปันผลและกันไว้ในระดับบริษัทโดยไม่จ่ายให้แก่ผู้ถือหุ้น บริษัทต้อง

กล่าวจะถูกจัดเก็บภาษีพิเศษที่เรียกว่า Accumulated Earning Tax หรือ การเก็บภาษีในกำไรสะสม แต่ถ้าเมื่อใดที่บริษัทจ่ายเงินปันผลแล้วฐานเงินได้เพื่อเสียภาษีดังกล่าวจะลดลง²⁰

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

²⁰ พิกพ วีระพงษ์, “วิเคราะห์ภาษีเงินปันผล”, เอกสารภาษีอากร 88 (มกราคม 2532) :

3.3.1.2. แนวคิดการจัดเก็บภาษีอากรในเชิงเศรษฐศาสตร์โดยถือ
 เสมือนว่าบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลเป็นหน่วยภาษีอากร
 เดียวกันกับผู้ถือหุ้น

ตามประมวลรัษฎากรไทยมีแนวคิดในการจัดเก็บภาษีบริษัท
 หรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลโดยถือเสมือนว่าบริษัทและผู้ถือหุ้นควรถือเป็นหน่วยภาษีเดียว
 กันเพื่อให้ภาษีเงินได้ในระดับบริษัทถูกขจัดออกไปอันเป็นการลดความซ้ำซ้อนในการจัดเก็บภาษี
 ในเงินได้จากฐานเดียวกันถึงสองครั้งและเพื่อเป็นการสนับสนุนรูปแบบการลงทุนแบบบริษัทหรือ
 ห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลให้มีความคล่องตัวมากขึ้น เมื่อเทียบกับการประกอบธุรกิจในรูปแบบอื่น ๆ
 การใช้แนวคิดในการจัดเก็บภาษีดังกล่าวจึงมีเหตุผลในการใช้ดังนี้

(1) แต่เดิม กฎหมายมีแนวคิดในการจัดเก็บภาษีรูปแบบบริษัท
 หรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล โดยถือว่าหน่วยธุรกิจเป็นหน่วยภาษีที่แยกต่างหากจากผู้ถือหุ้นตาม
 หลักฐานะบุคคลแยกต่างหากจากกัน จนกระทั่งในปี พ.ศ. 2525 แนวคิดที่ถือว่าบริษัทหรือห้าง
 หุ้นส่วนนิติบุคคลกับผู้ถือหุ้นควรจะถือเป็นหน่วยภาษีเดียวกันได้ถูกนำมาใช้ตามหลักการ
 รวมภาษีเงินได้ในระดับผู้ถือหุ้น (Integration in Shareholder Level)²¹ โดยให้เครดิตภาษีแก่ผู้ถือ
 หุ้นและถือว่าเงินภาษีที่เก็บจากบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลเปรียบเสมือนเป็นเงินภาษีหัก ณ
 ที่จ่ายของผู้ถือหุ้น (Deemed Withholding Tax) โดยนำเครดิตภาษีไปรวมเป็นฐานในการคำนวณ
 ภาษีเพื่อให้เกิดความเท่าเทียมกันระหว่างผู้เสียภาษีในแนวตั้ง (Vertical Equity) และทำให้ระบบ
 ภาษีมีอัตราก้าวหน้า (Progressive Tax Rate) ตามรายได้ของตนเองและคงเหลือเพียงภาษีที่ถูกจัด
 เก็บในระดับผู้ถือหุ้นเท่านั้น²²

²¹ วิริยะ นามศิริพงศ์พันธุ์, “วิเคราะห์การรวมภาษีเงินได้ของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติ
 บุคคลเข้ากับบุคคลธรรมดาของประเทศไทย” วารสารนิติศาสตร์, 14(เดือน มิถุนายน, 2527) : 40

²² อ้างแล้ว, หน้า 44-45

(2) หากมีการจัดเก็บภาษีโดยถือว่าบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลเป็นหน่วยภาษีอากรแยกต่างหากจากผู้ถือหุ้นจะทำให้เงินได้ในระดับบริษัทจะต้องเสียภาษีมากกว่าเงินได้จากแหล่งอื่น ๆ เพราะมีการจัดเก็บภาษีถึงสองครั้งจากเงินได้ฐานเดียวกันอันก่อให้เกิดความแตกต่างกับรูปแบบธุรกิจอื่น ๆ เช่น การจัดเก็บภาษีจากบุคคลธรรมดาหรือห้างหุ้นส่วนสามัญไม่จดทะเบียน จึงมีการขจัดความซ้ำซ้อนดังกล่าวโดยถือว่าบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลกับผู้ถือหุ้นเป็นหน่วยภาษีเดียวกัน

(3) การกำหนดให้หน่วยธุรกิจและผู้ถือหุ้นเป็นหน่วยภาษีเดียวกันและใช้วิธีขจัดความซ้ำซ้อนโดยวิธีการเครดิตภาษีจะเป็นการลดแรงจูงใจในการดำเนินธุรกิจแทนการกู้ยืมหรือการลงทุนโดยใช้บุคคลธรรมดาแทนและทำให้บริษัทอยากจ่ายเงินกำไรออกมาเป็นรูปเงินปันผลอันสอดคล้องกับนโยบายรัฐที่ต้องการจะสนับสนุนการลงทุนในตลาดหลักทรัพย์ให้มีความคล่องตัวมากยิ่งขึ้น นอกจากนี้ ยังสามารถเลือกรูปแบบธุรกิจให้เหมาะสมโดยไม่คำนึงถึงปัจจัยในทางภาษีมากเกินไปอันเป็นการเพิ่มประสิทธิภาพทางเศรษฐกิจ (Economic Efficiency) โดยส่วนรวม

(4) เนื่องจากแนวความคิดที่ถือว่าบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลควรถือเป็นหน่วยภาษีอากรเดียวกันนั้นจะไม่ทำให้ลักษณะที่แท้จริงของเงินได้เปลี่ยนแปลง เพราะในทางความเป็นจริงแล้วบริษัทเป็นบุคคลสมมติ (Fictitious Being) ในทางกฎหมายเท่านั้นผู้ที่มีเงินได้ที่แท้จริงคือ บุคคลธรรมดาที่เป็นผู้ถือหุ้นแต่ละคน บริษัทจึงเป็นเพียงช่องทาง (Conduit) เพื่อให้เงินได้ตกอยู่กับผู้ถือหุ้น แม้ว่าบางประเทศ เช่นสหรัฐอเมริกาจะมีแนวคิดที่ว่าบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลควรมีฐานะแยกต่างหากจากผู้ถือหุ้น โดยถือว่าการจัดตั้งหน่วยธุรกิจในรูปแบบของนิติบุคคลควรเสียภาษีแยกต่างหากจากผู้ถือหุ้นโดยปราศจากวิธีขจัดความซ้ำซ้อนในเชิงเศรษฐศาสตร์อันเป็นการลดความซ้ำซ้อนทางภาษีเพื่อแลกกับความรับผิดชอบที่จำกัด แต่อย่างไรก็ตาม ประมวลกฎหมายสหรัฐอเมริกาบทบัญญัติบังคับให้บริษัทจะต้องเสียภาษีในเงินกำไรสะสมอันเป็นการป้องกันมิให้บริษัทกันกำไรสะสมโดยไม่แบ่งให้แก่ผู้ถือหุ้นอันเป็นสาเหตุให้มีการชะลอการเสียภาษี (Defer) ออกไปได้²³ ซึ่งประมวลกฎหมายไทยไม่ได้มีบทบัญญัติดังกล่าว

²³ อ้างแล้ว, หน้า 44-45

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

3.3.2 ความแตกต่างในเชิงภาษีอากรของรูปแบบห้างหุ้นส่วนสามัญไม่จดทะเบียน และห้างหุ้นส่วนสามัญนิติบุคคล

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

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

บุคคลเพื่อสนับสนุนรูปแบบการลงทุนและไม่ให้ภาวะภาษีเป็นปัจจัยที่ไม่เอื้ออำนวยต่อการขยายการลงทุนแบบบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล

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

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

เพราะถือว่านิติบุคคลมีความเป็นเอกเทศ ดังนั้นเงินได้ของนิติบุคคลหนึ่งจึงไม่ใช่เงินได้ของนิติบุคคลผู้ถือหุ้น ฉะนั้น องค์กรที่เป็นรูปแบบห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลควรจะได้รับมาตรการขจัดความซ้ำซ้อนในเชิงเศรษฐศาสตร์ดังกล่าวด้วยเช่นกัน

อนึ่ง การจัดเก็บภาษีห้างหุ้นส่วนสามัญแม้ว่าวิธีการจัดเก็บภาษีจะไม่ได้ขัดต่อหลักเกณฑ์การจัดเก็บภาษีตามบทบัญญัติในประมวลรัษฎากรหรือกล่าวอีกนัยหนึ่งคือ เนื่องจากรูปแบบห้างหุ้นส่วนสามัญและคณะบุคคลที่ไม่ใช่นิติบุคคลเป็นรูปแบบที่ไม่มีสถานะเชิงบุคคลซึ่งการจัดเก็บภาษีจะมีความถูกต้องในวิธีการจัดเก็บโดยกฎหมายกำหนดให้เสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา แต่การกำหนดให้รูปแบบดังกล่าวเป็นหน่วยภาษีจะส่งผลให้วิธีการจัดเก็บภาษีสามารถสร้างความแตกต่างในจำนวนภาษีที่ต้องเสียโดยถือเสมือนว่าการรวมกลุ่มดังกล่าวเป็นการรวมกลุ่มที่สร้างสถานะเชิงบุคคลในทางภาษีอันก่อให้เกิดความแตกต่างในการจัดเก็บภาษีระหว่างผู้เสียภาษีที่ไม่สามารถใช้รูปแบบห้างหุ้นส่วนสามัญและคณะบุคคลที่ไม่ใช่นิติบุคคลในการกระจายฐานภาษีได้ กรณีดังกล่าวจึงเป็นการจัดเก็บภาษีที่บิดเบือนตอนนโยบายและวัตถุประสงค์ในการจัดเก็บภาษี โดยผู้เขียนจะได้วิเคราะห์ถึงความไม่เป็นธรรมจากการกำหนดหน่วยภาษีห้างหุ้นส่วนสามัญและคณะบุคคลที่ไม่ใช่นิติบุคคลในบทที่ 5 ต่อไป



บทที่ 4

การจัดเก็บภาษีของหน่วยภาษี Pass-Through ตามกฎหมายต่างประเทศ

ในบทนี้ผู้เขียนได้ศึกษาและวิเคราะห์ถึงกฎหมายภาษีอากรของหน่วยภาษี Pass-Through ตามกฎหมายต่างประเทศ โดยผู้เขียนเลือกศึกษากฎหมายภาษีอากรของประเทศสหรัฐอเมริกาและสหราชอาณาจักร เนื่องจากประเทศดังกล่าวมีระบบภาษีอากรที่พัฒนากการจัดเก็บภาษีตามหลักความสามารถของผู้เสียภาษี การศึกษากฎหมายภาษีอากรของประเทศสหรัฐอเมริกาผู้เขียนได้ศึกษาถึงกฎหมายภาษีอากรและคำพิพากษาของศาลสูงตลอดจนแนวคำวินิจฉัยของสรรพากรแห่งสหรัฐอเมริกาที่เกี่ยวข้องกับการจัดเก็บภาษีห้างหุ้นส่วนที่มีแนวคิดการจัดเก็บภาษีที่แตกต่างไปจากประเทศไทยโดยถือว่าห้างหุ้นส่วนเป็นเพียงการรวมกลุ่มของกลุ่มบุคคลเพื่อแสวงหากำไรในทางเศรษฐศาสตร์เท่านั้นและไม่สามารถสร้างหน่วยบุคคลเพื่อเสียภาษีในนามห้างหุ้นส่วนได้ ทั้งนี้ กฎหมายภาษีอากรที่ผู้เขียนได้ศึกษาและอ้างถึงคือ Internal Revenue Code (“IRC”) อันเป็นบทบัญญัติของประมวลรัษฎากรประกอบกับ Income Tax Regulations (“ITR”) หรือระเบียบสรรพากรในส่วนของหลักเกณฑ์ในการจัดเก็บภาษีที่ออกโดยสรรพากรแห่งสหรัฐอเมริกา (Internal Revenue Service หรือ IRS) การวิจัยดังกล่าวจะมีข้อจำกัดขอบเขตเฉพาะแนวคิดในการกำหนดหน่วยภาษีและหลักการที่ใช้ในการคำนวณภาษีพอสั่งเซปเท่านั้น

ตามกฎหมายสหรัฐอเมริกา ห้างหุ้นส่วนเป็นเพียงการรวมกลุ่มของบุคคลอันเป็นการนำแนวคิดทฤษฎีสภาพรวมมาใช้ ซึ่งแนวคิดดังกล่าวห้างหุ้นส่วนไม่อาจสร้างสถานะเชิงบุคคลในทางกฎหมายขึ้นมาได้ การจัดเก็บภาษีจึงเป็นการจัดเก็บที่ระดับผู้เป็นหุ้นส่วนซึ่งเป็นบุคคลที่ก่อให้เกิดเงินได้และมีสิทธิที่จะได้รับเงินได้นั้น ส่วนห้างหุ้นส่วนเป็นเพียงหน่วยภาษีเพื่อประโยชน์ในการแบ่งแยกประเภทเงินได้ที่ห้างหุ้นส่วนได้รับมาและจัดสรรให้แก่ผู้เป็นหุ้นส่วนตามสัดส่วนของเงินได้ รวมทั้งมีหน้าที่ในการยื่นแบบแสดงรายการต่อสรรพากร ซึ่งกรณีดังกล่าวเป็นประโยชน์ในด้านการจัดเก็บภาษีและตรวจสอบภาษีของรัฐเพราะทำให้รัฐทราบถึงส่วนแบ่งกำไรที่ผู้เป็นหุ้นส่วนจะได้รับในแต่ละปีและตรวจสอบว่าผู้เป็นหุ้นส่วนได้นำส่วนแบ่งกำไรที่ได้รับไปเสียภาษีแล้วหรือยัง¹

¹ William S. Mckee, William F. Nelson, Robert L. Whitmire, Federal Taxation of Partnerships and Partners, (Warren, Gorham&Lamont, Boston New York ,1977), P .1-1

กฎหมายภาษีอากรสหรัฐอเมริกาไม่มีแนวคิดในการจัดเก็บภาษีห้างหุ้นส่วนโดยถือว่าห้างหุ้นส่วนเป็นหน่วยภาษีใหม่แยกต่างหากจากผู้เป็นหุ้นส่วนเหมือนกับประเทศไทย ดังนั้นแม้ว่าจะมีการใช้รูปแบบดังกล่าวเพื่อกระจายฐานภาษีโดยจัดตั้งห้างหุ้นส่วนขึ้นมาหลาย ๆ ห้างก็จะไม่ช่วยลดภาระภาษี แต่กลับเป็นการบังคับทางอ้อมให้ห้างหุ้นส่วนแบ่งกำไรออกจากห้างเป็นผลให้ผู้เป็นหุ้นส่วนเสียภาษีในสวนแบ่งกำไรของตนเร็วขึ้น² ทั้งนี้ เพราะเหตุว่า ห้างหุ้นส่วนจะถูกกำหนดให้มีหน้าที่ต้องแสดงผลกำไรขาดทุนของห้างในแต่ละปีภาษีอันเป็นมาตรการที่จะทำให้สรรพากรสามารถที่จะตรวจสอบว่าผู้เป็นหุ้นส่วนแต่ละคนได้เสียภาษีในสวนแบ่งกำไรที่ได้รับหรือยังอันเป็นบทบัญญัติที่ทำให้รัฐสามารถควบคุมการจัดเก็บภาษีและสามารถตรวจสอบการเสียภาษีของผู้เสียภาษีได้

ส่วนการวิเคราะห์ถึงรูปแบบการจัดเก็บภาษีห้างหุ้นส่วนตามกฎหมายประเทศอังกฤษ โดยกฎหมายภาษีอากรที่ได้อ้างถึงคือ Butterworths Yellow Tax Hand book ประกอบกับแนวคำตัดสินของศาล และหลักเกณฑ์ที่ใช้ในการคำนวณภาษี โดยกฎหมายสหราชอาณาจักรได้กำหนดให้ห้างหุ้นส่วนเป็นหน่วยภาษีเพื่อประโยชน์ในการคำนวณสวนแบ่งกำไรให้คงเหลือเพียงกำไรสุทธิ และจัดสรรกำไรสุทธิไปให้ผู้เป็นหุ้นส่วนตามอัตราส่วนของแต่ละคนจะได้รับเพื่อนำไปรวมคำนวณกับเงินได้อื่น ๆ ในแบบแสดงรายการเพื่อเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาในอัตราก้าวหน้า

วิทยานิพนธ์ฉบับนี้ ผู้เขียนมุ่งศึกษาและวิเคราะห์ถึงแนวคิดและหลักเกณฑ์การจัดเก็บภาษีอากรห้างหุ้นส่วนโดยขอบเขตในการศึกษาจะจำกัดเฉพาะกฎหมายภาษีอากรห้างหุ้นส่วน ทั้งนี้ ตามกฎหมายภาษีอากรสหรัฐอเมริกาและกฎหมายภาษีแห่งสหราชอาณาจักรจะกำหนดวิธีการจัดเก็บภาษีห้างหุ้นส่วนที่ระดับผู้เป็นหุ้นส่วนเนื่องจากความไม่มีสถานะเชิงบุคคลในทางกฎหมายโดยจะทำการจัดเก็บที่ระดับผู้เป็นหุ้นส่วนเท่านั้น ส่วนกรณีของคณะบุคคลที่ไม่ใช่นิติบุคคลตามกฎหมายไทยจะถูกจัดเก็บในบทบัญญัติเดียวกันกับห้างหุ้นส่วนและไม่อาจพบรูปแบบดังกล่าวในกฎหมายต่างประเทศได้ นอกจากนี้ รูปแบบกิจการร่วมค้าไม่จดทะเบียนตามกฎหมายไทยถือว่าเป็นห้างหุ้นส่วนรูปแบบหนึ่ง ดังนั้น การศึกษากฎหมายภาษีอากรต่างประเทศจึงจำกัดศึกษาเฉพาะกรณีของห้างหุ้นส่วนเท่านั้น

² อวยพร ต้นละมัย, “ผู้มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา”, สรรพากรสารสิน

4.1 การจัดเก็บภาษีตามหลักการ Pass-Through ตามกฎหมายสหรัฐอเมริกา

4.1.1 รูปแบบหน่วยภาษี Pass-Through Entity ภายใต้บทบัญญัติแห่งประมวลรัษฎากรสหรัฐอเมริกา หรือ Internal Revenue Code (IRC)

4.1.1.1 ห้างหุ้นส่วน (Partnerships)

ห้างหุ้นส่วนตามกฎหมายสหรัฐอเมริกาเป็นการรวมกลุ่มของบุคคลเพื่อแสวงหากำไรในทางเศรษฐกิจที่ไม่สามารถสร้างสถานะเชิงบุคคลในทางกฎหมายขึ้นมาได้ เนื่องจาก บทบัญญัติห้างหุ้นส่วนใน Uniform Partnership Act (UPA) หรือ Uniform Limited Partnership Act (ULPA) ได้รับเอาแนวคิดทฤษฎีการรวมกลุ่มมาใช้ โดยทฤษฎีดังกล่าวมีแนวคิดที่ว่า ห้างหุ้นส่วนไม่สามารถสร้างสถานะบุคคลแยกต่างหากจากผู้เป็นหุ้นส่วนได้ แม้ว่าจะมีการจดทะเบียนก็ตาม เพราะการที่กฎหมายกำหนดให้ห้างหุ้นส่วนจำกัดจดทะเบียน (registered) หรือยื่นใบรับรองความรับผิดชอบจำกัดต่อรัฐหรือหน่วยงานของรัฐเป็นแต่เพียงแค่การแสดงให้เห็นถึงความรับผิดชอบจำกัดต่อรัฐและบุคคลภายนอกเท่านั้น

ในส่วนของการจัดเก็บภาษีห้างหุ้นส่วนตามกฎหมายสหรัฐอเมริกา ศาลภาษีอากร (Tax Court) และสรรพากรแห่งสหรัฐอเมริกา (Internal Revenue Service) รวมถึงสภานิติบัญญัติ (Congress) จะไม่คำนึงถึงการแบ่งแยกรูปแบบโดยอาศัยวิธีการจดทะเบียน แต่จะกำหนดวิธีการเสียภาษีของหน่วยธุรกิจโดยพิจารณาถึงเจตนาในการดำเนินธุรกิจประกอบกับคุณสมบัติของหน่วยธุรกิจ โดยให้ความสำคัญในสาระสำคัญ (substantial) มากกว่ารูปแบบ (form) กล่าวคือ องค์กรใดที่มีการรวมกลุ่มคล้ายคลึง (resemble) กับบริษัทหรือมีคุณสมบัติบริษัทอย่างน้อย 2 ใน 4 ข้อหลังตามหลักเกณฑ์การนับคุณสมบัติ หน่วยธุรกิจนั้นจะต้องเสียภาษีแบบบริษัท ซึ่งหลักเกณฑ์การนับคุณสมบัติเป็นหลักการที่ใช้แบ่งแยกวิธีการเสียภาษีขององค์กรที่ไม่ได้จดทะเบียนแบบบริษัทว่าควรจะเสียภาษีในรูปแบบห้างหุ้นส่วนหรือรูปแบบบริษัท* ซึ่งผู้เขียนจะได้กล่าวในหัวข้อที่ 4.1.2.3.2.

* บริษัทในสหรัฐอเมริกาถูกจัดเก็บภาษีสองระดับคือ ระดับบริษัทและระดับผู้ถือหุ้น โดยไม่มีวิธีขจัดความซ้ำซ้อนในทางภาษี แต่มีการจัดเก็บภาษีในเงินกำไรสะสมเกินควรแทน (Accumulated Earning Tax) ขณะที่รูปแบบห้างหุ้นส่วนในสหรัฐอเมริกาถูกจัดเก็บภาษีในระดับผู้เป็นหุ้นส่วนเพียงระดับเดียว โดยไม่ถือว่าห้างหุ้นส่วนเป็นหน่วยภาษีที่มีหน้าที่ในการเสียภาษี

ในปัจจุบัน บทบัญญัติ IRC ในปัจจุบันทำการจัดเก็บภาษีห้างหุ้นส่วนที่ระดับผู้เป็นหุ้นส่วนเพียงระดับเดียว (Partner's Level) ซึ่งแตกต่างจากรูปแบบห้างหุ้นส่วนสามัญตามกฎหมายไทย แม้ว่าห้างหุ้นส่วนไม่มีสถานะเชิงบุคคลในทางกฎหมาย แต่วิธีการจัดเก็บภาษีกลับสร้างสถานะเชิงบุคคลให้กับรูปแบบดังกล่าวโดยกำหนดให้เป็นหน่วยภาษีที่มีหน้าที่เสียภาษีแทนบุคคลที่รวมกลุ่มกัน ส่วนรูปแบบบริษัทตามประมวลรัษฎากรไทยจะจัดเก็บภาษีบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลโดยมีแนวคิดในการจัดเก็บที่ถือเสมือนว่าบริษัทกับผู้ถือหุ้นเป็นหน่วยภาษีเดียวกัน โดยนำวิธีการจัดความซ้ำซ้อนในเชิงเศรษฐศาสตร์มาใช้ 2 วิธี กล่าวคือ ³

1. การจัดความซ้ำซ้อนในทางภาระภาษี โดยวิธีการเครดิตภาษีตามมาตรา 47 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งมีหลักการว่า ให้สมมติภาษีที่เก็บจากกำไรสุทธิของบริษัทเสมือนเป็นภาษีหัก ณ ที่จ่ายของผู้ถือหุ้น ซึ่งผู้ถือหุ้นอาจนำมาเป็นเครดิตภาษีในการคำนวณภาษีได้ โดยที่อัตราภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาในปัจจุบันจะตั้งอยู่บนอัตราเดียวกันกับภาษีเงินได้นิติบุคคล กล่าวคือ อัตราภาษีเงินได้นิติบุคคลในปัจจุบันจะเท่ากับร้อยละ 30 ฉะนั้นอัตราภาษีดังกล่าวจึงเท่ากับ อัตราภาษีเงินได้ที่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลนั้นต้องเสียหารด้วยผลต่างของหนึ่งร้อยลบด้วยอัตราภาษีเงินได้ดังกล่าวนั้นได้ผลลัพธ์เท่าใดให้คุณด้วยจำนวนเงินปันผลหรือเงินส่วนแบ่งของกำไรที่ได้รับ ผลลัพธ์ที่ได้ให้เป็นเครดิตในการคำนวณภาษี ซึ่งอัตราภาษีดังกล่าวหากคำนวณออกมาจะมีผลทำให้การจัดเก็บภาษีในระดับนิติบุคคลถูกจัดออกไป

2. การจัดความซ้ำซ้อน โดยการยกเว้นไม่ต้องนำเงินได้มารวมคำนวณภาษีหรือนำเงินได้มาคำนวณเพียงกึ่งหนึ่งตามมาตรา 65 ทวิ(10) แห่งประมวลรัษฎากร ในกรณีที่ผู้ถือหุ้นเป็นบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่จัดตั้งขึ้นตามกฎหมายไทย และ มาตรา 5 ทวิ แห่งพระราชกฤษฎีกา (ฉบับที่ 10) พ.ศ. 2500 ในกรณีที่มีผู้ถือหุ้นเป็นกิจการร่วมค้า เป็นต้น

³ พิภพ วีระพงษ์, “วิเคราะห์การเก็บภาษีเงินปันผล”, สรรพากรศาสตร์ 88(มกราคม, 2532) : 43

แต่อย่างไรก็ดี แม้ว่าการจัดเก็บภาษีบริษัทของสหรัฐอเมริกาจะทำการจัดเก็บภาษีบริษัทแยกต่างหากจากผู้ถือหุ้นโดยปราศจากวิธีการขจัดความซ้ำซ้อนทางภาษี ตามหลักฐานะบุคคลแยกต่างหากจากกัน แต่อย่างไรก็ดี บทบัญญัติแห่ง IRC ของสหรัฐอเมริกายังได้กำหนดหลักเกณฑ์การจัดเก็บภาษีกำไรสะสม (Accumulated Earnings Tax) โดยเป็นการบังคับให้บริษัทต้องจ่ายเงินปันผล มิฉะนั้นแล้ว บริษัทจะต้องเสียภาษีในเงินกำไรสะสมแทน ทั้งนี้เพื่อให้ผู้ถือหุ้นหลีกเลี่ยงความรับผิดในภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา โดยกันเงินกำไรไว้และแอบใช้ประโยชน์โดยมิชอบในนามของบริษัทซึ่งทำให้บริษัทสามารถที่จะนำไปตัดเป็นรายจ่ายได้อีกด้วย หรือที่เรียกว่า Disguised Dividend⁴

ดังนั้น แนวคิดในการขจัดความซ้ำซ้อนในเชิงเศรษฐศาสตร์จึงเป็นแนวคิดที่แต่ละประเทศจะนำไปใช้ แต่ในกรณีของห้างหุ้นส่วนเนื่องจากห้างหุ้นส่วนไม่มีสถานะบุคคลในเชิงกฎหมาย การจัดเก็บภาษีจึงเป็นการจัดเก็บที่ผู้เป็นหุ้นส่วนเพียงระดับเดียวที่ผู้เป็นหุ้นส่วนประกอบกับบทบัญญัติแห่ง IRC ได้สร้างความยืดหยุ่นในทางภาษีอากร รวมทั้งเปิดโอกาสให้บริษัทจำกัดความรับผิดหรือ LLCs สามารถเลือกที่จะเสียภาษีแบบห้างหุ้นส่วนได้ตามหลักการ Pass-Through หรือหลักการ Conduit Theory ตัวอย่างเช่น การใช้ผลขาดทุนสะสมของผู้เป็นหุ้นส่วนมาหักเป็นรายจ่าย แต่อย่างไรก็ตามในปัจจุบัน สรรพากรแห่งสหรัฐอเมริกาได้มีบทบัญญัติใหม่เพื่อสร้างความสมัครใจในการเสียภาษีอากรให้แก่หน่วยธุรกิจ โดยสร้างความมีอิสระในการเลือกที่จะเสียภาษีแบบห้างหุ้นส่วนในระเบียบสรรพากรเรื่อง Check-The-Box Regulations ตามหลักการ Default Rule หรือ Elective Approach ซึ่งผู้เขียนจะได้กล่าวในหัวข้อที่ 4.1.2.3.2 ข้อ ข.

4.1.1.2 บริษัทตามอนุบท S. (S.Corporation)⁵

บริษัทตามอนุบท S. หรือ S. Corporation เป็นรูปแบบการเสียภาษีแบบ Pass-Through อีกรูปแบบหนึ่ง โดยที่บริษัทตามอนุบท S เป็นรูปแบบผสม (Hybrid Model) ซึ่งการจัดตั้งจะทำในรูปแบบบริษัท แต่สามารถเลือกเสียภาษีที่ระดับผู้เป็นหุ้นส่วนเพียงระดับเดียว

⁴ อ่างแล้ว, หน้า 42-43

⁵ Jerald David August, "Supchapter S reform bill introduced in congress", *Journal of Partnership Taxation* 12(Winter, 1996), P. 331-335.

เหตุผลในการกำหนดให้รูปแบบของ S. Corporation สามารถเลือกเสียภาษีแบบห้างหุ้นส่วนได้ทั้ง ๆ ที่เป็นรูปแบบบริษัท ซึ่งการเสียภาษีควรจะเสียภาษีสองระดับคือระดับบริษัทและระดับผู้ถือหุ้น แต่ด้วยเหตุว่า รัฐสภาของประเทศสหรัฐอเมริกาได้พยายามที่จะหาวิธีการในการหลีกเลี่ยงภาระภาษีซ้ำซ้อนที่เกิดขึ้นกับรูปแบบบริษัทจำกัดเพื่อให้เกิดความยืดหยุ่นกับรูปแบบบริษัทขนาดเล็ก (Small Business Corporation) โดยไม่ให้ถูกจัดเก็บภาษีซ้ำซ้อนทั้งระดับบริษัทและระดับผู้ถือหุ้น ดังนั้น ตามบทบัญญัติแห่ง IRC มาตรา 1361-1379 บริษัทขนาดเล็ก หรือ S. Corporation จึงมีภาระเพียงแค่นั้นแบบแสดงกำไรขาดทุนหรือแบบประเมินภาษีของบริษัทตนเองเท่านั้น ส่วนการเสียภาษีในเงินปันผลจะเป็นหน้าที่ของผู้ถือหุ้นแต่ละคนที่จะต้องนำส่วนแบ่งกำไรไปรวมกับรายได้อื่น ๆ ของตนเองและคำนวณภาษีในอัตราที่กำหนด แต่อย่างไรก็ดี บริษัทตามอนุบท S. สามารถเลือกที่จะไม่เสียภาษีแบบห้างหุ้นส่วนได้หากได้รับความยินยอมจากผู้ถือหุ้น รวมทั้งกรณีที่คุณสมบัติของบริษัทดังกล่าวไม่เข้าองค์ประกอบตามที่สรรพากรกำหนดก็จะถูกยกเลิกสถานภาพในการเสียภาษีแบบห้างหุ้นส่วนโดยอัตโนมัติ* แต่ก็สามารถที่จะกลับมาเลือกเสียภาษีแบบห้างหุ้นส่วนได้อีก ถ้าหากบริษัทอนุบท S ดังกล่าวนั้นถูกยกเลิกสถานภาพตั้งแต่ 5 ปีภาษีขึ้นไป แต่ทั้งนี้จะต้องได้รับอนุมัติจากสรรพากรสหรัฐอเมริกาด้วย

* คุณสมบัติของ S. Corporation ที่สามารถเลือกเสียภาษีแบบห้างหุ้นส่วนได้จะต้องมีคุณสมบัติดังนี้

1. มีผู้ถือหุ้นไม่เกิน 50 คน (มาตรา 1361 (b)(1)(a))
2. บริษัทดังกล่าวจะต้องจัดตั้งขึ้นในประเทศสหรัฐอเมริกา
3. ผู้ถือหุ้นจะต้องเป็นผู้ถือหุ้นประเภทเดียวและผู้ถือหุ้นจะต้องเป็นบุคคลธรรมดา กองมรดก หรือ ทรัสต์ โดยผู้ถือหุ้นดังกล่าวจะต้องไม่ใช่บริษัท หรือ ห้างหุ้นส่วนตามระเบียบสรรพากรที่ 1.1361-1(a)(f)(1)
4. ผู้ถือหุ้นจะต้องไม่เป็นคนต่างด้าวที่ไม่มีถิ่นที่อยู่ในประเทศสหรัฐอเมริกา(มาตรา 1361 (b)(1)(c))
5. กิจการของบริษัทจะต้องไม่ใช่บริษัทประกันชีวิต
6. ผู้ถือหุ้นทุกคนจะต้องสมัครใจที่จะเลือกเสียภาษีแบบห้างหุ้นส่วน

4.1.1.3 บริษัทจำกัดความรับผิด หรือ LLCs (Limited Liability Companies) ⁶

LLCs เป็นรูปแบบของหน่วยภาษี Pass-Through Entity อีกรูปแบบหนึ่งที่สรรพากรสหรัฐอเมริกา (Internal Revenue Service) ได้ออกระเบียบในข้อหาหรือ (Revenue Ruling) ว่า LLCs หรือ บริษัทที่จำกัดความรับผิดสามารถที่จะรับหลักการเสียภาษีแบบห้างหุ้นส่วนหรือเสียภาษีที่ระดับผู้ถือหุ้นเพียงระดับเดียวตามหลักการ Pass-Through ด้วยเหตุว่า การกำหนดหน่วยธุรกิจมีมากมายซึ่งสหรัฐอเมริกาเปิดโอกาสให้หน่วยธุรกิจมีอิสระในการเลือกรูปแบบและสามารถที่จะเลี่ยงคุณสมบัติหรือข้อจำกัดที่เกิดขึ้นในแต่ละรูปแบบ เช่น ความรับผิดส่วนตัวของรูปแบบห้างหุ้นส่วนสามัญ (General Partnerships)หรือภาวะภาษีซ้ำซ้อนในรูปแบบบริษัท ดังนั้น การจัดตั้งธุรกิจแต่ละครั้งภาวะภาษีจะเป็นปัจจัยหลักที่มีผลต่อการเลือกที่จะประกอบธุรกิจดังนี้ ⁷

1. หากเลือกจัดตั้งในรูปแบบบริษัทผู้ถือหุ้นจะต้องรับภาวะภาษีสองชั้น คือ ภาษีในระดับบริษัทและระดับผู้ถือหุ้น ตามแนวคิดความมีฐานะบุคคลแยกต่างหากจากกัน
2. หากเลือกจัดตั้งในรูปแบบบริษัทขนาดเล็กหรือ Small Business Corporation (S.Corporation) ก็สามารถเลือกใช้หลักการ Pass-Through แบบห้างหุ้นส่วนเพื่อเสียภาษีเพียงระดับเดียวหรือเลือกที่จะเสียภาษีแบบบริษัทก็ได้ แต่ S. Corporation จะมีข้อจำกัดในเรื่องคุณสมบัติ (Eligibility Restrictions) หรือ ข้อจำกัดในเรื่องผู้ถือหุ้น เช่น ต้องมีผู้ถือหุ้นไม่เกิน 50 คน นอกจากนี้ผู้ถือหุ้นจะต้องเป็นผู้ถือหุ้นประเภทเดียว (one class of stock) ตามมาตรา 1361 (b)(1) และเป็นบุคคลที่มีสัญชาติอเมริกา เป็นต้น

⁶ Jame W. Forsyth, "Handling the problems of forming as Partnership of Limited Liability Company, Journal of Partnership Taxation. 12(Fall, 1995) , P. 237-240

⁷ Lawrence H. Brenman, "Limited Liability Companies Offer New Opportunities to Business Owners", Journal of Partnership Taxation. 10(Winter, 1994), P. 301-312

3. หากเลือกจัดตั้งในรูปแบบบริษัทจำกัดความรับผิด หรือ LLCs ที่สามารถเลือกเสียภาษีโดยใช้หลักการ Pass-Through แบบห้างหุ้นส่วนได้ ซึ่งรูปแบบดังกล่าวจะรับข้อได้เปรียบทางภาษีของรูปแบบห้างหุ้นส่วนและบริษัท โดยไม่ต้องมีข้อจำกัดในเรื่องคุณสมบัติเหมือนกับ S.Corporation ทำให้รูปแบบธุรกิจแบบ LLCs สามารถรับข้อได้เปรียบในเรื่องความรับผิดจำกัด (Limited Liability) กล่าวคือ ผู้ถือหุ้นที่จำกัดความรับผิดสามารถมีสิทธิในการเข้าร่วมจัดการกิจการได้โดยไม่ต้องเสี่ยงกับความรับผิดเป็นการส่วนตัวเหมือนกับรูปแบบของห้างหุ้นส่วนสามัญ นอกจากนี้ ยังสามารถที่จะเสียภาษีในระดับผู้ถือหุ้นเพียงระดับเดียวตามหลักการ Pass-Through ซึ่งสามารถนำเอาผลขาดทุนที่เกิดขึ้นจากการดำเนินธุรกิจ ไปคำนวณภาษีที่ระดับผู้ถือหุ้นเหมือนกับรูปแบบห้างหุ้นส่วนอันเป็นการหลีกเลี่ยงภาระภาษีซ้ำซ้อนที่เกิดกับรูปแบบบริษัทยิ่งไปกว่านั้น หากมีการขายทรัพย์สินของบริษัทก็จะเกิดภาระภาษีที่ระดับผู้ถือหุ้นเพียงระดับเดียวเท่านั้น⁸

⁸ Lawrence H. Brenman, "Limited Liability Companies Offer New Opportunities to Business Owners", *Journal of Partnership Taxation*.10(Winter, 1994), P. 310-311

4.1.2 ประวัติความเป็นมาของกฎหมายภาษีห้างหุ้นส่วนในประเทศสหรัฐอเมริกา

กฎหมายภาษีเงินได้ของสหรัฐอเมริกาได้มีการประกาศใช้ครั้งแรกภายใต้บทบัญญัติแห่งรัฐธรรมนูญแก้ไขเพิ่มเติมฉบับที่ 16 โดย The Revenue Act ปี 1913 ได้นำเอา “หลักทางผ่าน” (Conduit Theory)⁹ มาใช้ ซึ่งหลักเกณฑ์ดังกล่าวได้กำหนดไว้ว่า “ผู้เป็นหุ้นส่วนที่รวมกลุ่มกันเพื่อดำเนินธุรกิจในรูปแบบของห้างหุ้นส่วนจะต้องรับผิดชอบเสียภาษีเงินได้ของตนตามหลักความสามารถในส่วนบุคคลที่ตนได้รับจากห้างหุ้นส่วน ทั้งนี้ จะไม่คำนึงถึงว่าส่วนแบ่งกำไรดังกล่าวจะถูกนำมาจัดสรรให้แก่ผู้เป็นหุ้นส่วนแล้วหรือไม่ นอกจากนี้ ห้างหุ้นส่วนจะต้องมีหน้าที่ในการยื่นแบบแสดงรายการเงินได้จากการดำเนินงานให้แก่คณะกรรมการภาษีอากร (Commissioner Taxation) หรือรัฐที่มีอำนาจจัดเก็บ (district collector) ในแต่ละปีภาษี ”¹⁰

บทบัญญัติ IRC ได้มีการนำเอาหลักทางผ่าน (Conduit Theory) หรือ หลักการส่งผ่าน (Pass-Through) มาใช้ทำให้การจัดเก็บภาษีในธุรกิจแบบห้างหุ้นส่วนถูกจัดเก็บภาษีที่ระดับผู้เป็นหุ้นส่วนเพียงระดับเดียว (Partner's Level) อันแตกต่างกับการจัดเก็บภาษีของบริษัท ซึ่งหลักเกณฑ์ในการจัดเก็บภาษีห้างหุ้นส่วนจะสร้างความยืดหยุ่นในทางภาษีอากรมากกว่าการจัดเก็บภาษีในรูปแบบบริษัททำให้ผู้เสียภาษีโดยเฉพาะเจ้าของธุรกิจใหม่ ๆ ที่มีผลขาดทุนจากการดำเนินงานในระยะแรก ๆ สามารถนำผลขาดทุนไปหักกับเงินได้จากแหล่งอื่น ๆ โดยไม่ต้องคำนึงสัดส่วนผลประโยชน์ในห้างหุ้นส่วนทำให้การจัดสรรผลกำไรและผลขาดทุนมีผลต่อการเสียภาษีและสร้างความยืดหยุ่นในทางภาษีอากรได้มากกว่ารูปแบบบริษัท¹¹

⁹ G. Fred Streuling „James H. Boyd., Kenneth H. Heller, “Federal Taxation of Partners and Partnerships ”.(Prentice-Hall, Inc., Englewood Cliffs, NJ) , P 8

¹⁰ G. Fred Streuling „James H. Boyd., Kenneth H. Heller, “Federal Taxation of Partners and Partnerships ”, P. 8

¹¹ Ibid, P. 2-3

4.1.2.1 ความหมายของห้างหุ้นส่วน

ก. ความหมายของห้างหุ้นส่วนตามกฎหมายสหรัฐอเมริกา

มาตรา 6 แห่งพระราชบัญญัติ Uniform Partnerships ปี 1970 ได้ให้คำจำกัดการดำเนินงานแบบ “ห้างหุ้นส่วน” ว่าหมายถึง การรวมตัวของบุคคลตั้งแต่ 2 คนขึ้นไปเพื่อวัตถุประสงค์ในการแสวงหากำไรในทางธุรกิจ โดยบุคคลดังกล่าวมีความเป็นเจ้าของร่วมกันในทรัพย์สินที่นำมาลงทุน¹² ซึ่งคำว่า “ความเป็นเจ้าของร่วมกัน” นั้น ศาลในคดี John V Plastex Co 500 P2d 596 (OKL App. 1971) ได้ให้ความหมายของคำดังกล่าวว่าหมายถึง การมีส่วนร่วมได้เสียร่วมกันในการจัดการธุรกิจกล่าวคือ มีอำนาจในการควบคุม (Control), การแบ่งปันผลกำไรและผลขาดทุน รวมทั้ง การร่วมลงทุนโดยถือว่าทุนจะต้องเป็นสาระสำคัญในการก่อให้เกิดเงินได้ในห้างหุ้นส่วน โดยศาลจะให้ความสำคัญต่อเจตนาในการประกอบธุรกิจแบบห้างหุ้นส่วนและการมีผลประโยชน์ร่วมกัน¹³

ข. ความหมายของห้างหุ้นส่วนตาม Black Law Dictionary¹⁴

ห้างหุ้นส่วน หมายถึง การที่บุคคลสองคนขึ้นไปทำธุรกิจร่วมกัน โดยลงทุนด้วย เงิน ทรัพย์สิน แรงงานหรือความชำนาญหรืออื่น ๆ ในการดำเนินธุรกิจตามกฎหมายไม่ได้จัดตั้งในรูปแบบบริษัท นอกจากนี้ยังจะต้องมีข้อตกลงในการแบ่งกำไรขาดทุนระหว่างกันตามสัดส่วนในทุนที่ลงในห้างหุ้นส่วน

¹² Robert A. Prentice, “Law of Business Organization and Securities Regulation”. 2nd. ed. (New Jersey : Prentice-Hall Inc, Co., 1994), P. 50-51

¹³ Robert A. Prentive, “Law of Business Organizations and Securities Regulation”. Prentice Hall. Englewood Cliffs, New Jersey. Printed in the United States of America, 1994, P. 48-49

¹⁴ Henry Campell Black, Black’s Law Dictionary, Page 1120

ค. ความหมายของห้างหุ้นส่วน ตาม Internal Revenue Code¹⁵

ห้างหุ้นส่วน ตามบทบัญญัติ IRC หมายความว่าถึง การรวมตัวกัน(syndicate), กลุ่มคน(group), การรวมกันทางการค้า(pool), การร่วมลงทุน (joint venture) และองค์กรไม่จดทะเบียนอื่น ๆ ตลอดจนถึง การดำเนินธุรกิจทางการเงินซึ่งไม่รวมถึงธุรกิจรูปแบบบริษัท ทรัสต์ กองมรดกและองค์กรไม่จดทะเบียนที่ดำเนินธุรกิจเพื่อวัตถุประสงค์ในการลงทุนที่ไม่ใช่การดำเนินทางธุรกิจหรือในกรณีที่เป็นการแบ่งปันผลผลิตที่ไม่ใช่การขายสินค้าหรือขายทรัพย์สินที่ผลิตขึ้น เช่นการเป็นนายหน้าขายหลักทรัพย์ในระยะสั้นหรือการจำหน่ายหลักทรัพย์ชนิดพิเศษ เป็นต้น

4.1.2.2. ทฤษฎีเกี่ยวกับภาษีห้างหุ้นส่วน¹⁶

ทฤษฎีภาษีห้างหุ้นส่วนตามอนุบท K หรือ Subchapter K แห่งบทบัญญัติ IRC มีการนำแนวคิดสภาพรวมและแนวคิดสภาพตัวตนมาใช้ในการจัดเก็บภาษีห้างหุ้นส่วน นอกจากนี้ บางอนุมาตราใช้ทั้งสองทฤษฎีรวมกันในการปรับใช้กับการจัดเก็บภาษีของห้างหุ้นส่วน ทั้งนี้เพื่อป้องกันมิให้ผู้เสียภาษีนำหลักการ Pass-Through ไปยังอย่างผิดวัตถุประสงค์โดยมีหลักการในแต่ละทฤษฎีดังนี้คือ

ก. ทฤษฎีสภาพรวม (The Aggregate Theory)¹⁷

การจัดเก็บภาษีห้างหุ้นส่วนตามทฤษฎีสภาพรวมผู้เป็นหุ้นส่วนแต่ละคนจะต้องเสียภาษีในส่วแบ่งเงินได้ที่ได้รับจากห้างหุ้นส่วนโดยถือว่าผู้เป็นหุ้นส่วน

¹⁵ Section 761. Internal Revenue Code. Volume 1 (CCH editorial Staff Publication, 1996): Page 5480

¹⁶ William S. Mckee, William F. Nelson, Robert L. Whitmire, "Federal Taxation of Partnerships and Partners". (Warren. Gorham&Lamont, Boston New York, 1977), P. 1-5-1-7

¹⁷ William S. Mckee, William F. Nelson, Robert L. Whitmire, "Federal Taxation of Partnerships and Partners". P. 1-6

เป็นเจ้าของทรัพย์สินในห้างหุ้นส่วน หากผู้เป็นหุ้นส่วนได้ลงทุนด้วยเงินหรือทรัพย์สินในห้างหุ้นส่วนจะไม่ก่อให้เกิดภาวะภาษีขณะที่ได้มีการลงทุนนั้นแต่จะมีการเก็บภาษีก็ต่อเมื่อผู้เป็นหุ้นส่วนได้รับส่วนแบ่งกำไรเกินกว่าต้นทุนที่ผู้เป็นหุ้นส่วนได้ลงทุนไป ส่วนที่เกินต้นทุนจะถือว่าเป็นผลกำไร ซึ่งกฎหมายจะทำการจัดเก็บภาษีในส่วนแบ่งกำไรดังกล่าว ทั้งนี้ ผู้เขียนจะได้กล่าวในหัวข้อที่ 4.1.3.1

ข. ทฤษฎีสภาพตัวตน (The Entity Theory)¹⁸

ตามทฤษฎีนี้ห้างหุ้นส่วนถือว่าเป็นหน่วยภาษีที่แยกต่างหากจากผู้เป็นหุ้นส่วนและมีหน้าที่เสียภาษีเงินได้ให้แก่รัฐ บทบัญญัติดังกล่าวได้มีการนำเอาทฤษฎีตัวตนมาปรับใช้ดังจะเห็นได้จากมาตรา 703 แต่อย่างไรก็ตาม การที่ถือว่าห้างหุ้นส่วนเป็นหน่วยภาษีเป็นเพียงเพื่อประโยชน์ในการคำนวณเงินได้หรือผลขาดทุนหรือมีหน้าที่ในการรายงานภาษีในส่วนของผลกำไรขาดทุนในนามห้างหุ้นส่วนเพื่อแสดงถึงผลการดำเนินงานของห้างหุ้นส่วนต่อรัฐบาลกลางเท่านั้น แต่ห้างหุ้นส่วนไม่ได้มีหน้าที่เสียภาษีในส่วนแบ่งกำไรแทนผู้เป็นหุ้นส่วนแต่อย่างใด

ค. การผสมผสานระหว่างทฤษฎีสภาพรวมและทฤษฎีตัวตน (Blending of the Aggregate and Entity Theory)¹⁹

การนำทฤษฎีสภาพรวมและสภาพตัวตนมาใช้ตามหลักเกณฑ์ในอนุบทย่อย K หรือ Subchapter K แนวคิดทฤษฎีสภาพรวมเป็นการพิจารณาในส่วนของบทบัญญัติที่เกี่ยวกับการไม่รับรู้เป็นรายได้เพื่อเสียภาษีทันทีที่มีการลงทุนด้วยทรัพย์สินของผู้เป็นหุ้นส่วนในห้างหุ้นส่วน ส่วนแนวคิดเกี่ยวกับทฤษฎีตัวตนเป็นการพิจารณาในกรณีของการคำนวณเงินได้ที่พึงต้องเสียภาษีของห้างหุ้นส่วน, การเลือกปีภาษีของห้างหุ้นส่วน รวมทั้งการดำเนินธุรกิจระหว่างห้างหุ้นส่วนและผู้เป็นหุ้นส่วน เพื่อประโยชน์ในการรายงานเงินได้ที่พึงเสียภาษีของห้างหุ้นส่วน

¹⁸ Ibid, P. 1-7

¹⁹ Ibid, 1-6

4.1.2.3 แนวคิดในการจัดเก็บภาษีห้างหุ้นส่วน

4.1.2.3.1 แนวคิดในการใช้หลักการ Pass-Through กับรูปแบบห้างหุ้นส่วน

ห้างหุ้นส่วนตามบทบัญญัติ Uniform Partnership Act มีแนวคิดการเกิดห้างหุ้นส่วนโดยยึดถือหลักการตามแนวคิดทฤษฎีรวมกลุ่ม (Aggregate Theory) ของประเทศในกลุ่ม Common Law ที่ถือว่าห้างหุ้นส่วนไม่สามารถที่จะจดทะเบียนให้มีสถานะเชิงบุคคลในทางกฎหมายได้ ห้างหุ้นส่วนเป็นแต่เพียงการรวมกลุ่มของบุคคลทางธรรมชาติตั้งแต่สองคนขึ้นไปเพื่อแสวงหากำไรร่วมกัน

แนวคิดในการจัดเก็บภาษีห้างหุ้นส่วนตามบทบัญญัติ IRC จะมีแนวคิดในการพิจารณาองค์ประกอบของห้างหุ้นส่วนและถือว่าห้างหุ้นส่วนเป็นการรวมกลุ่มของบุคคลตั้งแต่สองคนขึ้นไปเพื่อแสวงหากำไรในทางเศรษฐศาสตร์ การพิจารณาถึงการเสียภาษีของรูปแบบห้างหุ้นส่วนนั้น ศาลภาษีอากรให้ความสำคัญของหลักการ Substance over Form ซึ่งหมายถึง หลักการที่จะพิจารณาเนื้อหาตามสภาพความเป็นจริงในทางเศรษฐกิจและสังคมนอกเหนือกว่าถ้อยคำที่เป็นลายลักษณ์อักษรทางกฎหมาย หลักการนี้จะถูกนำมาใช้เพื่อป้องกันความพยายามในการหลีกเลี่ยงภาษีอากรของผู้เสียภาษี²⁰ โดยศาลในคดี Commissioner V Culbertson ได้กล่าวว่า ห้างหุ้นส่วนในทางภาษีอากรจะเกิดขึ้นก็ต่อเมื่อผู้เป็นหุ้นส่วนมีเจตนาที่จะร่วมกันแสวงหากำไร ศาลจะให้ความสำคัญของเจตนาในการลงทุนร่วมกันเพื่อแสวงหากำไรในทางเศรษฐศาสตร์, ข้อตกลงระหว่างกัน, ความสามารถตลอดจนการควบคุมในการดำเนินงานของห้างหุ้นส่วน²¹ รวมถึงองค์ประกอบของหน่วยธุรกิจว่ามีคุณสมบัติคล้ายคลึงกับบริษัทหรือห้างหุ้นส่วน ดังนั้น แม้ว่าจะมีการจดทะเบียนเป็นรูปแบบบริษัทตามกฎหมายสหรัฐ แต่ในทางภาษีอากรหากมีคุณสมบัติที่ไม่ครบหลักเกณฑ์ของบริษัทก็จะถือว่าเป็นห้างหุ้นส่วนในทางภาษีอากรและต้องเสียภาษีแบบห้างหุ้นส่วน

²⁰ William S. Mckee, William F. Nelson, Robert L. Whitmire, Federal Taxation of Partnerships and Partners, (Warren, Gorham & Lamont, Boston New York, 1977), P. 3-7

²¹ เฉลิมเกียรติ ไชยวรรณ, “ความหมายของการหลีกเลี่ยงภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร”, สรรพากรสาร 11(พฤศจิกายน 2540) : 164-165

