

## บทที่ 6 บทสรุปและข้อเสนอแนะ

### 6.1 บทสรุป

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

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

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

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

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

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

แบ่งของหุ้นส่วนแต่ละคนเพื่อนำไปรวมคำนวณในแบบแสดงรายการเพื่อเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาของแต่ละคน

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

1. ความไม่เป็นธรรมในการกระจายฐานเงินได้จากการกำหนดให้ห้างหุ้นส่วนเป็นหน่วยภาษีที่มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้

การจัดเก็บภาษีห้างหุ้นส่วนและคณะบุคคลที่ไม่ใช่นิติบุคคลแต่เดิมเป็นการจัดเก็บที่ระดับผู้เป็นหุ้นส่วน เนื่องจากกฎหมายภาษีอากรไทยมีแนวคิดในการจัดเก็บภาษีโดยอิงกับรูปแบบตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ เมื่อห้างหุ้นส่วนและคณะบุคคลที่ไม่ใช่นิติบุคคลไม่มีสถานะเชิงบุคคลในทางกฎหมาย การจัดเก็บภาษีจึงจัดเก็บที่ระดับผู้เป็นหุ้นส่วน แต่ต่อมาก็ได้เปลี่ยนวิธีการจัดเก็บจากจัดเก็บที่ระดับผู้เป็นหุ้นส่วนเป็นการจัดเก็บในนามหน่วยภาษี ซึ่งกฎหมายในขณะนั้นมีวัตถุประสงค์เพียงต้องการจัดเก็บภาษีให้เต็มเม็ดเต็มหน่วยเพื่อป้องกันการเลี่ยงการแบ่งส่วนแบ่งกำไรไปให้ผู้เป็นหุ้นส่วนเพื่อเสียภาษีและเพื่อความสะดวกในการจัดเก็บภาษี แต่การจัดเก็บในนามหน่วยภาษีทำให้ผู้เสียภาษีสามารถใช้รูปแบบห้างหุ้นส่วนสามัญและคณะบุคคลที่ไม่ใช่นิติบุคคลในการกระจายฐานเงินได้เพื่อเสียภาษีในจำนวนที่ต่ำซึ่งการกำหนดหน่วยภาษีดังกล่าวกลับละเลยต่อหลักความสามารถในการเสียภาษีของผู้เสียภาษีและหลักความเป็นธรรมในแนวดิ่งเมื่อเปรียบเทียบกับผู้เสียภาษีอื่น ๆ

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

## 2. ความไม่เป็นธรรมในการจัดเก็บของหน่วยภาษีห้างหุ้นส่วนเมื่อเทียบกับหน่วย ภาษีเงินได้อื่น ๆ

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

ความไม่เป็นธรรมระหว่างผู้เป็นหุ้นส่วนสามารถสะท้อนให้เห็นถึงการจัดเก็บภาษีที่ขัด ต่อหลักความสามารถในการชำระภาษีของผู้เสียภาษีจากการแตกหน่วยภาษีในนามห้างหุ้นส่วน สมัญญและคณะบุคคลที่ไม่ใช่นิติบุคคล ทำให้เงินได้ที่ถูกจัดเก็บภาษีในนามหน่วยภาษีของผู้เป็น

หุ้นส่วนถูกนำไปรวมคำนวณเป็นผลให้เงินได้ดังกล่าวถูกจัดเก็บในช่วงเงินได้สุทธิในอัตราภาษีที่สูงกว่าอัตราภาษีที่แท้จริง (Effective Tax Rate) ที่ผู้เป็นหุ้นส่วนควรจะได้เสีย

