

แนวทางในการจัดเก็บภาษีเงินได้สำหรับบริษัทจำกัดคนเดียว

นายธิตินันท์ ปรีดิพานิจวิภา

รายงานเอกัตศึกษานี้เป็นส่วนหนึ่งของการศึกษาตามหลักสูตรปริญญานิติศาสตรมหาบัณฑิต

สาขาวิชากฎหมายการเงินและภาษีอากร

คณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

ปีการศึกษา 2563

ลิขสิทธิ์ของจุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

Guidelines for Income Tax Collection Regarding One-Man Limited Company

Mr. Titinat Predipanijvipa

An Individual Study Submitted in Partial Fulfillment of the Requirements

for the Degree of Master of Laws Program in Finance and Tax Laws

Faculty of Law

Chulalongkorn University

Academic Year 2020

Copyright of Chulalongkorn University

หัวข้อเอกัตศึกษา แนวทางในการจัดเก็บภาษีเงินได้สำหรับบริษัทจำกัดคนเดียว

นิสิต นายธิดิณัฐ์ ปริดิพานิจวิภา

สาขาวิชา กฎหมายการเงินและภาษีอากร

อาจารย์ที่ปรึกษา อ.ธิดาพร ศิริธภาพร

บทคัดย่อ

การศึกษานี้จึงมีวัตถุประสงค์เพื่อการวิเคราะห์แนวทางการจัดเก็บภาษีเงินได้สำหรับบริษัทจำกัดคนเดียวโดยใช้หลักการจัดเก็บภาษีเงินได้ที่เหมาะสมกับบริบทของบริษัทจำกัดคนเดียวที่กำลังจะเกิดขึ้นในประเทศไทย ซึ่งเป็นการศึกษากฎหมายเชิงเปรียบเทียบ โดยรวบรวมข้อมูลของประเทศที่ได้จัดตั้งบริษัทจำกัดคนเดียวและมีหลักปฏิบัติสำหรับการจัดเก็บภาษีเงินได้บริษัทจำกัดคนเดียว เช่น ประเทศสหรัฐอเมริกา ฝรั่งเศส และอินเดีย เพื่อให้ได้หลักการจัดเก็บภาษีเงินได้สำหรับบริษัทจำกัดคนเดียวที่เหมาะสมที่สุดสำหรับประเทศไทย ซึ่งจากการศึกษาเปรียบเทียบการจัดเก็บภาษีเงินได้บริษัทจำกัดคนเดียวในประเทศสหรัฐอเมริกา และประเทศฝรั่งเศส พบว่าบริษัทจำกัดคนเดียวถูกจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา โดยใช้แนวความคิดระบบส่งผ่านเงินได้ประกอบกับการพิจารณาลักษณะและคุณสมบัติพิเศษของบริษัทจำกัดคนเดียว โดยไม่คำนึงว่า บริษัทจำกัดคนเดียวจะมีสถานะเป็นนิติบุคคลตามกฎหมายก็ตาม ซึ่งเมื่อนำมาวิเคราะห์ประกอบกับบริบทของบริษัทจำกัดคนเดียวในประเทศไทยที่มีโอกาสเกิดขึ้นแล้ว การจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาสำหรับบริษัทจำกัดคนเดียวถือเป็นแนวคิดการจัดเก็บภาษีเงินได้ที่สอดคล้องกับหลักการจัดเก็บภาษีอากรที่ดีและเป็นธรรมต่อทุกฝ่าย ดังนั้น จึงเสนอแนะให้ประเทศไทยรับแนวคิดการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาไปปรับปรุงประมวลรัษฎากรและกฎหมายภาษีอากรที่เกี่ยวข้องเพื่อบังคับใช้ต่อไป

..... อาจารย์ที่ปรึกษา

(อ.ธิดาพร ศิริธภาพร)

..... นิสิต

(นายธิดิณัฐ์ ปริดิพานิจวิภา)

Individual Study Guidelines for Income Tax Collection Regarding One-Man Limited

Company

Researcher Mr. Titinat Predipanijvipa

Field of Study Finance and Tax Laws

Adivisor Lect. Thidaporn Sirithaporn

ABSTRACT

..... Advisor's Signature

()

..... Student's Signature

()

สารบัญ

หน้า

บทที่ 1 บทนำ	1
1.1 ความเป็นมาและความสำคัญของปัญหา.....	1
1.2 วัตถุประสงค์ของการศึกษา	3
1.3 สมมติฐานของการศึกษา	4
1.4 ขอบเขตของการศึกษา	4
1.5 วิธีดำเนินการศึกษา	4
1.6 ประโยชน์ที่คาดว่าจะได้รับจากการศึกษา.....	5
บทที่ 2 หลักการ แนวความคิดทั่วไปเกี่ยวกับองค์กรธุรกิจ และหลักการจัดเก็บภาษีเงินได้	6
2.1 หลักการทั่วไปเกี่ยวกับองค์กรธุรกิจ	6
2.1.1 วิวัฒนาการขององค์กรธุรกิจ	6
2.2 รูปแบบและหลักเกณฑ์ที่เกี่ยวกับองค์กรธุรกิจที่สำคัญในประเทศไทยและหลักการจัดเก็บภาษีเงินได้ที่เกี่ยวข้อง	10
2.2.1 กิจการเจ้าของคนเดียว (Sole Proprietorship).....	10
2.2.2 ห้างหุ้นส่วน (Partnership).....	22
2.2.3 บริษัทจำกัด (Company Limited).....	27
2.2.4 บริษัทจำกัดคนเดียว.....	34
2.3 หลักการจัดเก็บภาษีอากรที่ดี	38
2.3.1 หลักความแน่นอน (Certainty).....	38
2.3.2 หลักความเป็นธรรม (Equity).....	38
2.3.3 หลักการประหยัด (Low Compliance and Collections Costs).....	39
2.3.4 หลักการยอมรับ (Acceptability).....	39

2.3.5	หลักของความเป็นไปได้ในทางปฏิบัติ (Enforceability).....	39
2.3.6	หลักของอำนาจรายได้ (Productivity)	40
2.3.7	หลักของความยืดหยุ่น (Flexibility).....	40
บทที่ 3 แนวทางการจัดเก็บภาษีเงินได้ของบริษัทจำกัดคนเดียวในต่างประเทศ		41
3.1	ประเทศสหรัฐอเมริกา	41
3.1.1	โครงสร้างบริษัทจำกัดที่มีบุคคลคนเดียวเป็นเจ้าของ	41
3.1.2	หลักการและแนวความคิดการจัดเก็บภาษีเงินได้บริษัทจำกัดคนเดียว	45
3.1.3	การจัดเก็บภาษีองค์กรธุรกิจประเภทบริษัทจำกัด LLC	53
3.1.4	การจัดเก็บภาษีองค์กรธุรกิจประเภทบริษัท ซี	56
3.1.5	การจัดเก็บภาษีเงินได้องค์กรธุรกิจประเภทบริษัท เอส	59
3.2	ประเทศฝรั่งเศส	60
3.2.1	โครงสร้างบริษัทจำกัดที่มีบุคคลคนเดียวเป็นเจ้าของ	60
3.2.2	หลักการและแนวความคิดการจัดเก็บภาษีเงินได้บริษัทจำกัดคนเดียว	61
3.2.3	การจัดเก็บภาษีเงินได้องค์กรธุรกิจประเภทบริษัท SARL	63
3.2.4	การจัดเก็บภาษีเงินได้องค์กรธุรกิจประเภท SAS	63
3.3	ประเทศอินเดีย	64
3.3.1	โครงสร้างบริษัทจำกัดที่มีบุคคลคนเดียวเป็นเจ้าของ	64
3.3.2	หลักการและแนวความคิดการจัดเก็บภาษีเงินได้บริษัทจำกัดคนเดียว	65
3.3.3	การจัดเก็บภาษีเงินได้องค์กรธุรกิจประเภทบริษัทจำกัดคนเดียว OPC.....	69
บทที่ 4 แนวทางการพัฒนาระบบการจัดเก็บภาษีเงินได้สำหรับบริษัทจำกัดคนเดียวในประเทศไทย .71		
4.1	ความเป็นมาของบริษัทจำกัดคนเดียวในประเทศไทย.....	71
4.1.1	ความเป็นมาของแนวความคิดจัดตั้งบริษัทจำกัดคนเดียวในประเทศไทย	71
4.1.2	พัฒนาการที่เกี่ยวกับการออกกฎหมายเพื่อจัดตั้งบริษัทจำกัดคนเดียวในประเทศไทย และผลกระทบเบื้องต้นในด้านภาษีอากร.....	73

4.2	วิเคราะห์ลักษณะเฉพาะ ความเหมือนและความแตกต่างระหว่างบริษัทจำกัดคนเดียวกับ องค์กรธุรกิจประเภทอื่น	75
4.2.1	ลักษณะเฉพาะของบริษัทจำกัดคนเดียว	75
4.2.2	วิเคราะห์ความเหมือนและความแตกต่างระหว่างบริษัทจำกัดคนเดียวกับองค์กรธุรกิจ ที่สำคัญในประเทศไทย.....	77
4.3	วิเคราะห์แนวทางการจัดเก็บภาษีเงินได้ที่เหมาะสมกับบริษัทจำกัดคนเดียว	80
4.3.1	วิเคราะห์แนวทางการจัดเก็บภาษีเงินได้สำหรับบริษัทจำกัดคนเดียวกับหลักการภาษี อากรที่ดี	80
4.3.2	วิเคราะห์แนวทางการจัดเก็บภาษีเงินได้สำหรับบริษัทจำกัดคนเดียวตามกฎหมายภาษี อากรไทยและต่างประเทศ.....	83
4.4	แนวทางการปรับปรุงประมวลรัษฎากรเพื่อให้สอดคล้องกับการจัดเก็บภาษีเงินได้บริษัทจำกัด คนเดียว	93
4.4.1	การกำหนดหน่วยภาษีของบริษัทจำกัดคนเดียวให้ไม่เป็นหน่วยภาษี.....	93
4.4.2	การกำหนดภาระการเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาในมาตรา 56	95
บทที่ 5 บทสรุปและข้อเสนอแนะ		97
5.1	บทสรุป	97
5.2	ข้อเสนอแนะ	99
5.2.1	ศึกษาแนวทางและสร้างมาตรการทางภาษีให้บริษัทจำกัดคนเดียว	99
5.2.2	การให้ความรู้ความเข้าใจในการเสียภาษีเงินได้สำหรับบริษัทจำกัดคนเดียว	100
บรรณานุกรม.....		101

บทที่ 1

บทนำ

1.1 ความเป็นมาและความสำคัญของปัญหา

องค์กรธุรกิจคือองค์กรรูปแบบหนึ่งที่มีความสำคัญในการขับเคลื่อนเศรษฐกิจของประเทศ ด้วยความจำเป็นต้องทำธุรกิจและมีปฏิสัมพันธ์กับมนุษย์ด้วยกัน จึงก่อให้เกิดการริเริ่มการประกอบธุรกิจโดยกลุ่มคนในรูปแบบต่าง ๆ ซึ่งเป็นที่มาในการจัดตั้งรูปแบบขององค์กร (Organization) และกฎหมายองค์กรธุรกิจขึ้น ทั้งนี้ก็เพื่อจัดสรรหน้าที่ แบ่งเบาภาระงานของสมาชิกของกลุ่มให้เหมาะสม กำหนดขอบเขตงาน ป้องกันข้อพิพาทที่อาจเกิดขึ้นจากการรวมกลุ่มสร้างสรรค์ผลงานและทำให้การผลิต สร้างสรรค์หรือบรรลุวัตถุประสงค์ของธุรกิจนั้น ๆ มีประสิทธิภาพ ในปัจจุบันองค์กรธุรกิจมักถูกจัดตั้งขึ้นเพื่อดำเนินการทางธุรกิจหรือในทางพาณิชย์ซึ่งมีหลายหลายรูปแบบและนับวันจะยิ่งมีความซับซ้อนมากขึ้นเพื่อปรับตามสภาพแวดล้อมธุรกิจให้เหมาะสม สอดคล้องกับการพัฒนาของเศรษฐกิจและสังคมให้มากที่สุด ไม่ว่าจะเป็นบริษัท มหาชน จำกัด บริษัท จำกัด ห้างหุ้นส่วน เจ้าของธุรกิจคนเดียว รวมถึงองค์กรประเภทบริษัทจำกัด คนเดียว ซึ่งหลาย ๆ ประเทศได้ตระหนักเห็นถึงความสำคัญและให้ความสนใจกับองค์กรประเภทนี้เป็นอย่างมาก สำหรับประเทศไทย เมื่อวันที่ 17 มีนาคม 2558 กรมพัฒนาธุรกิจการค้า กระทรวงพาณิชย์ก็ได้นำเสนอร่างพระราชบัญญัติการจัดตั้งนิติบุคคลโดยบุคคลคนเดียวออกให้ประชาชนแสดงความคิดเห็นและศึกษากฎหมายการจดทะเบียนจัดตั้งนิติบุคคลโดยเจ้าของคนเดียว เพื่อแก้ปัญหากรณีตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ว่าด้วยห้างหุ้นส่วนและบริษัทที่กำหนดให้กรณีห้างหุ้นส่วนต้องมีผู้เป็นหุ้นส่วนตั้งแต่ 2 คนขึ้นไป และบริษัทต้องมีผู้เริ่มก่อนการจำนวนไม่น้อยกว่า 3 คน ซึ่งในทางปฏิบัติก่อให้เกิดความไม่สะดวกในการลงทุนจัดตั้งธุรกิจและก่อให้เกิดปัญหาข้อพิพาทระหว่างผู้ถือหุ้นด้วยกันเองเป็นจำนวนมาก ทั้งนี้เพื่อขจัดปัญหาในการประกอบธุรกิจ สนับสนุนศักยภาพให้แก่ผู้ประกอบการไทยให้มีความพร้อมในการแข่งขันทางการค้าและการลงทุน ยกกระดับให้ประเทศไทยให้เป็นประเทศที่ง่ายต่อการเริ่มต้นธุรกิจ (Ease of Doing Business) และสนับสนุนการประกอบธุรกิจของผู้ประกอบการโดยเฉพาะผู้ประกอบการรายย่อยรวมถึงประชาชนผู้ประสงค์จะประกอบธุรกิจด้วยจึงได้มีการตราพระราชบัญญัติการจัดตั้งบริษัทจำกัดคนเดียว พ.ศ. ขึ้นเป็นครั้งแรก ร่างพระราชบัญญัตินี้ได้ผ่านความเห็นชอบของคณะรัฐมนตรีเมื่อวันที่ 24 มกราคม 2560 และได้ปรับปรุงแก้ไขล่าสุดเป็นร่างพระราชบัญญัติบริษัทจำกัด

คนเดียว พ.ศ. ตามที่ได้มีการจัดรับฟังข้อเสนอแนะและความคิดเห็นของภาครัฐและภาคเอกชน และผ่านการพิจารณาของคณะกรรมการกฤษฎีกาเป็นที่เรียบร้อยแล้ว¹ ทั้งนี้ร่างพระราชบัญญัติฉบับดังกล่าว ยังคงอยู่ในระหว่างรับฟังความเห็นและดำเนินการเพื่อให้ได้รับการอนุมัติและออกเป็นกฎหมายเพื่อใช้บังคับต่อไป

การมีกฎหมายว่าด้วยการจัดตั้งบริษัทจำกัดคนเดียวจะส่งผลเชิงบวกต่อบรรยากาศของการลงทุน และการประกอบธุรกิจในประเทศไทยอย่างมีนัยสำคัญ เนื่องจากความซับซ้อนขององค์กรธุรกิจประเภทนิติบุคคลจะลดลง จึงเป็นการสนับสนุนประชาชนให้มีโอกาสเข้าถึงการจดทะเบียนจัดตั้งและดำเนินธุรกิจ ในรูปบริษัทง่ายขึ้น พร้อมทั้งรับสิทธิประโยชน์ต่าง ๆ ในการเป็นนิติบุคคลจากภาครัฐและตามกฎหมาย ก่อให้เกิดการแข่งขันและศักยภาพทางการลงทุน รวมถึงสร้างภาพลักษณ์ที่ดีในการประกอบธุรกิจของประเทศไทย²

อย่างไรก็ตามผู้ประสงค์จะจัดตั้งองค์กรธุรกิจประเภทนี้ต้องรับภาระหน้าที่ในการปฏิบัติให้เป็นไปตามกฎหมายที่กำหนด รวมถึงกฎหมายที่เกี่ยวข้องเช่นกฎหมายที่เกี่ยวกับการบัญชีและภาษีอากร ด้วยเมื่อพิจารณาประเด็นกฎหมายภาษีอากรซึ่งเป็นกฎหมายที่เกี่ยวข้องกับองค์กรธุรกิจมายาวนานควบคู่กับร่างพระราชบัญญัติบริษัทจำกัดคนเดียว พ.ศ. จะพบว่า คำนิยามของบริษัทตามร่างพระราชบัญญัติดังกล่าว มาตรา 5³ และประมวลรัษฎากร มาตรา 39⁴ มีความสอดคล้องกันอันเป็นผลให้บริษัทจำกัดคนเดียวมีหน้าที่ต้องปฏิบัติตามประมวลรัษฎากรในฐานะนิติบุคคลและเสียภาษีเงินได้ประเภทเงินได้นิติบุคคลหากร่างพระราชบัญญัติดังกล่าวไม่มีการแก้ไขเพิ่มเติม ได้รับการอนุมัติและบังคับใช้เป็นกฎหมาย

¹ กรมพัฒนาธุรกิจการค้า กระทรวงพาณิชย์, การวิเคราะห์ผลกระทบที่อาจเกิดขึ้น ร่างพระราชบัญญัติการจัดตั้งบริษัทจำกัดคนเดียว, [ออนไลน์], 27 พฤศจิกายน 2563, https://dbd.go.th/download/article/article_20190527161036.pdf.

² เรื่องเดียวกัน

³ ร่างพระราชบัญญัติบริษัทจำกัดคนเดียว พ.ศ. ... มาตรา 5 ให้บริษัทเป็นนิติบุคคลตั้งแต่วันที่นายทะเบียนรับจดทะเบียน

⁴ ประมวลรัษฎากร มาตรา 39 “บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล” หมายความว่า บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายไทย หรือที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศ และให้หมายความรวมถึง

(1) กิจการซึ่งดำเนินการเป็นทางค้าหรือทำกำไรโดยรัฐบาลต่างประเทศ องค์การของรัฐบาลต่างประเทศ หรือนิติบุคคลอื่นที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศ

แม้ว่ากฎหมายจะระบุให้บริษัทจำกัดคนเดียวมีสถานะเป็นนิติบุคคลตามกฎหมาย แต่ลักษณะเฉพาะของบริษัทจำกัดคนเดียวก็ได้สอดคล้องกับองค์กรธุรกิจประเภทอื่น ๆ ที่จะสามารถนำหลักเกณฑ์การเสียภาษีมาปรับใช้ร่วมกันได้อย่างเหมาะสม อาทิ กรณีเจตนารมณ์ของห้างหุ้นส่วนหรือบริษัทตามกฎหมายไทยที่มีแนวคิดมาจากการเข้าทำสัญญากันประเภทหนึ่งของบุคคลเพื่อเข้าร่วมทำกิจการร่วมกัน เพื่อหากำไรและแบ่งปันกำไรที่ได้รับ⁵ แต่บริษัทจำกัดนั้นก่อตั้งโดยบุคคลคนเดียว ไม่มีการเข้าทำสัญญากันในลักษณะเข้าร่วมทำกิจการร่วมกันเพื่อหากำไรและแบ่งปันกำไรที่ได้รับ กรณีอำนาจการควบคุมที่มีลักษณะเฉพาะของบริษัทจำกัดคนเดียวกล่าวคือเป็นอำนาจการตัดสินใจของบุคคลคนเดียวกัน แม้ว่าในทางนิตินัยบริษัทจำกัดคนเดียวกับบุคคลผู้เป็นเจ้าของกิจการจะเป็นบุคคลคนละคนก็ตาม เป็นต้น ทั้งนี้แนวคิดและลักษณะเฉพาะของบริษัทจำกัดคนเดียวยังมีความแตกต่างกับองค์กรธุรกิจอื่นในแง่มุมอื่น ๆ อีกมากมายจนนำมาสู่การตั้งข้อสังเกตว่าบริษัทจำกัดคนเดียวควรได้รับการปฏิบัติทางภาษีในลักษณะเดียวกันกับองค์กรธุรกิจประเภทอื่นหรือไม่อย่างไร

จากปัญหาที่กล่าวมาข้างต้นจึงนำมาสู่การศึกษาปัญหาว่าหากบทบัญญัติกฎหมายว่าด้วยบริษัทจำกัดคนเดียวได้รับการอนุมัติและบังคับใช้เป็นกฎหมาย การเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลตามประมวลรัษฎากรจะเหมาะสมสอดคล้องกับลักษณะของบริษัทจำกัดคนเดียวหรือไม่ จนกระทั่งนำไปสู่การเสนอแนวทางการจัดเก็บภาษีเงินได้สำหรับบริษัทจำกัดคนเดียวที่มีความเหมาะสมสอดคล้องกับลักษณะเฉพาะของบริษัทจำกัดคนเดียวต่อไป

1.2 วัตถุประสงค์ของการศึกษา

- 1.1.1. เพื่อศึกษาแนวคิด หลักการทั่วไปที่เกี่ยวกับองค์กรธุรกิจ
- 1.1.2. เพื่อศึกษาหลักการจัดเก็บภาษีเงินได้ที่เกี่ยวข้องกับองค์กรธุรกิจ
- 1.1.3. เพื่อศึกษาแนวคิด หลักการ และพัฒนาการที่เกี่ยวกับบริษัทจำกัดคนเดียวและผลกระทบในด้านภาษีอากรในประเทศไทยและต่างประเทศ
- 1.1.4. เพื่อศึกษาความแตกต่างและลักษณะเฉพาะระหว่างบริษัทจำกัดคนเดียวกับองค์กรธุรกิจประเภทอื่น

⁵ ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 1012 อันว่าสัญญาจัดตั้งห้างหุ้นส่วนหรือบริษัทนั้น คือสัญญาซึ่งบุคคลตั้งแต่สองคนขึ้นไปตกลงเข้ากันเพื่อกระทำการร่วมกัน ด้วยประสงค์จะแบ่งปันกำไรอันจะพึงได้แต่กิจการที่ทำนั้น

1.1.5. เพื่อศึกษาแนวทางการกำหนดหลักเกณฑ์เกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีเงินได้ที่สอดคล้องกับลักษณะเฉพาะของบริษัทจำกัดคนเดียวในประเทศไทย

1.3 สมมติฐานของการศึกษา

ในปัจจุบัน ประเทศไทยมีนโยบายนำหลักการและแนวคิดการจัดตั้งบริษัทจำกัดคนเดียวมาเป็นส่วนหนึ่งขององค์กรธุรกิจที่ขับเคลื่อนเศรษฐกิจของประเทศ ซึ่งหากบริษัทจำกัดคนเดียวสามารถจัดตั้งได้ตามกฎหมาย บริษัทจำกัดคนเดียวก็ต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลตามประมวลรัษฎากร ซึ่งการเสียภาษีดังกล่าวไม่สอดคล้องกับความแตกต่างและลักษณะเฉพาะของบริษัทจำกัดคนเดียว จึงควรกำหนดแนวทางการออกหลักเกณฑ์เฉพาะที่เหมาะสมสำหรับการจัดเก็บเงินได้สำหรับบริษัทจำกัดคนเดียว

1.4 ขอบเขตของการศึกษา

ขอบเขตของเอกัตศึกษานี้จะศึกษาหลักการ ที่มา และ เจตนารมณ์ของพระราชบัญญัติบริษัทจำกัดคนเดียวตั้งแต่ต้นจนถึงฉบับร่างปัจจุบัน รวมถึงแนวคิด ทฤษฎี และหลักการเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีเงินได้สำหรับบริษัทจำกัดคนเดียว โดยจะศึกษาหลักกฎหมาย แนวคิด ทฤษฎี และหลักการทางกฎหมายต่าง ๆ ที่เกี่ยวข้อง เพื่อเปรียบเทียบกับการจัดเก็บภาษีเงินได้สำหรับบริษัทจำกัดคนเดียวของประเทศสหรัฐอเมริกาและประเทศอินเดีย ขอบเขตการดำเนินการวิจัยจะจำกัดอยู่เฉพาะการศึกษาเอกสาร และการมุ่งศึกษาแนวทางในการปรับปรุงแก้ไขประมวลรัษฎากรในส่วนของ การจัดเก็บภาษีเงินได้สำหรับบริษัทจำกัดคนเดียว

1.5 วิธีดำเนินการศึกษา

การศึกษาเอกัตศึกษานี้เป็นการศึกษาวิจัยเอกสาร (Documentary Research) โดยศึกษาค้นคว้าและวิเคราะห์ข้อมูลจากหนังสือ วารสาร บทความ และเอกสารต่าง ๆ ที่เกี่ยวข้อง ตลอดจนกฎหมายหรือบทบัญญัติ คำพิพากษากฎีกาที่เกี่ยวข้อง ไม่ว่าจะเป็นด้านองค์กรธุรกิจหรือการจัดเก็บภาษีเงินได้ และกฎหมายอื่นที่เกี่ยวข้อง เพื่อนำมาใช้โดยตรงและการเปรียบเทียบ ประกอบกับความคิดเห็นจากการสัมภาษณ์ผู้เชี่ยวชาญ ผู้ที่มีส่วนเกี่ยวข้องในการเกิดร่างพระราชบัญญัติบริษัทจำกัดคนเดียว พ.ศ.... ขึ้นมา หรือ ผู้ประกอบการที่สนใจจะจดทะเบียนจัดตั้งบริษัทจำกัดคนเดียว เป็นต้น

1.6 ประโยชน์ที่คาดว่าจะได้รับจากการศึกษา

การศึกษาเอกัตศึกษาระดับนี้ จะทำให้ทราบถึงแนวคิด หลักการทั่วไปที่เกี่ยวกับองค์กรธุรกิจ หลักการจัดเก็บภาษีเงินได้ที่เกี่ยวข้องกับองค์กรธุรกิจ รวมถึงบริษัทจำกัดคนเดียวทั้งในและต่างประเทศ และทราบถึงความแตกต่างและลักษณะเฉพาะระหว่างบริษัทจำกัดคนเดียวกับองค์กรธุรกิจประเภทอื่น ส่งผลให้สามารถนำผลการศึกษามาเป็นแนวทางในการกำหนดหลักเกณฑ์เกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีเงินได้ที่สอดคล้องกับลักษณะเฉพาะของบริษัทจำกัดคนเดียวในประเทศไทย

บทที่ 2

หลักการ แนวความคิดทั่วไปเกี่ยวกับองค์กรธุรกิจ และหลักการจัดเก็บภาษีเงินได้

ภาษีเงินได้ตามประมวลรัษฎากรเป็นภาษีทางตรง (Direct Tax) โดยแบ่งออกเป็นภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาที่จัดเก็บจากบุคคลธรรมดา และภาษีเงินได้นิติบุคคลที่จัดเก็บจากนิติบุคคลประเภทบริษัทและห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลเป็นหลัก การจัดเก็บภาษีเงินได้เหล่านี้เป็นส่วนหนึ่งของระบบการคลังสาธารณะและก่อให้เกิดรายได้แก่รัฐเพื่อนำไปใช้ในการบริหารประเทศ การจัดเก็บภาษีเงินได้จึงต้องออกแบบให้มีความสอดคล้องกับหลักการจัดเก็บภาษีอากรที่ต่าง ๆ เช่น หลักความเป็นธรรม หลักความเป็นกลาง เป็นต้น

เมื่อบทบัญญัติกฎหมายว่าด้วยบริษัทจำกัดคนเดียวอยู่ในระหว่างการดำเนินการออกเป็นกฎหมายเพื่อบังคับใช้ ก่อนที่จะวิเคราะห์ถึงสถานะทางกายภาพและกฎหมายของบริษัทจำกัดคนเดียวจนนำไปสู่การเสนอแนวทางการจัดเก็บภาษีเงินได้สำหรับบริษัทจำกัดคนเดียวที่มีความเหมาะสมสอดคล้องกับลักษณะเฉพาะของบริษัทจำกัดคนเดียว จึงต้องทำความเข้าใจแนวคิดความเป็นมาและหลักการขององค์กรธุรกิจแต่ละประเภทไม่ว่าจะเป็น เจ้าของกิจการคนเดียว ห้างหุ้นส่วนจำกัด บริษัทจำกัด และหลักการจัดเก็บภาษีทั้งบุคคลธรรมดาและนิติบุคคล รวมถึงแนวคิดความเป็นมาของและหลักการของบริษัทจำกัดคนเดียว ดังจะกล่าวต่อไปนี้

2.1 หลักการทั่วไปเกี่ยวกับองค์กรธุรกิจ

2.1.1 วิวัฒนาการขององค์กรธุรกิจ

วิวัฒนาการขององค์กร (Organization) เกิดขึ้นมาตั้งแต่สมัยโบราณกาลโดยมีที่มาจากความต้องการที่มนุษย์ต้องการแลกเปลี่ยนสินค้า สิ่งของเครื่องใช้ต่าง ๆ ที่จำเป็นต่อการดำรงชีวิต⁶ รวมถึงความต้องการเป็นเจ้าของทรัพย์สินต่าง ๆ⁷ มนุษย์จึงจำเป็นต้องทำการผลิตสิ่งของต่าง ๆ ขึ้น หากการผลิตดังกล่าวเป็นการผลิตสิ่งของจำนวนเล็กน้อย การผลิตดังกล่าวก็มักทำได้ด้วยตนเองหรือทำได้ภายในครัวเรือน โดยไม่ต้องแบ่งงานหรือจัดสรรหน้าที่ให้กับคนจำนวนมาก แต่หากการผลิตสิ่งของมีความหลากหลาย ซับซ้อน หรือ มี