ทั้งนี้ สาระสำคัญอื่น ๆ ที่ศาลใช้ในการพิจารณาประกอบเช่น การแบ่งปันผลกำไรและขาดทุน การเป็นเจ้าของร่วมในทรัพย์สินโดยต่างฝ่ายต่างมีส่วนได้เสียในกิจการ นอกจากนี้ ทุนที่จะนำมาลงทุนจะต้องเป็นสาระสำคัญในการก่อให้เกิดเงินได้ (Capital is a material income-producing factor) การจัดเก็บภาษีหุ้นส่วนตามบทบัญญัติ IRC ในมาตรา 701 กำหนดว่า หุ้นส่วนไม่ถือว่าเป็นหน่วยภาษีที่มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้ให้แก่รัฐเพียงแต่มีหน้าที่ในการยื่นแบบแสดงกำไรขาดทุนเท่านั้น แต่ผู้เป็นหุ้นส่วนจะเป็นผู้ที่มีหน้าที่เสียภาษีให้แก่รัฐตามส่วนแบ่งกำไรที่ตนได้รับ (distributive's share) ทั้งนี้ เนื่องจากเจตนารมณ์ในการจัดเก็บภาษีหุ้นส่วนตามหลักการ Pass-Through มีเหตุผลมาจากการที่กฎหมายมีแนวคิดที่ว่าหุ้นส่วนเป็นรูปแบบที่เกิดจากการรวมกลุ่มของบุคคลเพื่อแสวงหากำไรทางเศรษฐกิจเท่านั้น ซึ่งหุ้นส่วนเป็นรูปแบบที่สามารถจัดตั้งได้ง่าย (simplicity) มีความยืดหยุ่น (flexibility) และเป็นรูปแบบที่สามารถสร้างความเป็นธรรม (equity) ระหว่างผู้เป็นหุ้นส่วนด้วยกัน²² เนื่องจาก การจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาของสหรัฐอเมริกาเป็นการจัดเก็บภาษีโดยใช้อัตราภาษีก้าวหน้า โดยมีแนวคิดที่ว่าอัตราภาษีก้าวหน้าสามารถสร้างแรงจูงใจ (inspired) เพื่อให้ผู้เสียภาษีกระจายเงินได้ (spread income) ของตนออกไปให้กับผู้เสียภาษีหลาย ๆ คน²³ เพื่อเริ่มต้นเสียภาษีในจำนวนที่ต่ำ และถือว่าเป็นการเลี้ยงชีพวิธีหนึ่ง²⁴ ดังนั้น ถ้าหากกำหนดให้หุ้นส่วนดังกล่าวเป็นหน่วยภาษี ทั้ง ๆ ที่ไม่มีสถานะเชิงบุคคล การกระทำดังกล่าวถือเป็นการกระทำที่ขัดต่อนโยบายในทางภาษีอากรที่จะจัดเก็บภาษีกับผู้ที่มีรายได้เป็นจำนวนที่สูงกว่าผู้มีรายได้น้อยขณะที่มีสภาพแวดล้อมเท่า ๆ กัน

ศาลสูงได้มีคำตัดสินหลายคดีในเรื่องการเกิดหุ้นส่วนในทางภาษีอากร ดังจะเห็นได้จากคดี Commissioner V Tower และคดี Commissioner V Culbertson ปี ค.ศ. 1949²⁵

²² House Report No. 1337, 3USCCAN (1954) : P. 4091

²³ Boris I. Bittker and Lawrence M. Stone, "Federal Income Taxation", fifth ed. Little, Brown and Company Boston Printed in the United States of America, 1979, P. 415

²⁴ Boris I. Bittker and Lawrence M. Stone, "Federal Income Taxation", P. 430

²⁵ Ibid, P. 266-271

โดยคดีดังกล่าวศาลภาษีอากรได้พิจารณาถึงการจัดตั้งห้างหุ้นส่วนขึ้นมา โดยผู้เป็นหุ้นส่วนไม่มีเจตนาที่จะประกอบธุรกิจในรูปแบบห้างหุ้นส่วนแต่ต้องการใช้รูปแบบดังกล่าวในการกระจายฐานเงินได้ (shifting income) เพื่อลดหยอดเงินได้ของตน ซึ่งผู้พิพากษา Justice Frankfurter กล่าวไว้ว่า การร่วมกันจัดตั้งห้างหุ้นส่วนจะต้องจัดตั้งโดยมีเจตนาที่แท้จริงในการแสวงหากำไร โดยไม่ได้มีการนำรูปแบบห้างหุ้นส่วนมาใช้ในทางที่ขัดต่อวัตถุประสงค์ตามหลักการจัดเก็บภาษี เนื่องจากห้างหุ้นส่วนเป็นรูปแบบที่สามารถสร้างความได้เปรียบในทางภาษี ถ้าหากมีการกำหนดให้ห้างหุ้นส่วนเป็นหน่วยภาษีที่มีหน้าที่เสียภาษีจะสามารถบิดเบือนต่อแนวคิดในการจัดตั้งห้างหุ้นส่วนและหลักทั่วไปในการจัดเก็บภาษีอากรที่ทำการจัดเก็บภาษีในอัตราก้าวหน้า ดังนั้น ศาลจะพิจารณาจากเจตนาอันแท้จริงที่จะร่วมกันแสวงหากำไรและแบ่งปันผลกำไรขาดทุน รวมถึงข้อตกลง การดำเนินงานของคู่สัญญา ความสัมพันธ์ของคู่กรณี ความสามารถ ตลอดจนถึงอำนาจในการควบคุมการดำเนินงานของห้างหุ้นส่วน โดยกฎหมายมีแนวคิดในการจัดเก็บภาษีจากเงินได้ของผู้ที่เป็นเจ้าของทรัพย์สินหรือผู้ที่มีสิทธิที่จะได้รับเงินได้หรือผลประโยชน์นั้น²⁶ แม้ว่าจะมีการรวมกลุ่มจัดตั้งเป็นห้างหุ้นส่วนขึ้นมาก็ตาม เพราะห้างหุ้นส่วนไม่สามารถที่จะสร้างสถานะเชิงบุคคลในทางกฎหมายขึ้นมาเพื่อที่จะมีความสามารถในการได้รับผลกำไรในนามห้างหุ้นส่วนอันแสดงให้เห็นถึงความสามารถในการเสียภาษีของห้างหุ้นส่วนได้ การจัดเก็บภาษีจะทำการจัดเก็บจากบุคคลที่ก่อให้เกิดเงินได้ขึ้นเท่านั้น

ผลจากคำพิพากษาได้วิเคราะห์ถึงการเกิดห้างหุ้นส่วนในทางภาษีอากร ว่าผลกำไรที่เกิดขึ้นจะต้องเสียภาษีตามหลักความสามารถของแต่ละบุคคลตามหลักทั่วไปที่มีแนวคิดในการจัดเก็บภาษีจากบุคคลที่ก่อให้เกิดเงินได้ นอกจากนี้ ศาลได้ชี้ให้เห็นถึงกรณีและผู้เสียภาษีพยายามที่จะใช้รูปแบบความไม่มีสถานะเชิงบุคคลในทางกฎหมายของห้างหุ้นส่วนโดยการรวมกลุ่มของบุคคลเพื่อกระจายฐานเงินได้หรือลดหยอดเงินได้ไปให้บุคคลซึ่งเป็นหน่วยบุคคลอีกหน่วยหนึ่ง ขณะที่อำนาจการควบคุม ตลอดจนเงินทุนที่เป็นสาระสำคัญในการก่อให้เกิดเงินได้ยังคงเป็นของผู้เสียภาษี ดังนั้น หากมีการจัดสรรกำไรที่เกิดขึ้นเป็นเพียงการอำพรางเพื่อที่จะหลีกเลี่ยงภาระภาษีจำนวนมากที่อาจเกิดขึ้นหากมีการจัดเก็บที่บุคคลคนเดียว ศาลภาษีอากรจึงไม่ยอมรับ

²⁶ James J. Freeland, Stephen A. Lind and Richard B. Stephens, Fundamental of Federal Income Taxation Case and Material, fourth edition, (Minnesota, New York, the foundation Press Inc, 1982) , P.285

แนวคิดในการกระจายเงินได้ของบุคคลโดยใช้รูปแบบของห้างหุ้นส่วนในการลดยอดเงินได้ไปให้อีกบุคคลหนึ่งเพื่อที่จะเสียภาษีในเงินได้ของตนเองให้น้อยลง เนื่องจากรูปแบบดังกล่าวก่อให้เกิดการโยกย้ายเงินได้ (shifting income) ไปให้กลุ่มบุคคลที่ใกล้ชิดเพื่อเสียภาษีในอัตราเริ่มต้นที่ต่ำอันขัดต่อวัตถุประสงค์ในการจัดเก็บภาษีซึ่งกฎหมายต้องการจัดเก็บภาษีจากบุคคลที่ก่อให้เกิดเงินได้ ด้วยเหตุที่การจัดเก็บภาษีตามอัตราก้าวหน้าจะเพิ่มจำนวนสูงขึ้นตามความก้าวหน้าของรายได้ การนำรูปแบบห้างหุ้นส่วนมาใช้เพื่อที่จะลดยอดเงินได้ไปให้อีกบุคคลหนึ่งจะทำให้ภาษีที่บุคคลที่มีเงินได้ควรจะเสียภาษีในจำนวนที่สูงก็จะสามารถที่จะเสียภาษีในจำนวนที่ต่ำได้

4.1.2.3.2. แนวคิดในการกำหนดหน่วยธุรกิจเพื่อเสียภาษีตามหลักการ Pass-Through²⁷

ก. แนวคิดการนับคุณสมบัติบริษัท (Enumerated Corporate Characteristic) ของหน่วยภาษี Pass-Through ก่อนระเบียบ Check-the-Box Regulation

ในปี 1917 บทบัญญัติแห่งประมวลรัษฎากรสหรัฐอเมริกา (IRC) ได้ให้คำจำกัดความของคำว่า Corporation โดยให้รวมอยู่ในคำจำกัดความของการรวมกลุ่มแบบบริษัท (association) จนกระทั่งในปี 1935 ผลจากคำพิพากษาฎีกาในคดี Morrissey V Commissioner ปี 1935 ได้วางหลักการแบ่งแยกวิธีการเสียภาษีของหน่วยธุรกิจต่างๆ เนื่องจาก กฎหมายภาษีอากรมีแนวคิดและให้ความสำคัญของสาระสำคัญ (substance) มากกว่า รูปแบบ (Form) แนวคิดในการกำหนดวิธีการเสียภาษีของหน่วยธุรกิจต่าง ๆ เป็นผลมาจากคำพิพากษาของศาลสูงและสรรพากรที่ได้เกิดข้อโต้แย้งขึ้นว่าหน่วยธุรกิจที่เกิดขึ้นควรเสียภาษีในรูปแบบห้างหุ้นส่วนหรือรูปแบบบริษัท ตัวอย่างเช่น คดี Morrissey V Commissioner ปี ค.ศ. 1935 ศาลสูงได้วางแนวบรรทัดฐานในการกำหนดหลักเกณฑ์ในการแบ่งแยกวิธีการเสียภาษีโดยใช้หลักเกณฑ์การนับคุณสมบัติบริษัท (Enumerated Corporations) เพื่อแยกความแตกต่างระหว่างห้างหุ้นส่วนกับรูปแบบการรวมกลุ่มแบบบริษัท (Association) โดยใช้คุณสมบัติ 4 ประการหลังของบริษัท (Four Secondary

²⁷ William Mckee, William Nelson & R. Whitmire, “Federal Taxation of Partnership and Partners”. (Warren. Gorham & Lamont, Boston New York, 1977), P. 3-36

Corporate Characteristics)²⁸ นอกจากนี้ ในคดี United States V Kintner ศาลสูงยังได้วางหลักให้มีการนำหลักเกณฑ์การนับคุณสมบัติบริษัทมาใช้เป็นเกณฑ์ในการแบ่งแยกวิธีการเสียภาษีของรูปแบบธุรกิจที่ไม่จดทะเบียนเป็นรูปแบบบริษัท โดยหน่วยธุรกิจดังกล่าวจะเสียภาษีแบบบริษัทได้จะต้องมีคุณสมบัติอย่างน้อย 3 ใน 4 ประการหลังของบริษัท²⁹

แต่อย่างไรก็ตาม ไม่ว่าจะเป็นหลักเกณฑ์คดี Kintner หรือ คดี Morrissey คำตัดสินของศาลในคดีต่าง ๆ ทำให้การตีความขององค์กรที่จะเสียภาษีแบบบริษัทหรือจะเสียภาษีแบบห้างหุ้นส่วนตามหลักการ Pass-Through ค่อนข้างแคบในการจำแนกหน่วยธุรกิจระหว่างห้างหุ้นส่วนกับบริษัท ดังตัวอย่างเช่น บทบัญญัติของห้างหุ้นส่วนตามกฎหมายในบางมลรัฐ ได้มีการกำหนดผู้เป็นหุ้นส่วนสามารถรับผิดชอบจำกัดได้ ซึ่งปัจจุบันเกือบทุกรัฐได้มีการออกบทบัญญัติในการอนุญาตให้มีการจัดตั้งหน่วยธุรกิจแบบ LLCs หรือ (Limited Liability Companies) ขึ้นมา และในปี 1988 สรรพากรได้ออกระเบียบสรรพากร (Revenue Ruling) ที่ 88-76 โดยสาระสำคัญในระเบียบดังกล่าวได้กล่าวถึงการกำหนดธุรกิจเพื่อเสียภาษีของบริษัทจำกัด ความรับผิด ดังเช่น ในกรณีของ Wyoming LLCs จะต้องเสียภาษีแบบห้างหุ้นส่วน ซึ่งศาลและสรรพากรได้ยอมรับหลักเกณฑ์ในการกำหนดการเสียภาษีของหน่วยธุรกิจที่จะต้องเสียภาษีแบบห้างหุ้นส่วนก็ต่อเมื่อขาดคุณลักษณะของบริษัทอย่างน้อย 2 ใน 4 ประการหลังเท่านั้น โดยแนวคิดในการนับคุณสมบัติของบริษัทที่ใช้แบ่งแยกวิธีการเสียภาษีขององค์กรที่ไม่จดทะเบียนมีดังต่อไปนี้

1. Continuity of Life (ความต่อเนื่องขององค์กร)³⁰

ในองค์กรธุรกิจการเลิกกิจการ (Dissolution) ถือว่าเป็นการเปลี่ยนแปลงสถานะขององค์กรโดยมีการเปลี่ยนแปลงความสัมพันธ์ระหว่างสมาชิกในองค์กรทำ

²⁸ William R Culp, Jr. And John Joseph Carpenter, IRS Pronouncements Clarify Status as a Partnership VS an Association, Journal of Partnership Taxation 2(Summer, 1989), P. 111

²⁹ Ibid, P. 198

³⁰ William Mckee, William Nelson&R. Whitmire, Federal Taxation of Partnership and Partners. (Warren. Gorham&Lamont, Boston New York, 1977), P. 3-36

ให้ขาดความต่อเนื่องขององค์กร ซึ่งตามกฎหมายห้างหุ้นส่วน ห้างหุ้นส่วนสามัญ (General Partnerships) จะสามารถเลิกกิจการได้ด้วยเหตุ 6 ประการคือ การตาย (death), วิกลจริต (insanity), การปลดเกษียณ (retirement), ล้มละลาย (bankruptcy), การลาออก (resignation) และการไล่ออก (expulsion) นอกจากนี้ ระเบียบสรรพากรที่ 301.7701-2(b)(2) ยังได้กำหนดไว้ว่าการเลิกกิจการที่เกิดขึ้นจากการที่หุ้นส่วนไม่จำกัดความรับผิดได้ลาออกจากห้างหุ้นส่วนเป็นการทำลายความสัมพันธ์ร่วมกัน (mutual agency) แม้ว่าหุ้นส่วนในห้างหุ้นส่วนสามัญจะตกลงล่วงหน้าว่าให้ห้างหุ้นส่วนดำเนินธุรกิจต่อไปได้ แต่ถ้าหากหุ้นส่วนคนใดคนหนึ่งลาออก ห้างหุ้นส่วนสามัญดังกล่าวก็ไม่สามารถที่จะมีความต่อเนื่องขององค์กรได้ เนื่องจากว่า ภายใต้กฎหมายท้องถิ่น การตายหรือการถอนตัวออกจากการเป็นหุ้นส่วนในห้างหุ้นส่วนเป็นสาเหตุหนึ่งที่ทำให้เกิดการเลิกกิจการได้

ส่วนในกรณีของห้างหุ้นส่วนจำกัด (Limited Partnerships) สามารถเลิกกิจการได้ด้วยเหตุ 3 ประการคือ ล้มละลาย (bankruptcy), การลาออก (resignation), การไล่ออก (expulsion) โดยระเบียบสรรพากรที่ 301.7701-1(b)(1) ได้กล่าวไว้ว่าห้างหุ้นส่วนจำกัดไม่สามารถมีความต่อเนื่องขององค์กรได้ถ้าหากว่า “การปลดเกษียณ (retirement), การตาย (death), ความวิกลจริต (insanity) ของผู้เป็นหุ้นส่วนที่ไม่จำกัดความรับผิดในห้างหุ้นส่วนจำกัดเป็นเหตุให้มีการเลิกห้างหุ้นส่วน เว้นเสียแต่ว่า ผู้เป็นหุ้นส่วนที่ไม่จำกัดความรับผิดหรือผู้เป็นหุ้นส่วนที่เหลือได้ตกลงให้ห้างหุ้นส่วนดำเนินต่อไป”³¹

แต่อย่างไรก็ดี ในระเบียนดังกล่าวประกอบกับมาตรา 20 ของ Uniform Partnership Act และคดี Glensder Texile Co., ได้แสดงให้เห็นถึงความต่อเนื่องขององค์กรซึ่งสามารถเกิดขึ้นโดยไม่คาดหมาย (contingent continuity) และไม่ใช่คุณสมบัติของบริษัทที่แท้จริง (corporate characteristic) แม้ว่าในระเบียบสรรพากรที่ 301.7701-2(b)(1) จะได้กำหนดไว้ว่าห้างหุ้นส่วนจำกัดอาจจะมีความต่อเนื่องขององค์กรได้ ถ้าหากว่าผู้เป็นหุ้นส่วนได้ตกลงล่วงหน้าที่จะให้ห้างหุ้นส่วนดำเนินการต่อไป ซึ่งศาลในคดีดังกล่าวได้ให้เหตุผลเสริมว่า ห้างหุ้นส่วนจำกัดไม่สามารถมีคุณสมบัติในเรื่องความต่อเนื่องขององค์กรได้ เพราะการล้มละลายของหุ้นส่วนที่ไม่

³¹ Ibid, P 3-46

จำกัดความรับผิดชอบก่อให้เกิดการเลิกกิจการได้ แม้ว่า ในสัญญาห้างหุ้นส่วนจำกัดดังกล่าวจะ กำหนดให้หุ้นส่วนที่จำกัดความรับผิดชอบหุ้นส่วนขึ้นมาใหม่เพื่อให้ธุรกิจดำเนินต่อไปได้ก็ตาม ห้างหุ้นส่วนจำกัด (Limited Partnerships) ก็ยังสามารถเลิกกิจการด้วยเหตุสามประการ ฉะนั้น ห้างหุ้นส่วนจำกัดจึงขาดคุณสมบัติของบริษัทในเรื่องความต่อเนื่องขององค์กร เพราะข้อตกลงในการให้ห้างหุ้นส่วนดำเนินต่อไปจะไม่ครอบคลุมถึงเหตุเลิกกิจการ 3 ประการข้างต้น ตัวอย่างเช่น ศาลในคดี Estate V Commissioner ได้ชี้ว่า กองทุนเพื่อการลงทุนขาดความต่อเนื่องขององค์กร เพราะว่าผู้ลงทุนสามารถที่จะถอนการลงทุน แม้ว่า การถอนนั้นจะไม่ก่อให้เกิดการสิ้นสุดหรือการเลิกกิจการก็ตาม ดังนั้น ห้างหุ้นส่วนไม่ว่าจะเป็นห้างหุ้นส่วนจำกัดหรือห้างหุ้นส่วนสามัญไม่สามารถที่จะมีคุณสมบัติในเรื่องความต่อเนื่องขององค์กรได้ด้วยเหตุ 6 ประการและ 3 ประการดังที่กล่าวไว้ข้างต้น

2. Centralized Management (ศูนย์รวมอำนาจการจัดการ)³²

ตามระเบียบสรรพากรที่ 301.7701-2(c)(1) ได้กำหนดว่า องค์กรมีคุณสมบัติในเรื่องศูนย์รวมอำนาจจัดการก็ต่อเมื่อ “บุคคลใดหรือกลุ่มบุคคลใดที่ไม่ใช่สมาชิกทั้งหมดขององค์กรมีอำนาจเด็ดขาดแต่เพียงผู้เดียวอย่างต่อเนื่องกันที่จะตัดสินใจเกี่ยวกับการดำเนินกิจการของหน่วยธุรกิจที่ได้จัดตั้งขึ้น” (Continuing exclusive authority)³³

ศูนย์รวมอำนาจจัดการเป็นคุณสมบัติที่ปรากฏอยู่ในรูปแบบบริษัท แต่ในกรณีของห้างหุ้นส่วนคุณสมบัติดังกล่าวไม่สามารถเกิดขึ้นได้ถ้าหากอำนาจในการจัดการขององค์กรเกิดขึ้นจากการอาศัยเสียงส่วนใหญ่ของเป็นหุ้นส่วน (a majority of the benefit owners) และการกระทำดังกล่าวเป็นการกระทำในฐานะตัวแทนของผู้เป็นหุ้นส่วนคนอื่น ๆ ทั้งนี้ เพราะเหตุว่า การกระทำในฐานะที่เป็นตัวแทนของผู้เป็นหุ้นส่วนคนอื่น ๆ เป็นการกระทำที่ไม่มีการควบคุมระหว่างกัน การกระทำดังกล่าวจึงทำในฐานะที่เป็นตัวแทนธรรมดาแม้ว่าจะมีการตั้งผู้แทนขึ้นมา也不能สามารถมีคุณสมบัติของบริษัทในข้อนี้ได้

³² Ibid, P. 3-48 - 3-52

³³ Ibid, P. 3-48

นอกจากนี้ ระเบียบสรรพากรที่ 301.7701-2(c)(4) ยังได้ระบุไว้อีกว่า ในกรณีของห้างหุ้นส่วนสามัญ (General Partnerships) จะไม่สามารถมีคุณสมบัติในเรื่องศูนย์รวมอำนาจการจัดการได้ เพราะเหตุว่า ความสัมพันธ์ระหว่างผู้เป็นหุ้นส่วนในห้างหุ้นส่วนสามัญมีลักษณะที่เป็น “ความสัมพันธ์ร่วมกัน” (mutual agency relationship) ระหว่างผู้เป็นหุ้นส่วนด้วยกันเอง ดังนั้น หากมีการแต่งตั้งตัวแทนขึ้นมา ผู้เป็นหุ้นส่วนแต่ละคนยังคงรักษาอำนาจของตนเอง ในการดำเนินกิจการในห้างหุ้นส่วนกับบุคคลที่สามได้โดยไม่ต้องได้รับความยินยอมจากผู้เป็นหุ้นส่วนคนอื่น

แต่อย่างไรก็ดี ศูนย์รวมอำนาจการจัดการอาจเกิดขึ้นได้กับรูปแบบห้างหุ้นส่วนจำกัด หากผู้เป็นหุ้นส่วนที่จำกัดความรับผิดชอบมีส่วนการถือหุ้นข้างมาก (Substantial interest) ในกรณีดังกล่าว ศูนย์รวมอำนาจการจัดการ หรือ Centralized Management ก็อาจเกิดขึ้นได้ในห้างหุ้นส่วนจำกัด เพราะหุ้นส่วนที่จำกัดความรับผิดชอบมีอำนาจควบคุมค่อนข้างดีชัดขาด ดังเช่น ในคดี Glender Textile Co., 46 B.T.A. 176 ปี 1942 ซึ่งศาลในคดีนี้ได้ตัดสินว่า Centralized Management ไม่อาจเกิดขึ้นได้ในห้างหุ้นส่วนจำกัดที่มีสัดส่วนของผู้เป็นหุ้นส่วนที่ไม่จำกัดความรับผิดชอบประมาณ 5/12 ของผลประโยชน์ของผู้เป็นหุ้นส่วนทั้งหมด ซึ่งในทางทฤษฎีแล้วถือว่า หุ้นส่วนที่ไม่จำกัดความรับผิดชอบนี้กระทำการในห้างหุ้นส่วนจำกัดโดยเป็นผู้ถือหุ้นข้างมากในห้างหุ้นส่วน ดังนั้น General Partners หรือ หุ้นส่วนที่ไม่จำกัดความรับผิดชอบกระทำการในนามผลประโยชน์ของตัวเองและกระทำการในฐานะตัวแทนของผู้เป็นหุ้นส่วนจำกัดคนอื่นด้วย กรณีนี้ Centralized Management จึงไม่อาจเกิดขึ้นได้³⁴

ในบางกรณีอาจมีปัญหาในการนับผลประโยชน์ในห้างว่าควรจะมีสัดส่วนแค่ไหนจึงจะถือว่ามีความสัมพันธ์ของบริษัทในข้อนี้ได้ ซึ่งสรรพากรได้ชี้แจงในระเบียบเพื่อเป็นแนวทางว่า หากผู้เป็นหุ้นส่วนที่ไม่จำกัดความรับผิดชอบในห้างหุ้นส่วนจำกัดเป็นเจ้าของผลประโยชน์ในห้างหุ้นส่วนมากกว่า 20% กรณีนี้ ศูนย์รวมอำนาจการจัดการก็ไม่อาจเกิดขึ้นได้ เพราะเหตุว่า ผู้เป็นหุ้นส่วนที่จำกัดความรับผิดชอบไม่สามารถที่จะควบคุมหุ้นส่วนที่ไม่จำกัดความรับผิดชอบได้ ฉะนั้น ศูนย์รวมอำนาจการจัดการเป็นคุณสมบัติของรูปแบบบริษัท แต่ในกรณีของห้างหุ้นส่วน

³⁴ Ibid, P 3-50

สามัญจะไม่มีศูนย์รวมอำนาจการจัดการแม้ว่าจะมีการตั้งตัวแทนขึ้นมาก็ตาม แต่การกระทำดังกล่าวถือว่าเป็นการกระทำเพื่อตนเองโดยไม่มีการควบคุมระหว่างผู้เป็นหุ้นส่วนด้วยกันเอง ขณะที่ห้างหุ้นส่วนจำกัดสามารถมีคุณสมบัติในข้อนี้ได้แต่จะต้องพิจารณาถึงสัดส่วนในการเป็นหุ้นส่วน ซึ่งมากกว่าผู้เป็นหุ้นส่วนที่จำกัดความรับผิดมีอำนาจควบคุมหุ้นส่วนที่ไม่จำกัดความรับผิดโดยเด็ดขาดหรือไม่

3. Limited Liability (ความรับผิดจำกัด)³⁵

ห้างหุ้นส่วนสามัญ (General Partnerships) ไม่สามารถมีคุณสมบัติในข้อนี้ได้ ด้วยเหตุว่า ห้างหุ้นส่วนสามัญประกอบด้วยหุ้นส่วนที่ไม่จำกัดความรับผิดประเภทเดียว ตามบทบัญญัติ UPA มาตรา 15 ผู้เป็นหุ้นส่วนทุกคนของห้างหุ้นส่วนจะต้องรับผิดต่อเจ้าหนี้ (creditors) ส่วนห้างหุ้นส่วนจำกัด (Limited Partnerships) โดยปกติจะไม่มีคุณสมบัติในเรื่องของความรับผิดจำกัด เพราะหุ้นส่วนที่ไม่จำกัดความรับผิด (general partners) จะต้องรับผิดในหนี้ทั้งหมดของห้าง เว้นแต่ในกรณีที่หุ้นส่วนที่ไม่จำกัดความรับผิดไม่มีทรัพย์สินอื่นและกระทำการในฐานะเป็นตัวแทน (dummy) ของหุ้นส่วนที่จำกัดความรับผิด ในกรณีดังกล่าวจึงจะถือว่าห้างหุ้นส่วนจำกัดนั้นมีคุณสมบัติในเรื่องความรับผิดจำกัด

นอกจากนี้ ศาลในคดี *Zuchman V United States* ปี 1935 ได้กล่าวว่า ความรับผิดจำกัดของหุ้นส่วนที่ไม่จำกัดความรับผิด (general partners) ในห้างหุ้นส่วนจำกัดจะเกิดขึ้นต้องประกอบไปด้วยองค์ประกอบ 2 ประการคือ กระทำการเป็นตัวแทนหรือ Dummy และ ไม่มีทรัพย์สินมากเพียงพอ (inpecunious)³⁶ ตามระเบียบสรรพากรที่ 301.7701-2 (d)(2) ได้กล่าวไว้ว่า การที่ผู้เป็นหุ้นส่วนไม่มีสัดส่วนทุนในห้างหุ้นส่วนดังกล่าวมากเพียงพอ ห้างหุ้นส่วนจำกัดนั้นก็จะมีคุณสมบัติในเรื่องความรับผิดจำกัด นอกเสียจากว่า หุ้นส่วนที่ไม่จำกัดความรับผิดนั้นเป็นเพียงแค่ตัวแทน (dummy) ของหุ้นส่วนที่จำกัดความรับผิด (limited partners) แต่อย่างไรก็ดี ระเบียบดังกล่าวก็ไม่นำมาใช้เป็นหลักเกณฑ์หรือเป็นข้อทดสอบ (conjunctive test) ในกรณีที่หุ้นส่วนในห้างหุ้นส่วนจำกัดเป็นบริษัท (corporation)

³⁵ Ibid, P 3-52 - 3-55

³⁶ Ibid, P 3-56

ฉะนั้น ศาลในคดี Zuchman และ คดี Glender Texile Co., ได้สรุปหลักเกณฑ์ในเรื่องความรับผิดจำกัดว่า ถ้าหากหุ้นส่วนที่ไม่จำกัดความรับผิดเป็นตัวแทน dummy ของหุ้นส่วนที่จำกัดความรับผิด ซึ่งหุ้นส่วนที่จำกัดความรับผิดในฐานะที่เป็นตัวการก็ต้องรับผิดชอบในหนี้ของห้างหุ้นส่วน ดังนั้นไม่ว่าห้างหุ้นส่วนสามัญหรือห้างหุ้นส่วนจำกัดก็ไม่สามารถรับเอาคุณสมบัติในเรื่องความรับผิดจำกัดมาใช้ เพราะต่างฝ่ายต่างก็ต้องมีความรับผิดส่วนตัวต่อห้างหุ้นส่วนเสมอ ถ้าหากหุ้นส่วนที่ไม่จำกัดความรับผิดไม่มีทรัพย์สินอื่น ๆ และไม่เป็นตัวแทน (dummy) ก็จะต้องรับผิดเป็นการส่วนตัวต่อห้าง แต่ถ้าหุ้นส่วนที่ไม่จำกัดความรับผิดเป็นตัวแทน ผู้เป็นหุ้นส่วนที่จำกัดความรับผิดที่เป็นตัวการก็ต้องรับผิดเป็นการส่วนตัวแทน ซึ่งไม่ว่ากรณีใด ๆ ก็จะไม่มีการหนีของการมีคุณสมบัติในเรื่องความรับผิดจำกัดเกิดขึ้นเลย³⁷

4. Free transferability of Interests (ความมีอิสระในการโอนผลประโยชน์)³⁸

ตามระเบียบสรรพากรที่ 301.7701-2(e)(1) ได้กำหนดว่า “จำนวนผู้เป็นหุ้นส่วนทั้งหมดหรือบางส่วนในห้างหุ้นส่วนที่เป็นเจ้าของผลประโยชน์นั้นมีอำนาจที่จะให้บุคคลอื่นเข้าแทนที่ในองค์กรนั้นโดยไม่ต้องได้รับความยินยอมจากสมาชิกในองค์กร”³⁹

ในระเบียบดังกล่าวได้ชี้ว่า ความมีอิสระในการโอนผลประโยชน์จะไม่เกิดขึ้นถ้าหากกระทำการเพียงแค่มอบสิทธิในการได้รับส่วนแบ่งกำไรของตนให้กับบุคคลอื่น แต่ไม่สามารถมอบหมายสิทธิในการมีส่วนในการจัดการกิจการห้างหุ้นส่วนให้แก่บุคคลอื่นได้ ยกตัวอย่างเช่น ในห้างหุ้นส่วนจำกัดที่มีหุ้นส่วนที่จำกัดความรับผิดโดยมีสัดส่วนผลประโยชน์ข้างมากและอาจจะมอบหมายสิทธิของตนที่จะได้รับผลประโยชน์และทุนของห้าง ในกรณีดังกล่าวสามารถพิจารณาได้ว่า ความมีอิสระในการโอนผลประโยชน์ไม่อาจเกิดขึ้นได้ หากการมอบหมายดังกล่าวนั้นต้องได้รับความยินยอมจากหุ้นส่วนที่ไม่จำกัดความรับผิดเพื่อที่จะเข้าแทนที่ผู้เป็นหุ้นส่วนที่จำกัดความรับผิด

³⁷ Ibid, P 3-55

³⁸ Ibid, P 3-56 - P. 3-57

³⁹ Ibid, P. 3-56

ความมีอิสระในการโอนผลประโยชน์นี้อาจเกิดขึ้นได้ถ้าหากการโอนผลประโยชน์เช่นว่านั้นมีผลต่อการเลิกกิจการขององค์กรและเกิดองค์กรใหม่ขึ้นมา⁴⁰ ถ้าหากผู้รับโอนได้รับโอนหุ้นจากหุ้นส่วนที่ไม่จำกัดความรับผิดให้เข้ามาเป็นหุ้นส่วนโดยอัตโนมัติ เพราะเหตุว่าความสัมพันธ์ร่วมกันขององค์กรกับผู้เป็นหุ้นส่วนด้วยกันเองมีการเปลี่ยนแปลงไป โดยห้างหุ้นส่วนเดิมหายไปหรือเลิกกิจการไป และเกิดห้างหุ้นส่วนใหม่ขึ้นมา ซึ่งตามระเบียบสรรพากรที่ 301.7701-2(e)(1) และมาตรา 27 ของบทบัญญัติ UPA (Uniform Partnerships Act) ได้กล่าวไว้ว่าการโอนผลประโยชน์ของผู้เป็นหุ้นส่วนจะไม่มีผลให้เป็นการเลิกห้างในทันที เพราะเหตุว่า การโอนผลประโยชน์ดังกล่าวจะไม่เป็นการแยกความสัมพันธ์ร่วมกันระหว่างผู้โอนและหุ้นส่วนคนอื่น ๆ และไม่เป็นการสร้างความสัมพันธ์ร่วมกันระหว่างผู้รับโอนและผู้เป็นหุ้นส่วนเดิมด้วย

ข. การกำหนดวิธีการเสียภาษีของหลักการ Pass-Through ภายใต้ระเบียบ Check-the-Box Regulation⁴¹

ก่อนที่สรรพากรสหรัฐอเมริกาจะออกระเบียบ Check-the-Box Regulation เพื่อให้อิสระในการเลือกเสียภาษีของหน่วยธุรกิจที่มีความยากในการพิจารณาถึงหลักเกณฑ์ในการนับคุณสมบัติของบริษัท เหตุผลส่วนหนึ่งคือการเกิดข้อโต้แย้งกันมากเนื่องจาก การเสียภาษีที่แตกต่างกัน โดยรูปแบบการเสียภาษีแบบห้างหุ้นส่วนตามหลักการ Pass-Through ได้สร้างความยืดหยุ่นในทางภาษีอากรมากกว่ารูปแบบบริษัทที่ต้องเสียภาษีสองระดับที่ระดับบริษัทและระดับผู้ถือหุ้น ทำให้ปัญหาในการกำหนดวิธีการเสียภาษีของหน่วยธุรกิจว่าควรจะเสียภาษีในรูปแบบบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนเป็นเหตุให้คดีถูกนำขึ้นสู่ศาลเป็นจำนวนมาก จากเหตุผลความยากในการกำหนดวิธีการเสียภาษีของหน่วยธุรกิจก่อให้เกิดข้อโต้แย้งระหว่างสรรพากร ศาลและตัวผู้เสีย

⁴⁰ Lawrence H. Brenman, "Limited Liability Companies Offer New Opportunities to Business Owners," Journal Partnership Taxation , 10(4 winter, 1994), : 304

⁴¹ Richard M Lipton and John T. Thomas, "Proposed Check-the-box Business Classification Regulations Simplify Current Rules," Journal of Partnership Taxation 13(Fall, 1996) : 195-271

ภาษี ไม่ว่าจะเป็คดี Morrissey V Commissioner, 296 US 344 ปี 1935 และ คดี United States V Kintner, 66 T.C. 159 ปี 1976 ซึ่งเป็นคดีที่ศาลภาษีอากรได้วางแนวทางและหลักเกณฑ์ในการนับคุณสมบัติของบริษัททั้ง 6 ประการ โดยเฉพาะอย่างยิ่งการนำคุณสมบัติ 4 ประการหลังมาเป็นข้อทดสอบว่า หน่วยธุรกิจนั้น ๆ ควรจะเสียภาษีในรูปแบบ Pass-Through หรือรูปแบบบริษัท หากองค์กรไม่จดทะเบียนจะเสียภาษีในรูปแบบบริษัทจะต้องมีคุณสมบัติของบริษัทมากกว่าห้างหุ้นส่วนหรือมีคุณสมบัติของบริษัทอย่างน้อย 2 ใน 4 ข้อหลังเพื่อเสียภาษีในรูปแบบบริษัท โดยเฉพาะอย่างยิ่ง การที่รูปแบบบริษัทจำกัดความรับผิดชอบหรือ LLCs โดยสรรพากรได้ออกระเบียบสรรพากรที่ 88-76 (Revenue Ruling) ซึ่งในระเบียบได้ยอมรับแนวความคิดในคดี Larson และได้ยืนยันถึงหลักเกณฑ์การนับคุณสมบัติของบริษัทเพื่อนำมาเป็นหลักเกณฑ์ในการกำหนดถึงวิธีการเสียภาษีของรูปแบบ LLCs ทั้งนี้ เนื่องจากได้เกิดข้อโต้แย้งเกี่ยวกับวิธีการกำหนดหลักเกณฑ์ว่า LLCs ควรจะเสียภาษีในรูปแบบบริษัทหรือห้างหุ้นส่วน แต่อย่างไรก็ดี เมื่อวันที่ 9 พฤษภาคม ปี ค.ศ. 1996 สรรพากรได้ออก Notice ที่ 95-14 โดยกำหนดให้หน่วยธุรกิจภายใต้ประมวลรัษฎากรสามารถที่จะเสียภาษีตามหลักการ Pass-Through ได้ โดยสรรพากรได้กำหนดหลักเกณฑ์โดยให้หลักความมีอิสระในการเลือก (Elective Approach) ตามกฎเกณฑ์ของ Check-the-Box Regulations⁴² แทนที่จะนำใช้ระเบียบ Kintner ในเรื่องการนับคุณสมบัติบริษัทมาใช้เป็นหลักเกณฑ์ในการกำหนดวิธีการเสียภาษีของหน่วยธุรกิจอื่น ๆ อีกต่อไป และเมื่อระเบียบที่ 301.7701-2, 301.7701-2, 301.7701-3 มีผลใช้บังคับ หน่วยธุรกิจในประเทศสหรัฐอเมริกาส่วนใหญ่จะต้องปฏิบัติตามหลักความมีอิสระในการเลือกเสียภาษีตามหลักการ Default Rule โดยรูปแบบธุรกิจภายในมลรัฐ รวมทั้ง Limited Partnerships หรือ ห้างหุ้นส่วนจำกัด (LPs), LLCs หรือบริษัทที่มีความรับผิดชอบจำกัด (LLCs) และ องค์กรธุรกิจในรูปแบบทรัสต์ (Business Trusts) จะเสียภาษีแบบห้างหุ้นส่วนได้โดยแทบจะไม่ต้องคำนึงถึงการกำหนดวิธีการเสียตามหลักการนับคุณสมบัติอีกต่อไป ยิ่งไปกว่านั้น รูปแบบของ LLCs ที่มีผู้ถือหุ้นประเภทเดียว (One-member) LLCs ก็สามารถที่จะรับหลักการ Pass-Through เพื่อที่จะเสียภาษีแบบห้างหุ้นส่วนได้⁴³

⁴² Ibid, 199

⁴³ Ibid, 199-200.

หลัก Default Rule ⁴⁴

Default Rule เป็นหลักเกณฑ์ที่ใช้กับหน่วยธุรกิจที่มีความกำกึ่งว่าจะเสียภาษีในรูปแบบห้างหุ้นส่วนหรือรูปแบบบริษัท ดังนั้น หน่วยธุรกิจ (Business Entity) ใด หากมีคุณสมบัติเข้าหลักเกณฑ์เป็นห้างหุ้นส่วนในทางภาษีอากรก็จะต้องเสียภาษีแบบห้างหุ้นส่วน หากมีคุณสมบัติเป็นบริษัทก็เสียภาษีแบบบริษัท แต่การนำหลัก Default Rule มาใช้ โดยที่ IRS ได้ให้อิสระแก่องค์กรธุรกิจในกรณีหน่วยธุรกิจนั้น ๆ ไม่เข้าหลักเกณฑ์ที่จะเลือกเสียภาษีแบบห้างหุ้นส่วนได้ก็จะสามารถเลือกเสียภาษีแบบห้างหุ้นส่วนได้ Default Rule จึงเป็นวิธีหนึ่งที่เป็นแนวทางให้หน่วยธุรกิจหรือบริษัทที่จำกัดความรับผิด (LLCs) ห้างหุ้นส่วนจำกัด (LLPs) และสามารถเลือกเสียภาษีแบบห้างหุ้นส่วนได้

ส่วนในระเบียบสรรพากรที่ 95-14 สรรพากรได้ชี้ให้เห็นถึง การกำหนดสถานะในการเสียภาษีของหน่วยธุรกิจต่างประเทศ ซึ่งมีความยากในการกำหนดวิธีการเสียภาษี เนื่องจากไม่สามารถที่จะปฏิบัติตามหลักเกณฑ์การนับคุณสมบัติของบริษัทเพื่อเลือกวิธีการเสียภาษีของตนในประเทศสหรัฐได้ ซึ่งหน่วยธุรกิจที่มีคุณสมบัติ (eligible entity) สามารถเลือกเสียภาษีแบบห้างหุ้นส่วนได้แต่จะต้องไม่เป็นบริษัท (ระเบียบสรรพากรที่ 301.7701-2(b)(1) หรือ (3)-(8)) ดังนั้น การนำเอาหลัก Default Rule มาใช้องค์กรธุรกิจเหล่านั้นจึงไม่ต้องคุณสมบัติคล้ายคลึงห้างหุ้นส่วนก็สามารถเลือกที่จะเสียภาษีแบบห้างหุ้นส่วนได้ นอกจากนี้ยังไม่ต้องแสดงความประสงค์เพื่อขอรับการอนุมัติจากสรรพากรหรือ IRS ในการเลือกเอาหลักเกณฑ์ทางภาษีของห้างหุ้นส่วนไปใช้อีกต่อไป กล่าวคือ IRS ได้ผ่อนคลายนับหลักเกณฑ์ความยุ่งยากในการนับคุณสมบัติของบริษัทเพื่อให้องค์กรธุรกิจมีความยืดหยุ่นในการเลือกเสียภาษีได้มากยิ่งขึ้น

⁴⁴ Thomas A.O'Donnell, J.Pat Powers and Barbara C. Spudis, "US Entity Classification Rules Tax Planning Opportunities in light of the Check-the-box Regulation". Baker & Mckenzie Publication 1997, P. 1-4

4.1.3. การจัดเก็บภาษีหุ้นส่วนตามบทบัญญัติ IRC

4.1.3.1. บทบัญญัติที่ไม่จัดเก็บภาษีจากการลงทุนด้วยทรัพย์สิน

(Property Contribution)

ก. ต้นทุน (Basis)

มาตรา 721 และมาตรา 721(a) ตามบทบัญญัติ IRC ได้กำหนดว่า “ไม่มีการรับรู้กำไรหรือขาดทุนในทรัพย์สินที่ลงทุน” (non recognition gains or loss) ซึ่งมาตราดังกล่าวมีวัตถุประสงค์ที่จะไม่จัดเก็บภาษีจากการที่ผู้เป็นหุ้นส่วนได้นำทรัพย์สินมาลงทุนในหุ้นส่วนเพื่อแลกกับสัดส่วนผลประโยชน์ในหุ้นส่วน เพราะกรณีดังกล่าวถือว่าเป็นการชะลอการจัดเก็บภาษี (Defer Payment) จากทรัพย์สินที่ผู้เป็นหุ้นส่วนนำมาลงทุนจนกว่าหุ้นส่วนจะได้มีการจำหน่ายทรัพย์สินหรือจัดสรรส่วนแบ่งกำไรและก่อให้เกิดกำไรในส่วนที่เกินกว่าต้นทุนที่ผู้เป็นหุ้นส่วนได้แต่ละคนได้ลงทุน (excess of basis) แต่อย่างไรก็ดี บทบัญญัติในมาตรา 721(b) ได้กำหนดข้อยกเว้นของบทบัญญัติข้างต้นในกรณีที่เป็นกรณีการโอนทรัพย์สินให้แก่หุ้นส่วนโดยบริษัทลงทุน (investment company) ซึ่งกฎหมายกำหนดให้นำมาตรา 351^{*} มาใช้แทน

^{*} มาตรา 351 ตาม Internal Revenue Code เป็นกรณีการโอนทรัพย์สินไปยังบริษัท ซึ่งสาระสำคัญของมาตรา 351 จะไม่มีการจัดเก็บภาษีหรือไม่มีการรับรู้กำไรขาดทุนในกรณีที่มีการโอนทรัพย์สินไปยังบริษัทโดยมีวัตถุประสงค์เพื่อแลกกับหุ้น ซึ่งบทบัญญัตินี้จะไม่มีผลกับการรับรู้กำไรหรือขาดทุนในกรณีที่เป็นกรณีการแลกเปลี่ยนเพื่อประโยชน์ในการลงทุน เช่นเดียวกันกับบทบัญญัติในมาตรา 721 ที่จะไม่มีการจัดเก็บภาษีหากมีการนำทรัพย์สินมาลงทุนเพื่อแลกกับสัดส่วนหุ้นในหุ้นส่วน แต่มาตรา 721 จะไม่นำมาใช้กับกรณีของมาตรา 351 เนื่องจากมาตรา 351 เป็นกรณีที่มีกฎหมายบัญญัติเฉพาะถึงการโอนทรัพย์สินไปยังบริษัท โดยวัตถุประสงค์เพื่อแลกกับหุ้นของบริษัทและทันทีที่มีการแลกเปลี่ยนทรัพย์สินกับหุ้น ผู้โอนทรัพย์สินจะต้องเข้าควบคุมบริษัททันที บทบัญญัติมาตรา 721 จึงกำหนดข้อยกเว้นไม่ให้นำหลักการดังกล่าวมาใช้กับกรณีการโอนทรัพย์สินให้แก่หุ้นส่วนโดยบริษัทลงทุน ทั้งนี้เพื่อป้องกันกรณีที่บริษัทลงทุนเข้าไปแลกเปลี่ยนหุ้นในหุ้นส่วนเพื่อที่จะเลี่ยงภาษีจากการรับรู้กำไรขาดทุนดังกล่าว ประกอบกับมาตรา 721 ไม่ได้วางข้อกำหนดเงื่อนไขว่า การโอนทรัพย์สินให้แก่หุ้นเพื่อแลกเปลี่ยนกับผลประโยชน์จะต้องมีการควบคุม (Control) ทันทีที่มีการโอนเกิดขึ้น

นอกจากนี้ มาตรา 721 จะนำมาใช้บังคับในกรณีของการลงทุนด้วยทรัพย์สินเท่านั้นแต่หากผู้เป็นหุ้นส่วนที่ลงทุนด้วยแรงงาน (Service) หรือได้รับผลตอบแทนเป็นเงินหรือสิ่งอื่น กรณีดังกล่าวจะถือว่าเป็นการขายหรือการแลกเปลี่ยนมากกว่าเป็นการลงทุน ตามระเบียบสรรพากรที่ 1.721-1(a) และผู้เป็นหุ้นส่วนจะต้องเสียภาษีจากผลตอบแทนที่ได้รับทันทีโดยไม่ถือว่าเป็นกรณีที่ได้รับการยกเว้นภาษี (tax free)⁴⁵

ก.1 ต้นทุนของผู้เป็นหุ้นส่วน (Outside Basis)

มาตรา 722 กำหนดไว้ว่า “ต้นทุนของผู้เป็นหุ้นส่วนที่ได้นำมาลงทุนในห้างหุ้นส่วนไม่ว่าจะเป็นเงินหรือมูลค่าของทรัพย์สินจะมีจำนวนเท่ากับเงินหรือต้นทุนของทรัพย์สินที่ผู้เป็นหุ้นส่วนได้นำมาลงทุนในห้างหุ้นส่วน ณ เวลานั้นเพื่อประโยชน์ในการคำนวณกำไรหรือผลขาดทุนของผู้เป็นหุ้นส่วน ”

เนื่องจาก นโยบายภาษีอากรมีแนวคิดในการจัดเก็บภาษีห้างหุ้นส่วนโดยถือว่าห้างหุ้นส่วนเป็นเพียงสภาพรวมของผู้เป็นหุ้นส่วนและไม่ถือว่าเป็นหน่วยที่มีหน้าที่เสียภาษีแยกต่างหากจากผู้เป็นหุ้นส่วนเหมือนกับรูปแบบบริษัท บทบัญญัติ IRC จึงได้สร้างหลักเกณฑ์ในการคิดคำนวณต้นทุนของผู้เป็นหุ้นส่วนแต่ละคนเพื่อประโยชน์ในการจัดเก็บภาษีจากผลกำไรที่แท้จริงตามส่วนแบ่งกำไรที่แต่ละคนได้รับ โดยก่อนที่ผู้เป็นหุ้นส่วนจะนำส่วนแบ่งกำไรที่ได้รับจากห้างหุ้นส่วนไปเสียภาษี ส่วนแบ่งกำไรดังกล่าวนั้นจะถูกนำไปหักกับจำนวนต้นทุนที่ผู้เป็นหุ้นส่วนแต่ละคนมีอยู่ ณ เวลาที่ได้ลงทุนไป ซึ่งถ้าหากผู้เป็นหุ้นส่วนคนใดมีต้นทุนเหลืออยู่หลังจากที่ได้นำส่วนแบ่งที่ได้รับการจัดสรรไปหักออกแล้ว กฎหมายถือว่าผู้เป็นหุ้นส่วนกล่าวยังไม่ได้รับผลกำไรที่แท้จริงจึงยังไม่ต้องเสียภาษีจากส่วนแบ่งกำไรที่ยังไม่เกินต้นทุนดังกล่าว นั้น แต่ถ้าหากผลกำไรที่ได้รับการจัดสรรมีจำนวนสูงกว่าต้นทุนของผู้เป็นหุ้นส่วน ส่วนแบ่งกำไรที่เหลือหลังจากหักต้นทุนออกจะถูกรับรู้เป็นกำไร (gain) ในฐานะที่เป็นผลกำไรจากการขายหรือ

⁴⁵ William Hoffman Jr., Federal Taxation : Corporation, Partnership, Estate and Trust

แลกเปลี่ยนทรัพย์สินของห้างหุ้นส่วนตามมาตรา 705(a) และมาตรา 733 ประกอบกับมาตรา 731 (a)(1) และ มาตรา 741 ⁴⁶

ก.2. ต้นทุนของห้างหุ้นส่วน (Inside Basis)

มาตรา 723 ได้กำหนดไว้ว่า ต้นทุนของทรัพย์สินในห้างหุ้นส่วนที่ผู้เป็นหุ้นส่วนได้ลงทุนจะมีจำนวนเท่ากับต้นทุนเดิมของทรัพย์สินในขณะที่ผู้เป็นหุ้นส่วนแต่ละคนได้ลงทุนไว้ หลักเกณฑ์ของมาตรา 723 เป็นบทบัญญัติที่สร้างขึ้นเพื่อป้องกันการใช้ประโยชน์จากมาตรา 721 จึงต้องมีบทบัญญัติในการบันทึกบัญชีทั้งในส่วนของผู้เป็นหุ้นส่วนและห้างหุ้นส่วนเพื่อที่กฎหมายจะทำการจัดเก็บภาษีจากผลกำไรในส่วนที่เกินต้นทุนอย่างแท้จริงเท่านั้น เพราะเหตุว่ากฎหมายจะไม่ทำการจัดเก็บภาษีจากการลงทุนหรือการจ่ายผลตอบแทนแก่ผู้เป็นหุ้นส่วนในส่วนที่ไม่เกินต้นทุนขณะที่มีการลงทุนโดยใช้ทรัพย์สินตามมาตรา 721 ⁴⁷

ตัวอย่างเช่น ⁴⁸ หุ้นส่วน A และ B ร่วมกันประกอบธุรกิจในรูปแบบของห้างหุ้นส่วนสามัญ โดยที่หุ้นส่วน A ได้ลงทุนด้วยที่ดินที่มีต้นทุนเท่ากับ \$500 และมีราคาตลาดเท่ากับ \$1,000 ส่วนหุ้นส่วน B ลงทุนด้วยเงินสดเป็นจำนวนเงิน \$1,000 โดยทั้งสองคนได้รับสัดส่วนผลประโยชน์หากมีการแบ่งปันผลกำไรคนละ 50% ซึ่งตามมาตรา 721 ของบทบัญญัติ IRC หุ้นส่วน A และ หุ้นส่วน B ไม่ต้องรับรู้ผลกำไร (recognizes any gain) ที่ได้รับจากการลงทุนของตนเอง ณ วันที่ได้นำทรัพย์สินหรือเงินสดมาลงทุนในห้างหุ้นส่วน นอกจากนี้ ตามบทบัญญัติในมาตรา 722 จะต้องมีการบันทึกต้นทุนทั้งของผู้เป็นหุ้นส่วนและห้างหุ้นส่วน โดยที่หุ้นส่วน A จะมีต้นทุนของตนเองเท่ากับ \$500 ตามราคาทุนของที่ดิน ส่วนหุ้นส่วน B จะมีต้นทุน

⁴⁶ William Hoffman Jr. Federal Taxation: Corporation, Partnership, Estate and Trust.