กรณีดังกล่าวควรจะมีการเปลี่ยนแปลงวิธีการจัดเก็บภาษีห้างหุ้นส่วนและคณะบุคคลที่ไม่ใช่นิติบุคคลไปเป็นการจัดเก็บภาษีที่ระดับหุ้นส่วนแทน เพราะหากกฎหมายทำการจัดเก็บภาษีในนามหน่วยภาษีห้างหุ้นส่วนสามัญและคณะบุคคลที่ไม่ใช่นิติบุคคล การจัดเก็บภาษีดังกล่าวจะไม่ใช่ไปตามเจตนารมณ์ในการจัดเก็บภาษีตามหลักนโยบายภาษีอากรที่ต้องการจัดเก็บภาษีตามหลักความสามารถในการเสียภาษีของผู้เสียภาษี ซึ่งการเปลี่ยนแปลงวิธีการจัดเก็บดังกล่าวควรที่จะกำหนดให้ห้างหุ้นส่วนหรือคณะบุคคลที่ไม่ใช่นิติบุคคลทำหน้าที่ในการคำนวณภาษีให้เหลือเพียงเงินได้สุทธิเพื่อเสียภาษี และจัดสรรตามส่วนแบ่งตามข้อตกลงของผู้เป็นหุ้นส่วนเพื่อให้ผู้เป็นหุ้นส่วนนำส่งเงินได้สุทธิไปรวมคำนวณเพื่อเสียภาษีในแบบแสดงรายการเพื่อเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาตามอัตราก้าวหน้า ซึ่งการเปลี่ยนแปลงดังกล่าวจะก่อให้เกิดความเป็นธรรมในการจัดเก็บภาษีทั้งต่อรัฐและผู้เป็นหุ้นส่วน

### 3. ความไม่เป็นธรรมในการกำหนดสิทธิประโยชน์ในการหักค่าลดหย่อน

ความไม่เป็นธรรมจากการกำหนดให้ห้างหุ้นส่วนสามัญและคณะบุคคลที่ไม่ใช่นิติบุคคลเป็นหน่วยภาษี ทำให้กฎหมายกำหนดสิทธิประโยชน์ในการหักค่าลดหย่อนแก่หน่วยภาษีดังกล่าวโดยถือว่าเป็นหน่วยบุคคลใหม่ในทางภาษีอากร โดยหน่วยภาษีดังกล่าวนอกจากจะสามารถแตกหน่วยภาษีเพื่อกระจายฐานเงินได้ของตนแล้วยังสามารถหักค่าลดหย่อนในนามห้างแต่ละห้าง ทำให้ผู้มีเงินได้ที่มีโอกาสจัดตั้งห้างหุ้นส่วนสามัญและคณะบุคคลที่ไม่ใช่นิติบุคคลสามารถหักค่าลดหย่อนได้มากกว่าบุคคลธรรมดาแต่ละบุคคล นอกจากนี้ หากผู้เป็นหุ้นส่วนที่เจตนาโดยสุจริตและไม่มีรายได้จากแหล่งอื่น ๆ นอกจากการประกอบธุรกิจร่วมกับบุคคลอื่น แต่กลับสูญเสียสิทธิประโยชน์ดังกล่าวและหักค่าลดหย่อนได้น้อยกว่าที่ให้กับบุคคลธรรมดาซึ่งกฎหมายไม่ควรจะกำหนดสิทธิประโยชน์ในการหักค่าลดหย่อนให้กับผู้เสียภาษีที่แตกต่างกัน

แนวทางแก้ไขปัญหาดังกล่าวจึงควรมีการเสนอให้แก้ไขบทบัญญัติของกฎหมายโดยกำหนดให้มีการหักค่าลดหย่อนของผู้เสียภาษีในแบบแสดงรายการเพื่อเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาเพียงครั้งเดียวโดยไม่ให้สิทธิประโยชน์ดังกล่าวแก่ห้างหุ้นส่วนอีกต่อไป ทั้งนี้ เพื่อป้องกัน

การหักค่าใช้จ่ายดังกล่าวซ้ำซ้อนและทำให้สิทธิประโยชน์ที่กฎหมายกำหนดให้เป็นการบรรเทาภาระของผู้เสียภาษีถูกนำไปใช้ตรงตามวัตถุประสงค์ในทางภาษีอากรที่กำหนดให้แก่ผู้เงินได้