⁶ Torres Jr, J. P. (2008). The Law on Business Organization, (Rex Bookstore, Inc.. 2008), p. 41

⁷ Bursk, Edward C., Clark, Donald T., & Hidy, Ralph W., *The World of Business*, Harvard Business School, (New York: Simon and Schuster, 1962), p.61

จำนวนมาก ไม่ว่าจะไว้สำหรับเป็นเจ้าของด้วยตนเองหรือจำหน่าย แลกเปลี่ยนให้แก่บุคคลอื่น การผลิตดังกล่าวย่อมใช้แรงงานหรือคนเป็นจำนวนมาก จึงก่อให้เกิดการผลิตหรือสร้างสรรค์ในลักษณะอุตสาหกรรม ซึ่งจะต้องใช้ความเชี่ยวชาญหรือความสามารถของแต่ละคนเพื่อปฏิบัติงานเหล่านั้น⁸

จากความจำเป็นในการผลิต หรือการริเริ่มการประกอบธุรกิจหรือกิจกรรมทางเศรษฐกิจที่กล่าวข้างต้น มนุษย์จึงมีความจำเป็นในการจัดตั้งรูปแบบขององค์กรขึ้นเพื่อแบ่งหน้าที่แบ่งเบาภาระงานของสมาชิกของกลุ่มให้เหมาะสม รวมถึงพัฒนาการกฎหมายองค์กรเพื่อให้สอดคล้องกับการประกอบกิจกรรมทางเศรษฐกิจขององค์กรที่ตั้งขึ้น โดยทางวิชาการจะเรียกอีกชื่อหนึ่งว่า วิสาหกิจ (Enterprise)

เมื่อพิจารณาถึงคุณสมบัติและวัตถุประสงค์ขององค์กรหรือวิสาหกิจจะพบว่า องค์กรหรือวิสาหกิจนั้นมีหลากหลายรูปแบบแตกต่างกันไปไม่ว่าจะเป็นรัฐวิสาหกิจ สหกรณ์ ร้านค้า ห้างหุ้นส่วน หรือบริษัท องค์กรหรือวิสาหกิจจึงแบ่งออกได้ 2 ประเภทดังนี้

2.1.1.1 รัฐวิสาหกิจ (Public enterprise)

รัฐวิสาหกิจหมายถึงวิสาหกิจที่มีรัฐเป็นผู้ลงทุนหรือรัฐเป็นผู้ถือหุ้นรายใหญ่ วัตถุประสงค์ของรัฐวิสาหกิจมีหลากหลายรูปแบบเช่น ดำเนินกิจการเพื่อแสวงหาผลกำไร บางรัฐวิสาหกิจถูกจัดตั้งขึ้นเพื่อเป็นระบบสาธารณูปโภคให้กับประชาชน หรือกรณีกิจการที่เอกชนไม่มีความสามารถหรือศักยภาพพอที่จะดำเนินกิจการประเภทนั้น ๆ ได้ เป็นต้น บางรัฐวิสาหกิจเป็นธุรกิจผูกขาด ซึ่งหมายถึงรัฐดำเนินการได้แต่เพียงผู้เดียว ห้ามเอกชนเป็นผู้ดำเนินการ เช่น สำนักงานสลากกินแบ่งรัฐบาล เป็นต้น

2.1.1.2 วิสาหกิจเอกชน (Private enterprise)

รัฐวิสาหกิจเอกชนหมายถึงวิสาหกิจที่มีเอกชนเป็นผู้ลงทุน หรือมีผู้ถือหุ้นรายใหญ่เป็นผู้บริหารกิจการ⁹ เช่นบริษัท ห้างหุ้นส่วน กิจการเจ้าของคนเดียว เป็นต้น วิสาหกิจเอกชนยังสามารถจำแนกประเภทได้ดังต่อไปนี้

⁸ คณะกรรมการกลุ่มผลิตชุดวิชากฎหมายพาณิชย์ 4, เอกสารการสอนชุดวิชา กฎหมายพาณิชย์ 4, สำนักพิมพ์มหาวิทยาลัยสุโขทัยธรรมาราช, พิมพ์ครั้งที่ 14, 2542), หน้า 5 อ้างถึง Galbraith, John Kenneth, *Economic Development*, (Tokyo: Harvard University Press, Yohan Publications Inc., 1978), p. 87.

⁹ คณะกรรมการกลุ่มผลิตชุดวิชากฎหมายพาณิชย์ 4, เอกสารการสอนชุดวิชา กฎหมายพาณิชย์ 4, หน้า 10-11

(ก) วิสาหกิจเอกชนที่ไม่แสวงหากำไร (Non-profit enterprise)

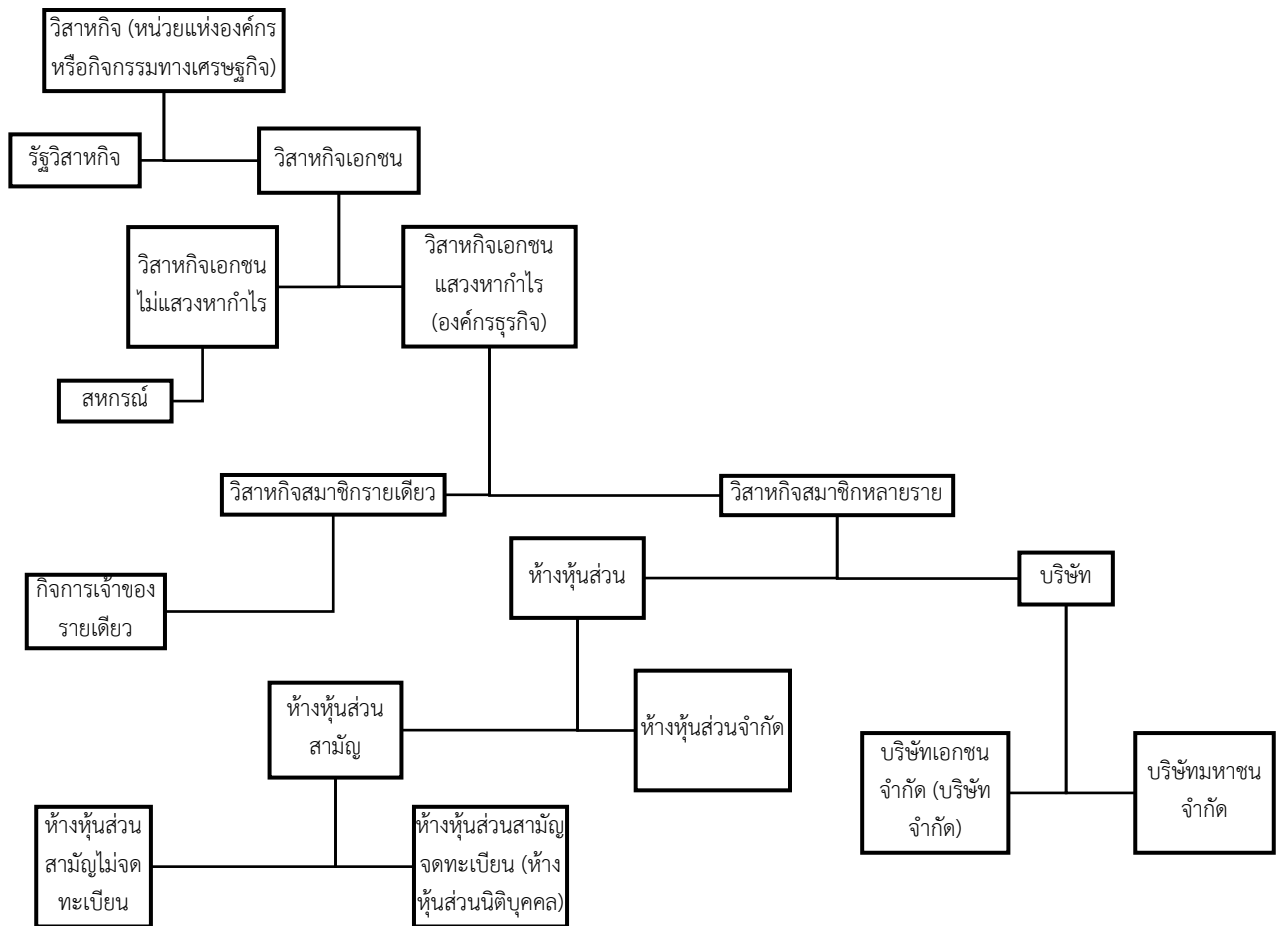
วิสาหกิจเอกชนที่ไม่แสวงหากำไรเป็นองค์กรที่จัดตั้งขึ้นเพื่อวัตถุประสงค์อื่น ๆ นอกเหนือจากการแสวงหาผลกำไร วัตถุประสงค์ดังกล่าวจะมีความเฉพาะเจาะจงขึ้นอยู่กับเจตนารมณ์ของผู้ก่อตั้งหรือผู้บริหารกิจการ เช่น สหกรณ์ เป็นต้น

(ก) วิสาหกิจเอกชนที่แสวงหากำไร (Profit enterprise)

วิสาหกิจเอกชนที่แสวงหากำไรมีลักษณะที่สำคัญคือเป็นวิสาหกิจที่จัดตั้งขึ้นโดยมีวัตถุประสงค์เพื่อแสวงหากำไรมาแบ่งปันกันในหมู่สมาชิก และสะสมรายได้ไว้ใช้ในการขยายกิจการของตัววิสาหกิจนั้น ๆ เช่น บริษัท เป็นต้น วิสาหกิจเอกชนที่แสวงหากำไรนี้ จึงมีชื่อเรียกอีกอย่างหนึ่งว่า องค์กรธุรกิจ (Business Organization)¹⁰

แผนภาพที่ 1 : แผนภูมิแสดงประเภทขององค์กรธุรกิจ

¹⁰ เรื่องเดียวกัน, หน้าที่ 12



ที่มา: เอกสารการสอนชุดวิชา กฎหมายพาณิชย์ 4, มหาวิทยาลัยสุโขทัยธรรมาธิราช สาขานิติศาสตร์, หน้า 9

ดังนั้นคำว่า “องค์กรธุรกิจ” จึงหมายถึงการรวมกลุ่มอย่างเป็นระบบของปัจเจกบุคคล เพื่อหวังผลในวัตถุประสงค์ร่วมกัน หรือเพื่อกระทำการแสวงหากำไร ทั้งนี้โดยวิธีใดวิธีหนึ่งจำนวนวิธีทั้งหลายตามที่กฎหมายอนุญาตและวางกำหนดกฎเกณฑ์เอาไว้¹¹

องค์กรธุรกิจในปัจจุบันที่มีความสำคัญต่อการขับเคลื่อนเศรษฐกิจของประเทศต่าง ๆ นั้นมีหลายประเภท ได้แก่ กิจการเจ้าของคนเดียว (Sole Proprietorship) หุ้นส่วน (Partnership) หรือบริษัท

¹¹ Torres, J. P. The law on business organization, p. 42

(Corporation) รวมถึงบริษัทจำกัดคนเดียวซึ่งเป็นหนึ่งในองค์กรธุรกิจที่นำแนวคิดและคุณสมบัติพิเศษขององค์กรอื่น ๆ มาปรับใช้เพื่อให้เป็นองค์กรธุรกิจที่ตอบโจทย์ผู้ประกอบการมากที่สุด ทั้งนี้แต่ละประเภทขององค์กรธุรกิจก็จะมีลักษณะทางกายภาพ สิทธิ หน้าที่ และความรับผิดชอบตามกฎหมายแตกต่างกันไป ซึ่งหากผู้ประกอบการต้องการประกอบธุรกิจ ผู้ประกอบการจึงต้องเลือกองค์กรธุรกิจที่เหมาะสมกับธุรกิจของตนเองให้มากที่สุดเพื่อให้การประกอบกิจการของผู้ประกอบการมีประสิทธิภาพสูงสุด

2.2 รูปแบบและหลักเกณฑ์ที่เกี่ยวกับองค์กรธุรกิจที่สำคัญในประเทศไทยและหลักการจัดเก็บภาษีเงินได้ที่เกี่ยวข้อง

2.2.1 กิจการเจ้าของคนเดียว (Sole Proprietorship)

2.2.1.1 แนวคิดที่เกี่ยวกับกิจการเจ้าของคนเดียว

กิจการเจ้าของคนเดียวหมายถึง กิจการที่บุคคลธรรมดาเพียงคนเดียวสามารถเป็นเจ้าของหรือเป็นผู้ลงทุนได้ ไม่ว่าจะการดำเนินการจะกระทำโดยคน ๆ เดียว หรือหลายคนก็ตาม¹² โดยองค์กรธุรกิจดังกล่าวไม่มีสถานะเป็นนิติบุคคล มีเพียงแต่สถานะบุคคลธรรมดาของตัวผู้เป็นเจ้าของกิจการเท่านั้นการจัดตั้งสามารถดำเนินการได้โดยไม่มีลักษณะเป็นทางการ ผู้เป็นเจ้าของกิจการเจ้าของรายเดียว เป็นผู้ได้รับผลกำไรและรับความเสี่ยงในความเสียหายและภาระหนี้สินของกิจการที่เกิดขึ้นอย่างไม่จำกัดความรับผิด¹³

2.2.1.2 ลักษณะของกิจการเจ้าของคนเดียว

กิจการเจ้าของคนเดียวถือเป็นองค์กรธุรกิจรูปแบบหนึ่งที่เก่าแก่ที่สุด มีความซับซ้อนน้อยที่สุด เมื่อพิจารณาถึงลักษณะของกิจการเจ้าของคนเดียวแล้ว กิจการเจ้าของคนเดียวมีลักษณะพิเศษที่แตกต่างจากองค์กรประเภทอื่นซึ่งสามารถแบ่งได้ 4 ประการดังต่อไปนี้

ประการที่ 1 คือบุคคลผู้เป็นเจ้าของกิจการจะต้องเป็นบุคคลธรรมดาและมีจำนวนเพียงหนึ่งคนเท่านั้น อย่างไรก็ตาม ในปัจจุบัน ผู้ประกอบการในบางประเทศสามารถจัดตั้งองค์กรธุรกิจที่มีจำนวนผู้เป็น

¹² คณะกรรมการกลุ่มผลิตชุดวิชากฎหมายพาณิชย์ 4, เอกสารการสอนชุดวิชา กฎหมายพาณิชย์ 4., หน้า 30

¹³ กิติคุณ สิ้นหรือวิวัฒน์, กิจการเจ้าของคนเดียว Single or Sole Proprietorship, MFU Connexion, 5(1), หน้า 70

เจ้าของกิจการเพียงคนเดียวนอกเหนือจากกิจการเจ้าของคนเดียวได้เช่นเดียวกัน ยกตัวอย่างเช่น บริษัทจำกัดคนเดียวในประเทศอินเดีย¹⁴ เป็นต้น

ประการที่ 2 คือ กิจการเจ้าของคนเดียวกับสถานะของบุคคลผู้เป็นเจ้าของกิจการมีความสัมพันธ์กันเสมือนเป็นบุคคลคนเดียวกัน กฎหมายไม่ได้กำหนดให้กิจการเจ้าของคนเดียวมีสถานะเป็นนิติบุคคลแยกต่างหากจากบุคคลผู้เป็นเจ้าของกิจการ ดังนั้นกิจการเจ้าของคนเดียวจึงไม่ได้รับสิทธิต่าง ๆ หรือมีหน้าที่ตามกฎหมายในฐานะนิติบุคคล เช่น การจำกัดความรับผิด เป็นต้น

ประการที่ 3 คือ สิทธิประโยชน์และรายได้ทั้งหมดของกิจการเป็นกรรมสิทธิ์ของเจ้าของกิจการผู้ลงทุน แต่เพียงผู้เดียว รวมถึงกำไรและความเสี่ยงของกิจการเป็นของบุคคลผู้เป็นเจ้าของกิจการทั้งสิ้น กรณีบุคคลผู้เป็นเจ้าของกิจการถึงแก่ความตาย แม้จะมีทายาทหรือผู้อื่นสืบทอดกิจการต่อไป หรือในกรณีที่เจ้าของกิจการโอนความเป็นเจ้าของทั้งหมดให้แก่บุคคลอื่น กฎหมายกำหนดให้สถานะของกิจการเดิมสิ้นสุดลง และเกิดเป็นกิจการเจ้าของคนเดียวโดยบุคคลผู้เป็นเจ้าของคนใหม่ขึ้นแทน

ประการที่ 4 คือ กิจการเจ้าของคนเดียวไม่มีลักษณะเป็นทางการ และเกี่ยวข้องกับกฎระเบียบทางกฎหมายเพียงเล็กน้อย ดังนั้นกิจการเจ้าของคนเดียวจึงไม่ต้องจดทะเบียนเป็นนิติบุคคล แต่อย่างไรก็ตาม บางประเทศอาจกำหนดให้การประกอบธุรกิจของกิจการเจ้าของคนเดียวต้องปฏิบัติตามเงื่อนไขที่กฎหมายกำหนดเช่น การขอใบอนุญาตประกอบกิจการที่เป็นอันตรายต่อสุขภาพ¹⁵ เป็นต้น

สำหรับประเทศไทย ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ของไทยไม่มีบทบัญญัติใดที่กล่าวถึงองค์กรธุรกิจประเภทกิจการเจ้าของคนเดียว และก็ไม่ได้มีบทบัญญัติใดห้ามการประกอบธุรกิจด้วยองค์กรธุรกิจในลักษณะกิจการเจ้าของคนเดียวเช่นกัน เพียงแต่ผู้ประกอบการมีหน้าต้องตรวจสอบว่ามีกฎหมายใดบ้างที่บุคคลผู้เป็นเจ้าของกิจการคนเดียวต้องปฏิบัติสำหรับธุรกิจนั้น ๆ เช่น การจดทะเบียนพาณิชย์ การขอใบอนุญาตต่าง ๆ เป็นต้น

¹⁴ Companies Act 2013, Section 2 (62) “One Person Company” means a company which has only one person as a member.

¹⁵ ประกาศกระทรวงสาธารณสุขที่ 5/2538 เรื่อง กิจการที่เป็นอันตรายต่อสุขภาพ

2.2.1.3 หลักการจัดเก็บภาษีเงินได้ของกิจการเจ้าของคนเดียว

ตามที่ได้กล่าวถึงลักษณะของกิจการเจ้าของคนเดียวมาข้างต้น จะเห็นได้ว่ากิจการเจ้าของคนเดียวกับสถานะของบุคคลผู้เป็นเจ้าของกิจการมีความสัมพันธ์กันเสมือนเป็นบุคคลคนเดียวกัน ไม่สามารถแยกออกจากกันได้ เมื่อกิจการเจ้าของคนเดียวมีรายได้จากการประกอบธุรกิจ รายได้เหล่านั้นจึงถือเป็นเงินได้ของบุคคลผู้เป็นเจ้าของกิจการ บุคคลผู้เป็นเจ้าของกิจการซึ่งมีหน่วยภาษีในฐานะบุคคลธรรมดาจึงมีหน้าที่ต้องรวบรวมเงินได้ที่ได้จากการประกอบกิจการเข้ากับเงินได้อื่น ๆ ของตนเพื่อนำไปคำนวณภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ยื่นแบบแสดงรายการและเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาตามที่ประมวลรัษฎากรกำหนด

เมื่อกิจการเจ้าของคนเดียวต้องเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ผู้วิจัยจะขอกล่าวถึงหลักการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาตามหลักเกณฑ์ วิธีการและเงื่อนไขตามประมวลรัษฎากร ซึ่งแบ่งออกเป็น 5 หัวข้อดังนี้

(ก) ผู้มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา

บทบัญญัติแห่งประมวลรัษฎากรได้กำหนดให้บุคคลธรรมดาที่มีเงินได้มีหน้าที่ต้องเสียภาษีโดยได้จัดประเภทของผู้มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาตามประมวลรัษฎากรสามารถแบ่งออกได้ 4 ประเภท ดังนี้

(๑) บุคคลธรรมดา

เมื่อพิจารณาความหมายของคำว่าบุคคลธรรมดาซึ่งมีหน้าที่ต้องเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาตามประมวลรัษฎากร จะเห็นได้ว่า ประมวลรัษฎากรมิได้กำหนดความหมายของคำว่าบุคคลธรรมดาไว้ จึงต้องอาศัยการตีความตามนิยามความหมายของบุคคลตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ตามมาตรา 15 ซึ่งได้กำหนดไว้ว่า “สภาพบุคคลย่อมเริ่มแต่เมื่อคลอดแล้วอยู่รอดเป็นทารกและสิ้นสุดลงเมื่อตาย”¹⁶

สภาพบุคคล หมายความว่า บุคคลที่มีลักษณะทางกายภาพ มีชีวิต และมีสภาวะความเป็นผู้ทรงสิทธิหน้าที่ตามกฎหมายโดยเริ่มนับตั้งแต่เมื่อคลอดและอยู่รอดเป็นทารก¹⁷ ดังนั้นบุคคลธรรมดาตามประมวลรัษฎากรจึงกล่าวโดยสรุปได้ว่าเป็นบุคคลผู้ที่มีเงินได้ประเภทต่าง ๆ ตามที่ประมวลรัษฎากร

¹⁶ ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 15

¹⁷ ชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม, คู่มือการศึกษาวិชากกฎหมายภาษีอากร, (กรุงเทพมหานคร: กรุงสยาม พับลิชชิ่ง), 2556, น. 69

กำหนดให้มีหน้าที่ต้องเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ไม่ว่าจะเป็นการ ผู้เยาว์ หรือผู้ที่ศาลสั่งให้เป็นบุคคลไร้ความสามารถ โดยไม่จำกัดอายุ เพศ ความ สัญชาติ เชื้อชาติ¹⁸

ดังนั้นเมื่อเข้าลักษณะบุคคลธรรมดาตามที่กล่าวไปข้างต้นแล้ว บุคคลธรรมดาจึงมีหน้าที่ต้องเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาตามประมวลรัษฎากรมาตรา 56 วรรคหนึ่งและมาตรา 57 ด้วย

(๒) ห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่มิใช่นิติบุคคล

ห้างหุ้นส่วนสามัญผู้มีหน้าที่ต้องเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาหมายถึง เป็นบุคคลตั้งแต่สองคนขึ้นไป 2 คนขึ้นไป ตกลงเข้าหุ้นกันเพื่อร่วมกันทำธุรกิจตามวัตถุประสงค์จะแบ่งปันกำไรอันพึงจะได้จากการประกอบกิจการนั้นตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์มาตรา 1012 เช่น การเข้าร่วมกันถือกรรมสิทธิ์ในที่ดินร่วมกัน¹⁹ เป็นต้น และในส่วนของคณะบุคคลที่มิใช่นิติบุคคลนั้นหมายถึง บุคคลตั้งแต่ 2 คนขึ้นไป ตกลงเข้ากันเพื่อทำกิจการที่มีเงินได้พึงประเมินร่วมกัน แต่ไม่มีวัตถุประสงค์ที่จะแบ่งผลกำไรที่ได้จากกิจการที่ทำนั้น เช่น ชมรมแม่บ้านจัดกิจกรรมหาทุนเพื่อสร้างโรงพยาบาล เป็นต้น²⁰ เมื่อเข้าลักษณะดังที่กล่าวไปข้างต้นแล้ว ห้างหุ้นส่วนสามัญและคณะบุคคลที่มิใช่นิติบุคคลนั้นมีหน้าที่ต้องเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาตามประมวลรัษฎากรมาตรา 56 วรรคสองด้วย

(๓) ผู้ถึงแก่ความตายระหว่างปีภาษี

ผู้ถึงแก่ความตายระหว่างปีภาษีหมายถึง บุคคลธรรมดาที่มีเงินได้ถึงเกณฑ์ต้องเสียภาษี แต่ได้สิ้นสภาพบุคคลโดยถึงแก่ความตาย²¹ ในระหว่างปีภาษีก่อนที่จะยื่นแบบแสดงรายการเสียภาษี ทั้งนี้ประมวลรัษฎากรได้กำหนดให้การยื่นแบบแสดงรายการเสียภาษีเป็นหน้าที่ของผู้จัดการมรดก ทายาท หรือผู้ครองทรัพย์สินมรดกแทน²²

¹⁸ ลาวัลย์ อุดมวัฒน์ทวี, เอกสารการสอนชุดวิชากฎหมายธุรกิจและการภาษีอากร, พิมพ์ครั้งที่ 3, (นนทบุรี: มหาวิทยาลัยสุโขทัยธรรมาธิราช, 2544), น.37.

¹⁹ คำสั่งกรมสรรพากร ป. 149/2558 ข้อ 1

²⁰ กรมสรรพากร, คู่มือภาษี ห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่มิใช่นิติบุคคล, [ออนไลน์], 25 มีนาคม 2564, http://download.rd.go.th/fileadmin/download/insight_pasi/manualpasi_120159.pdf.

²¹ ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์มาตรา 15

²² ประมวลรัษฎากรมาตรา 57 ทวิ วรรคหนึ่ง

(๔) กองมรดกที่ยังไม่ได้แบ่ง

กองมรดกของผู้ตายที่ยังไม่ได้แบ่งให้กับทายาทในปีภาษีถัดจากปีที่เจ้ามรดกถึงแก่ความตาย หากกองมรดกดังกล่าวมีเงินได้ถึงเกณฑ์ที่ต้องเสียภาษี ผู้จัดการมรดก ทายาทหรือผู้ครอบครองมรดก มีหน้าที่ในการยื่นแบบแสดงรายการเพื่อเสียภาษี²³

(ข) หลักการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา

การจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาโดยทั่วไปแล้ว รัฐในแต่ละประเทศจะอาศัยความสัมพันธ์ระหว่างรัฐกับแหล่งเงินได้และความสัมพันธ์ระหว่างรัฐกับตัวบุคคลผู้มีเงินได้ ในการจัดเก็บภาษีเพื่อเป็นรายได้ในการบริหารประเทศ ซึ่งในทางทฤษฎีสามารถแยกหลักเกณฑ์ออกได้เป็น 3 หลักดังนี้²⁴

(๑) หลักแหล่งเงินได้

กรณีหลักแหล่งเงินได้จะถือว่าเงินได้ที่เกิดจากแหล่งในประเทศใด จะต้องนำมาเสียภาษีให้กับรัฐบาลของประเทศนั้น²⁵ การจัดเก็บภาษีเงินได้ตามหลักแหล่งเงินได้จะแตกต่างจากการจัดเก็บภาษีเงินได้ตามหลักสัญชาติและหลักถิ่นที่อยู่โดยเป็นเพียงการจัดเก็บภาษีเงินได้ที่เกิดขึ้นภายในประเทศเท่านั้น ไม่ได้จัดเก็บภาษีจากหลักแหล่งเงินได้นอกประเทศ²⁶ ทั้งนี้เนื่องจากเงินได้ที่บุคคลได้รับเป็นผลพวงมาจากการใช้ทรัพยากรของประเทศนั้น ดังนั้นเงินได้ทุกรูปแบบที่บุคคลผู้มีเงินได้ได้รับไม่ว่าจะมาจากการใช้แรงงานหรือได้มาจากทรัพย์สินจะต้องนำไปคำนวณเพื่อเสียภาษีเงินได้ให้แก่ประเทศนั้นด้วย

เมื่อพิจารณาประเภทของแหล่งเงินได้ จะสามารถแบ่งออกได้เป็น 2 กรณีกล่าวคือ

กรณีที่หนึ่ง แหล่งเงินได้เกิดขึ้นภายในประเทศ เป็นเงินได้ที่เกิดขึ้นหรือเป็นผลสืบเนื่องจากการจ้างงาน หรือกิจการที่ทำในประเทศไทยหรือเนื่องจากกิจการของนายจ้างในประเทศไทยหรือเนื่องจากทรัพย์สินที่อยู่ในประเทศไทย²⁷

²³ ประมวลรัษฎากรมาตรา 57 ทวิ วรรคสอง

²⁴ ชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม, คู่มือการศึกษาวិชากกฎหมายภาษีอากร, หน้า 88

²⁵ เรื่องเดียวกัน, หน้า 89

²⁶ เรื่องเดียวกัน

²⁷ ประมวลรัษฎากรมาตรา 41 วรรค 1

กรณีที่สอง แหล่งเงินได้เกิดขึ้นภายนอกประเทศ เป็นเงินได้ที่เกิดขึ้นหรือเป็นผลสืบเนื่องมาจากหน้าที่การงานที่ทำในต่างประเทศหรือกิจการที่ทำในต่างประเทศหรือทรัพย์สินที่อยู่ในต่างประเทศ เมื่อผู้มีเงินได้เป็นผู้อยู่ในประเทศไทยชั่วระยะเวลาหนึ่งหรือหลายระยะ รวมเวลาทั้งหมดถึง 180 วันในปีภาษีนั้น²⁸ และได้นำเงินเข้ามาในประเทศไทยในปีภาษีนั้น²⁹ ผู้มีเงินได้มีหน้าที่ต้องเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาตามที่กฎหมายกำหนดด้วย

(๒) หลักถิ่นที่อยู่

หลักถิ่นที่อยู่เป็นการจัดเก็บภาษีอากรที่เกิดขึ้นจากความสัมพันธ์ระหว่างบุคคลกับรัฐ ผู้มีถิ่นที่อยู่ในประเทศต้องเสียภาษีให้กับรัฐบาลของประเทศนั้นไม่ว่าบุคคลนั้นจะมีสัญชาติใดก็ตาม หรือมีหลักแหล่งเงินได้เกิดขึ้นจากที่ใดก็ตาม เนื่องจากบุคคลที่เข้ามาอยู่อาศัยต่างก็ได้รับประโยชน์จากบริการสาธารณะของรัฐบาล ดังนั้น บุคคลนั้นจึงต้องเสียภาษีให้กับรัฐบาลด้วย ตามหลัก Worldwide Income Basis³⁰

(๓) หลักสัญชาติหรือความเป็นพลเมือง

ตามหลักสัญชาติถือว่า บุคคลที่ถือสัญชาติของประเทศใดต้องเสียภาษีให้กับรัฐบาลของประเทศนั้น ทั้งนี้เนื่องจากบุคคลนั้นได้รับการคุ้มครองและได้รับประโยชน์จากสินค้าและบริการสาธารณะของรัฐบาล³¹

(ก) เงินได้พึงประเมินตามประมวลรัษฎากร

เงินได้ในทางเศรษฐศาสตร์หมายถึง การเพิ่มขึ้นสุทธิของฐานะทางเศรษฐกิจในช่วงระยะเวลาหนึ่ง โดยวัดจากเงินหรือสิ่งอื่นใดที่อาจวัดค่าได้ในรูปของเงิน³² และอาจประกอบด้วยมูลค่าตลาดการบริโภคและความมั่งคั่งที่เกิดขึ้นจากการเพิ่มขึ้นของมูลค่าของทรัพย์สิน³³ เมื่อพิจารณาประกอบกับเงินได้ในทางภาษีอากรจะพบว่า ประมวลรัษฎากรได้ให้ความหมายของคำว่าเงินได้โดยใช้คำว่าเงินได้พึงประเมินไว้ใน

²⁸ ประมวลรัษฎากรมาตรา 41 วรรค 3

²⁹ ประมวลรัษฎากรมาตรา 41 วรรค 2

³⁰ ชัยสิทธิ์ ดราชูธรรม, คู่มือการศึกษาวิชากฎหมายภาษีอากร, หน้า 88

³¹ เรื่องเดียวกัน

³² Robert Murray Haig, *The Concept of Income – Economic and Legal Aspects*, in R.M. Haig, *The Federal Income Tax*, (New York: Columbia University Press, 1921) 1-28 at p. 27.