P. 377

⁴⁷ Stephen Schwarz, Daniel J. Lathrope, Corporate and Partnership Taxation West Publishing Co. St Paul, Minn. 1991) P. 349

⁴⁸ William S. Mckee, William F. Nelson, Robert L. Whitmire, Federal Taxation of Partnerships and Partners, (Warren, Gorham & Lamont, Boston New York, 1977), P. 4-4

เท่ากับจำนวนเงินสดที่ได้ลงทุนไปเท่ากับ \$1,000 ส่วนการบันทึบบัญชีทุนของห้างหุ้นส่วนตาม มาตรา 723 จะมีจำนวนเท่ากับ ราคาที่ดินตามราคาตลาดเท่ากับ \$1,000 โดยมีต้นทุนของที่ดิน เท่ากับ \$500 ส่วนเงินสดจะมีจำนวนเท่ากับ \$1,000

หลังจากการดำเนินงานของห้างหุ้นส่วนได้ขายที่ดินดังกล่าวไป ในราคาเท่ากับ \$1,000 ดังนั้น ผลกำไรที่ได้รับจะมีมูลค่าเท่ากับราคาขายหักด้วยต้นทุนเท่ากับ \$500 ซึ่งเงินจำนวน \$500 จะถูกจัดสรรให้ผู้เป็นหุ้นส่วนทั้งสองคนในอัตราส่วนเท่ากัน กล่าวคือ หุ้นส่วนแต่ละคนจะได้รับส่วนแบ่งกำไรคนละ \$250 แต่อย่างไรก็ดี ผู้เป็นหุ้นส่วนทั้งสองยังไม่ ต้องเสียภาษีจากส่วนแบ่งกำไรที่ได้รับจากห้างหุ้นส่วนเป็นจำนวนเงินคนละ \$250 ทั้งนี้ เนื่องจาก ส่วนแบ่งกำไรเมื่อนำมาหักกับต้นทุนที่ผู้เป็นหุ้นส่วนแต่ละคนมีอยู่ยังคงเหลือจำนวนต้นทุนที่ผู้เป็น หุ้นส่วนแต่ละคนได้ลงทุนไป เช่น ในกรณีของหุ้นส่วน A ซึ่งได้ลงทุนไปในราคาเท่ากับ \$500 เมื่อ หักกับส่วนแบ่งกำไรที่ได้รับยังคงมีจำนวนทุนเหลืออยู่เท่ากับ \$250 (\$500-\$250) ส่วนหุ้นส่วน B ที่ได้ลงทุนด้วยเงินสดเป็นจำนวนเงิน \$1,000 และเมื่อนำส่วนแบ่งกำไรที่ได้รับเป็นจำนวนเงินทั้งสิ้น \$250 มาหักกับต้นทุนที่ตนเองได้ลงทุนไปจะคงเหลือจำนวนต้นทุนของตนเองเท่ากับ \$750 (\$1,000-\$250) ดังนั้น ผู้เป็นหุ้นส่วนทั้งสองคนจึงยังไม่ต้องเสียภาษีจากส่วนแบ่งกำไรที่ได้รับ เพราะว่ ส่วนแบ่งกำไรที่ได้รับนั้นยังไม่ใช่ส่วนแบ่งกำไรที่แท้จริง แต่อย่างไรก็ตาม หากผู้เป็นหุ้นส่วนแต่ละ คนได้รับส่วนแบ่งกำไรที่เกินต้นทุนที่ตนเองได้ลงทุนแล้ว ผู้เป็นหุ้นส่วนจะต้องนำส่วนแบ่งกำไรที่ เกินต้นทุน (exceed of basis) ไปเสียภาษีในนามของผู้เป็นหุ้นส่วนแต่ละคน

ข. บทบัญญัติยกเว้นการไม่รับรู้ถึงผลกำไรขาดทุนจากทรัพย์สินที่ลงทุน⁴⁹

แม้ว่ามาตรา 721 จะได้วางหลักเกณฑ์ในเรื่องการไม่รับรู้ถึงผลกำไรหรือ ขาดทุนจากการลงทุนด้วยทรัพย์สินให้แก่ห้างหุ้นส่วนไม่ว่าขณะเริ่มจัดตั้งห้างหุ้นส่วนหรือในระหว่าง ดำเนินการ แต่อย่างไรก็ดี ภายใต้หลักเกณฑ์ดังกล่าว IRC ได้กำหนดข้อยกเว้นบางประการไว้ โดยผู้เป็นหุ้นส่วนจะต้องเสียภาษีในผลกำไรในส่วนที่เกินต้นทุนของผู้เป็นหุ้นส่วน กล่าวคือ ถ้าสัดส่วน

⁴⁹ William S. Mckee, William F. Nelson, Robert L. Whitmire, Federal Taxation of Partnerships and Partners. (Warren. Gorham & Lamont, Boston New York, 1977), P. 4-8

ส่วนของความรับผิดชอบของผู้เป็นหุ้นส่วนได้ถูกจัดสรรไปยังหุ้นส่วนคนอื่น ๆ เกินต้นทุนที่แต่ละคนได้ลงทุนไป (adjusted basis) ส่วนต่างดังกล่าวจะต้องถูกนำมาเสียภาษี ตามมาตรา 731(a) และมาตรา 741 นอกจากนี้ มาตรา 721 จะไม่นำมาใช้หากผู้เป็นหุ้นส่วนได้รับผลตอบแทนจากห้างหุ้นส่วนเมื่อตนเองได้ลงทุนด้วยแรงงาน (Service) และรวมถึงในกรณีของการลงทุนในห้างหุ้นส่วนของบริษัทลงทุน (Investment Company)

ทั้งนี้ เพราะเหตุว่า มาตรา 721 จะไม่มีการรับรู้กำไรหรือขาดทุนจากการลงทุนด้วยเงินสดหรือทรัพย์สิน ซึ่งกฎหมายมีวัตถุประสงค์ในการคำนึงถึงการแลกเปลี่ยนทรัพย์สินเพื่อประโยชน์ของการลงทุนเป็นสำคัญมากกว่าการจัดเก็บภาษีทันทีจากการลงทุนที่ผู้เป็นหุ้นส่วนได้ลงทุนโดยนำทรัพย์สินมาแลกกับสัดส่วนของผลประโยชน์ที่ตนจะได้รับจากห้างหุ้นส่วน อันเป็นการจัดเก็บภาษีที่แตกต่างจากบทบัญญัติในประมวลรัษฎากรไทย กล่าวคือ ในกรณีที่ผู้เป็นหุ้นส่วนนำเงินสดมาลงทุนในห้างหุ้นส่วนจะไม่ก่อให้เกิดภาระภาษีแต่อย่างใด แต่ถ้าผู้โอนด้วยทรัพย์สินอื่นโดยเฉพาะที่ดิน บทบัญญัติในประมวลรัษฎากรไทยจะถือว่า กรณีดังกล่าวเป็นการขายและถือว่าเป็นเงินได้ของผู้เป็นหุ้นส่วนที่จะต้องนำไปคำนวณเพื่อเสียภาษีอากรไม่ว่าผู้โอนทรัพย์สินเพื่อแลกกับทุนนั้นจะเป็นบุคคลธรรมดาหรือนิติบุคคล (ยกเว้นกรณีสังหาริมทรัพย์ที่บุคคลธรรมดาได้มาโดยมิใช่ในทางการค้าหรือหากำไร)

กรณีดังกล่าวเป็นแนวคิดที่แตกต่างจากการจัดเก็บภาษีจากการแลกเปลี่ยนกับสัดส่วนผลประโยชน์ในห้างหุ้นส่วนจากการลงทุนด้วยเงินสดหรือทรัพย์สินตามบทบัญญัติแห่ง IRC ที่จะไม่มีการจัดเก็บภาษีจากการลงทุนด้วยทรัพย์สินทันที แต่จะมีแนวคิดที่จะจัดเก็บภาษีโดยใช้หลักเกณฑ์ในการคำนวณต้นทุนทั้งทางด้านผู้เป็นหุ้นส่วนและทางด้านห้างหุ้นส่วนเพื่อที่จะสะท้อนให้เห็นว่าผู้เป็นหุ้นส่วนจะเสียภาษีก็ต่อเมื่อมีการจ่ายผลประโยชน์ของห้างหุ้นส่วนหรือการจัดสรรผลกำไรให้แก่ผู้เป็นหุ้นส่วนแต่ละคนนั้นเกินต้นทุนที่ผู้เป็นหุ้นส่วนได้ลงทุนเท่านั้น การจัดเก็บภาษีดังกล่าวจึงเป็นการจัดเก็บภาษีจากผลกำไรที่ผู้เป็นหุ้นส่วนได้รับอันแสดงให้เห็นถึงความสามารถในการชำระภาษีของผู้เป็นหุ้นส่วนแต่ละคน

4.1.3.2 การจัดเก็บภาษีตามหลักการ Pass-Through ⁵⁰

ภายใต้หลักเกณฑ์การจัดเก็บภาษีเงินได้หรือผลขาดทุนจากการดำเนินงานของห้างหุ้นส่วน โดยกฎหมายได้กำหนดหลักเกณฑ์ในการจัดเก็บภาษีห้างหุ้นส่วนไว้ในมาตรา 701-704 และ มาตรา 706 ซึ่งตามบทบัญญัติในมาตราดังกล่าวจะแสดงให้เห็นถึงการนำแนวคิดการจัดเก็บภาษีห้างหุ้นส่วนตามทฤษฎีสภาพรวม (aggregate concept) และตามหลักความแยกต่างหากจากกัน (entity concept) มาใช้ร่วมกัน เหตุที่ต้องมีการนำแนวคิดของทั้งสองทฤษฎีมาใช้ก็เพื่อป้องกันการชะลอการเสียภาษีของผู้เสียภาษี ในกรณีที่ห้างหุ้นส่วนได้รับผลกำไรจากการดำเนินงานแต่ไม่ยอมจัดสรรกำไรไปให้แก่ผู้เป็นหุ้นส่วน ตัวอย่างเช่น คดี United States V Basye, 410 US.441 ปี 1973 ศาลสูงได้วางหลักว่า แม้ว่าบทบัญญัติในมาตรา 701 จะถือว่าห้างหุ้นส่วนไม่เป็นหน่วยภาษีที่มีหน้าที่เสียภาษีตามหลักแนวคิดทฤษฎีสภาพรวม เนื่องจากห้างหุ้นส่วนไม่มีสถานะเชิงบุคคลในทางกฎหมายแยกต่างหากจากผู้เป็นหุ้นส่วน แต่อย่างไรก็ดี ห้างหุ้นส่วนจะมีหน้าที่ในการยื่นแบบแสดงรายการเพื่อแยกรายการเงินได้แต่ละประเภทและส่งผ่านไปให้ผู้เป็นหุ้นส่วนแต่ละคนตามอัตราส่วนที่ตกลงกัน ดังนั้น ห้างหุ้นส่วนจึงถือว่าเป็นหน่วยอิสระ (independently recognizable entity) แยกต่างหากจากผู้เป็นหุ้นส่วนที่มีหน้าที่แสดงผลกำไรหรือผลขาดทุนจากการดำเนินงานของห้างหุ้นส่วนตามหลักทางผ่าน (conduit principle) ทั้งนี้ เพื่อที่รัฐจะสามารถตรวจสอบได้ว่า ในแต่ละปีห้างหุ้นส่วนมีผลกำไรหรือผลขาดทุนเท่าไรและผู้เป็นหุ้นส่วนแต่ละคนในห้างหุ้นส่วนนั้นได้รับผลกำไรดังกล่าวไปเสียภาษีแล้วหรือยัง

ก. หลักการคำนวณเงินได้ที่เสียภาษีในระดับห้างหุ้นส่วน ⁵¹

มาตรา 703(a) กำหนดให้ห้างหุ้นส่วนเป็นหน่วยภาษีที่มีหน้าที่คำนวณเงินได้แต่ละรายการ โดยเงินได้แต่ละรายการจะถูกจัดสรรตามอัตราส่วนที่ผู้เป็นหุ้นส่วนได้ตกลงกันในแบบแสดงรายการของห้างหุ้นส่วน (Form 1065) ทั้งนี้ เงินได้เมื่อถูกจัดสรรแล้วผู้เป็นหุ้นส่วนแต่ละคนจะต้องนำส่วนแบ่งเงินได้แต่ละรายการไปรวมกับเงินได้อื่น ๆ เพื่อหักค่าใช้จ่ายและคำนวณภาษีในแบบแสดงรายการเพื่อเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา (individual) ของตนเอง

⁵⁰ Ibid, 9-3

⁵¹ Ibid 9-5

โดยกฎหมายได้กำหนดประเภทเงินได้ทั้งหมด 7 รายการ แต่ถ้าหากเป็นเงินได้นอกเหนือจากรายการที่ระบุ 7 รายการ ตัวอย่างเช่น รายการที่กำหนดไว้ในมาตรา 702(a)(8) รายการดังกล่าวจะถูกนำมาคำนวณเป็นเงินได้หรือผลขาดทุนสุทธิที่ระดับห้างหุ้นส่วนโดยเป็นรายการที่จะถูกระบุไว้ในบรรทัดสุดท้ายของแบบแสดงรายการภาษีของห้างหุ้นส่วน (nonseparated computed in bottom line)⁵²

ข. รายการเงินได้ที่จะถูกส่งผ่านไปยังผู้เป็นหุ้นส่วน

(Character of Pass-Through Items)⁵³

ข.1. รายการที่ถูกระบุได้ตามกฎหมาย

มาตรา 702(a)(1)-702(a)(7) กำหนดให้รายการเงินได้พิเศษ (specific items of income) จะต้องถูกแยกรายการโดยไม่มีการคำนวณที่ระดับห้างหุ้นส่วน แต่จะถูกส่งผ่านไปให้ผู้เป็นหุ้นส่วนเสียภาษีตามสัดส่วนที่ผู้เป็นหุ้นส่วนได้ตกลงกัน โดยรายการที่กฎหมายระบุมีดังนี้

1. หลักทรัพย์ที่มีการถือครองระยะสั้น (short term capital gain&loss)
2. หลักทรัพย์ที่มีการถือครองระยะยาว(long term capital gain&loss)
3. ผลกำไรและผลขาดทุนตามมาตรา 1231
4. การหักค่าใช้จ่ายการกุศล ภายใต้มาตรา 170
5. เงินปันผลที่ไม่ต้องนำมารวมคำนวณ ภายใต้มาตรา 116 หรือ การหักค่าใช้จ่ายภายใต้มาตรา 243-247
6. ภาษีต่างประเทศตามมาตรา 901 ที่ได้จ่ายจริงให้แก่ต่างประเทศหรือ ผู้มีถิ่นที่อยู่ในประเทศสหรัฐอเมริกาและ
7. รายการอื่น ๆ ที่ระบุไว้ใน Regulations

⁵² Ibid 9-5

⁵³ Ibid 9-9

นอกจากนี้ รายจ่ายบางประเภทไม่สามารถหักเป็นค่าใช้จ่ายในระดับห้างหุ้นส่วนได้ แต่สามารถนำมาหักได้ในระดับผู้เป็นหุ้นส่วนที่แบบแสดงรายการเสียภาษีของตนเองเท่านั้น เช่น ค่าลดหย่อนส่วนบุคคล (personal exemption) ค่าใช้จ่ายเกี่ยวกับการรักษาพยาบาล (medical expenses) เงินค่าเลี้ยงดูคู่สมรสที่ย่าหรือแยกกันอยู่ (alimony) และค่าใช้จ่ายสำหรับการงาน (production of income) ในมาตรา 212 ตามมาตรา 703(a)(2)(A)(E) รายจ่ายเพื่อการกุศล (charitable deduction) รวมถึงผลขาดทุนสุทธิจากการดำเนินงาน (net operating loss) ที่จะถูกส่งผ่านไปเพื่อคำนวณภาษีในระดับผู้เป็นหุ้นส่วนตามมาตรา 703(a)(2)(1)

เหตุผลในการกำหนดให้เงินได้และค่าใช้จ่ายดังกล่าวเป็นรายการที่ต้องแยกและคำนวณที่ระดับผู้เป็นหุ้นส่วนเท่านั้น ทั้งนี้เนื่องจากว่า รายการบางรายการ ตัวอย่างเช่น การหักค่าลดหย่อนสำหรับบุคคลธรรมดา กฎหมายจะกำหนดให้หักที่ระดับบุคคลธรรมดาเพียงครั้งเดียวเพื่อเป็นการบรรเทาภาระภาษีให้แก่ผู้เสียภาษีเป็นแต่ละคน ซึ่งถ้าหากไม่มีการระบุแยกรายการดังกล่าว ค่าลดหย่อนนั้นก็อาจจะถูกนำไปหักที่ระดับห้างหุ้นส่วนตามจำนวนผู้เป็นหุ้นส่วนและเมื่อผู้เป็นหุ้นส่วนนำเงินได้ดังกล่าวไปรวมกับเงินได้อื่น ๆ ในแบบแสดงรายการของตนเองก็อาจจะมีการหักค่าใช้จ่ายดังกล่าวอีกครั้งหนึ่ง ซึ่งถือว่าเป็นการหักค่าใช้จ่ายซ้ำซ้อน นอกจากนี้การหักค่าใช้จ่ายเกี่ยวกับผลขาดทุนจากการดำเนินงาน (operation loss deduction) เพราะว่า ผลขาดทุนของห้างจะคำนวณตามสัดส่วนผู้เป็นหุ้นส่วนเพื่อส่งผ่านและถูกหักที่ระดับผู้เป็นหุ้นส่วน ถ้าผู้เป็นหุ้นส่วนมีผลกำไรไม่เพียงพอที่จะนำผลขาดทุนไปได้หักได้ในปีภาษีปัจจุบัน ผลขาดทุนดังกล่าวจะถูกยกยอดไปใช้ในปีต่อไปได้ (carried forward) อันเป็นประโยชน์ที่ผู้เป็นหุ้นส่วนแต่ละคนจะได้รับตามสัดส่วนที่ตกลงกัน ดังนั้น จึงต้องมีการแยกประเภทเงินได้และผลขาดทุนแต่ละรายการตามที่กฎหมายกำหนดไว้ในมาตรา 702(a)(1)-(7) ซึ่งผู้เขียนจะขอกล่าวถึงเงินได้บางประเภทดังนี้คือ

ข.1. ผลได้เกินทุนและผลขาดทุนเกินทุน
(Capital gain and Loss)⁵⁴

หากห้างหุ้นส่วนมีเงินได้ประเภทผลได้เกินทุน และผลขาดทุนเกินทุน เงินได้หรือผลขาดทุนสุทธิจะถูกนำมารวมที่ระดับห้างหุ้นส่วน หลังจากนั้น ผลได้เกินทุนและผลขาดทุนเกินทุนประเภทหลักทรัพย์ระยะสั้นจะถูกส่งผ่าน (Pass-Through) เพื่อคำนวณภาษีโดยผู้เป็นหุ้นส่วนแต่ละคน ในการกำหนดเงินได้ที่พึงเสียภาษีผู้เป็นหุ้นส่วนจะต้อง นำ Short-Term Capital Gain&Loss ไปคำนวณกับเงินได้ประเภทเดียวกันที่ผู้เป็นหุ้นส่วนได้รับจาก แหล่งอื่น ๆ

เหตุผลที่กำหนดให้เงินได้ประเภท Long Term Capital Gain และ Short Term Capital Gain ถูกกำหนดให้เป็นเงินได้ที่ต้องแยกประเภทเพื่อส่งผ่านไปเสียภาษีที่ระดับผู้เป็นหุ้นส่วน โดยไม่มีการคำนวณที่ระดับห้างหุ้นส่วน ทั้งนี้ เนื่องจากว่า กฎหมายสหรัฐอเมริกา มีบทบัญญัติในเรื่องการหักค่าใช้จ่ายของผลขาดทุนที่เกิดขึ้นกับเงินได้แต่ละประเภท โดยกฎหมายอนุญาตให้มีการหักค่าใช้จ่ายหรือหักผลขาดทุนกับเงินได้ที่เกิดขึ้นเพื่อให้คงเหลือเพียงผลกำไรที่แท้จริงในการเสียภาษี ดังนั้น ในส่วนของเงินได้ประเภท Long Term Capital Gain และ Short Term Capital Gain หากผู้เป็นหุ้นส่วนได้รับเงินได้ดังกล่าวจากห้างหุ้นส่วนซึ่งอาจจะมีผลขาดทุนหรือค่าใช้จ่ายเกิดขึ้น การแยกประเภทเงินได้ดังกล่าวเพื่อไปคำนวณที่ระดับผู้เป็นหุ้นส่วนทำให้มูลค่าของค่าใช้จ่ายดังกล่าวที่เกิดขึ้นสามารถนำไปหักเป็นค่าใช้จ่ายที่ระดับผู้เป็นหุ้นส่วนแต่ละคนได้ ซึ่งถ้าไม่มีการแยกประเภทเงินได้ดังกล่าวจะทำให้เงินได้นี้ถูกคำนวณภาษีที่ระดับห้างหุ้นส่วนและเป็นผลให้มูลค่าของค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นจากเงินได้ประเภทดังกล่าวที่ผู้เป็นหุ้นส่วนแต่ละคนได้รับไม่เท่ากันจะไม่สามารถคำนวณที่ระดับผู้เป็นหุ้นส่วนได้ ดังนั้น หากผู้เป็นหุ้นส่วนได้รับเงินได้ประเภทเดียวกันนี้จากแหล่งอื่น ๆ ค่าใช้จ่ายที่ได้รับจากห้างหุ้นส่วน สำหรับเงินได้ประเภทดังกล่าวจะไม่สามารถนำไปหักเป็นค่าใช้จ่ายได้ในทางความเป็นจริง

⁵⁴ Ibid 9-10

นอกจากนี้ เงินได้ประเภท Long Term Capital Gain&Loss และ Short Term Capital Gain&Loss จึงถูกนำไปคำนวณแยกต่างหากจากกันโดยไม่นำมารวมคำนวณเป็นเงินได้หรือผลขาดทุนร่วมกันกล่าวคือ หลักทรัพย์ประเภทถือครองระยะยาวก็ จะถูกนำไปรวมคำนวณกับหลักทรัพย์ระยะยาว หากผู้เป็นหุ้นส่วนมีเงินได้ในหลักทรัพย์ดังกล่าวจากแหล่งอื่น ๆ ซึ่งกำไรจากการซื้อขายหลักทรัพย์จะถูกเก็บภาษีในลักษณะ Net Capital gains โดยแบ่ง Net Capital gains ออกเป็น Long-Term Capital gains หรือ กำไรสุทธิจากการขาย หลักทรัพย์ที่ถือมานานกว่า 1 ปี และ Net Short Term Capital Gains หรือ กำไรสุทธิจากการขาย หลักทรัพย์ที่ถือมาน้อยกว่า 1 ปี ในกรณีของ Net Long Term Capital Gains จะถูกเก็บภาษีใน อัตรา 28% ส่วนกรณีของ Net Short Term Capital Gains จะถูกเก็บภาษีตามอัตราปกติที่กฎหมาย กำหนด ดังนั้น ในกรณีที่เกิดทั้ง Net Long Term Capital Losses และ Net Short Term Capital Losses กฎหมายกำหนดให้สามารถนำไปหักรายได้อื่นได้ไม่เกิน US\$ 3,000 ต่อปี ส่วน Net Capital Losses หากใช้ไม่หมดก็สามารถที่จะยกยอดสะสมไปหักกับ Net Capital Gains ในปีต่อ ๆ ไปได้โดยไม่จำกัดจำนวนปี⁵⁵ นอกจากนี้ กฎหมายสหรัฐอเมริกามีวัตถุประสงค์ที่จะสนับสนุน ธุรกิจขนาดย่อมโดยกำหนดว่า ถ้าหากผู้ที่มีเงินได้มีกำไรจากการขายหลักทรัพย์ของธุรกิจขนาดย่อม ที่ทางการกำหนด (Qualified small business stock) ที่ถือมานานเกินกว่า 5 ปี สามารถนำ Capital Gains เพียง 50% ไปคำนวณภาษีเงินได้ในอัตราไม่เกิน 28%

ข.2. กำไรและผลขาดทุนตามมาตรา 1231⁵⁶

มาตรา 702(a)(3) กำหนดให้มีการคำนวณผล กำไรและผลขาดทุนตามมาตรา 1231 ซึ่งหมายถึง กำไรและผลขาดทุนจากทรัพย์สินที่ใช้ใน การประกอบกิจการที่สูญหายจากไฟไหม้ หรือ การถูกขโมย รวมถึงมูลค่าทรัพย์สินที่ได้รับการทด แทนจากประกันภัย โดยมีการแยกรายการเพื่อส่งผ่านไปยังผู้เป็นหุ้นส่วนแต่ละคนให้เสียภาษี เหตุที่ต้องมีการแยกการนี้ออกมาก็เพื่อเป็นการป้องกันมิให้ผลกำไรตามมาตรา 1231 ถูกนำไป

⁵⁵ William S. Mckee, William F. Nelson, Robert L. Whitmire, Federal Taxation of Partnership and Partners. (Warren, Gorham&Lamont, Boston New York, 1977), P. 9-10

⁵⁶ William S. Mckee, William F. Nelson, Robert L. Whitmire, Federal Taxation of Partnership and Partners, P. 9-10

คำนวณกับ Long Term Capital gain & Long Term Capital loss หรือ Short Term Capital gain & Short Term Capital loss ตามมาตรา 702(a)(1) และป้องกันมิให้ผลขาดทุนตามมาตรา 1231 ถูกนำไปคำนวณกับเงินได้ตามมาตรา 702 (a)(8) ที่กฎหมายกำหนดให้มีการคำนวณเป็นเงินได้สุทธิที่ระดับห้างหุ้นส่วนเท่านั้น ดังนั้น บทบัญญัติแห่ง IRC จึงกำหนดให้ผลกำไรหรือผลขาดทุนตามมาตรา 1231 จะต้องแยกคำนวณเพื่อส่งผ่านไปเสียภาษีที่ระดับผู้เป็นหุ้นส่วนแต่ละคนโดยนำไปรวมคำนวณในแบบแสดงรายการเพื่อเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาของตนเอง⁵⁷

ข.3. เงินปันผล (Dividend)⁵⁸

ตามมาตรา 702(a)(5) ผู้เป็นหุ้นส่วนจะต้องแยกคำนวณเงินได้ในแต่ละรายการแยกต่างหาก ส่วนแบ่งกำไรของเงินปันผลของผู้เป็นหุ้นส่วนแต่ละคนจะถูกแยกต่างหากออกไปตามมาตรา 116 หรือเงินปันผลที่หักค่าใช้จ่ายตามที่กำหนดไว้ใน Subchapter B ซึ่งเงินปันผลประเภทนี้จะเป็นเงินปันผลที่กฎหมายยอมให้หักค่าใช้จ่ายได้หากได้รับจากบริษัท⁵⁹ โดย IRC ได้กำหนดหลักเกณฑ์ต่าง ๆ ไว้กล่าวคือ มาตรา 116(a)(1) และมาตรา 116(a)(2) กำหนดไว้ว่า “เงินได้พึงประเมินจะไม่รวมถึงเงินปันผลที่บุคคลธรรมดาได้รับจากบริษัท” เนื่องจากผู้เป็นหุ้นส่วนได้รับเงินปันผลจากบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล (corporate shareholder) ผู้เป็นหุ้นส่วนจะสามารถได้รับประโยชน์จากการหักค่าใช้จ่ายภายใต้มาตรา 243 แทน โดยสามารถหักค่าใช้จ่ายร้อยละ 70 ของเงินปันผลระหว่างบริษัท (เงินปันผลที่ได้รับจากนิติบุคคลอื่นนอกจากนี้ มาตรา 243(a)(1) ยอมให้หักค่าใช้จ่ายถึงร้อยละ 80 หากผู้เป็นหุ้นส่วนที่เป็นบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลนั้นถือหุ้นอย่างน้อยร้อยละ 25 ในบริษัทผู้จ่ายเงินปันผลนั้น และจะได้รับการยกเว้นภาษีในเงินปันผลหากเป็นเงินปันผลที่ได้รับจากบริษัทในเครือเหตุที่ IRC ได้กำหนดวิธีการเสียภาษีเงินปันผลแตกต่างกัน⁶⁰ ด้วยเหตุว่า ห้างหุ้นส่วนตามความหมายของ Uniform

⁵⁷ Ibid, P. 15

⁵⁸ Ibid, P 9-10

⁵⁹ Ibid, P 9-11

⁶⁰ John S. Pennell, Philip F. Postlewaite, Partnership Taxation Case, Material, and

Partnership Act และ IRC ผู้เป็นหุ้นส่วนไม่จำเป็นต้องเป็นบุคคลธรรมดาเท่านั้น แต่บริษัทก็สามารถที่จะเป็นหุ้นส่วนในห้างหุ้นส่วนนั้นได้ ดังนั้น หากผู้เป็นหุ้นส่วนที่เป็นบุคคลธรรมดาหรือบริษัทหากได้รับเงินปันผลมา การคำนวณวิธีการเสียภาษีจะแตกต่างกัน เนื่องจากกฎหมายกำหนดค่าใช้จ่ายในการหักไม่เท่ากัน รายการดังกล่าวจึงต้องถูกกำหนดแยกรายการและถูกบังคับให้ส่งผ่านรายการเงินได้ดังกล่าวไปให้ผู้เป็นหุ้นส่วนเสียภาษี

ข.4. เครดิตภาษีต่างประเทศ (Foreign Tax Credit)⁶¹

มาตรา 702(a)(6) ระบุให้แยกรายการเครดิตภาษีต่างประเทศตามมาตรา 901 ที่ห้างหุ้นส่วนได้จ่ายให้แก่บริษัทต่างประเทศหรือเครดิตภาษีต่างประเทศที่ผู้เป็นหุ้นส่วนถูกหักโดยบริษัทต่างประเทศ รายการดังกล่าวมีความจำเป็นต้องถูกแยกคำนวณต่างหากเพื่อไปคำนวณภาษีที่ระดับผู้เป็นหุ้นส่วนแต่ละคน เพราะเหตุว่า ผู้เป็นหุ้นส่วนแต่ละคนสามารถได้รับเครดิตภาษีดังกล่าวตามที่ตนเองได้จ่ายไป ซึ่งถ้าหากรายการดังกล่าวไม่ถูกแยกคำนวณและมีการคำนวณสุทธิที่ระดับห้างหุ้นส่วนก็จะก่อให้เกิดการวางแผนภาษีโดยใช้รูปแบบห้างหุ้นส่วนเป็นแหล่งที่สามารถนำเครดิตภาษีดังกล่าวมาคำนวณได้ในแต่ละห้างหุ้นส่วนและทำให้รัฐไม่สามารถใช้ข้อจำกัดทางด้านกฎหมายที่ระดับห้างหุ้นส่วนได้

⁶¹ Ibid, P. 9-10

ตัวอย่างเช่น ⁶² สมมติว่า ห้างหุ้นส่วน ABC เลือกลงทุนเงินสดและมีปีภาษีสิ้นสุดในวัน 31 ตุลาคม และระหว่างปีห้างหุ้นส่วนมีรายได้และค่าใช้จ่ายจากการดำเนินงานดังนี้คือ

1.	เงินได้จากการดำเนินงาน	\$90,000
2.	ค่าใช้จ่ายที่จ่ายเป็นเงินเดือน	\$30,000
3.	ค่าเช่า	\$20,000
4.	ค่าใช้จ่ายทั่วไป	\$5,000
5.	ค่าใช้จ่ายตามมาตรา 179	\$9,000
6.	เงินบริจาค	\$3,000
7.	กำไรตามมาตรา 1245	\$10,000
8.	กำไรจากการขายหลักทรัพย์ ที่ถือครองระยะยาว (LTCG)	\$20,000
9.	ผลขาดทุนจากการขายหลักทรัพย์ ที่ถือครองระยะยาว (LTCL)	\$ 8,000
10.	กำไรจากการขายหลักทรัพย์ ที่ถือครองระยะสั้น (STCG)	\$ 6,000

รายการเงินได้ที่ต้องถูกคำนวณแยกกันในระดับผู้เป็นหุ้นส่วนคือ รายการค่าใช้จ่ายตามมาตรา 179, เงินค่าบริจาค, กำไรตามมาตรา 1231, ผลได้จากทุนและผลขาดทุนจากทุน เพราะเหตุว่า รายการเหล่านี้จะมีลักษณะที่ในการคำนวณภาษีที่แตกต่างกันซึ่งจะส่งผลต่อการคำนวณภาษีเงินได้ของผู้เป็นหุ้นส่วนแต่ละคน ดังนั้น จากตัวอย่างข้างต้น ค่าใช้จ่ายตามมาตรา 179 และ เงินบริจาคจะถูกระบุแยกต่างหากเพื่อที่จำนวนเงินและข้อจำกัดภายใต้มาตรา 179 สามารถใช้ที่ระดับผู้เป็นหุ้นส่วนแต่ละคน ระเบียบสรรพากรที่ 1.702-1(a)(1),(2) กำหนดให้มีการคำนวณรายได้สุทธิของรายการแต่ละรายการไม่ว่าจะเป็นการถือครองหลักทรัพย์ระยะยาวและการถือครองหลักทรัพย์ระยะสั้น

⁶² Stephen Schwarz, Daniel J. Lathrope, Corporate and Partnership Taxation (West Publishing Co. St Paul, Minn. 1991) P. 355

ดังนั้น รายการที่ถูกระบุแยกต่างหากจากกันของห้างหุ้นส่วน ABC จะเป็นดังนี้คือ

1.	ค่าใช้จ่ายตามมาตรา 179	\$90,000
2.	เงินบริจาคการกุศล	\$3,000
3.	ผลกำไรตามมาตรา 1245	\$15,000
4.	ผลกำไรจากการถือครองหลักทรัพย์ระยะยาว	\$12,000
* รายการนี้ถูกนำมาคำนวณสุทธิกันระหว่าง LTCG และ LTCL		
5.	ผลกำไรจากการถือครองหลักทรัพย์ระยะสั้น	\$6,000

รายการเหล่านี้จะกำหนดไว้ที่ระดับห้างหุ้นส่วน และเมื่อถึงปีที่จะต้องเสียภาษีรายการเหล่านี้จะถูกส่งผ่านไปยังผู้เป็นหุ้นส่วนแต่ละคน ส่วนรายการที่สามารถคำนวณสุทธิกันที่ระดับห้างหุ้นส่วนได้โดยไม่ต้องแยกคำนวณคือ เงินได้จากการดำเนินงานบวกด้วยผลกำไรตามมาตรา 1245 หักด้วยค่าใช้จ่ายต่าง ๆ \$50,000 (ค่าใช้จ่ายจากเงินเดือน ค่าเช่า และ ค่าใช้จ่ายอื่น ๆ) เพราะไม่ใช่รายการที่กฎหมายระบุไว้ในมาตรา 702(a)-(7) ซึ่งเมื่อคำนวณแล้วจะคงเหลือเป็นเงินได้สุทธิของห้างหุ้นส่วนเท่ากับ \$90,000 เหตุที่สามารถนำรายการเหล่านี้มาคำนวณสุทธิที่ระดับห้างหุ้นส่วนได้ ทั้งนี้ เนื่องจากว่า กำไรตามมาตรา 1245 ถือเป็นเงินได้โดยปกติ (ordinary income) ดังนั้น ภาวะภาษีของเงินได้รูปแบบนี้จึงไม่แตกต่างกันระหว่างผู้เป็นหุ้นส่วนแต่ละคน⁶³

ค. การใช้ผลขาดทุน⁶⁴

ภายใต้มาตรา 704(d) ส่วนแบ่งผลขาดทุนของผู้เป็นหุ้นส่วนในห้างหุ้นส่วน รวมถึง ผลขาดทุนจากทุนด้วย ผลขาดทุนดังกล่าวจะถูกจำกัดให้ใช้เพียงแค่มิเกินต้นทุนของผู้เป็นหุ้นส่วนในแต่ละปีภาษีเท่านั้น ดังนั้น หากมีผลขาดทุนเกินต้นทุนของผู้เป็นหุ้นส่วนที่จะ

⁶³ Stephen Schwarz, Daniel J. Lathrope, Corporate and Partnership Taxation (West Publishing Co. St Paul, Minn. 1991) P. 356

⁶⁴ Stephen Schwarz, Daniel J. Lathrope, Corporate and Partnership Taxation P. 357-358

สามารถหักได้ในปีภาษีนั้น ผลขาดทุนดังกล่าวอาจจะถูกนำไปหักกับผลกำไรซึ่งถ้าหากผู้เป็นหุ้นส่วนมีต้นทุนเหลืออยู่อีกหรือได้รับส่วนแบ่งกำไรจากห้างหุ้นส่วนเพิ่มขึ้น ผลขาดทุน (suspended loss) ที่ยังใช้ไม่หมดก็สามารถที่จะนำไปหักได้ในปีภาษีต่อไป

ตัวอย่างเช่น A ซึ่งเป็นหุ้นส่วนในห้างหุ้นส่วน ABC และมี ต้นทุนของตนเองเท่ากับ \$4,000 ถ้าหากผลขาดทุนที่ไม่เป็นรายการที่จะต้องระบุแยกคำนวณเป็น \$6,000 A จะถูกจำกัดให้หักค่าใช้จ่ายในผลขาดทุนดังกล่าวเพียงแค่ \$4,000 และ ผลขาดทุน \$2,000 จะถูกยกยอดไปใช้ในปีต่อไป หากผู้เป็นหุ้นส่วนมีต้นทุนของตนเองเพิ่มเติม

แต่อย่างไรก็ดี ระเบียบที่ 1.704-1(d)(2) ยังได้กล่าวว่า ในกรณีที่มีผลขาดทุนของเงินได้แต่ละประเภท กฎหมายกำหนดให้มีการจำกัดการใช้ผลขาดทุนแต่ละประเภทซึ่งผลขาดทุนที่จะถูกใช้ได้ในปีภาษีปัจจุบันจะต้องมีการเฉลี่ยสัดส่วนผลขาดทุนตามประเภทผลขาดทุนที่เกิดขึ้นในแต่ละประเภท

ตัวอย่างเช่น A ซึ่งเป็นหุ้นส่วนในห้างหุ้นส่วน ABC และมีผลขาดทุนหลายประเภท ระเบียบสรรพากรดังกล่าวข้างต้นกำหนดให้มีการเฉลี่ยผลขาดทุน ดังนั้น หาก A ได้รับผลขาดทุนจากการถือครองทรัพย์สินระยะยาวเป็นจำนวนเงินเท่ากับ \$4,000 และส่วนแบ่งของผลขาดทุนที่ไม่ต้องถูกคำนวณแยกรายการเป็นจำนวนเงินเท่ากับ \$8,000 A ภายใต้มาตรา 704(d) หุ้นส่วน A จะถูกกำหนดให้ใช้ผลขาดทุนดังกล่าวเพียงแค่ \$6,000 ในปีนั้น ซึ่งจะคำนวณได้ดังนี้คือ

1. $\$4,000 * \$6,000 = \$2,000$ LTCL
\$12,000
2. $\$8,000 * \$6,000 = \$4,000$ ผลขาดทุนปกติ (Ordinary Loss)
\$12,000

ฉะนั้น หุ้นส่วน A จะมีผลขาดทุนจากการถือครองทรัพย์สินระยะยาว (Long term Capital Loss หรือ LTCL) ที่จะถูกยกยอดไปใช้ในปีหน้า

จะเห็นได้ว่า การจัดเก็บภาษีห้างหุ้นส่วนตามกฎหมายสหรัฐอเมริกาเป็นบทบัญญัติที่ให้ความยืดหยุ่นในการเสียภาษีต่อบุคคลที่ดำเนินธุรกิจในรูปแบบดังกล่าวค่อนข้างมาก การคำนวณเงินได้แต่ละรายการค่อนข้างซับซ้อน ทั้งนี้ เนื่องจาก ห้างหุ้นส่วนตามกฎหมายสหรัฐอเมริกาสามารถจัดตั้งได้ทั้งระหว่างบุคคลธรรมดา กับบุคคลธรรมดา หรือ บุคคลธรรมดากับนิติบุคคล นอกจากนี้ กฎหมายได้กำหนดให้เงินได้เกือบทุกประเภทเป็นเงินได้ที่ต้องเสียภาษี รวมทั้ง หลักการในการปฏิบัติต่อเงินได้แต่ละประเภทก็แตกต่างกันเช่น เงินปันผล ซึ่งประมวลรัษฎากรไทยไม่อนุญาตให้มีการหักค่าใช้จ่ายในเงินได้ดังกล่าว ขณะที่กฎหมายสหรัฐอเมริกาอนุญาตให้เงินปันผลสามารถหักค่าใช้จ่ายได้ตามที่กฎหมายกำหนด ซึ่งรายละเอียดผู้เขียนจะไม่ขอกล่าวในที่นี้ เนื่องจากเป็นบทบัญญัติที่แตกต่างจากหลักเกณฑ์ของประมวลรัษฎากรไทยเป็นอย่างมาก ทั้งนี้ส่วนหนึ่งเป็นเพราะสหรัฐอเมริกามีมลรัฐต่าง ๆ มากมาย ผู้เสียภาษีคนหนึ่งอาจมีเงินได้จากแหล่งเงินได้ในหลาย ๆ รัฐและด้วยเหตุว่าการประกอบธุรกิจแบบห้างหุ้นส่วนกฎหมายไม่มีแนวคิดในการกำหนดให้ห้างหุ้นส่วนเป็นหน่วยภาษี เพราะกรณีดังกล่าวทำให้ผู้เสียภาษีสามารถกระจายฐานเงินได้โดยการจัดตั้งห้างหุ้นส่วนเพื่อลดยอดเงินได้ของตนเอง การจัดเก็บภาษีก็จะควบคุมได้ยากเนื่องจากผู้เสียภาษีมีแหล่งเงินได้จากแหล่งอื่น ๆ มากมาย การใช้หลักการ Pass-Through นอกจากจะเป็นการควบคุมการจัดเก็บภาษีของรัฐแล้วยังเป็นรูปแบบที่มีหลักเกณฑ์ความยืดหยุ่นในทางภาษีอากร เพราะมีการจัดเก็บภาษีที่ระดับผู้เป็นหุ้นส่วนเพียงระดับเดียว อันแตกต่างจากรูปแบบบริษัทที่มีการเสียภาษีสองระดับ เป็นเหตุให้รูปแบบห้างหุ้นส่วนค่อนข้างจะได้รับความนิยมในการใช้ประกอบธุรกิจ แต่อย่างไรก็ดี IRS หรือหน่วยงานสรรพากรก็ได้กำหนดหลักเกณฑ์ต่างๆ มากมายเพื่อป้องกันการใช้รูปแบบดังกล่าวในการกระจายฐานเงินได้ เป็นเหตุให้บทบัญญัติภาษีห้างหุ้นส่วนมีความซับซ้อนในการใช้เป็นอย่างมาก ซึ่งผู้เขียนขอจำกัดขอบเขตในหลักการตามความเหมาะสมเพื่อใช้เป็นแนวคิดและข้อเสนอแนะต่อการวิเคราะห์การจัดเก็บภาษีห้างหุ้นส่วนต่อไปในบทที่ 5

4.2 การจัดเก็บภาษีของหน่วยภาษี Pass-Through ตามกฎหมายสหราชอาณาจักร

4.2.1 แนวคิดการจัดเก็บภาษีห้างหุ้นส่วนตามกฎหมายสหราชอาณาจักร

ห้างหุ้นส่วนตามกฎหมายสหราชอาณาจักรเป็นการรวมกลุ่มของกลุ่มบุคคลในการแสวงหากำไรร่วมกัน การเกิดห้างหุ้นส่วนตามกฎหมายสหราชอาณาจักรศาลจะให้ความสำคัญของสาระสำคัญ (Substantial) หรือเจตนาในการประกอบธุรกิจแบบห้างหุ้นส่วนมากกว่ารูปแบบ (form) โดยศาลในคดี Stekel V Ellice ปี 1973 ได้วางหลักว่า ความสัมพันธ์ระหว่างหุ้นส่วนกับเงินได้ที่เกิดที่ห้างหุ้นส่วนจะต้องพิจารณาถึงสาระสำคัญ (Substance) ของการรวมกลุ่มระหว่างผู้เป็นหุ้นส่วนด้วยกัน ซึ่งผู้เป็นหุ้นส่วนต้องมีเจตนาที่จะรวมกลุ่มเพื่อแสวงหากำไรมาแบ่งปันกัน ทั้งนี้ ไม่สามารถพิจารณาแต่เพียงสถานะที่ติดมากับห้างหุ้นส่วนนั้น (label attached to that partnership)⁶⁵ เพราะว่าห้างหุ้นส่วนสามารถเกิดขึ้นได้เพียงการรวมกลุ่มของกลุ่มบุคคลเพื่อแสวงหากำไรร่วมกันโดยไม่จำเป็นต้องมีข้อตกลงเป็นลายลักษณ์อักษร (คดี Fenstone V Johnstone ปี 1940)⁶⁶ ตามกฎหมายของสหราชอาณาจักรถือว่าห้างหุ้นส่วนไม่สามารถสร้างสถานะเชิงบุคคลในทางกฎหมายได้ เว้นแต่ กฎหมายของสก๊อตแลนด์ ซึ่งถือว่าห้างหุ้นส่วนมีสถานะเชิงบุคคลในทางกฎหมายแตกต่างหากผู้เป็นหุ้นส่วน ดังนั้นในส่วนของการจัดเก็บภาษีอากรของห้างหุ้นส่วนจึงจำกัดเฉพาะการจัดเก็บภาษีของสหราชอาณาจักร โดยเฉพาะประเทศอังกฤษเท่านั้น (taxation on United Kingdom) เว้นแต่ ประเทศสก๊อตแลนด์

⁶⁵ Stephen W. Mayson and Susan Blake, “Revenue Law” (Sweet&Maxwell :London, 1992), P. 615

⁶⁶ Barry Pinson, “Pinson on Revenue Law”, fifteen edition, (Sweet&Maxwell : London, 1982) P. 251

ตามกฎหมายสหราชอาณาจักรถือว่าห้างหุ้นส่วนเป็นเพียงการรวมกลุ่มเพื่อแสวงหากำไรร่วมกันโดยไม่สามารถที่จะสร้างสถานะเชิงบุคคลในทางกฎหมายขึ้นมาได้ กฎหมายให้เหตุผลถึงความไม่มีสถานะเชิงบุคคลของห้างหุ้นส่วนไว้ในคดีระหว่าง The City of London, v Gibbs ปี 1940 โดย Viscount Simon ได้ให้เหตุผลในคดีดังกล่าวว่า “ห้างหุ้นส่วนโดยสภาพแล้วไม่สามารถที่จะดำเนินธุรกิจในนามห้างหุ้นส่วนได้ บุคคลที่เป็นผู้ดำเนินกิจการของห้างหุ้นส่วนคือผู้เป็นหุ้นส่วนแต่ละคน เพราะคำว่า “บุคคล” คือหน่วยที่ถูกประเมินภาษีให้แก่รัฐ และบุคคลนั้นต้องเป็นเจ้าของหรือเป็นผู้ที่ได้รับเงินได้ แต่ห้างหุ้นส่วนไม่สามารถมีสถานะเชิงบุคคลที่จะดำเนินกิจการใด ๆ ในนามห้างหุ้นส่วนได้ นอกจากนี้ยังไม่สามารถที่จะมีทรัพย์สินในนามห้างหุ้นส่วนหรือเข้าทำสัญญากับตัวเองได้”⁶⁷ ดังนั้น หากห้างหุ้นส่วนมีผลกำไรจากการดำเนินงานผลกำไรดังกล่าวเป็นผลกำไรของผู้เป็นหุ้นส่วนและผู้เป็นหุ้นส่วนดังกล่าวก็ต้องรับผิดชอบในการเสียภาษีเงินได้ให้แก่รัฐโดยต้องถูกประเมินภาษีร่วมกัน (Joint Assessment) และยื่นเสียภาษีในนามห้างหุ้นส่วน

ทั้งนี้ ผู้พิพากษา Lord Denning ได้ให้เหตุผลไว้ในคดี Harrison v Willis Bros ปี 1966 ว่า เจตนารมณ์ในการจัดเก็บภาษีในผลกำไรที่เกิดจากการค้า Trade หรือวิชาชีพ Profession ตามความมุ่งหมายในการจัดเก็บภาษีตาม Income Tax Act 1952 ที่บังคับใช้กับคดีนี้ โดยผู้พิพากษาดังกล่าวได้ให้เหตุผลการออกกฎหมายเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีในปี ค.ศ. 1842 ว่า “การประเมินภาษีร่วมกันจะแสดงให้เห็นถึงความรับผิดชอบร่วมกันของผู้เป็นหุ้นส่วนและแสดงให้เห็นถึงภาระภาษีที่ถูกเรียกเก็บบนผลกำไรจากการดำเนินงาน การที่ให้ห้างหุ้นส่วนเป็นผู้นำส่งภาษีนั้นเป็นกลไกของกฎหมายที่ต้องการให้รัฐได้ทราบถึงภาระภาษีของผู้เป็นหุ้นส่วนแต่ละคน โดยที่จำนวนภาษีจะเป็นการประเมินภาษีจากผู้เป็นหุ้นส่วนแต่ละคนซึ่งจะถูกนำมารวมกันและยื่นในรูปแบบแสดงรายการเดียวกันในนามห้างหุ้นส่วน ซึ่งจะทำให้รัฐสามารถจัดเก็บภาษีของประชาชนได้อย่างมีประสิทธิภาพ”⁶⁸

⁶⁷ _____, “British Tax Encyclopdia”, Volume 5, 1991, P. 1349.