#### 4. ความไม่เป็นธรรมในการจัดเก็บภาษีจากทรัพย์สินเพื่อแลกกับสัดส่วนผลประโยชน์ในห้างหุ้นส่วน

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

จะเห็นได้ว่า บทบัญญัติในประมวลรัษฎากรไทยทำการจัดเก็บภาษีขณะที่มีการลงทุนโดยที่ผู้เป็นหุ้นส่วนยังไม่สามารถรับรู้กำไรจากการลงทุน แม้ว่ากฎหมายจะมีวัตถุประสงค์ในการจัดเก็บภาษีเพื่อป้องกันมิให้บุคคลธรรมดาถ่ายเททรัพย์สินเพื่อเลี่ยงภาษี แต่อย่างไรก็ตาม กฎหมายควรที่จะพิจารณาถึงโอกาสในการลงทุนอย่างแท้จริงของผู้เสียภาษี โดยเลื่อนการชำระภาษีหรือชะลอการเสียภาษีจนกว่าผู้เสียภาษีจะได้รับส่วนแบ่งกำไรมา ซึ่งกฎหมายควรกำหนดให้มีการบันทึกต้นทุนของผู้เป็นหุ้นส่วนแต่ละคนและทำการจัดเก็บภาษีจากส่วนแบ่งกำไรในส่วนที่เกินต้นทุนเพื่อให้ภาษีที่เสียเป็นภาษีที่เกิดจากเงินได้อันแสดงถึงความสามารถในการเสียภาษีอย่างแท้จริงของผู้เสียภาษี

## 6.2 แนวทางนำเสนอ

จากการศึกษา ผู้เขียนใคร่ขอนำเสนอให้มีการเปลี่ยนแปลงวิธีการจัดเก็บภาษีห้างหุ้นส่วนสามัญและคณะบุคคลที่ไม่ใช่นิติบุคคลดังต่อไปนี้

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

2. ควรมีการเสนอให้มีบทบัญญัติเพิ่มเติมในเรื่องผลขาดทุนที่เกิดจากการดำเนินงานในห้างหุ้นส่วน โดยกำหนดให้ผู้เป็นหุ้นส่วนสามารถที่นำผลขาดทุนที่เหลือไปหักเป็นค่าใช้จ่ายในการคำนวณภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาและในกรณีที่มีผลขาดทุนสุทธิเหลือผลขาดทุนสุทธิดังกล่าวควรที่จะสามารถยกยอดผลขาดทุนไปใช้ได้ในปีต่อ ๆ ไปได้

3. ควรมีการเสนอให้มีการยกเลิกบทบัญญัติของกฎหมายในการให้สิทธิในการหักค่าลดหย่อนของผู้มีเงินได้ประเภทห้างหุ้นส่วนสามัญและคณะบุคคลที่ไม่ใช่นิติบุคคลเพื่อสร้างความเป็นธรรมให้แก่ผู้เป็นหุ้นส่วนหรือคณะบุคคลที่ไม่มีเงินได้จากการประกอบอาชีพอื่น ๆ เพื่อ

ให้สิทธิประโยชน์ดังกล่าวสามารถใช้ได้ที่ระดับบุคคลธรรมดาเพียงครั้งเดียวอันเป็นการป้องกันการ  
ใช้สิทธิประโยชน์ดังกล่าวซ้ำซ้อน

4. ควรเสนอให้มีการเพิ่มเติมบทบัญญัติใหม่ในการจัดเก็บภาษีจากการที่ผู้เป็นหุ้น  
ส่วนนำทรัพย์สินแลกกับทุนเพื่อที่จะส่งเสริมให้มีการขยายการลงทุนแทนที่จะมีการเก็บภาษีสอง  
หน้าซึ่งยังไม่ถือว่าการที่ผู้เป็นหุ้นส่วนได้รับสัดส่วนตามหน้ากระดาษเป็นเงินได้ที่พึงเสียภาษี แต่  
อย่างไรก็ตาม เพื่อเป็นการป้องกันมิให้มีการหลบเลี่ยงภาษีโดยมีการโอนทรัพย์สินเพื่อแลกกับทุน  
อันเป็นการลงขายอย่างหนึ่ง ดังนั้น นอกจากนี้ที่จะมีการเสนอให้มีบทบัญญัติเพิ่มเติมในการ  
ยกเว้นภาษีหรือไม่มีการรับรู้ถึงผลกำไรขาดทุนจากการนำทรัพย์สินมาแลกกับทุนแล้วควรจะมีการ  
กำหนดระยะเวลาในการถือครองระยะทรัพย์สินระยะหนึ่งเพื่อป้องกันการเลี่ยงภาษีโดยการโอน  
ทรัพย์สินไปลงทุนในห้างหุ้นส่วน เช่น 3-5 ปี เป็นต้น

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