³³ Henry C. Simons, *Personal Income Taxation: The Definition of Income as a Problem of Fiscal Policy*, (Chicago: University of Chicago Press, 1938), p. 50.

มาตรา 39 ซึ่งหมายความว่า เงินได้อันเข้าลักษณะพึงเสียภาษีในหมวดนี้ เงินได้ที่กล่าวนี้ให้หมายความรวมตลอดถึงทรัพย์สิน หรือประโยชน์อย่างอื่นที่ได้รับ ซึ่งอาจคิดคำนวณได้เป็นเงิน เงินค่าภาษีอากรที่ผู้จ่ายเงินหรือผู้อื่นออกแทนให้สำหรับเงินได้ประเภทต่าง ๆ ตามมาตรา 40 และเครดิตภาษีตามมาตรา 47 ทวิ ด้วย

เงินได้พึงประเมินตามประมวลรัษฎากรมาตรา 39 จึงสามารถแบ่งได้ 5 ประเภทดังนี้³⁴

(๑) เงินสด ซึ่งประมวลรัษฎากรมาตรา 40 กำหนดประเภทของเงินไว้ทั้งสิ้น 8 ประเภท ดังนี้

เงินได้ประเภทที่ 1 ตามมาตรา 40 (1) ได้แก่ เงินได้เนื่องจากการจ้างแรงงานไม่ว่าจะเป็นเงินเดือน ค่าจ้าง เบี้ยเลี้ยง โบนัส เบี้ยหวัด บำเหน็จ บำนาญ เงินค่าเช่าบ้าน ที่คำนวณได้จากมูลค่าของการได้อยู่บ้านที่นายจ้างให้อยู่โดยไม่เสียค่าเช่า เงินที่นายจ้างชำระหนี้ใด ๆ ซึ่งลูกจ้างมีหน้าที่ต้องชำระ และเงินทรัพย์สินหรือประโยชน์ใด ๆ บรรดาที่ได้เนื่องจากการจ้างแรงงาน

เงินได้ประเภทที่ 2 ตามมาตรา 40 (2) ได้แก่ เงินได้เนื่องจากหน้าที่หรือตำแหน่งงานที่ทำหรือจากการรับทำงานให้ไม่ว่าจะเป็นค่าธรรมเนียม ค่านายหน้า ค่าส่วนลด เงินอุดหนุนในงานที่ทำ เบี้ยประชุม บำเหน็จ โบนัส เงินค่าเช่าบ้าน เงินที่คำนวณได้จากมูลค่าของการได้อยู่บ้านที่ผู้จ่ายเงินได้ให้อยู่โดยไม่เสียค่าเช่า เงินที่ผู้จ่ายเงินได้ชำระหนี้ใด ๆ บรรดาที่ได้เนื่องจากหน้าที่หรือตำแหน่งงานที่ทำหรือจากการรับทำงานให้ นั้น ไม่ว่าหน้าที่หรือตำแหน่งงานหรืองานที่รับทำให้นั้นจะเป็นการประจำหรือชั่วคราว

เงินได้ประเภทที่ 3 ตามมาตรา 40 (3) ได้แก่ ค่าแห่งกวีติลล์ ค่าแห่งลิขสิทธิ์ หรือสิทธิอย่างอื่น เงินปี หรือเงินได้มีลักษณะเป็นเงินรายปี อันได้มาจากพันธกรรม นิติกรรมอย่างอื่น หรือคำพิพากษาของศาล

เงินได้ประเภทที่ 4 ตามมาตรา 40 (4) สามารถแบ่งได้ 7 ประเภทดังนี้

ประเภทที่หนึ่งคือ เงินได้ที่เป็นดอกเบี้ยพันธบัตร ดอกเบี้ยเงินฝาก ดอกเบี้ยเงินกู้ ดอกเบี้ยตัวเงิน ดอกเบี้ยเงินกู้ยืม ไม่ว่าจะมียกประกันหรือไม่ ดอกเบี้ยเงินกู้ยืมที่อยู่ในบังคับต้องถูกหักภาษีไว้ ณ ที่จ่าย ตามกฎหมายว่าด้วยภาษีเงินได้ปีโตเลียมเฉพาะส่วนที่เหลือจากถูกหักภาษีไว้ ณ ที่จ่ายตามกฎหมาย

³⁴ ชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม, คู่มือการศึกษาวិชากรกฎหมายภาษีอากร, หน้า 125 - 133

ดังกล่าว หรือผลต่างระหว่างราคาไถ่ถอนกับราคาจำหน่ายตัวเงินหรือตราสารแสดงสิทธิในหนี้ที่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล หรือนิติบุคคลอื่นเป็นผู้ออกและจำหน่ายครั้งแรกในราคาต่ำกว่าราคาไถ่ถอน รวมทั้งเงินได้ที่มีลักษณะทำนองเดียวกันกับดอกเบี้ย ผลประโยชน์หรือค่าตอบแทนอื่น ๆ ที่ได้จากการให้กู้ยืม หรือจากสิทธิเรียกร้องในหนี้ทุกชนิดไม่ว่าจะมีหลักประกันหรือไม่ก็ตาม

ประเภทที่สองคือ เงินปันผล เงินส่วนแบ่งของกำไร หรือประโยชน์อื่นใดที่ได้จากบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล กองทุนรวม หรือสถาบันการเงินที่มีกฎหมายโดยเฉพาะของประเทศไทยจัดตั้งขึ้นสำหรับให้กู้ยืมเงินเพื่อส่งเสริมเกษตรกรรม พาณิชยกรรม หรืออุตสาหกรรม เงินปันผลหรือเงินส่วนแบ่งของกำไรที่อยู่ในบังคับต้องถูกหักภาษีไว้ ณ ที่จ่ายตามกฎหมายว่าด้วยภาษีเงินได้ปิโตรเลียมเฉพาะส่วนที่เหลือจากถูกหักภาษีไว้ ณ ที่จ่ายตามกฎหมายดังกล่าว

ประเภทที่สามคือ เงินโบนัสที่จ่ายแก่ผู้ถือหุ้น หรือผู้เป็นหุ้นส่วนในบริษัท หรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล

ประเภทที่สี่คือ เงินลดทุนของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลเฉพาะส่วนที่จ่ายไม่เกินกว่ากำไรและเงินที่กันไว้รวมกัน

ประเภทที่ห้าคือ เงินเพิ่มทุนของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลซึ่งตั้งจากกำไรที่ได้มาหรือเงินที่กันไว้รวมกัน

ประเภทที่หกคือ ผลประโยชน์ที่ได้จากการที่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลควบเข้ากัน หรือรับช่วงกัน หรือเลิกกัน ซึ่งตราความเป็นเงินได้เกินกว่าเงินทุน

ประเภทที่เจ็ดคือ ผลประโยชน์ที่ได้จากการโอนการเป็นหุ้นส่วนหรือโอนหุ้น หุ้นกู้ พันธบัตร หรือตัวเงิน หรือตราสารแสดงสิทธิในหนี้ที่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลหรือนิติบุคคลอื่นเป็นผู้ออก ทั้งนี้เฉพาะซึ่งตราความเป็นเงินได้เกินกว่าที่ลงทุน

เงินได้ประเภทที่ 5 ตามมาตรา 40 (5) ได้แก่ เงินหรือประโยชน์อย่างอื่นใดที่ได้เนื่องจากการให้เช่าทรัพย์สิน การผิดสัญญาเช่าซื้อทรัพย์สิน หรือการผิดสัญญาซื้อขายเงินผ่อน ซึ่งผู้ขายได้รับคืนทรัพย์สินที่ซื้อขายนั้น โดยไม่ต้องคืนเงินหรือประโยชน์ที่ได้รับไว้แล้ว

เงินได้ประเภทที่ 6 ตามมาตรา 40 (6) ได้แก่ เงินได้จากวิชาชีพอิสระ คือ วิชากฎหมาย การประกอบโรคศิลปะ วิศวกรรม สถาปัตยกรรม การบัญชี ประณีตศิลปกรรม หรือวิชาชีพอิสระอื่น ซึ่งจะได้มีพระราชกฤษฎีกากำหนดไว้

เงินได้ประเภทที่ 7 ตามมาตรา 40 (7) ได้แก่ เงินได้จากการรับเหมาที่ผู้รับเหมาต้องลงทุนด้วยการจัดหาสัมภาระในส่วนสำคัญนอกจากเครื่องมือ

เงินได้ประเภทที่ 8 ตามมาตรา 40 (8) ได้แก่ เงินได้จากการธุรกิจ การพาณิชย์ การเกษตร การอุตสาหกรรม การขนส่ง หรือการอื่นนอกจากที่ระบุไว้ใน (1) ถึง (7) แล้ว

ทั้งนี้ประมวลรัษฎากร ได้กำหนดให้เงินได้พึงประเมินบางประเภทได้รับยกเว้นไม่ต้องนำมาคำนวณรวมเพื่อเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาด้วย³⁵

³⁵ ประมวลรัษฎากรมาตรา 42

- (๒) ทรัพย์สินซึ่งอาจคำนวณได้เป็นเงิน ไม่ว่าจะเป็นที่ดิน บ้าน โรงเรือน สิ่งปลูกสร้างใดๆ รถยนต์ หุ่น ฯลฯ
- (๓) ประโยชน์อย่างอื่นซึ่งอาจคิดคำนวณได้เป็นเงิน เช่น นายจ้างให้ลูกจ้างอยู่อาศัยในบ้านพักโดยไม่ต้องเสียค่าเช่า ประโยชน์ดังกล่าวถือเป็นประโยชน์ที่ได้รับซึ่งอาจคิดคำนวณได้เป็นเงิน จึงเป็นเงินได้พึงประเมิน
- (๔) เงินค่าภาษีอากรที่ผู้จ่ายเงินหรือผู้อื่นออกแทนให้สำหรับเงินได้ประเภทต่าง ๆ ตามมาตรา 40 แห่งประมวลรัษฎากร เช่น บริษัทออกค่าภาษีอากรให้แก่พนักงานของบริษัท เงินค่าภาษีอากรถือเป็นเงินได้พึงประเมินของพนักงานบริษัท
- (๕) เครดิตภาษีเงินปันผลหรือเงินส่วนแบ่งกำไรตามมาตรา 47 ทวิ

(ง) ฐานภาษีและอัตราภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา

กรณีการคำนวณฐานภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาจะเริ่มจากการคำนวณเงินต้นสุทธิ แล้วนำมาหักค่าใช้จ่ายและค่าลดหย่อนต่าง ๆ ตามที่กฎหมายกำหนด โดยเหลือเงินจำนวนเท่าใดให้นำเงินจำนวนดังกล่าวคูณกับอัตราภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาตามที่กฎหมายกำหนด

ส่วนอัตราภาษี สามารถแบ่งออกได้ 4 ประเภทดังนี้

(๑) อัตราภาษีคงที่

อัตราภาษีคงที่ คือ อัตราภาษีที่มีเพียงอัตราเดียว ไม่ว่าฐานภาษีจะคำนวณได้จำนวนเท่าใดก็ตาม

(๒) อัตราภาษีเหมาจ่าย

อัตราภาษีเหมาจ่าย คือ อัตราภาษีที่มีจำนวนเงินที่แน่นอนโดยไม่คำนึงว่าฐานภาษีจะมีจำนวนเท่าใด

(๓) อัตราภาษีก้าวหน้า

อัตราภาษีก้าวหน้า หรือ เรียกอีกชื่อหนึ่งว่า อัตราภาษีแบบขั้นบันได คืออัตราภาษีมีหลายระดับ โดยอัตราภาษีจะสูงขึ้นเรื่อย ๆ หากฐานภาษีสูงขึ้นเรื่อย ๆ

(๔) อัตราภาษีถดถอย

อัตราภาษีถดถอย คือ อัตราภาษีที่มีหลายระดับเช่นเดียวกับอัตราภาษีก้าวหน้า แต่อัตราภาษีจะต่ำลงเรื่อย ๆ ในกรณีฐานภาษีสูงขึ้นเรื่อย ๆ

ซึ่งอัตราภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาตามประมวลรัษฎากรจะเป็นอัตราก้าวหน้าหรืออัตราขั้นบันไดตามตารางดังต่อไปนี้

เงินได้สุทธิ	อัตราภาษี (ร้อยละ)
0 - 150,000	ยกเว้น
เกิน 150,000 - 300,000	5
เกิน 300,000 - 500,000	10
เกิน 500,000 - 750,000	15
เกิน 750,000 - 1,000,000	20
เกิน 1,000,000 - 2,000,000	25
เกิน 2,000,000 - 5,000,000	30
เกิน 5,000,000 บาท ขึ้นไป	35

ตารางอัตราภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ที่มา: <https://www.rd.go.th/59670.html> สืบค้นเมื่อวันที่

13 เมษายน 2564

(จ) วิธีการเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา

ผู้มีเงินได้ตามมาตรา 40 (1) – (8) มีหน้าที่ต้องเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาโดยมีสิทธินำเงินได้มาหักค่าใช้จ่ายและค่าลดหย่อนตามสิทธิที่กฎหมายกำหนด จากนั้นเหลือเงินได้สุทธิเท่าใด จึงนำเงินได้สุทธิไปคำนวณอัตราภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ตามสมการ เงินได้สุทธิ = เงินได้พึงประเมิน - ค่าใช้จ่าย - ค่าลดหย่อน

(๑) การหักค่าใช้จ่าย

ค่าใช้จ่ายถือเป็นสิทธิประโยชน์ทางภาษีอย่างหนึ่งที่กฎหมายกำหนดให้ผู้เสียภาษีสามารถหักเป็นต้นทุนในการทำงาน เว้นแต่เงินได้บางประเภทที่ประมวลรัษฎากรไม่ยอมให้หักค่าใช้จ่าย และนำเงินได้ที่

หักค่าใช้จ่ายแล้วมาคิดภาษีตามบัญชีอัตราภาษีที่กฎหมายกำหนด โดยแบ่งค่าใช้จ่ายออกเป็น 2 วิธี กล่าวคือ

ประการที่หนึ่ง การหักค่าใช้จ่ายแบบเหมา กล่าวคือ เป็นวิธีการกำหนดให้หักค่าใช้จ่ายในอัตราตายตัวโดยกำหนดเป็นร้อยละของยอดเงินได้พึงประเมินโดยไม่คำนึงว่าค่าใช้จ่ายที่แท้จริงจากการได้เงินได้พึงประเมินมีมากหรือน้อยเป็นประการใด ซึ่งการหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมา

ประการที่สอง การหักค่าใช้จ่ายตามจริง กล่าวคือ เป็นวิธีการกำหนดให้หักค่าใช้จ่ายตามความเป็นจริงที่ผู้มีเงินได้พึงประเมินได้จ่ายไปหรือก่อให้เกิดต้นทุนในการได้มาซึ่งเงินได้อย่างแท้จริง

การหักค่าใช้จ่ายสามารถสรุปเป็นตารางได้ดังนี้

ประเภทเงินได้	หักค่าใช้จ่าย
1. เงินเดือน ค่าจ้าง โบนัส เบี้ยเลี้ยง	50% ไม่เกิน 100,000 บาท
2. เงินได้จากหน้าที่หรือตำแหน่งงานที่ทำ หรือจากการรับทำงานให้ ค่าธรรมเนียม ค่านายหน้า ฯลฯ	หากมีเงินได้ประเภทที่ 1 และ 2 ให้นำเงินได้ทั้ง 2 ประเภทรวมกันแต่หักได้ไม่เกิน 100,000 บาท
3. ค่าแห่งกุฎีวิลล ค่าแห่งลิขสิทธิ์หรือสิทธิอย่างอื่น	50% ไม่เกิน 100,000 บาท หรือตามจริง
4. ดอกเบี้ย เงินปันผล ส่วนแบ่งกำไร ฯลฯ	หักค่าใช้จ่ายไม่ได้
5. รายได้จากการให้เช่าทรัพย์สิน การผิดสัญญาเช่าซื้อ การผิดสัญญาซื้อขายเงินผ่อน	ตามจริงหรืออัตราเหมา
5.1. บ้าน โรงเรือน สิ่งปลูกสร้าง แพ	30%
5.2. ที่ดินที่ใช้ในการเกษตร	20%
5.3. ที่ดินที่มีได้ใช้ในการเกษตร	15%
5.4. ยานพาหนะ	30%
5.5. ทรัพย์สินอื่น	10%
6. วิชาชีพอิสระ	ตามจริงหรืออัตราเหมา
6.1. ประกอบโรคศิลปะ	60%
	30%

6.2. กฎหมาย วิศวกรรม สถาปัตยกรรม บัญชี ประณีตศิลปกรรม	
7. รับเหมาก่อสร้าง	ตามจริงหรืออัตราเหมา 60%
8. รายได้อื่น นอกเหนือจาก 1-7 ตามพระราชกฤษฎีกา (ฉบับที่ 629) พ.ศ. 2560	ตามจริงหรืออัตราเหมา 40% และ 60%

ที่มา: <https://www.rd.go.th/556.html> สืบค้นเมื่อวันที่ 13 เมษายน 2564

(๒) การหักค่าลดหย่อน

นอกจากประมวลรัษฎากรกำหนดให้ผู้มีเงินได้พึงประเมินสามารถใช้สิทธิหักค่าใช้จ่ายตามที่กฎหมายกำหนดไว้แล้ว รัฐยังให้สิทธิผู้มีเงินได้ใน การหักค่าลดหย่อนตามรายการที่รัฐเป็นผู้กำหนดเพื่อเป็นการบรรเทาภาษีของผู้มีเงินได้อีกทอดหนึ่งก่อนนำเงินได้หลังจากการหักค่าใช้จ่ายมาและค่าลดหย่อนแล้ว มาคำนวณภาษีต่อไป การหักลดหย่อนจึงถือเป็นวิธีลดความเหลื่อมล้ำของรายได้ระหว่างประชาชน ทำให้เกิดการกระจายรายได้และความมั่งคั่งเพื่อให้เกิดความเป็นในธรรมและเสมอภาคในการจัดเก็บภาษี³⁶

รายการค่าลดหย่อนและจำนวนการหักค่าลดหย่อนอาจเปลี่ยนแปลงได้ตามนโยบายของรัฐ ทั้งนี้ การหักค่าลดหย่อนมีหลายหมวดหมู่ เช่น หมวดลดหย่อนสำหรับตัวเอง หมวดประกัน หมวดมาตรการรัฐ หมวดเงินบริจาค เป็นต้น

2.2.2 ห้างหุ้นส่วน (Partnership)

2.2.2.1 แนวคิดที่เกี่ยวกับห้างหุ้นส่วน

ห้างหุ้นส่วนเป็นองค์กรธุรกิจที่พัฒนามาจากการดำเนินธุรกิจโดยบุคคลคนเดียวเป็นผู้ดำเนินการ ทั้งหมดเป็นบุคคลอย่างน้อยสองคนเข้าเป็นหุ้นส่วนและดำเนินกิจการขององค์กร³⁷ ห้างหุ้นส่วนปรากฏให้เห็นอยู่ทั้งในระบบกฎหมายจารีตประเพณีและระบบประมวลกฎหมาย โดยในระบบกฎหมายจารีตประเพณีได้ให้ความหมายของห้างหุ้นส่วนไว้ว่า ห้างหุ้นส่วนคือความสัมพันธ์กันระหว่างบุคคลในการดำเนินธุรกิจทั่วไปโดยมีจุดมุ่งหมายเพื่อแสวงหากำไรร่วมกัน ส่วนระบบประมวลกฎหมาย แต่ละประเทศ

³⁶ จีรศักดิ์ รอดจันทร์, (2555). ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา หลักการและบทวิเคราะห์. กรุงเทพฯ: สำนักพิมพ์แห่งจุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, หน้า 123-124.

³⁷ คณะกรรมการกลุ่มผลิตชุดวิชากฎหมายพาณิชย์ 4, เอกสารการสอนชุดวิชา กฎหมายพาณิชย์ 4, หน้า 106

จะมีการสร้างบทบัญญัติเกี่ยวกับห้างหุ้นส่วนเป็นของตน ซึ่งเมื่อพิจารณาโดยทั่วไปแล้วจะพบว่าแนวคิดของห้างหุ้นส่วนในระบบประมวลกฎหมายคือเป็นการรวมกลุ่มกันของบุคคลหรือบริษัท³⁸

สำหรับประเทศไทย ตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ได้บัญญัติความหมายของห้างหุ้นส่วนไว้ 2 มาตรา ดังนี้

ประการที่หนึ่ง มาตรา 1012 บัญญัติไว้ว่าอันว่าสัญญาจัดตั้งห้างหุ้นส่วนคือ สัญญาซึ่งบุคคลตั้งแต่สองคนขึ้นไปตกลงเข้ากันเพื่อกระทำการร่วมกันด้วยประสงค์จะแบ่งปันกำไรอันจะพึงได้แต่กิจการที่ทำนั้น และ

ประการที่สอง มาตรา 1026 บัญญัติไว้ว่าผู้เป็นหุ้นส่วนทุกคน ต้องมีสิ่งหนึ่งสิ่งใดมาลงทุนด้วยในห้างหุ้นส่วน สิ่งที่มาลงทุนนั้นจะเป็นเงินหรือทรัพย์สินสิ่งอื่นหรือแรงงานก็ได้

พจนานุกรมฉบับราชบัณฑิตยสถานได้ให้ความหมายไว้ว่า ห้างหุ้นส่วนหมายถึง ชื่อสัญญาซึ่งบุคคลตั้งแต่ 2 คน ขึ้นไปตกลงเข้ากันเพื่อกระทำการกิจกรรมร่วมกันด้วยประสงค์จะแบ่งปันกำไรอันจะพึงได้แต่กิจการที่ทำนั้น

จากบทบัญญัติและความหมายของห้างหุ้นส่วนข้างต้นจึงสรุปได้ว่า กิจการห้างหุ้นส่วนตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ หมายถึง กิจการที่มีบุคคลตั้งแต่ 2 คนขึ้นไป ตกลงทำสัญญาจัดตั้งห้างหุ้นส่วน โดยนำเงินสด ทรัพย์สินอื่น หรือแรงงานมาลงทุนเพื่อกระทำการกิจกรรมร่วมกันที่ถูกต้องตามกฎหมาย โดยมีวัตถุประสงค์จะแบ่งกำไรขาดทุนอันได้จากกิจการที่ทำนั้น

2.2.2.2 ลักษณะของห้างหุ้นส่วน

ในบริบทของแต่ละประเทศ โดยทั่วไปจะมีการแบ่งห้างหุ้นส่วนออกเป็น 2 ประเภทดังนี้³⁹

³⁸ Alex Easson and Victor Thuronyi, *Fiscal Transparency, Tax Law Design and Drafting Volume 2*, ed. Victor Thuronyi (Washington D.C.: International Monetary Fund, 1998), pp.925 - 931.

³⁹ เรื่องเดียวกัน

(ก) ห้างหุ้นส่วนสามัญ

ห้างหุ้นส่วนสามัญ คือ ห้างหุ้นส่วนที่ผู้เป็นหุ้นส่วนทุกคนต้องร่วมกันรับผิดชอบในหนี้สินทั้งหมดของห้างหุ้นส่วน

(ข) ห้างหุ้นส่วนจำกัด

ห้างหุ้นส่วนจำกัด คือ ห้างหุ้นส่วนที่มีผู้เป็นหุ้นส่วนสองประเภทกล่าวคือ หุ้นส่วนประเภทไม่จำกัดความรับผิดชอบซึ่งต้องรับผิดชอบในหนี้สินของห้างหุ้นส่วนอย่างไม่จำกัด และหุ้นส่วนประเภทจำกัดความรับผิดชอบซึ่งมีความรับผิดชอบในหนี้สินของห้างหุ้นส่วนอย่างจำกัด

2.2.2.3 หลักการจัดเก็บภาษีเงินได้ของห้างหุ้นส่วน

เนื่องจากการกำหนดนิยามของห้างหุ้นส่วนในแต่ละประเทศมีความแตกต่างกันไป การกำหนดสถานะทางกฎหมายและหน่วยภาษีของห้างหุ้นส่วนในแต่ละประเทศจึงมีความแตกต่างกัน บางประเทศกำหนดให้ห้างหุ้นส่วนมีสถานะเป็นนิติบุคคล แต่ไม่มีสถานะเป็นหน่วยภาษีในการจัดเก็บภาษี เช่น ประเทศอาร์เจนตินา อิสราเอล ฟินแลนด์ ฝรั่งเศส นอร์เวย์ สวีเดน เป็นต้น บางประเทศกำหนดให้ห้างหุ้นส่วนเป็นนิติบุคคลและมีสถานะเป็นหน่วยภาษีที่มีหน้าที่ในการเสียภาษี เช่น ประเทศเบลเยียม บราซิล สเปน เป็นต้น บางประเทศไม่ได้กำหนดให้ห้างหุ้นส่วนมีสถานะเป็นนิติบุคคล แต่ได้รับการปฏิบัติในทางภาษีเพื่อประโยชน์ในการจัดเก็บภาษีเช่นเดียวกับบริษัท เมื่อพิจารณาจากสถานะทางกฎหมายและหน่วยภาษีของห้างหุ้นส่วนในแต่ละประเทศแล้วจะพบว่า สถานะทางกฎหมายของห้างหุ้นส่วนไม่ได้เป็นปัจจัยในการกำหนดหน่วยภาษีของห้างหุ้นส่วนในแต่ละประเทศ

การจัดเก็บภาษีในรูปแบบต่าง ๆ ที่กล่าวข้างต้นจึงมีทั้งข้อดีและข้อเสียแตกต่างกันไป กรณีการกำหนดให้ห้างหุ้นส่วนเป็นหน่วยภาษีอาจทำให้เกิดความสับสนในการจัดเก็บภาษีมากกว่าการจัดเก็บจากผู้เป็นหุ้นส่วนแต่ละคน ช่วยลดความซับซ้อนในการคำนวณภาษีของผู้เป็นหุ้นส่วน ลดภาระค่าใช้จ่ายในการดูแลตรวจสอบภาษีของรัฐ รวมถึงเป็นการหลีกเลี่ยงการเลือกปฏิบัติในการจัดเก็บภาษีระหว่างหน่วยธุรกิจประเภทต่าง ๆ และป้องกันการเลือกให้หน่วยภาษีเพื่อวัตถุประสงค์ในการหลีกเลี่ยงภาษีด้วย แต่อย่างไรก็ตามเมื่อพิจารณาหลักการจัดเก็บภาษีอากรที่ติดกลับพบว่า การเสียภาษีในระดับห้างหุ้นส่วนซึ่งโดยทั่วไปเสียภาษีในอัตราคงที่ ไม่เป็นไปตามหลักการจัดเก็บภาษีอากรที่ดี กล่าวคือไม่สอดคล้องกับหลักความสามารถในการเสียภาษีที่ผู้มีความสามารถในการเสียภาษีมามาก ควรเสียภาษีอากร

มากกว่าผู้มีความสามารถในการเสียภาษีน้อย และเป็นการเปิดช่องว่างให้เกิดการจัดตั้งห้างหุ้นส่วนขึ้นเพื่อหลีกเลี่ยงภาษีด้วย ในขณะที่บางประเทศที่กำหนดให้ห้างหุ้นส่วนไม่มีสถานะทางภาษีและใช้แนวความคิดวิธีการจัดเก็บภาษีแบบระบบส่งผ่านเงินได้ (Pass-through) เพื่อให้สอดคล้องกับหลักความสามารถในการเสียภาษี กล่าวคือเมื่อห้างหุ้นส่วนได้รับเงินได้จากการดำเนินกิจการ ย่อมส่งผ่านเงินได้นั้นให้แก่ผู้เป็นหุ้นส่วนแต่ละคน รัฐจึงไม่เก็บภาษีเงินได้ในระดับห้างหุ้นส่วนแต่ผู้เป็นหุ้นส่วนมีหน้าที่ต้องยื่นแบบแสดงรายการภาษีและชำระภาษีตามเงินได้ที่ตนได้รับจากห้างหุ้นส่วนในอัตราภาษีแบบบุคคลธรรมดา ประเทศโดยส่วนใหญ่จึงนิยมใช้หลักระบบส่งผ่านเงินได้ในการจัดเก็บภาษีห้างหุ้นส่วน⁴⁰

(ก) แนวคิดระบบส่งผ่านเงินได้ (Pass Through Taxation)

เมื่อห้างหุ้นส่วนมีเงินได้จากการดำเนินกิจการ เงินได้เหล่านั้นจะถูกส่งผ่านไปยังผู้เป็นหุ้นส่วนแต่ละคนตามสัดส่วนที่ได้ตกลงกันไว้ตามวัตถุประสงค์ของห้างหุ้นส่วนที่จัดตั้งขึ้นเพื่อแสวงหากำไรและแบ่งปันผลประโยชน์ร่วมกัน ลักษณะพิเศษของการส่งผ่านเงินได้จากองค์กรธุรกิจผ่านมายังผู้ถือหุ้นจึงพิจารณาหลักการได้ดังต่อไปนี้

(๑) หลักการรวมตัวอย่างแท้จริง (Pure Aggregate Approach)

หลักการรวมตัวอย่างแท้จริงเป็นหลักการที่มีแนวคิดมาจากการที่ห้างหุ้นส่วนไม่มีสถานะทางกฎหมาย ไม่มีตัวตนเป็นหน่วยภาษี ห้างหุ้นส่วนเป็นเพียงการรวมตัวกันของผู้เป็นหุ้นส่วน ทรัพย์สิน เงินได้ และค่าใช้จ่ายของห้างหุ้นส่วนจึงเป็นของผู้เป็นหุ้นส่วนแต่ละคนโดยตรง⁴¹ การจัดเก็บภาษีเงินได้จึงอยู่ในระดับผู้เป็นหุ้นส่วนเท่านั้นซึ่งเป็นเจ้าของเงินได้ โดยผู้เป็นหุ้นส่วนไม่มีภาระภาษีในขณะที่ลงทุนด้วยเงินหรือทรัพย์สินในห้างหุ้นส่วน แต่จะถูกจัดเก็บภาษีเมื่อผู้เป็นหุ้นส่วนได้รับส่วนแบ่งกำไรที่เกินกว่าต้นทุนที่ผู้เป็นหุ้นส่วนได้ลงไป⁴² หลักการนี้ถูกนำมาประยุกต์ใช้ในการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาของห้างหุ้นส่วนในประเทศสิงคโปร์และมาเลเซีย

⁴⁰ อุดมศรี สดาศ์ทอง, “ปัญหาการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาของห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่มีชนิดบุคคล (วิทยานิพนธ์ปริญญาโทบริหารธุรกิจ สาขากฎหมายภาษี คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2558), หน้า 9-11

⁴¹ Alex Easson and Victor Thuronyi, *Fiscal Transparency, Tax Law Design and Drafting Volume 2*, ed. Victor Thuronyi, pp.925 - 931.