⁶⁸ Devid R. Salter, Julia L.B. Kers, “Fason : Case and Materials on Revenue Law”

กฎหมายสหราชอาณาจักรไม่ถือว่าห้างหุ้นส่วนสามารถสร้างสถานะเชิงบุคคลในทางกฎหมายได้เช่นเดียวกับรูปแบบบริษัท เมื่อห้างหุ้นส่วนไม่สามารถที่จะแสดงออกถึงผลกำไรอันเป็นสิ่งที่ชี้ถึงความสามารถในการชำระภาษีให้แก่รัฐได้ การจัดเก็บภาษีห้างหุ้นส่วนจึงเป็นการจัดเก็บในระดับผู้เป็นหุ้นส่วนเท่านั้น โดยห้างหุ้นส่วนมีหน้าที่เพียงแต่นำภาษีของผู้เป็นหุ้นส่วนแต่ละคนไปยื่นต่อรัฐเพื่อที่รัฐจะสามารถตรวจสอบการเสียภาษีของผู้เป็นหุ้นส่วนแต่ละคนได้

4.2.2 หลักการจัดเก็บภาษีห้างหุ้นส่วนตามกฎหมายสหราชอาณาจักร

ตามบทบัญญัติในมาตรา 111 แห่ง Income and Corporate Taxation Act ปี ค.ศ. 1988 ของ Inland Revenue Code ได้วางหลักการจัดเก็บภาษีห้างหุ้นส่วนในมาตรา 111(1) และ มาตรา 111(2) ว่า “การประกอบธุรกิจโดยกลุ่มบุคคลที่รวมตัวกันเป็นห้างหุ้นส่วน ผู้เป็นหุ้นส่วนจะต้องเป็นผู้เสียภาษีจากผลกำไรหรือผลขาดทุนจากส่วนแบ่งกำไรที่ได้รับจากห้างหุ้นส่วน”⁶⁹

ทั้งนี้ นโยบายภาษีอากรตามหลักทั่วไปในการจัดเก็บภาษีห้างหุ้นส่วนในสหราชอาณาจักรถือว่า ห้างหุ้นส่วนเป็นเพียงหน่วยภาษีในการคำนวณเงินได้ของผู้เป็นหุ้นส่วนเพื่อจัดสรร (allocate) ส่วนแบ่งกำไรที่ได้หักค่าใช้จ่ายในการได้มาซึ่งเงินได้นั้นให้คงเหลือเพียงกำไรสุทธิและทำการจัดสรรผลกำไรให้แก่ผู้เป็นหุ้นส่วนเพื่อให้ผู้เป็นหุ้นส่วนนำเงินได้สุทธิดังกล่าวไปรวมคำนวณกับเงินได้สุทธิอื่น ๆ ในแบบแสดงรายการเพื่อเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาของตนเองคำนวณภาษีในอัตราก้าวหน้า ซึ่งตามพระราชบัญญัติภาษีเงินได้ใน Income Tax Acts กฎหมายมีวัตถุประสงค์ในการจัดเก็บภาษีจากแหล่งเงินได้ โดยเงินได้ที่จะต้องนำมาเสียภาษีไม่ว่าจะเป็นเงินได้จากทรัพย์สิน (all property) กำไร (gain) หรือผลได้จากทุน(capital gains) โดยกฎหมายได้แบ่งวิธีการจัดเก็บเงินได้ออกเป็น 6 ประเภทดังนี้คือ⁷⁰

⁶⁹ Malcom Gammie, Linklaters&Paines, Butterworths Yellow Tax Handbook. 35th ed, (London : Butter Worths, 1996), P.1351

⁷⁰ Barry Pinsom, Pinson on Revenue Law, fifteen edition, (Sweet&Maxwell : London, 1982), P. 4-6

1. การจัดเก็บภาษีจากเงินได้ประเภท A (Schedule A) เป็นการจัดเก็บภาษีจากกำไรที่ได้รับในแต่ละปีภาษีหรือรายรับจากค่าเช่าต่าง ๆ หรือรายรับจากค่าเช่าที่ดินในสหราชอาณาจักร ตามมาตรา 67 ทั้งนี้ จะคำนวณจากค่าเช่าหรือรายรับที่ผู้เสียภาษีได้รับในแต่ละปีโดยมีการหักค่าใช้จ่ายตามที่กฎหมายกำหนด

2. การจัดเก็บภาษีจากเงินได้ประเภท B (Schedule B) เป็นการจัดเก็บภาษีจากการครอบครองที่ดินในสหราชอาณาจักรที่มีการแสวงหากำไรในทางการค้าและรับรู้ผลกำไรเป็นรายได้ในปีภาษีนั้น ตามมาตรา 91

3. การจัดเก็บภาษีจากเงินได้ประเภท C (Schedule C) เป็นการจัดเก็บภาษีจากเงินปันผลซึ่งเงินปันผลดังกล่าวจะต้องเป็นเงินปันผลที่ได้รับจากหุ้นจดทะเบียนของรัฐบาลหรือได้รับจากบริษัทต่างประเทศหรือบุคคลอื่น ๆ ในสหราชอาณาจักร ตามมาตรา 93

4. การจัดเก็บภาษีจากเงินได้ประเภท D เป็นการจัดเก็บภาษีจากการประกอบการค้า (Case I), ผลกำไรในการประกอบวิชาชีพ (Case II), การจัดเก็บภาษีจากดอกเบี้ย ส่วนลดต่าง ๆ (Case III) ตามมาตรา 108-109 และการจัดเก็บภาษีจากรายรับที่ได้รับจากหลักทรัพย์นอกสหราชอาณาจักร (Case IV) ที่ไม่ได้คำนวณตามตาราง C รวมถึง การจัดเก็บภาษีในเงินได้จากการเป็นเจ้าของที่ดินนอกสหราชอาณาจักร (Case V) และ เงินได้อื่น ๆ (Case VI)

5. การจัดเก็บภาษีจากเงินได้ประเภท E (Schedule E) เป็นการจัดเก็บภาษีเงินได้จากการจ้างแรงงานและค่าบำนาญ (pension)

6. การจัดเก็บภาษีในเงินปันผล หรือ การจ่ายผลตอบแทนในรูปแบบอื่น ๆ โดยบริษัทต่างประเทศที่มีถิ่นที่อยู่ในสหราชอาณาจักร ส่วนการจัดเก็บภาษีในผลได้จากทุน (Capital Gain) จะถูกจัดเก็บภาษีตามแยกต่างหากตามพระราชบัญญัติ Capital Gain Act

การจัดเก็บภาษีเงินได้ตามกฎหมายสหราชอาณาจักรได้กำหนดประเภทเงินได้และวิธีการคำนวณภาษีในเงินได้แต่ละประเภท การที่กฎหมายได้แบ่งแยกประเภทเงินได้เนื่องจากกฎหมายต้องการให้เงินได้แต่ละประเภทถูกจัดเก็บแยกต่างหากจากกันโดยคำนึงถึง

แหล่งที่มาของเงินได้แต่ละประเภทเพื่อที่จะไม่ทำการจัดเก็บภาษีซ้ำซ้อนในเงินได้ตัวเดียวกัน นอกจากนี้ การหักค่าใช้จ่ายในเงินได้แต่ละประเภทจะต้องหักค่าใช้จ่ายตามแหล่งที่มาของเงินได้เท่านั้น เพราะเหตุว่า เงินได้แต่ละประเภทกฎหมายกำหนดค่าใช้จ่ายในการหักไม่เท่ากัน โดยผู้พิพากษา Lord Radcliffe แห่ง House of Lord ได้วางหลักไว้ในคดีระหว่าง Mitchell and Edon V Ross ว่าผู้เสียภาษีประกอบวิชาชีพแพทย์และได้ทำงานล่วงเวลา นอกจากนี้ยังได้เปิดคลินิกส่วนตัวซึ่งหมอบำนำค่าใช้จ่ายของรายรับจากเงินเดือนมาหักจากเงินที่ได้จากการประกอบวิชาชีพล่วงเวลาซึ่งศาลได้ให้ความเห็นว่า กฎหมายได้กำหนดเงินได้แต่ละประเภทตามแหล่งที่มาของรายได้ ซึ่งผู้เสียภาษีไม่สามารถนำค่าใช้จ่ายของเงินได้ประเภทหนึ่งไปหักกับค่าใช้จ่ายในเงินได้อีกประเภทหนึ่งได้⁷¹

4.2.2.1 หลักเกณฑ์ในการคำนวณภาษีห้างหุ้นส่วน

ก. การจัดเก็บภาษีห้างหุ้นส่วนก่อนปี 1994

การจัดเก็บภาษีห้างหุ้นส่วนก่อนการเปลี่ยนแปลงแก้ไขกฎหมายปี 1994 โดยมาตรา 111 แห่งพระราชบัญญัติภาษีอากร ปี 1988 ได้วางหลักการจัดเก็บภาษีห้างหุ้นส่วน โดยผลกำไรที่เกิดขึ้นจะถูกนำมาคำนวณและระบุรวมกัน (computed and stated jointly) และยื่นเสียภาษีรวมเป็นจำนวนเดียวกัน (one sum) ซึ่งภาษีดังกล่าวจะถูกจัดเก็บแยกต่างหากจากภาษีเงินได้อื่น ๆ ของบุคคลเหล่านั้น ทั้งนี้ แบบประเมินภาษีร่วมกันจะยื่นในนามห้างหุ้นส่วน (a joint assessment shall be made in the partnership name)⁷² การจัดเก็บภาษีก่อนปี 1994 จะเป็นการจัดเก็บภาษีตามหลัก Previous Year Basis ซึ่งหมายถึง การจัดเก็บภาษีที่มีหลักการจัดเก็บโดยอ้างถึงผลกำไรของรอบระยะเวลาบัญชีสิ้นสุดในปีภาษีก่อนหน้าที่จะประเมินภาษี โดยมีหลักการดังนี้⁷³

⁷¹ Barry Pinson, Pinson on Revenue Law, fifteen edition, (Sweet&Maxwell : London, 1984), P.451

⁷² Malcolm Gammie Ma Fti Arr Slicitor, "Butterworths Yellow Tax Handbook". 35th edition part I , (Butterworths : London, 1996), P : 1351

⁷³ Arnold Homer, Rita Burrows, "Tolley's Partnership Taxation", second edition, Tolley Publishing Company Limited Printed in Great Britain, 1994), P : 18-19.

1. การจัดเก็บภาษีในปีภาษีแรกจะเริ่มจัดเก็บวัน
วันเริ่มต้นที่ 5 เมษายนและถือเป็นวันเริ่มต้นของรอบระยะเวลาบัญชี
2. การจัดเก็บภาษีในปีภาษีที่สองจะคำนวณภาษี
บนผลกำไรจากการดำเนินงานทั้งสิบสองเดือนนับจากวันเริ่มต้นของการดำเนินงาน
3. การจัดเก็บภาษีในปีภาษีที่สาม จะเป็นการจัด
เก็บภาษีโดยต้องเลือกประเมินภาษีจากผลกำไรของการดำเนินงานปีภาษีที่สอง
4. การจัดเก็บภาษีในรอบระยะเวลาบัญชีที่สิ้นสุด
ในปีภาษีก่อนหน้านี้ (accounting year ending in previous tax year)

ทั้งนี้ การจัดเก็บภาษีห้างหุ้นส่วนตามหลักเกณฑ์
Previous Year Basis จะเป็นการจัดเก็บภาษีเงินได้ห้างหุ้นส่วนเฉพาะเงินได้ประเภท D (Schedule
D) ซึ่งเป็นเงินได้จากการดำเนินกิจการค้าหรือประกอบวิชาชีพแยกต่างหากจากเงินได้ประเภทอื่น
ตามบทบัญญัติในมาตรา 111 แต่การเสียภาษีจะไม่ถือว่าห้างหุ้นส่วนเป็นหน่วยภาษีและมีการ
คำนวณในนามหน่วยภาษี เพราะเหตุว่า ถึงแม้ว่าห้างหุ้นส่วนจะเป็นผู้คำนวณผลกำไรจากการ
ดำเนินงานและยื่นแบบแสดงรายการภาษี แต่เงินได้สุทธิก่อนเสียภาษีจะถูกนำมาจัดสรรให้แก่ผู้
เป็นหุ้นส่วนแต่ละคนตามอัตราส่วนที่ตกลงกันไว้และคำนวณภาษีตามเงินได้สุทธิและแต่ละคนทำ
ให้ภาษีที่ต้องเสียจะเป็นภาษีที่เกิดจากผู้เป็นหุ้นส่วนแต่ละคน

ข. การจัดเก็บภาษีห้างหุ้นส่วนภายหลังปี 1994

ตามบทบัญญัติการจัดเก็บภาษีห้างหุ้นส่วนตาม
Inland Revenue ในกรณีที่ผู้เป็นหุ้นส่วนในห้างหุ้นส่วนเป็นบุคคลธรรมดา อนึ่ง ห้างหุ้นส่วนที่จัด
ตั้งหลังวันที่ 5 เมษายน 1994 กฎหมายภาษีอากรสหราชอาณาจักรได้มีการเปลี่ยนแปลง โดย
พระราชบัญญัติการเงินปี 1994 (Finance Act) ได้ทำการเปลี่ยนแปลงหลักเกณฑ์การคำนวณภาษี
ห้างหุ้นส่วนใหม่ โดยห้างหุ้นส่วนที่เริ่มก่อนวันที่ 6 เมษายน 1994 ยังคงถูกประเมินภาษีจากกำไร
ที่ได้รับตามหลักเกณฑ์บัญชีและถูกประเมินภาษีตามหลักเกณฑ์การประเมินภาษีของปีก่อน
(previous year of assessment) แต่นับจากวันที่ 5 เมษายน 1994 ห้างหุ้นส่วนที่จัดตั้งหลังปี 1994

การจัดเก็บภาษีห้างหุ้นส่วนจะต้องนำหลักเกณฑ์ใหม่มาใช้โดยเป็นการประเมินภาษีในปีปัจจุบัน (current year basis) ความสำคัญของหลักเกณฑ์ใหม่คือ ผู้เป็นหุ้นส่วนแต่ละคนจะถูกประเมินภาษีตามส่วนแบ่งเงินกำไรที่พึงเสียภาษี

นอกจากนี้ ภายใต้หลักเกณฑ์ใหม่ตามหลัก Current Year Basis of Assessment จะไม่มีการประเมินร่วมกันอีกต่อไป (joint assessment) แต่ผู้เป็นหุ้นส่วนแต่ละคนจะต้องนำส่วนแบ่งกำไรที่ได้รับจากห้างหุ้นส่วนเสียภาษีไปรวมคำนวณกับเงินได้อื่น ๆ ในแบบแสดงรายการภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาของแต่ละคน อันเป็นหลักการประเมินภาษีตนเอง (self assessment)⁷⁴ เหตุผลที่กฎหมายได้เปลี่ยนวิธีการจัดเก็บภาษีของรูปแบบห้างหุ้นส่วนจากรูปแบบ Joint Assessment มาเป็นรูปแบบ Self Assessment เนื่องจาก กฎหมายต้องการให้การจัดเก็บภาษีผู้เป็นหุ้นส่วนที่เป็นนิติบุคคลเข้าสู่ระบบการประเมินภาษีตนเอง⁷⁵ ดังนั้น การนำหลัก Self Assessment มาใช้ในการประเมินภาษีเงินได้ (income tax) และผลได้จากทุน (capital gain) โดยผู้เป็นหุ้นส่วนแต่ละคนจะต้องรวมเงินได้จากทุก ๆ แหล่ง (whatever source) รวมทั้ง ส่วนแบ่งในเงินได้และผลกำไรของห้างหุ้นส่วนลงในแบบแสดงรายการเพื่อเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาของตนเองและคำนวณภาษีในอัตราก้าวหน้า⁷⁶

⁷⁴ Arnold Homer, Rita Burrows, "Tolley's Partnership Taxation". P 10

⁷⁵ Arnold Homer, Rita Burrows, "Tolley's Partnership Taxation" second edition, Tolley Publishing Company Limited Printed in Great Britain, P 118

⁷⁶ Arnold Homer, Rita Burrows, "Tolley's Partnership Taxation". P 7

4.2.2.2. การคำนวณภาษีห้างหุ้นส่วน

การจัดเก็บภาษีห้างหุ้นส่วนที่เป็นการประกอบการค้าหรือวิชาชีพ การคำนวณภาษีห้างหุ้นส่วนจะมีเงินได้และค่าใช้จ่ายหลายประเภทเช่น ค่าใช้จ่ายส่วนทุน (Capital Allowance) ผลขาดทุน (loss), เงินเดือน (salary) เป็นต้น ผู้เขียนจะขอลำถึงรายการบางประเภทที่เกี่ยวข้องดังนี้คือ

ก. ค่าใช้จ่ายส่วนทุน (Capital Allowance)⁷⁷

หากห้างหุ้นส่วนมีค่าใช้จ่ายส่วนทุน กฎหมายอนุญาตให้ผู้เป็นหุ้นส่วนสามารถหักค่าใช้จ่ายส่วนทุน (claim capital allowance) ที่เกิดจากการลงทุนในสินทรัพย์ของห้างหุ้นส่วนได้ แต่เดิมหากเป็นการจัดเก็บภาษีได้หลักเกณฑ์การประเมินภาษีในปีก่อน (previous year basis of assessment) ค่าใช้จ่ายสำหรับปีภาษีจะถูกหักกับกำไรที่ถูกประเมินก่อนที่จะแบ่งกำไรนั้นให้แก่ผู้เป็นหุ้นส่วนเพื่อนำไปคำนวณภาษี

แต่ปัจจุบัน หลักเกณฑ์ปีภาษีปัจจุบัน (current year basis) ถูกนำมาใช้กับการจัดเก็บภาษีห้างหุ้นส่วนที่เริ่มหลังจากวันที่ 5 เมษายน 1994 หรือปีภาษี 1997/1998 ค่าใช้จ่ายเกี่ยวกับการลงทุนจะไม่สัมพันธ์กับปีภาษีก่อนแต่จะถูกถือว่าเป็นค่าใช้จ่ายเกี่ยวกับการดำเนินงานของรอบระยะเวลาบัญชีในปัจจุบัน (trading expense of the accounting period) โดยอาจจะเป็นระยะเวลา 12 เดือนหรืออาจจะสั้นหรือยาวกว่านั้น กำไรที่หักค่าใช้จ่ายแล้ว (allowance) จะถูกจัดสรร (allocate) ไปยังผู้เป็นหุ้นส่วนตามข้อตกลงในเรื่องส่วนแบ่งของผู้เป็นหุ้นส่วนแต่ละคนและจะถูกจัดเก็บภาษีตามส่วนแบ่งกำไรที่เหลืออยู่ การหักในส่วนของค่าใช้จ่ายส่วนทุนจะถูกทำลงในแบบแสดงรายการเสียภาษีสำหรับประจำปีตามมาตรา 140 แต่ค่าใช้จ่ายดังกล่าวมักจะถูกรวมในบัญชีและการคำนวณตามหลักเกณฑ์ Current Year basis ค่าใช้จ่ายเกี่ยวกับทุน (Capital allowance) จะถูกขอคืนในแบบแสดงรายการเสียภาษีห้างหุ้นส่วน (partnership tax returns) ซึ่งกฎหมายอนุญาตให้หักกับกำไรในฐานะที่เป็นค่าใช้จ่ายเกี่ยวกับการดำเนินงานตามมาตรา 42(7) ของ Tax Management Act 1970

⁷⁷ Arnold Homer, Rita Burrows, "Tolley's Partnership Taxation" second edition, Tolley Publishing Company Limited Printed in Great Britain, P : 101-108.

ตามหลักการประเมินภาษีในปีปัจจุบัน (Current Year Basis of Assessment) ค่าใช้จ่ายเกี่ยวกับทุน (capital allowance) จะถูกถือว่าเป็นค่าใช้จ่ายในการดำเนินงาน ซึ่งค่าใช้จ่ายจะถูกนำไปรวม (merge) กับผลขาดทุนจากการดำเนินงาน แต่ถ้ากำไรไม่พอกหักกับค่าใช้จ่ายในการดำเนินงาน ค่าใช้จ่ายที่เหลืออยู่จะถูกยกยอดไป (carried forward) ไปหักกับกำไรครั้งหลังสุดในการประกอบการค้าชนิดเดียวกันตามมาตรา 140(4) ส่วนเกินของค่าใช้จ่ายเกี่ยวกับทุนอาจจะถูกใช้ในการเพิ่มขึ้นของผลขาดทุนซึ่งจะสามารถหักได้ตามหลักเกณฑ์ในเรื่องผลขาดทุนซึ่งผู้เขียนจะได้กล่าวต่อไป

ข. ผลขาดทุน (loss) ⁷⁸

บทบัญญัติภาษีห้างหุ้นส่วนอนุญาตให้มีการนำผลขาดทุนมาหักกับผลกำไร ภายใต้หลักเกณฑ์เดิมคือ Previous Year Basis หากห้างหุ้นส่วนมีมีผลขาดทุนเกิดขึ้น ผลขาดทุนดังกล่าวจะถูกคำนวณในรูปแบบเดียวกันกับกำไร โดยจัดสรรให้แก่ผู้เป็นหุ้นส่วนแต่ละคน ภายใต้หลักเกณฑ์การประเมินภาษีตาม Previous Year Basis จะก่อให้เกิดความไม่เป็นธรรมเกิดขึ้น (Inequity) โดยที่ผู้เป็นหุ้นส่วนแบ่งผลกำไรและผลขาดทุน โดยจัดสรรไปตามส่วนแบ่งผลอาจะจะเป็นว่า ในปีภาษีนั้นห้างหุ้นส่วนเกิดผลขาดทุนเกิดขึ้น แต่การจัดเก็บภาษีตามหลัก Previous Year Basis จะทำให้การประเมินภาษีของผู้เป็นหุ้นส่วนอิงกับผลกำไรของปีก่อนเป็นผลให้ผู้เป็นหุ้นส่วนจะต้องเสียภาษีทั้ง ๆ ที่ในปีภาษีปัจจุบันมีผลขาดทุนจากการดำเนินงานเกิดขึ้นแม้ว่าจะเครดิตภาษีคืนได้ก็ตาม ⁷⁹ สำหรับหลักการจัดเก็บภาษีตามหลักปีปัจจุบัน (Current Year Basis) ผู้เป็นหุ้นส่วนจะต้องเสียภาษีและเจดีย์ผลขาดทุนตามผลการดำเนินงานของห้างหุ้นส่วนตามหลักการเจดีย์ตามอัตราส่วน (scaled down ratebly) ⁸⁰ ซึ่งหลักการใช้ผลขาดทุนตามกฎหมายได้กำหนดไว้ 2 หลักเกณฑ์ดังนี้คือ

⁷⁸ Arnold Homer, Rita Burrows, "Tolley's Partnership Taxation" P. 107-109

⁷⁹ Arnold Homer, Rita Burrows, "Tolley's Partnership Taxation" P. 111

⁸⁰ Barry Pinson, Pinson on Revenue Law, fifteen edition, (Sweet&Maxwell : London, 1984), P 453

1. ผลขาดทุนตามมาตรา 380 ⁸¹

ตามบทบัญญัติในมาตรา 380 แห่ง Income and Corporation Tax Act 1988 กำหนดไว้ว่า ในปีใด ๆ ของการประเมินภาษีบุคคลที่ได้รับผลขาดทุนจากการค้า การประกอบวิชาชีพ หรือการจ้างแรงงาน ไม่ว่าจะดำเนินกิจการด้วยตนเองหรือห้างหุ้นส่วน บุคคลนั้นสามารถหักผลขาดทุนจากเงินได้อื่น ๆ ในปีภาษีที่มีผลขาดทุนเกิดขึ้นและหรือในปีต่อไปนี้

ตัวอย่างเช่น Forham ได้ร่วมกับห้างหุ้นส่วน Flalwick ในวันที่ 1 กรกฎาคม 1995 ห้างหุ้นส่วนได้ถูกประเมินภาษีตามหลักเกณฑ์ Current Year Basis ภาษีที่ถูกเตรียมถึงวันที่ 30 มิถุนายน 1996 ส่วนแบ่งผลขาดทุนของ Fordham เท่ากับ 30,000 ปอนด์สเตอร์ลิง

การหักผลขาดทุนที่ใช้ได้คือ	
ปีภาษี 1995/1996 ถูกประเมินภาษี	
ในช่วงวันที่ 1/7/955 - 5/4/96 (9/12*30,000) เท่ากับ	22,500 ปอนด์
ปีภาษี 1996/1997 ต้นปี 1996 - 30/6/1996	30,000
หัก กับส่วนผลขาดทุนในช่วงปีภาษี 1995/1996	<u>22,500</u>
คงเหลือกำไรที่ต้องเสียภาษีเท่ากับ	<u>7,500</u> ปอนด์

2. การใช้ผลขาดทุนตามมาตรา 381 ⁸²

การใช้ผลขาดทุนสำหรับมาตรา 381 ใช้กับผลขาดทุนที่เกิดขึ้นใน 4 ปีแรกของการเริ่มต้นธุรกิจโดยสามารถยกยอดกลับไปหักกับเงินได้ของผู้มีสิทธิได้ 3 ปี ย้อนหลังแต่อย่างไรก็ตาม มาตรา 381 จะไม่ใช้กับผู้เป็นหุ้นส่วนที่มีคู่สมรส ถ้าหากผลขาดทุนนั้นเกิดขึ้นช้ากว่า 4 ปีที่ธุรกิจเริ่มต้น

⁸¹ Ibid, 110-112

⁸² Ibid, 113-114

ค. เงินเดือน ⁸³

ในกรณีที่ผู้เป็นหุ้นส่วนได้รับเงินเดือนจากห้างหุ้นส่วน เงินเดือนจะไม่สามารถนำมาหักเป็นค่าใช้จ่ายในการดำเนินงานได้ แต่จะถูกนำมาคำนวณที่ระดับห้างหุ้นส่วนเพื่อแสดงให้เห็นถึงผลกำไรหรือผลขาดทุนที่แท้จริงของห้าง หลังจากนั้น เงินเดือนที่จ่ายให้แก่ผู้เป็นหุ้นส่วนแต่ละคนจะถูกบวกกลับ (add back) ไปที่ผู้เป็นหุ้นส่วนแต่ละคนเพื่อแสดงให้เห็นถึงผลกำไรหรือผลขาดทุนของผู้เป็นหุ้นส่วนแต่ละคน

ง. ผลได้จากทุน (Capital Gain) ⁸⁴

ผลได้จากทุนตามกฎหมายสหราชอาณาจักรจะถูกคำนวณภาษีแยกต่างหากจากเงินได้ประเภทอื่น ๆ ตามที่กำหนดไว้ในพระราชบัญญัติผลได้จากทุน (Capital Gain Tax Act) ดังนั้น ผู้มีเงินได้ในสหราชอาณาจักรจะถูกคิดภาษีกำไรในรูปแบบของ Net Capital Gains ไม่ว่า Capital Assets นั้นจะอยู่ในสหราชอาณาจักรหรือไม่ก็ตาม ในกรณีที่ผู้มีเงินได้อยู่นอกสหราชอาณาจักร ถ้ามีการส่งเงินได้กลับมาที่สหราชอาณาจักรก็就会被คิดภาษี Capital Gains ในลักษณะตามสัดส่วน (prorated basis) ซึ่งขึ้นอยู่กับว่าได้ส่งเงินได้ดังกล่าวกลับมาเต็มจำนวนหรือไม่

ปัจจุบันตามกฎหมายของสหราชอาณาจักรระบุไว้ว่า Net Capital Gains จาก Capital Assets ที่ได้มาหลังจากวันที่ 31 มีนาคม 1982 จะถูกเก็บภาษี ส่วน Capital Assets ที่ได้มาก่อนหน้านั้นจะถูกเก็บภาษีโดยประเมินจากมูลค่าสินทรัพย์ตามราคาตลาด ณ วันที่จำหน่ายเทียบกับต้นทุนของสินทรัพย์ซึ่งได้รับอนุญาตให้ปรับด้วยอัตราเงินเฟ้อได้ ทรัพย์สินบางประเภท เช่น รถยนต์ พันธบัตรรัฐบาล และที่อยู่อาศัยในลักษณะ Primary Residence ได้รับการยกเว้นไม่คิดภาษี Capital Gains นอกจากนี้ถ้านำ Capital Gains ไปลงทุนต่อ (Reinvest)

⁸³ Ibid, P. 119

⁸⁴ Ibid, P. 119-120

ในสินทรัพย์ของธุรกิจใหม่ การเสียภาษี Capital Gains อาจเลื่อนออกไปได้ (Defer Payment) Capital Losses สามารถนำมาหักออกจาก Capital Gain ในปีเดียวกันได้ และกรณี Net capital loss สามารถยกยอดสะสมไปหักกับ Gains ในอนาคตได้โดยไม่จำกัดเวลา ทั้งนี้ เงินได้จาก Capital gains สามารถหักค่าใช้จ่ายได้อีก 6,000 ปอนด์ ต่อปีก่อนที่จะนำไปคำนวณภาษีตามอัตราที่กำหนดไว้

4.2.3.3. การจัดสรรผลกำไรและขาดทุนของห้างหุ้นส่วน

ตามหลักเกณฑ์ใหม่ ภายใต้หลัก Current Year Basis ผู้เป็นหุ้นส่วนถูกถือว่า ประกอบธุรกิจแยกต่างหากจากกันในส่วนของกำไรและขาดทุน แต่อย่างไรก็ตาม การจัดสรรส่วนแบ่งไม่สามารถที่จะจัดสรรกำไรไปตกอยู่กับผู้เป็นหุ้นส่วนคนใดคนหนึ่งหรือหลายคน และขาดทุนตกอยู่กับคนอื่น ดังนั้น ผลการจัดสรรกำไรและขาดทุนจะใช้หลัก Scale down process โดยมีการเฉลี่ยผลกำไรของผู้เป็นหุ้นส่วนให้กับผู้เป็นหุ้นส่วนคนอื่น ๆ เพื่อให้ผลขาดทุนเหลือเป็นศูนย์

ตัวอย่างเช่น ห้างหุ้นส่วน โดยมีผู้เป็นหุ้นส่วน 3 คนคือ Thyme, Sage และ Parsley ได้แบ่งกำไรและขาดทุนเป็นอัตราส่วน 4 : 4 : 2 โดยรับเงินเดือนการจัดสรรจะเป็นดังนี้ คือ Thyme ได้รับ 21,000, Sage ได้รับ 18,000 และ Parsley ได้รับ 16,000 ส่วนผลกำไรและผลขาดทุน ในปีภาษีจนถึง วันที่ 31 ธันวาคม 1993 จะมีผลกำไรเท่ากับ 8,500 ปอนด์ และมีผลขาดทุนในปีภาษีจนถึงวันที่ 31 ธันวาคม 1994 มีจำนวนเท่ากับ 20,000 ปอนด์

การจัดสรรผลกำไรและผลขาดทุนจะเป็นดังนี้คือ

	ผลรวมทั้งหมด	Thyme	Sage	Parsley
ปีภาษี 1994/1995				
ปีภาษีจนถึง 31/12/93				
เงินเดือน	55,000	21,000	18,000	16,000
เฉลี่ยตามอัตราส่วน	<u>(46,500)</u>	<u>18,600</u>	<u>18,600</u>	<u>(9,300)</u>

8,500	2,400	(600) *	6,700
-------	-------	---------	-------

* ขจัดผลขาดทุนของ Sage โดยเฉลี่ยอัตราส่วนผลขาดทุนจำนวน 600 ปอนด์ ไปยังหุ้นส่วนที่ได้รับผลกำไร 2,400 ปอนด์ โดยจะได้รับอัตราส่วนผลขาดทุนเป็น 158 และ หุ้นส่วนที่มีผลกำไรเท่ากับ 6,700 ปอนด์ จะเฉลี่ยผลขาดทุนที่เกิดขึ้นจำนวนเท่ากับ 442 ปอนด์ให้แก่หุ้นส่วนที่ได้รับผลกำไรดังนี้

	_____	(158)	600	(442)
การประเมินภาษี (Assessment)	<u>8,500</u>	<u>2,242</u>	_____	<u>6,258</u>

การขจัดผลขาดทุนของ Sage ในอัตราส่วนโดยเฉลี่ยตามส่วนแบ่งผลกำไรที่ได้รับ

ในปีภาษีที่ 1995/1996 (ปีภาษี - 31/12/94)

การประเมินผลขาดทุน	รวมทั้งหมด	Thyme	Sage	Parsley
ผลขาดทุนของปี - 31/12/94				
เงินเดือน	55,000	21,000	18,000	16,000
คิดเฉลี่ยตามอัตราส่วน	<u>(75,000)</u>	<u>(30,000)</u>	<u>(30,000)</u>	<u>(15,000)</u>
	(20,000)	(9,000)	(12,000)	1,000 *

* เฉลี่ยผลกำไรของ Parsley ไปให้หุ้นส่วนคนอื่น ๆ ตามอัตราส่วนที่ผู้เป็นหุ้นส่วนได้รับผลกำไร ซึ่งการเฉลี่ยดังกล่าวจะได้ดังนี้

	_____	429	571	(1,000)
ส่วนแบ่งของผลขาดทุน	<u>(20,000)</u>	<u>(8,571)</u>	<u>(11,429)</u>	0

ส่วนแบ่งผลขาดทุนเป็นส่วนแบ่งของผู้เป็นหุ้นส่วนแต่ละคนและผู้เป็นหุ้นส่วนอาจจะเลือกที่จะหักผลขาดทุนดังกล่าวตามส่วนแบ่งที่ตนได้รับกับเงินได้ทั่วไป (general income) ตามมาตรา 380 แห่ง พระราชบัญญัติ ICTA ปี 1988 (มาตรา 380 สามารถหักโดยขยายขอบเขตรวมไปถึงผลได้จากทุนด้วย) หรือจะยกยอดผลขาดทุนดังกล่าวไปใช้กับการประกอบธุรกิจหากมีผลกำไรเกิดขึ้นในปีต่อไปตามมาตรา 381 หรือ ผลขาดทุนในสี่ปีแรกของปีภาษีใด ๆ ที่เขาเป็นหุ้นส่วน

เพื่อที่จะหักผลขาดทุนกับเงินได้ทั้งหมดของปีภาษีในสามปีแรก (three previous year) ถ้ามีการเปลี่ยนแปลงของผู้เป็นหุ้นส่วน

แต่ถ้าผู้เป็นหุ้นส่วนต้องการยกยอดผลขาดทุนไปภายใต้มาตรา 381 ของ ICTA ปี 1988 ส่วนแบ่งของผลขาดทุนที่เกิดขึ้นจะแบ่งกันตามสัดส่วนที่ผลขาดทุนเกิดขึ้นหรือในอีกกรณีหนึ่ง ผู้เป็นหุ้นส่วนสามารถที่จะหักผลขาดทุนที่เกิดขึ้นในปีภาษีตามที่ผลกำไรและผลขาดทุนเกิดขึ้นในปีภาษีดังกล่าว

ด้วยเหตุว่า การจัดเก็บภาษีห้างหุ้นส่วนตามกฎหมายสหราชอาณาจักรในปัจจุบัน เป็นการจัดเก็บที่ระดับผู้เป็นหุ้นส่วน เนื่องจากความไม่มีสถานะเชิงบุคคลของห้างหุ้นส่วน ห้างหุ้นส่วนจึงไม่สามารถที่จะเสียภาษีในนามหน่วยภาษีได้ แม้ว่า ก่อนการเปลี่ยนแปลงแก้ไขกฎหมาย การจัดเก็บภาษีห้างหุ้นส่วนจะทำการจัดเก็บภาษีห้างหุ้นส่วนโดยแยกเฉพาะประเภทเงินได้ที่ได้รับจากห้างหุ้นส่วนโดยเสียภาษีเงินได้แยกต่างหากจากเงินได้ประเภทอื่น ทั้งนี้ ซึ่งหลักเกณฑ์ในการคำนวณภาษีตามตาราง D ก่อนปี 1994 มีหลักเกณฑ์ในการคำนวณภาษีแตกต่างจากเงินได้ประเภทอื่น ๆ กล่าวคือ มีการนำหลักการ Previous Year Basis มาใช้ ขณะที่เงินได้ประเภทอื่น ๆ จะใช้หลักเกณฑ์ Current Year Basis แต่วิธีการคำนวณภาษีจะไม่ก่อให้เกิดความไม่เป็นธรรมในการจัดเก็บภาษีเหมือนประเทศไทย เพราะเหตุว่า การจัดเก็บภาษีจะคำนวณที่ระดับห้างหุ้นส่วนให้คงเหลือเพียงเงินได้สุทธิ และ จัดสรรตามอัตราส่วนของผู้เป็นหุ้นส่วนแต่ละคนเพื่อที่จะคิดคำนวณภาษีและรวมเงินภาษีโดยยื่นในแบบแสดงรายการในนามห้างหุ้นส่วนเงินได้ดังกล่าวจะเสียภาษีตามผลกำไรที่ผู้เป็นหุ้นส่วนได้รับ โดยไม่ถูกนำมารวมคำนวณเป็นก้อนเดียวอันจะทำให้เงินได้ดังกล่าวตกอยู่ในอัตราการจัดเก็บภาษีที่สูง แต่อย่างไรก็ดี หลังจากปี 1994 ซึ่งได้เปลี่ยนแปลงแก้ไขกฎหมาย เงินได้สุทธิที่ถูกคำนวณจะถูกนำไปรวมในแบบแสดงรายการเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาของผู้เป็นหุ้นส่วนแต่ละคนและมีการจัดเก็บในอัตราก้าวหน้า แต่การนำหลักเกณฑ์การจัดเก็บภาษีของห้างหุ้นส่วนตามกฎหมายสหราชอาณาจักรมาใช้กับประเทศไทยได้มากนักน้อยเพียงใด ผู้เขียนจะได้กล่าวต่อไปในหัวข้อที่ 5.4.2

บทที่ 5

ความไม่เป็นธรรมในเชิงภาษีอากรเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาของ ห้างหุ้นส่วนสามัญและคณะบุคคลที่ไม่ใช่นิติบุคคล

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

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

¹ อวยพร ตันละมัย, “ผู้มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา”, สรรพากรศาสตร์

ในบทนี้ ผู้เขียนจะวิเคราะห์ถึงความไม่เป็นธรรมในการจัดเก็บภาษีของหน่วยภาษี ห้างหุ้นส่วนสามัญและคณะบุคคลที่ไม่ใช่นิติบุคคล ดังนี้

5.1 ความไม่เป็นธรรมในการกำหนดหน่วยภาษีห้างหุ้นส่วนสามัญและคณะบุคคลที่ไม่ใช่นิติบุคคลในการกระจายฐานเงินได้

5.1.1 ความไม่เป็นธรรมต่อหน่วยภาษีอื่น ๆ โดยใช้หน่วยภาษีในการกระจายฐานเงินได้

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

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

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

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

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

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

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

แนวคิดประการสำคัญในการใช้หลักการ Pass-Through สืบเนื่องมาจากหลักทั่วไปในการจัดเก็บภาษีที่จะทำการจัดเก็บจากหน่วยบุคคลที่ก่อให้เกิดเงินได้หรือมีสิทธิที่จะได้รับเงินได้นั้นเท่านั้นเมื่อห้างหุ้นส่วนไม่มีสถานะเชิงบุคคลในทางกฎหมาย การจัดเก็บ

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

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

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

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

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

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

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

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

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

แต่เมื่อพิจารณาถึงรูปแบบห้างหุ้นส่วนสามัญตามกฎหมายไทย จะเห็นได้ว่ารูปแบบดังกล่าวเป็นเพียงการดำเนินธุรกิจของบุคคลสองคนขึ้นไปเพื่อวัตถุประสงค์ในการแสวงหากำไรร่วมกันที่ไม่อาจสร้างสถานะเชิงบุคคลในทางกฎหมาย หากไม่มีการจดทะเบียนต่อรัฐการจัดเก็บภาษีอากรตามบทบัญญัติในประมวลรัษฎากรก่อนปี พ.ศ. 2496 ที่ทำการจัดเก็บภาษีที่ระดับผู้เป็นหุ้นส่วนตามส่วนแบ่งกำไรที่ผู้เป็นหุ้นส่วนแต่ละคนได้รับตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ การจัดเก็บภาษีในขณะนั้นจึงเป็นการจัดเก็บจากหน่วยบุคคลที่ก่อให้เกิดเงินได้ ซึ่งเป็นการจัดเก็บภาษีที่สอดคล้องกับแนวคิดตามกฎหมายภาษีสหรัฐอเมริกาและกฎหมายของประเทศสหราชอาณาจักร

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

ห้างหุ้นส่วนสามัญในวิธานิพนธ์ฉบับนี้ผู้เขียนหมายถึง ห้างหุ้นส่วนสามัญไม่จดทะเบียนเท่านั้น หากต้องการกล่าวถึง ห้างหุ้นส่วนสามัญในรูปแบบอื่น ๆ จะกล่าวถึงสถานะทางกฎหมาย เช่น ห้างหุ้นส่วนสามัญนิติบุคคล

⁸ บันทึกคำชี้แจงร่างพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 10) พ.ศ. 2496

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

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

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

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

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

* โดยวิทยานิพนธ์ฉบับนี้ผู้เขียนไม่ได้มีความประสงค์ในการวิเคราะห์สถานะทางกฎหมายของกิจกรรมร่วมค้าไม่จดทะเบียนและให้ถือว่ากิจกรรมร่วมค้าไม่จดทะเบียนเป็นห้างหุ้นส่วนสามัญไม่จดทะเบียนตามนัยของคำพิพากษาศาลฎีกาฉบับดังกล่าว

ดังกล่าวได้ แต่ถูกต้องว่าเป็นหน่วยภาษีเงินได้นิติบุคคลและต้องเสียภาษีในอัตราคงที่เป็นจำนวน 30% โดยไม่สามารถใช้ประโยชน์จากความเป็นหน่วยภาษีเพื่อกระจายฐานเงินได้จากการจัดเก็บ ภาษีเงินได้นิติบุคคล

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

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

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

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

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

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

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

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

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

5.1.2 ความไม่เป็นธรรมระหว่างผู้เป็นหุ้นส่วนในการจัดเก็บภาษีจากหน่วย ภาษีหุ้นส่วนสามัญและคณะบุคคลที่ไม่ใช่นิติบุคคล

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

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

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

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

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

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

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

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

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

5.1.3 ผลการวิเคราะห์ตัวเลขการเสียภาษีของหน่วยภาษีห้างหุ้นส่วนสามัญและคณะบุคคลที่ไม่ใช่นิติบุคคลกับหน่วยภาษีเงินได้อื่น ๆ

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

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

5.1.3.1 กระจายฐานภาษีโดยใช้เงินได้ตามมาตรา 40(4)

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

ตาราง ก

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

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

ตาราง ข

(เปรียบเทียบจำนวนเงินภาษีต่อผู้เสียภาษีหนึ่งราย)

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

หมายเหตุ 1. จำนวนเงิน อัตราส่วน หนึ่งต่อหนึ่ง
2. จำนวนราย อัตราส่วน ต่อราย

* ผู้มีเงินได้บุคคลธรรมดา รวมถึง ผู้ถึงแก่ความตายระหว่างปีภาษีและกองมรดกที่ยังไม่ได้แบ่ง

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

5.1.3.2 กระจายฐานภาษีโดยใช้เงินได้ตามมาตรา 40(6)

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

ตาราง ค

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

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

ตาราง ง

(เปรียบเทียบจำนวนเงินภาษีต่อผู้เสียภาษีหนึ่งราย)

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

หมายเหตุ 1. จำนวนเงิน อัตราส่วน หนึ่งต่อหนึ่ง

2. จำนวนราย อัตราส่วน ต่อราย

* ผู้มีเงินได้บุคคลธรรมดา รวมถึง ผู้ถึงแก่ความตายระหว่างปีภาษีและกองมรดกที่ยังไม่ได้แบ่ง

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

5.1.3.3 กระจายฐานภาษีโดยใช้เงินได้ตามมาตรา 40(8)

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

ตาราง จ

ตารางแสดงตัวเลขการเสียชีวิตในเงินได้พึงประเมินประเภท 40(8) ของผู้มีเงินได้ประเภทบุคคลธรรมดา ห้างหุ้นส่วนสามัญและคณะบุคคลที่ไม่ใช่นิติบุคคล ประจำปี 2533-2538

(เฉพาะเขตกรุงเทพมหานคร)**

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

ตาราง ฉ

(เปรียบเทียบจำนวนเงินภาษีต่อผู้เสียภาษีหนึ่งราย)

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

หมายเหตุ 1. จำนวนเงิน อัตราส่วน หนึ่งต่อหนึ่ง

2. จำนวนราย อัตราส่วน ต่อราย

* ผู้มีเงินได้บุคคลธรรมดา รวมถึง ผู้ถึงแก่ความตายระหว่างปีภาษีและกองมรดกที่ยังไม่ได้แบ่ง

** ผู้เขียนขอกราบขอบพระคุณ ท่าน ผอ. จันทิมา ผู้อำนวยการฝ่ายเทคโนโลยีและสารสนเทศ, ดร. พล ชีรคุปต์ นิตติกรฝ่ายกฎหมาย, คุณพรพนธ์เพ็ญ , คุณบรรพรัตน์ เจ้าหน้าที่กรมสรรพากรและหน่วยงานกรมสรรพากร เป็นอย่างสูงมา ณ ที่นี้ ที่ให้ความกรุณาประมวลผลข้อมูลการเสียชีวิตของผู้เสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาทั้ง 4 ประเภท ทั้งนี้ โดยเฉพาะข้อมูลการเสียชีวิตของห้างหุ้นส่วนสามัญและคณะบุคคลที่ไม่ใช่นิติบุคคล อันเป็นประโยชน์ต่อวิเคราะห์และจัดทำ วิทยานิพนธ์ฉบับนี้เป็นอย่างยิ่ง

นอกจากนี้ หากพิจารณาตัวเลขแสดงการเสียชีวิตเงินได้บุคคลธรรมดาและห้างหุ้นส่วนสามัญและคณะบุคคลที่ไม่ใช่นิติบุคคลจากทุกช่วงเงินได้ตั้งแต่เงินได้ 0-20 ล้านบาท ดังจะเห็นได้จากตัวเลขที่ผู้เขียนได้รวบรวมไว้ในตาราง ข. ดังต่อไปนี้คือ

ตาราง ข.

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

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

หมายเหตุ * ผู้มีเงินได้ประเภทบุคคลธรรมดาคะรวมถึง ผู้ถึงแก่ความตายระหว่างปีภาษีและกองมรดกที่ยังไม่ได้แบ่ง

** จำนวนราย แสดงอัตราส่วนหนึ่งต่อราย / จำนวนเงิน แสดงอัตราส่วนหนึ่งต่อพัน

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

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

5.2. ความไม่เป็นธรรมต่อการให้สิทธิประโยชน์ในการหักค่าลดหย่อน

5.2.1 ความไม่เป็นธรรมต่อหน่วยภาษีอื่น ๆ ในการให้สิทธิประโยชน์หักค่าลดหย่อนกับหน่วยภาษีห้างหุ้นส่วนสามัญและคณะบุคคลที่ไม่ใช่นิติบุคคล

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

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

ส่วนสามัญและคณะบุคคลที่ไม่ใช่นิติบุคคลจะได้รับสิทธิประโยชน์จากความเป็นหน่วยภาษีทำให้สามารถหักค่าลดหย่อนในนามห้างหุ้นส่วนได้

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

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

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

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

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

5.2.2 ความไม่เป็นธรรมในการหักค่าลดหย่อนระหว่างผู้เป็นหุ้นส่วนในห้างหุ้นส่วนหรือคณะบุคคลที่ไม่ใช่นิติบุคคล

จากที่กล่าวมาแล้วในหัวข้อที่ 5.3.1 นอกจากความไม่เป็นธรรมที่เกิดขึ้นเมื่อเทียบกับหน่วยภาษีอื่น ๆ ในการกำหนดสิทธิประโยชน์ในการหักค่าลดหย่อนให้แก่หน่วยภาษีห้างหุ้นส่วนสามัญและคณะบุคคลที่ไม่ใช่นิติบุคคล หากพิจารณาถึงการตั้งหน่วยภาษีดังกล่าว โดยเป็นการดำเนินงานของกลุ่มที่มีเจตนาที่จะร่วมกันดำเนินธุรกิจเพื่อแสวงหากำไร

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

ละคนแต่ไม่เกิน 60,000 บาท หากนำสิทธิค้ำลดหย่อนมาเฉลี่ยตามที่เป็นหุ้นส่วนแต่ละคนได้รับ จะเห็นได้ว่า ผู้เป็นหุ้นส่วนแต่ละคนกลับได้รับสิทธิประโยชน์ในการหักค้ำลดหย่อนได้เพียงคนละ 6,000 บาท อันเป็นการกำหนดค้ำลดหย่อนที่ผู้เป็นหุ้นส่วนแต่ละคนได้รับน้อยกว่าที่ให้กับบุคคลธรรมดาทั่วไป ผู้เป็นหุ้นส่วนเหล่านั้นจึงต้องสูญเสียสิทธิที่ตนจะได้รับจากรัฐ ทำให้เงินได้ดังกล่าว ถูกจัดเก็บภาษีในอัตราที่สูงโดยไม่สามารถใช้สิทธิประโยชน์เพื่อบรรเทาภาระภาษีที่เกิดขึ้นได้

5.3 ความไม่เป็นธรรมในการจัดเก็บภาษีจากการใช้ทรัพย์สินเพื่อแลกกับสัดส่วนผลประโยชน์ในห้างหุ้นส่วน

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

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

ต้องนำราคาหุ้นที่ตีราคาได้เป็นจำนวนทั้งสิ้น 500,000 บาท มารวมคำนวณเป็นเงินได้เพื่อยื่นรายการเกี่ยวกับเงินได้ที่ผู้เป็นหุ้นส่วนได้รับในระหว่างปี 2522”

ผลจากคำวินิจฉัยของกรมสรรพากรในการจัดเก็บภาษีโดยการให้ทรัพย์สินเพื่อแลกกับผลประโยชน์ในห้างหุ้นส่วนดังกล่าวก่อให้เกิดประเด็นพิจารณาดังนี้คือ

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

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

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

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

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

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

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

5.4 ความจำเป็นในการนำหลักการ Pass-Through ตามกฎหมายต่างประเทศมาปรับใช้กับการจัดเก็บภาษีหุ้นส่วนสามัญและคณะบุคคลที่ไม่ใช่นิติบุคคล

5.4.1 ความจำเป็นในการนำหลักการ Pass-Through ตามบทบัญญัติ IRC มาใช้

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

1. แนวคิดในการจัดเก็บภาษีหุ้นส่วนที่มีการกระจายการจัดเก็บภาษีที่ระดับผู้เป็นหุ้นส่วนตามความสามารถในการชำระภาษี เนื่องจาก ผู้เป็นเจ้าของเงินได้ที่แท้จริงคือผู้เป็นหุ้นส่วน ซึ่งหุ้นส่วนเป็นเพียงแค่การรวมกลุ่มที่ไม่ได้สร้างสถานะเชิงบุคคลในทางกฎหมายและไม่สามารถมีผลกำไรที่จะแสดงให้เห็นถึงความสามารถในการชำระภาษีให้แก่รัฐได้

ทำให้เงินได้จากห้างหุ้นส่วนจะถูกส่งผ่านไปคำนวณภาษีที่แบบแสดงรายการเพื่อเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ดังนั้น แนวทางการจัดเก็บภาษีห้างหุ้นส่วนตามบทบัญญัติแห่ง IRC จึงเป็นการจัดเก็บภาษีจากบุคคลที่ก่อให้เกิดเงินได้หรือมีสิทธิที่จะได้รับเงินได้นั้น

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

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

การเสียภาษีสองระดับ กล่าวคือ ที่ระดับบริษัทและระดับผู้ถือหุ้นโดยไม่มีมาตรการจำกัดความซ้ำซ้อนในเชิงเศรษฐศาสตร์เพราะถือว่าเป็นสิ่งที่แลกกับความรับผิดชอบจำกัด

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

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

2.1 ห้างหุ้นส่วนตามกฎหมายไทย ส่วนใหญ่เป็นการประกอบธุรกิจขนาดเล็กหรือธุรกิจภายในครอบครัวมากกว่าที่จะต้องการระดมทุนจากบุคคลภายนอกเหมือน

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

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

ดังนั้น หากกำหนดให้ห้างหุ้นส่วนสามัญเสียภาษีแบบนิติบุคคลเช่นเดียวกันกับห้างหุ้นส่วนจำกัด หรือ ห้างหุ้นส่วนสามัญนิติบุคคลอื่น นอกจากจะขัดต่อแนวคิดที่ถือห้างหุ้นส่วนสามัญเป็นเพียงการรวมกลุ่มของกลุ่มบุคคลเพื่อแสวงหากำไรร่วมกันโดยไม่มีสถานะเชิงบุคคลในทางกฎหมายแล้วอาจจะทำให้รัฐสูญเสียรายได้จากการจัดเก็บถึง 7% หากห้างหุ้น

ส่วนสามัญไม่ยอมแบ่งกำไรมาให้ผู้เป็นหุ้นส่วนเพื่อเสียภาษีในระดับผู้เป็นหุ้นส่วนแม้ว่ากฎหมายจะมีวิธีขจัดความซ้ำซ้อนในเชิงเศรษฐศาสตร์ก็ตาม

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

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

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

แต่อย่างไรก็ดี ผู้เขียนมีความเห็นว่า การคำนวณภาษีตามหลักการ Pass-Through ของสหรัฐอเมริกายังไม่มีความเหมาะสมในการนำมาปรับใช้กับประมวลรัษฎากรไทยทุกกรณี เนื่องจากการจัดเก็บภาษีตามหลักการดังกล่าวจะเป็นการสร้างภาระให้กับผู้เสียภาษีมากเกินไปและระบบการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดายังไม่เอื้ออำนวยต่อการนำหลักการดังกล่าวมาใช้ทั้งหมด และหากนำหลักการดังกล่าวมาใช้อาจจะก่อให้เกิดผลกระทบในเชิงภาษีอากรและหลักการภาษีอากรดังนี้

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

ต้องเสียภาษีสูง และส่วนเงินได้บางรายการกลับเสียภาษีต่ำกว่าความเป็นจริง ดังนั้น แม้ว่าหลักการคำนวณตามบทบัญญัติ IRC จะสอดคล้องกับหลักความเป็นธรรมตามหลักการภาษีอากร แต่จะสร้างภาระให้กับผู้เสียภาษีที่จะต้องแบกรับภาระภาษีมากกว่าความเป็นจริง อาจเป็นเหตุผลทำให้ผู้เสียภาษีพยายามเลี่ยงภาษีด้วยวิธีการต่าง ๆ และไม่สามารถสร้างความสมัครใจในการเสียภาษีให้กับผู้เสียภาษีได้

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

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

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

5.4.2 ความจำเป็นในการนำหลักการ Pass-Through ตามกฎหมายสหราชอาณาจักรมาใช้

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

1. บทบัญญัติในประมวลรัษฎากรไทยแบ่งแยกประเภทเงินได้คล้ายคลึงกับการแบ่งแยกประเภทเงินได้ของห้างหุ้นส่วนตามกฎหมายสหราชอาณาจักร โดยการจัดเก็บภาษีเงินได้ของห้างหุ้นส่วนจะมีการคำนวณภาษีที่ระดับห้างหุ้นส่วนให้คงเหลือเพียงเงินได้สุทธิและจัดสรร (allocate) ตามสัดส่วนการลงทุนในห้างหุ้นส่วนให้แก่ผู้เป็นหุ้นส่วนเพื่อนำไปเสียภาษีในระดับผู้เป็นหุ้นส่วนโดยนำไปรวมกับเงินได้สุทธิอื่น ๆ เพื่อเสียภาษีในอัตราก้าวหน้า

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

กล่าวจะมีจำนวนเท่ากันไม่ว่าจะเป็นการแยกหักค่าใช้จ่ายที่ระดับห้างหุ้นส่วนและระดับบุคคลธรรมดา

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

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

หลักเกณฑ์ดังกล่าว ประมวลรัษฎากรไทยน่าจะนำมาปรับใช้ในส่วนของการยอมรับให้มีการนำผลขาดทุนมาหักกับเงินได้อื่น ๆ ที่ผู้เป็นหุ้นส่วนได้รับในแบบแสดงรายการเพื่อเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาของตนเองก่อนที่จะมีการคำนวณภาษี และหากมีผลขาดทุนเหลืออยู่กรณีดังกล่าวผู้เป็นหุ้นส่วนก็สามารถยกยอดผลขาดทุนไปใช้ในปีต่อ ๆ ไปได้ เพื่อเป็นการบรรเทาภาระของผู้เสียภาษีและให้เงินได้ที่พึงเสียภาษีเป็นเงินได้ที่แสดงให้เห็นถึง

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

5.5 แนวทางในการจัดเก็บภาษีห้างหุ้นส่วนสามัญและคณะบุคคลที่ไม่ใช่นิติบุคคลที่เหมาะสมกับประเทศไทย

จากที่ได้กล่าวมาแล้วข้างต้นความไม่เป็นธรรมในเชิงภาษีอากรที่เกิดขึ้นกับหน่วยภาษีเงินได้อื่น ๆ หากมีการจัดเก็บภาษีห้างหุ้นส่วนในนามหน่วยภาษี หรือ ความไม่เป็นธรรมที่อาจเกิดขึ้นระหว่างผู้เป็นหุ้นส่วนด้วยกันเองเพราะเงินได้จะถูกนำไปรวมคำนวณในนามหน่วยภาษี เป็นผลให้เงินได้ของผู้เป็นหุ้นส่วนแต่ละคนถูกนำไปทบยอดและคำนวณภาษีในอัตราที่สูงกว่าที่ตนเองควรเสียซึ่งไม่สะท้อนอัตราภาษีที่แท้จริงที่ผู้เป็นหุ้นส่วนควรเสีย ดังนั้น ผู้เขียนจึงขอเสนอแนวทางการจัดเก็บภาษีของหน่วยภาษีดังกล่าวใหม่นี้

