



บทที่ 4

การจัดเก็บภาษีของหน่วยภาษี Pass-Through ตามกฎหมายต่างประเทศ

ในบทนี้ผู้เขียนได้ศึกษาและวิเคราะห์ถึงกฎหมายภาษีอากรของหน่วยภาษี Pass-Through ตามกฎหมายต่างประเทศ โดยผู้เขียนเลือกศึกษากฎหมายภาษีอากรของประเทศสหรัฐอเมริกาและสหราชอาณาจักร เนื่องจากประเทศดังกล่าวมีระบบภาษีอากรที่พัฒนากการจัดเก็บภาษีตามหลักความสามารถของผู้เสียภาษี การศึกษากฎหมายภาษีอากรของประเทศสหรัฐอเมริกาผู้เขียนได้ศึกษาถึงกฎหมายภาษีอากรและคำพิพากษาของศาลสูงสุดลดจนแนวคำวินิจฉัยของสรรพากรแห่งสหรัฐอเมริกาที่เกี่ยวข้องกับการจัดเก็บภาษีห้างหุ้นส่วนที่มีแนวคิดการจัดเก็บภาษีที่แตกต่างไปจากประเทศไทยโดยถือว่าห้างหุ้นส่วนเป็นเพียงการรวมกลุ่มของกลุ่มบุคคลเพื่อแสวงหากำไรในทางเศรษฐศาสตร์เท่านั้นและไม่สามารถสร้างหน่วยบุคคลเพื่อเสียภาษีในนามห้างหุ้นส่วนได้ 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 ซึ่งหลักเกณฑ์การนับคุณสมบัติเป็นหลักเกณฑ์ที่ใช้แบ่งแยกวิธีการเสียภาษีขององค์กรที่ไม่ได้จดทะเบียนแบบบริษัทว่าควรจะเสียภาษีในรูปแบบห้างหุ้นส่วนหรือรูปแบบบริษัท* 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 จึงมีภาระเพียงแค่อื่นแบบแสดงกำไรขาดทุนหรือแบบประเมินภาษีของบริษัทตนเองเท่านั้น 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) ได้ออกระเบียบในข้อหารือ (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 กองมรดกและองค์กรไม่จดทะเบียนที่ดำเนินธุรกิจเพื่อวัตถุประสงค์ในการลงทุนที่ไม่ใช่การดำเนินทางธุรกิจหรือในกรณีที่เป็นกรแบ่งปันผลผลิตที่ไม่ใช่การขายสินค้าหรือขายทรัพย์สินที่ผลิตขึ้น 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 ในระบียบดังกล่าวประกอบกับมาตรา 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 ในสัญญาห้างหุ้นส่วนจำกัดดังกล่าวจะกำหนดให้หุ้นส่วนที่จำกัดความรับผิดชอบหุ้นส่วนขึ้นมาใหม่เพื่อให้ธุรกิจดำเนินต่อไปได้ก็ตาม 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มีคุณสมบัติของบริษัทในข้อนี้ได้

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 เป็นหลักเกณฑ์ที่ใช้กับหน่วยธุรกิจที่มีความกำกวมว่าจะเสียภาษีในรูปแบบห้างหุ้นส่วนหรือรูปแบบบริษัท 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 จะต้องมีกรบันทึกต้นทุนทั้งของผู้เป็นหุ้นส่วนและห้างหุ้นส่วน 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) รายการดังกล่าวจะถูกนำมาคำนวณเป็นเงินได้หรือผลขาดทุนสุทธิที่ระดับห้างหุ้นส่วนโดยเป็นรายการที่จะถูกระบุไว้ในบรรทัดสุดท้ายของแบบแสดงรายการการเสียภาษีของห้างหุ้นส่วน (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 ไปได้โดยไม่จำกัดจำนวนปี ⁵⁵ นอกจากนี้ กฎหมายสหรัฐอเมริกามีวัตถุประสงค์ที่จะสนับสนุน ธุรกิจขนาดย่อมโดยกำหนดว่า ถ้าหากผู้ที่มีเงินได้มีกำไรจากการขายหลักทรัพย์ของธุรกิจขนาดย่อม ที่ทางการกำหนด (Qualified small business stock) ที่ถือมานานเกินกว่า 5 ปี สามารถนำ Capital Gains เพียง 50% ไปคำนวณภาษีเงินได้ในอัตราไม่เกิน 28%

ข.2. กำไรและผลขาดทุนตามมาตรา 1231 ⁵⁶

มาตรา 702(a)(3) กำหนดให้มีการคำนวณผล กำไรและผลขาดทุนตามมาตรา 1231 ซึ่งหมายถึง กำไรและผลขาดทุนจากทรัพย์สินที่ใช้ใน การประกอบกิจการที่สูญหายจากไฟไหม้ หรือ การถูกขโมย รวมถึงมูลค่าทรัพย์สินที่ได้รับการทด แทนจากประกันภัย โดยมีการแยกรายการเพื่อส่งผ่านไปยังผู้เป็นหุ้นส่วนแต่ละคนให้เสียภาษี เหตุที่ต้องมีการแยกรายการนี้ออกมาก็เพื่อเป็นการป้องกันมิให้ผลกำไรตามมาตรา 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 รัฐ และด้วยเหตุว่าการประกอบธุรกิจแบบห้างหุ้นส่วนกฎหมายไม่มีแนวคิดในการกำหนดให้ห้างหุ้นส่วนเป็นหน่วยภาษี 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 บุคคลที่เป็นผู้ดำเนินการของห้างหุ้นส่วนคือผู้เป็นหุ้นส่วนแต่ละคน 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
ในปีภาษีก่อนหน้า (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 ผู้เขียนจะขอกล่าวถึงรายการบางประเภทที่เกี่ยวข้องดังนี้คือ

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 โดยจัดสรรไปตามส่วนแบ่งผลอาจจะเป็นว่า ในปีภาษีนั้นห้างหุ้นส่วนเกิดผลขาดทุนเกิดขึ้น แต่การจัดเก็บภาษีตามหลัก Previous Year Basis จะทำให้การประเมินภาษีของผู้เป็นหุ้นส่วนอิงกับผลกำไรของปีก่อนเป็นผลให้ผู้เป็นหุ้นส่วนจะต้องเสียภาษีทั้ง ๆ ที่ในปีภาษีปัจจุบันมีผลขาดทุนจากการดำเนินงานเกิดขึ้นแม้ว่าจะเครดิตภาษีคืนได้ก็ตาม⁷⁹ 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