⁴² อุดมศรี สดาศ์ทอง, “ปัญหาการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาของห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่มีชนิดบุคคล, หน้า 27-28

(๒) หลักความมีตัวตนอย่างแท้จริง (Pure Entity Approach)

หลักความมีตัวตนอย่างแท้จริง เป็นหลักการที่มีแนวคิดกำหนดให้ห้างหุ้นส่วนมีตัวตนเป็นหน่วยภาษีแยกต่างหากจากผู้เป็นหุ้นส่วนและจัดเก็บภาษีในระดับห้างหุ้นส่วนเท่านั้น แม้ว่าสถานะทางกฎหมายของห้างหุ้นส่วนจะมีหรือไม่มีก็ตาม เงินได้หลังจากการเสียภาษีในระดับห้างหุ้นส่วนจะถูกแบ่งสรรให้แก่ผู้เป็นหุ้นส่วน โดยถือเป็นเงินได้จากการดำเนินงานของหน่วยธุรกิจที่เป็นของผู้เป็นหุ้นส่วนแต่ละคน⁴³ แนวคิดดังกล่าวจะพบได้ในประมวลรัษฎากรซึ่งกำหนดให้ห้างหุ้นส่วนสามัญ ซึ่งไม่มีสถานะเชิงบุคคลในทางกฎหมาย มีตัวตนเป็นหน่วยภาษีที่มีหน้าที่ในการยื่นแบบแสดงรายการและเสียภาษีในนามห้างหุ้นส่วน เสมือนเป็นบุคคลธรรมดาคนเดียวโดยไม่มีแบ่งแยก⁴⁴

(๓) หลักการการรวมตัวของบุคคลแบบผสม (Hybrid Entity-Aggregate Approach)

หลักการการรวมตัวของบุคคลแบบผสมเป็นหลักการที่มีแนวคิดที่เกิดจากการผสมผสานกันระหว่างหลักการรวมตัวอย่างแท้จริงและหลักความมีตัวตนอย่างแท้จริง โดยกำหนดให้ห้างหุ้นส่วนเป็นผู้มีเงินได้และค่าใช้จ่าย และเป็นหน่วยภาษีแยกต่างหากจากผู้เป็นหุ้นส่วน โดยการจัดเก็บภาษีเงินได้จะจัดเก็บในระดับห้างหุ้นส่วน เมื่อห้างหุ้นส่วนเสียภาษีแล้ว เงินได้และค่าใช้จ่ายจะถูกแบ่งปันให้แก่ผู้เป็นหุ้นส่วนโดยยังคงลักษณะของรายได้และค่าใช้จ่ายไว้เช่นเดียวกับที่ห้างหุ้นส่วนได้รับมา⁴⁵ แนวคิดดังกล่าวปรากฏในประมวลรัษฎากรสหรัฐอเมริกามาตรา 702 ซึ่งกำหนดให้ผู้เป็นหุ้นส่วนแต่ละคนจะต้องรับผิดชอบเป็นส่วนตัวสำหรับผลประโยชน์ที่ตนได้รับตามสัดส่วนหุ้น

(๔) หลักความมีตัวตนที่ได้รับการปรับปรุง (The Modified Entity Approach)

หลักความมีตัวตนที่ได้รับการปรับปรุง เป็นการนำแนวคิดการส่งผ่านเงินได้ของหลักความมีตัวตนมาประยุกต์ใช้ในอีกรูปแบบหนึ่ง กล่าวคือ ห้างหุ้นส่วนมีตัวตนเป็นหน่วยภาษีแยกต่างหากจากผู้เป็นหุ้นส่วน และจัดเก็บภาษีเงินได้ในระดับห้างหุ้นส่วน โดยรวมแนวคิดการปรับปรุงเงินได้บางประเภทให้

⁴³ เรื่องเดียวกัน, หน้าที่ 28-29

⁴⁴ ประมวลรัษฎากรมาตรา 56 วรรค 2

⁴⁵ อุดมศรี สตางค์ทอง, “ปัญหาการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาของห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่มีชื่อนิติบุคคล, หน้า 28-29

สามารถใช้ระบบส่งผ่านจากห้างหุ้นส่วนไปยังผู้เป็นหุ้นส่วนได้และห้างหุ้นส่วนไม่ต้องนำเงินได้ที่ส่งผ่านไปมาเสียภาษีอีก เช่น ดอกเบี้ย เงินปันผล ผลได้จากทุน หรือเงินได้จากแหล่งเงินได้นอกประเทศ เป็นต้น

ทั้งนี้ สำหรับกรณีห้างหุ้นส่วนจำกัด เป็นห้างหุ้นส่วนที่มีสภาพเป็นนิติบุคคลตามกฎหมาย และกฎหมายได้กำหนดให้ห้างหุ้นส่วนจำกัดมีตัวตนที่แยกออกต่างหากจากผู้เป็นหุ้นส่วนอย่างชัดเจนทั้งในด้านสถานะบุคคลในเชิงกฎหมายและการจัดเก็บภาษี ดังนั้น การเสียภาษีของห้างหุ้นส่วนจำกัด จะเป็นไปในลักษณะเดียวกับการเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล ไม่เหมือนกรณีห้างหุ้นส่วนสามัญที่อาศัยวิธีการเสียภาษีในลักษณะระบบส่งผ่านเงินได้ รายละเอียดภาษีเงินได้นิติบุคคล ผู้วิจัยจะขอกล่าวถึงรายละเอียดในหัวข้อต่อไป

2.2.3 บริษัทจำกัด (Company Limited)

2.2.3.1 แนวคิดของบริษัทจำกัด

แนวคิดของบริษัทจำกัด เกิดขึ้นจากการรวมตัวกันของบุคคลเพื่อประกอบกิจการร่วมกัน โดยมีวัตถุประสงค์หลักเพื่อนำกำไรจากการประกอบกิจการมาแบ่งกัน การรวมตัวนั้นจะเป็นบุคคลธรรมดาหรือนิติบุคคลก็ได้เนื่องจากไม่ได้มีกฎหมายบัญญัติไว้เป็นการเฉพาะ บริษัทจะต้องแบ่งทุนออกเป็นหุ้น โดยแต่ละหุ้นจะมีมูลค่าเท่ากัน โดยผู้ถือหุ้นมีความรับผิดชอบจำกัดตามมูลค่าหุ้นที่ถือ

แนวคิดบริษัทจำกัดมีวิวัฒนาการมาจากองค์กรธุรกิจประเภทกิจการเจ้าของคนเดียวและห้างหุ้นส่วน โดยแต่ละประเทศได้เริ่มบังคับใช้กฎหมายเกี่ยวกับบริษัทจำกัดยกตัวอย่างเช่น

ประเทศฝรั่งเศสได้ประกาศใช้กฎหมายบริษัทและกฎหมายล้มละลายโดยประมวลกฎหมายพาณิชย์นโปเลียน (Napoleonic Code de Commerce) ในปี ค.ศ.1807 ซึ่งในบรรพสาม ได้บัญญัติเกี่ยวกับบริษัทมหาชนและการจำกัดความรับผิดชอบขึ้นเป็นครั้งแรก ต่อมาในปี ค.ศ.1867 ประเทศฝรั่งเศสได้บัญญัติกฎหมายบริษัทจำกัดขึ้นเป็นเอกเทศ ตามด้วยกฎหมายบริษัทมหาชนใน ปี ค.ศ.1925 ซึ่งได้มีการแก้ไขอยู่หลายครั้งโดยเสรีจสมบูรณเมื่อปี ค.ศ.1966⁴⁶

⁴⁶ กิติคุณ สินธิรวิวัฒน์, กิจการเจ้าของคนเดียว Single or Sole Proprietorship, หน้า 68

ประเทศสหรัฐอเมริกา รัฐนิวยอร์กได้มีการประกาศใช้กฎหมายเกี่ยวกับการจัดตั้งบริษัทจำกัดครั้งแรกในปี ค.ศ.1811 เรียกว่า Act Relative to Incorporations for Manufacturing Purposes of 1811 โดยอนุญาตให้เอกชนสามารถจัดตั้งบริษัทและนำหลักการจำกัดความรับผิดมาใช้ จนกระทั่งในปี ค.ศ. 1950 เนติบัณฑิตยสภาของประเทศสหรัฐอเมริกาได้ออก The Model Business Corporation Act (MBCA) เพื่อให้มลรัฐต่าง ๆ นำไปปรับใช้ในมลรัฐของตน⁴⁷

สำหรับประเทศไทย องค์กรธุรกิจประเภทบริษัทจำกัดเกิดขึ้นครั้งแรกในสมัยสมเด็จพระจุลจอมเกล้าเจ้าอยู่หัว รัชกาลที่ 5 เมื่อนายโยคิม แกรซี (Joachim Grassi) สถาปนิกชาวอิตาลีได้เข้ามาขอทำสัญญาขุดคลองและขอพระราชทานพระบรมราชานุญาตจัดตั้งกัมปนีขุดคลองและคานาสยามขึ้นในปี พ.ศ. 2433 ซึ่งถือเป็นนิติบุคคลแห่งแรกของประเทศไทย หลังจากนั้นพระบาทสมเด็จพระมงกุฎเกล้าเจ้าอยู่หัวทรงมีพระบรมราชโองการโปรดเกล้าให้ประกาศใช้ “พระราชบัญญัติลักษณะเข้าหุ้นส่วนและบริษัท ร.ศ.130” ในปี พ.ศ.2454 ทำให้บริษัทมีสถานะเป็นนิติบุคคลตามกฎหมาย เรียกว่า “บริษัทจำกัดสินใช้”⁴⁸

2.2.3.2 ลักษณะของบริษัทจำกัด

บริษัทจำกัดมีสภาพเป็นนิติบุคคลเมื่อจดทะเบียน ตามบทบัญญัติของประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ บรรพ 3 มาตรา 1096 ได้บัญญัติว่า บริษัทจำกัด คือ บริษัทประเภทที่จัดตั้งขึ้นด้วยการแบ่งทุนเป็นหุ้น มีมูลค่าเท่า ๆ กัน ผู้ถือหุ้นต่างรับผิดขอจำกัดไม่เกินจำนวนเงินที่ตนส่งใช้ให้ครบมูลค่าหุ้นที่ตนถือ

บริษัทจำกัดสามารถแบ่งออกได้ 2 ประการ ดังนี้

(ก) บริษัทเอกชนจำกัด

บริษัทเอกชนจำกัด คือบริษัทที่จัดตั้งตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ โดยมีผู้เริ่มก่อการตั้งแต่ 3 คนขึ้นไป จัดทำหนังสือบริคณห์สนธิบันทึกเจตนารมณ์ของผู้เริ่มก่อตั้ง มีรายละเอียดเกี่ยวกับชื่อบริษัท สถานประกอบการ ลักษณะการประกอบการ มูลค่าหุ้นที่เป็นทุนจดทะเบียน จัดตั้งบริษัทภายใน 3

⁴⁷ เรื่องเดียวกัน, หน้า 69

⁴⁸ เรื่องเดียวกัน, หน้า 69-70

เดือน หลังจากเรียกเก็บเงินค่าหุ้นครบตามกฎหมายเรียบร้อยแล้ว หุ้นของบริษัทเอกชนหุ้นหนึ่งมีมูลค่าไม่ต่ำกว่า 5 บาท โดยแบ่งออกเป็น หุ้นสามัญและหุ้นบุริมสิทธิ

(ข) บริษัทมหาชนจำกัด

บริษัทมหาชนจำกัด คือบริษัทที่จัดตั้งตามพระราชบัญญัติบริษัทมหาชนจำกัด พ.ศ.2535 โดยที่มีผู้ถือหุ้นตั้งแต่ 15 คนขึ้นไป จัดทำหนังสือบริคณห์สนธิเช่นเดียวกับบริษัทจำกัด และจะต้องระบุว่าบริษัทตั้งขึ้นเพื่อเสนอขายหุ้นต่อประชาชนด้วยหุ้นที่บริษัทมหาชนจำกัดจำหน่ายจะมีบุคคลธรรมดาเป็นเจ้าของกี่คน และจะถือหุ้นเป็นจำนวนเท่าใดก็ได้

2.2.3.3 หลักการจัดเก็บภาษีเงินได้ของบริษัท

ตามที่ได้กล่าวถึงลักษณะของบริษัทจำกัดมาข้างต้น จะเห็นได้ว่าบริษัทจำกัดเป็นนิติบุคคลที่แยกต่างหากจากบุคคลธรรมดาผู้เป็นเจ้าของบริษัท เมื่อบริษัทมีรายได้จากการประกอบธุรกิจ รายได้เหล่านั้นถือเป็นเงินได้ของบริษัท และบริษัทซึ่งเป็นหน่วยภาษีในฐานะนิติบุคคลมีหน้าที่ต้องทำบัญชี งบการเงิน เพื่อหากำไรสุทธิและนำไปคำนวณกับอัตราภาษีเงินได้นิติบุคคล ยื่นแบบแสดงรายการและเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลตามที่ประมวลรัษฎากรกำหนด

เมื่อบริษัทจำกัดต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล ผู้วิจัยจะขอกล่าวถึงหลักการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลตามหลักเกณฑ์ วิธีการและเงื่อนไขตามประมวลรัษฎากร ซึ่งแบ่งออกเป็น 4 หัวข้อดังนี้

(ก) ผู้มีหน้าที่เสียภาษี

ผู้มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้นิติบุคคลสามารถจำแนกได้ 6 ประการดังต่อไปนี้

ประการที่หนึ่ง บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ที่จดทะเบียนตั้งขึ้นตามกฎหมายไทย ซึ่งได้แก่ บริษัทจำกัด บริษัทมหาชนจำกัด ห้างหุ้นส่วนจำกัด และห้างหุ้นส่วนสามัญจดทะเบียน นิติบุคคลดังกล่าวต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลจากเงินได้ที่เกิดขึ้นไม่ว่าเงินได้นั้นจะเกิดขึ้นในประเทศหรือนอกประเทศก็ตาม

49

ประการที่สอง บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายต่างประเทศ ได้แก่

⁴⁹ ประมวลรัษฎากร มาตรา 66

- (๑) บริษัท หรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศ และทำกิจการในที่อื่น ๆ รวมทั้งประเทศไทย
- (๒) บริษัท หรือนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศ กระทำ กิจการในที่อื่น ๆ รวมทั้งในประเทศไทยและกิจการที่ทำนั้นเป็นกิจการ ประเภทการขนส่งผ่านประเทศต่าง ๆ
- (๓) บริษัท หรือนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายต่างประเทศมิได้ประกอบ กิจการในประเทศไทย แต่ได้รับเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (2) – (6) ที่จ่ายจากหรือในประเทศไทย 50
- (๔) บริษัท หรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายต่างประเทศ มี ลูกจ้างหรือผู้ทำการแทน หรือผู้ทำการติดต่อในการประกอบกิจการใน ประเทศไทย ไม่ว่าจะ เป็นบุคคลธรรมดาหรือนิติบุคคล ซึ่งเป็นเหตุให้ ได้รับเงินได้หรือผลกำไรในประเทศไทย การเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลใน กรณีนี้ ประมวลรัษฎากรกำหนดให้ บุคคลผู้เป็นลูกจ้าง หรือผู้ทำการ แทน หรือผู้ทำการติดต่อไม่ว่าจะเป็นบุคคลธรรมดา หรือนิติบุคคลเป็น ผู้มีหน้าที่และความรับผิดชอบในการยื่นรายการและเสียภาษีแทน⁵¹

ประการที่สาม กิจการซึ่งดำเนินการเป็นทางการค้าหรือหากำไรโดยรัฐบาลต่างประเทศ องค์การ ของรัฐบาลต่างประเทศหรือนิติบุคคลอื่นที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศ

ประการที่สี่ กิจการร่วมค้า ซึ่งได้แก่กิจการที่ดำเนินการร่วมกันเป็นทางค้าหรือหากำไรระหว่าง บริษัทกับบริษัท บริษัทกับห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลกับห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล หรือบริษัท และ/หรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลกับบุคคลธรรมดา คณะบุคคลที่มีใช้นิติบุคคล ห้างหุ้นส่วนสามัญ หรือนิติ บุคคลอื่น

⁵⁰ ประมวลรัษฎากรมาตรา 70

⁵¹ ประมวลรัษฎากรมาตรา 76 ทวิ

ประการที่ห้า มูลนิธิหรือสมาคมที่ประกอบกิจการซึ่งมีรายได้ แต่ไม่รวมถึงมูลนิธิหรือสมาคมที่รัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลังประกาศกำหนดให้เป็นองค์การสาธารณกุศล

ประการที่หก นิติบุคคลอื่นใดที่อธิบดีกรมสรรพากรประกาศกำหนดโดยอนุมัติรัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลังและได้ประกาศในราชกิจจานุเบกษา

(ข) หลักการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคล

การจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลตามประมวลรัษฎากรจะอาศัยความสัมพันธ์ 2 ประเภทกล่าวคือคือ ความสัมพันธ์ระหว่างรัฐกับแหล่งเงินได้ที่นิติบุคคลได้รับ และ ความสัมพันธ์ระหว่างรัฐกับถิ่นที่อยู่ของนิติบุคคลในการจัดเก็บภาษี โดยสามารถพิจารณาได้ดังนี้

(๑) หลักแหล่งเงินได้

ตามประมวลรัษฎากร เงินได้นิติบุคคลที่ถือว่าเป็นเงินได้ที่เกิดจากแหล่งในประเทศคือ กำไรสุทธิที่นิติบุคคลได้รับจากการประกอบกิจการในประเทศไทยและเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (2) – (6) ที่จ่ายจากหรือในประเทศไทย

(๒) หลักถิ่นที่อยู่

ตามประมวลรัษฎากร นิติบุคคลที่ถือว่าเป็นถิ่นที่อยู่ในประเทศไทยคือ นิติบุคคลที่จดทะเบียนในประเทศไทย และนิติบุคคลที่ได้รับสถานะนิติบุคคลตามกฎหมายไทย

หลักการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลทั้งสองประการ สามารถสรุปได้ว่า นิติบุคคลที่มีถิ่นที่อยู่ในประเทศไทย มีหน้าที่ต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลจากเงินได้ที่เกิดจากแหล่งในประเทศและที่เกิดจากแหล่งนอกประเทศ ส่วนนิติบุคคลที่ไม่มีถิ่นที่อยู่ในประเทศไทย มีหน้าที่ต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลเฉพาะเงินได้ที่เกิดจากแหล่งในประเทศไทยเท่านั้น

(ค) ฐานและอัตราภาษีเงินได้นิติบุคคล

ประมวลรัษฎากรได้จำแนกฐานภาษีเงินได้นิติบุคคลออกเป็น 4 ประการดังนี้

(๑) ฐานกำไรสุทธิจากการประกอบกิจการ

สำหรับกรณีกำไรสุทธิที่ใช้เป็นฐานภาษีจะต้องคำนวณโดยใช้เกณฑ์สิทธิ (accrual basis) โดยในรอบระยะเวลาบัญชีใด หากมีการขายหรือการให้บริการเกิดขึ้นให้ถือว่านิติบุคคลมีรายได้เกิดขึ้นในรอบระยะเวลาบัญชีนั้นโดยไม่ต้องคำนึงว่าจะมีการชำระเงินกันจริงหรือไม่ ส่วนรายจ่ายของนิติบุคคล หากเป็นรายจ่ายที่เป็นเหตุให้เกิดรายได้ขึ้นในรอบระยะเวลาบัญชีใด ก็ให้ถือว่าเป็นรายจ่ายของรอบระยะเวลาบัญชีนั้น ทั้งนี้ต้องปฏิบัติตามเงื่อนไขของบทบัญญัติประมวลรัษฎากรมาตรา 65 ทวิ ซึ่งได้บัญญัติเรื่องค่าใช้จ่ายที่กฎหมายให้นำมาหักได้ เช่น การหักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาทรัพย์สิน เป็นต้น และมาตรา 65 ตร. ซึ่งได้บัญญัติเรื่องค่าใช้จ่ายที่กฎหมายไม่ยอมให้นำมาหักออก เช่น เงินสำรองต่าง ๆ รายจ่ายที่มีลักษณะเป็นการส่วนตัวหรือการให้โดยเสน่หา เป็นต้น

ดังนั้น ในการใช้กำไรสุทธิเป็นฐานคำนวณภาษีเงินได้นิติบุคคล นิติบุคคลจะต้องทำการปรับปรุงกำไรสุทธิซึ่งคำนวณจากรายได้ รายจ่ายของกิจการหรือเนื่องจากกิจการที่เกิดขึ้นในรอบระยะเวลาบัญชีให้เป็นกำไรสุทธิตามหลักการบัญชีภาษีอากร

ส่วนอัตรารายได้เงินได้นิติบุคคลเป็นอัตรารายได้ที่โดยจะอยู่ที่ร้อยละ 20

(๒) ฐานยอดรายรับก่อนหักรายจ่าย

ฐานยอดรายรับก่อนหักรายจ่ายเป็นฐานในการคำนวณภาษีเงินได้นิติบุคคลที่ใช้กับนิติบุคคลบางประเภท เนื่องจากนิติบุคคลบางประเภทไม่สามารถกำหนดจำนวนกำไรได้อย่างสะดวก จึงจำเป็นต้องใช้วิธีฐานยอดรายรับก่อนหักรายจ่ายเป็นตัวคำนวณภาษีเงินได้นิติบุคคล การใช้วิธีฐานยอดรายรับก่อนหักรายจ่ายสามารถจำแนกได้ 2 ประเภทคือ

ประเภทที่หนึ่ง นิติบุคคลที่เป็นบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศ กระทำกิจการในที่อื่น ๆ รวมทั้งในประเทศไทย และกิจการที่ทำนั้นเป็นกิจการประเภทขนส่งผ่านประเทศต่าง ๆ สำหรับกรณีรับขนคนโดยสาร รายได้ที่ต้องเสียภาษีได้แก่รายได้ที่เกิดจากค่าโดยสาร ค่าธรรมเนียม และประโยชน์อื่นใด อันเนื่องมาจากการรับขนคนโดยสารที่เรียกเก็บในประเทศไทยก่อนหักรายจ่ายใด ๆ และเสียภาษีในอัตราร้อยละ 3 และสำหรับกรณีรับขนของ รายได้ที่ต้องเสียภาษีได้แก่รายได้

ที่เกิดจากค่าระวาง ค่าธรรมเนียม และประโยชน์อื่นใดที่เรียกเก็บอันเนื่องมาจากการรับขนของออกจากประเทศไทย ไม่ว่าจะเรียกเก็บในหรือนอกประเทศก่อนหักรายจ่ายใด ๆ และเสียภาษีในอัตราร้อยละ 3

ประเภทที่สอง นิติบุคคลที่เป็นมูลนิธิหรือสมาคมที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายไทย หรือกฎหมายของต่างประเทศซึ่งประกอบกิจการ มีรายได้ต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลจากยอดรายรับก่อนหักรายจ่ายใด ๆ จากรายได้ทุกอย่างที่ได้รับ ไม่ว่าจะเป็เงินได้ประเภทใด แต่ไม่รวมเงินได้ที่มูลนิธิหรือสมาคมได้รับยกเว้นบางประเภท⁵² สำหรับเงินได้ประเภทที่ 8 ให้เสียภาษีอัตราร้อยละ 2 ของยอดรายรับก่อนหักรายจ่าย และเงินได้ประเภทอื่น ๆ ให้เสียภาษีในอัตราร้อยละ 10 ของยอดรายรับก่อนหักรายจ่าย

(๓) ฐานเงินได้ที่จ่ายจากหรือในประเทศไทย

การเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลจากเงินได้ที่จ่ายจากหรือในประเทศไทย ใช้ในกรณีที่บริษัท หรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายต่างประเทศที่มีได้ประกอบกิจการในประเทศไทย และได้รับเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (2) – (6) ที่จ่ายจากหรือในประเทศไทย ต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลโดยวิธีหักภาษี ณ ที่จ่าย โดยให้ผู้จ่ายเงินได้ประเภทดังกล่าวให้แก่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลต่างประเทศหักภาษีจากเงินได้ที่จ่ายจากหรือในประเทศไทยในอัตราร้อยละ 15 ของเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (2) – (6) ยกเว้นเงินได้พึงประเมินประเภทเงินปันผลตามมาตรา 40 (4) (ข) ให้หักภาษี ณ ที่จ่ายในอัตราร้อยละ 10

(๔) ฐานจากการจำหน่ายกำไรออกไปนอกประเทศ

การคำนวณภาษีเงินได้นิติบุคคลโดยใช้วิธีฐานจากการจำหน่ายกำไรออกไปนอกประเทศเป็นการจัดเก็บภาษีจากการจำหน่ายกำไรของสาขา หรือตัวแทน ของบริษัท หรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ประกอบกิจการในประเทศไทยไปยังสำนักงานใหญ่ โดยต้องหักภาษีจากจำนวนเงินกำไรหรือเงินประเภทอื่นใดที่กันไว้จากกำไร หรือที่ถือได้ว่าเป็นกำไรออกไปจากประเทศไทย ในอัตราร้อยละ 10

(๕) วิธีการเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล

การเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลจากกำไรสุทธิจะต้องชำระภาษีรอบระยะเวลาบัญชีละ 2 ครั้ง ครั้งแรกชำระภายใน 2 เดือนนับแต่วันปิดบัญชีครั้งปี และครั้งที่สองชำระภายใน 150 วันนับแต่วันสุดท้ายของรอบ

⁵² ประมวลรัษฎากรมาตรา 65 ทวิ (13)

ระยะเวลาบัญชี กรณีการเสียภาษีครั้งแรก ให้บริษัทหรือนิติบุคคลจัดทำประมาณการกำไรสุทธิหรือขาดทุนสุทธิทั้งปีขึ้นและเสียภาษีครั้งหนึ่งของประมาณการกำไรสุทธินั้น

2.2.4 บริษัทจำกัดคนเดียว

2.2.4.1 แนวคิด ความเป็นมาของบริษัทจำกัดคนเดียว

บริษัทจำกัดคนเดียว เป็นองค์กรธุรกิจรูปแบบหนึ่งที่มีบทบาทสำคัญในการขับเคลื่อนเศรษฐกิจในปัจจุบันของผู้ประกอบกิจการที่ไม่ต้องการพึ่งพาทุนและความคิดของบุคคลอื่นในการก่อตั้งและดำเนินธุรกิจ เมื่อพิจารณาถึงองค์ประกอบของคำว่าบริษัทจำกัดคนเดียวแล้ว จะพบว่าคำว่าบริษัทจำกัดคนเดียว ประกอบด้วยองค์ประกอบสองส่วนด้วยกันกล่าวคือ องค์ประกอบของคำว่าบริษัทจำกัด ซึ่งโดยทั่วไปเมื่อกล่าวถึงคำว่าบริษัทจำกัดจะต้องประกอบด้วยบุคคลตั้งแต่สองคนขึ้นไปเป็นผู้ถือหุ้นและดำเนินกิจการร่วมกันเพื่อแสวงหาและแบ่งปันผลกำไร และองค์ประกอบของคำว่าคนเดียว ซึ่งอาจตีความได้ว่ามีบุคคลผู้เป็นเจ้าของกิจการหรือสมาชิกเพียงคนเดียว

บริษัทจำกัดคนเดียวถูกกล่าวถึงอย่างเป็นทางการครั้งแรกในปีค.ศ. 1897 โดยศาลสูงของประเทศอังกฤษในคดี Salomon VS Salomon Co., Ltd. (1897) โดยปรากฏข้อเท็จจริงว่านายแอรอน ซาโลมอน ซึ่งเป็นผู้ประกอบกิจการผลิตและขายเครื่องหนังได้จดทะเบียนจัดตั้งบริษัทโดยนำชื่อภรรยาของตนและบุตรอีก 5 คน เป็นชื่อผู้ถือหุ้นโดยให้แต่ละคนถือหุ้นคนละหนึ่งหุ้น และนายซาโลมอนถือหุ้นในส่วนที่เหลือทั้งหมดรวมถึงเป็นผู้ควบคุมบริษัททั้งหมด ทำให้เกิดปัญหาว่าบริษัทที่มีโครงสร้างผู้ถือหุ้นในลักษณะนี้มีสภาพเป็นนิติบุคคลแยกต่างหากจากผู้ถือหุ้นหรือไม่ ทั้งนี้ในคำพิพากษาของศาลสูงอังกฤษได้เรียกองค์กรดังกล่าวว่า “One Man Companies” และให้ความหมายไว้ว่า เป็นบริษัทที่มีเจ้าของหรือผู้ถือหุ้นที่แท้จริงเพียงคนเดียว โดยเจ้าของหรือผู้ถือหุ้นที่แท้จริงนั้นอาศัยบุคคลอื่นมาถือหุ้นแทนตน เพื่อให้มีผู้ถือหุ้นครบตามจำนวนที่กฎหมายกำหนดในการก่อตั้งนิติบุคคลประเภทบริษัทจำกัดความรับผิด⁵³

นอกจากนี้ บริษัทจำกัดคนเดียวยังปรากฏให้เห็นในชื่ออื่น ๆ อีกมากมาย เช่น ในประเทศอินเดียจะใช้คำว่า One Person Company Private Limited โดยมีคำนิยามปรากฏอยู่ในพระราชบัญญัติบริษัท

⁵³ Pickering, Murray A., *The Company as a Separate Legal Entity*. (The Modern Law Review, vol. 31, no. 5, 1968), pp. 481–511.