1. ควรจะมีการเปลี่ยนแปลงแนวคิดและวิธีการจัดเก็บภาษีของรูปแบบห้างหุ้นส่วนสามัญและคณะบุคคลที่ไม่ใช่นิติบุคคลกล่าวคือ ในส่วนของการเปลี่ยนแปลงแนวคิดในการจัดเก็บภาษี กฎหมายควรจะมีการเปลี่ยนแปลงแนวคิดโดยทำการจัดเก็บภาษีที่ระดับผู้เป็นหุ้นส่วน และไม่ถือว่าห้างหุ้นส่วนเป็นหน่วยภาษีที่มีหน้าที่เสียภาษีอีกต่อไป เนื่องจาก รูปแบบห้างหุ้นส่วนเป็นรูปแบบที่ไม่มีสถานะเชิงบุคคลในทางกฎหมายและการจัดเก็บภาษีในนามหน่วยภาษีจะทำให้เงินได้ของผู้เสียภาษีสามารถกระจายฐานเงินได้ไปตกอยู่กับหน่วยภาษีที่มีสถานะเชิงบุคคลในแต่ละหน่วยโดยสามารถเริ่มต้นเสียภาษีจากอัตราขั้นต่ำตามที่กฎหมายกำหนด

แต่อย่างไรก็ดี การกำหนดให้ห้างหุ้นส่วนเป็นหน่วยภาษีควรจะเป็นการกำหนดให้มีหน้าที่เพียงเพื่อคำนวณผลกำไรและขาดทุนของห้างหุ้นส่วนเพื่อจัดสรรไปให้ผู้เป็นหุ้นส่วนแต่ละคนเป็นผู้นำเงินได้ไปเสียภาษีที่แบบแสดงรายการเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาของตนเอง รวมทั้งมีหน้าที่ในการยื่นแบบแสดงรายการผลกำไรดังกล่าวต่อรัฐเท่านั้นแต่ไม่มีหน้าที่เสียภาษีในนาม

หน่วยภาษีแทนผู้เป็นหุ้นส่วน นอกจากนี้ในส่วนของแบบแสดงรายการของห้างหุ้นส่วนควรจะมีการระบุชื่อ จำนวน และ เลขประจำตัวของผู้เป็นหุ้นส่วนแต่ละคน เพื่อที่จะสร้างมาตรการการตรวจสอบการเสียภาษีของผู้เสียภาษีแต่ละคนว่าได้นำส่วนแบ่งกำไรไปเสียภาษีในแต่ละปีภาษีแล้วหรือยัง

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

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

จากตัวอย่างข้างต้น จะเห็นได้ว่า เนื่องจากประมวลรัษฎากรกำหนดให้เงินได้พึงประเมินประเภทวิชาชีพอิสระสามารถหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาหรือตามความเป็นจริงโดยไม่กำหนดเพดานการหักค่าใช้จ่ายสูงสุดเอาไว้ ทำให้การคำนวณภาษีจากการดำเนินงานห้างหุ้น

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

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

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

ดังนั้น จะเห็นได้ว่า ค่าใช้จ่ายสำหรับเงินได้ประเภทเดียวกันที่ผู้เป็นหุ้นส่วนสามารถหักได้ไม่ว่าจะมีการคำนวณเป็นเงินได้สุทธิที่ระดับห้างหุ้นส่วนหรือมีการนำเงินได้ทั้งหมดมารวมคำนวณที่ระดับบุคคลธรรมดา ค่าใช้จ่ายที่หักได้จะมีจำนวนเท่ากันซึ่งไม่ก่อให้เกิดความซ้ำซ้อนหรือความเสียเปรียบจากจำนวนค่าใช้จ่ายที่กฎหมายกำหนดให้หักได้

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

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

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

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

3. ควรมีการเสนอให้ยกเลิกบทบัญญัติในการให้สิทธิในการหักค่าลดหย่อนของผู้มีเงินได้ประเภทห้างหุ้นส่วนสามัญและคณะบุคคลที่ไม่ใช่นิติบุคคล และกำหนดสิทธิการหักค่าลดหย่อนให้สามารถหักได้ในระดับบุคคลธรรมดาเพียงครั้งเดียวโดยไม่มีการหักค่าลดหย่อนที่ระดับห้างหุ้นส่วนก่อน ทั้งนี้ เพื่อเป็นการบรรเทาภาระภาษีของผู้เสียภาษีแต่ละคนและป้องกันการใช้ประโยชน์ดังกล่าวซ้ำซ้อน

4. ควรมีการเสนอให้ออกบทบัญญัติยกเว้นการจัดเก็บภาษีจากการที่ผู้เป็นหุ้นส่วนนำทรัพย์สินแยกกับสัดส่วนทุนในห้างหุ้นส่วน ณ วันที่ผู้เป็นหุ้นส่วนได้นำทรัพย์สินมาลงทุน ทั้งนี้ เพื่อเป็นการส่งเสริมให้มีการขยายโอกาสการลงทุนและควรกำหนดให้ทำการจัดเก็บภาษีก็ต่อเมื่อผู้เป็นหุ้นส่วนได้รับการจัดสรรผลกำไรแทนที่จะมีการเก็บภาษีส่วงหน้า ดังเช่น ตามบทบัญญัติกฎหมายในปัจจุบันเพราะการที่ผู้เป็นหุ้นส่วนได้รับสัดส่วนตามหน้ากระดาษและถือเป็นเงินได้ที่พึงเสียภาษีทันทีนั้นถือว่าการจัดเก็บภาษีส่วงหน้าขณะที่ผู้เสียภาษียังไม่ได้รับส่วนแบ่งกำไรใด ๆ อยู่นอกจากการสัดส่วนทุนในห้างหุ้นส่วนซึ่งเป็นเพียงการจัดสรรตามกำไรหน้ากระดาษเท่านั้น เพราะการจัดเก็บภาษีทันทีที่มีการนำทรัพย์สินมาลงทุนเป็นการสร้างภาระให้แก่ผู้เสียภาษีมาก ด้วยเหตุว่า ในขณะนั้น ผู้เสียภาษียังไม่มีความพร้อมที่จะชำระภาษีและหากการดำเนินกิจการก่อให้เกิดผลขาดทุนผู้เป็นหุ้นส่วนนอกจากจะไม่ได้รับส่วนแบ่งผลกำไรแล้วยังจะต้องหาเงินสดมาเพื่อชำระภาษีให้แก่รัฐล่วงหน้า แต่อย่างไรก็ตาม เพื่อเป็นการป้องกันมิให้มีการหลบเลี่ยงภาษีโดยมีการโอนทรัพย์สินเพื่อแยกกับทุนอันเป็นการลงขายอย่างหนึ่งและป้องกันการนำบทบัญญัตินี้ดังกล่าวไปใช้ในทางที่ผิด ดังนั้น หากมีการกำหนดบทบัญญัติเพื่อยกเว้นภาษีหรือไม่มีการรับรู้ถึงผลกำไรขาดทุนจากการนำทรัพย์สินมาแยกกับทุนจึงควรกำหนดระยะเวลาในการถือครองทรัพย์สินที่ห้างหุ้นส่วนระยะหนึ่ง เช่น 3-5 ปี เป็นต้น

จากที่กล่าวมาข้างต้น แนวทางข้อเสนอแนะดังกล่าวน่าจะมีความเหมาะสมเพื่อนำไปปรับใช้เพื่อแก้ไขบทบัญญัติในประมวลรัษฎากรของไทย ซึ่งจะก่อให้เกิดภาระต่อรัฐและผู้เสียภาษีน้อยที่สุด อีกทั้งยังสร้างบทบัญญัติในการจัดเก็บภาษีอากรให้กับรัฐโดยไม่มีการบิดเบือนต่อวัตถุประสงค์ในการใช้หลักการจัดเก็บภาษีตามอัตราก้าวหน้าตามที่กล่าวแล้วในบทที่ 2 และบทที่ 5 ที่จะทำการจัดเก็บภาษีตามความก้าวหน้าของรายได้กับผู้เสียภาษีได้มากที่สุดวิธีหนึ่ง

บทที่ 6 บทสรุปและข้อเสนอแนะ

6.1 บทสรุป

การกำหนดให้ห้างหุ้นส่วนสามัญและคณะบุคคลที่ไม่ใช่นิติบุคคลเป็นหน่วยภาษีอีกหน่วยหนึ่งที่มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาแยกต่างหากจากผู้เป็นหุ้นส่วน แต่ถ้าหากวิเคราะห์ถึงรูปแบบการเกิดห้างหุ้นส่วน จะเห็นได้ว่า ห้างหุ้นส่วนเกิดจากการรวมตัวของกลุ่มของกลุ่มบุคคลที่เข้าร่วมกันเพื่อแสวงหากำไรร่วมกัน โดยรูปแบบดังกล่าวไม่ได้สร้างสถานะเชิงบุคคลในทางกฎหมายขึ้นมาแต่อย่างใด นอกจากนี้รูปแบบคณะบุคคลที่ไม่ใช่นิติบุคคลก็เป็นอีกรูปแบบหนึ่งที่ไม่มีบทบัญญัติในการจัดตั้งในทางประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ แต่เนื่องจากการรวมกลุ่มของคณะบุคคลดังกล่าวมีความคล้ายคลึงกับรูปแบบห้างหุ้นส่วนสามัญมากเพียงแต่รูปแบบของคณะบุคคลที่ไม่ใช่นิติบุคคลเป็นรูปแบบการรวมกลุ่มที่ไม่มีวัตถุประสงค์ในการแสวงหากำไร แต่ประมวลรัษฎากรกำหนดให้เป็นหน่วยภาษีที่มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้เช่นเดียวกันกับรูปแบบห้างหุ้นส่วนสามัญ โดยกฎหมายมีวัตถุประสงค์ในการป้องกันมิให้บุคคลธรรมดาเสียภาษีโดยการจัดตั้งเป็นรูปแบบคณะบุคคล การจัดเก็บภาษีดังกล่าวจึงมุ่งที่จะอุดช่องว่างในทางกฎหมายเพื่อมิให้ภาษีในส่วนนี้หลุดรอดจากการจัดเก็บ ขณะเดียวกันการที่กฎหมายกำหนดให้รูปแบบดังกล่าวเป็นหน่วยภาษีแยกต่างหากจากบุคคลที่รวมกลุ่มกลับเกิดช่องว่างในทางประมวลรัษฎากรทำให้ผู้เสียภาษีใช้รูปแบบดังกล่าวในการกระจายฐานเงินได้ของตนออกโดยแตกหน่วยภาษีให้เป็นผู้มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้หลาย ๆ หน่วย ทำให้เงินได้สุทธิจำนวนหนึ่งที่จะถูกนำมารวมกันและคำนวณภาษีในอัตราก้าวหน้ากลับสามารถแตกฐานเงินได้เป็นหลาย ๆ หน่วยและเริ่มต้นเสียภาษีในอัตราขั้นต่ำ ทำให้รัฐไม่สามารถจัดเก็บภาษีจากบุคคลที่รวมกลุ่มในรูปแบบห้างหุ้นส่วนสามัญและคณะบุคคลที่ไม่ใช่นิติบุคคลตามหลักความสามารถในการเสียภาษีได้ (Ability-to-Pay Principle) ซึ่งกรณีดังกล่าวเป็นการจัดเก็บภาษีที่ไม่สอดคล้องกับหลักความเป็นธรรมในแนวตั้ง (vertical equity) ที่จะทำการจัดเก็บภาษีในจำนวนที่สูงตามสัดส่วนของรายได้ของผู้เสียภาษี

ในประเทศสหรัฐอเมริกา บทบัญญัติ IRC มีนโยบายในการจัดเก็บภาษีหุ้นส่วน สามัญและคณะบุคคลที่ไม่ใช่นิติบุคคล โดยทำการจัดเก็บภาษีจากหน่วยบุคคลที่ก่อให้เกิดเงินได้ เนื่องจากหุ้นส่วนไม่มีสถานะเชิงบุคคลในทางกฎหมายประกอบกับบทบัญญัติ IRC ไม่ยอมรับให้มีการแตกหน่วยภาษีหุ้นส่วนเพื่อที่จะเสียภาษีในนามหน่วยภาษีแยกต่างหากจากผู้เป็นหุ้นส่วน ทั้งนี้ ด้วยเหตุว่า กฎหมายเล็งเห็นถึงความสามารถในการใช้ประโยชน์จากการจัดเก็บภาษีในอัตราก้าวหน้าที่จะทำการจัดเก็บภาษีเป็นจำนวนที่สูงขึ้นตามสัดส่วนของรายได้ซึ่งถ้าหากกฎหมายกำหนดให้รูปแบบหุ้นส่วนเป็นหน่วยภาษีก็จะทำให้ผู้เสียภาษีสามารถใช้ประโยชน์จากอัตราก้าวหน้าเพื่อเสียภาษีในจำนวนที่ต่ำได้ ดังนั้น ในกรณีที่ผู้เสียภาษีมีเจตนาที่จะประกอบธุรกิจแบบหุ้นส่วนเพื่อแสวงหากำไรที่แท้จริง การจัดเก็บภาษีก็จะจัดเก็บตามความสามารถของผู้เสียภาษีในส่วนตัวแบ่งกำไรที่ได้รับ ศาลสูงได้วางหลักการเกิดหุ้นส่วนในทางภาษี อากรในคดี Commissioner V Tower และ คดี Commissioner V Culbertson โดยศาลได้วิเคราะห์ การเกิดหุ้นส่วนโดยพิจารณาถึงวัตถุประสงค์ของสัญญา ความสัมพันธ์ของคู่กรณี ตลอดจนอำนาจในการควบคุมและทุนอันเป็นสาระสำคัญในการก่อให้เกิดเงินได้ ซึ่งศาลสหรัฐอเมริกา ยอมรับว่าการจัดเก็บภาษีในอัตราก้าวหน้าสามารถสร้างความได้เปรียบหากมีการแตกฐานภาษี และถ้า หากมีการยอมรับให้แตกหน่วยภาษีออกเป็นหลาย ๆ หน่วยทั้ง ๆ ที่ไม่มีสถานะเชิงบุคคล ในทางกฎหมาย กรณีดังกล่าวอาจมีการนำรูปแบบหุ้นส่วนมาใช้เพื่อเลี่ยงภาระภาษีและสามารถเสียภาษีในจำนวนที่ต่ำได้ บทบัญญัติแห่ง IRC จึงไม่ยอมให้มีการสร้างหน่วยภาษีใหม่ แยกต่างหากจากผู้เป็นหุ้นส่วน ดังนั้น การจัดเก็บภาษีตั้งแต่บทบัญญัติการแก้ไขรัฐธรรมนูญ ฉบับที่ 16 ปี 1913 ซึ่งได้บัญญัติถึงวิธีการจัดเก็บภาษีหุ้นส่วนโดยมีการกระจายการจัดเก็บให้เป็นไปตามหลักความสามารถ (Ability-to-Pay) ในการเสียภาษีและก่อให้เกิดความเป็นธรรมในแนวตั้ง (Vertical Equity)

การจัดเก็บภาษีหุ้นส่วนในทางภาษีอากรตามบทบัญญัติ IRC ศาลจะพิจารณาถึง สาระสำคัญมากกว่ารูปแบบ กล่าวคือ หุ้นส่วนที่ถูกจัดตั้งขึ้นตามกฎหมายมรัฐอาจจะต้อง เสียภาษีแบบบริษัทหากมีคุณสมบัติของบริษัทมากกว่า 2 ใน 4 ประการหลัง ซึ่งหลักการนับคุณสมบัติเป็นหลักการที่ศาลได้วางไว้ในคดี ระหว่าง Morrissey V Commissioner ปี 1935 อันเป็นคดี ที่ได้แย้งกันระหว่างผู้เสียภาษีและสรรพากรในการกำหนดวิธีการเสียภาษี ซึ่งผู้เสียภาษีเห็นว่า หน่วยธุรกิจดังกล่าวจัดตั้งในรูปแบบหุ้นส่วนตามกฎหมายมรัฐซึ่งก็ควรที่จะเสียภาษีแบบ บริษัท ขณะที่สรรพากรเห็นว่ารูปแบบดังกล่าวควรเสียภาษีแบบบริษัท ศาลสูงได้สรุปหลักการใน

คดีดังกล่าว โดยพิจารณาถึงสาระสำคัญของหน่วยธุรกิจมากกว่าที่จะพิจารณารูปแบบการจัดตั้งตามกฎหมายสหรัฐ ทั้งนี้ เนื่องจากการเสียภาษีแบบบริษัทตามบทบัญญัติ IRC เป็นการจัดเก็บภาษีสองระดับคือ ระดับบริษัทและระดับผู้ถือหุ้น โดยไม่มีแนวคิดในการขจัดความซ้ำซ้อนในเชิงเศรษฐศาสตร์เพื่อแลกกับความรับผิดชอบจำกัด ขณะที่รูปแบบห้างหุ้นส่วนจะต้องเสียภาษีตามหลักการ Pass-Through โดยถือว่าห้างหุ้นส่วนเป็นหน่วยภาษีเพื่อเป็นทางผ่านของเงินได้ไปให้ผู้เป็นหุ้นส่วนเสียภาษีเท่านั้น แต่การใช้หลักการนับคุณสมบัติเป็นหลักการที่สร้างภาระให้กับผู้เสียภาษีและสรรพากรเพราะต้องคำนึงถึงหลักสัดส่วนของผู้เป็นหุ้นส่วนแต่ละคนว่ามีอำนาจควบคุมเท่าใดนอกจากนี้ ยังก่อให้เกิดต้นทุนในการตรวจสอบภาษีในจำนวนที่สูง รวมทั้งก่อให้เกิดข้อโต้แย้งระหว่างตัวผู้เสียภาษีและสรรพากรไม่มีที่สิ้นสุด สรรพากรจึงออกหลักการใหม่ ในระเบียบ Check-the-Box เพื่อให้อิสระแก่หน่วยธุรกิจที่ไม่จดทะเบียนและมีข้อสงสัยว่าหน่วยธุรกิจนั้นควรจะเสียภาษีในรูปแบบบริษัทหรือรูปแบบห้างหุ้นส่วน หลักการ Default Rule จึงถูกสร้างขึ้นเพื่อให้ผู้เสียภาษีมีอิสระในการเลือกรูปแบบการเสียภาษีของตนเอง ทั้งนี้เพื่อเป็นการขจัดปัญหาในการแบ่งแยกวิธีการเสียภาษีของหน่วยธุรกิจดังกล่าว

นอกจากนี้ การจัดเก็บภาษีห้างหุ้นส่วนตามกฎหมายสหราชอาณาจักร ซึ่งเป็นรูปแบบ Pass-Through อีกรูปแบบหนึ่ง โดยกฎหมายสหราชอาณาจักรถือว่าห้างหุ้นส่วนเป็นการรวมกลุ่มของบุคคลเพื่อแสวงหากำไรในทางเศรษฐศาสตร์ ห้างหุ้นส่วนตามกฎหมายสหราชอาณาจักรเป็นรูปแบบการจัดตั้งง่าย ๆ และมักใช้กับธุรกิจขนาดเล็ก ๆ เท่านั้น การจัดเก็บที่ระดับผู้เป็นหุ้นส่วนโดยห้างหุ้นส่วนมีหน้าที่ในการคำนวณเงินได้ให้คงเหลือเป็นเงินได้สุทธิเพื่อส่งผ่านเงินได้สุทธิไปให้ผู้เป็นหุ้นส่วนเสียภาษีในระดับผู้เป็นหุ้นส่วน

ถึงแม้ว่า การจัดเก็บภาษีห้างหุ้นส่วนตามกฎหมายสหรัฐอเมริกาและกฎหมายสหราชอาณาจักรจะเป็นการจัดเก็บในระดับผู้เป็นหุ้นส่วนหรือจัดเก็บภาษีตามหลักการ Pass-Through ซึ่งแนวคิดของทั้งสองประเทศมีแนวคิดเหมือนกันในการจัดเก็บภาษีห้างหุ้นส่วนที่ระดับผู้เป็นหุ้นส่วน อันเป็นการจัดเก็บภาษีตามหลักความสามารถ แต่หลักการคำนวณภาษีของทั้งสองประเทศจะแตกต่างกัน กล่าวคือ กฎหมายสหรัฐอเมริกาห้างหุ้นส่วนจะถือเป็นหน่วยภาษีเพื่อแยกเงินได้ 7 ประเภทตามที่ระบุในมาตรา 702(a)(1)-(7) เพื่อให้ผู้เป็นหุ้นส่วนนำไปรวมคำนวณกับเงินได้ประเภทเดียวที่ได้รับจากแหล่งอื่น ๆ และคำนวณภาษีตามอัตราก้าวหน้า ขณะที่กฎหมายสหราชอาณาจักรจะเป็นการคำนวณภาษีที่ระดับห้างหุ้นส่วนให้คงเหลือเพียงเงินได้สุทธิ และจัดสรรตามส่วน

แบ่งของหุ้นส่วนแต่ละคนเพื่อนำไปรวมคำนวณในแบบแสดงรายการเพื่อเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาของแต่ละคน

จากการศึกษา ผู้เขียนเห็นว่า ในประการแรก จากแนวคิดที่กฎหมายภาษีอากรทั้งสองประเทศไม่ถือว่าห้างหุ้นส่วนเป็นหน่วยภาษีที่มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้แยกต่างหากจากผู้เป็นหุ้นส่วน กรณีดังกล่าวเป็นแนวคิดที่สร้างความเป็นธรรมในการจัดเก็บภาษีหากเปรียบเทียบกับหน่วยภาษีเงินได้อื่น ๆ เนื่องจากเป็นการจัดเก็บภาษีในระดับผู้เป็นหุ้นส่วนอันสอดคล้องกับรูปแบบการจัดตั้งเนื่องจาก ห้างหุ้นส่วนเป็นรูปแบบที่ไม่มีสถานะเชิงบุคคลในทางกฎหมาย การเสียภาษีจึงควรเสียภาษีที่ระดับผู้เป็นหุ้นส่วน อันสอดคล้องกับการจัดเก็บภาษีตามอัตราที่กำหนดที่จะทำการจัดเก็บภาษีในจำนวนที่สูงขึ้นตามสัดส่วนความก้าวหน้าของรายได้ นอกจากนี้ ยังสอดคล้องกับหลักความเป็นธรรมในแนวดิ่ง (Vertical Equity) ที่จัดเก็บภาษีกับผู้ที่มีรายได้มากกว่าในจำนวนที่สูงมากกว่าผู้ที่มีรายได้น้อยกว่า ดังนั้น การกำหนดให้ห้างหุ้นส่วนสามัญและคณะบุคคลที่ไม่ใช่นิติบุคคลเป็นหน่วยภาษีที่มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาแยกต่างหากจากผู้เป็นหุ้นส่วนก่อให้เกิดความไม่เป็นธรรมในเชิงภาษีอากรหลายประการ ดังอาจสรุปได้ดังนี้คือ

1. ความไม่เป็นธรรมในการกระจายฐานเงินได้จากการกำหนดให้ห้างหุ้นส่วนเป็นหน่วยภาษีที่มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้

การจัดเก็บภาษีห้างหุ้นส่วนและคณะบุคคลที่ไม่ใช่นิติบุคคลแต่เดิมเป็นการจัดเก็บที่ระดับผู้เป็นหุ้นส่วน เนื่องจากกฎหมายภาษีอากรไทยมีแนวคิดในการจัดเก็บภาษีโดยอิงกับรูปแบบตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ เมื่อห้างหุ้นส่วนและคณะบุคคลที่ไม่ใช่นิติบุคคลไม่มีสถานะเชิงบุคคลในทางกฎหมาย การจัดเก็บภาษีจึงจัดเก็บที่ระดับผู้เป็นหุ้นส่วน แต่ต่อมาก็ได้เปลี่ยนวิธีการจัดเก็บจากจัดเก็บที่ระดับผู้เป็นหุ้นส่วนเป็นการจัดเก็บในนามหน่วยภาษี ซึ่งกฎหมายในขณะนั้นมีวัตถุประสงค์เพียงต้องการจัดเก็บภาษีให้เต็มเม็ดเต็มหน่วยเพื่อป้องกันการเลี่ยงการแบ่งส่วนแบ่งกำไรไปให้ผู้เป็นหุ้นส่วนเพื่อเสียภาษีและเพื่อความสะดวกในการจัดเก็บภาษี แต่การจัดเก็บในนามหน่วยภาษีทำให้ผู้เสียภาษีสามารถใช้รูปแบบห้างหุ้นส่วนสามัญและคณะบุคคลที่ไม่ใช่นิติบุคคลในการกระจายฐานเงินได้เพื่อเสียภาษีในจำนวนที่ต่ำซึ่งการกำหนดหน่วยภาษีดังกล่าวกลับละเลยต่อหลักความสามารถในการเสียภาษีของผู้เสียภาษีและหลักความเป็นธรรมในแนวดิ่งเมื่อเปรียบเทียบกับผู้เสียภาษีอื่น ๆ

ผู้เขียนเห็นว่า แนวคิดในการจัดเก็บภาษีห้างหุ้นส่วนและคณะบุคคลที่ไม่ใช่นิติบุคคล ควรจะทำการจัดเก็บภาษีที่ระดับผู้เป็นหุ้นส่วน ทั้งนี้ เนื่องจาก รูปแบบดังกล่าวไม่มีสถานะบุคคล ในเชิงกฎหมาย ซึ่งหากมีการจัดเก็บภาษีในนามหน่วยภาษีอีกต่อไปกรณีดังกล่าวจะเป็นการ สร้างประโยชน์ต่อผู้เสียภาษีที่มีรายได้สูงและมีโอกาสจัดตั้งห้างหุ้นส่วนสามัญและคณะบุคคลที่ไม่ใช่นิติบุคคลที่สามารถใช้หน่วยภาษีดังกล่าวในการกระจายฐานเงินได้เพื่อให้การจัดเก็บภาษีเป็น การจัดเก็บตามหลักความสามารถในการเสียภาษีของผู้เสียภาษีอย่างแท้จริง จึงควรมีการเปลี่ยนแปลงวิธีการจัดเก็บภาษีโดยนำแนวคิดในการถือว่าห้างหุ้นส่วนเป็นหน่วยภาษีเพื่อประโยชน์ใน การคำนวณเงินได้ให้คงเหลือเพียงเงินได้สุทธิเพื่อส่งผ่านไปให้ผู้เป็นหุ้นส่วนเป็นผู้เสียภาษี อันเป็น การจัดเก็บภาษีตามหลักความสามารถและสร้างความเป็นธรรมในแนวตั้งในทางภาษีอากร ทำให้ อัตราภาษีก้าวหน้าถูกนำไปใช้เพื่อบรรลุถึงวัตถุประสงค์ที่จะทำการจัดเก็บภาษีในจำนวนที่สูง ตามสัดส่วนรายได้ของผู้เสียภาษี

2. ความไม่เป็นธรรมในการจัดเก็บของหน่วยภาษีห้างหุ้นส่วนเมื่อเทียบกับหน่วย ภาษีเงินได้อื่น ๆ

การจัดเก็บภาษีโดยถือว่าห้างหุ้นส่วนสามัญและคณะบุคคลที่ไม่ใช่นิติบุคคลเป็น หน่วยภาษีที่มีหน้าที่เสียภาษีแยกต่างหากจากผู้เป็นหุ้นส่วน กรณีดังกล่าวหากมีการจัดเก็บภาษีใน นามหน่วยภาษีก่อให้เกิดความได้เปรียบกับผู้ที่มีเงินได้ประเภท เงินเดือนหรือค่าจ้างแรงงานที่ไม่มี โอกาสกระจายฐานเงินได้โดยจัดตั้งเป็นรูปแบบห้างหุ้นส่วนสามัญและคณะบุคคลที่ไม่ใช่นิติ บุคคล เพราะผู้มีเงินได้ประเภทเงินเดือน หรือ ค่าจ้างแรงงานจะต้องถูกจัดเก็บภาษีในอัตราก้าว หน้าที่แท้จริงและไม่มีโอกาสในการกระจายฐานเงินได้ของตนเองโดยการแตกหน่วยภาษีเป็น หลาย ๆ เพื่อที่จะเสียภาษีในจำนวนที่ต่ำได้ ทำให้รูปแบบหน่วยภาษีห้างหุ้นส่วนสามัญและคณะ บุคคลที่ไม่ใช่นิติบุคคลถูกนำมาใช้ในการวางแผนภาษีเพื่อเสียภาษีในจำนวนที่ต่ำได้เพราะ สามารถนำหลักการจัดเก็บภาษีในอัตราก้าวหน้ามาใช้ประโยชน์ ทำให้หลักการดังกล่าวเกิดความ ถดถอยในทางการจัดเก็บภาษีเป็นผลให้รัฐได้รับรายได้เข้ารัฐน้อยกว่าที่ควรจะเป็น .

ความไม่เป็นธรรมระหว่างผู้เป็นหุ้นส่วนสามารถสะท้อนให้เห็นถึงการจัดเก็บภาษีที่ขัด ต่อหลักความสามารถในการชำระภาษีของผู้เสียภาษีจากการแตกหน่วยภาษีในนามห้างหุ้นส่วน สมัญญและคณะบุคคลที่ไม่ใช่นิติบุคคล ทำให้เงินได้ที่ถูกจัดเก็บภาษีในนามหน่วยภาษีของผู้เป็น

หุ้นส่วนถูกนำไปรวมคำนวณเป็นผลให้เงินได้ดังกล่าวถูกจัดเก็บในช่วงเงินได้สุทธิในอัตราภาษีที่สูงกว่าอัตราภาษีที่แท้จริง (Effective Tax Rate) ที่ผู้เป็นหุ้นส่วนควรจะต้องเสีย

กรณีดังกล่าวควรจะมีการเปลี่ยนแปลงวิธีการจัดเก็บภาษีห้างหุ้นส่วนและคณะบุคคลที่ไม่ใช่นิติบุคคลไปเป็นการจัดเก็บภาษีที่ระดับหุ้นส่วนแทน เพราะหากกฎหมายทำการจัดเก็บภาษีในนามหน่วยภาษีห้างหุ้นส่วนสามัญและคณะบุคคลที่ไม่ใช่นิติบุคคล การจัดเก็บภาษีดังกล่าวจะไม่ใช่ไปตามเจตนารมณ์ในการจัดเก็บภาษีตามหลักนโยบายภาษีอากรที่ต้องการจัดเก็บภาษีตามหลักความสามารถในการเสียภาษีของผู้เสียภาษี ซึ่งการเปลี่ยนแปลงวิธีการจัดเก็บดังกล่าวควรที่จะกำหนดให้ห้างหุ้นส่วนหรือคณะบุคคลที่ไม่ใช่นิติบุคคลทำหน้าที่ในการคำนวณภาษีให้เหลือเพียงเงินได้สุทธิเพื่อเสียภาษี และจัดสรรตามส่วนแบ่งตามข้อตกลงของผู้เป็นหุ้นส่วนเพื่อให้ผู้เป็นหุ้นส่วนนำส่งเงินได้สุทธิไปรวมคำนวณเพื่อเสียภาษีในรูปแบบแสดงรายการเพื่อเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาตามอัตราที่กำหนด ซึ่งการเปลี่ยนแปลงดังกล่าวจะก่อให้เกิดความเป็นธรรมในการจัดเก็บภาษีทั้งต่อรัฐและผู้เป็นหุ้นส่วน

3. ความไม่เป็นธรรมในการกำหนดสิทธิประโยชน์ในการหักค่าลดหย่อน

ความไม่เป็นธรรมจากการกำหนดให้ห้างหุ้นส่วนสามัญและคณะบุคคลที่ไม่ใช่นิติบุคคลเป็นหน่วยภาษี ทำให้กฎหมายกำหนดสิทธิประโยชน์ในการหักค่าลดหย่อนแก่หน่วยภาษีดังกล่าวโดยถือว่าเป็นหน่วยบุคคลใหม่ในทางภาษีอากร โดยหน่วยภาษีดังกล่าวนอกจากจะสามารถแตกหน่วยภาษีเพื่อกระจายฐานเงินได้ของตนแล้วยังสามารถหักค่าลดหย่อนในนามห้างแต่ละห้าง ทำให้ผู้มีเงินได้ที่มีโอกาสจัดตั้งห้างหุ้นส่วนสามัญและคณะบุคคลที่ไม่ใช่นิติบุคคลสามารถหักค่าลดหย่อนได้มากกว่าบุคคลธรรมดาแต่ละบุคคล นอกจากนี้ หากผู้เป็นหุ้นส่วนที่เจตนาโดยสุจริตและไม่มีรายได้จากแหล่งอื่น ๆ นอกจากการประกอบธุรกิจร่วมกับบุคคลอื่น แต่กลับสูญเสียสิทธิประโยชน์ดังกล่าวและหักค่าลดหย่อนได้น้อยกว่าที่ให้กับบุคคลธรรมดาซึ่งกฎหมายไม่ควรจะกำหนดสิทธิประโยชน์ในการหักค่าลดหย่อนให้กับผู้เสียภาษีที่แตกต่างกัน

แนวทางแก้ไขปัญหาดังกล่าวจึงควรมีการเสนอให้แก้ไขบทบัญญัติของกฎหมายโดยกำหนดให้มีการหักค่าลดหย่อนของผู้เสียภาษีในรูปแบบแสดงรายการเพื่อเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาเพียงครั้งเดียวโดยไม่ให้สิทธิประโยชน์ดังกล่าวแก่ห้างหุ้นส่วนอีกต่อไป ทั้งนี้ เพื่อป้องกัน

การหักค่าใช้จ่ายดังกล่าวซ้ำซ้อนและทำให้สิทธิประโยชน์ที่กฎหมายกำหนดให้เป็นการบรรเทาภาระของผู้เสียภาษีถูกนำไปใช้ตรงตามวัตถุประสงค์ในทางภาษีอากรที่กำหนดให้แก่ผู้เงินได้

4. ความไม่เป็นธรรมในการจัดเก็บภาษีจากทรัพย์สินเพื่อแลกกับสัดส่วนผลประโยชน์ในห้างหุ้นส่วน

การจัดเก็บภาษีจากทรัพย์สิน ประมวลรัษฎากรมีบทบัญญัติในการจัดเก็บภาษีจากผู้เป็นหุ้นส่วนที่ได้นำทรัพย์สินมาลงทุนในห้างหุ้นส่วน และถือว่ากรณีดังกล่าวเป็นการขายทำให้ผู้เป็นหุ้นส่วนจะต้องหาเงินสดมาชำระภาษีล่วงหน้าให้แก่รัฐ โดยผู้เป็นหุ้นส่วนยังไม่ได้รับส่วนแบ่งกำไรจากห้างหุ้นส่วนแต่กลับต้องเสียภาษีในทรัพย์สินที่ตนนำมาลงทุน อันเป็นการจัดเก็บภาษีโดยขัดกับหลักความสามารถในการเสียภาษีของผู้เสียภาษี ทั้งนี้ ตามกฎหมายสหรัฐอเมริกาจะไม่จัดเก็บภาษีจากการลงทุนด้วยทรัพย์สินขณะที่ผู้เป็นหุ้นส่วนนำทรัพย์สินดังกล่าวมาลงทุน เนื่องจาก กฎหมายจะคำนึงถึงประโยชน์ในการลงทุนและถือว่ากรณีดังกล่าวไม่ใช่กรณีที่ต้องเสียภาษี (Tax Event) แต่กฎหมายจะจัดเก็บภาษีหากผู้เป็นหุ้นส่วนได้รับส่วนแบ่งกำไรเกินต้นทุนที่ตนได้ลงทุนไป อันเป็นจัดเก็บตามหลักความสามารถของผู้เสียภาษีอย่างแท้จริง

จะเห็นได้ว่า บทบัญญัติในประมวลรัษฎากรไทยทำการจัดเก็บภาษีขณะที่มีการลงทุนโดยที่ผู้เป็นหุ้นส่วนยังไม่สามารถรับรู้กำไรจากการลงทุน แม้ว่ากฎหมายจะมีวัตถุประสงค์ในการจัดเก็บภาษีเพื่อป้องกันมิให้บุคคลธรรมดาถ่ายเททรัพย์สินเพื่อเลี่ยงภาษี แต่อย่างไรก็ตาม กฎหมายควรที่จะพิจารณาถึงโอกาสในการลงทุนอย่างแท้จริงของผู้เสียภาษี โดยเลื่อนการชำระภาษีหรือชะลอการเสียภาษีจนกว่าผู้เสียภาษีจะได้รับส่วนแบ่งกำไรมา ซึ่งกฎหมายควรกำหนดให้มีการบันทึกต้นทุนของผู้เป็นหุ้นส่วนแต่ละคนและทำการจัดเก็บภาษีจากส่วนแบ่งกำไรในส่วนที่เกินต้นทุนเพื่อให้ภาษีที่เสียเป็นภาษีที่เกิดจากเงินได้อันแสดงถึงความสามารถในการเสียภาษีอย่างแท้จริงของผู้เสียภาษี

6.2 แนวทางนำเสนอ

จากการศึกษา ผู้เขียนใคร่ขอนำเสนอให้มีการเปลี่ยนแปลงวิธีการจัดเก็บภาษีห้างหุ้นส่วนสามัญและคณะบุคคลที่ไม่ใช่นิติบุคคลดังต่อไปนี้

1. ควรมีการเสนอให้แก้ไขบทบัญญัติของกฎหมาย โดยยกเลิกการกำหนดให้ห้างหุ้นส่วนสามัญและคณะบุคคลที่ไม่ใช่นิติบุคคลเป็นหน่วยภาษีที่มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้เช่นเดียวกันกับบุคคลธรรมดา และทำการจัดเก็บภาษีห้างหุ้นส่วนสามัญและคณะบุคคลที่ไม่ใช่นิติบุคคลใหม่โดยทำการจัดเก็บที่ระดับผู้เป็นหุ้นส่วนเพื่อให้การจัดเก็บภาษีดังกล่าวเป็นไปตามหลักความสามารถในการเสียภาษีของผู้เป็นหุ้นส่วนเพื่อให้ผู้เป็นหุ้นส่วนนำเงินได้ดังกล่าวไปรวมคำนวณกับเงินได้อื่น ๆ และเสียภาษีในอัตราก้าวหน้า และกำหนดให้ห้างหุ้นส่วนเป็นเพียงหน่วยภาษีเพื่อคำนวณเงินได้ตามสัดส่วนของผู้เป็นหุ้นส่วนและส่งผ่านเฉพาะเงินได้สุทธิไปยังผู้เป็นหุ้นส่วนอันเป็นมาตรการในการควบคุมการจัดเก็บภาษีของรัฐ แต่ไม่มีหน้าที่เสียภาษีในนามหน่วยภาษีกรณีดังกล่าวทำให้การจัดเก็บภาษีดังกล่าวสอดคล้องกับหลักการจัดเก็บภาษีอากรตามหลักความเป็นธรรมในแนวตั้งที่ไม่บิดเบือนต่อวัตถุประสงค์การจัดเก็บภาษีในการลดความเหลื่อมล้ำระหว่างรายได้ของผู้มีรายได้สูงและผู้มีรายได้ต่ำ แต่อย่างไรก็ดี หลักการดังกล่าวควรให้การพิจารณาถึงเงินได้หรือค่าใช้จ่ายที่จะสามารถคำนวณสุทธิที่ระดับห้างหุ้นส่วน ด้วยเหตุว่า เงินได้หรือค่าใช้จ่ายบางอย่างหากมีการคำนวณสุทธิที่ระดับห้างหุ้นส่วนจะก่อให้เกิดการบิดเบือนในจำนวนภาษีที่ต้องเสียได้ เช่น การหักค่าใช้จ่ายการกุศล เป็นต้น

2. ควรมีการเสนอให้มีบทบัญญัติเพิ่มเติมในเรื่องผลขาดทุนที่เกิดจากการดำเนินงานในห้างหุ้นส่วน โดยกำหนดให้ผู้เป็นหุ้นส่วนสามารถที่นำผลขาดทุนที่เหลือไปหักเป็นค่าใช้จ่ายในการคำนวณภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาและในกรณีที่มีผลขาดทุนสุทธิเหลือผลขาดทุนสุทธิดังกล่าวควรที่จะสามารถยกยอดผลขาดทุนไปใช้ได้ในปีต่อ ๆ ไปได้

3. ควรมีการเสนอให้มีการยกเลิกบทบัญญัติของกฎหมายในการให้สิทธิในการหักค่าลดหย่อนของผู้มีเงินได้ประเภทห้างหุ้นส่วนสามัญและคณะบุคคลที่ไม่ใช่นิติบุคคลเพื่อสร้างความเป็นธรรมให้แก่ผู้เป็นหุ้นส่วนหรือคณะบุคคลที่ไม่มีเงินได้จากการประกอบอาชีพอื่น ๆ เพื่อ

ให้สิทธิประโยชน์ดังกล่าวสามารถใช้ได้ที่ระดับบุคคลธรรมดาเพียงครั้งเดียวอันเป็นการป้องกันการ
ใช้สิทธิประโยชน์ดังกล่าวซ้ำซ้อน

4. ควรเสนอให้มีการเพิ่มเติมบทบัญญัติใหม่ในการจัดเก็บภาษีจากการที่ผู้เป็นหุ้น
ส่วนนำทรัพย์สินแลกับทุนเพื่อที่จะส่งเสริมให้มีการขยายการลงทุนแทนที่จะมีการเก็บภาษีสอง
หน้าซึ่งยังไม่ถือว่าการที่ผู้เป็นหุ้นส่วนได้รับสัดส่วนตามหน้ากระดาษเป็นเงินได้ที่พึงเสียภาษี แต่
อย่างไรก็ตาม เพื่อเป็นการป้องกันมิให้มีการหลบเลี่ยงภาษีโดยมีการโอนทรัพย์สินเพื่อแลกับทุน
อันเป็นการลงขายอย่างหนึ่ง ดังนั้น นอกจากนี้ที่จะมีการเสนอให้มีบทบัญญัติเพิ่มเติมในการ
ยกเว้นภาษีหรือไม่มีการรับรู้ถึงผลกำไรขาดทุนจากการนำทรัพย์สินมาแลกับทุนแล้วควรจะมีการ
กำหนดระยะเวลาในการถือครองระยะทรัพย์สินระยะหนึ่งเพื่อป้องกันการเลี่ยงภาษีโดยการโอน
ทรัพย์สินไปลงทุนในห้างหุ้นส่วน เช่น 3-5 ปี เป็นต้น

แนวทางนำเสนอเพื่อแก้ไขปัญหาค่าความไม่เป็นธรรมในการจัดเก็บภาษีเงินได้ของห้าง
หุ้นส่วนสามัญและคณะบุคคลที่ไม่ใช่นิติบุคคลดังกล่าวไว้ข้างต้น ผู้เขียนมีความเห็นว่าน่าจะมี
ความเหมาะสมกับการแก้ไขบทบัญญัติในประมวลรัษฎากรของไทยและไม่ก่อให้เกิดต้นทุนในการ
จัดเก็บภาษีของรัฐมากเกินไปหากมีการเปลี่ยนแปลงวิธีการจัดเก็บ นอกจากนี้ยังสามารถสร้าง
ความเป็นธรรมต่อผู้มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาทุก ๆ หน่วย ทำให้ระบบการจัดเก็บ
ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาของไทยสามารถทำการจัดเก็บรายได้เข้ารัฐมากกว่าที่เป็นอยู่ในปัจจุบัน
แม้ว่าจะกระทบกระเทือนต่อกลุ่มคนบางกลุ่มที่ไม่สามารถใช้ประโยชน์จากความเป็นหน่วยภาษี
ห้างหุ้นส่วนสามัญและคณะบุคคลที่ไม่ใช่นิติบุคคลได้อีกต่อไป แต่กรณีดังกล่าวจะทำให้การจัด
เก็บภาษีของรัฐไม่ก่อให้เกิดความได้เปรียบในการใช้ช่องว่างทางกฎหมายและเกิดความเสีย
เปรียบสำหรับบุคคลที่ไม่สามารถใช้ช่องว่างในทางกฎหมายได้ อันเป็นการสร้างความสมัครใจใน
การเสียภาษีของผู้ที่มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาทุก ๆ หน่วยและไม่เป็นการบิดเบือนต่อ
วัตถุประสงค์ในการใช้หลักการจัดเก็บภาษีตามอัตราก้าวหน้าที่จะทำการจัดเก็บภาษีกับผู้เสียภาษี
ตามความก้าวหน้าของรายได้ซึ่งจะทำให้โครงสร้างการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาของไทยมี
ความเป็นธรรมมากยิ่งขึ้น

รายการอ้างอิง



ภาษาไทย

- ก. ไกรยุทธ ธีรตยาคีนันท์. ทฤษฎีภาษาและภาษาเงินได้ของไทย. กรุงเทพมหานคร : บริษัท สำนักพิมพ์ ดวงกมล จำกัด, 2521.
- ข. เกริกเกียรติ พิพัฒน์เสรีธรรม. เอกสารการสอนชุดวิชาการคลังและงบประมาณ สุขุทัยธรรมมาธิราช หน่วยที่ 1-8. กรุงเทพมหานคร : ห้างหุ้นส่วนจำกัด โรงพิมพ์อักษรไทย, 2528.
- ค. ไพจิตร วิจารณ์านิช. ภาษีสรรพากร (คำอธิบายประมวลรัษฎากร). กรุงเทพมหานคร : สามเจริญพานิชย์การพิมพ์, 2531.
- จ. ชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม. ซื้อขายอสังหาริมทรัพย์ต้องเสียภาษีอย่างไรและอย่างไรไม่ต้องเสียภาษี. กรุงเทพมหานคร : บริษัทสำนักพิมพ์ วิญญูชน จำกัด, 2538.
- ฉ. ศุภรัตน์ ควัฒน์กุล. เอกสารการสอนภาววิชาการมหาวิทยาลัยสุโขทัยธรรมมาธิราช หน่วยที่ 1-7. กรุงเทพมหานคร : ห้างหุ้นส่วนจำกัด โรงพิมพ์อักษรไทย, 2527.
- ช. บรรหาร บัณฑุกุล. ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา. วิทยานิพนธ์ปริญญาโทมหาบัณฑิต จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, 2501.
- ซ. วิโรจน์ เลานะพันธ์. การหลีกเลี่ยงและการหลบหนีภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาในประเทศไทย. เอกสารการวิจัยส่วนบุคคลในลักษณะวิชาเศรษฐกิจ วิทยาลัยป้องกันราชอาณาจักร, 2523-2523.
- ณ. สุเกต อภิชาติบุตร. หลักความเป็นธรรมแห่งสังคม. สรรพากรสาส์น 5(กันยายน 2501) : 37-39.
- ญ. สนั่น เกตุทัต. วิวัฒนาการในการจัดเก็บภาษีเงินได้ของไทย. สรรพากรสาส์น 30(พฤศจิกายน - ธันวาคม 2526) : 34.
- ฎ. บันทึกราคาชี้แจงร่างพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่10) พ.ศ. 2496. กรองเกียรติ คมสัน คณะบุคคลที่ไม่ใช่นิติบุคคล. วารสารนิติศาสตร์ 21(กันยายน 2534) : 386
- ฏ. พระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร, ประชุมกฎหมายประจำศก 52(ภาค 2, 2482)
- ฐ. หมายเหตุท้ายร่างพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 5) ปีพ.ศ. 2521.

- จ. ชุมพร เสนอไสย การจัดเก็บภาษีเงินได้จากการประกอบวิชาชีพอิสระ. สรรพากรศาสตร์ 44(พฤษภาคม, 2540) : 61-68.
- ฉ. ศุภรัตน์ คิววัฒนกุล ทฤษฎีภาษีเงินได้นิติบุคคล. สรรพากรศาสตร์ 31 (พฤษภาคม - มิถุนายน 2527) : 33
- ค. ศุภลักษณ์ พิณีจิวอดล ดร. กรอบความคิดทางสังคมวิทยาและรูปแบบภาษี. (รวมบทความเนื่องในโอกาสครบรอบ 84 ปี ศ.ดร. ประยูร กาญจนดุล กรุงเทพมหานคร ; โรงพิมพ์อักษรไทย, 2540
- ด. ศุภลักษณ์ พิณีจิวอดล ดร. เอกสารคำบรรยาย วิชากฎหมายการคลังและการภาษี. 2540 : 13-14
- ต. พิภพ วีระพงษ์ การเก็บภาษีในเงินประกันความรับผิดชอบจากการใช้สนามกอล์ฟและนิยามของคำว่า “เงินได้” ในเชิงภาษีอากร. สรรพากรศาสตร์ 41(พฤษภาคม 2537) : 31-41.
- ถ. พิภพ วีระพงษ์ วิเคราะห์ภาษีเงินได้ปันผล. เอกสารภาษีอากร 88 (มกราคม 2532) : 40.
- ท. วิริยะ นามศิริพงศ์พันธุ์ วิเคราะห์การรวมภาษีเงินได้ของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลเข้ากับบุคคลธรรมดาของประเทศไทย. วารสารนิติศาสตร์ 14(มิถุนายน 2527) : 42-43
- ธ. อวยพร ตันละมัย ผู้มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา, สรรพากรศาสตร์ 24 (กันยายน - ตุลาคม 2523) : 85.
- น. เฉลิมเกียรติ ไชยวรรณ ความหมายของการหลีกเลี่ยงภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร. สรรพากรศาสตร์ 11(พฤศจิกายน 2540) : 164-165.
- บ. อภรณ์ นารถดิลก. ปัญหาภาษีเงินได้นิติบุคคลบางกรณี. เอกสารประกอบคำบรรยาย : 12-13
- ป. ชัยสิทธิ์ ตราชูธรรมและธนาภา ไตรวรานนท์. การเสียภาษีของกิจการร่วมค้า. สรรพากรศาสตร์ 12 (ธันวาคม, 2540) : 63-78.

ภาษาต่างประเทศ

- A. Fred Streuling G., Boyd James H., Jame and Heller., H. Kenneth. Federal Taxation of Partners and Partnerships. United State of America:Prentice-Hall, Inc., 1986.
- B. Schwaz Stephen., Lathrope, J. Daneil. Corporate and Partnerships Taxation. United State of America : West Publishing Co., 1991.

- C. Mackee S. William., Nelson F. William and Whitmire L. Robert. Federal Taxation of Partnerships and Partners. Boston New York : Warren, Gorham&Lamont.Inc., 1977.
- D. Steuben L. Norton., Turnier J. William. Corporation and Partnerships Tax Return Guide. the Research Institue of America, Inc., 1988.
- E. Ray M. Sommerfield. An Introduction to Taxation. (Orlands : Harcourt Brace Javanovich, Publishers, 1981)
- F. Robert A. Prentice. Law of Business Organization and Securities Regulation. (New Jessey : Prentice-Hall Inc, Co., 1994)
- G. Robert A. Prentive. Law of Business Organizations and Securities Regulation. (New Jersey : Prentice-Hall Engleweed Cliffs. Printed in the United States of America, 1994)
- H. Henry Campell Black, Black's Law Dictionary, P 1120.
- I. Internal Revenue Code, Volume 1 (CCH editotial Staff Publication, 1996) : P. 5480.
- J. House Report No. 1337. 3USCCAN (1954) : P. 4091.
- K. Boris I. Bittker and Lawrence M. Stone. Federal Income Taxation. (Brown and Company Boston Printed in the United States of America, 1979) P. 415-430.
- L. James J. Freeland, Stephen A. Lind and Richard B. Stephens, Fundamental of Federal Income Taxation Case and Material. (Miniesota, New York the foudation Press Inc, 1982)
- M. Jerald David August. Subchapter S Reform Bill Introduced in Congress. Journal of Partnership Taxation. 12(Winter, 1996) : 331-335.
- N. Jame W. Forsyth. Handling the problems of forming as Partnership of Limited Liability Company. Journal of Partnership Taxation. 12(Fall, 1995) : 237-240.
- O. Lawrence H. Brenman. Limited Liability Companies Offer New Opportunities to Business Owners. Journal of Partnership Taxation. 10(Winter, 1994) : 301-312.
- P. Richard M. Lipton and John T. Thomas. Proposed Check-the-Box Business Classification Regulations Simplify Current Rules. Journal of Partnership Taxation 13(Fall, 1996) : 195-271.

- Q. Thomas A. O'Donnel, J. Pat Powers and Barbara C. Spudis US Entity Classification Rules Tax Planning Opportunities in light of the Check-the-Box Regulation. Baker & McKenzie Publication, 1997. P1-4.
- R. William Hoffman Jr. Federal Taxation : Corporation, Partnership, Estate and Trust. West Publishing Co., St. Paul, 1979. P. 362-377.
- S. Stephen Schwarz, Daniel J. Lathrope. Corporate and Partnership Taxation. West Publishing Co., St Paul, Minn, 1991. P. 339-358
- U. Stephen W. Mayson and Susan Blake. Revenue Law. (Sweet&Maxwell : London, 1992).
- V. Barry Pinson. Pinson on Revenue Law. (Sweet&Maxwell : London, 1982).
- W. Barry Pinson. British Tax Encyclopedia. Volume 5, 1991.
- X. Devid R. Salter, Julia L.B.Kers. Eason : Case and Materials on Revenue Law. (Sweet&Maxwell : London, 1990).
- Y. Malcom Gammie, Linklater&Paines. Butterworths Yellow Tax Handbook. London : Butterworths, 1996.
- Z. Arnold Homer, Rita Burrows. Tolley's Partnership Taxation. Tolley Publishing Company Limited, 1994.
- A. Robert W. Hamilton. Corporation including Partnerships and Limited Partnerships Case and Material. (St Paul Minnesota : West Publishing, 1984).
- B. Nigel Seavage, Robert Bradgate. Business law. (Great Britain : Butterworths : London, 1987).
- C. Divid Milman and Terence Flanagan. Modern Partnership Law. (Croom&Helm : London, 1983).