2556 มาตรา 2 (62) ว่าเป็นบริษัทจำกัดที่มีสมาชิกเพียงคนเดียว⁵⁴ หรือในประเทศสหรัฐอเมริกาจะใช้คำว่า Single-Member Liability Limited Company (SMLLC) หรือในประเทศเยอรมัน จะใช้คำว่า Einmann GmbH หรือในประเทศฝรั่งเศส จะใช้คำว่า Entreprise Unipersonnelle à Responsabilité Limitée (E.U.R.L.) เป็นต้น

จากข้อเท็จจริงข้างต้น จะเห็นได้ว่า บริษัทจำกัดคนเดียวอาจมีชื่อเรียกในแต่ละประเทศแตกต่างกันไป แต่อย่างไรก็ตาม แนวคิดและหลักการของบริษัทจำกัดคนเดียวในแต่ละประเทศก็สอดคล้องกันไป ในแนวทางเดียวกัน จึงสามารถสรุปค่านิยมของบริษัทจำกัดคนเดียวได้ว่าเป็น นิติบุคคลประเภทบริษัท จำกัดความรับผิด มีเพียงบุคคลคนเดียวเป็นเจ้าของกิจการหรือผู้ถือหุ้น ซึ่งอาจเกิดได้ในกรณีจดทะเบียนจัดตั้งขึ้นหรือกรณีกรรมสิทธิ์ในหุ้นทั้งหมดของบริษัทตกไปเป็นของผู้ถือหุ้นเพียงบุคคลเดียว และผู้ถือหุ้น จำกัดความรับผิดไม่เกินจำนวนเงินทุนที่ตนลงหุ้นนั้น

2.2.4.2 ลักษณะและประเภทของบริษัทจำกัดคนเดียว

ลักษณะของบริษัทจำกัดคนเดียวจะมีความเหมือนคล้ายกับบริษัทโดยทั่วไปเป็นอย่างมาก ไม่ว่าจะ เป็นสภาพบุคคลของบริษัทที่เป็นนิติบุคคลแยกต่างหากจากบุคคลคนเดียว กระบวนการจดทะเบียนจัดตั้ง การจำกัดความรับผิด เพียงแต่ต่างกันตรงที่จำนวนผู้ถือหุ้นหรือผู้เป็นเจ้าของกิจการ บริษัทจำกัดคนเดียว สามารถแบ่งออกเป็นสองประเภทได้ดังนี้

(ก) บริษัทผู้ถือหุ้นคนเดียวในทางความเป็นจริง (De facto shareholder company)

บริษัทผู้ถือหุ้นคนเดียวในทางความเป็นจริงเป็นกรณีที่บริษัทจำกัดคนเดียวที่มีผู้ถือหุ้นที่แท้จริงเพียงคนเดียว โดยเกิดจากการลดลงของจำนวนผู้ถือหุ้นและจำนวนหุ้นทั้งหมดของบริษัทตกเป็นกรรมสิทธิ์ของผู้ถือหุ้นเพียงคนเดียวภายหลังที่จดทะเบียนจัดตั้งบริษัทแล้วหรือเป็นกรณีที่บริษัทซึ่งมีโครงสร้างผู้ถือหุ้นหลายคน แต่มีผู้ถือหุ้นที่แท้จริงเพียงคนเดียว (Actual Shareholder) เนื่องจากนำชื่อบุคคลอื่นมาเป็นผู้

⁵⁴ Companies Act 2013, Section 2 (62) “One Person Company” means a company which has only one person as a member.

ถือหุ้นเทียม (Dummy Shareholder) ซึ่งไม่มีบทบาทในการเป็นผู้ลงทุนและการควบคุมบริษัทใด ๆ เพื่อให้มีจำนวนผู้ถือหุ้นขั้นต่ำตามที่กฎหมายกำหนด

(ข) บริษัทผู้ถือหุ้นคนเดียวตามกฎหมาย (Legal single member company)

บริษัทผู้ถือหุ้นคนเดียวตามกฎหมาย เป็นกรณีที่กฎหมายอนุญาตให้มีการจัดตั้งบริษัทจำกัดที่มีผู้ถือหุ้นคนเดียวได้ ซึ่งกระบวนการจัดตั้งไม่ได้แตกต่างจากการจัดตั้งบริษัทจำกัดโดยทั่วไป และเมื่อพิจารณาถึงการอนุญาตให้มีการจัดตั้งบริษัทจำกัดคนเดียวได้จะพบว่าเป็นแนวคิดที่สวนทางกับหลักกฎหมายของบริษัทที่กล่าวว่า บริษัทเกิดขึ้นจากการรวมตัวกันของบุคคลตั้งแต่สองคนขึ้นไป แนวคิดของบริษัทจำกัดคนเดียวกับบริษัทโดยทั่วไปจึงมีความแตกต่างกันโดยสิ้นเชิงแม้ว่าจะเป็นบริษัทเหมือนกันก็ตาม

ข้อสังเกตของบริษัทจำกัดคนเดียว นอกจากจะมีความเหมือนคล้ายกับบริษัทจำกัดเป็นอย่างมากแล้ว ยังมีความคล้ายกับกิจการเจ้าของคนเดียวอย่างมากอีกเช่นเดียวกันกล่าวคือ การประกอบธุรกิจโดยบุคคลคนเดียวด้วยเงินทุนของตนเอง การเกิดขึ้นของบริษัทที่มีผู้ถือหุ้นคนเดียวอาจถือว่าเป็นการกลับมาสู่ยุคแห่งการประกอบการโดยเจ้าของคนเดียว⁵⁵ หากแต่แตกต่างกันตรงที่ผู้ถือหุ้นของบริษัทได้รับประโยชน์จากหลักการจำกัดความรับผิด โดยผู้ถือหุ้นมีความรับผิดจำกัดเพียงไม่เกินเงินที่ลงทุนเท่านั้น ในขณะที่ผู้ประกอบการคนเดียวต้องรับผิดในหนี้ของบริษัทเต็มจำนวนอย่างไม่มีจำกัด อย่างไรก็ตามในปัจจุบัน บางประเทศก็ยอมรับให้มีการดำเนินธุรกิจโดยบุคคลคนเดียวที่มีสถานะทางกฎหมายเป็นบุคคลธรรมดาในขณะที่มีความรับผิดจำกัดในหนี้เช่นเดียวกับบริษัทที่เป็นนิติบุคคล โดยไม่จำเป็นจะต้องจัดตั้งบริษัทจำกัดแต่อย่างใด ตัวอย่างเช่น การจัดตั้งองค์กรธุรกิจที่มีชื่อว่า Entreprises individuelles à responsabilité limitée (EIRL) ในประเทศฝรั่งเศส หรือ การจัดตั้งองค์กรธุรกิจที่มีชื่อว่า Establecimiento Individual de Responsabilidad Limitada (EIRL) ในประเทศโปรตุเกสโดยการประกอบกิจการในลักษณะดังกล่าวจะต้องอยู่ภายใต้เงื่อนไขที่กฎหมายกำหนดเช่น การปฏิบัติตามเงื่อนไขการจัดตั้ง EIRL โดยจดทะเบียนจัดตั้งต่อสำนักงานจดทะเบียน การเปิดเผยต่อสาธารณชน การจัดทำบัญชี การดำรงเงินทุน การ

⁵⁵ เอกพันธ์ เกษมสวัสดิ์, “คุณสมบัติของเจ้าของบริษัทคนเดียว”, (วิทยานิพนธ์ปริญญาโทมหาบัณฑิต สาขานิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยอัสสัมชัญ, 2560), หน้า 9

แบ่งแยกทรัพย์สิน การชำระบัญชี และการจัดสรรทรัพย์สินของ EIRL เพื่อแสดงให้เห็นถึงเงินทุนและต้องนำทรัพย์สินมาใช้เฉพาะการชำระหนี้ที่เกิดจากการดำเนินกิจกรรมทางธุรกิจเท่านั้น⁵⁶

สำหรับบริษัทจำกัดคนเดียวในประเทศไทย ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ว่าด้วยห้างหุ้นส่วนบริษัทของประเทศไทยในปัจจุบัน ยังไม่มีบทบัญญัติใดกำหนดให้บุคคลคนเดียวสามารถเป็นผู้เริ่มก่อการบริษัทได้ ประเทศไทยมีแนวคิดที่ว่าบริษัทเกิดขึ้นจากการรวมตัวเข้าด้วยกันของบุคคลมากกว่าหนึ่งคน โดยมีเจตนาร่วมกันในการประกอบกิจการเพื่อแสวงหากำไร และบุคคลเหล่านั้นตกลงยอมรับผลกำไรและขาดทุนที่อาจเกิดขึ้นจากการประกอบกิจการร่วมกัน อันเป็นลักษณะของการเข้าทำสัญญาระหว่างกัน อย่างหนึ่งตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์มาตรา 1012 ที่กำหนดว่าสัญญาจัดตั้งห้างหุ้นส่วนหรือบริษัท คือสัญญาซึ่งบุคคลตั้งแต่สองคนขึ้นไปตกลงเข้ากัน เพื่อทำกิจการร่วมกัน ด้วยประสงค์จะแบ่งปันกำไรอันจะพึงได้แต่กิจการที่ทำนั้น และมาตรา 1097 ที่กำหนดว่าผู้เริ่มก่อการหรือผู้ถือหุ้นจะต้องมีอย่างน้อยสามคนขึ้นไปตกลงเข้าชื่อร่วมกันจัดทำหนังสือบริคณห์สนธิ แต่อย่างไรก็ตามบริษัทจำกัดคนเดียวในประเทศไทยมักปรากฏอยู่ในรูปแบบของบริษัทจำกัดคนเดียวในทางความเป็นจริง ซึ่งได้แก่กรณีการจัดตั้งบริษัทโดยอาศัยผู้ถือหุ้นเทียมซึ่งตามข้อเท็จจริงผู้ถือหุ้นที่แท้จริงมีเพียงคนเดียวเท่านั้นในบริษัท กรณีดังกล่าวจึงเป็นอุปสรรคต่อการประกอบกิจการของภาคเอกชนและก่อให้เกิดการบิดเบือนเจตนารมณ์ของการจัดตั้งบริษัทจำกัดที่บังคับใช้มาเป็นระยะเวลายาวนาน ประเทศไทยจึงตระหนักถึงความสำคัญของบริษัทจำกัดคนเดียวและกำลังศึกษาเพื่อพัฒนาเป็นกฎหมายที่อนุญาตให้บริษัทจำกัดก่อตั้งและเป็นเจ้าของโดยบุคคลธรรมดาเพียงคนเดียวได้

2.2.4.3 หลักการจัดการภาษีเงินได้สำหรับบริษัทจำกัดคนเดียว

บริษัทจำกัดคนเดียวในแต่ละประเทศจะถูกกำหนดให้สถานะทางกฎหมายเป็นนิติบุคคล ซึ่งในมุมมองของกรมสรรพากรของแต่ละประเทศจะพิจารณาหน่วยภาษีของบริษัทจำกัดคนเดียวแตกต่างกันไป โดยไม่คำนึงถึงสถานะทางกฎหมายของบริษัทจำกัดคนเดียว ทั้งนี้การจัดเก็บภาษีเงินได้สำหรับบริษัทจำกัดคนเดียว สามารถแบ่งได้ 2 ประเภทกล่าวคือภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา และภาษีเงินได้นิติบุคคล ดังจะเห็นได้จากตัวอย่างเช่น ในมุมมองของกรมสรรพากรสหรัฐอเมริกา บริษัทจำกัดคนเดียวถูกจัดให้อยู่ในประเภท

⁵⁶ จิรจิตร ช่วยศรีชัย, “บริษัทจำกัดที่มีผู้ถือหุ้นคนเดียว”, (วิทยานิพนธ์ปริญญามหาบัณฑิต สาขานิติศาสตร์บัณฑิตวิทยาลัย จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, 2548), หน้า 147-148.

หน่วยภาษีที่เรียกว่านิติบุคคลซึ่งไม่ถือว่าเป็นนิติบุคคลตามกฎหมายภาษี (Disregarded entity) และการจัดเก็บภาษีเงินได้สำหรับบริษัทจำกัดคนเดียวให้จัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาในระดับผู้เป็นเจ้าของหรือหุ้นส่วนของบริษัทจำกัดคนเดียว เป็นต้น

สำหรับประเทศไทย ร่างพระราชบัญญัติบริษัทจำกัดคนเดียวมาตรา 5 กำหนดให้บริษัทเป็นนิติบุคคลตั้งแต่วันที่นายทะเบียนรับจดทะเบียน เมื่อบริษัทจำกัดคนเดียวได้รับการอนุมัติการจัดตั้งจากทะเบียน บริษัทจำกัดคนเดียวจะมีสถานะนิติบุคคลตามกฎหมาย และดำเนินการได้ในฐานะนิติบุคคลโดยมีผู้กระทำการแทนเป็นกรรมการ ซึ่งถือเป็นหน่วยภาษีหนึ่งตามป.รัชฎากรมมาตรา 39 ที่มีหน้าที่ต้องเสียภาษีให้แก่รัฐ บริษัทจำกัดคนเดียวจึงมีหน้าที่ต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลให้แก่รัฐด้วย

2.3 หลักการจัดเก็บภาษีอากรที่ดี

เพื่อให้การจัดเก็บภาษีอากรมีประสิทธิภาพ สร้างความเป็นธรรมให้แก่รัฐและประชาชนผู้มีหน้าที่เสียภาษี รวมถึงลดปัญหาที่อาจเกิดขึ้นจากการจัดเก็บภาษีให้ได้มากที่สุด การกำหนดแนวทางเพื่อให้เกิดการจัดเก็บภาษีอากรที่ดีจึงต้องอาศัยหลักการและแนวคิดการจัดเก็บภาษีอากรที่ดีซึ่งมีวิวัฒนาการมาตั้งแต่สมัย นายอดัม สมิท โดยวางรากฐานไว้อยู่ 7 ประการ ดังต่อไปนี้

2.3.1 หลักความแน่นอน (Certainty)

การจัดเก็บภาษีอากรที่ดี จะต้องมีความแน่นอนและเป็นที่ชัดเจนแก่ผู้มีหน้าที่เสียภาษี ไม่ว่าจะเป็นในเรื่องของฐานภาษี อัตราภาษี ระยะเวลา วิธีการในการเสียภาษี โดยกำหนดไว้ในกฎหมาย เพื่อให้รัฐสามารถคาดการณ์จำนวนรายได้ที่จะจัดเก็บได้อย่างมีประสิทธิภาพ อีกทั้งเป็นการป้องกันการทุจริตที่อาจเกิดขึ้นในระบบได้ด้วย

2.3.2 หลักความเป็นธรรม (Equity)

หลักความเป็นธรรมในการจัดเก็บภาษีอากรนั้นถือเป็นหัวใจสำคัญของระบบภาษีที่ดี การจัดเก็บภาษีอากรที่ดีจะต้องก่อให้เกิดความยุติธรรมหรือความเสมอภาคแก่ผู้เสียภาษีทุกคน การจัดเก็บภาษีตามหลักความเป็นธรรมสามารถจำแนกออกได้เป็น 2 หลักดังนี้

2.3.2.1 ความเป็นธรรมในการจัดเก็บภาษีแนวนอน (Horizontal Equity of Taxation)

ความเป็นธรรมในการจัดเก็บภาษีแนวนอน หมายถึง การจัดเก็บภาษีอากรในลักษณะที่ผู้ซึ่งมีฐานะหรือรายได้เท่าเทียมกันจะต้องเสียภาษีเท่ากันในลักษณะที่ว่า “Equals Should Be Treated Equally”

2.3.2.2 ความเป็นธรรมในการจัดเก็บภาษีแนวตั้ง (Vertical Equity of Taxation)

ความเป็นธรรมในการจัดเก็บภาษีแนวตั้ง หมายถึง การจัดเก็บภาษีอากรในลักษณะที่ผู้ซึ่งมีความสามารถในการเสียภาษี (Ability to Pay) หรืออยู่ในสภาวะการณในการเสียภาษีที่แตกต่างกัน ควรจะเสียภาษีในลักษณะที่แตกต่างกันในลักษณะที่ว่า “Unequal Should Be Treated Unequally”

2.3.3 หลักการประหยัด (Low Compliance and Collections Costs)

หลักการประหยัดของการจัดเก็บภาษีอากรถือเป็นหนึ่งในระบบการบริหารจัดเก็บภาษีที่ดี ภาษีอากรแต่ละประเภทที่จัดเก็บจะต้องเป็นภาระแก่ผู้เสียภาษีและมีค่าใช้จ่ายในการจัดเก็บภาษีน้อยที่สุด เพื่อหลีกเลี่ยงการก่อให้เกิดการใช้ทรัพยากรไปโดยสูญเปล่า

2.3.4 หลักการยอมรับ (Acceptability)

การจัดเก็บภาษีอากรจะต้องได้รับการยอมรับจากประชาชน ซึ่งการที่ประชาชนจะให้การยอมรับการเสียภาษีอากร จะต้องก่อให้เกิดความยุติธรรมในการจัดเก็บภาษี รวมถึงความสัมพันธ์ระหว่างการเสียภาษีและประโยชน์ที่ผู้เสียภาษีคาดว่าจะได้รับจากรัฐด้วย หากรัฐสามารถแสดงให้เห็นว่าเงินที่เก็บภาษีไปจะกลับคืนเป็นผลประโยชน์ต่อผู้เสียภาษีในอนาคต ย่อมมีส่วนช่วยให้ประชาชนยอมรับการเสียภาษีมากขึ้น และทำให้ความสำคัญในการเสียภาษีของประชาชนมีมากยิ่งขึ้นด้วย

2.3.5 หลักของความเป็นไปได้ในทางปฏิบัติ (Enforceability)

การจัดเก็บภาษีอากรที่ดีจะต้องมีระบบการจัดเก็บภาษีที่สามารถบริหารจัดการเก็บได้ในทางปฏิบัติการจัดเก็บภาษีอากรบางประเภทแม้จะมีหลักการที่ดีในทางทฤษฎีแต่ในทางปฏิบัติอาจจัดเก็บได้ยาก หรือเป็นไปได้เลยซึ่งจะถือเป็นการจัดเก็บภาษีที่ดีไม่ได้

2.3.6 หลักของอำนาจรายได้ (Productivity)

การจัดเก็บภาษีอากรที่ดีควรเป็นภาษีที่สามารถทำรายได้ให้แก่รัฐเป็นอย่างดี เช่น เป็นภาษีที่มีฐานใหญ่ และฐานของภาษีขยายตัวได้รวดเร็วตามความเจริญเติบโตของเศรษฐกิจประเทศ ซึ่งจะทำให้รัฐสามารถเก็บรายได้จากภาษีอากรได้มากขึ้นโดยไม่ต้องเพิ่มอัตรการจัดเก็บภาษีด้วยวิธีอื่น

2.3.7 หลักของความยืดหยุ่น (Flexibility)

การจัดเก็บภาษีที่ดีควรควรมีความยืดหยุ่น สามารถปรับตัวเข้าหาการเปลี่ยนแปลงของสถานะเศรษฐกิจหรือฐานะทางเศรษฐกิจของผู้เสียภาษีได้ง่าย เช่น การจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาในอัตราก้าวหน้าในช่วงที่เศรษฐกิจกำลังขยายตัว เมื่อรายได้ของประชาชนเพิ่มขึ้น การเสียภาษีของประชาชนยิ่งเพิ่มมากขึ้นตามอัตราขั้นบันได ซึ่งเป็นไปตามหลักความสามารถในการเสียภาษี อีกทั้งเป็นการลดอัตราการเพิ่มขึ้นของรายได้ประชาชน และช่วยลดแรงกดดันของการเกิดภาวะเงินเฟ้อได้ ในทางกลับกัน กรณีขณะที่เศรษฐกิจถดถอย รายได้ของประชาชนลดลง การเสียภาษีของประชาชนจะลดลงตามอัตราขั้นบันได ซึ่งเป็นการบรรเทาภาระภาษีให้แก่ผู้เสียภาษีและช่วยลดภาวะความถดถอยของเศรษฐกิจได้

จากข้อมูลข้างต้น ด้วยลักษณะทางกายภาพของบริษัทจำกัดคนเดียวมีลักษณะเดียวกับกิจการเจ้าของคนเดียวมากกว่าบริษัท แม้จะได้รับการรับรองตามกฎหมายให้มีสภาพเป็นนิติบุคคลก็ตาม และเมื่อพิจารณาประกอบกับหลักการเสียภาษีอากรที่ดีแล้วจึงก่อให้เกิดปัญหาว่าการเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลตามประมวลรัษฎากรของบริษัทจำกัดคนเดียว มีความสอดคล้องกับลักษณะเฉพาะของบริษัทจำกัดคนเดียวหรือไม่ เป็นไปตามหลักการจัดเก็บภาษีอากรที่ดีหรือไม่ และหากไม่สอดคล้องแล้ว ประเทศไทยควรมีแนวทางการออกหลักเกณฑ์เฉพาะที่เหมาะสมสำหรับการจัดเก็บเงินได้สำหรับบริษัทจำกัดคนเดียวหรือไม่อย่างไร ซึ่งจะได้กล่าวในบทต่อไป

บทที่ 3

แนวทางการจัดเก็บภาษีเงินได้ของบริษัทจำกัดคนเดียวในต่างประเทศ

ตามที่ผู้วิจัยได้กล่าวถึงแนวความคิดทั่วไปเกี่ยวกับองค์กรธุรกิจ และหลักการจัดเก็บภาษีเงินได้ในบทที่ 2 เพื่อให้ทราบถึงลักษณะสำคัญขององค์กรธุรกิจ การจัดตั้งองค์กรธุรกิจแต่ละประเภท รวมถึงหลักการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาและนิติบุคคลที่นำไปปรับใช้กับองค์กรในแต่ละประเภท

ในบทที่ 3 ผู้วิจัยจะได้กล่าวถึงมาตรการทางกฎหมายที่เกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีเงินได้จากบริษัทจำกัดคนเดียวของประเทศสหรัฐอเมริกา ประเทศฝรั่งเศส และประเทศอินเดีย เพื่อให้ทราบถึงโครงสร้างลักษณะขององค์กร รวมไปถึงหลักการจัดเก็บภาษีเงินได้จากการจัดตั้งบริษัทที่มีบุคคลคนเดียวเป็นเจ้าของ เพื่อนำมาประกอบการวิเคราะห์ถึงแนวทางการจัดเก็บภาษีเงินได้สำหรับบริษัทจำกัดคนเดียวในประเทศไทยซึ่งจะได้กล่าวต่อไปในบทที่ 4 รวมทั้งเสนอแนะแนวทางการจัดเก็บภาษีเงินได้สำหรับบริษัทจำกัดคนเดียว ในประเทศไทยในบทที่ 5 เพื่อให้สอดคล้องกับลักษณะเฉพาะของบริษัทจำกัดคนเดียว และหลักการจัดเก็บภาษีอากรที่ดีด้วย

3.1 ประเทศสหรัฐอเมริกา

3.1.1 โครงสร้างบริษัทจำกัดที่มีบุคคลคนเดียวเป็นเจ้าของ

ประเทศสหรัฐอเมริกาเป็นประเทศที่มีโครงสร้างการปกครองในรูปแบบสหพันธรัฐ (Federal states) โดยมีการบังคับใช้กฎหมายบริษัทที่เรียกว่า Uniform Limited Liability Company Act, 1996 (ULLCA) ซึ่งในปัจจุบันได้รับการแก้ไขเป็นฉบับ Revised Uniform Limited Liability Company Act (RULCCA) เป็นกฎหมายแม่บทของบริษัทที่ครอบคลุมการบังคับใช้กฎหมายที่เกี่ยวกับบริษัทแก่ทุกมลรัฐต่อมา⁵⁷ และแต่ละมลรัฐจะบังคับใช้กฎหมายบริษัทเป็นของตัวเองในฐานะกฎหมายระดับมลรัฐ (State level law)⁵⁸ ซึ่งมลรัฐที่กฎหมายบริษัทมีพัฒนาการที่ก้าวหน้ามากที่สุดและผู้วิจัยเลือกศึกษาในหัวข้อนี้จะ

⁵⁷ Larry E. Ribstein, *An Analysis of the Revised Uniform Limited Liability Company Act*, (2008), p. 36-37.

⁵⁸ Arad Reisberg, *Corporate Law in the UK after Recent Development Reforms: The Good, the Bad and the Ugly*, (Oxford: Oxford University Press, 2010), p. 8.

เป็น กฎหมายบริษัทของมลรัฐ Delaware ซึ่งเป็นมลรัฐที่บังคับใช้ Delaware Limited Liability Company Act

กฎหมายอันเกี่ยวกับบริษัทของประเทศสหรัฐอเมริกาที่มีความสำคัญในการขับเคลื่อนเศรษฐกิจของประเทศสามารถแบ่งออกได้เป็น 3 ประเภทดังนี้

3.1.1.1 บริษัท ซี (C Corporation)

บริษัท ซี คือบริษัทเอกชนจำกัดทั่วไปที่จัดตั้งขึ้นและมีตัวตนขององค์กรแยกออกจากบุคคลผู้เป็นเจ้าของ โดยบริษัท ซี จะมีสิทธิ หน้าที่และความสามารถในการจัดการแยกเช่นบุคคลทั่วไปในฐานะนิติบุคคล บริษัท ซี มีแนวคิดรากฐานมาจากองค์กรธุรกิจที่เกิดขึ้นแพร่หลายอยู่ในกฎหมายของรัฐต่าง ๆ รวมถึงบริษัทตามรัฐบัญญัติต้นแบบบริษัทธุรกิจ (Model Business Corporation Act: MBCA) ที่ตราขึ้นโดยคณะกรรมการกฎหมายบริษัทแห่งสมาคมเนติบัณฑิตอเมริกัน (The Committee of the American Bar Association) ในปี ค.ศ.1950⁵⁹ ซึ่งบริษัทดังกล่าวจะเป็นบริษัทปิด (Close Corporations)⁶⁰ ที่มีคุณสมบัติ 6 ลักษณะด้วยกันกล่าวคือ

ประการที่ 1 มีสภาพเป็นนิติบุคคล (Legal personality)

ประการที่ 2 บุคคลผู้เป็นเจ้าขององค์กรมีความรับผิดชอบจำกัด (Limited liability for owners)

ประการที่ 3 มีผู้ถือหุ้นจำนวนเล็กน้อย (A Small number of owners)

ประการที่ 4 ไม่มีการซื้อขายหุ้นในตลาด (No ready market for owners' interests)

ประการที่ 5 มีศูนย์กลางการจัดการโดยผู้ถือหุ้นบ่อยครั้ง (Centralized management where owners often participate in the corporation's management)

⁵⁹ L. Bebchuk, *The Case of Increasing Shareholder Power*, (Harvard Law Review), p. 844.

⁶⁰ เสถียรภาพ นาทหลวง, *แนวทางการการปฏิรูปกฎหมายบริษัทเอกชนจำกัดเพื่อส่งเสริมให้ประเทศไทยเป็นประเทศเศรษฐกิจพัฒนา*, วารสารกฎหมาย คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยอุบลราชธานี ปีที่ 9 ฉบับที่ 18, หน้า 133.

ประการที่ 6 การดำรงอยู่อย่างต่อเนื่อง⁶¹ (Perpetual existence)

ทั้งนี้ ประมวลกฎหมายของมลรัฐเดลาแวร์ บรรพ 8 มาตรา 101 ได้กำหนดว่า บุคคล ห้างหุ้นส่วน สมาคม หรือบริษัทใด ๆ ไม่ว่าจะด้วยตนเองหรือร่วมกับบุคคลอื่น และโดยไม่คำนึงถึงถิ่นที่อยู่ ภูมิสำเนา หรือ มลรัฐของการจดทะเบียนนิติบุคคล จะจัดตั้งบริษัทหรือบริหารจัดการบริษัทภายใต้หมวดนี้ได้ ต้องยื่นและ ดำเนินการขอจดทะเบียนจัดตั้งกับสำนักงานทะเบียนบริษัทตามมาตรา 103 ของบรรพนี้ ซึ่งหมายความว่า บริษัท ซี สามารถจัดตั้งได้ตั้งแต่บุคคลเดียว หรือหลายคนเดียวกันก็ได้ บริษัท ซี จึงเป็นหนึ่งในองค์กรที่บุคคล คนเดียวสามารถเป็นผู้จัดตั้งและเป็นเจ้าของได้

3.1.1.2 บริษัท เอส (S Corporation)

บริษัท เอส เป็นบริษัทผู้ประกอบการประเภทหนึ่ง (Entrepreneurial company) ซึ่งเป็นหมวดย่อยของ Corporation Law (Subchapter corporations) ที่อยู่ในระบบกฎหมายบริษัทสหรัฐอเมริกา มาตั้งแต่ปี ค.ศ. 1946 แนวคิดของบริษัทเอสมีอิทธิพลมาจาก การที่ผู้ประกอบการไม่สามารถเลือก ผลประโยชน์ขององค์กรทั้งสองรูปแบบมารวมไว้ด้วยกันกล่าวคือ ผลประโยชน์ในด้านการจำกัดความ รับผิดชอบขององค์กรประเภท บริษัท ซี และ ผลประโยชน์ในด้านการเสียภาษีในระดับเดียวขององค์กร ประเภทกิจการเจ้าของคนเดียว กระทรวงการคลังของสหรัฐอเมริกาจึงมีแนวคิดในการรวมผลประโยชน์ ทั้งสองอย่างข้างต้นเข้าด้วยกัน โดยกำหนดหน่วยทางภาษีและมาตรการทางภาษีต่าง ๆ ตามที่ปรากฏใน Subchapter S ของประมวลรัษฎากรสหรัฐอเมริกา เพื่อให้เป็นประโยชน์ต่อผู้ประกอบการในการเลือก หน่วยภาษีของบริษัทตน ซึ่งบริษัท เอส นั้นก็มีข้อจำกัดในการจัดตั้งหลายประการตัวอย่างเช่น

ประการที่ 1 ต้องจัดตั้งเป็นบริษัททั่วไป (General corporation) บริษัทปิด (Close corporation) หรือ บริษัทเพื่อประโยชน์สาธารณะ (Public benefit corporation) ก่อนการเลือกสถานะบริษัท เอส

ประการที่ 2 ผู้ที่มีถิ่นที่อยู่ในสหรัฐอเมริกาเท่านั้นมีสิทธิจัดตั้งบริษัท เอส

ประการที่ 3 มีจำนวนผู้ถือหุ้นที่จำกัด กล่าวคือ อย่างน้อย 1 คนและไม่เกิน 100 คน

⁶¹ Arthur R. Pinto, *Protection of Close Corporation Minority Shareholders in the United States*, American Journal of Commercial Law 62 (February 2014): pp. 361-362.

ประการที่ 4 มีหุ้นประเภทเดียว

ประการที่ 5 บางมลรัฐอนุญาตเพียงผู้ถือหุ้นที่เป็นบุคคลธรรมดาเท่านั้น

ดังนั้นบริษัท เอส จึงต้องจัดตั้งบริษัท ตามข้อ (ก) ข้างต้น โดยปฏิบัติตามประมวลกฎหมายของมลรัฐเดลาแวร์ด้วย ซึ่งหมายความว่า บริษัท เอส สามารถจัดตั้งได้ตั้งแต่บุคคลคนเดียว หรือหลายคนก็ได้ บริษัท เอส จึงเป็นหนึ่งในองค์กรที่บุคคลคนเดียวสามารถเป็นผู้จัดตั้งและเป็นเจ้าของได้เช่นเดียวกัน

3.1.1.3 บริษัทจำกัดความรับผิด (Limited Liability Company: LLC)

ก่อนปี ค.ศ. 1800 การประกอบธุรกิจมักอยู่ในรูปแบบของกิจการเจ้าของคนเดียวหรือห้างหุ้นส่วน ด้วยข้อจำกัดของบริษัท ซี และ บริษัท เอสและห้างหุ้นส่วนจำกัดต่าง ๆ ที่ก่อให้เกิดอุปสรรคต่อการประกอบธุรกิจ ในปี ค.ศ. 1977 มลรัฐไวโอมิงโดยนายเอดการ์ เจ เฮิร์ชเลอร์ ได้ลงนามอนุวัติกฎหมายบุกเบิกองค์กรประเภทใหม่ขึ้นเรียกว่า บริษัทจำกัดความรับผิด

ในขณะนั้น บริษัทจำกัดความรับผิดยังคงต้องเสียภาษีในลักษณะเดียวกับบริษัท ซี กล่าวคือเสียภาษีในระดับนิติบุคคลและบุคคลธรรมดาซึ่งทำให้เกิดการเสียภาษีซ้ำซ้อน จนกระทั่งวันที่ 2 กันยายน 1988 กรมสรรพากรสหรัฐอเมริกาได้ประเมินคุณสมบัติความเป็นบริษัทของบริษัทจำกัดความรับผิดและได้ออกแนวทางปฏิบัติของกรมสรรพากร 88-76 เพื่อประกาศว่า บริษัทจำกัดความรับผิดของรัฐไวโอมิงจะถูกจัดเก็บภาษีในฐานะห้างหุ้นส่วนเนื่องจากไม่ผ่านเกณฑ์คุณสมบัติความเป็นบริษัท จึงส่งผลให้หลายมลรัฐ รวมถึงมลรัฐเดลาแวร์ได้นำแนวความคิดการจัดตั้งบริษัทจำกัดความรับผิดมาบังคับใช้ในมลรัฐของตนเพื่อแก้ปัญหาข้อจำกัดของบริษัท ซี บริษัท เอส และห้างหุ้นส่วนได้ และไม่ต้องเสียภาษีซ้ำซ้อนอีกด้วย

ทั้งนี้ ประมวลกฎหมายเดลาแวร์ บรรพ 6 – การพาณิชย์และการค้า บทที่ 18 พระราชบัญญัติบริษัทจำกัดความรับผิด หัวข้อย่อยที่ 2 เรื่องการจัดตั้ง; ใบสำคัญแสดงการจัดตั้งบริษัท มาตรา 18-201 ข้อ (a) ได้กำหนดให้ในกรณีต้องการจัดตั้งบริษัทจำกัดความรับผิด บุคคลที่มีอำนาจจำนวน 1 คนหรือมากกว่าจะต้องจัดทำใบสำคัญแสดงการจัดตั้งบริษัท ดังนั้นบริษัทจำกัดความรับผิด จึงถือเป็นอีกหนึ่งองค์กรที่บุคคลคนเดียวสามารถจัดตั้งและเป็นเจ้าของได้เช่นเดียวกัน

3.1.2 หลักการและแนวคิดการจัดเก็บภาษีเงินได้บริษัทจำกัดคนเดียว

ประเทศสหรัฐอเมริกา มีการจัดเก็บภาษีอากรแยกเป็นสองระดับหลัก ๆ คือ ระดับสหพันธรัฐ และระดับมลรัฐ เนื่องจากประเทศสหรัฐอเมริกาเป็นประเทศที่ประกอบด้วยมลรัฐจำนวน 50 มลรัฐ แต่ละมลรัฐมีอำนาจในการจัดเก็บภาษีอากรเป็นของตนเอง ดังนั้นเพื่อให้รัฐบาลกลางสามารถนำเงินภาษีอากรมาใช้ในการบริหารประเทศและให้การจัดเก็บภาษีอากรของทั้งสองระดับมีความสอดคล้องไปในทางเดียวกัน รัฐธรรมนูญสหรัฐอเมริกาจึงต้องกำหนดสิทธิการจัดเก็บภาษีอากรในแต่ละประเภทให้ชัดเจนและเป็นไปในทางเดียวกัน สำหรับกรณีบริษัทที่มีบุคคลคนเดียวเป็นเจ้าของ กรมสรรพากรของสหรัฐอเมริกาก็ได้จำแนกหน่วยการเสียภาษีของแต่ละองค์กรไว้เป็นสถานะเริ่มต้น รวมถึงได้นำกฎเกณฑ์การเลือกเสียภาษี (Entity Classification Rules) หรือที่เรียกโดยทั่วไปว่า กฎการทำเครื่องหมาย (Check-the-box regulation) มาปรับใช้ด้วย

3.1.2.1 กฎเกณฑ์การเลือกเสียภาษี (Entity Classification Rules)

(ก) แนวคิดและความเป็นมาของกฎเกณฑ์การเลือกเสียภาษี

เมื่อการจัดตั้งองค์กรธุรกิจขึ้นในประเทศสหรัฐอเมริกาเกิดขึ้นอย่างแพร่หลาย รัฐจึงจำเป็นต้องกำหนดมาตรการทางด้านภาษีว่าองค์กรธุรกิจเหล่านี้ควรได้รับการปฏิบัติอย่างไรเพื่อเป็นแนวทางในการจัดเก็บภาษีเงินได้ของสหรัฐอเมริกา เช่นการจัดประเภทหน่วยภาษีขององค์กร เป็นต้น บางองค์กรอาจจัดอยู่ในรูปแบบระบบภาษีส่งผ่าน (Pass-through entity) กล่าวคือรายได้และสถานะทางการเงินจะถูกส่งผ่านไปยังเจ้าขององค์กรและต้องเสียภาษีในระดับเจ้าขององค์กร ไม่ว่าจะกำไรเหล่านั้นจะได้แจกจ่ายไปยังผู้ถือหุ้นหรือไม่ก็ตาม องค์กรอื่น ๆ เช่น บริษัท หรือที่เรียกว่าสมาคม จะต้องเสียภาษีเงินได้ในระดับองค์กร และต่อมาในระดับเจ้าขององค์กร (ผู้ถือหุ้น) เมื่อมีแจกจ่ายรายได้ให้กับเจ้าขององค์กร

ก่อนปี ค.ศ. 1996 และก่อนที่จะมีกฎเกณฑ์การจำแนกประเภทขององค์กรธุรกิจ การจัดประเภทภาษีขององค์กรที่อยู่ในฐานะบริษัท หรือองค์กรที่อยู่ในรูปแบบระบบภาษีส่งผ่านจะถูกกำหนดโดยกฎเกณฑ์

ของคินท์เนอร์ (Kintner Regulations)⁶² ซึ่งถูกสร้างขึ้นเป็นบรรทัดฐานจากคำตัดสินของศาล Ninth Circuit ในคดี United States v. Kintner⁶³

ประเด็นข้อพิพาทแห่งคดีประเด็นหนึ่งของ United States v. Kintner Ninth Circuit ได้กล่าวถึงการประกอบธุรกิจของผู้ประกอบวิชาชีพแพทย์ที่รวมกลุ่มเพื่อประกอบธุรกิจทางการแพทย์โดยไม่ได้จดทะเบียนจัดตั้งเป็นองค์กรธุรกิจตามกฎหมายว่าตัวตนขององค์กรธุรกิจดังกล่าวมีลักษณะเป็นห้างหุ้นส่วนหรือบริษัท ซึ่งศาลได้ตัดสินว่าการประกอบธุรกิจดังกล่าวจะต้องถูกจัดเก็บภาษีในฐานะบริษัท แม้ว่ากฎหมายของรัฐจะกำหนดห้ามบริษัทประกอบธุรกิจทางการแพทย์ก็ตาม ทั้งนี้ศาลได้กำหนดหลักเกณฑ์และคุณสมบัติในการพิจารณาความเหมือนคล้ายของบริษัทสำหรับคดีนี้โดยจำแนกคุณสมบัติออกเป็น 6 ประการเพื่อประโยชน์ในการจัดเก็บภาษีระดับรัฐบาลกลาง ซึ่งคุณสมบัติต่าง ๆ มีดังต่อไปนี้

ประการที่ 1 คือ ความสัมพันธ์แบบรวมกลุ่ม (Associates)

ประการที่ 2 คือ การมีวัตถุประสงค์เพื่อดำเนินการทางธุรกิจและแบ่งกำไรกัน (An objective to carry on business and divide the gains therefrom)

ประการที่ 3 คือ การมีตัวตนอย่างต่อเนื่อง (Continuity of life)

ประการที่ 4 คือ การมีศูนย์กลางการบริหาร (Centralization of management)

ประการที่ 5 คือ การมีการจำกัดความรับผิดในหนี้ของบริษัทให้อยู่แต่เพียงทรัพย์สินของบริษัท (Limited Liability)

ประการที่ 6 คือ ความสามารถในการถ่ายโอนผลประโยชน์ได้อย่างอิสระ (Free transferability)

ซึ่งในขณะนั้น องค์กรธุรกิจต่าง ๆ รวมถึงบริษัทจำกัด LLC จะต้องถูกพิจารณาตัวตนขององค์กรตามกฎเกณฑ์ของคินท์เนอร์ว่า เป็นไปตามคุณสมบัติของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วน ซึ่งจากข้อเท็จจริงแล้วตัวตนขององค์กรจะไม่ถูกจัดให้อยู่ในฐานะของบริษัทจนกว่าตัวตนขององค์กรจะมีคุณสมบัติอันเกี่ยวกับ

⁶² F. Philip Manns, Jr. & Timothy M. Todd, *The Tax Lifecycle of a Single-member LLC*, 2017, p. 325.

⁶³ United States v. Kintner, 216 F.2d 418 (9th Cir. 1954).

บริษัทมากกว่าคุณสมบัติที่ไม่เกี่ยวกับบริษัท ดังนั้น การขาดคุณสมบัติอันสำคัญของบริษัทจึงเป็นผลให้ตัวต่อนั้นถูกจัดเก็บภาษีในฐานะห้างหุ้นส่วน⁶⁴

หลังจากที่มีกฎเกณฑ์ของคิงท์เนอร์ บทบัญญัติอันเกี่ยวกับองค์กรธุรกิจของรัฐก็ได้เปลี่ยนแปลงไป โดยห้างหุ้นส่วนและองค์กรอื่น ๆ ที่ไม่ได้จดทะเบียนก็สามารถมีคุณสมบัติที่จะเป็นบริษัทได้ เช่นกรณีการจำกัดความรับผิด การเปลี่ยนแปลงเหล่านี้จึงทำให้ขอบเขตความแตกต่างระหว่างบริษัทกับห้างหุ้นส่วนภายใต้กฎหมายท้องถิ่นแคบลง และแยกความแตกต่างได้ยากมากยิ่งขึ้น⁶⁵

แนวทางปฏิบัติของกรมสรรพากรข้อ 88-76⁶⁶ กล่าวว่ากรมสรรพากรของประเทศสหรัฐอเมริกา (Internal Revenue Service) พิจารณาการจัดเก็บภาษีจากบริษัทจำกัด LLC ในรัฐไวโอมิงโดยอาศัยคุณสมบัติตามกฎหมายของคิงท์เนอร์ทั้ง 5 ประการในการพิจารณาดังต่อไปนี้

ประการที่ 1 คุณสมบัติของบริษัทจำกัดความรับผิดภายใต้รัฐไวโอมิงเข้าเงื่อนไขกฎเกณฑ์ของคิงท์เนอร์ในข้อที่ 1 และ 2 กล่าวคือ ความสัมพันธ์แบบรวมกลุ่มและมีวัตถุประสงค์เพื่อดำเนินการทางธุรกิจและแบ่งกำไรกัน

ประการที่ 2 ภายใต้พระราชบัญญัติบริษัทจำกัดความรับผิดไวโอมิง (Wyoming LLC Act) กล่าวว่าบริษัทจำกัดความรับผิดจะพ้นสภาพความเป็นนิติบุคคลในกรณีความตาย การลาออก หรือ กรณีอื่น ๆ ที่เกี่ยวข้องกับสมาชิกตามที่บัญญัติไว้ในพระราชบัญญัติ เว้นแต่สมาชิกอื่น ๆ ในบริษัทจำกัดความรับผิดจะตกลงยินยอมให้มีบริษัทจำกัดความรับผิดยังคงมีสถานะนิติบุคคลและดำเนินกิจการอยู่ต่อไป ดังนั้นความมีตัวตนอย่างต่อเนื่องของบริษัทจำกัดความรับผิดของรัฐไวโอมิงจึงยังไม่เข้าข่ายคุณสมบัติข้อที่ 3

ประการที่ 3 สำหรับคุณสมบัติข้อที่ 4 กรณีการมีศูนย์กลางการบริหาร กรมสรรพากรของประเทศสหรัฐอเมริกาประเมินให้บริษัทจำกัดความรับผิดเข้าข่ายคุณสมบัติข้อนี้ เนื่องจากบริษัทจำกัดความรับผิดถูกบริหารจัดการโดยกรรมการผู้ที่ได้รับการแต่งตั้งขึ้นมา ดังนั้นบริษัทจำกัดความรับผิดจึงเข้าเงื่อนไขคุณสมบัติข้อที่ 4

⁶⁴ F. Philip Manns, Jr. & Timothy M. Todd, *The Tax Lifecycle of a Single-member LLC*, p. 327.

⁶⁵ เรื่องเดียวกัน

⁶⁶ Rev. Rul. 88-76, 1988-2 C.B. 360.

ประการที่ 4 สำหรับคุณสมบัติข้อที่ 5 กรณีการจำกัดความรับผิด พระราชบัญญัติบริษัทจำกัดความรับผิดไวโอมิงกำหนดสิทธิของกรรมการหรือสมาชิกของบริษัทจำกัดความรับผิด โดยจำกัดความรับผิดอย่างส่วนตัวในหนี้และภาระผูกพันของบริษัทจำกัดความรับผิด ดังนั้นบริษัทจำกัดความรับผิดจึงเข้าเงื่อนไขคุณสมบัติข้อที่ 5

ประการที่ 5 สำหรับคุณสมบัติข้อที่ 6 กรณีความสามารถในการถ่ายโอนผลประโยชน์ได้อย่างอิสระ กรมสรรพากรของประเทศสหรัฐอเมริกากล่าวว่า แม้สมาชิกจะสามารถโอนถ่ายผลประโยชน์ของตนได้ แต่อย่างไรก็ตาม ผู้รับโอนสิทธิหรือผลประโยชน์จะไม่เข้าแทนที่สมาชิกและไม่มีสภาพเป็นสมาชิกอันจะมีสิทธิได้รับผลประโยชน์ของผู้เป็นสมาชิกในบริษัทจำกัดความรับผิดเลย トラบดีที่สมาชิกคนอื่นไม่ได้อนุมัติการโอนสิทธิหรือผลประโยชน์นั้น ดังนั้นบริษัทจำกัดความรับผิดจึงขาดคุณสมบัติข้อที่ 6

เมื่อบริษัทจำกัดความรับผิดขาดคุณสมบัติในกรณีความมีตัวตนอย่างต่อเนื่องและความสามารถในการถ่ายโอนผลประโยชน์ได้อย่างอิสระ กรมสรรพากรของประเทศสหรัฐอเมริกาจึงกล่าวสรุปว่า องค์กกรธุรกิจที่ไม่ได้จดทะเบียนและประกอบธุรกิจภายใต้พระราชบัญญัติบริษัทจำกัดความรับผิดไวโอมิงจะถูกจัดให้อยู่ในฐานะห้างหุ้นส่วนเพื่อเสียภาษีระดับรัฐบาลกลาง ภายใต้กฎระเบียบของกระทรวงการคลังมาตรา 301.7701-2⁶⁷

ตามแนวทางปฏิบัติของกรมสรรพากร 88-76 ข้างต้นจึงได้แสดงให้เห็นว่าบริษัทจำกัดความรับผิดถูกพิจารณาให้อยู่ในฐานะห้างหุ้นส่วน ผู้เสียภาษีจึงสามารถรับสิทธิการพิจารณาการเสียภาษีในฐานะห้างหุ้นส่วนในขณะที่ยังคงคุณสมบัติอันเป็นแก่นสำคัญของการเป็นบริษัทได้ กล่าวคือ การจำกัดความรับผิดและการมีศูนย์กลางการบริหาร แต่อย่างไรก็ตาม การพิจารณาหน่วยภาษีตามวิธีการนี้ ทั้งผู้เสียภาษีและกรมสรรพากรอเมริกาจะต้องทุ่มเทและใช้ทรัพยากรเป็นอย่างมากในการแยกแยะหน่วยภาษีตัวตนขององค์กรเหล่านี้⁶⁸

กฎเกณฑ์การแยกแยะหน่วยภาษีข้างต้น ซึ่งอาศัยความแตกต่างในความดั้งเดิมของห้างหุ้นส่วนและบริษัทภายใต้กฎหมายของแต่ละรัฐไม่สามารถใช้ในทางปฏิบัติได้จริง การบังคับใช้กฎระเบียบเหล่านี้ทำได้

⁶⁷ F. Philip Manns, Jr. & Timothy M. Todd, *The Tax Lifecycle of a Single-member LLC*, p. 328.

⁶⁸ เรื่องเดียวกัน.

ง่ายในทางทฤษฎี แต่มีความซับซ้อนในทางปฏิบัติเนื่องจากความไม่แน่นอนในการพิจารณาว่าองค์กรมีปัจจัยที่กฎเกณฑ์ของคินท์เนอร์กำหนดไว้หรือไม่และการเพิ่มขึ้นของบริษัทจำกัดความรับผิดชอบ และห้างหุ้นส่วนจำกัดเป็นจำนวนมาก ทำให้ความแตกต่างในกฎเกณฑ์แต่ละข้อของคินท์เนอร์แคบลงเรื่อย ๆ และเทียบเคียงได้ยาก⁶⁹

ดังนั้น เพื่อลดความซับซ้อนของกระบวนการจัดประเภทองค์กรธุรกิจ กรมสรรพากรของประเทศสหรัฐอเมริกาจึงออกประกาศที่ 95-14 โดยออกเป็นกฎเกณฑ์การจำแนกประเภทองค์กรธุรกิจภายใต้กฎระเบียบของกระทรวงการคลังมาตรา 7701 หรือที่เรียกว่ากฎการเลือกหน่วยภาษี (Check-the-box regulations) ซึ่งมีผลบังคับใช้ในวันที่ 1 มกราคม 1997 แก่องค์กรที่มีสิทธิในประเทศและต่างประเทศทั้งหมด กฎดังกล่าวอนุญาตให้องค์กรที่มีสิทธิเลือก เช่น องค์กรที่ไม่ได้ถูกจัดประเภทเป็นบริษัทโดยอัตโนมัติ (Per se) สามารถเลือกจัดประเภทเป็นบริษัท หรือ รูปแบบระบบส่งผ่าน เช่น ห้างหุ้นส่วน หรือนิติบุคคลซึ่งไม่ถือว่าเป็นนิติบุคคลตามกฎหมายภาษี (Disregarded Entity) เพื่อวัตถุประสงค์ในการจัดเก็บภาษีเงินได้ของสหรัฐอเมริกา⁷⁰

ผลลัพธ์ประการหนึ่งที่สำคัญของกฎเกณฑ์การเลือกเสียภาษีคือองค์กรที่จัดตั้งขึ้นตามกฎหมายต่างประเทศอาจได้รับการปฏิบัติทางภาษีตามกฎหมายภาษีสหรัฐอเมริกา แตกต่างไปจากมุมมองของกฎหมายภาษีต่างประเทศ องค์กรธุรกิจอาจถูกจัดประเภทเป็นองค์กรในรูปแบบระบบส่งผ่านเพื่อวัตถุประสงค์ในการจัดเก็บภาษีของสหรัฐอเมริกา แต่ในขณะเดียวกันอาจถูกจัดให้อยู่ในฐานะบริษัทเพื่อวัตถุประสงค์ในการจัดเก็บภาษีของกฎหมายต่างประเทศ องค์กรเหล่านี้จึงเป็นองค์กรธุรกิจลูกผสม (Hybrid entity) ซึ่งก่อให้เกิดปัญหาความไม่สอดคล้องกันของกฎหมายภาษีในแต่ละประเทศ (Hybrid Mismatch Arrangements) กฎเกณฑ์การเลือกเสียภาษีจึงยังมีเป็นประเด็นที่สำคัญที่ควรจะนำมาพิจารณาเพื่อแก้ไขปัญหาคือความสอดคล้องดังกล่าวต่อไป⁷¹

⁶⁹ เรื่องเดียวกัน, หน้า 328-329.

⁷⁰ เรื่องเดียวกัน.

⁷¹ OECD, *Hybrid Mismatch Arrangements, Tax Policy And Compliance Issues*, (March 2012), p.7.

(ข) กฎเกณฑ์การเลือกหน่วยเสียภาษี

กรณีผู้เสียภาษีต้องการใช้สิทธิเลือกหน่วยเสียภาษีเพื่อให้สอดคล้องกับการประกอบธุรกิจของตน ผู้เสียภาษีมีหน้าที่ต้องปฏิบัติตามกฎระเบียบกระทรวงการคลัง เพื่อให้เข้าข่ายสิทธิที่จะสามารถเลือกหน่วยเสียภาษีได้โดยมีรายละเอียดดังต่อไปนี้

(๑) ปัจจัยการเป็นองค์กรที่มีสิทธิเลือก (Eligible entity)⁷²

ผู้เสียภาษีจะต้องไม่มีสถานะเป็นบุคคลธรรมดาและเป็นองค์กรธุรกิจตามที่ระบุไว้ในระเบียบกระทรวงการคลังมาตรา 301-7701-2 (a) ทั้งนี้ นิติบุคคลดังกล่าวต้องไม่ใช่บริษัทโดยสภาพ (per se) ซึ่งกรณีที่เป็นบริษัทโดยสภาพจะถูกจัดหมวดหมู่ให้อยู่ในฐานะบริษัททันทีและไม่มีสิทธิเลือกหน่วยภาษี⁷³

(๒) ขั้นตอนการยื่นแบบการเลือกหมวดหมู่⁷⁴

ขั้นตอนโดยทั่วไปของการยื่นการเลือกการเสียภาษีมีดังต่อไปนี้

ประการที่ 1 นิติบุคคลที่มีสิทธิเลือกดำเนินการเลือกหน่วยภาษีโดยการยื่นแบบการเลือกหมวดหมู่หน่วยภาษี 8832 ที่กรอกโดยสมบูรณ์แล้ว กับศูนย์บริการที่กำหนดตามคำแนะนำในแบบฟอร์ม โดยองค์กรที่มีสิทธิเลือกซึ่งมีบุคคลผู้เป็นเจ้าของอย่างน้อยสองคนขึ้นไปสามารถเลือกที่จะจัดประเภทเป็นบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนก็ได้ ในทางกลับกันองค์กรที่มีสิทธิเลือกซึ่งมีบุคคลผู้เป็นเจ้าของเพียงคนเดียวสามารถเลือกที่จะจัดประเภทเป็นหน่วยภาษีที่เรียกว่านิติบุคคลซึ่งไม่ถือว่าเป็นนิติบุคคลตามกฎหมายภาษี (Disregarded entity) หรือบริษัทก็ได้⁷⁵

ประการที่ 2 ให้แนบสำเนาของแบบการเลือกหมวดหมู่หน่วยภาษี 8832 ไปพร้อมกับการยื่นแบบแสดงรายการภาษีของรัฐบาลกลางสำหรับปีที่จะเลือกหมวดหมู่หรือไม่ต้องยื่นแบบใด ๆ ในแบบแสดงรายการภาษีก็ได้⁷⁶

⁷² Treasury Regulations § 301.7701-3(a).

⁷³ Treasury Regulations § 301.7701-2(b), 301.7701-3(a).

⁷⁴ Treasury Regulations § 301-7701-3(c).

⁷⁵ Treasury Regulations § 301-7701-3(a).

⁷⁶ Treasury Regulations § 301.7701-3(c)(1)(i) and (ii).