ภาคผนวก

แพทย์มีใบประกอบโรคศิลป์
ร่วมกับบุคคลที่ไม่ใช่แพทย์
ประกอบวิชาชีพอิสระการ
ประกอบโรคศิลป์ในฐานะคณะ

เรื่อง คอบข้อหารือเกี่ยวกับการเสียภาษีเงินได้ของผู้ประกอบวิชาชีพอิสระ
เรียน

อ้างถึง หนังสือของท่าน ลงวันที่ 20 ตุลาคม 2529

ตามหนังสือที่อ้างถึงแจ้งว่า ลูกค้าสำนักงานรายหนึ่งมีความประสงค์จะร่วม
กันเป็นคณะบุคคล 2 คน เพื่อประกอบวิชาชีพอิสระ (แพทย์) โดยมีบุคคลหนึ่งเป็น
แพทย์ มีใบประกอบโรคศิลป์ และอีกคนหนึ่งไม่มีใบประกอบโรคศิลป์ เช่นนี้ถือ
ได้ว่าเงินได้พึงประเมินของคณะบุคคลดังกล่าว เป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา
40 (6) ใช่หรือไม่ ดังความแจ้งอยู่แล้ว นั้น

กรมสรรพากรขอเรียนว่า แพทย์ซึ่งได้รับอนุญาตให้ประกอบโรคศิลป์จะ
ร่วมกับบุคคลซึ่งมิได้รับอนุญาตให้ประกอบโรคศิลป์เพื่อประกอบวิชาชีพอิสระ
ตามมาตรา 40 (6) แห่งประมวลรัษฎากร ในฐานะคณะบุคคลได้ และให้นำเงินได้
จากการประกอบวิชาชีพอิสระตามมาตรา 40 (6) แห่งประมวลรัษฎากร ไปยื่นแบบ
แสดงรายการเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาตามมาตรา 56 และมาตรา 56 ทวิ แห่ง
ประมวลรัษฎากร

ขอแสดงความนับถือ

เหลือ สงวนพงษ์

(นายเหลือ สงวนพงษ์)

รองอธิบดี ปฏิบัติราชการแทน

อธิบดีกรมสรรพากร

ที่ กค. 0804/22543

กรมสรรพากร

23 พฤศจิกายน 2524

เรื่อง ตอบข้อหารือเกี่ยวกับภาษีการค้า
เรียน
อ้างถึง หนังสือลงวันที่ 1 สิงหาคม 2524

ตามหนังสือที่อ้างถึงแจ้งว่า ท่านได้นำที่ดินจำนวน 7 โฉนด เนื้อที่รวมทั้งสิ้น 311 ตารางวา ซึ่งได้มาโดยการซื้อเมื่อปี 2521 ไปตีราคาเป็นเงินจำนวน 500,000 บาท แทนหุ้นให้ทางหุ้นส่วนพัฒนาการ "คณะบุคคล" ตามหนังสือสัญญาเข้าหุ้นส่วนลงวันที่ 1 กันยายน 2522 และต่อมาได้มีการขายที่ดินดังกล่าวไปพร้อมตึกแถวที่ห้างฯ สร้าง โดยห้างฯ เป็นผู้รับเงินและเสียภาษี โดยท่านปรากฏชื่อเป็นผู้โอนกรรมสิทธิ์ให้แก่ผู้ซื้อ จึงขอทราบว่าการดังกล่าวท่านต้องเสียภาษีเงินได้และภาษีการค้า หรือไม่

กรมสรรพากรขอเรียนว่า

1. ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา การนำที่ดินที่ได้รับมาจากการซื้อจำนวน 7 โฉนด เมื่อปี 2521 มาตีราคาเป็นเงิน 500,000 บาท เพื่อชำระค่าหุ้นตามข้อเท็จจริงดังกล่าวถือได้ว่าเป็นการขายที่ดินตามมูลค่าหุ้นที่ได้รับ ท่านจะต้องนำที่ดินราคา 500,000 บาท มารวมคำนวณเป็นเงินได้เพื่อยื่นรายการเกี่ยวกับเงินได้ที่ท่านได้รับในระหว่างปี 2522

2. ภาษีการค้า การขายที่ดินตามข้อเท็จจริงดังกล่าวเข้าลักษณะเป็นการขายที่ดินเป็นการค้าหรือหากำไร ต้องเสียภาษีการค้าตามประเภทการค้า 11. การค้าอสังหาริมทรัพย์ แห่งบัญชีอัตราภาษีการค้า

ขอแสดงความนับถือ
พนัส สิมะเสถียร
(นายพนัส สิมะเสถียร)
อธิบดีกรมสรรพากร

กองนิติการ
โทร. 2818951

ที่ กค 0302/ 10955

กรมสรรพากร

2 ถนนจักรพงษ์ กท. 10200

24 กรกฎาคม 2532

เรื่อง ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา กรณีจัดตั้งคณะบุคคลหรือห้างหุ้นส่วนสามัญ
เรียน

อ้างถึง หนังสือของท่าน ลงวันที่ 10 กรกฎาคม 2532

ตามหนังสือที่อ้างถึง ท่านแจ้งว่าท่านได้ร่วมกับเพื่อนทำธุรกิจออกมาแข่ง
ท่านจึงขอทราบวา

1. บุคคลในคณะบุคคลที่มีชนิดบุคคลหรือผู้เป็นหุ้นส่วนในห้างหุ้นส่วน
สามัญ สามารถไปเข้าร่วมเป็นบุคคลหรือหุ้นส่วนในคณะบุคคลที่มีชนิดบุคคล
หรือห้างหุ้นส่วนสามัญได้อีกหรือไม่ และในกรณีดังกล่าวมีกฎหมายกำหนด
หลักเกณฑ์ห้ามไว้หรือไม่

2. คณะบุคคลที่มีชนิดบุคคลหรือห้างหุ้นส่วนสามัญสามารถหักค่าลดหย่อน
ในการคำนวณภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาได้อย่างไรบ้าง

กรมสรรพากรได้พิจารณาแล้วขอเรียนว่า

1. การตกลงเข้ากันเป็นคณะบุคคลที่มีชนิดบุคคลหรือตกลงเข้ากันเป็น
ห้างหุ้นส่วนสามัญ ตามมาตรา 1012 และมาตรา 1025 แห่งประมวลกฎหมายแพ่ง
และพาณิชย์นั้น เป็นสิทธิเฉพาะตัวของแต่ละบุคคลที่จะไปเข้าเป็นบุคคลในคณะ
บุคคลอื่นที่มีชนิดบุคคลหรือเป็นหุ้นส่วนของห้างหุ้นส่วนอื่นอีกได้ โดยไม่มีกฎหมาย
กำหนดหลักเกณฑ์ห้ามไว้แต่อย่างใด

2. การคำนวณหักค่าลดหย่อนสำหรับบุคคลในคณะบุคคลที่มีชนิดบุคคล
หรือหุ้นส่วนในห้างหุ้นส่วนสามัญแต่ละคนที่อยู่ในประเทศไทยนั้น สามารถคำนวณ
หักค่าลดหย่อนได้คนละ 15,000 บาท แต่รวมกันต้องไม่เกิน 30,000 บาท ในแต่ละ
คณะบุคคลที่มีชนิดบุคคลหรือแต่ละห้างหุ้นส่วนสามัญ ทั้งนี้ ตามมาตรา 47 (6)
แห่งประมวลรัษฎากร

ปล. 30,000 บาท/คน 60,000

ขอแสดงความนับถือ

เจริญ ธฤติमानนท์

(นายเจริญ ธฤติमानนท์)

รองอธิบดี ปฏิบัติราชการแทน

อธิบดีกรมสรรพากร

กองกฎหมายและระเบียบ

โทร. 2818951

35

การคำนวณหักค่าลด
หย่อนบุคคลในคณะบุคคล
บุคคล หรือหุ้นส่วนใน
สามัญ แต่ละคนที่อยู่
ในไทยนั้น สามารถค่า
ลดหย่อนได้คนละ
บาท แต่รวมกันต้องไม่เกิน
บาท ในคณะบุคคลที่มี
หรือแต่ละห้างหุ้นส่วน
สามัญ ตามมาตรา 47 (6)
แห่งประมวลรัษฎากร

มาตรา ๑ พระราชกฤษฎีกานี้เรียกว่า "พระราชกฤษฎีกาลด
อัตราภาษำบำรุงท้องที่บางประการ พ.ศ. ๒๔๘๕"

มาตรา ๒ พระราชกฤษฎีกานี้ให้ใช้บังคับตั้งแต่วันถัดจากวัน
ประกาศในราชกิจจานุเบกษา และให้ใช้สำหรับการจัดเก็บภาษ
บำรุงท้องที่ ประจำปี ๒๔๘๕

มาตรา ๓ ทดแทนแปลงใดๆ ทั้งนอกเขตเทศบาลและในเขต
เทศบาลที่ใช้ประกอบสิทธิกรรมในปี ๒๔๘๕ ให้ลดภาษำบำรุงท้องที่
ลงกึ่งหนึ่งของจำนวนเงินภาษำที่จะต้องเสียบตามอัตราในบัญชีอัตรา
ภาษำบำรุงท้องที่ท้ายประมวลรัษฎากรว่าด้วยภาษำบำรุงท้องที่

มาตรา ๔ ให้รัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลังรักษาการตาม
พระราชกฤษฎีกานี้

ผู้รับสนองพระบรมราชโองการ
จอมพล ป. พิบูลสงคราม
นายกรัฐมนตรี

บันทึกชี้แจง

ร่างพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติม

ประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ ๑๐)

พ.ศ. ๒๔๘๖

โดยเหตุที่ภาษำอากรตามประมวลรัษฎากรที่ปฏิบัติจัดเก็บอยู่ใน
เวลาเมื่อก่อนประเภทด้วยกัน เป็นภาระยุ่งยากแก่ผู้เสียภาษำอากร
บางประเภทยังไม่เหมาะสมแก่กาลสมัยและสะดวกแก่ผู้เสียภาษำ
อากร บางประเภทก็มีอัตราจัดเก็บค่อนข้างสูง สมควรที่จะแก้
ไขเพิ่มเติมเสียใหม่ โดยยกเลิกภาษำอากรบางประเภทมาจัดเก็บ
ประเภทใหม่ขึ้นแทน เพื่อให้ราษฎรได้เสียภาษำแต่เพียงประเภท
และตามหลักความสามารถของผู้เสียภาษำอากร ฉะนั้นรัฐบาลจึง
ได้เสนอร่างพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับ
ที่ ๑๐) พ.ศ. ๒๔๘๖ ต่อสภาผู้แทนราษฎร และสภาผู้แทนราษฎร
ได้พิจารณาอนุมัติให้ใช้เป็นกฎหมายได้แล้วเมื่อวันที่ ๒๒ มกราคม
๒๔๘๖ ซึ่งคงจะประกาศในราชกิจจานุเบกษาในเร็ววัน

ตามร่างพระราชบัญญัติฉบับนี้ นอกจากจะมีการแก้ไขการ
ปฏิบัติจัดเก็บภาษำเพื่อให้เป็นธรรมแก่ผู้เสียภาษำอากรและให้รัดกุม
ยิ่งขึ้นแล้ว ยังมีภาษำอากรที่ยกเลิกและแก้ไขเพิ่มเติมใหม่ดังนี้ คือ

๑. ประเภทที่ยกเลิก ได้แก่

(ก) ภาษำโรงค้ำ (เฉพาะประเภทโรงค้ำ และโรงอุตสาหกรรม)
ยกเลิกตั้งแต่ปีภาษำ พ.ศ. ๒๔๘๖ เป็นต้นไป

(๓) ภาษาการธนาคาร การเครดิตฟองซเชอร์ การออมสิน
และการประกันภัย

- (ค) ภาษาการชอข้าว
- (ง) ภาษาการชอนาตาล
- (จ) ภาษารองแรมภักดาการ

ภาษตาม (ข) (ค) (ง) และ (จ) ยกเลิกเมื่อพ้น ๔๕ วันนับ
แต่วันถัดจากวันประกาศในราชกิจจานุเบกษาเป็นต้นไป

๒. ประเภทที่แก้ไขเพิ่มเติม ได้แก่

- (ก) ภาษเงินได้
- (ข) ภาษบ้าย
- (ค) อากรแสดมปี

๓. ประเภทที่บัญญัติขึ้นใหม่ ได้แก่

- (ก) ภาษการค้ำ
- (ข) ภาษการชอโมกภักธ

ประเภทที่แก้ไขเพิ่มเติมและบัญญัติขึ้นใหม่แทนประเภทที่ยก
เลิกดังกล่าวข้างต้นมีสาระสำคัญ ซึ่งจะกล่าวเป็นลำดับไปดังต่อไปนี้
คือ

๑. ภาษเงินได้สำหรับบุคคลธรรมดา

(ก) ประเภทเงินได้ที่ต้องเสียภาษตามกฎหมายเดิมนั้นให้เสีย
เฉพาะประเภทที่ระบุไว้ ถ้ามิได้ระบุไว้ก็ไม่ต้องเสีย ตามกฎหมาย
ใหม่ได้แก้ไขให้เงินได้ทุกประเภทต้องเสียภาษ ประเภทใดจะไม่เก็บ
ภาษก็ระบุยกเว้นไว้ในกฎหมาย ซึ่งนับว่าเป็นการเสียภาษโดยเสมอ
ภาคยิ่งขึ้น

(ข) การหัก...หย่อนเพื่อเป็นค่าใช้จ่ายสำหรับผู้มีเงินได้นั้น
ได้เพิ่มขึ้นจาก ๒,๐๐๐ บาทตามกฎหมายเดิม เป็น ๓,๐๐๐ บาทตาม
กฎหมายใหม่ เพื่อช่วยเหลือให้ผู้เสียภาษเสียภาษน้อยลง

(ค) เงินได้บางประเภทได้ กำหนดให้หักค่าใช้จ่ายให้มากกว่า
กว่าที่กำหนดไว้ในกฎหมายเดิม เช่น ค่าจ้างแรงงานให้หักค่าใช้จ่าย
ได้ร้อยละ ๒๐ แต่ไม่เกิน ๒๐,๐๐๐ บาท แทนไม่เกิน ๑๐,๐๐๐ บาท
ตามกฎหมายเดิม เงินได้จากการทำงาน วิชาชีพอิสระ และการรับ
เหมา ก็ให้หักค่าใช้จ่ายได้ตามที่จ่ายจริง แทนให้หักเป็นการเหมา
ในอัตราร้อยละซึ่งในบางกรณีอาจต่ำกว่าที่จ่ายจริง

(ง) ในกรณีผู้เสียภาษเป็นห้างหุ้นส่วนสามัญ หรือคณะบุคคล
ที่มีวิชนิตบุคคลตามกฎหมาย เดิมให้แยกเก็บจากผู้ที่เป็นส่วน
แต่ละคน แต่ตามกฎหมายใหม่ให้เสียภาษในชื่อของห้างหุ้นส่วน
หรือคณะบุคคลนั้น โดยในการคำนวณภาษให้หักลดหย่อนให้
สำหรับผู้เป็นหุ้นส่วนทุกคนในห้างหุ้นส่วน หรือคณะบุคคลนั้นที่อยู่
ในประเทศไทยคนละ ๓,๐๐๐ บาท และเมื่อได้เสียภาษเช่นแล้ว
ผู้เป็นหุ้นส่วนหรือบุคคลในคณะบุคคลนั้น แต่ละคนก็ไม่ต้องเสีย
ภาษจากเงินได้นั้นเป็นส่วนตัวซ้ำอีก ซึ่งนับว่าเป็นการสะดวกต่อผู้
เสียภาษ

(จ) ในกรณีกองมรดกที่ยังมิได้แบ่ง ตามกฎหมายเดิมทายาท
ของกองมรดกเสียภาษเมื่อได้รับเงินได้ของกองมรดกนั้น แต่ตาม
กฎหมายใหม่ได้กำหนดให้ผู้จัดการมรดก หรือทายาท หรือผู้ครอบ
ครองทรัพย์สินมรดก แล้วแต่กรณี ปฏิบัติการเสียภาษในชอกองมรดก
ของผู้ตาย โดยขอมให้กองมรดกนั้นหักค่าใช้จ่ายและลดหย่อนได้

ตารางแสดงตัวเลขการเสียภาษีของผู้มีเงินได้ประเภทบุคคลธรรมดา รวมถึงผู้ตายระหว่างปีภาษี ประจำปี 2533 **/**/**

(เฉพาะเขตกรุงเทพมหานคร)

ช่วงเงินได้	จำนวนราย	เงินได้พึงประเมิน	40(1)		40(2)		40(3)		40(4)		40(5)		40(6)		40(7)		40(8)	
			ราย	เงิน	ราย	เงิน	ราย	เงิน	ราย	เงิน	ราย	เงิน	ราย	เงิน	ราย	เงิน	ราย	เงิน
รวมทั้งหมด	1,472,113	171,206,966	1,288,566	131,634,805	23,519	3,001,389	485	29,830	33,837	1,998,429	23,395	2,615,648	9,315	1,985,685	397	202,286	92,599	29,738,894
0-10,000	15,943	96,355	15,095	92,845	225	1,216	1	0	199	1,032	60	401	13	95	2	8	348	758
10,001-20,000	29,435	450,308	27,806	425,539	318	4,415	4	53	278	3,742	424	6,774	25	374	2	36	578	9,375
20,001-30,000	119,643	3,132,562	114,971	3,012,933	1,136	27,334	1	3	279	5,429	917	22,565	91	2,058	4	82	2,244	62,158
30,001-40,000	179,878	6,222,566	174,547	6,046,789	1,416	45,965	7	168	374	7,423	849	26,946	142	4,392	6	222	2,537	90,661
40,001-50,000	151,527	6,703,700	145,132	6,443,280	1,425	56,957	8	169	521	9,361	1,028	39,271	166	6,401	8	294	3,239	147,967
50,001-60,000	125,580	6,744,005	116,026	6,274,184	1,573	76,045	5	69	925	10,881	1,008	43,898	204	8,754	9	474	5,830	329,700
60,001-70,000	93,878	5,914,356	87,545	5,601,037	1,195	62,121	7	106	1,042	12,502	696	28,561	169	6,604	9	451	3,215	202,974
70,001-80,000	96,408	7,014,755	87,988	6,507,013	1,088	63,244	12	393	1,110	14,696	1,003	53,066	199	9,458	9	609	4,999	366,276
80,001-90,000	75,873	6,129,068	68,835	5,713,888	992	61,137	12	440	1,378	18,899	818	40,007	217	9,929	12	920	3,509	283,848
90,001-100,000	62,526	5,591,371	55,672	5,132,769	943	60,069	13	362	1,346	22,362	635	48,198	251	13,538	10	639	3,456	313,434
100,001-150,000	194,869	21,649,185	166,516	19,363,101	3,689	303,258	67	1,320	6,121	125,396	3,423	210,431	1,184	78,139	34	3,394	13,855	1,564,146
150,001-200,000	100,465	15,182,716	79,683	12,982,414	2,348	265,985	69	1,884	5,085	143,638	2,468	189,152	1,057	95,866	44	5,317	9,711	1,498,460
200,001-300,000	103,963	20,892,274	76,733	17,053,810	2,556	377,693	112	4,174	7,073	287,996	3,499	355,048	1,681	191,341	49	8,634	12,260	2,613,578
300,001-500,000	67,388	19,933,279	43,326	14,099,789	2,216	506,662	77	4,515	4,197	300,323	3,043	463,095	1,923	339,831	69	20,448	12,537	4,198,616
500,001-750,000	26,453	11,535,822	14,556	6,932,566	1,105	364,080	30	3,106	1,880	274,794	1,498	330,764	978	307,757	33	13,842	6,373	3,308,913
750,001-1,000,000	10,740	6,518,820	5,568	3,630,375	490	186,552	26	1,606	786	192,585	644	180,419	425	221,416	35	26,277	2,766	2,079,590
1,000,001-2,000,000	12,129	11,187,202	5,986	5,856,279	543	256,179	24	1,066	929	344,279	849	331,630	474	430,529	41	40,383	3,283	3,926,857
2,000,001-4,000,000	3,655	7,027,634	1,771	3,523,996	168	127,175	2	8	222	124,253	211	98,466	83	152,499	15	35,460	1,173	2,965,777
4,000,001-6,000,000	873	2,880,467	392	1,348,433	48	37,387	3	15	46	31,546	59	58,330	14	36,342	3	14,159	308	1,354,255
6,000,001-8,000,000	363	1,747,267	149	719,520	27	37,265	3	370	14	16,811	18	24,548	5	31,061	2	13,432	145	904,260
8,000,001-10,000,000	190	1,026,371	79	331,996	13	8,342	1	10,000	8	1,119	14	20,072	1	34	0	0	74	654,808
10,000,001-20,000,000	239	1,849,600	68	328,357	17	20,590	1	3	15	15,110	23	28,756	1	10,345	1	17,205	113	1,429,234
20,000,001 ขึ้นไป	95	1,777,283	22	213,892	8	51,718	0	0	9	34,252	8	15,250	2	28,922	0	0	46	1,433,249

*หมายเหตุ 1. จำนวนเงิน อัตราส่วน ห้างต่อพัน

** กลุ่มพัฒนาระบบงานคอมพิวเตอร์ / สำนักเทคโนโลยีสารสนเทศ

2. จำนวนราย อัตราส่วน ต่อราย

กรมสรรพากร / ประมวลผลเมื่อวันที่ 14 มีนาคม 2540

*** ผู้เขียนขอกราบขอบพระคุณ ท่าน ผอ. จันทิมา ผู้อำนวยการฝ่ายเทคโนโลยีและสารสนเทศ, ดร. พล วีรคุปต์ นิตกรฝ่ายกฎหมาย, คุณพรพนธ์เพ็ญ, คุณบรรจรัตน์ เจ้าหน้าที่กรมสรรพากรและหน่วยงานกรมสรรพากร เป็นอย่างสูงมา ณ ที่นี้
 ที่ให้ความกรุณาประมวลผลข้อมูลการเสียภาษีของผู้เสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาทั้ง 4 ประเภท ทั้งนี้ โดยเฉพาะข้อมูลการเสียภาษีของห้างหุ้นส่วนสามัญและและคณะบุคคลที่ไม่ใช่นิติบุคคล อันเป็นประโยชน์ต่อวิเคราะห์และจัดทำ
 วิทยานิพนธ์ฉบับนี้เป็นอย่างยิ่ง

ตารางแสดงตัวเลขการเสียหายของผู้มีเงินได้ประเภทของมรดกที่ยังไม่ได้แบ่ง ประจำปี 2533 */**/**
(เฉพาะเขตกรุงเทพมหานคร)

ช่วงเงินได้	จำนวนราย	เงินได้พึงประเมิน	40(1)		40(2)		40(3)		40(4)		40(5)		40(6)		40(7)		40(8)	
			ราย	เงิน	ราย	เงิน	ราย	เงิน	ราย	เงิน	ราย	เงิน	ราย	เงิน	ราย	เงิน	ราย	เงิน
รวมทั้งหมด	392	112,265	0	0	2	28	0	0	34	16,497	340	87,380	1	202	0	0	15	8,158
0-10,000	1	9	0	0	0	0	0	0	1	9	0	0	0	0	0	0	0	0
10,001-20,000	24	316	0	0	0	0	0	0	2	18	22	298	0	0	0	0	0	0
20,001-30,000	23	510	0	0	0	0	0	0	1	20	22	490	0	0	0	0	0	0
30,001-40,000	31	933	0	0	0	0	0	0	3	75	25	780	0	0	0	0	3	78
40,001-50,000	33	1,356	0	0	0	0	0	0	2	65	31	1,291	0	0	0	0	0	0
50,001-60,000	24	995	0	0	0	0	0	0	0	0	23	941	0	0	0	0	1	54
60,001-70,000	17	1,033	0	0	0	0	0	0	1	68	16	965	0	0	0	0	0	0
70,001-80,000	11	665	0	0	0	0	0	0	1	72	10	593	0	0	0	0	0	0
80,001-90,000	16	1,277	0	0	0	0	0	0	1	85	15	1,192	0	0	0	0	0	0
90,001-100,000	4	287	0	0	0	0	0	0	0	0	4	287	0	0	0	0	0	0
100,001-150,000	35	3,610	0	0	0	0	0	0	4	172	31	3,438	0	0	0	0	0	0
150,001-200,000	30	4,302	0	0	0	0	0	0	4	340	25	3,962	0	0	0	0	1	0
200,001-300,000	37	6,516	0	0	0	0	0	0	3	497	27	4,456	1	202	0	0	6	1,361
300,001-500,000	25	7,940	0	0	0	0	0	0	2	335	22	7,505	0	0	0	0	1	100
500,001-750,000	18	8,483	0	0	1	23	0	0	5	2,279	12	6,181	0	0	0	0	0	0
750,001-1,000,000	20	9,383	0	0	0	0	0	0	0	0	19	8,609	0	0	0	0	1	774
1,000,001-2,000,000	14	13,197	0	0	0	0	0	0	0	0	14	13,197	0	0	0	0	0	0
2,000,001-4,000,000	11	17,450	0	0	0	0	0	0	2	2,099	7	9,560	0	0	0	0	2	5,791
4,000,001-6,000,000	11	15,633	0	0	0	0	0	0	1	353	10	15,280	0	0	0	0	0	0
6,000,001-8,000,000	4	7,366	0	0	1	5	0	0	0	0	3	7,361	0	0	0	0	0	0
8,000,001-10,000,000	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
10,000,001-20,000,000	3	11,004	0	0	0	0	0	0	1	10,010	2	994	0	0	0	0	0	0
20,000,001 ขึ้นไป	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0

*หมายเหตุ 1. จำนวนเงิน อัตราส่วน หนึ่งต่อพัน

** กลุ่มพัฒนาระบบงานคอมพิวเตอร์ / สำนักเทคโนโลยีสารสนเทศ

2. จำนวนราย อัตราส่วน ต่อราย

กรมสรรพากร / ประมวลผลเมื่อวันที่ 14 มีนาคม 2540

*** ผู้เขียนขอกราบขอบพระคุณ ท่าน ผอ. จันทิมา ผู้อำนวยการฝ่ายเทคโนโลยีและสารสนเทศ, ดร. พล ชีรคุปต์ นิติกรฝ่ายกฎหมาย, คุณพรรณเพ็ญ, คุณบวรรัตน์ เจ้าหน้าที่กรมสรรพากรและหน่วยงานกรมสรรพากร เป็นอย่างสูงมา ณ ที่นี้
 ที่ให้ความกรุณาประมวลผลข้อมูลการเสียหายของผู้เสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาทั้ง 4 ประเภท ทั้งนี้ โดยเฉพาะข้อมูลการเสียหายของห้างหุ้นส่วนสามัญและและคณะบุคคลที่ไม่ใช่นิติบุคคล อันเป็นประโยชน์ต่อวิเคราะห์และจัดทำ
 วิทยานิพนธ์ฉบับนี้เป็นอย่างยิ่ง

ตารางแสดงตัวเลขการเสียหายของผู้มีเงินได้ประเภทห้างหุ้นส่วนสามัญ ประจำปี 2533 */**/**
(เฉพาะเขตกรุงเทพมหานคร)

ช่วงเงินได้	จำนวนราย	เงินได้พึงประเมิน	40(1)		40(2)		40(3)		40(4)		40(5)		40(6)		40(7)		40(8)	
			ราย	เงิน	ราย	เงิน	ราย	เงิน	ราย	เงิน	ราย	เงิน	ราย	เงิน	ราย	เงิน	ราย	เงิน
รวมทั้งหมด	611	571,523	0	0	2	66	0	0	3	203	37	14,966	42	20,777	2	506	525	535,005
0-10,000	10	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	10	0
10,001-20,000	2	23	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	2	23
20,001-30,000	2	49	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	1	26	0	0	1	23
30,001-40,000	4	140	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	4	140
40,001-50,000	6	286	0	0	0	0	0	0	1	46	2	96	1	48	0	0	2	96
50,001-60,000	7	392	0	0	1	53	0	0	1	50	1	60	2	117	0	0	2	112
60,001-70,000	8	396	0	0	0	0	0	0	0	0	2	60	1	64	0	0	5	272
70,001-80,000	6	441	0	0	0	0	0	0	0	0	1	71	2	152	0	0	3	218
80,001-90,000	8	595	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	8	595
90,001-100,000	7	570	0	0	0	0	0	0	0	0	3	283	2	176	0	0	2	111
100,001-150,000	33	3,622	0	0	0	0	0	0	1	107	5	505	2	276	0	0	25	2,734
150,001-200,000	22	3,858	0	0	0	0	0	0	0	0	3	520	1	157	0	0	18	3,181
200,001-300,000	77	17,618	0	0	0	0	0	0	0	0	5	973	13	3,159	1	226	58	13,260
300,001-500,000	123	45,239	0	0	0	0	0	0	0	0	6	2,384	2	896	0	0	115	41,959
500,001-750,000	111	60,404	0	0	0	0	0	0	0	0	1	530	6	3,468	0	0	104	56,406
750,001-1,000,000	48	38,143	0	0	0	0	0	0	0	0	2	1,033	3	2,461	0	0	43	34,649
1,000,001-2,000,000	90	121,876	0	0	1	13	0	0	0	0	5	5,428	4	4,649	1	280	79	111,506
2,000,001-4,000,000	22	58,325	0	0	0	0	0	0	0	0	1	3,023	2	5,128	0	0	19	50,174
4,000,001-6,000,000	14	65,054	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	14	65,054
6,000,001-8,000,000	3	20,583	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	3	20,583
8,000,001-10,000,000	4	36,036	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	4	36,036
10,000,001-20,000,000	3	46,073	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	3	46,073
20,000,001 ขึ้นไป	1	51,800	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	1	51,800

* หมายเหตุ 1. จำนวนเงิน อัตราส่วน หนึ่งต่อพัน

** กลุ่มพัฒนาระบบงานคอมพิวเตอร์ / สำนักเทคโนโลยีสารสนเทศ

2. จำนวนราย อัตราส่วน ต่อราย

กรมสรรพากร / ประมวลผลเมื่อวันที่ 14 มีนาคม 2540

*** ผู้เขียนขอกราบขอบพระคุณ ท่าน ผอ. จันทิมา ผู้อำนวยการฝ่ายเทคโนโลยีและสารสนเทศ, ดร. พล ธีรคุปต์ นิตกรฝ่ายกฎหมาย, คุณพรพนทิพย์, คุณบรรจรัตน์ เจ้าหน้าที่กรมสรรพากรและหน่วยงานกรมสรรพากร เป็นอย่างสูงมา ณ ที่นี้
 ที่ให้ความกรุณาประมวลผลข้อมูลการเสียหายของผู้เสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาทั้ง 4 ประเภท ทั้งนี้ โดยเฉพาะข้อมูลการเสียหายของห้างหุ้นส่วนสามัญและและคณะบุคคลที่ไม่ใช่นิติบุคคล อันเป็นประโยชน์ต่อวิเคราะห์และจัดทำ
 วิทยานิพนธ์ฉบับนี้เป็นอย่างยิ่ง

ตารางแสดงตัวเลขการเสียภาษีของผู้มีเงินได้ประเภทคณะบุคคลที่ไม่ใช่นิติบุคคล ประจำปี 2533 */**/**
(เฉพาะเขตกรุงเทพมหานคร)

ช่วงเงินได้	จำนวนราย	เงินได้พึงประเมิน	40(1)		40(2)		40(3)		40(4)		40(5)		40(6)		40(7)		40(8)	
			ราย	เงิน	ราย	เงิน	ราย	เงิน	ราย	เงิน	ราย	เงิน	ราย	เงิน	ราย	เงิน	ราย	เงิน
รวมทั้งหมด	3,299	2,640,300	0	0	12	2,466	15	819	436	36,730	579	204,831	999	685,191	3	21,483	1,255	1,688,780
0-10,000	50	167	0	0	0	0	0	0	23	133	1	6	5	28	0	0	21	0
10,001-20,000	67	1,079	0	0	1	20	3	38	33	516	9	146	12	205	0	0	9	154
20,001-30,000	93	2,278	0	0	0	0	0	0	48	1,180	16	378	22	550	0	0	7	170
30,001-40,000	131	4,491	0	0	0	0	4	129	91	3,127	22	731	8	291	0	0	6	213
40,001-50,000	72	3,219	0	0	2	90	2	95	30	1,347	13	540	20	924	0	0	5	223
50,001-60,000	111	5,960	0	0	0	0	1	52	39	2,131	32	1,666	27	1,480	0	0	12	631
60,001-70,000	65	4,220	0	0	0	0	1	64	19	1,227	16	1,043	19	1,234	0	0	10	552
70,001-80,000	56	4,053	0	0	0	0	2	150	9	607	20	1,420	19	1,427	0	0	6	449
80,001-90,000	70	5,629	0	0	0	0	0	0	9	754	21	1,608	29	2,462	0	0	11	805
90,001-100,000	64	5,754	0	0	0	0	0	0	10	950	24	2,016	20	1,928	0	0	10	860
100,001-150,000	288	34,342	0	0	0	0	0	0	44	5,096	63	7,149	115	14,439	0	0	66	7,658
150,001-200,000	212	35,822	0	0	2	307	0	0	25	4,211	39	6,053	32	14,274	0	0	64	10,977
200,001-300,000	334	78,012	0	0	3	531	2	291	28	6,784	71	14,862	110	26,919	0	0	120	28,625
300,001-500,000	532	192,071	0	0	1	380	0	0	13	3,504	109	33,871	193	74,198	0	0	216	80,118
500,001-750,000	386	222,931	0	0	1	649	0	0	3	1,358	49	24,151	127	75,995	2	808	204	119,970
750,001-1,000,000	247	203,166	0	0	0	0	0	0	2	16	21	16,364	67	58,398	0	0	157	128,388
1,000,001-2,000,000	311	406,406	0	0	1	129	0	0	5	2,234	43	45,341	80	109,618	0	0	182	249,084
2,000,001-4,000,000	110	297,125	0	0	1	360	0	0	3	1,519	5	8,575	28	80,844	0	0	73	205,827
4,000,001-6,000,000	45	222,385	0	0	0	0	0	0	1	30	2	11,107	7	33,483	0	0	35	177,765
6,000,001-8,000,000	15	97,772	0	0	0	0	0	0	1	6	1	6,120	2	13,116	0	0	11	78,530
8,000,001-10,000,000	7	66,796	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	7	66,796
10,000,001-20,000,000	20	283,587	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	3	40,879	0	0	17	242,708
20,000,001 ขึ้นไป	13	463,035	0	0	0	0	0	0	0	0	2	21,684	4	132,499	1	20,675	6	288,177

* หมายเหตุ 1. จำนวนเงิน อัตราส่วน หนึ่งต่อพัน
2. จำนวนราย อัตราส่วน ต่อราย

** กลุ่มพัฒนาระบบงานคอมพิวเตอร์ / สำนักเทคโนโลยีสารสนเทศ
กรมสรรพากร / ประมวลผลเมื่อวันที่ 14 มีนาคม 2540

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

ตารางแสดงการเปรียบเทียบตัวเลขการเสียหายของผู้มีเงินได้ประเภทบุคคลธรรมดา รวมถึงผู้ที่ยังมีชีวิตอยู่ระหว่างปีภาษี กองมรดก ห้างหุ้นส่วนสามัญและคณะบุคคลที่ไม่ใช่นิติบุคคล ประจำปี 2533 */**(เฉพาะเขตกรุงเทพมหานคร)

ช่วงเงินได้	ผู้มีเงินได้ประเภทบุคคลธรรมดา ***						ห้างหุ้นส่วนสามัญและคณะบุคคลที่ไม่ใช่นิติบุคคล					
	40(4)		40(6)		40(8)		40(4)		40(6)		40(8)	
	ราย	เงิน	ราย	เงิน	ราย	เงิน	ราย	เงิน	ราย	เงิน	ราย	เงิน
รวมทั้งหมด	33,837	1,998,429	9,316	1,985,887	92,614	29,747,052	439	36,933	1,041	705,988	1,780	2,223,785
0-10,000	199	1,032	13	95	348	758	23	133	5	28	31	0
10,001-20,000	278	3742	25	374	578	9,375	33	516	12	205	11	177
20,001-30,000	279	5429	91	2,058	2,244	62,158	48	1180	23	576	8	193
30,001-40,000	374	7423	142	4,392	2,540	90,739	91	3127	8	291	10	353
40,001-50,000	521	9361	166	6,401	3,239	147,967	31	1393	21	972	7	319
50,001-60,000	925	10881	204	8,754	5,831	329,754	40	2181	29	1,597	14	743
60,001-70,000	1042	12502	169	6,604	3,215	202,974	19	1227	20	1,298	15	924
70,001-80,000	1110	14696	199	9,458	4,999	366,276	9	607	21	1,579	9	667
80,001-90,000	1378	18899	217	9,929	3,509	283,848	9	754	29	2,462	19	1,400
90,001-100,000	1346	22362	251	13,538	3,456	313,434	10	950	22	2,104	12	971
100,001-150,000	6121	125396	1,184	78,139	13,855	1,564,146	45	5203	117	14,715	91	10,392
150,001-200,000	5085	143638	1,057	95,866	9,712	1,498,460	25	4211	83	14,431	82	14,158
200,001-300,000	7073	287996	1,682	191,543	12,266	2,614,939	28	6784	123	30,078	178	41,885
300,001-500,000	4197	300323	1,923	339,831	12,538	4,198,716	13	3504	195	75,094	331	122,077
500,001-750,000	1880	274794	978	307,757	6,373	3,308,913	3	1358	133	79,483	308	176,376
750,001-1,000,000	786	192585	425	221,416	2,767	2,080,364	2	16	70	60,859	200	163,037
1,000,001-2,000,000	929	344279	474	430,529	3,283	3,926,857	5	2234	84	114,267	261	360,590
2,000,001-4,000,000	222	124253	93	152,499	1,175	2,971,568	3	1519	30	85,972	92	256,001
4,000,001-6,000,000	46	31546	14	36,342	308	1,354,255	1	30	7	33,483	49	242,819
6,000,001-8,000,000	14	16811	5	31,061	145	904,260	1	6	2	13,116	14	99,113
8,000,001-10,000,000	8	1119	1	34	74	654,808	0	0	0	0	11	102,832
10,000,001-20,000,000	15	15110	1	10,345	113	1,429,234	0	0	3	40,879	20	288,781
20,000,001 ขึ้นไป	9	34252	2	28,922	46	1,433,249	0	0	4	132,499	7	339,977

* หมายถึง 1. จำนวนเงิน อัตราส่วน หนึ่งต่อพัน

2. จำนวนราย อัตราส่วน ต่อราย

*** ผู้มีเงินได้บุคคลธรรมดา รวมถึง ผู้ถึงแก่ความตายระหว่างปีภาษีและกองมรดกที่ยังไม่ได้แบ่ง

** กลุ่มพัฒนาระบบงานคอมพิวเตอร์ / สำนักเทคโนโลยีสารสนเทศ

กรมสรรพากร /ประมวลผลเมื่อวันที่ 14 มีนาคม 2540

ตารางแสดงตัวเลขการเสียชีวิตของผู้มีเงินได้ประเภทบุคคลธรรมดา รวมถึงผู้ที่ตายระหว่างปีภาษี ประจำปี 2534 **/**/**
(เฉพาะเขตกรุงเทพมหานคร)

ช่วงเงินได้	จำนวนราย	เงินได้พึงประเมิน	40(1)		40(2)		40(3)		40(4)		40(5)		40(6)		40(7)		40(8)	
			ราย	เงิน	ราย	เงิน	ราย	เงิน	ราย	เงิน	ราย	เงิน	ราย	เงิน	ราย	เงิน	ราย	เงิน
รวมทั้งหมด	1,376,670	176,922,517	1,203,045	135,566,392	16,530	2,416,494	478	21,551	35,878	2,363,501	21,777	2,819,257	9,267	2,284,516	607	315,606	89,088	31,135,200
0-10,000	13,357	79,531	12,633	76,571	226	1,201	1	7	192	940	45	317	19	109	2	3	239	383
10,001-20,000	22,058	338,662	20,981	322,613	296	4,261	3	44	240	3,276	222	3,411	21	330	4	80	291	4,647
20,001-30,000	46,593	1,210,682	44,262	1,153,296	372	8,450	4	72	285	5,859	627	15,741	52	1,211	5	118	986	25,935
30,001-40,000	153,764	5,462,166	149,339	5,307,504	506	15,738	1	1	316	7,352	655	21,811	98	3,100	17	627	2,832	106,033
40,001-50,000	150,815	6,727,244	145,701	6,515,405	469	16,240	6	227	422	8,807	959	37,489	131	5,139	8	374	3,119	143,563
50,001-60,000	131,216	7,111,328	124,672	6,788,466	539	21,192	6	199	648	10,522	992	42,001	136	5,547	20	1,164	4,303	242,237
60,001-70,000	92,573	5,854,068	87,806	5,622,649	571	23,581	2	28	866	12,420	571	24,116	144	5,499	8	433	2,605	165,342
70,001-80,000	86,401	6,280,306	77,946	5,747,479	521	22,608	4	119	1,037	16,325	876	48,212	212	10,216	15	1,042	5,790	134,305
80,001-90,000	82,075	6,733,526	76,289	6,374,231	530	26,606	8	445	1,114	18,351	683	36,855	205	10,493	14	894	3,232	265,651
90,001-100,000	64,734	5,850,809	58,574	5,442,725	626	36,331	9	217	1,349	21,232	767	47,992	227	12,052	13	1,155	3,169	289,105
100,001-150,000	193,959	21,650,368	167,155	19,497,580	2,913	229,195	54	1,322	6,504	140,632	3,173	213,502	1,094	72,077	60	6,032	13,006	1,490,028
150,001-200,000	100,091	15,242,201	80,100	13,096,670	2,261	266,554	68	2,189	5,170	169,913	2,303	190,139	1,004	90,573	53	6,763	9,132	1,419,400
200,001-300,000	105,564	21,393,770	77,809	17,479,259	2,541	388,636	109	3,280	8,076	386,074	3,289	355,182	1,663	199,355	81	15,905	11,996	2,566,079
300,001-500,000	73,558	21,962,179	47,981	15,822,598	1,941	435,187	102	5,249	5,218	421,806	3,162	500,787	1,969	372,649	112	31,966	13,073	4,371,937
500,001-750,000	28,860	12,686,139	16,027	7,770,088	1,060	336,622	41	3,292	2,166	300,928	1,540	355,883	1,083	335,042	57	24,320	6,886	3,559,964
750,001-1,000,000	11,644	7,069,239	6,072	3,995,200	399	156,333	22	2,443	896	208,530	714	206,944	472	239,839	51	32,491	3,018	2,227,459
1,000,001-2,000,000	13,216	12,361,799	6,758	6,786,225	495	202,721	25	1,273	1,036	409,258	870	382,987	585	524,790	50	51,689	3,397	4,002,856
2,000,001-4,000,000	4,154	8,062,761	2,098	4,276,265	168	93,023	5	78	233	124,917	274	164,571	127	242,948	25	60,447	1,224	3,100,512
4,000,001-6,000,000	1,063	3,568,205	499	1,744,138	47	35,869	3	1,028	56	60,136	74	70,246	14	29,157	8	30,063	362	1,607,568
6,000,001-8,000,000	413	1,998,739	186	909,077	18	12,412	3	32	18	5,557	28	46,204	5	31,824	1	7,098	154	986,535
8,000,001-10,000,000	211	1,219,108	78	392,267	11	21,825	0	0	14	20,006	15	23,408	4	33,043	1	6,228	88	722,331
10,000,001-20,000,000	243	1,974,064	59	320,507	13	18,756	1	3	16	16,028	24	28,697	0	0	1	10,134	129	1,579,939
20,000,001 ขึ้นไป	108	2,085,623	20	125,579	7	43,153	1	3	6	4,632	14	2,762	2	59,523	1	26,580	57	1,823,391

* หมายเหตุ 1. จำนวนเงิน อัตราส่วน หนึ่งต่อพัน

** กลุ่มพัฒนาระบบงานคอมพิวเตอร์ / สำนักเทคโนโลยีสารสนเทศ

2. จำนวนราย อัตราส่วน ต่อราย

กรมสรรพากร /ประมวลผลเมื่อวันที่ 13 มีนาคม 2540

*** ผู้เขียนขอกราบขอบพระคุณ ท่าน ผอ. จันทิมา ผู้อำนวยการฝ่ายเทคโนโลยีและสารสนเทศ, ดร. พล ชีรคุปต์ นิตกรฝ่ายกฎหมาย, คุณพรพนทิพย์, คุณบวรรัตน์ เจ้าหน้าที่กรมสรรพากรและหน่วยงานกรมสรรพากร เป็นอย่างสูงมา ณ ที่นี้
 ที่ให้ความกรุณาประมวลผลข้อมูลการเสียชีวิตของผู้เสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาทั้ง 4 ประเภท ทั้งนี้ โดยเฉพาะข้อมูลการเสียชีวิตของห้างหุ้นส่วนสามัญและและคณะบุคคลที่ไม่ใช่นิติบุคคล อันเป็นประโยชน์ต่อวิเคราะห์และจัดทำ
 วิทยานิพนธ์ฉบับนี้เป็นอย่างยิ่ง

ตารางแสดงตัวเลขการเสียหายของผู้มีเงินได้ประเภทกองมรดกที่ยังไม่ได้แบ่ง' ประจำปี 2534 **/**/**

(เฉพาะเขตกรุงเทพมหานคร)

ช่วงเงินได้	จำนวนราย	เงินได้พึงประเมิน	40(1)		40(2)		40(3)		40(4)		40(5)		40(6)		40(7)		40(8)	
			ราย	เงิน	ราย	เงิน	ราย	เงิน	ราย	เงิน	ราย	เงิน	ราย	เงิน	ราย	เงิน	ราย	เงิน
รวมทั้งหมด	354	110,779	0	0	0	0	0	0	31	20,416	307	83,310	0	0	0	0	16	7,053
0-10,000	4	21	0	0	0	0	0	0	2	11	1	10	0	0	0	0	1	0
10,001-20,000	14	155	0	0	0	0	0	0	1	11	13	144	0	0	0	0	0	0
20,001-30,000	16	363	0	0	0	0	0	0	0	0	16	363	0	0	0	0	0	0
30,001-40,000	18	560	0	0	0	0	0	0	0	0	18	560	0	0	0	0	0	0
40,001-50,000	23	951	0	0	0	0	0	0	0	0	22	907	0	0	0	0	1	44
50,001-60,000	18	772	0	0	0	0	0	0	1	35	17	737	0	0	0	0	0	0
60,001-70,000	15	902	0	0	0	0	0	0	1	68	13	771	0	0	0	0	1	63
70,001-80,000	15	966	0	0	0	0	0	0	3	148	12	818	0	0	0	0	0	0
80,001-90,000	13	934	0	0	0	0	0	0	1	85	12	849	0	0	0	0	0	0
90,001-100,000	12	842	0	0	0	0	0	0	3	274	9	568	0	0	0	0	0	0
100,001-150,000	42	4,311	0	0	0	0	0	0	2	36	38	3,994	0	0	0	0	2	281
150,001-200,000	23	3,604	0	0	0	0	0	0	1	6	22	3,598	0	0	0	0	0	0
200,001-300,000	41	7,472	0	0	0	0	0	0	3	498	33	5,962	0	0	0	0	5	1,012
300,001-500,000	34	10,533	0	0	0	0	0	0	2	349	30	9,517	0	0	0	0	2	667
500,001-750,000	16	8,291	0	0	0	0	0	0	5	2,474	10	5,289	0	0	0	0	1	528
750,001-1,000,000	14	6,693	0	0	0	0	0	0	2	1,025	11	4,842	0	0	0	0	1	826
1,000,001-2,000,000	13	14,401	0	0	0	0	0	0	0	0	12	13,321	0	0	0	0	1	1,080
2,000,001-4,000,000	10	15,387	0	0	0	0	0	0	3	5,386	6	7,449	0	0	0	0	1	2,552
4,000,001-6,000,000	3	5,472	0	0	0	0	0	0	0	0	3	5,472	0	0	0	0	0	0
6,000,001-8,000,000	4	6,294	0	0	0	0	0	0	0	0	4	6,294	0	0	0	0	0	0
8,000,001-10,000,000	3	8,610	0	0	0	0	0	0	0	0	3	8,610	0	0	0	0	0	0
10,000,001-20,000,000	3	13,245	0	0	0	0	0	0	1	10,010	2	3,235	0	0	0	0	0	0
20,000,001 ขึ้นไป	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0

*หมายเหตุ 1 จำนวนเงิน อัตราส่วน หนึ่งต่อพัน

2. จำนวนราย อัตราส่วน ต่อราย

** กลุ่มพัฒนาระบบงานคอมพิวเตอร์ / สำนักเทคโนโลยีสารสนเทศ

กรมสรรพากร /ประมวลผลเมื่อวันที่ 13 มีนาคม 2540

*** ผู้เขียนขอกราบขอบพระคุณ ท่าน ผอ. จันทิมา ผู้อำนวยการฝ่ายเทคโนโลยีและสารสนเทศ, ดร. พล ชีวคุปต์ นิติกรฝ่ายกฎหมาย, คุณพรพนทิพย์ , คุณบรรณรัตน์ เจ้าหน้าที่กรมสรรพากรและหน่วยงานกรมสรรพากร เป็นอย่างสูงมา ณ ที่นี้
 ที่ให้ความกรุณาประมวลผลข้อมูลการเสียหายของผู้เสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาทั้ง 4 ประเภท ทั้งนี้ โดยเฉพาะข้อมูลการเสียหายของห้างหุ้นส่วนสามัญและและคณะบุคคลที่ไม่ใช่นิติบุคคล อันเป็นประโยชน์ต่อวิเคราะห์และจัดทำ
 วิทยานิพนธ์ฉบับนี้เป็นอย่างยิ่ง

ตารางแสดงตัวเลขการเสียภาษีของผู้มีเงินได้ประเภทหุ้นส่วนสามัญ ประจำปี 2534 */**/**

(เฉพาะเขตกรุงเทพมหานคร)

ช่วงเงินได้	จำนวนราย	เงินได้พึงประเมิน	40(1)		40(2)		40(3)		40(4)		40(5)		40(6)		40(7)		40(8)	
			ราย	เงิน	ราย	เงิน	ราย	เงิน	ราย	เงิน	ราย	เงิน	ราย	เงิน	ราย	เงิน	ราย	เงิน
รวมทั้งหมด	3,837	3,002,200	0	0	30	4,844	6	856	623	62,273	663	264,263	1,175	866,027	6	16,358	1,334	1,787,579
0-10,000	66	261	0	0	0	0	0	0	41	194	3	13	6	49	0	0	16	5
10,001-20,000	65	965	0	0	0	0	0	0	44	643	5	80	15	225	0	0	1	17
20,001-30,000	76	1,866	0	0	0	0	0	0	37	923	20	496	13	313	0	0	6	134
30,001-40,000	129	4,610	0	0	0	0	1	35	84	3,011	23	819	13	470	2	74	6	201
40,001-50,000	118	5,160	0	0	2	89	0	0	70	3,085	13	601	19	844	0	0	14	541
50,001-60,000	97	5,420	0	0	0	0	1	52	35	1,945	24	1,380	29	1,643	0	0	8	400
60,001-70,000	68	4,330	0	0	2	138	1	64	27	1,734	15	898	18	1,179	0	0	5	317
70,001-80,000	86	6,343	0	0	1	76	1	73	28	2,041	18	1,277	23	1,738	0	0	15	1,138
80,001-90,000	89	7,494	0	0	3	258	0	0	27	2,270	23	1,906	23	1,951	0	0	13	1,109
90,001-100,000	75	6,776	0	0	4	380	0	0	17	1,603	25	2,042	18	1,726	0	0	11	1,025
100,001-150,000	335	39,582	0	0	7	787	1	116	79	9,465	69	7,812	111	13,593	1	150	67	7,659
150,001-200,000	270	44,902	0	0	1	170	0	0	45	7,812	58	8,664	96	16,752	0	0	70	11,504
200,001-300,000	405	93,576	0	0	1	237	0	0	57	13,378	96	21,210	131	31,768	0	0	120	26,983
300,001-500,000	587	222,042	0	0	7	2,493	0	0	17	6,033	98	32,134	215	85,810	0	0	250	95,572
500,001-750,000	469	271,773	0	0	0	0	1	516	5	2,338	60	30,318	184	111,374	1	293	218	126,934
750,001-1,000,000	281	220,909	0	0	2	216	0	0	3	848	43	28,452	84	70,493	0	0	149	120,900
1,000,001-2,000,000	391	512,241	0	0	0	0	0	0	2	917	51	58,367	122	167,901	0	0	216	285,056
2,000,001-4,000,000	123	321,335	0	0	0	0	0	0	2	32	11	20,094	38	100,324	1	3,358	71	197,527
4,000,001-6,000,000	33	151,285	0	0	0	0	0	0	2	3,921	5	17,353	5	25,616	0	0	21	104,395
6,000,001-8,000,000	19	130,568	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	2	13,827	0	0	17	116,741
8,000,001-10,000,000	15	125,558	0	0	0	0	0	0	1	80	0	0	2	19,326	0	0	12	106,152
10,000,001-20,000,000	25	415,717	0	0	0	0	0	0	0	0	2	30,207	3	33,061	1	12,483	19	339,966
20,000,001 ขึ้นไป	15	409,487	0	0	0	0	0	0	0	0	1	140	5	166,044	0	0	9	243,303

* หมายเหตุ 1. จำนวนเงิน อัตราส่วน หนึ่งต่อพัน

2. จำนวนราย อัตราส่วน ต่อราย

** กลุ่มพัฒนาระบบงานคอมพิวเตอร์ / สำนักเทคโนโลยีสารสนเทศ

กรมสรรพากร /ประมวลผลเมื่อวันที่ 13 มีนาคม 2540

*** ผู้เขียนขอกราบขอบพระคุณ ท่าน ผอ. จันทิมา ผู้อำนวยการฝ่ายเทคโนโลยีและสารสนเทศ, ดร. พล ชีรคุปต์ นิติกรฝ่ายกฎหมาย, คุณพรพนทิพย์, คุณบรรจรัตน์ เจ้าหน้าที่กรมสรรพากรและหน่วยงานกรมสรรพากร เป็นอย่างสูงมา ณ ที่นี้ ที่ให้ความกรุณาประมวลผลข้อมูลการเสียภาษีของผู้เสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาทั้ง 4 ประเภท ทั้งนี้ โดยเฉพาะข้อมูลการเสียภาษีของหุ้นส่วนสามัญและและคณะบุคคลที่ไม่ใช่นิติบุคคล อันเป็นประโยชน์ต่อวิเคราะห์และจัดทำ 104
วิทยานิพนธ์ฉบับนี้เป็นอย่างยิ่ง