ประการที่ 3 การเลือกหมวดหมู่จะมีผลในวันที่ระบุไว้ในแบบการเลือกหมวดหมู่หน่วยภาษี 8832 หากไม่ได้ระบุไว้ในนั้นให้ถือวันที่ยื่นแบบเป็นวันที่มีผล วันที่มีผลบังคับจะต้องไม่เกิน 75 วันก่อนวันยื่นแบบการเลือกหมวดหมู่ (วันที่มีผลย้อนหลัง) และต้องไม่เกิน 12 เดือนหลังจากวันที่ยื่นแบบการเลือกหมวดหมู่⁷⁷

ประการที่ 4 เมื่อองค์กรได้ตัดสินใจเปลี่ยนการจัดหมวดหมู่หน่วยภาษีแล้ว องค์กรนั้นจะไม่สามารถเปลี่ยนการจัดประเภทโดยการเลือกหมวดหมู่หน่วยภาษีได้อีกในช่วง 60 เดือนหลังจากวันที่การเลือกหมวดหมู่หน่วยภาษีนั้นมีผลบังคับใช้เว้นแต่อธิบดีกรมสรรพากรจะอนุญาตหลังจากที่องค์กรมีการเปลี่ยนแปลงความเป็นเจ้าของมากกว่า 50% และการเลือกหมวดหมู่หน่วยภาษีโดยองค์กรที่มีสิทธิเลือกที่ถูกจัดตั้งขึ้นใหม่ จะไม่ถือว่าเป็นการเปลี่ยนแปลงตามเงื่อนไขข้อจำกัดการเปลี่ยนแปลง 60 เดือน⁷⁸

ประการที่ 5 แบบการเลือกหมวดหมู่หน่วยภาษี 8832 จะต้องลงนามโดยสมาชิกแต่ละคนขององค์กรซึ่งเป็นเจ้าของในขณะที่ทำการยื่นการเลือกหมวดหมู่การจัดเก็บภาษี หรือผู้ได้รับมอบอำนาจโดยชอบด้วยกฎหมายก็ได้⁷⁹

(ค) กระบวนการจัดประเภทหน่วยภาษี

(๑) กรณีองค์กรที่จัดตั้งขึ้นภายในประเทศ

สำหรับองค์กรที่จัดตั้งขึ้นในประเทศ สิ่งที่ต้องพิจารณาอันดับแรกคือ องค์กรดังกล่าวเป็นบริษัทโดยอัตโนมัติหรือไม่ หากเป็นบริษัทโดยอัตโนมัติ ก็จะเป็นองค์กรที่ไม่มีสิทธิเลือกหน่วยภาษีอื่น ๆ และมีสถานะนิติบุคคลทันที เช่น องค์กรที่ดำเนินภายใต้กฎหมายรัฐบาลกลางหรือกฎหมายของรัฐ ถ้าบทบัญญัติดังกล่าวถือหรือให้สถานะองค์กรเป็นในรูปแบบของบริษัทตามนิยามในระเบียบกระทรวงการคลังมาตรา 301.7701-2 (b) บริษัทหรือสมาคมร่วมทุน บริษัทประกันภัย ธนาการชาร์เตอร์ของรัฐ องค์กรที่รัฐเป็นเจ้าของ หน่วยการปกครอง หน่วยงานรัฐต่างประเทศ และ องค์กรธุรกิจที่ถูกจัดเก็บภาษีในฐานะบริษัท

⁷⁷ Treasury Regulations § 301.7701-3(c)(1)(iii).

⁷⁸ Treasury Regulations § 301.7701-3(c)(1)(iv).

⁷⁹ Treasury Regulations § 301.7701-3(c)(2).

ภายใต้บทบัญญัติประมวลรัษฎากรที่นอกเหนือจากระเบียบกระทรวงการคลังมาตรา 7701 (a) (3) เป็นต้น⁸⁰

เมื่อพิจารณาแล้วว่าเป็นองค์กรที่จัดตั้งขึ้นในประเทศและไม่มีสถานะเป็นบริษัทโดยอัตโนมัติตามที่กล่าวข้างต้น จะถือเป็นองค์กรที่มีสิทธิเลือกที่มีหน่วยภาษีดั้งเดิมเป็นห้างหุ้นส่วนถ้ามีจำนวนสมาชิกขององค์กร 2 คนขึ้นไป⁸¹ หรือหน่วยภาษีดั้งเดิมเป็นสถานะนิติบุคคลซึ่งไม่ถือว่าเป็นนิติบุคคลตามกฎหมายภาษีถ้ามีจำนวนสมาชิกขององค์กรเพียงคนเดียวเป็นเจ้าของ⁸²

เมื่อเป็นองค์กรที่มีสิทธิเลือก กรณีที่มีเจ้าขององค์กรอย่างน้อยสองคน จะสามารถเลือกหน่วยภาษีเป็นบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนได้ หรือ กรณีที่มีเจ้าขององค์กรเพียงคนเดียว จะสามารถเลือกหน่วยภาษีเป็นนิติบุคคลซึ่งไม่ถือว่าเป็นนิติบุคคลตามกฎหมายภาษี หรือ บริษัทได้⁸³

(๒) องค์กรที่จัดตั้งขึ้นตามกฎหมายต่างประเทศ

สำหรับองค์กรที่จัดตั้งขึ้นในต่างประเทศ สิ่งที่ต้องพิจารณาอันดับแรกเช่นเดียวกันคือ องค์กรดังกล่าวเป็นบริษัทโดยอัตโนมัติหรือไม่ หากเป็นบริษัทโดยอัตโนมัติ ก็จะเป็นองค์กรที่ไม่มีสิทธิเลือกหน่วยภาษีอื่น ๆ และมีสถานะนิติบุคคลทันที เช่น ประเภทของนิติบุคคลต่างประเทศที่ระบุไว้โดยเฉพาะซึ่งระบุไว้ในข้อบังคับที่เกี่ยวข้องกับหน่วยงานที่จัดโดยต่างประเทศ⁸⁴

เมื่อพิจารณาแล้วว่าเป็นองค์กรที่จัดตั้งขึ้นในต่างประเทศและไม่มีสถานะเป็นบริษัทโดยอัตโนมัติตามที่กล่าวข้างต้น จะถือเป็นองค์กรที่มีสิทธิเลือกที่มีหน่วยภาษีดั้งเดิมเป็นห้างหุ้นส่วนถ้ามีจำนวนสมาชิกขององค์กร 2 คนขึ้นไปและหนึ่งในสมาชิกไม่มีการจำกัดความรับผิด หรือ หน่วยภาษีดั้งเดิมเป็นบริษัทถ้าสมาชิกทุกคนมีการจำกัดความรับผิด หรือ หน่วยภาษีดั้งเดิมเป็นสถานะนิติบุคคลซึ่งไม่ถือว่าเป็นนิติบุคคลตามกฎหมายภาษีถ้ามีจำนวนสมาชิกเพียงคนเดียวและไม่มีการจำกัดความรับผิด⁸⁵

⁸⁰ Treasury Regulations § 301.7701-2(b)(1), (3), (4), (5), (6), (7).

⁸¹ Treasury Regulations § 301.7701-3(a).

⁸² Treasury Regulations § 301.7701-3(b)(1).

⁸³ Treasury Regulations § 301.7701-3(a).

⁸⁴ Treasury Regulations § 301.7701-2(b)(8)(i).

⁸⁵ Treasury Regulations § 301.7701-3(b)(2)(i).

เมื่อเป็นองค์ที่มีสิทธิเลือก กรณีที่มีเจ้าขององค์กรอย่างน้อยสองคน จะสามารถเลือกหน่วยภาษีเป็นบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนได้ หรือ กรณีที่มีเจ้าขององค์กรเพียงคนเดียว จะสามารถเลือกหน่วยภาษีเป็นนิติบุคคลซึ่งไม่ถือว่าเป็นนิติบุคคลตามกฎหมายภาษี หรือ บริษัทได้⁸⁶

มาตรการทางภาษีดังที่กล่าวมาข้างต้น จึงเปิดโอกาสให้ผู้ประกอบธุรกิจมีโอกาสได้วางแผนรูปแบบองค์กรธุรกิจและภาษีเพื่อให้เหมาะสมกับการดำเนินธุรกิจของผู้เสียภาษีได้อย่างมีประสิทธิภาพ

3.1.3 การจัดเก็บภาษีองค์กรธุรกิจประเภทบริษัทจำกัด LLC

3.1.3.1 ภาษีเงินได้

บริษัทจำกัด LLC เป็นองค์กรธุรกิจที่กรมสรรพากรประเทศสหรัฐอเมริกาเรียกว่าองค์กรระบบส่งผ่าน (Pass-through Entity)⁸⁷ เสมือนเป็นห้างหุ้นส่วนหรือกิจการเจ้าของคนเดียว ผลกำไรและขาดทุนทั้งหมดของบริษัทจำกัด LLC จะถูกส่งผ่านไปยังบุคคลผู้เป็นเจ้าของแต่ละคน และผู้เป็นเจ้าของแต่ละคนมีหน้าที่ต้องนำเงินได้จำนวนดังกล่าวรวมเข้ากับเงินได้บุคคลธรรมดาที่ตนมีและยื่นแบบแสดงรายการเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา โดยบริษัทจำกัด LLC จะมีหน้าที่ยื่นข้อมูลที่ทำจำเป็นสำหรับการเสียภาษีเงินได้ดังกล่าวให้แก่กรมสรรพากร⁸⁸

ทั้งนี้ การที่กรมสรรพากรของสหรัฐอเมริกาจะปฏิบัติต่อบริษัทจำกัด LLC ในฐานะหน่วยภาษีที่มีลักษณะเดียวกันกับกิจการเจ้าของคนเดียวหรือห้างหุ้นส่วน จะต้องขึ้นอยู่กับเงื่อนไขจำนวนสมาชิกในบริษัทจำกัด LLC ซึ่งมีรายละเอียดดังต่อไปนี้

(ก) บริษัทจำกัด LLC ที่มีจำนวนเจ้าของคนเดียว

สถานะตั้งต้นของบริษัทจำกัด LLC ที่มีบุคคลเป็นเจ้าของคนเดียวจะถูกจัดให้อยู่ในหน่วย นิติบุคคลซึ่งไม่ถือว่าเป็นนิติบุคคลตามกฎหมายภาษี (Disregarded Entity) และกรมสรรพากรสหรัฐอเมริกาจะปฏิบัติกับ บริษัทจำกัด LLC ที่มีจำนวนสมาชิกเพียง 1 คน เยี่ยงกิจการเจ้าของคนเดียวเพื่อประโยชน์ใน

⁸⁶ Treasury Regulations § 301.7701-3(a).

⁸⁷ U.S. Small Business Administration, Organizational Types and Considerations for a Small Business, September 2016, p. 17.

⁸⁸ Arthur R. Pinto, Protection of Close Corporation Minority Shareholders in the United States, p. 362.

การจัดเก็บภาษี ซึ่งหมายความว่า บริษัทจำกัด LLC เองไม่มีหน้าที่ต้องเสียภาษีและไม่ต้องยื่นแบบแสดงรายการเสียภาษีกับกรมสรรพากร แต่ในขณะเดียวกัน บุคคลผู้เป็นเจ้าของบริษัทจำกัด LLC แต่เพียงผู้เดียวต้องรายงานผลกำไรหรือขาดทุนทั้งหมดของบริษัทจำกัด LLC ใน Schedule C และส่งไปพร้อมกับแบบ 1040 ในฐานะบุคคลธรรมดา แม้ว่าเงินในบัญชีขององค์กรจะยังไม่ถูกแจกจ่ายออกมาเป็นกำไรให้แก่บุคคลผู้เป็นเจ้าของกิจการก็ตาม เช่นกรณีสะสมเงินไว้ในบัญชีของบริษัทเพื่อนำไปเป็นค่าใช้จ่ายของบริษัทในอนาคต เจ้าของกิจการมีหน้าที่ต้องรายงานและเสียภาษีบนเงินจำนวนนั้นด้วย

(ข) บริษัทจำกัด LLC ที่มีจำนวนเจ้าของหลายคน

สถานะตั้งต้นของบริษัทจำกัด LLC ที่มีบุคคลหลายคนเป็นเจ้าของจะถูกจัดให้อยู่ในหน่วยห้างหุ้นส่วน (Partnership) และกรมสรรพากรสหรัฐอเมริกาจะปฏิบัติกับ บริษัทจำกัด LLC ที่มีจำนวนสมาชิกหลายคน เยี่ยงห้างหุ้นส่วนเพื่อประโยชน์ในการจัดเก็บภาษี ซึ่งหมายความว่า บริษัทจำกัด LLC ไม่มีหน้าที่ต้องเสียภาษี แต่อย่างไรก็ตาม บริษัทจำกัด LLC ยังคงมีหน้าที่กรอกข้อมูลและยื่นแบบ 1065 ต่อกรมสรรพากรสหรัฐอเมริกาเพื่อให้กรมสรรพากรสหรัฐอเมริกาดูตรวจสอบความถูกต้องของรายได้ บริษัทจำกัด LLC ด้วย ทั้งนี้สมาชิกผู้เป็นเจ้าของแต่ละคนของบริษัทจำกัด LLC มีหน้าที่ต้องชำระภาษีจากส่วนแบ่งผลกำไรที่ตนจะได้บนแบบแสดงรายการภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา แนบไปพร้อมกับ Schedule E ซึ่งกรมสรรพากรของประเทศสหรัฐอเมริกาจะประเมินส่วนแบ่งผลกำไรที่ตนจะได้จากสัดส่วนผลประโยชน์ที่แต่ละบุคคลจะได้รับตามที่กำหนดไว้ในสัญญาบริหารบริษัทจำกัด LLC (LLC Operating Agreement) แม้ว่าเงินในบัญชีขององค์กรจะยังไม่ถูกแจกจ่ายออกมาเป็นกำไรให้แก่สมาชิกแต่ละบุคคลก็ตาม เช่นกรณีสะสมเงินไว้ในบัญชีของบริษัทเพื่อนำไปเป็นค่าใช้จ่ายของบริษัทในอนาคต สมาชิกแต่ละคนมีหน้าที่ต้องรายงานและเสียภาษีบนสัดส่วนผลประโยชน์ที่จะได้รับตามที่กำหนดไว้ในสัญญาบริหารบริษัทจำกัด LLC ด้วย

ดังนั้น ผู้ประกอบกิจการบริษัทจำกัด LLC จะต้องเสียภาษีในระดับผู้ถือหุ้นในอัตราตามตารางดังต่อไปนี้

ตารางอัตรากำไรสำหรับบุคคลธรรมดาผู้มีเงินได้		
อัตรากำไรเงินได้	รายได้ในปีภาษีสำหรับบุคคลสถานะโสด	รายได้ในปีภาษีสำหรับบุคคลสถานะสมรสและยื่นร่วม

10%	\$0 – \$9,950	\$0 – \$19,900
12%	\$9,951 – \$40,525	\$19,901 – \$81,050
22%	\$40,126 – \$86,375	\$81,051 – \$172,750
24%	\$86,376 – \$164,925	\$172,751 – \$329,850
32%	\$164,926 – \$209,425	\$329,851 – \$418,850
35%	\$209,426 – \$523,600	\$418,851 – \$628,300
37%	\$523,601 ขึ้นไป	\$628,301 ขึ้นไป

ตารางอัตราภาษีสำหรับบุคคลธรรมดาผู้มีเงินได้ที่มีสถานะโสดและสมรสโดยยื่นร่วมกัน ที่มา: <https://www.kiplinger.com/taxes/tax-brackets/602222/what-are-the-income-tax-brackets-for-2021-vs-2020>

ทั้งนี้ บริษัทจำกัด LLC ทั้งสองประเภทจะต้องจัดทำแบบ Schedule K-1 ให้แก่สมาชิกแต่ละคนของบริษัทจำกัด LLC เพื่อเป็นรายละเอียดการแบ่งกำไรขาดทุนของบริษัทจำกัด LLC ให้กับสมาชิกแต่ละคน และสมาชิกแต่ละคนของบริษัทจำกัด LLC จะต้องรายงานข้อมูลกำไรและขาดทุนนี้ในแบบ 1040 ของแต่ละบุคคลโดยแนบ Schedule E ด้วย

3.1.3.2 ภาษีอื่น ๆ ที่เกี่ยวข้อง

สมาชิกบริษัทจำกัด LLC ทั้งสองประเภทจะถือเป็นเจ้าของธุรกิจที่ประกอบอาชีพอิสระ และจะไม่ถือเป็นพนักงานของบริษัทจำกัด LLC ดังนั้นสมาชิกบริษัทจำกัด LLC จะไม่ถูกหักภาษี ณ ที่จ่ายเพื่อนำไปชำระประกันสังคมและสวัสดิการพยาบาล อย่างไรก็ตาม ประมวลรัษฎากรสหรัฐอเมริกาที่กำหนดให้สมาชิก บริษัทจำกัด LLC จะต้องชำระภาษีที่เรียกว่า ภาษีการจ้างงานตนเอง (Self-employment taxes) ด้วย⁸⁹

ภาษีการจ้างงานตนเองคือภาษีที่ประกอบด้วยเงินประกันสังคมในอัตราร้อยละ 12.4 (ประกันสำหรับผู้สูงอายุ ผู้มีชีวิตรอดและทุพพลภาพ) และภาษีสวัสดิการพยาบาลในอัตราร้อยละ 2.9 (กรณีผู้มีเงินได้สถานะโสด หากมีรายได้มากกว่า 200,000 เหรียญ หรือกรณีคู่สมรสยื่นร่วมกันและมีรายได้มากกว่า

⁸⁹ Internal Revenue Service (irs.gov), **Self-Employment Tax (Social Security and Medicare Taxes)** [ออนไลน์], 16 เมษายน 2564. แหล่งที่มา: Self-Employment Tax (Social Security and Medicare Taxes) | Internal Revenue Service (irs.gov).

250,000 เหรียญ อัตราภาษีสวัสดิการพยาบาลจะถูกเพิ่ม อีก 0.9 % รวมเป็น 3.8%) รวมเข้าด้วยกันเป็น อัตราร้อยละ 15.3 สำหรับบุคคลที่ทำงานเพื่อตนเองเป็นหลัก ซึ่งจะคล้ายกับภาษีประกันสังคมและภาษีสวัสดิการพยาบาลที่ผู้จ่ายเงินได้ชำระให้แก่กรมสรรพากรครึ่งหนึ่งและหักจากการจ่ายเงินให้กับผู้มีเงินได้ที่ทำงานเป็นลูกจ้างอีกครั้งหนึ่ง (Federal Insurance Contributions Act: FICA) ทั้งนี้ ครึ่งหนึ่งของภาษีการจ้างงานตนเองที่ผู้ประกอบการอาชีพอิสระชำระสามารถนำไปหักในฐานะเป็นค่าใช้จ่ายทางธุรกิจได้⁹⁰

3.1.4 การจัดเก็บภาษีองค์กรธุรกิจประเภทบริษัท ซี

3.1.4.1 ภาษีเงินได้

กรมสรรพากรของสหรัฐอเมริกาจะปฏิบัติต่อองค์กรประเภทบริษัท ซี แตกต่างจาก บริษัท เอส หรือ บริษัทจำกัด LLC กล่าวคือบริษัท ซี จะถูกเก็บภาษีเป็นนิติบุคคลแยกต่างหากจากบุคคลผู้เป็นเจ้าของบริษัทหรือผู้ถือหุ้น บริษัท ซี จะดำเนินธุรกิจ รับรู้รายได้สุทธิหรือขาดทุนสุทธิ ชำระภาษีและแบ่งปันผลกำไรที่ได้จากการประกอบธุรกิจให้กับผู้ถือหุ้นตามสัดส่วนหุ้นที่ผู้ถือหุ้นถืออยู่ ผลกำไรของบริษัท ซี จะถูกจัดเก็บภาษีเงินได้ในระดับนิติบุคคลครึ่งหนึ่งในอัตราร้อยละ 21 (ลดลงจากร้อยละ 35 ตามพระราชบัญญัติการลดภาษีและการจ้างงานปี 2560)⁹¹ โดยการยื่นแบบ 1120 และหลังจากนั้นเมื่อบริษัทแบ่งปันผลกำไรโดยแจกเงินปันผลให้แก่ผู้ถือหุ้น ผู้ถือหุ้นถือว่ามีเงินได้และจะถูกจัดเก็บภาษีเงินได้ในระดับผู้ถือหุ้นผ่านภาษีเงินปันผลอีกครั้งหนึ่งโดยมีเงื่อนไขดังต่อไปนี้

(ก) เงินปันผลสามัญ (Ordinary dividend)

เงินปันผลสามัญ คือ เงินปันผลทั่วไปที่ไม่เข้าข่ายคุณสมบัติตามที่กล่าวต่อไป ทั้งนี้ อัตราภาษีของเงินปันผลสามัญจะเท่ากับอัตราภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาโดยมีรายละเอียดตามตารางดังต่อไปนี้

ตารางอัตราภาษีเงินปันผลสามัญสำหรับบุคคลธรรมดาผู้มีเงินได้				
อัตราภาษีเงินปันผล	รายได้ในปีภาษีสำหรับการยื่นในสถานะบุคคลสถานะโสด	รายได้ในปีภาษีสำหรับการยื่นในสถานะบุคคลสถานะสมรสและยื่นร่วม	รายได้ในปีภาษีสำหรับการยื่นในสถานะบุคคลสถานะสมรสและยื่นแยก	รายได้ในปีภาษีสำหรับการยื่นในสถานะหัวหน้าครอบครัว

⁹⁰ เรืองเดิม.

⁹¹ Department of the Treasury, Internal Revenue Service, Publication 542, Rev. January 2019, p. 2.

10%	\$0 – \$9,950	\$0 – \$19,900	\$0 – \$9,950	\$0 - \$14,200
12%	\$9,951 – \$40,525	\$19,901 – \$81,050	\$9,951 – \$40,525	\$14,201 - \$54,200
22%	\$40,126 – \$86,375	\$81,051 – \$172,750	\$40,126 – \$86,375	\$54,201 - \$86,350
24%	\$86,376 – \$164,925	\$172,751 – \$329,850	\$86,376 – \$164,925	\$86,351 - \$164,900
32%	\$164,926 – \$209,425	\$329,851 – \$418,850	\$164,926 – \$209,425	\$164,901 - \$209,400
35%	\$209,426 – \$523,600	\$418,851 – \$628,300	\$209,426 – \$314,150	\$209,401 - \$523,600
37%	\$523,601 ขึ้นไป	\$628,301 ขึ้นไป	\$314,150 ขึ้นไป	\$523,601 ขึ้นไป

ที่มา: ตารางอัตราภาษีเงินปันผลสามัญสำหรับบุคคลธรรมดาผู้มีเงินได้ของประเทศไทย ปี 2564, <https://www.nerdwallet.com/blog/taxes/dividend-tax-rate>. [ออนไลน์], สืบค้นเมื่อวันที่ 16 เมษายน 2564

(ข) เงินปันผลผ่านคุณสมบัติ (Qualified dividend)

เงินปันผลผ่านคุณสมบัติ คือ เงินปันผลสามัญที่เข้าเงื่อนไขเฉพาะกล่าวคือ ในกรณีหุ้นสามัญ ระยะเวลาการถือครองต้องเกิน 60 วันและอยู่ในช่วง 121 วันโดยเริ่มต้นนับจาก 60 วันก่อนวันที่สิทธิในการรับเงินปันผลเป็นของเจ้าของเดิม (Ex-dividend date) ในกรณีของหุ้นบุริมสิทธิ ระยะเวลาการถือครองต้องเกิน 90 วันและอยู่ในช่วง 181 วันโดยเริ่มต้นนับจาก 90 วันก่อนวันที่สิทธิในการรับเงินปันผลเป็นของเจ้าของเดิม ซึ่งอัตราภาษีจะเป็นไปตามตารางดังต่อไปนี้

ตารางอัตราภาษีเงินปันผลผ่านคุณสมบัติสำหรับบุคคลธรรมดาผู้มีเงินได้				
อัตราภาษีเงินปันผล	รายได้ในปีภาษีสำหรับการยื่นในฐานบุคคลสถานะโสด	รายได้ในปีภาษีสำหรับการยื่นในฐานบุคคลสถานะสมรสและยื่นรวม	รายได้ในปีภาษีสำหรับการยื่นในฐานบุคคลสถานะสมรสและยื่นแยก	รายได้ในปีภาษีสำหรับการยื่นในฐานหัวหน้าครอบครัว
0%	\$0 – \$40,400	\$0 – \$80,800	\$0 – \$40,400	\$0 – \$54,100
15%	\$40,401 – \$445,850	\$80,801 – \$501,600	\$40,401 – \$250,800	\$54,101 – \$473,750
20%	\$445,851 ขึ้นไป	\$501,601 ขึ้นไป	\$250,801 ขึ้นไป	\$473,751 ขึ้นไป

ที่มา: ตารางอัตราภาษีเงินปันผลผ่านคุณสมบัติสำหรับบุคคลธรรมดาผู้มีเงินได้ของประเทศสหรัฐอเมริกา ปี 2564, <https://www.nerdwallet.com/blog/taxes/dividend-tax-rate>. [ออนไลน์], สืบค้นเมื่อวันที่ 16 เมษายน 2564

3.1.4.2 ภาษีอื่น ๆ ที่เกี่ยวข้อง

ภาษีเงินได้จากการลงทุนสุทธิ (Net Investment Income Tax) เป็นหนึ่งในภาษีที่กำหนดโดยมาตรา 1411 แห่งประมวลรัษฎากรสหรัฐอเมริกา โดยทั่วไปรายได้จากการลงทุนจะรวมถึง ดอกเบี้ย เงินปันผล กำไรจากการลงทุน ค่าเช่าและค่าลิขสิทธิ์ ค่างวดที่ไม่มีเงื่อนไข รายได้จากธุรกิจที่เกี่ยวข้องกับการซื้อขายตราสารทางการเงินหรือสินค้าโภคภัณฑ์และกิจกรรมทางธุรกิจที่ก่อให้เกิดรายได้โดยไม่ต้องทำงาน เช่น รายได้ค่าเช่าหรือรายได้ จากค่าลิขสิทธิ์ ภาษีชนิดนี้มีอัตราภาษีร้อยละ 3.8 ของรายได้จากการลงทุนสุทธิของบุคคล อสังหาริมทรัพย์และกองทรัสต์และจะนำมาคิดต่อเมื่อมีรายได้สูงกว่าจำนวนเงินที่กฎหมายกำหนดตามตารางดังต่อไปนี้

เพดานเงินได้ของภาษีเงินได้การลงทุนสุทธิ	
สถานะ	เพดานจำนวนเงิน
โสด	\$200,000
สมรสและยื่นร่วม	\$250,000
สมรสและยื่นแยก	\$125,000
หัวหน้าครอบครัว (ร่วมกับบุคคลผู้เข้าคุณสมบัติ)	\$200,000
บุคคลผู้หย่าร้างผู้เข้าคุณสมบัติ (ที่มีบุตรด้วย)	\$250,000

ที่มา: ตารางเพดานเงินได้ของภาษีเงินได้การลงทุนสุทธิ, Questions and Answers on the Net Investment Income Tax | Internal Revenue Service (irs.gov). [ออนไลน์], สืบค้นเมื่อวันที่ 16 เมษายน 2564

จากข้อมูลข้างต้นจะเห็นได้ว่า เมื่อผู้ประกอบการต้องการนำรายได้ที่เกิดจากการประกอบธุรกิจของบริษัท ซี มาเป็นเงินได้ของตนเอง บริษัท ซี มีหน้าที่ต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลจำนวนสูงสุดที่ร้อยละ 21 รวมกับ บุคคลผู้เป็นเจ้าของบริษัท ซี มีหน้าที่ต้องเสียภาษีเงินปันผลในอัตราสูงสุดที่ร้อยละ 20 ของเงินปันผลที่แจกจ่ายออกไป พร้อมกับภาษีเงินได้จากการลงทุนสุทธิอีกร้อยละ 3.8 รวมเป็นร้อยละ 23.8 ทำให้

เกิดการจัดเก็บภาษีซ้ำซ้อนรวมถึงร้อยละ 39.8 ซึ่งเป็นหนึ่งในข้อเสียเปรียบของบริษัท ซี ที่ผู้ประกอบการทุกคนพึงตระหนักหากต้องการจัดตั้งบริษัท ซี

3.1.5 การจัดเก็บภาษีเงินได้องค์กรธุรกิจประเภทบริษัท เอส

3.1.5.1 ภาษีเงินได้

บริษัท เอส เป็นองค์กรธุรกิจประเภทหนึ่งที่มีกรรมสรรพากรของสหรัฐอเมริกาปฏิบัติในลักษณะองค์กรระบบส่งผ่าน (Pass-through entity) ซึ่งมีลักษณะเดียวกันกับห้างหุ้นส่วน โดยทั่วไปจะไม่มี การจ่ายภาษีในระดับองค์กรเพียงแต่ยื่นแบบประจำปี 1120-S พร้อมรายงานข้อมูลการส่งผ่านเงินได้ใน Schedule K และส่งให้กับกรรมสรรพากรเหมือนบริษัททั่วไป และเนื่องจากรายได้และรายการอื่น ๆ ที่ต้องเสียภาษี จะถูกจัดการให้ไหลผ่านจากระดับองค์กรไปยังระดับของผู้ถือหุ้น ผู้ถือหุ้นจึงมีหน้าที่ต้องเสียภาษีเงินได้โดยยื่นแบบแสดงรายการภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาด้วยตนเองตามอัตราภาษีบุคคลธรรมดาตามที่แสดงไว้ในเรื่องบริษัทจำกัด LLC พร้อมแนบ Schedule K-1 ที่บริษัทได้จัดทำให้แก่ผู้ถือหุ้นด้วย ดังนั้นบริษัท เอส จึงไม่ประสบปัญหาเรื่องการจัดเก็บภาษีซ้ำซ้อนเหมือนกับบริษัท ซี

3.1.5.2 ภาษีอื่น ๆ ที่เกี่ยวข้อง

บุคคลผู้เป็นเจ้าของบริษัท เอส ที่เป็นผู้ถือหุ้นที่มีส่วนร่วมกับธุรกิจของบริษัท จะถือได้ว่าเป็นพนักงานและจะต้องจ่ายเงินเดือนที่สมเหตุสมผล ให้แก่บุคคลผู้เป็นเจ้าของ โดยเงินเดือนดังกล่าวจะต้องนำไปคำนวณเพื่อเสียภาษีหักจากค่าจ้าง (Payroll tax) ในอัตราร้อยละ 15.3 ด้วย⁹² แต่อย่างไรก็ตาม ส่วนเงินที่เป็นกำไรของบริษัท เอส ก็จะถูกส่งผ่านไปยังผู้ถือหุ้นเพื่อให้ผู้ถือหุ้นเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาต่อไป

เมื่อพิจารณาการจัดเก็บภาษีเงินได้สำหรับบริษัทจำกัดคนเดียวทั้งหมดจะพบว่า ประเทศสหรัฐอเมริกาเป็นประเทศที่มีการจัดเก็บภาษีเงินได้บริษัทจำกัดคนเดียวหลายรูปแบบ ไม่ว่าจะเป็นจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา จัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคล หรือเปิดโอกาสให้ผู้เสียภาษีมีสิทธิเลือกหน่วยภาษีตามที่เหมาะสมสอดคล้องกับการประกอบกิจการของตนหากเข้าเงื่อนไขตามที่รัฐกำหนด การจัดเก็บภาษี

⁹² Internal Revenue Service (irs.gov), Wage Compensation for S Corporation Officers [ออนไลน์], 16 เมษายน 2564.