ตารางแสดงตัวเลขการเสียภาษีของผู้มีเงินได้ประเภทคนะบุคคลที่ไม่ใช่นิติบุคคล ประจำปี 2534 **/**/**

(เฉพาะเขตกรุงเทพมหานคร)

ช่วงเงินได้	จำนวนราย	เงินได้พึงประเมิน	40(1)		40(2)		40(3)		40(4)		40(5)		40(6)		40(7)		40(8)	
			ราย	เงิน	ราย	เงิน	ราย	เงิน	ราย	เงิน	ราย	เงิน	ราย	เงิน	ราย	เงิน	ราย	เงิน
รวมทั้งหมด	3,837	3,002,200	0	0	30	4,844	6	856	623	62,273	663	264,263	1,175	866,027	6	16,358	1,334	1,787,579
0-10,000	66	261	0	0	0	0	0	0	41	194	3	13	6	49	0	0	16	5
10,001-20,000	65	965	0	0	0	0	0	0	44	643	5	80	15	225	0	0	1	17
20,001-30,000	76	1,866	0	0	0	0	0	0	37	923	20	496	13	313	0	0	6	134
30,001-40,000	129	4,610	0	0	0	0	1	35	84	3,011	23	819	13	470	2	74	6	201
40,001-50,000	118	5,160	0	0	2	89	0	0	70	3,085	13	601	19	844	0	0	14	541
50,001-60,000	97	5,420	0	0	0	0	1	52	35	1,945	24	1,380	29	1,643	0	0	8	400
60,001-70,000	68	4,330	0	0	2	138	1	64	27	1,734	15	898	18	1,179	0	0	5	317
70,001-80,000	86	6,343	0	0	1	76	1	73	28	2,041	18	1,277	23	1,738	0	0	15	1,138
80,001-90,000	89	7,494	0	0	3	258	0	0	27	2,270	23	1,906	23	1,951	0	0	13	1,109
90,001-100,000	75	6,776	0	0	4	380	0	0	17	1,603	25	2,042	18	1,726	0	0	11	1,025
100,001-150,000	335	38,582	0	0	7	787	1	116	79	9,465	69	7,812	111	13,593	1	150	67	7,659
150,001-200,000	270	44,902	0	0	1	170	0	0	45	7,812	58	8,664	96	16,752	0	0	70	11,504
200,001-300,000	405	93,576	0	0	1	237	0	0	57	13,378	96	21,210	131	31,768	0	0	120	26,983
300,001-500,000	587	222,042	0	0	7	2,493	0	0	17	6,033	98	32,134	215	85,810	0	0	250	95,572
500,001-750,000	469	271,773	0	0	0	0	1	516	5	2,338	60	30,318	184	111,374	1	293	218	126,934
750,001-1,000,000	281	220,909	0	0	2	216	0	0	3	848	43	28,452	84	70,493	0	0	149	120,900
1,000,001-2,000,000	391	512,241	0	0	0	0	0	0	2	917	51	58,367	122	167,901	0	0	216	285,056
2,000,001-4,000,000	123	321,335	0	0	0	0	0	0	2	32	11	20,094	38	100,324	1	3,358	71	197,527
4,000,001-6,000,000	33	151,285	0	0	0	0	0	0	2	3,921	5	17,353	5	25,616	0	0	21	104,395
6,000,001-8,000,000	19	130,568	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	2	13,827	0	0	17	116,741
8,000,001-10,000,000	15	125,558	0	0	0	0	0	0	1	80	0	0	2	19,326	0	0	12	106,152
10,000,001-20,000,000	25	415,717	0	0	0	0	0	0	0	0	2	30,207	3	33,061	1	12,483	19	339,966
20,000,001 ขึ้นไป	15	409,487	0	0	0	0	0	0	0	0	1	140	5	166,044	0	0	9	243,303

* หมายถึง 1. จำนวนเงิน อัตราส่วน หนึ่งต่อพัน

2. จำนวนราย อัตราส่วน ต่อราย

** กลุ่มพัฒนาระบบงานคอมพิวเตอร์ / สำนักเทคโนโลยีสารสนเทศ

กรมสรรพากร / ประมวลผลเมื่อวันที่ 13 มีนาคม 2540

*** ผู้เขียนขอกราบขอบพระคุณ ท่าน ผอ. จันทิมา ผู้อำนวยการฝ่ายเทคโนโลยีและสารสนเทศ, ดร. พล ชีวคุปต์ นิติกรฝ่ายกฎหมาย, คุณพรณิเพ็ญ, คุณบวรรัตน์ เจ้าหน้าที่กรมสรรพากรและหน่วยงานกรมสรรพากร เป็นอย่างสูงมา ณ ที่นี้ ที่ให้ความกรุณาประมวลผลข้อมูลการเสียภาษีของผู้เสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาทั้ง 4 ประเภท ทั้งนี้ โดยเฉพาะข้อมูลการเสียภาษีของห้างหุ้นส่วนสามัญและและคนะบุคคลที่ไม่ใช่นิติบุคคล อันเป็นประโยชน์ต่อวิเคราะห์และจัดทำ วิทยานิพนธ์ฉบับนี้เป็นอย่างยิ่ง

ตารางแสดงการเปรียบเทียบตัวเลขการเสียชีวิตของผู้มีเงินได้ประเภทบุคคลธรรมดา รวมถึงผู้ตายระหว่างปีภาษี กองมรดก ห้างหุ้นส่วนสามัญและคณะบุคคลที่ไม่ใช่นิติบุคคล
ประจำปี 2534 */** (เฉพาะเขตกรุงเทพมหานคร)

ช่วงเงินได้	ผู้มีเงินได้ประเภทบุคคลธรรมดา ***						ห้างหุ้นส่วนสามัญและคณะบุคคลที่ไม่ใช่นิติบุคคล					
	40(4)		40(6)		40(8)		40(4)		40(6)		40(8)	
	ราย	เงิน	ราย	เงิน	ราย	เงิน	ราย	เงิน	ราย	เงิน	ราย	เงิน
รวมทั้งหมด	35878	2363301	9,267	2,284,516	89,104	31,142,253	632	73801	2,350	1,732,054	2,668	3,575,158
0-10,000	192	940	19	109	240	383	41	194	12	98	32	10
10,001-20,000	240	3276	21	330	291	4,647	44	643	30	450	2	34
20,001-30,000	285	5859	52	1,211	986	25,935	38	950	26	626	12	268
30,001-40,000	316	7352	98	3,100	2,832	106,033	84	3,011	26	940	12	402
40,001-50,000	422	8807	131	5,139	3,120	143,607	70	3,085	38	1,688	28	1,082
50,001-60,000	648	10522	136	5,547	4,303	242,237	37	2,053	58	3,286	16	800
60,001-70,000	866	12420	144	5,499	2,606	165,405	27	1,734	36	2,358	10	634
70,001-80,000	1037	16325	212	10,216	5,790	434,305	29	2,120	46	3,476	30	2,276
80,001-90,000	1114	18351	205	10,493	3,232	265,651	27	2,270	46	3,902	26	2,218
90,001-100,000	1349	21232	227	12,052	3,169	289,105	18	12,697	36	3,452	22	2,050
100,001-150,000	6504	140632	1,094	72,077	13,008	1,490,309	79	9,465	222	27,186	134	15,318
150,001-200,000	5170	169913	1,004	90,573	9,132	1,419,400	46	8,008	192	33,504	140	23,008
200,001-300,000	8076	386074	1,663	199,355	12,001	2,567,091	57	13,378	262	63,536	240	53,966
300,001-500,000	5218	421806	1,969	372,649	13,075	4,372,604	17	6,033	430	171,620	500	191,144
500,001-750,000	2166	300728	1,083	335,042	6,887	3,580,492	5	2,338	368	222,748	436	253,868
750,001-1,000,000	896	208530	472	239,839	3,019	2,228,285	3	848	168	140,986	298	241,800
1,000,001-2,000,000	1036	409258	585	524,790	3,398	4,003,936	5	941	244	335,802	432	570,112
2,000,001-4,000,000	233	124917	127	242,948	1,225	3,103,064	2	32	76	200,648	142	395,054
4,000,001-6,000,000	56	50136	14	29,157	362	1,607,568	2	3,921	10	51,232	42	208,790
6,000,001-8,000,000	18	5557	5	31,824	154	986,535	0	0	4	27,654	34	233,482
8,000,001-10,000,000	14	20006	4	33,043	89	722,331	1	80	4	38,652	24	212,304
10,000,001-20,000,000	16	16028	0	0	129	1,579,939	0	0	6	66,122	38	679,932
20,000,001 ขึ้นไป	6	4632	2	59,523	57	1,823,391	0	0	10	332,088	18	486,606

* หมายถึง 1. จำนวนเงิน อัตราส่วน หนึ่งต่อพัน

2. จำนวนราย อัตราส่วน ต่อราย

*** ผู้มีเงินได้บุคคลธรรมดา รวมถึงผู้ถึงแก่ความตายระหว่างปีภาษีและกองมรดกที่ยังไม่ได้แบ่ง

** กลุ่มพัฒนาระบบงานคอมพิวเตอร์ / สำนักเทคโนโลยีสารสนเทศ

กรมสรรพากร / ประมวลผลเมื่อวันที่ 13 มีนาคม 2540

ตารางแสดงตัวเลขการเสียชีวิตของผู้มีเงินได้ประเภทบุคคลธรรมดา รวมถึงผู้ที่ตายระหว่างปีภาษี ประจำปี 2535 **/**/**

(เฉพาะเขตกรุงเทพมหานคร)

ช่วงเงินได้	จำนวนราย	เงินได้พึงประเมิน	40(1)		40(2)		40(3)		40(4)		40(5)		40(6)		40(7)		40(8)	
			ราย	เงิน	ราย	เงิน	ราย	เงิน	ราย	เงิน	ราย	เงิน	ราย	เงิน	ราย	เงิน	ราย	เงิน
รวมทั้งหมด	1,407,735	252,234,649	1,207,847	187,287,247	16,376	2,802,556	512	32,380	49,383	6,635,942	25,088	3,888,356	10,514	3,014,901	901	555,961	97,114	48,017,306
0-10,000	5,959	34,229	5,181	31,189	224	1,219	1	6	257	1,331	25	172	14	67	0	0	257	245
10,001-20,000	10,044	152,895	9,216	141,179	258	3,693	0	0	318	4,258	134	2,031	14	215	1	12	103	1,507
20,001-30,000	14,888	377,109	13,693	348,461	234	5,636	2	27	279	5,683	331	8,125	29	643	6	160	314	8,374
30,001-40,000	30,090	1,071,897	28,011	1,001,156	309	10,315	3	89	289	8,148	481	16,221	58	1,788	14	511	925	33,669
40,001-50,000	61,891	2,794,260	59,134	2,679,329	348	13,895	3	76	374	9,929	673	28,808	77	3,056	11	348	1,271	58,819
50,001-60,000	144,799	7,950,124	137,831	7,569,624	425	19,974	4	115	444	10,995	850	43,659	147	7,591	7	357	5,091	297,809
60,001-70,000	112,541	7,214,850	108,660	7,017,587	365	18,080	7	157	747	13,654	542	26,770	105	4,692	17	726	2,098	133,184
70,001-80,000	98,093	7,219,722	91,947	6,838,846	428	23,060	6	338	903	16,290	820	47,357	152	8,072	14	654	3,823	285,105
80,001-90,000	81,524	6,779,631	76,880	6,495,825	432	24,869	5	351	1,018	17,290	648	35,978	157	8,142	11	676	2,373	196,500
90,001-100,000	67,691	6,230,105	62,494	5,870,039	475	30,442	6	224	1,104	20,838	724	47,132	208	12,362	20	1,547	2,660	247,521
100,001-150,000	279,100	32,216,426	249,593	29,743,078	2,434	201,892	47	1,308	7,299	149,128	3,256	232,268	1,002	67,031	94	8,838	15,375	1,812,883
150,001-200,000	141,198	22,097,321	118,706	19,745,697	2,296	278,654	52	1,826	6,606	187,463	2,632	221,064	949	85,748	84	11,854	9,873	1,565,015
200,001-300,000	144,245	30,366,332	113,120	26,121,069	2,596	406,633	105	5,161	9,934	424,367	3,922	430,242	1,709	209,733	104	18,909	12,755	2,750,218
300,001-500,000	114,719	35,621,132	79,627	27,829,555	2,637	611,218	128	6,153	9,947	727,155	4,249	678,554	2,434	454,769	167	51,301	15,530	5,262,427
500,001-750,000	50,860	23,429,236	28,522	14,819,540	1,334	446,012	67	5,237	4,970	697,542	2,535	597,973	1,554	467,531	157	80,822	11,721	6,314,579
750,001-1,000,000	18,386	11,557,137	9,960	7,122,410	544	207,482	19	2,214	1,716	374,496	1,132	343,060	738	339,119	54	36,206	4,223	3,132,150
1,000,001-2,000,000	20,210	19,212,123	10,459	11,149,935	607	265,573	43	5,051	1,984	735,898	1,394	599,730	886	748,860	81	97,432	4,756	5,609,644
2,000,001-4,000,000	7,612	14,727,643	3,499	7,242,907	245	104,592	12	1,995	770	760,287	494	286,025	236	390,460	38	91,717	2,318	5,849,660
4,000,001-6,000,000	1,934	6,678,038	765	2,573,505	90	51,002	1	52	212	577,747	96	55,213	30	83,136	9	35,863	731	3,301,520
6,000,001-8,000,000	749	3,739,686	246	1,030,836	35	27,478	1	2,000	83	302,143	46	53,361	6	21,511	3	20,812	329	2,281,545
8,000,001-10,000,000	377	2,453,668	106	511,018	22	12,897	0	0	36	182,605	27	54,491	4	20,924	3	18,389	179	1,653,244
10,000,001-20,000,000	597	5,288,643	140	591,975	29	32,983	0	0	65	688,748	56	68,837	3	36,222	4	38,031	300	3,831,847
20,000,001 ขึ้นไป	228	5,022,442	57	812,487	9	4,857	0	0	28	719,947	21	11,285	2	43,229	2	40,796	109	3,389,841

*หมายเหตุ 1. จำนวนเงิน อัตราส่วน หนึ่งต่อพัน

** กลุ่มพัฒนาระบบงานคอมพิวเตอร์ / สำนักเทคโนโลยีสารสนเทศ

2. จำนวนราย อัตราส่วน ต่อราย

กรมสรรพากร /ประมวลผลเมื่อวันที่ 14 มีนาคม 2540

*** ผู้เขียนขอกราบขอบพระคุณ ท่าน ผอ. จันทิมา ผู้อำนวยการฝ่ายเทคโนโลยีและสารสนเทศ, ดร. พล ชีรคุปต์ นิติกรฝ่ายกฎหมาย, คุณพรพนธ์เพ็ญ, คุณบรรณรัตน์ เจ้าหน้าที่กรมสรรพากรและหน่วยงานกรมสรรพากร เป็นอย่างสูงมา ณ ที่นี้ ที่ให้ความกรุณาประมวลผลข้อมูลการเสียชีวิตของผู้เสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาทั้ง 4 ประเภท ทั้งนี้ โดยเฉพาะข้อมูลการเสียชีวิตของห้างหุ้นส่วนสามัญและและคณะบุคคลที่ไม่ใช่นิติบุคคล อันเป็นประโยชน์ต่อวิเคราะห์และจัดทำ วิทยานิพนธ์ฉบับนี้เป็นอย่างยิ่ง

ตารางแสดงตัวเลขการเสียภาษีของผู้มีเงินได้ประเภทกองมรดกที่ยังไม่ได้แบ่ง ประจำปี 2535 */**/**
(เฉพาะเขตกรุงเทพมหานคร)

ช่วงเงินได้	จำนวนราย	เงินได้พึงประเมิน	40(1)		40(2)		40(3)		40(4)		40(5)		40(6)		40(7)		40(8)	
			ราย	เงิน	ราย	เงิน	ราย	เงิน	ราย	เงิน	ราย	เงิน	ราย	เงิน	ราย	เงิน	ราย	เงิน
รวมทั้งหมด	389	188,352	0	0	1	6	0	0	38	59,198	339	126,559	0	0	0	0	11	2,589
0-10,000	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
10,001-20,000	6	75	0	0	0	0	0	0	0	0	6	75	0	0	0	0	0	0
20,001-30,000	10	210	0	0	0	0	0	0	1	25	9	185	0	0	0	0	0	0
30,001-40,000	19	624	0	0	0	0	0	0	0	0	19	624	0	0	0	0	0	0
40,001-50,000	25	948	0	0	0	0	0	0	2	44	21	818	0	0	0	0	2	86
50,001-60,000	18	811	0	0	0	0	0	0	2	90	16	721	0	0	0	0	0	0
60,001-70,000	13	769	0	0	0	0	0	0	0	0	13	769	0	0	0	0	0	0
70,001-80,000	21	1,357	0	0	0	0	0	0	1	3	19	1,279	0	0	0	0	1	75
80,001-90,000	12	934	0	0	0	0	0	0	2	166	10	768	0	0	0	0	0	0
90,001-100,000	7	471	0	0	0	0	0	0	0	0	7	471	0	0	0	0	0	0
100,001-150,000	41	4,267	0	0	0	0	0	0	3	375	37	3,748	0	0	0	0	1	144
150,001-200,000	40	6,051	0	0	0	0	0	0	2	71	36	5,622	0	0	0	0	2	358
200,001-300,000	44	9,250	0	0	0	0	0	0	3	545	39	8,282	0	0	0	0	2	423
300,001-500,000	43	11,484	0	0	0	0	0	0	3	319	40	11,165	0	0	0	0	0	0
500,001-750,000	16	8,452	0	0	0	0	0	0	1	624	14	7,320	0	0	0	0	1	508
750,001-1,000,000	10	6,854	0	0	0	0	0	0	3	2,426	6	3,433	0	0	0	0	1	995
1,000,001-2,000,000	15	18,019	0	0	0	0	0	0	3	4,550	12	13,469	0	0	0	0	0	0
2,000,001-4,000,000	21	32,299	0	0	0	0	0	0	8	14,660	12	17,639	0	0	0	0	1	0
4,000,001-6,000,000	3	5,588	0	0	0	0	0	0	0	0	3	5,588	0	0	0	0	0	0
6,000,001-8,000,000	16	34,637	0	0	1	6	0	0	3	13,300	12	21,331	0	0	0	0	0	0
8,000,001-10,000,000	3	8,664	0	0	0	0	0	0	0	0	3	8,664	0	0	0	0	0	0
10,000,001-20,000,000	3	10,388	0	0	0	0	0	0	0	0	3	10,388	0	0	0	0	0	0
20,000,001 ขึ้นไป	3	26,200	0	0	0	0	0	0	1	22,000	2	4,200	0	0	0	0	0	0

* หมายถึง 1. จำนวนเงิน อัตราส่วน ห้างต่อพัน

2. จำนวนราย อัตราส่วน ต่อราย

** กลุ่มพัฒนาระบบงานคอมพิวเตอร์ / สำนักเทคโนโลยีสารสนเทศ

กรมสรรพากร / ประมวลผลเมื่อวันที่ 14 มีนาคม 2540

*** ผู้เขียนขอกราบขอบพระคุณ ท่าน ผอ. จันทิมา ผู้อำนวยการฝ่ายเทคโนโลยีและสารสนเทศ, ดร. พล ชีรคุปต์ นิตติกรฝ่ายกฎหมาย, คุณพรพนธ์เทัญ, คุณบรรจรัตน์ เจ้าหน้าที่กรมสรรพากรและหน่วยงานกรมสรรพากร เป็นอย่างสูงมา ณ ที่นี้ ที่ให้ความกรุณาประมวลผลข้อมูลการเสียภาษีของผู้เสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาทั้ง 4 ประเภท ทั้งนี้ โดยเฉพาะข้อมูลการเสียภาษีของห้างหุ้นส่วนสามัญและและคณะบุคคลที่ไม่ใช่นิติบุคคล อันเป็นประโยชน์ต่อวิเคราะห์และจัดทำ วิทยานิพนธ์ฉบับนี้เป็นอย่างยิ่ง

ตารางแสดงตัวเลขการเสียภาษีของผู้มีเงินได้ประเภทห้างหุ้นส่วนสามัญ ประจำปี 2535 **/**/**

(เฉพาะเขตกรุงเทพมหานคร)

ช่วงเงินได้	จำนวนราย	เงินได้พึงประเมิน	40(1)		40(2)		40(3)		40(4)		40(5)		40(6)		40(7)		40(8)	
			ราย	เงิน	ราย	เงิน	ราย	เงิน	ราย	เงิน	ราย	เงิน	ราย	เงิน	ราย	เงิน	ราย	เงิน
รวมทั้งหมด	850	1,042,072	0	0	0	0	0	0	11	1,131	57	17,166	75	52,555	17	4,453	690	966,767
0-10,000	5	15	0	0	0	0	0	0	1	7	0	0	0	0	0	0	4	8
10,001-20,000	3	42	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	3	42
20,001-30,000	2	21	0	0	0	0	0	0	0	0	2	21	0	0	0	0	0	0
30,001-40,000	11	328	0	0	0	0	0	0	1	38	6	139	0	0	0	0	4	151
40,001-50,000	5	223	0	0	0	0	0	0	2	87	1	47	0	0	0	0	2	89
50,001-60,000	2	118	0	0	0	0	0	0	0	0	2	118	0	0	0	0	0	0
60,001-70,000	4	253	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	4	253
70,001-80,000	3	220	0	0	0	0	0	0	1	75	0	0	1	75	0	0	1	70
80,001-90,000	4	351	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	3	266	0	0	1	85
90,001-100,000	11	952	0	0	0	0	0	0	1	99	1	91	2	195	1	100	6	467
100,001-150,000	46	5,379	0	0	0	0	0	0	2	275	9	876	7	857	0	0	28	3,371
150,001-200,000	33	5,594	0	0	0	0	0	0	0	0	5	841	6	1,003	1	165	21	3,585
200,001-300,000	79	18,084	0	0	0	0	0	0	2	543	5	1,271	13	3,218	2	510	57	12,542
300,001-500,000	154	52,162	0	0	0	0	0	0	1	7	13	3,911	14	5,136	7	1,926	119	41,182
500,001-750,000	202	111,269	0	0	0	0	0	0	0	0	6	3,007	11	6,114	6	1,752	179	100,396
750,001-1,000,000	79	64,997	0	0	0	0	0	0	0	0	1	940	4	3,713	0	0	74	60,344
1,000,001-2,000,000	113	144,696	0	0	0	0	0	0	0	0	4	2,628	12	17,831	0	0	97	124,237
2,000,001-4,000,000	51	135,147	0	0	0	0	0	0	0	0	1	3,166	0	0	0	0	50	131,981
4,000,001-6,000,000	20	96,390	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	1	5,100	0	0	19	91,290
6,000,001-8,000,000	11	69,912	0	0	0	0	0	0	0	0	1	110	0	0	0	0	10	69,802
8,000,001-10,000,000	4	35,043	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	1	9,047	0	0	3	25,996
10,000,001-20,000,000	4	55,754	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	4	55,754
20,000,001 ขึ้นไป	4	245,122	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	4	245,122

*หมายเหตุ 1. จำนวนเงิน อัตราส่วน หนึ่งต่อพัน

2. จำนวนราย อัตราส่วน ต่อราย

** กลุ่มพัฒนาระบบงานคอมพิวเตอร์ / สำนักเทคโนโลยีสารสนเทศ

กรมสรรพากร /ประมวลผลเมื่อวันที่ 14 มีนาคม 2540

*** ผู้เขียนขอกราบขอบพระคุณ ท่าน ผอ. จันทิมา ผู้อำนวยการฝ่ายเทคโนโลยีและสารสนเทศ, ดร. พล ชีรคุปต์ นิตกรฝ่ายกฎหมาย, คุณพรพรรณเพ็ญ, คุณบวรรัตน์ เจ้าหน้าที่กรมสรรพากรและหน่วยงานกรมสรรพากร เป็นอย่างสูงมา ณ ที่นี้ ที่ให้ความกรุณาประมวลผลข้อมูลการเสียภาษีของผู้เสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาทั้ง 4 ประเภท ทั้งนี้ โดยเฉพาะข้อมูลการเสียภาษีของห้างหุ้นส่วนสามัญและและคณะบุคคลที่ไม่ใช่นิติบุคคล อันเป็นประโยชน์ต่อวิเคราะห์และจัดทำ วิทยานิพนธ์ฉบับนี้เป็นอย่างยิ่ง

ตารางแสดงตัวเลขการเสียภาษีของผู้มีเงินได้ประเภทคนละบุคคลที่ไม่ใช่นิติบุคคล ประจำปี 2535 **/**/**
(เฉพาะเขตกรุงเทพมหานคร)

ช่วงเงินได้	จำนวนราย	เงินได้พึงประเมิน	40(1)		40(2)		40(3)		40(4)		40(5)		40(6)		40(7)		40(8)	
			ราย	เงิน	ราย	เงิน	ราย	เงิน	ราย	เงิน	ราย	เงิน	ราย	เงิน	ราย	เงิน	ราย	เงิน
รวมทั้งหมด	4,420	3,549,915	0	0	23	5,794	3	841	834	114,248	709	340,059	1,359	1,087,975	12	5,780	1,480	1,995,218
0-10,000	67	312	0	0	0	0	0	0	46	252	1	9	7	43	0	0	13	8
10,001-20,000	70	1,060	0	0	1	17	0	0	52	768	4	61	9	148	0	0	4	66
20,001-30,000	87	2,147	0	0	0	0	0	0	63	1,560	7	170	14	350	0	0	3	67
30,001-40,000	101	3,433	0	0	1	32	0	0	65	2,129	16	587	13	471	0	0	6	214
40,001-50,000	96	4,352	0	0	0	0	0	0	66	3,011	12	507	11	522	0	0	7	312
50,001-60,000	141	7,796	0	0	0	0	0	0	94	5,153	22	1,244	16	893	0	0	9	506
60,001-70,000	98	6,032	0	0	0	0	0	0	55	3,510	16	917	12	773	1	58	14	774
70,001-80,000	90	6,455	0	0	0	0	0	0	32	2,322	17	1,124	30	2,268	0	0	11	741
80,001-90,000	86	7,100	0	0	1	90	0	0	29	2,375	20	1,705	24	2,055	0	0	12	875
90,001-100,000	96	8,595	0	0	1	100	1	97	38	3,438	24	2,116	15	1,417	2	191	15	1,236
100,001-150,000	331	39,000	0	0	3	251	0	0	98	11,538	72	7,830	99	12,572	0	0	59	6,809
150,001-200,000	260	43,460	0	0	1	195	0	0	51	8,518	55	8,514	96	16,950	1	194	56	9,089
200,001-300,000	444	105,919	0	0	4	718	0	0	52	12,128	88	20,578	174	43,303	0	0	126	29,192
300,001-500,000	673	250,788	0	0	5	1,567	0	0	56	18,727	115	37,260	267	106,084	1	3	229	87,147
500,001-750,000	722	411,494	0	0	4	2,328	1	728	22	11,773	92	46,140	260	156,056	5	2,405	338	192,064
750,001-1,000,000	352	281,951	0	0	1	195	1	16	10	8,103	56	39,402	112	94,139	0	0	172	140,096
1,000,001-2,000,000	429	544,458	0	0	0	0	0	0	2	2,817	66	73,449	141	187,146	2	2,929	218	278,117
2,000,001-4,000,000	152	397,607	0	0	1	301	0	0	1	2,551	16	42,888	36	92,207	0	0	98	259,660
4,000,001-6,000,000	50	236,635	0	0	0	0	0	0	0	0	6	19,285	11	49,838	0	0	33	167,512
6,000,001-8,000,000	24	262,221	0	0	0	0	0	0	0	0	1	6,629	4	26,862	0	0	19	228,730
8,000,001-10,000,000	15	114,323	0	0	0	0	0	0	1	87	0	0	2	17,311	0	0	12	96,925
10,000,001-20,000,000	25	336,433	0	0	0	0	0	0	1	13,488	3	29,644	2	21,809	0	0	19	271,492
20,000,001 ขึ้นไป	11	478,344	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	4	254,758	0	0	7	223,586

* หมายเหตุ 1. จำนวนเงิน อัตราส่วน หนึ่งต่อพัน

2. จำนวนราย อัตราส่วน ต่อราย

** กลุ่มพัฒนาระบบงานคอมพิวเตอร์ / สำนักเทคโนโลยีสารสนเทศ

กรมสรรพากร / ประมวลผลเมื่อวันที่ 14 มีนาคม 2540

*** ผู้เขียนขอกราบขอบพระคุณ ท่าน ผอ. จันทิมา ผู้อำนวยการฝ่ายเทคโนโลยีและสารสนเทศ, ดร. พล ชีรคุปต์ นิตกรฝ่ายกฎหมาย, คุณพรพนเพ็ญ, คุณบรรจรัตน์ เจ้าหน้าที่กรมสรรพากรและหน่วยงานกรมสรรพากร เป็นอย่างสูงมา ณ ที่นี้
ที่ให้ความกรุณาประมวลผลข้อมูลการเสียภาษีของผู้เสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาทั้ง 4 ประเภท ทั้งนี้ โดยเฉพาะข้อมูลการเสียภาษีของห้างหุ้นส่วนสามัญและและคนละบุคคลที่ไม่ใช่นิติบุคคล อันเป็นประโยชน์ต่อวิเคราะห์และจัดทำ
วิทยานพนธ์ฉบับนี้เป็นอย่างยิ่ง

ตารางแสดงตัวเลขการเสียชีวิตของผู้มีเงินได้ประเภทบุคคลธรรมดา รวมถึงผู้ที่ตายระหว่างปีภาษี กองมรดกที่ยังไม่ได้แบ่ง ห้างหุ้นส่วนสามัญและคณะบุคคลที่ไม่ใช่นิติบุคคล
ประจำปี 2535 */**(เฉพาะเขตกรุงเทพมหานคร)

ช่วงเงินได้	ผู้มีเงินได้ประเภทบุคคลธรรมดา ***						ห้างหุ้นส่วนสามัญและคณะบุคคลที่ไม่ใช่นิติบุคคล					
	40(4)		40(6)		40(8)		40(4)		40(6)		40(8)	
	ราย	เงิน	ราย	เงิน	ราย	เงิน	ราย	เงิน	ราย	เงิน	ราย	เงิน
รวมทั้งหมด	49,383	6,626,942	10,514	3,014,901	97,125	48,019,895	845	115,019	1,434	1,140,530	2,170	2,961,985
0-10,000	257	1,331	14	67	257	245	47	259	7	43	17	16
10,001-20,000	318	4258	14	215	103	1,507	52	768	9	148	7	108
20,001-30,000	279	5683	29	643	314	8,374	63	1,560	14	350	3	67
30,001-40,000	289	8148	58	1,788	925	33,669	66	2,167	13	471	10	365
40,001-50,000	374	9929	77	3,056	1,273	58,905	68	3,098	11	522	9	401
50,001-60,000	444	10995	147	7,591	5,091	297,809	94	5,153	16	893	9	506
60,001-70,000	747	13654	105	4,692	2,098	133,184	55	3,150	12	773	18	1,027
70,001-80,000	903	16290	152	8,072	3,824	285,180	33	2,397	31	2,343	12	811
80,001-90,000	1018	17290	157	8,142	2,373	196,500	29	2,375	27	2,321	13	960
90,001-100,000	1104	20838	208	12,362	2,660	247,521	39	3,537	17	1,612	21	1,703
100,001-150,000	7299	140128	1,002	67,031	15,376	1,813,027	100	11,813	106	13,429	87	10,180
150,001-200,000	6606	187463	949	85,748	9,875	1,565,373	51	8,518	102	17,953	77	12,674
200,001-300,000	9934	424367	1,709	209,733	12,757	2,750,641	54	12,671	187	46,521	183	41,734
300,001-500,000	9947	727155	2,434	454,769	15,530	5,262,427	57	18,734	281	111,220	348	128,329
500,001-750,000	4970	697542	1,554	467,531	11,722	6,315,087	22	11,773	271	162,170	517	292,460
750,001-1,000,000	1716	374496	738	339,119	4,224	3,133,145	10	8,103	116	97,852	246	200,440
1,000,001-2,000,000	1984	735898	886	748,860	4,756	5,609,644	2	2,817	153	204,977	315	402,354
2,000,001-4,000,000	770	760287	236	390,460	2,319	5,849,660	1	2,551	36	92,207	148	391,641
4,000,001-6,000,000	212	577747	30	83,136	731	3,301,520	0	0	12	54,938	52	258,602
6,000,001-8,000,000	83	302143	6	21,511	329	2,281,545	0	0	4	26,862	29	298,532
8,000,001-10,000,000	36	182605	4	20,924	179	1,653,244	1	87	3	26,358	15	122,921
10,000,001-20,000,000	65	688748	3	36,222	300	3,831,847	1	13,488	2	21,809	23	327,246
20,000,001 ขึ้นไป	28	719947	2	43,229	109	3,389,841	0	0	4	254,758	11	488,708

*หมายเหตุ 1. จำนวนเงิน อัตราส่วน หนึ่งต่อพัน

2. จำนวนราย อัตราส่วน ต่อราย

** กลุ่มพัฒนาระบบงานคอมพิวเตอร์ / สำนักเทคโนโลยีสารสนเทศ

กรมสรรพากร / ประมวลผลเมื่อวันที่ 14 มีนาคม 2540

*** ผู้มีเงินได้บุคคลธรรมดา รวมถึง ผู้ถึงแก่ความตายระหว่างปีภาษีและกองมรดกที่ยังไม่ได้แบ่ง

ตารางแสดงตัวเลขการเสียภาษีของผู้มีเงินได้ประเภทบุคคลธรรมดา รวมถึงผู้ตายระหว่างปีภาษี ประจำปี 2536 *//****
(เฉพาะเขตกรุงเทพมหานคร)

ช่วงเงินได้	จำนวนราย	เงินได้พึงประเมิน	40(1)		40(2)		40(3)		40(4)		40(5)		40(6)		40(7)		40(8)	
			ราย	เงิน	ราย	เงิน	ราย	เงิน	ราย	เงิน	ราย	เงิน	ราย	เงิน	ราย	เงิน	ราย	เงิน
รวมทั้งหมด	1,540,953	290,224,929	1,317,464	217,236,963	17,888	3,416,443	537	32,017	69,877	10,699,314	26,086	4,557,018	11,202	3,606,281	1,470	780,641	96,429	49,896,252
0-10,000	6,774	38,632	5,574	34,653	209	1,152	0	0	454	2,267	22	134	15	104	2	12	498	310
10,001-20,000	12,277	186,497	11,205	171,675	260	3,862	2	31	550	7,180	116	1,748	14	202	4	59	126	1,740
20,001-30,000	49,265	409,839	47,878	376,826	241	5,793	0	0	522	11,023	253	6,550	28	600	5	126	338	8,921
30,001-40,000	25,662	909,124	23,645	843,584	303	9,792	4	109	434	11,566	411	13,588	63	1,900	13	458	789	28,127
40,001-50,000	49,671	2,252,268	47,213	2,151,537	357	14,754	4	51	497	15,330	572	24,671	71	2,625	11	446	946	42,854
50,001-60,000	140,314	7,731,001	133,653	7,369,018	386	19,048	5	273	599	17,078	802	41,764	113	5,775	19	1,049	4,737	276,996
60,001-70,000	115,688	7,451,704	112,098	7,267,647	402	20,231	3	106	826	21,794	471	24,344	110	5,673	20	962	1,758	110,947
70,001-80,000	104,421	7,721,144	99,044	7,391,865	400	22,523	7	313	963	22,342	686	40,646	130	6,972	14	520	3,177	235,963
80,001-90,000	84,371	7,025,374	79,993	6,766,038	432	25,549	4	264	1,268	29,333	640	40,779	148	8,321	14	812	1,872	154,278
90,001-100,000	74,731	6,899,406	69,975	6,585,358	406	27,140	5	105	1,338	28,076	646	45,287	142	8,378	10	902	2,209	204,160
100,001-150,000	287,075	33,494,721	257,803	31,107,735	2,330	191,517	27	938	8,442	186,136	3,005	228,949	964	62,096	87	8,959	14,417	1,708,391
150,001-200,000	159,551	24,898,323	134,996	22,490,893	2,473	309,157	32	1,015	8,669	227,572	2,645	234,539	955	86,406	73	11,152	9,708	1,537,589
200,001-300,000	163,616	34,289,515	128,735	29,874,677	2,972	483,681	113	3,647	13,134	518,218	4,047	449,329	1,715	207,853	230	53,721	12,670	2,698,389
300,001-500,000	136,413	41,952,899	94,529	33,443,310	3,006	723,469	132	6,865	14,962	1,027,836	4,604	735,634	2,356	444,021	394	144,182	16,430	5,427,582
500,001-750,000	66,308	29,641,224	38,246	20,183,508	1,715	582,404	86	5,542	8,918	1,139,498	3,054	678,872	1,811	540,685	337	177,450	12,141	6,333,265
750,001-1,000,000	23,398	14,303,105	12,730	9,164,638	673	272,423	35	5,541	2,722	518,942	1,391	415,818	997	442,922	74	48,527	4,776	3,434,294
1,000,001-2,000,000	26,408	24,090,116	13,786	14,886,760	743	301,619	55	4,771	3,477	1,176,648	1,749	784,591	1,194	973,079	107	119,128	5,297	5,843,520
2,000,001-4,000,000	9,677	17,970,302	4,443	9,210,728	328	131,474	15	2,241	1,325	1,270,744	580	366,497	300	496,275	42	108,215	2,644	6,384,128
4,000,001-6,000,000	2,702	8,644,399	1,076	3,584,599	113	70,236	2	115	397	858,688	168	123,384	43	124,470	7	22,733	896	3,860,174
6,000,001-8,000,000	1,053	4,723,166	382	1,673,813	53	33,951	3	41	123	457,174	84	89,388	18	55,368	1	6,722	389	2,406,709
8,000,001-10,000,000	455	2,634,573	153	784,455	25	13,857	1	41	53	243,341	42	87,027	5	26,980	2	17,951	174	1,460,921
10,000,001-20,000,000	754	6,032,408	201	930,080	36	41,210	2	8	128	921,538	60	100,647	8	46,565	3	30,203	316	3,962,157
20,000,001 ขึ้นไป	369	6,925,189	106	943,566	25	111,601	0	0	76	1,986,990	38	22,832	2	59,011	1	26,352	121	3,774,837

* หมายเหตุ 1. จำนวนเงิน อัตราส่วน หนึ่งต่อพัน

** กลุ่มพัฒนาระบบงานคอมพิวเตอร์ / สำนักเทคโนโลยีสารสนเทศ

2 จำนวนราย อัตราส่วน ต่อราย

กรมสรรพากร / ประมวลผลเมื่อวันที่ 14 มีนาคม 2540

*** ผู้เขียนขอกราบขอบพระคุณ ท่าน ผอ. จันทิมา ผู้อำนวยการฝ่ายเทคโนโลยีและสารสนเทศ, ดร. พล นิธิรุปรัตน์ นิติกรฝ่ายกฎหมาย, คุณพรพนธ์เพ็ญ, คุณบรรจรัตน์ เจ้าหน้าที่กรมสรรพากรและหน่วยงานกรมสรรพากร เป็นอย่างสูงมา ณ ที่นี้ ที่ให้ความกรุณาประมวลผลข้อมูลการเสียภาษีของผู้เสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาทั้ง 4 ประเภท ทั้งนี้ โดยเฉพาะข้อมูลการเสียภาษีของห้างหุ้นส่วนสามัญและและคณะบุคคลที่ไม่ใช่นิติบุคคล อันเป็นประโยชน์ต่อวิเคราะห์และจัดทำ วิทยานิพนธ์ฉบับนี้เป็นอย่างยิ่ง

ตารางแสดงตัวเลขการเสียภาษีของผู้มีเงินได้ประเภททอมรดกที่ยังไม่ได้แบ่งประจำปี 2536 */**/**

(เฉพาะเขตกรุงเทพมหานคร)

ช่วงเงินได้	จำนวนราย	เงินได้พึงประเมิน	40(1)		40(2)		40(3)		40(4)		40(5)		40(6)		40(7)		40(8)	
			ราย	เงิน	ราย	เงิน	ราย	เงิน	ราย	เงิน	ราย	เงิน	ราย	เงิน	ราย	เงิน	ราย	เงิน
รวมทั้งหมด	422	180,398	0	0	3	615	1	232	48	56,226	348	115,950	1	119	0	0	21	7,256
0-10,000	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
10,001-20,000	6	85	0	0	0	0	0	0	0	0	6	85	0	0	0	0	0	0
20,001-30,000	11	227	0	0	0	0	0	0	0	0	11	227	0	0	0	0	0	0
30,001-40,000	19	642	0	0	0	0	0	0	1	30	17	612	0	0	0	0	1	0
40,001-50,000	23	956	0	0	0	0	0	0	1	47	20	816	0	0	0	0	2	93
50,001-60,000	16	778	0	0	0	0	0	0	0	0	15	718	0	0	0	0	1	60
60,001-70,000	13	771	0	0	0	0	0	0	1	68	11	640	0	0	0	0	1	63
70,001-80,000	14	909	0	0	0	0	0	0	1	70	12	839	0	0	0	0	1	0
80,001-90,000	10	759	0	0	0	0	0	0	2	171	8	588	0	0	0	0	0	0
90,001-100,000	14	1,142	0	0	0	0	0	0	1	97	13	1,045	0	0	0	0	0	0
100,001-150,000	57	6,181	0	0	0	0	0	0	4	477	49	5,195	1	119	0	0	3	390
150,001-200,000	41	6,176	0	0	0	0	0	0	4	646	36	5,340	0	0	0	0	1	190
200,001-300,000	46	8,700	0	0	1	268	1	232	6	608	34	6,918	0	0	0	0	4	674
300,001-500,000	44	11,650	0	0	2	347	0	0	4	1,003	38	10,300	0	0	0	0	0	0
500,001-750,000	29	15,727	0	0	0	0	0	0	7	3,765	22	11,962	0	0	0	0	0	0
750,001-1,000,000	14	9,362	0	0	0	0	0	0	1	857	11	6,970	0	0	0	0	2	1,535
1,000,001-2,000,000	28	26,597	0	0	0	0	0	0	7	6,167	20	19,321	0	0	0	0	1	1,109
2,000,001-4,000,000	21	29,688	0	0	0	0	0	0	5	11,035	12	15,511	0	0	0	0	4	3,142
4,000,001-6,000,000	1	4,424	0	0	0	0	0	0	1	4,424	0	0	0	0	0	0	0	0
6,000,001-8,000,000	7	14,109	0	0	0	0	0	0	0	0	7	14,109	0	0	0	0	0	0
8,000,001-10,000,000	3	8,460	0	0	0	0	0	0	1	8,428	2	32	0	0	0	0	0	0
10,000,001-20,000,000	3	10,522	0	0	0	0	0	0	0	0	3	10,522	0	0	0	0	0	0
20,000,001 ขึ้นไป	2	22,533	0	0	0	0	0	0	1	18,333	1	4,200	0	0	0	0	0	0

* หมายถึง 1. จำนวนเงิน อัตราส่วน หนึ่งต่อพัน

2. จำนวนราย อัตราส่วน ต่อราย

** กลุ่มพัฒนาระบบงานคอมพิวเตอร์ / สำนักเทคโนโลยีสารสนเทศ

กรมสรรพากร /ประมวลผลเมื่อวันที่ 14 มีนาคม 2540

*** ผู้เขียนขอกราบขอบพระคุณ ท่าน ผอ. จันทิมา ผู้อำนวยการฝ่ายเทคโนโลยีและสารสนเทศ, ดร. พล วีรคุปต์ นิติกรฝ่ายกฎหมาย, คุณพรพนธ์พิชญ์, คุณบรรรรัตน์ เจ้าหน้าที่กรมสรรพากรและหน่วยงานกรมสรรพากร เป็นอย่างสูงมา ณ ที่นี้
 ที่ให้ความกรุณาประมวลผลข้อมูลการเสียภาษีของผู้เสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาทั้ง 4 ประเภท ทั้งนี้ โดยเฉพาะข้อมูลการเสียภาษีของห้างหุ้นส่วนสามัญและและคณะบุคคลที่ไม่ใช่นิติบุคคล อันเป็นประโยชน์ต่อวิเคราะห์และจัดทำ
 วิทยานิพนธ์ฉบับนี้เป็นอย่างยิ่ง

ตารางแสดงตัวเลขการเสียภาษีของผู้มีเงินได้ประเภทห้างหุ้นส่วนสามัญประจำปี 2536 */**/**

(เฉพาะเขตกรุงเทพมหานคร)

ช่วงเงินได้	จำนวนราย	เงินได้พึงประเมิน	40(1)		40(2)		40(3)		40(4)		40(5)		40(6)		40(7)		40(8)	
			ราย	เงิน	ราย	เงิน	ราย	เงิน	ราย	เงิน	ราย	เงิน	ราย	เงิน	ราย	เงิน	ราย	เงิน
รวมทั้งหมด	1,085	1,442,340	0	0	2	211	0	0	10	16,102	71	34,727	119	159,796	23	5,183	860	1,226,321
0-10,000	7	20	0	0	0	0	0	0	1	9	0	0	1	5	1	1	4	5
10,001-20,000	2	33	0	0	0	0	0	0	1	18	0	0	1	15	0	0	0	0
20,001-30,000	10	239	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	3	72	1	21	6	146
30,001-40,000	10	353	0	0	0	0	0	0	0	0	2	69	3	116	0	0	5	168
40,001-50,000	5	226	0	0	0	0	0	0	0	0	1	47	0	0	0	0	4	179
50,001-60,000	9	496	0	0	0	0	0	0	0	0	1	59	2	102	1	56	5	279
60,001-70,000	3	188	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	3	188
70,001-80,000	6	458	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	3	221	0	0	3	237
80,001-90,000	9	774	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	9	774
90,001-100,000	10	759	0	0	0	0	0	0	0	0	1	16	2	192	0	0	7	551
100,001-150,000	37	4,559	0	0	1	122	0	0	0	0	4	541	8	986	0	0	24	2,910
150,001-200,000	41	6,658	0	0	0	0	0	0	0	0	4	690	7	1,235	1	169	29	4,564
200,001-300,000	108	24,469	0	0	0	0	0	0	1	210	14	2,471	17	4,304	8	1,956	68	15,528
300,001-500,000	197	73,878	0	0	0	0	0	0	2	20	15	4,628	37	13,923	5	1,852	138	53,455
500,001-750,000	241	131,043	0	0	0	0	0	0	0	0	17	7,830	11	6,199	6	1,128	207	115,886
750,001-1,000,000	127	104,661	0	0	1	89	0	0	2	945	4	3,235	9	8,309	0	0	111	92,083
1,000,001-2,000,000	134	179,283	0	0	0	0	0	0	1	6	5	7,077	10	13,402	0	0	118	158,798
2,000,001-4,000,000	61	152,749	0	0	0	0	0	0	0	0	2	3,653	2	4,730	0	0	57	144,366
4,000,001-6,000,000	23	109,962	0	0	0	0	0	0	0	0	1	4,411	1	4,087	0	0	21	101,464
6,000,001-8,000,000	13	90,251	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	13	90,251
8,000,001-10,000,000	6	53,226	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	1	9,402	0	0	5	43,824
10,000,001-20,000,000	18	196,301	0	0	0	0	0	0	2	14,894	0	0	0	0	0	0	16	181,407
20,000,001 ขึ้นไป	8	311,754	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	1	92,496	0	0	7	219,258

* หมายถึง 1. จำนวนเงิน อัตราส่วน หนึ่งต่อพัน

2. จำนวนราย อัตราส่วน ต่อราย

กลุ่มพัฒนาระบบงานคอมพิวเตอร์ / สำนักเทคโนโลยีสารสนเทศ

กรมสรรพากร /ประมวลผลเมื่อวันที่ 10 มีนาคม 2540

** ผู้เขียนขอขอบคุณ ผอ. จันทิมา หัวหน้าฝ่ายโครงการคอมพิวเตอร์, ดร. พล วีระคุปต์ นิตกรฝ่ายกฎหมายระดับ 7, คุณพรรณเพ็ญ, คุณบรรวิศน์ เจ้าหน้าที่กรมสรรพากรฝ่ายโครงการคอมพิวเตอร์

และกรมสรรพากร ที่ได้ให้ความกรุณาประมวลข้อมูลการเสียภาษีเงินได้บุคคลทั้ง 4 ประเภทอันเป็นประโยชน์ต่อการวิเคราะห์ถึงข้อมูลการเสียภาษี โดยเฉพาะกรณีห้างหุ้นส่วนสามัญและ

และคณะบุคคลที่ไม่ใช่นิติบุคคล ซึ่งผู้เขียนขอกราบขอบพระคุณเป็นอย่างสูงมา ณ ที่นี้

ตารางแสดงตัวเลขการเสียภาษีของผู้มีเงินได้ประเภทคนละบุคคลที่ไม่ใช่นิติบุคคลประจำปี 2536 **/**/**

(เฉพาะเขตกรุงเทพมหานคร โดยแยกตามชั้นเงินได้พึงประเมิน)

ช่วงเงินได้	จำนวนราย	เงินได้พึงประเมิน	40(1)		40(2)		40(3)		40(4)		40(5)		40(6)		40(7)		40(8)	
			ราย	เงิน	ราย	เงิน	ราย	เงิน	ราย	เงิน	ราย	เงิน	ราย	เงิน	ราย	เงิน	ราย	เงิน
รวมทั้งหมด	5,634	4,419,696	0	0	67	21,779	3	915	1,654	248,406	785	391,345	1,569	1,216,971	19	6,890	1,537	2,533,390
0-10,000	125	635	0	0	0	0	0	0	100	544	2	18	9	64	0	0	14	9
10,001-20,000	149	2,212	0	0	0	0	0	0	141	2,066	1	20	7	126	0	0	0	0
20,001-30,000	159	3,898	0	0	0	0	0	0	137	3,388	6	129	10	219	1	29	5	133
30,001-40,000	151	5,201	0	0	0	0	0	0	111	3,752	18	645	18	657	0	0	4	147
40,001-50,000	144	6,341	0	0	0	0	0	0	100	4,424	15	600	20	907	0	0	9	410
50,001-60,000	178	9,645	0	0	0	0	0	0	114	6,277	26	1,388	24	1,311	1	39	13	630
60,001-70,000	134	8,345	0	0	1	12	0	0	85	5,441	17	966	21	1,350	0	0	10	576
70,001-80,000	109	8,047	0	0	0	0	0	0	59	4,408	17	1,213	21	1,530	1	72	11	824
80,001-90,000	109	9,170	0	0	2	180	0	0	69	5,700	9	772	24	2,089	0	0	5	429
90,001-100,000	103	9,608	0	0	1	90	1	97	60	5,548	19	1,836	16	1,558	0	0	6	479
100,001-150,000	440	52,350	0	0	6	802	0	0	212	24,854	84	9,494	85	10,496	0	0	53	6,704
150,001-200,000	333	57,353	0	0	1	190	1	185	124	21,163	58	9,495	93	16,715	1	155	55	9,450
200,001-300,000	553	133,538	0	0	10	2,195	0	0	136	32,444	105	24,823	200	49,878	3	666	99	23,532
300,001-500,000	841	316,135	0	0	17	5,956	0	0	114	39,990	143	47,675	318	125,711	1	373	248	96,430
500,001-750,000	872	604,008	0	0	28	12,120	1	633	61	33,519	96	48,967	305	284,930	8	3,156	373	220,683
750,001-1,000,000	398	324,121	0	0	0	0	0	0	20	13,941	54	40,157	142	122,335	0	0	182	147,688
1,000,001-2,000,000	489	616,484	0	0	1	234	0	0	3	3,215	76	71,848	190	255,161	2	2,012	217	284,014
2,000,001-4,000,000	185	466,295	0	0	0	0	0	0	3	2,156	28	62,861	39	97,922	0	0	115	303,356
4,000,001-6,000,000	61	294,648	0	0	0	0	0	0	0	0	4	20,377	14	66,975	0	0	43	207,296
6,000,001-8,000,000	37	245,583	0	0	0	0	0	0	0	0	4	20,977	6	42,063	1	388	26	182,160
8,000,001-10,000,000	19	162,975	0	0	0	0	0	0	2	10,084	0	0	2	19,168	0	0	15	133,723
10,000,001-20,000,000	33	533,386	0	0	0	0	0	0	3	25,492	3	27,084	4	52,044	0	0	23	428,766
20,000,001 ขึ้นไป	12	549,713	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	1	63,762	0	0	11	485,951

* หมายถึง 1. จำนวนเงิน อัตราส่วน หนึ่งต่อพัน

2. จำนวนราย อัตราส่วน ต่อราย

** กลุ่มพัฒนาระบบงานคอมพิวเตอร์ / สำนักเทคโนโลยีสารสนเทศ

กรมสรรพากร /ประมวลผลเมื่อวันที่ 14 มีนาคม 2540

*** ผู้เขียนขอกราบขอบพระคุณ ท่าน ผอ. จันทิมา ผู้อำนวยการฝ่ายเทคโนโลยีและสารสนเทศ, ดร. พล ชีวคุปต์ นิตติกรฝ่ายกฎหมาย, คุณพรพนธ์เพ็ญ , คุณบวรรัตน์ เจ้าหน้าที่กรมสรรพากรและหน่วยงานกรมสรรพากร เป็นอย่างสูงมา ณ ที่นี้
 ที่ให้ความกรุณาประมวลผลข้อมูลการเสียภาษีของผู้เสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาทั้ง 4 ประเภท ทั้งนี้ โดยเฉพาะข้อมูลการเสียภาษีของห้างหุ้นส่วนสามัญและและคนละบุคคลที่ไม่ใช่นิติบุคคล อันเป็นประโยชน์ต่อวิเคราะห์และจัดทำ
 วิทยานิพนธ์ฉบับนี้เป็นอย่างยิ่ง

ตารางแสดงตัวเลขการเสียภาษีของผู้มีเงินได้ประเภทบุคคลธรรมดา รวมถึงผู้ที่ยังไม่ได้แบ่ง กองมรดกที่ยังไม่ได้แบ่ง ห้างหุ้นส่วนสามัญและคณะบุคคลที่ไม่ใช่นิติบุคคล ประจำปี 2536 */**(เฉพาะเขตกรุงเทพมหานคร)

ช่วงเงินได้	ผู้มีเงินได้ประเภทบุคคลธรรมดา ***						ห้างหุ้นส่วนสามัญและคณะบุคคลที่ไม่ใช่นิติบุคคล					
	40(4)		40(6)		40(8)		40(4)		40(6)		40(8)	
	ราย	เงิน	ราย	เงิน	ราย	เงิน	ราย	เงิน	ราย	เงิน	ราย	เงิน
รวมทั้งหมด	69,786	10,698,314	11,203	3,606,400	96,450	49,903,508	1,664	264,508	1,688	1,376,767	2,397	3,759,711
0-10,000	454	2,267	15	104	498	310	101	553	10	69	18	14
10,001-20,000	550	7180	14	202	126	1,740	142	2,084	8	141	0	0
20,001-30,000	522	10023	28	600	338	8,921	137	3,388	13	291	11	279
30,001-40,000	343	11566	63	1,900	790	28,127	111	3,752	21	773	9	315
40,001-50,000	497	15330	71	2,625	948	42,947	100	4,424	20	907	13	589
50,001-60,000	599	17078	113	5,775	4,738	277,056	114	6,277	26	1,413	18	909
60,001-70,000	826	21794	110	5,673	1,759	111,010	85	5,441	21	1,350	13	764
70,001-80,000	963	22342	130	6,972	3,178	235,963	59	4,408	24	1,751	14	1,061
80,001-90,000	1268	29333	148	8,321	1,872	154,278	69	5,700	24	2,089	14	1,203
90,001-100,000	1338	28076	142	8,378	2,209	204,160	60	5,548	18	1,750	13	1,030
100,001-150,000	8442	186136	965	62,215	14,420	1,708,781	212	24,854	93	11,482	77	9,614
150,001-200,000	8669	227572	955	86,406	9,709	1,537,779	124	21,163	100	17,950	84	14,014
200,001-300,000	13134	518218	1,715	207,853	12,674	2,699,063	137	32,654	217	54,182	167	39,060
300,001-500,000	14962	1027836	2,356	444,021	16,430	5,427,582	116	40,010	355	139,634	386	149,885
500,001-750,000	8918	1139499	1,811	540,685	12,141	6,333,265	61	33,519	316	291,129	580	336,569
750,001-1,000,000	2722	518942	997	442,922	4,778	3,435,829	22	14,886	151	130,644	293	239,771
1,000,001-2,000,000	3477	1176648	1,194	973,079	5,298	5,844,629	4	3,221	200	268,563	335	442,812
2,000,001-4,000,000	1325	1270744	300	496,275	2,648	6,387,270	3	2,156	41	102,652	172	447,722
4,000,001-6,000,000	397	856688	43	124,470	896	3,860,174	0	0	15	71,062	64	308,760
6,000,001-8,000,000	123	457174	18	55,368	389	2,406,709	0	0	6	42,063	39	272,411
8,000,001-10,000,000	53	243341	5	26,980	174	1,460,921	2	10,084	3	28,570	20	177,547
10,000,001-20,000,000	128	921538	8	46,565	316	3,962,157	5	40,386	4	52,044	39	610,173
20,000,001 ขึ้นไป	76	1986990	2	59,011	121	3,774,837	0	0	2	156,258	18	705,209

* หมายเหตุ 1. จำนวนเงิน อัตราส่วน หนึ่งต่อหนึ่ง

2. จำนวนราย อัตราส่วน ตอราย

*** ผู้มีเงินได้บุคคลธรรมดา รวมถึง ผู้ถึงแก่ความตายระหว่างปีภาษีและกองมรดกที่ยังไม่ได้แบ่ง

** กลุ่มพัฒนาระบบงานคอมพิวเตอร์ / สำนักเทคโนโลยีสารสนเทศ

กรมสรรพากร / ประมวลผลเมื่อวันที่ 14 มีนาคม 2540

ตารางแสดงตัวเลขการเสียชีวิตของผู้มีเงินได้ประเภทบุคคลธรรมดา รวมถึงผู้ตายระหว่างปีภาษี ประจำปี 2537 *//****
(เฉพาะเขตกรุงเทพมหานคร)

ช่วงเงินได้	จำนวนราย	เงินได้พึงประเมิน	40(1)		40(2)		40(3)		40(4)		40(5)		40(6)		40(7)		40(8)	
			ราย	เงิน	ราย	เงิน	ราย	เงิน	ราย	เงิน	ราย	เงิน	ราย	เงิน	ราย	เงิน	ราย	เงิน
รวมทั้งหมด	1,740,059	342,563,929	1,491,490	258,284,817	20,468	4,164,823	609	45,904	86,217	14,261,016	27,523	5,154,444	13,120	4,381,243	1,929	1,027,439	98,703	55,244,243
0-10,000	8,712	50,946	7,485	46,319	244	1,294	2	10	519	2,589	37	246	18	126	4	35	467	366
10,001-20,000	14,856	227,879	13,796	211,486	283	4,071	3	54	633	8,070	111	1,651	26	403	5	86	146	2,220
20,001-30,000	18,489	470,381	17,175	435,636	293	6,984	2	23	595	11,871	256	6,523	38	919	13	365	320	8,587
30,001-40,000	27,466	977,437	25,625	908,698	334	11,021	2	68	585	14,218	404	13,297	60	1,767	17	617	782	28,461
40,001-50,000	51,713	2,366,374	49,739	2,270,660	372	15,131	2	78	585	16,051	595	25,427	76	3,279	18	824	796	35,960
50,001-60,000	152,207	843	146,162	8,065,699	421	20,469	7	281	657	18,219	814	43,251	101	4,628	25	1,227	4,806	281,914
60,001-70,000	133,985	8,432,051	131,542	8,530,470	423	23,725	7	265	825	21,163	489	26,266	117	6,173	23	1,153	1,636	103,226
70,001-80,000	119,209	8,920,288	115,311	8,595,557	427	26,609	5	170	990	24,931	710	42,784	152	8,287	23	1,524	3,037	224,731
80,001-90,000	99,941	8,501,749	97,409	8,243,777	484	32,341	3	174	1,336	29,934	647	42,914	136	7,838	35	2,576	1,760	145,099
90,001-100,000	86,881	8,246,133	84,081	7,920,168	486	34,069	9	437	1,525	34,151	583	40,906	197	13,639	34	2,810	2,177	202,267
100,001-150,000	303,822	37,306,122	288,811	34,813,263	2,346	205,624	34	1,480	9,432	204,698	3,021	241,427	1,025	71,122	113	11,866	14,867	1,770,991
150,001-200,000	166,932	28,860,426	158,553	26,316,775	2,689	339,828	44	1,112	10,892	270,305	2,544	231,755	1,126	99,749	116	16,419	9,893	1,598,690
200,001-300,000	164,429	40,112,923	154,901	35,347,019	3,364	545,909	110	5,662	15,951	596,368	4,143	476,889	2,029	253,483	349	71,463	12,830	2,836,275
300,001-500,000	129,395	49,966,854	113,628	40,009,736	3,695	937,334	155	8,499	18,879	1,205,492	4,933	812,090	2,842	554,259	494	173,221	17,201	5,907,223
500,001-750,000	57,990	34,956,806	46,356	24,547,124	2,089	712,795	91	7,045	11,490	1,327,945	3,274	746,395	2,110	627,349	326	162,971	12,701	6,890,050
750,001-1,000,000	20,297	175,414,583	16,055	11,663,536	896	385,937	43	6,160	3,621	608,460	1,672	507,558	1,106	505,287	84	57,830	4,988	3,692,719
1,000,001-2,000,000	21,291	28,709,829	16,719	18,228,620	894	403,708	67	10,389	4,560	1,471,924	2,055	935,003	1,460	1,208,596	156	179,190	5,396	6,304,094
2,000,001-4,000,000	7,907	21,760,450	5,544	11,478,478	381	170,396	11	2,177	1,897	1,791,215	740	482,381	386	592,412	67	151,663	2,792	7,116,501
4,000,001-6,000,000	2,264	10,891,692	1,506	4,832,602	166	73,467	7	207	679	1,447,930	235	197,353	72	174,686	14	63,503	924	4,217,056
6,000,001-8,000,000	834	5,702,743	487	2,108,024	58	40,443	2	1,533	194	658,035	87	77,305	19	69,418	4	21,570	429	2,756,488
8,000,001-10,000,000	411	3,467,245	217	1,087,665	30	30,834	1	1	98	460,213	46	37,863	8	38,288	5	43,550	238	1,948,827
10,000,001-20,000,000	594	7,911,432	282	1,440,481	59	78,313	2	79	190	1,496,756	82	96,671	12	71,741	3	41,920	376	4,697,712
20,000,001 ขึ้นไป	229	7,546,644	106	1,183,024	34	64,521	0	0	84	2,540,478	45	68,489	4	67,794	1	21,056	141	4,474,786

* หมายถึง 1. จำนวนเงิน อัตราส่วน หนึ่งต่อพัน

** กลุ่มพัฒนาระบบงานคอมพิวเตอร์ / สำนักเทคโนโลยีสารสนเทศ

2. จำนวนราย อัตราส่วน ต่อราย

กรมสรรพากร /ประมวลผลเมื่อวันที่ 14 มีนาคม 2540

*** ผู้เขียนขอกราบขอบพระคุณ ท่าน ผอ. จันทิมา ผู้อำนวยการฝ่ายเทคโนโลยีและสารสนเทศ, ดร. พล นิธิกุลปต์ นิติกรฝ่ายกฎหมาย, คุณพรณิเพ็ญ, คุณบวรรัตน์ เจ้าหน้าที่กรมสรรพากรและหน่วยงานกรมสรรพากร เป็นอย่างสูงมา ณ ที่นี้ ที่ให้ความกรุณาประมวลผลข้อมูลการเสียชีวิตของผู้เสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาทั้ง 4 ประเภท ทั้งนี้ โดยเฉพาะข้อมูลการเสียชีวิตของห้างหุ้นส่วนสามัญและและคณะบุคคลที่ไม่ใช่นิติบุคคล อันเป็นประโยชน์ต่อวิเคราะห์และจัดทำ วิทยานิพนธ์ฉบับนี้เป็นอย่างยิ่ง

ตารางแสดงตัวเลขการเสียหายของผู้มีเงินได้ประเภทกองมรดกที่ยังไม่ได้แบ่ง ประจำปี 2537 **/**/**

(เฉพาะเขตกรุงเทพมหานคร)

ช่วงเงินได้	จำนวนราย	เงินได้พึงประเมิน	40(1)		40(2)		40(3)		40(4)		40(5)		40(6)		40(7)		40(8)	
			ราย	เงิน	ราย	เงิน	ราย	เงิน	ราย	เงิน	ราย	เงิน	ราย	เงิน	ราย	เงิน	ราย	เงิน
รวมทั้งหมด	398	337,686	0	0	1	366	2	217	45	206,279	339	126,896	0	0	0	0	11	3,928
0-10,000	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
10,001-20,000	4	46	0	0	0	0	0	0	0	0	4	46	0	0	0	0	0	0
20,001-30,000	10	205	0	0	0	0	0	0	1	21	9	184	0	0	0	0	0	0
30,001-40,000	20	639	0	0	0	0	1	38	1	35	18	566	0	0	0	0	0	0
40,001-50,000	20	876	0	0	0	0	0	0	0	0	19	831	0	0	0	0	1	45
50,001-60,000	21	1,011	0	0	0	0	0	0	1	53	19	906	0	0	0	0	1	52
60,001-70,000	11	641	0	0	0	0	0	0	0	0	10	576	0	0	0	0	1	65
70,001-80,000	18	1,216	0	0	0	0	0	0	1	73	17	1,143	0	0	0	0	0	0
80,001-90,000	11	851	0	0	0	0	0	0	2	166	9	685	0	0	0	0	0	0
90,001-100,000	16	1,339	0	0	0	0	0	0	2	195	13	1,046	0	0	0	0	1	98
100,001-150,000	40	4,553	0	0	0	0	0	0	2	271	38	4,282	0	0	0	0	0	0
150,001-200,000	34	4,895	0	0	0	0	1	179	1	92	32	4,624	0	0	0	0	0	0
200,001-300,000	36	7,214	0	0	0	0	0	0	1	19	32	6,530	0	0	0	0	3	665
300,001-500,000	45	10,973	0	0	0	0	0	0	5	913	40	10,060	0	0	0	0	0	0
500,001-750,000	29	15,488	0	0	1	366	0	0	5	1,939	21	11,941	0	0	0	0	2	1,242
750,001-1,000,000	15	9,610	0	0	0	0	0	0	3	2,471	11	6,451	0	0	0	0	1	688
1,000,001-2,000,000	34	37,167	0	0	0	0	0	0	3	3,045	30	33,049	0	0	0	0	1	1,073
2,000,001-4,000,000	15	22,017	0	0	0	0	0	0	9	16,099	6	5,918	0	0	0	0	0	0
4,000,001-6,000,000	6	19,741	0	0	0	0	0	0	2	9,891	4	9,850	0	0	0	0	0	0
6,000,001-8,000,000	3	6,543	0	0	0	0	0	0	1	6,411	2	132	0	0	0	0	0	0
8,000,001-10,000,000	5	19,078	0	0	0	0	0	0	2	9,319	3	9,759	0	0	0	0	0	0
10,000,001-20,000,000	3	141,763	0	0	0	0	0	0	2	127,766	1	13,997	0	0	0	0	0	0
20,000,001 ขึ้นไป	2	31,820	0	0	0	0	0	0	1	27,500	1	4,320	0	0	0	0	0	0

* หมายเหตุ 1. จำนวนเงิน อัตราส่วน หนึ่งต่อพัน

2. จำนวนราย อัตราส่วน ต่อราย

** กลุ่มพัฒนาระบบงานคอมพิวเตอร์ / สำนักเทคโนโลยีสารสนเทศ

กรมสรรพากร / ประมวลผลเมื่อวันที่ 14 มีนาคม 2540

*** ผู้เขียนขอกราบขอบพระคุณ ท่าน ผอ. จันทิมา ผู้อำนวยการฝ่ายเทคโนโลยีและสารสนเทศ, ดร. พล นิธิกุลปต์ นิตกรฝ่ายกฎหมาย, คุณพรพนธ์เพ็ญ, คุณบวรรัตน์ เจ้าหน้าที่กรมสรรพากรและหน่วยงานกรมสรรพากร เป็นอย่างสูงมา ณ ที่นี้
 ที่ให้ความกรุณาประมวลผลข้อมูลการเสียหายของผู้เสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาทั้ง 4 ประเภท ทั้งนี้ โดยเฉพาะข้อมูลการเสียหายของห้างหุ้นส่วนสามัญและและคณะบุคคลที่ไม่ใช่นิติบุคคล อันเป็นประโยชน์ต่อวิเคราะห์และจัดทำ
 วิทยานิพนธ์ฉบับนี้เป็นอย่างยิ่ง

ตารางแสดงตัวเลขการเสียภาษีของผู้มีเงินได้ประเภทห้างหุ้นส่วนสามัญ ประจำปี 2537 */**/**

(เฉพาะเขตกรุงเทพมหานคร)

ช่วงเงินได้	จำนวนราย	เงินได้พึงประเมิน	40(1)		40(2)		40(3)		40(4)		40(5)		40(6)		40(7)		40(8)	
			ราย	เงิน	ราย	เงิน	ราย	เงิน	ราย	เงิน	ราย	เงิน	ราย	เงิน	ราย	เงิน	ราย	เงิน
รวมทั้งหมด	852	1,270,752	0	0	5	1,621	0	0	4	1,394	55	23,588	98	89,478	12	6,139	678	1,148,532
0-10,000	2	5	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	1	5	0	0	1	0
10,001-20,000	2	35	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	1	15	1	20
20,001-30,000	3	83	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	2	55	0	0	1	28
30,001-40,000	4	138	0	0	0	0	0	0	0	0	3	102	1	36	0	0	0	0
40,001-50,000	3	138	0	0	0	0	0	0	0	0	2	89	0	0	0	0	1	49
50,001-60,000	1	60	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	1	60	0	0
60,001-70,000	3	194	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	64	0	0	3	130
70,001-80,000	8	600	0	0	0	0	0	0	1	78	2	145	1	72	0	0	4	305
80,001-90,000	4	343	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	1	84	0	0	3	259
90,001-100,000	7	675	0	0	0	0	0	0	0	0	1	98	1	96	1	99	4	382
100,001-150,000	33	3,756	0	0	0	0	0	0	0	0	5	406	4	507	1	124	23	2,719
150,001-200,000	32	5,470	0	0	0	0	0	0	0	0	3	497	6	1,061	0	0	23	3,912
200,001-300,000	77	18,568	0	0	2	291	0	0	0	0	9	2,064	15	3,806	0	0	51	12,407
300,001-500,000	140	51,087	0	0	2	585	0	0	1	303	10	3,317	27	9,848	0	0	100	37,034
500,001-750,000	173	94,875	0	0	0	0	0	0	0	0	13	5,362	19	11,028	5	2,480	136	76,005
750,001-1,000,000	90	75,103	0	0	0	0	0	0	0	0	3	2,714	2	1,865	0	0	85	70,524
1,000,001-2,000,000	140	153,392	0	0	0	0	0	0	2	1,013	2	2,854	8	12,002	2	1,310	126	136,213
2,000,001-4,000,000	76	208,001	0	0	1	745	0	0	0	0	2	5,940	5	16,842	1	2,051	67	182,423
4,000,001-6,000,000	25	111,680	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	4	20,371	0	0	21	91,309
6,000,001-8,000,000	10	67,494	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	10	67,494
8,000,001-10,000,000	4	34,590	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	4	34,590
10,000,001-20,000,000	8	103,661	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	1	11,736	0	0	7	91,925
20,000,001 ขึ้นไป	7	340,804	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	7	340,804

* หมายเหตุ 1. จำนวนเงิน อัตราส่วน หนึ่งต่อพัน

2. จำนวนราย อัตราส่วน ต่อราย

** กลุ่มพัฒนาระบบงานคอมพิวเตอร์ / สำนักเทคโนโลยีสารสนเทศ

กรมสรรพากร /ประมวลผลเมื่อวันที่ 14 มีนาคม 2540

*** ผู้เขียนขอกราบขอบพระคุณ ท่าน ผอ. จันทิมา ผู้อำนวยการฝ่ายเทคโนโลยีและสารสนเทศ, ดร. พล อีร์คุปต์ นิตติกรฝ่ายกฎหมาย, คุณพรพนทิพย์, คุณบรรจรัตน์ เจ้าหน้าที่กรมสรรพากรและหน่วยงานกรมสรรพากร เป็นอย่างสูงมา ณ ที่นี้ ที่ให้ความกรุณาประมวลผลข้อมูลการเสียภาษีของผู้เสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาทั้ง 4 ประเภท ทั้งนี้ โดยเฉพาะข้อมูลการเสียภาษีของห้างหุ้นส่วนสามัญและและคณะบุคคลที่ไม่ใช่นิติบุคคล อันเป็นประโยชน์ต่อวิเคราะห์และจัดทำ วิทยานิพนธ์ฉบับนี้เป็นอย่างยิ่ง

ตารางแสดงตัวเลขการเสียหายของผู้มีเงินได้ประเภทคนละบุคคลที่ไม่ใช่นิติบุคคล ประจำปี 2537 */**/**
(เฉพาะเขตกรุงเทพมหานคร)

ช่วงเงินได้	จำนวนราย	เงินได้พึงประเมิน	40(1)		40(2)		40(3)		40(4)		40(5)		40(6)		40(7)		40(8)	
			ราย	เงิน	ราย	เงิน	ราย	เงิน	ราย	เงิน	ราย	เงิน	ราย	เงิน	ราย	เงิน	ราย	เงิน
รวมทั้งหมด	3,896	4,053,650	0	0	61	16,102	28	6,560	552	98,781	703	397,639	1,353	1,462,957	5	4,111	1,194	2,067,500
0-10,000	61	272	0	0	0	0	0	0	35	202	2	19	5	39	0	0	19	12
10,001-20,000	56	878	0	0	0	0	0	0	43	681	5	64	6	101	0	0	2	32
20,001-30,000	45	1,132	0	0	0	0	0	0	32	823	8	185	4	104	0	0	1	20
30,001-40,000	66	2,351	0	0	0	0	2	66	36	1,264	9	334	17	620	0	0	2	67
40,001-50,000	74	3,115	0	0	2	52	0	0	43	1,850	16	624	10	452	0	0	3	137
50,001-60,000	101	5,159	0	0	0	0	0	0	65	3,240	18	957	9	455	0	0	9	507
60,001-70,000	62	3,821	0	0	0	0	0	0	37	2,258	12	714	8	524	0	0	5	325
70,001-80,000	58	4,319	0	0	1	80	0	0	24	1,740	14	1,074	11	828	0	0	8	597
80,001-90,000	59	4,933	0	0	1	90	0	0	21	1,785	10	761	16	1,361	0	0	11	936
90,001-100,000	62	5,678	0	0	0	0	0	0	24	2,102	11	967	17	1,653	0	0	10	956
100,001-150,000	246	29,090	0	0	15	1,889	2	238	56	6,625	74	8,223	58	7,253	1	121	40	4,741
150,001-200,000	222	36,852	0	0	6	832	3	573	40	6,635	51	7,555	78	14,028	1	160	43	7,069
200,001-300,000	385	89,929	0	0	7	1,232	15	3,641	39	8,975	93	20,299	149	36,574	0	0	82	19,208
300,001-500,000	598	225,756	0	0	18	5,893	4	1,416	24	8,351	113	38,425	259	101,608	1	382	179	69,681
500,001-750,000	635	361,092	0	0	10	5,964	1	570	16	8,380	103	51,333	276	183,871	1	617	228	130,357
750,001-1,000,000	323	262,930	0	0	0	0	0	0	2	1,783	50	36,546	128	110,610	0	0	143	113,991
1,000,001-2,000,000	504	627,735	0	0	1	70	1	56	7	2,546	71	73,003	215	288,789	0	0	209	263,271
2,000,001-4,000,000	182	488,418	0	0	0	0	0	0	3	2,336	31	75,257	53	146,336	1	2,831	94	261,658
4,000,001-6,000,000	58	275,497	0	0	0	0	0	0	0	0	6	28,725	10	50,301	0	0	42	196,471
6,000,001-8,000,000	34	231,722	0	0	0	0	0	0	0	0	2	12,673	9	61,768	0	0	23	157,281
8,000,001-10,000,000	16	145,356	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	4	36,232	0	0	12	109,124
10,000,001-20,000,000	32	382,801	0	0	0	0	0	0	3	15,993	3	17,289	7	96,548	0	0	19	252,971
20,000,001 ขึ้นไป	17	864,814	0	0	0	0	0	0	2	21,212	1	22,612	4	342,902	0	0	10	478,088

* หมายเหตุ 1. จำนวนเงิน อัตราส่วน หนึ่งต่อพัน

** กลุ่มพัฒนาระบบงานคอมพิวเตอร์ / สำนักเทคโนโลยีสารสนเทศ

2. จำนวนราย อัตราส่วน ต่อราย

กรมสรรพากร / ประมวลผลเมื่อวันที่ 14 มีนาคม 2540

*** ผู้เขียนขอกราบขอบพระคุณ ท่าน ผอ. จันทิมา ผู้อำนวยการฝ่ายเทคโนโลยีและสารสนเทศ, ดร. พล ชีวคุปต์ นิติกรฝ่ายกฎหมาย, คุณพรพรรณเพ็ญ, คุณบรรจรัตน์ เจ้าหน้าที่กรมสรรพากรและหน่วยงานกรมสรรพากร เป็นอย่างสูงมา ณ ที่นี้
ที่ให้ความกรุณาประมวลผลข้อมูลการเสียหายของผู้เสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาทั้ง 4 ประเภท ทั้งนี้ โดยเฉพาะข้อมูลการเสียหายของห้างหุ้นส่วนสามัญและและคนละบุคคลที่ไม่ใช่นิติบุคคล อันเป็นประโยชน์ต่อวิเคราะห์และจัดทำ
วิทยานิพนธ์ฉบับนี้เป็นอย่างยิ่ง

ตารางแสดงตัวเลขการเสียชีวิตของผู้มีเงินได้ประเภทบุคคลธรรมดา รวมถึงผู้ตายระหว่างปีภาษี กองมรดกที่ยังไม่ได้แบ่ง ห้างหุ้นส่วนสามัญและคณะบุคคลที่ไม่ใช่นิติบุคคล ประจำปี 2537 */** (เฉพาะเขตกรุงเทพมหานคร)

ช่วงเงินได้	ผู้มีเงินได้ประเภทบุคคลธรรมดา ***						ห้างหุ้นส่วนสามัญและคณะบุคคลที่ไม่ใช่นิติบุคคล					
	40(6)		40(6)		40(8)		40(4)		40(6)		40(8)	
	ราย	เงิน	ราย	เงิน	ราย	เงิน	ราย	เงิน	ราย	เงิน	ราย	เงิน
รวมทั้งหมด	86,217	14,263,016	13,120	4,381,243	98,714	55,248,171	556	100,175	1,451	1,552,435	1,872	3,216,032
0-10,000	519	2,589	18	126	467	366	35	202	6	44	20	12
10,001-20,000	633	8070	26	403	146	2,220	43	681	6	101	3	52
20,001-30,000	595	11871	38	919	320	8,587	32	823	6	159	2	48
30,001-40,000	585	14218	60	1,767	782	28,461	36	1,264	18	656	2	67
40,001-50,000	585	16051	76	3,279	797	36,005	43	1,850	10	452	4	186
50,001-60,000	657	18219	101	4,628	4,807	281,966	65	3,240	9	455	9	507
60,001-70,000	825	21163	117	6,173	1,637	103,291	37	2,258	8	588	8	455
70,001-80,000	990	24931	152	8,287	3,037	224,731	25	1,818	12	900	12	902
80,001-90,000	1336	29934	136	7,838	1,760	145,099	21	1,785	17	1,445	14	1,195
90,001-100,000	1525	34151	197	13,639	2,178	202,365	24	2,102	18	1,749	14	1,338
100,001-150,000	9432	204698	1,025	71,122	14,867	1,770,991	56	6,625	62	7,760	63	7,460
150,001-200,000	10892	270305	1,126	99,749	9,893	1,598,690	40	6,635	84	15,089	66	10,981
200,001-300,000	15951	596368	2,029	253,483	12,833	2,836,940	39	8,975	164	40,380	133	31,615
300,001-500,000	18879	1205492	2,842	554,259	17,201	5,907,223	25	8,654	286	111,456	279	106,715
500,001-750,000	11490	1327945	2,110	627,349	12,703	6,891,292	16	8,380	295	174,899	364	206,362
750,001-1,000,000	3621	608460	1,106	505,287	4,989	3,693,407	2	1,783	130	112,475	228	184,515
1,000,001-2,000,000	4560	1471924	1,460	1,208,596	5,397	6,305,167	9	3,559	223	300,791	335	399,484
2,000,001-4,000,000	1897	1791215	386	592,412	2,792	7,116,501	3	2,336	58	163,178	161	444,081
4,000,001-6,000,000	679	1447930	72	174,686	924	4,217,056	0	0	14	70,672	63	287,780
6,000,001-8,000,000	194	658035	19	69,418	429	2,756,488	0	0	9	61,768	33	224,775
8,000,001-10,000,000	98	460213	8	38,288	238	1,948,827	0	0	4	36,232	16	143,714
10,000,001-20,000,000	190	1498756	12	71,741	376	4,697,712	3	15,993	8	108,284	26	344,896
20,000,001 ขึ้นไป	84	2540478	4	67,794	141	4,474,786	2	21,212	4	342,902	17	818,892

*หมายเหตุ 1. จำนวนเงิน อัตราส่วน หนึ่งต่อพัน

2. จำนวนราย อัตราส่วน ต่อราย

*** ผู้มีเงินได้บุคคลธรรมดา รวมถึง ผู้ถึงแก่ความตายระหว่างปีภาษีและกองมรดกที่ยังไม่ได้แบ่ง

** กลุ่มพัฒนาระบบงานคอมพิวเตอร์ / สำนักเทคโนโลยีสารสนเทศ

กรมสรรพากร /ประมวลผลเมื่อวันที่ 14 มีนาคม 2540

ตารางแสดงตัวเลขการเสียหายของผู้มีเงินได้ประเภทบุคคลธรรมดา รวมถึงผู้ที่ตายระหว่างปีภาษี ประจำปี 2538 */**/**
(เฉพาะเขตกรุงเทพมหานคร)

ช่วงเงินได้	จำนวนราย	เงินได้พึงประเมิน	40(1)		40(2)		40(3)		40(4)		40(5)		40(6)		40(7)		40(8)	
			ราย	เงิน	ราย	เงิน	ราย	เงิน	ราย	เงิน	ราย	เงิน	ราย	เงิน	ราย	เงิน	ราย	เงิน
รวมทั้งหมด	3,526,866	423,794,841	3,252,819	326,263,535	21,823	4,850,935	644	53,641	109,586	21,084,546	28,807	6,099,881	14,474	4,957,835	2,349	1,156,440	96,364	59,328,028
0-10,000	5,287	30,852	4,245	26,399	216	1,167	4	26	476	2,381	25	181	9	60	6	25	306	324
10,001-20,000	9,549	146,934	8,395	129,389	254	3,675	5	78	644	8,194	88	1,341	14	193	9	137	140	2,164
20,001-30,000	13,277	337,333	11,912	302,194	265	6,265	3	68	647	12,785	201	4,933	42	958	15	385	192	4,926
30,001-40,000	17,806	629,947	15,837	558,474	330	10,839	1	40	658	17,739	334	11,400	44	1,437	18	627	584	21,308
40,001-50,000	29,841	1,366,887	27,620	1,262,711	323	13,467	2	79	655	19,975	463	19,921	71	2,766	33	1,074	674	30,394
50,001-60,000	127,898	7,097,980	122,196	6,762,006	314	15,333	2	98	654	21,096	696	37,379	102	5,010	86	4,726	3,848	225,398
60,001-70,000	118,245	7,703,497	115,175	7,496,101	377	19,769	-	-	856	25,498	405	21,852	91	4,312	19	983	1,322	83,368
70,001-80,000	125,105	9,384,226	120,422	9,020,600	393	24,102	2	130	932	26,176	666	41,283	113	6,154	28	1,485	2,549	188,705
80,001-90,000	996,341	8,928,840	992,407	8,576,870	385	26,440	3	228	1,273	34,670	580	39,478	120	7,547	44	3,203	1,529	124,481
90,001-100,000	854,188	8,693,791	849,847	8,256,321	445	33,275	6	550	1,385	36,248	510	37,378	167	11,241	28	2,428	1,800	166,437
100,001-150,000	354,353	43,624,641	324,885	39,710,579	2,152	191,166	27	1,465	9,290	234,940	2,760	229,684	941	63,056	299	32,789	13,999	1,667,900
150,001-200,000	224,064	38,846,871	195,952	33,477,355	2,724	344,967	31	1,142	12,292	330,856	2,476	234,192	1,214	102,991	181	24,453	9,194	1,483,528
200,001-300,000	235,903	57,482,722	192,086	45,385,250	3,603	598,112	86	4,626	20,301	810,928	4,218	484,214	2,139	260,796	335	63,089	13,135	2,872,892
300,001-500,000	204,573	78,960,477	147,590	53,705,308	4,638	1,271,645	159	8,932	25,839	1,867,865	5,425	889,506	3,002	564,026	486	156,890	17,434	5,972,611
500,001-750,000	107,441	64,888,439	66,950	36,593,199	2,476	849,740	129	8,467	17,844	2,281,506	3,889	887,356	2,473	695,940	378	182,216	13,302	7,070,002
750,001-1,000,000	38,378	32,948,146	23,288	17,686,447	990	441,054	58	7,898	5,248	952,240	1,956	593,451	1,399	600,682	103	66,663	5,336	3,926,327
1,000,001-2,000,000	41,098	55,608,938	23,271	26,402,639	1,060	472,160	89	15,714	6,397	2,065,677	2,558	1,186,842	1,887	1,493,369	157	171,694	5,679	6,540,606
2,000,001-4,000,000	14,936	40,998,463	7,429	15,870,184	462	207,838	27	3,758	2,578	2,384,730	889	611,070	505	773,221	88	190,034	2,958	7,584,006
4,000,001-6,000,000	4,315	20,860,250	1,875	6,419,689	183	98,676	3	116	819	1,842,607	310	228,510	79	166,175	13	43,467	1,033	4,646,617
6,000,001-8,000,000	1,654	11,365,553	651	2,895,465	80	44,454	3	21	277	1,114,405	113	102,723	31	72,125	11	69,351	488	3,174,899
8,000,001-10,000,000	728	6,515,402	236	1,316,829	33	32,449	-	-	134	616,624	61	63,163	8	22,998	3	25,816	253	2,121,554
10,000,001-20,000,000	1,295	17,448,391	385	2,420,976	84	82,339	4	205	245	2,221,490	126	221,093	21	101,268	8	80,520	422	5,417,873
20,000,001 ขึ้นไป	591	20,290,285	165	1,988,550	36	62,003	-	-	142	4,155,916	58	152,931	2	1,510	1	34,385	187	6,001,708

* หมายถึง 1. จำนวนเงิน อัตราส่วน หนึ่งต่อพัน

** กลุ่มพัฒนาระบบงานคอมพิวเตอร์ / สำนักเทคโนโลยีสารสนเทศ

2. จำนวนราย อัตราส่วน ต่อราย

กรมสรรพากร / ประมวลผลเมื่อวันที่ 14 มีนาคม 2540

*** ผู้เขียนขอกราบขอบพระคุณ ท่าน ผอ. จันทิมา ผู้อำนวยการฝ่ายเทคโนโลยีและสารสนเทศ, ดร. พล ชีรคุปต์ นิตกรฝ่ายกฎหมาย, คุณพรพนทิพย์, คุณบรรจรัตน์ เจ้าหน้าที่กรมสรรพากรและหน่วยงานกรมสรรพากร เป็นอย่างสูงมา ณ ที่นี้
ที่ให้ความกรุณาประมวลผลข้อมูลการเสียหายของผู้เสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาทั้ง 4 ประเภท ทั้งนี้ โดยเฉพาะข้อมูลการเสียหายของห้างหุ้นส่วนสามัญและและคณะบุคคลที่ไม่ใช่นิติบุคคล อันเป็นประโยชน์ต่อวิเคราะห์และจัดทำ
วิทยานพนธ์ฉบับนี้เป็นอย่างยิ่ง

ตารางแสดงตัวเลขการเสียหายของผู้มีเงินได้ประเภทกองมรดกที่ยังไม่ได้แบ่งประจำปี 2538 **/**/**

(เฉพาะเขตกรุงเทพมหานคร)

ช่วงเงินได้	จำนวนราย	เงินได้พึงประเมิน	40(1)		40(2)		40(3)		40(4)		40(5)		40(6)		40(7)		40(8)	
			ราย	เงิน	ราย	เงิน	ราย	เงิน	ราย	เงิน	ราย	เงิน	ราย	เงิน	ราย	เงิน	ราย	เงิน
รวมทั้งหมด	416	393,532	0	0	0	0	1	231	60	219,913	344	169,602	0	0	0	0	11	3,786
0-10,000	1	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	1	0
10,001-20,000	2	36	0	0	0	0	0	0	2	36	0	0	0	0	0	0	0	0
20,001-30,000	7	142	0	0	0	0	0	0	1	29	6	113	0	0	0	0	0	0
30,001-40,000	11	391	0	0	0	0	0	0	1	35	10	356	0	0	0	0	0	0
40,001-50,000	13	504	0	0	0	0	0	0	1	0	12	504	0	0	0	0	0	0
50,001-60,000	19	958	0	0	0	0	0	0	1	56	16	790	0	0	0	0	2	112
60,001-70,000	17	1,023	0	0	0	0	0	0	1	61	16	962	0	0	0	0	0	0
70,001-80,000	14	905	0	0	0	0	0	0	1	77	13	828	0	0	0	0	0	0
80,001-90,000	11	928	0	0	0	0	0	0	0	0	11	928	0	0	0	0	0	0
90,001-100,000	12	958	0	0	0	0	0	0	0	0	12	958	0	0	0	0	0	0
100,001-150,000	37	3,958	0	0	0	0	0	0	2	259	35	3,699	0	0	0	0	0	0
150,001-200,000	29	4,301	0	0	0	0	0	0	2	339	27	3,962	0	0	0	0	0	0
200,001-300,000	60	11,587	0	0	0	0	1	231	9	1,003	47	9,689	0	0	0	0	3	664
300,001-500,000	57	13,440	0	0	0	0	0	0	10	2,207	44	10,079	0	0	0	0	3	1,154
500,001-750,000	31	17,240	0	0	0	0	0	0	5	2,621	26	14,619	0	0	0	0	0	0
750,001-1,000,000	17	12,881	0	0	0	0	0	0	2	1,640	14	10,250	0	0	0	0	1	991
1,000,001-2,000,000	34	37,819	0	0	0	0	0	0	5	5,928	28	31,026	0	0	0	0	1	865
2,000,001-4,000,000	19	29,504	0	0	0	0	0	0	7	13,534	12	15,970	0	0	0	0	0	0
4,000,001-6,000,000	9	27,852	0	0	0	0	0	0	4	12,648	5	15,204	0	0	0	0	0	0
6,000,001-8,000,000	7	20,486	0	0	0	0	0	0	2	14,237	5	6,249	0	0	0	0	0	0
8,000,001-10,000,000	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
10,000,001-20,000,000	5	22,595	0	0	0	0	0	0	2	11,855	3	10,740	0	0	0	0	0	0
20,000,001 ขึ้นไป	4	186,024	0	0	0	0	0	0	2	153,348	2	32,676	0	0	0	0	0	0

* หมายเหตุ 1. จำนวนเงิน อัตราส่วน หนึ่งต่อพัน

** กลุ่มพัฒนาระบบงานคอมพิวเตอร์ / สำนักเทคโนโลยีสารสนเทศ

2. จำนวนราย อัตราส่วน ต่อราย

กรมสรรพากร /ประมวลผลเมื่อวันที่ 14 มีนาคม 2540

*** ผู้เขียนขอกราบขอบพระคุณ ท่าน ผอ. จันทิมา ผู้อำนวยการฝ่ายเทคโนโลยีและสารสนเทศ, ดร. พล อีรคุปต์ นิติกรฝ่ายกฎหมาย, คุณพรพนธ์เพ็ญ, คุณบวรรัตน์ เจ้าหน้าที่กรมสรรพากรและหน่วยงานกรมสรรพากร เป็นอย่างสูงมา ณ ที่นี้
 ที่ให้ความกรุณาประมวลผลข้อมูลการเสียหายของผู้เสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาทั้ง 4 ประเภท ทั้งนี้ โดยเฉพาะข้อมูลการเสียหายของห้างหุ้นส่วนสามัญและและคณะบุคคลที่ไม่ใช่นิติบุคคล อันเป็นประโยชน์ต่อวิเคราะห์และจัดทำ
 วิทยานิพนธ์ฉบับนี้เป็นอย่างยิ่ง

ตารางแสดงตัวเลขการเสียภาษีของผู้มีเงินได้ประเภทห้างหุ้นส่วนสามัญประจำปี 2538 */**/**

(เฉพาะเขตกรุงเทพมหานคร)

ช่วงเงินได้	จำนวนราย	เงินได้พึงประเมิน	40(1)		40(2)		40(3)		40(4)		40(5)		40(6)		40(7)		40(8)	
			ราย	เงิน	ราย	เงิน	ราย	เงิน	ราย	เงิน	ราย	เงิน	ราย	เงิน	ราย	เงิน	ราย	เงิน
รวมทั้งหมด	1,400	1,779,772	0	0	30	6,971	0	0	20	57,160	84	35,875	201	135,600	18	21,071	1,047	1,523,095
0-10,000	3	6	0	0	1	3	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	2	3
10,001-20,000	3	44	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	1	17	1	12	1	15
20,001-30,000	3	75	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	1	26	0	0	2	49
30,001-40,000	13	449	0	0	1	35	0	0	1	30	3	102	3	104	0	0	5	178
40,001-50,000	11	507	0	0	0	0	0	0	1	42	2	93	4	186	0	0	4	186
50,001-60,000	15	777	0	0	0	0	0	0	2	58	2	116	3	168	0	0	8	435
60,001-70,000	14	773	0	0	1	65	0	0	3	66	1	64	4	264	0	0	5	314
70,001-80,000	11	828	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	3	221	0	0	8	607
80,001-90,000	12	1,048	0	0	0	0	0	0	0	0	3	264	4	349	0	0	5	435
90,001-100,000	19	1,833	0	0	2	200	0	0	0	0	2	194	3	284	0	0	12	1,155
100,001-150,000	74	8,703	0	0	8	1,008	0	0	3	257	6	575	18	2,221	1	125	38	4,517
150,001-200,000	81	13,956	0	0	2	325	0	0	1	177	3	560	22	3,869	0	0	53	9,025
200,001-300,000	120	29,121	0	0	7	1,724	0	0	1	66	13	2,797	29	7,015	1	238	69	17,281
300,001-500,000	261	100,056	0	0	5	1,617	0	0	1	410	15	4,603	41	15,716	2	871	197	76,839
500,001-750,000	226	129,332	0	0	0	0	0	0	0	0	17	8,767	34	19,104	3	1,248	172	100,213
750,001-1,000,000	183	131,270	0	0	0	0	0	0	0	0	7	4,898	7	6,339	3	2,022	166	118,011
1,000,001-2,000,000	181	197,380	0	0	2	1,066	0	0	3	1,261	7	6,748	13	16,554	5	3,187	151	168,564
2,000,001-4,000,000	81	210,538	0	0	1	928	0	0	0	0	3	6,094	5	15,081	0	0	72	188,435
4,000,001-6,000,000	34	163,953	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	3	14,284	1	120	30	149,549
6,000,001-8,000,000	17	120,356	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	1	6,138	0	0	16	114,218
8,000,001-10,000,000	10	86,437	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	10	86,437
10,000,001-20,000,000	18	247,222	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	2	27,660	1	13,248	15	206,314
20,000,001 ขึ้นไป	10	335,108	0	0	0	0	0	0	4	54,793	0	0	0	0	0	0	6	280,315

* หมายถึง 1. จำนวนเงิน อัตราส่วน หนึ่งต่อพัน

2. จำนวนราย อัตราส่วน ต่อราย

** กลุ่มพัฒนาระบบงานคอมพิวเตอร์ / สำนักเทคโนโลยีสารสนเทศ

กรมสรรพากร / ประมวลผลเมื่อวันที่ 14 มีนาคม 2540

*** ผู้เขียนขอกราบขอบพระคุณ ท่าน ผอ. จันทิมา ผู้อำนวยการฝ่ายเทคโนโลยีและสารสนเทศ, ดร. พล อธิคุปต์ นิตกรฝ่ายกฎหมาย, คุณพรพรรณเพ็ญ , คุณบรรจรัตน์ เจ้าหน้าที่กรมสรรพากรและหน่วยงานกรมสรรพากร เป็นอย่างสูงมา ณ ที่นี้ ที่ให้ความกรุณาประมวลผลข้อมูลการเสียภาษีของผู้เสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาทั้ง 4 ประเภท ทั้งนี้ โดยเฉพาะข้อมูลการเสียภาษีของห้างหุ้นส่วนสามัญและและคณะบุคคลที่ไม่ใช่นิติบุคคล อันเป็นประโยชน์ต่อวิเคราะห์และจัดทำ วิทยานิพนธ์ฉบับนี้เป็นอย่างยิ่ง

ตารางแสดงตัวเลขการเสียภาษีของผู้มีเงินได้ประเภทคนละบุคคลที่ไม่ใช่นิติบุคคลประจำปี 2538 */**/**
(เฉพาะเขตกรุงเทพมหานคร)

ช่วงเงินได้	จำนวนราย	เงินได้พึงประเมิน	40(1)		40(2)		40(3)		40(4)		40(5)		40(6)		40(7)		40(8)	
			ราย	เงิน	ราย	เงิน	ราย	เงิน	ราย	เงิน	ราย	เงิน	ราย	เงิน	ราย	เงิน	ราย	เงิน
รวมทั้งหมด	8,276	6,057,703	0	0	150	44,420	4	1,061	3,133	587,794	941	595,255	2,306	1,983,691	66	66,377	1,676	2,779,105
0-10,000	193	891	0	0	0	0	0	0	145	761	2	15	14	88	0	0	32	27
10,001-20,000	189	2,906	0	0	0	0	0	0	165	2,509	2	34	15	249	0	0	7	114
20,001-30,000	195	4,931	0	0	1	20	0	0	160	4,049	11	266	18	489	0	0	5	107
30,001-40,000	194	6,769	0	0	1	30	0	0	158	5,521	10	346	13	469	0	0	12	403
40,001-50,000	205	9,045	0	0	1	37	0	0	161	7,046	13	588	21	955	0	0	9	419
50,001-60,000	244	13,283	0	0	1	57	0	0	188	10,220	18	972	25	1,358	0	0	12	676
60,001-70,000	207	12,998	0	0	4	244	0	0	151	9,584	17	1,017	22	1,304	1	68	12	781
70,001-80,000	170	12,563	0	0	4	309	0	0	106	7,819	14	1,067	29	2,084	0	0	17	1,284
80,001-90,000	229	19,442	0	0	0	0	0	0	190	16,245	8	680	22	1,754	0	0	9	763
90,001-100,000	166	15,410	0	0	4	390	1	97	109	10,098	15	1,304	26	2,510	1	96	10	915
100,001-150,000	827	101,945	0	0	18	2,139	0	0	500	62,476	103	12,117	125	15,374	4	531	77	9,308
150,001-200,000	538	90,378	0	0	14	2,224	2	358	235	39,240	63	10,261	147	25,282	9	1,638	68	11,375
200,001-300,000	836	198,459	0	0	31	7,335	0	0	288	68,154	134	29,769	243	60,700	17	3,723	123	28,778
300,001-500,000	1,246	471,738	0	0	27	9,452	0	0	280	104,924	175	60,723	453	177,894	11	4,192	300	114,553
500,001-750,000	1,173	669,475	0	0	34	14,083	1	606	231	132,797	127	66,450	428	256,223	10	4,659	342	194,657
750,001-1,000,000	521	426,767	0	0	6	5,165	0	0	33	27,782	68	48,537	244	209,824	3	1,492	167	133,967
1,000,001-2,000,000	693	884,397	0	0	3	2,599	0	0	22	20,496	95	106,246	352	471,720	6	6,542	215	276,794
2,000,001-4,000,000	248	647,855	0	0	1	336	0	0	5	8,509	37	81,730	68	178,979	1	2,228	136	376,073
4,000,001-6,000,000	75	345,083	0	0	0	0	0	0	1	12	13	49,605	17	81,496	0	0	44	213,970
6,000,001-8,000,000	44	398,592	0	0	0	0	0	0	0	0	8	54,238	8	152,674	1	6,542	27	185,138
8,000,001-10,000,000	24	306,935	0	0	0	0	0	0	0	0	1	1,200	7	62,293	0	0	16	243,442
10,000,001-20,000,000	31	439,933	0	0	0	0	0	0	3	49,038	4	38,590	5	71,254	1	13,464	18	267,587
20,000,001 ขึ้นไป	28	977,908	0	0	0	0	0	0	2	514	3	29,500	4	208,718	1	21,202	18	717,974

* หมายเหตุ 1. จำนวนเงิน อัตราส่วน หนึ่งต่อพัน

2. จำนวนราย อัตราส่วน ต่อราย

** กลุ่มพัฒนาระบบงานคอมพิวเตอร์ / สำนักเทคโนโลยีสารสนเทศ

กรมสรรพากร /ประมวลผลเมื่อวันที่ 14 มีนาคม 2540

*** ผู้เขียนขอกราบขอบพระคุณ ท่าน ผอ. จันทิมา ผู้อำนวยการฝ่ายเทคโนโลยีและสารสนเทศ, ดร. พล วีรคุปต์ นิตกรฝ่ายกฎหมาย, คุณพรพรรณเพ็ญ , คุณบรรจรัตน์ เจ้าหน้าที่กรมสรรพากรและหน่วยงานกรมสรรพากร เป็นอย่างสูงมา ณ ที่นี้ ที่ให้ความกรุณาประมวลผลข้อมูลการเสียภาษีของผู้เสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาทั้ง 4 ประเภท ทั้งนี้ โดยเฉพาะข้อมูลการเสียภาษีของห้างหุ้นส่วนสามัญและและคนละบุคคลที่ไม่ใช่นิติบุคคล อันเป็นประโยชน์ต่อวิเคราะห์และจัดทำ วิทยานิพนธ์ฉบับนี้เป็นอย่างยิ่ง

ตารางแสดงตัวเลขการเสียชีวิตของผู้มีเงินได้ประเภทบุคคลธรรมดา รวมถึงผู้ตายระหว่างปีภาษี ประจำปี 2538 */**
(เฉพาะเขตกรุงเทพมหานคร)

ช่วงเงินได้	ผู้มีเงินได้ประเภทบุคคลธรรมดา ***						ห้างหุ้นส่วนสามัญและคณะบุคคลที่ไม่ใช่นิติบุคคล					
	40(4)		40(6)		40(8)		40(4)		40(6)		40(8)	
	ราย	เงิน	ราย	เงิน	ราย	เงิน	ราย	เงิน	ราย	เงิน	ราย	เงิน
รวมทั้งหมด	109,586	21,288,546	14,474	4,957,835	96,375	59,331,814	3,153	513,146	2,507	2,119,291	2,723	4,302,200
0-10,000	476	2,381	9	60	307	324	145	761	14	88	34	30
10,001-20,000	644	8194	14	193	140	2,164	165	2,509	16	266	8	129
20,001-30,000	647	12785	42	958	192	4,926	160	4,049	19	515	7	156
30,001-40,000	658	17739	44	1,437	584	21,308	159	5,551	16	573	17	581
40,001-50,000	655	19975	71	2,766	674	30,394	162	7,088	25	1,141	13	605
50,001-60,000	654	21096	102	5,010	3,850	225,510	190	10,278	28	1,526	20	1,111
60,001-70,000	856	25498	91	4,312	1,322	83,368	154	9,650	26	1,568	17	1,095
70,001-80,000	932	26176	113	6,154	2,549	188,705	106	7,819	32	2,305	25	1,891
80,001-90,000	1273	34670	120	7,547	1,529	124,481	190	16,245	26	2,103	14	1,198
90,001-100,000	1385	36248	167	11,241	1,800	166,437	109	10,098	29	2,794	22	2,070
100,001-150,000	9290	234940	941	63,056	13,999	1,667,900	503	62,733	143	17,595	115	13,825
150,001-200,000	12292	330856	1,214	102,991	9,194	1,483,528	236	39,417	169	29,151	121	20,400
200,001-300,000	20301	810928	2,139	260,796	13,138	2,873,556	289	68,220	272	67,715	192	46,059
300,001-500,000	25839	1867865	3,002	564,026	17,437	5,973,765	281	105,334	494	193,610	497	191,392
500,001-750,000	17844	2281506	2,473	695,940	13,302	7,070,002	231	929	462	275,327	514	294,870
750,001-1,000,000	5248	956240	1,399	600,682	5,337	3,927,318	33	27,782	251	216,163	333	251,978
1,000,001-2,000,000	6397	2065677	1,887	1,493,369	5,680	6,541,471	25	21,757	365	488,274	366	445,358
2,000,001-4,000,000	2578	2384730	505	773,221	2,958	7,584,006	5	8,509	73	194,060	208	564,508
4,000,001-6,000,000	819	1842607	79	166,175	1,033	4,646,617	1	12	20	95,780	74	363,519
6,000,001-8,000,000	277	1114405	31	72,125	488	3,174,899	0	0	9	158,812	43	299,356
8,000,001-10,000,000	134	816624	8	22,998	253	2,121,554	0	0	7	62,293	26	329,879
10,000,001-20,000,000	245	2221490	21	101,268	422	5,417,873	3	49,098	7	88,914	33	473,901
20,000,001 ขึ้นไป	142	4155916	2	1,510	187	6,001,708	6	55,307	4	208,718	24	998,288

* หมายถึง 1. จำนวนเงิน อัตราส่วน หนึ่งต่อพัน

2. จำนวนราย อัตราส่วน ต่อราย

*** ผู้มีเงินได้บุคคลธรรมดา รวมถึง ผู้ถึงแก่ความตายระหว่างปีภาษีและกองมรดกที่ยังไม่ได้แบ่ง

** กลุ่มพัฒนาระบบงานคอมพิวเตอร์ / สำนักเทคโนโลยีสารสนเทศ

กรมสรรพากร /ประมวลผลเมื่อวันที่ 14 มีนาคม 2540

ประวัติผู้เขียน

นางสาวอรรรณ ผาณิตพจมาน เกิดวันที่ 9 มิถุนายน พ.ศ. 2513 สำเร็จการศึกษา
นิติศาสตรบัณฑิต(เกียรตินิยม) จากจุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย ในปี พ.ศ. 2536 ได้เข้าทำงานเป็นที่
ปรึกษากฎหมายฝ่ายโครงการ บริษัท ตรีเพชรอีซูเชลส์ จำกัด ปัจจุบันเป็นที่ปรึกษากฎหมาย
ภาษีอากร บริษัท เบเคอร์ แอนด์ แม็คเคินซี จำกัด