แหล่งที่มา: <https://www.irs.gov/pub/irs-news/fs-08-25.pdf>.

เงินได้สำหรับบริษัทจำกัดคนเดียวของประเทศสหรัฐอเมริกาจึงมีความยืดหยุ่นและส่งเสริมให้ผู้ประกอบการได้มีโอกาสตัดสินใจในการวางแผนการลงทุนและภาษีที่ตนเองต้องรับภาระให้เหมาะสมสอดคล้องกับความต้องการของตน

3.2 ประเทศฝรั่งเศส

3.2.1 โครงสร้างบริษัทจำกัดที่มีบุคคลคนเดียวเป็นเจ้าของ

ประเทศฝรั่งเศสเป็นประเทศที่มีกฎหมายบริษัทจำกัดคนเดียวมาอย่างยาวนานและผู้ประกอบทั่วโลกต่างให้การยอมรับและความสนใจในระบบกฎหมายบริษัทจำกัดคนเดียวของประเทศฝรั่งเศสเป็นอย่างมาก⁹³ เมื่อพิจารณาบริษัทจำกัดคนเดียวที่ถูกจัดตั้งขึ้นในประเทศฝรั่งเศสจะสามารถแบ่งออกได้เป็น 2 ประเภทหลัก ๆ ได้แก่ Société à responsabilité limitée (SARL) และ บริษัท Société par actions simplifiée (SAS)⁹⁴ โดยมีรายละเอียดดังต่อไปนี้

3.2.1.1 บริษัทจำกัดคนเดียว Société à responsabilité limitée

Société à responsabilité limitée (SARL) เป็นองค์กรธุรกิจประเภทบริษัทจำกัดที่มีสภาพนิติบุคคลแยกต่างหากจากบุคคลผู้เป็นเจ้าของ จัดตั้งโดยมีวัตถุประสงค์ในการแสวงหาผลประโยชน์ในทางการค้า ซึ่งพบมากในธุรกิจครอบครัวที่มีขนาดเล็กหรือขนาดกลาง บริษัทจำกัด SARL โดยทั่วไปจะมีจำนวนผู้ก่อตั้งหรือผู้ถือหุ้นในบริษัทตั้งแต่ 2 คนขึ้นไปแต่ไม่เกิน 100 คน จนกระทั่งในปี 1985 ประเทศฝรั่งเศสได้ประกาศใช้กฎหมาย loi du 11 juillet 1985 จึงเป็นต้นกำเนิดของการจัดตั้งบริษัท SARL โดยมีผู้ก่อตั้งหรือผู้ถือหุ้นคนเดียว โดยบริษัท SARL สามารถแบ่งออกได้เป็นสองประเภท บริษัท SARL pluri-personnelle ที่มีผู้ถือหุ้นตั้งแต่สองคนขึ้นไป กับบริษัท SARL ที่มีผู้ถือหุ้นเพียงคนเดียว หรือที่เรียกอีกชื่อหนึ่งว่า Entreprise Unipersonnelle à Responsabilité Limitée (EURL)

3.2.1.2 บริษัทจำกัดคนเดียว Société par Actions Simplifiée

ในปี 1994 ประเทศฝรั่งเศสมีแนวคิดส่งเสริมบริษัทธุรกิจเอกชนให้มีความยืดหยุ่นคล่องตัวสำหรับการประกอบธุรกิจของผู้ประกอบการมากขึ้น เพื่อให้มีศักยภาพในการแข่งขันกับตลาดในยุโรปได้ จึงได้มี

⁹³ เอกพันธ์ เกษมสวัสดิ์, คุณสมบัติของเจ้าของบริษัทคนเดียว, หน้า 48.

⁹⁴ (Adrien Matray and Charles Boissel), Higher Dividend Taxes, No Problem! Evidence from Taxing Entrepreneurs in France *, (February 2019), p.7.

การปฏิรูปกฎหมายบริษัทด้วยการตรากฎหมายที่อนุญาตให้จัดตั้งบริษัท Société par Actions Simplifiée หรือ Simplified Joint Stock Company (SAS) ได้⁹⁵ บริษัท SAS สามารถจัดตั้งและเป็นเจ้าของได้ได้ด้วยบุคคลเพียงคนเดียวซึ่งอาจเรียกอีกชื่อหนึ่งได้ว่า Société par actions simplifiée unipersonnelle (SASU)

3.2.2 หลักการและแนวคิดการจัดเก็บภาษีเงินได้บริษัทจำกัดคนเดียว

กรมสรรพากรของประเทศฝรั่งเศสได้จัดหน่วยภาษีของบริษัทจำกัดคนเดียวไว้สองลักษณะได้แก่ การกำหนดให้บริษัทจำกัดคนเดียวไม่มีหน่วยภาษีที่ต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลแต่ให้บุคคลธรรมดาเป็นหน่วยภาษีที่ต้องเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาแทน และ การกำหนดให้บริษัทจำกัดคนเดียวเป็นหน่วยภาษีที่มีหน้าที่ต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล ซึ่งประเภทของภาษีเงินได้มีรายละเอียดดังต่อไปนี้

3.2.2.1 ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา

เมื่อบริษัทจำกัดคนเดียวไม่มีหน่วยภาษีที่ต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลแต่บุคคลธรรมดาเป็นหน่วยภาษีที่ต้องเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาแทน การจัดเก็บภาษีเงินได้จะไม่เกิดขึ้นในระดับองค์กรแต่จะถูกจัดเก็บภาษีในระดับผู้ถือหุ้น แม้ว่ากำไรนั้นจะถูกแจกจ่ายออกไปยังผู้ถือหุ้นหรือนำกลับไปลงทุนในบริษัทก็ตามอันเป็นหลักการส่งผ่านเงินได้ การคิดคำนวณภาษีจึงต้องใช้อัตราภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาซึ่งเป็นอัตราภาษีก้าวหน้าโดยมีอัตราดังต่อไปนี้

อัตราภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา	
เงินได้สุทธิ	อัตราภาษี (ร้อยละ)
€ 0 - € 10,084	0
€ 10,085 ถึง € 25,710	11
€ 25,711 ถึง € 73,516	30
€ 73,517 ถึง € 158,222	41
สูงกว่า € 158,222	45

⁹⁵ เสถียรภาพ นานหลวง, แนวทางการการปฏิรูปกฎหมายบริษัทเอกชนจำกัดเพื่อส่งเสริมให้ประเทศไทยเป็นประเทศเศรษฐกิจพัฒนา, หน้า 133.

ที่มา: ตารางอัตราภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ปี 2564, Income Tax France: French Income Tax Rates (french-property.com). [ออนไลน์], สืบค้นเมื่อวันที่ 15 เมษายน 2564

3.2.2.2 ภาษีเงินได้นิติบุคคล

นิติบุคคลที่จัดตั้งขึ้นภายในประเทศจะต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลจากแหล่งเงินได้ที่เกิดในประเทศฝรั่งเศส โดยมีอัตราภาษีดังต่อไปนี้

อัตราภาษีเงินได้นิติบุคคล			
วันที่เริ่มปีภาษี	ช่วงกำไรที่ได้รับ		อัตราภาษี (ร้อยละ)
1 มกราคม 2562	€ 0 ถึง € 500,000		28
	สูงกว่า € 500,000	รายได้น้อยกว่า € 250 ล้าน	31
		รายได้มากกว่าหรือเท่ากับ € 250 ล้าน	33.33
1 มกราคม 2563	ทุกจำนวน	รายได้น้อยกว่า € 250 ล้าน	28
	€ 0 ถึง € 500,000	รายได้มากกว่าหรือเท่ากับ € 250 ล้าน	28
	สูงกว่า € 500,000		31
1 มกราคม 2564	ทุกจำนวน	รายได้น้อยกว่า € 250 ล้าน	26.5
		รายได้มากกว่าหรือเท่ากับ € 250 ล้าน	27.5
1 มกราคม 2565	ทุกจำนวน		25

ที่มา : <https://home.kpmg/us/en/home/insights/2020/01/tnf-france-corporate-tax-provisions-enacted-finance-law-2020.html>. [ออนไลน์], สืบค้นเมื่อวันที่ 15 เมษายน 2564

ทั้งนี้ กรณีบริษัทเป็นวิสาหกิจขนาดกลางหรือขนาดย่อม (SMEs) ที่มีกำไรไม่เกิน 38,120 € จะต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลในอัตราร้อยละ 15

อย่างไรก็ตาม เมื่อบริษัทจำกัดคนเดียวเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลแล้ว กำไรอาจถูกจัดสรรให้แก่บุคคลธรรมดาผู้เป็นเจ้าของหรือไม่ก็ได้ แต่หากกำไรถูกจัดสรรให้แก่บุคคลธรรมดา บุคคลธรรมดาที่มีหน้าที่ต้องเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาอีกครั้งหนึ่งด้วย

กล่าวโดยสรุปแล้ว ประเภทการจัดเก็บภาษีเงินได้จึงขึ้นอยู่กับการตัดสินใจของผู้ประกอบการในการจัดตั้งประเภทของบริษัทและเลือกหน่วยภาษีให้กับบริษัทจำกัดคนเดียวของตนซึ่งสามารถจำแนกประเภทได้ดังนี้

3.2.3 การจัดเก็บภาษีเงินได้อัตราธุรกิจประเภทบริษัท SARL

สถานะทางภาษีตั้งต้นของบริษัทจำกัด SARL จะได้รับการปฏิบัติในหน่วยภาษีที่ต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล เว้นแต่ บริษัทจำกัด SARL ถูกจัดตั้งเป็นธุรกิจครอบครัว ก็สามารถมีสิทธิเลือกหน่วยภาษีที่เสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาแบบชั่วคราวภายใน 5 ปีนับแต่วันที่จัดตั้งบริษัทก็ได้ แต่อย่างไรก็ตาม ตามที่ได้กล่าวข้างต้นว่า บริษัทจำกัด SARL สามารถจัดตั้งโดยมีผู้ถือหุ้นหรือบุคคลผู้เป็นเจ้าขององค์กรเพียง 1 คนก็ได้ หรือที่เรียกว่า บริษัทจำกัด EURL กรณีบริษัทจำกัด EURL ที่มีนิติบุคคลเป็นผู้ถือหุ้นเพียง 1 คน บริษัท สถานะทางภาษีตั้งต้นของบริษัทจำกัด EURL จะเป็นหน่วยภาษีที่มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้นิติบุคคล แต่ถ้าผู้ถือหุ้นเป็นบุคคลธรรมดาเพียง 1 คน ในทางภาษีจะถูกปฏิบัติแตกต่างจากบริษัทจำกัด SARL และ EURL ที่มีนิติบุคคลเพียง 1 คนเป็นเจ้าของ อย่างสิ้นเชิงกล่าวคือ สถานะทางภาษีตั้งต้นของบริษัท EURL ที่มีบุคคลธรรมดาเพียง 1 คนเป็นเจ้าของจะไม่ใช่หน่วยภาษีและบุคคลผู้เป็นเจ้าของกิจการจะเป็นหน่วยภาษีที่มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาแทน⁹⁶ ทั้งนี้ บริษัทจำกัด EURL มีสิทธิสามารถเลือกหน่วยภาษีที่มีหน้าที่ต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลก็ได้

3.2.4 การจัดเก็บภาษีเงินได้อัตราธุรกิจประเภท SAS

สถานะทางภาษีตั้งต้นของบริษัทจำกัด SAS จะได้รับการปฏิบัติในหน่วยภาษีที่ต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล แต่อย่างไรก็ตามด้วยลักษณะพิเศษของบริษัทจำกัด SAS ที่มีความยืดหยุ่นต่อการประกอบธุรกิจ บริษัทจำกัด SAS สามารถใช้สิทธิเลือกหน่วยภาษีเพื่อเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาโดยอาศัยหลักการ

⁹⁶ Dornseifer, F. *Corporate Business Forms in Europe: A Compendium of Public and Private Limited Companies in Europe*, (Otto Schmidt/De Gruyter European law publishers, 2009), p. 242

ระบบส่งผ่านเงินได้ก็ได้อีก (Flow-through System) จนครบ 5 ปีนับแต่วันที่จดทะเบียนจัดตั้งบริษัทจำกัด SAS ก็ได้ ซึ่งในทางภาษี รัฐจะไม่เก็บภาษีในระดับองค์กรเพราะถือว่าองค์กรมีลักษณะโปร่งใส (Transparent Entity) แต่จะจัดเก็บภาษีในระดับของผู้ถือหุ้นในสัดส่วนตามที่มีผู้ถือหุ้นถือ และในกรณีที่บริษัทขาดทุน ซึ่งมักเกิดบ่อยครั้งในช่วงเริ่มต้นของการประกอบธุรกิจ ผู้ถือหุ้นจะได้รับประโยชน์จากการลดภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาด้วย⁹⁷

3.3 ประเทศอินเดีย

3.3.1 โครงสร้างบริษัทจำกัดที่มีบุคคลคนเดียวเป็นเจ้าของ

ในอดีต การจัดตั้งบริษัทในประเทศอินเดียจะกระทำต่อเมื่อมีผู้ถือหุ้นจำนวนอย่างน้อย 2 คนขึ้นไปเข้าร่วมจัดตั้งบริษัท จนกระทั่งในปี พ.ศ. 2548 ด้วยการพัฒนาของเทคโนโลยีสารสนเทศและคอมพิวเตอร์และการเพิ่มขึ้นอย่างต่อเนื่องของภาคการบริการ จึงเป็นเวลาอันสมควรที่ความสามารถในการเป็นผู้ประกอบการของประชาชนควรได้รับโอกาสในการมีส่วนร่วมในกิจกรรมทางเศรษฐกิจ ซึ่งกิจกรรมทางเศรษฐกิจดังกล่าวอาจต้องดำเนินการผ่านการจัดตั้งองค์กรทางเศรษฐกิจในรูปแบบบริษัท แต่อย่างไรก็ตามผู้ประกอบการบางรายที่มีศักยภาพในการพัฒนาความคิดและการมีส่วนร่วมในกิจกรรมทางเศรษฐกิจก็ไม่สามารถดำเนินการผ่านองค์กรธุรกิจที่ต้องรวมตัวกันได้ เพื่อเป็นการอำนวยความสะดวกให้กับผู้ประกอบการ กรรมการผู้ทรงคุณวุฒิ ดร. เจ เจ ไอรานี จึงได้เสนอแนะให้กฎหมายยอมรับการจัดตั้งนิติบุคคลทางเศรษฐกิจที่มีบุคคลคนเดียวเป็นเจ้าของในรูปแบบบริษัท⁹⁸ จึงเป็นที่มาของแนวคิดและหลักการขององค์กรธุรกิจที่ดำเนินด้วยบุคคลคนเดียว ในชื่อของ One Person Company (OPC)

หลังจากมีการนำเสนอแนวคิดของบริษัทจำกัดคนเดียวแล้ว เมื่อวันที่ 30 สิงหาคม 2556 ประเทศอินเดียได้ประกาศพระราชบัญญัติบริษัท พ.ศ. 2556 (Companies Act, 2013) ในราชกิจจานุเบกษาและนำมาบังคับใช้ โดยเนื้อหาในพระราชบัญญัตินี้ดังกล่าวได้มีการแก้ไขและกล่าวถึงรูปแบบและแนวคิดของบริษัทจำกัดคนเดียว ดังจะเห็นได้เบื้องต้นจากเนื้อหาในมาตรา 2 (62) ของพระราชบัญญัติบริษัท พ.ศ.

⁹⁷ Laurent Grosclaude, “The French «Société Par Actions Simplifiée – SAS», All Purpose Vehicle!”, *Central European Journal of Comparative Law*, (2020), p.49

⁹⁸ Kumar Vipan, “One Person Company: Concept, Issues and Suggestions”, *Corporate Law Adviser*, Vol. 132, pp. 67-76, (November 5, 2015).

2556 ซึ่งได้ให้ความหมายของคำว่าบริษัทจำกัดคนเดียวไว้ว่าเป็นบริษัทที่มีบุคคลเพียงคนเดียวเป็นสมาชิก⁹⁹ จึงเป็นครั้งแรกของโครงสร้างบริษัทที่มีบุคคลคนเดียวเป็นเจ้าของในประเทศอินเดีย ที่จะช่วยกระตุ้นการเจริญเติบโตของเศรษฐกิจและผลักดันให้ผู้ประกอบการรายย่อยเข้ามามีส่วนร่วมในกิจกรรมทางเศรษฐกิจโดยมีเงื่อนไขที่ต้องปฏิบัติตามไม่ซับซ้อน

บริษัทจำกัดคนเดียวของประเทศอินเดียสามารถแบ่งได้เป็น 2 ประเภท ได้ดังต่อไปนี้

3.3.1.1 บริษัทจำกัดความรับผิดชอบโดยหุ้น

บริษัทจำกัดความรับผิดชอบโดยหุ้น หมายถึงบริษัทจำกัดคนเดียวที่ความรับผิดชอบของสมาชิกถูกจำกัดด้วยจำนวนเงินที่ยังไม่ได้ชำระค่าหุ้น

3.3.1.2 บริษัทจำกัดโดยการรับประกัน

บริษัทจำกัดโดยการรับประกัน หมายถึงบริษัทจำกัดคนเดียวที่สมาชิกรายหนึ่งนำเงินที่ลงทุนในบริษัทมาเป็นประกันในกรณีที่มีการเลิกบริษัทหรือล้มละลาย

3.3.2 หลักการและแนวคิดการจัดเก็บภาษีเงินได้บริษัทจำกัดคนเดียว

รัฐธรรมนูญของอินเดียได้กำหนดสิทธิให้หน่วยงานรัฐผู้มียอำนาจโดยชอบด้วยกฎหมายสามารถจัดสรรการจัดเก็บภาษีภายในประเทศได้ดังที่ปรากฏในมาตรา 265 ที่ว่า ไม่มีผู้ใดสามารถกำหนดหรือเก็บภาษีได้ยกเว้นหน่วยงานของรัฐผู้มียอำนาจตามกฎหมาย ซึ่งในปัจจุบัน ประเทศอินเดียได้บังคับใช้พระราชบัญญัติภาษีเงินได้ ค.ศ. 1961 และพระราชบัญญัติความมั่งคั่ง ค.ศ. 1957 แต่อย่างไรก็ตามพระราชบัญญัติความมั่งคั่งก็ได้ยกเลิกใช้ไป และยังคงใช้พระราชบัญญัติภาษีเงินได้ ค.ศ. 1961 เพื่อจัดเก็บภาษีต่าง ๆ รวมถึงภาษีเงินได้ขององค์กรธุรกิจภายในอินเดียจนถึงปัจจุบัน

เมื่อพิจารณาประเด็นการจัดเก็บภาษีเงินได้สำหรับบริษัทจำกัดคนเดียวในประเทศอินเดีย จะพบว่านิยามความหมายหรือการกำหนดหน่วยภาษีของบริษัทจำกัดคนเดียวไม่ปรากฏอยู่ในพระราชบัญญัติภาษีเงินได้แต่อย่างใด แต่จะพบเพียงการนิยามความหมายของบริษัทที่สอดคล้องกับบริษัทจำกัดคนเดียวตามพระราชบัญญัติบริษัท กล่าวคือ บริษัทจำกัดคนเดียวเป็นบริษัทที่จัดตั้งขึ้นตามกฎหมายประเทศอินเดีย

⁹⁹ Companies Act 2013, Section 2 (62) “One Person Company” means a company which has only one person as a member.

ตามมาตรา 2 (17) แห่งพระราชบัญญัติภาษีเงินได้ บริษัทจำกัดจึงเป็นหน่วยภาษีที่ต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลตามมาตรา 115 BA แห่งพระราชบัญญัติภาษีเงินได้

การจัดเก็บภาษีเงินได้สำหรับบริษัทจำกัดคนเดียวสามารถแบ่งได้ดังนี้

3.3.2.1 บริษัทจำกัดคนเดียวในประเทศ

ตามนิยามของคำว่าบริษัทในประเทศภายใต้พระราชบัญญัติบริษัท พ.ศ. 2556 มาตรา 2 (22A) คือนิติบุคคลที่ได้จดทะเบียนจัดตั้งตามกฎหมายอินเดีย และให้หมายความรวมถึง บริษัทอื่นใดที่มีเงินได้ที่ต้องเสียภาษีภายใต้พระราชบัญญัตินี้ได้ดำเนินการตามที่กำหนดไว้สำหรับการประกาศแจกเงินปันผล ที่จ่ายจากเงินดังกล่าว ทั้งนี้ บริษัทจำกัดคนเดียวก็เป็นบริษัทที่จดทะเบียนจัดตั้งขึ้นตามกฎหมายอินเดีย ดังนั้นบริษัทจำกัดคนเดียวจึงเป็นบริษัทในประเทศ

สำหรับอัตราภาษีเงินได้ของบริษัทจำกัดคนเดียวที่จัดตั้งขึ้นในประเทศ กรมสรรพากรของอินเดียได้กำหนดอัตราภาษีเงินได้ของบริษัทจำกัดคนเดียวที่จัดตั้งและประกอบธุรกิจในประเทศอินเดียโดยแบ่งออกเป็น 2 อัตรา ดังต่อไปนี้

- (ก) ร้อยละ 25 ของรายได้กิจการในปีก่อนภาษี กรณีบริษัทจำกัดคนเดียวมีรายได้สุทธิไม่เกิน 400 โครรูปี
- (ข) ร้อยละ 30 ของรายได้กิจการในรอบปีภาษี กรณีบริษัทจำกัดคนเดียวมีรายได้สุทธิเกิน 400 โครรูปี

นอกจากนั้น นิติบุคคลในประเทศต้องเสียภาษีค่าธรรมเนียม โดยมีเงื่อนไขว่าในรอบปีบัญชี หากรายได้ต่อปีภาษีของบริษัทเกินกว่า 1 โครรูปีจะมีการเรียกเก็บค่าธรรมเนียม (Surcharge) ในอัตราร้อยละ 7 โดยคิดจากภาษีเงินได้ที่คำนวณแล้ว และกรณีหากรายได้ต่อปีภาษีของบริษัทเกิน 10 โครรูปี อัตราค่าธรรมเนียมจะเพิ่มเป็นร้อยละ 12 โดยคิดจากภาษีเงินได้ที่คำนวณแล้ว และเสียภาษีการศึกษาอีกร้อยละ 4 ของภาษีเงินได้รวมกับค่าธรรมเนียมด้วย

อัตราภาษีเงินได้นิติบุคคลข้างต้น เป็นเงื่อนไขเบื้องต้นสำหรับการเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล อย่างไรก็ตาม รัฐบาลของอินเดียได้มีการประกาศแก้ไขพระราชบัญญัติภาษีอากร 2019 (Taxation (Amendment) Ordinance Act, 2019 โดยนิรมาลา สิธารามาน รัฐมนตรีกระทรวงการคลังของประเทศ

อินเดีย ได้เสนอการแก้ไขเนื้อหาในมาตรา 115 BA และเพิ่มเติมมาตรา 115BBA และ 115BAB เพื่อลด อัตราภาษีเงินได้นิติบุคคลจากร้อยละ 25 หรือ 30 ของเงินได้ แล้วแต่กรณี เหลือเพียงร้อยละ 22 หากปฏิบัติตามเงื่อนไขที่กำหนด โดยสามารถสรุปเป็นตารางได้ดังต่อไปนี้

เงื่อนไขการเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล	อัตราภาษี
1. กรณีบริษัทมีมูลค่ารวมการซื้อขายในช่วงปี 2017-2018 ไม่เกิน 400 โครรูปี <ul style="list-style-type: none"> 1.1. ภาษีเงินได้นิติบุคคล 25 % 1.2. ค่าธรรมเนียม (กรณีมีรายได้ที่ต้องเสียภาษีเกิน 1 โครรูปี แต่ไม่เกิน 10 โครรูปี) 7 % 1.3. ค่าธรรมเนียม (กรณีมีรายได้ที่ต้องเสียภาษีเกิน 10 โครรูปี) 12 % โดยคิดจากภาษีเงินได้ 1.4. ค่าภาษีการศึกษา 4 % คิดจากของภาษีเงินได้รวมกับค่าธรรมเนียม 	
2. กรณีบริษัทมีมูลค่ารวมการซื้อขายในช่วงปี 2017-2018 สูงกว่า 400 โครรูปี <ul style="list-style-type: none"> 2.1. ภาษีเงินได้นิติบุคคล 30 % 2.2. ค่าธรรมเนียม (กรณีมีรายได้ที่ต้องเสียภาษีเกิน 1 โครรูปี แต่ไม่เกิน 10 โครรูปี) 7 % ของภาษีเงินได้ 2.3. ค่าธรรมเนียม (กรณีมีรายได้ที่ต้องเสียภาษีเกิน 10 โครรูปี) 12 % โดยคิดจากภาษีเงินได้ 2.4. ค่าภาษีการศึกษา 4 % ของภาษีเงินได้รวมกับค่าธรรมเนียม 	
3. กรณีบริษัทสละสิทธิการยกเว้นหรือประโยชน์ทางภาษีใด ๆ ภายใต้มาตรา 115 BA <ul style="list-style-type: none"> 3.1. ภาษีเงินได้นิติบุคคล 25 % 10 % 	

3.2. ค่าธรรมเนียม (กรณีมีรายได้ที่ต้องเสียภาษีมากกว่า 1 โครรูปี	4 % ของภาษีเงินได้รวมกับ ค่าธรรมเนียม
3.3. ค่าภาษีการศึกษา	
4. กรณีบริษัทสละสิทธิการยกเว้นหรือประโยชน์ทางภาษีใด ๆ ภายใต้มาตรา 115 BAA	
4.1. ภาษีเงินได้นิติบุคคล	22 %
4.2. ค่าธรรมเนียม (กรณีมีรายได้ที่ต้องเสียภาษีมากกว่า 1 โครรูปี	10 %
4.3. ค่าภาษีการศึกษา	4 % ของภาษีเงินได้รวมกับ ค่าธรรมเนียม
5. กรณีบริษัทที่จัดตั้งขึ้นใหม่ ภายใต้มาตรา 115 BAB	
5.1. ภาษีเงินได้นิติบุคคล	15 %
5.2. ค่าธรรมเนียม (กรณีมีรายได้ที่ต้องเสียภาษีมากกว่า 1 โครรูปี	10 %
5.3. ค่าภาษีการศึกษา	4 % ของภาษีเงินได้รวมกับ ค่าธรรมเนียม

ที่มา : <https://home.kpmg/us/en/home/insights/2020/01/tnf-france-corporate-tax-provisions-enacted-finance-law-2020.html>. [ออนไลน์], สืบค้นเมื่อวันที่ 16 เมษายน 2564

3.3.2.2 นิติบุคคลต่างประเทศ

นิติบุคคลต่างประเทศคือนิติบุคคลที่ไม่ได้จดทะเบียนจัดตั้งภายใต้พระราชบัญญัติบริษัท พ.ศ. 2556 และมีอำนาจการควบคุมและการบริหารจัดการนิติบุคคลในต่างประเทศ นิติบุคคลดังกล่าวต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลเมื่อได้รับเงินได้ในประเทศอินเดีย

เงินได้ที่ต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลมี 4 ประเภท ประกอบด้วยกำไรที่ได้รับจากการประกอบกิจการ กำไรจากส่วนต่างทุน เงินได้จากการให้เช่าทรัพย์สิน และ รายได้จากแหล่งอื่น ๆ เช่น เงินปันผล ดอกเบี้ย เป็นต้น

อัตราภาษีเงินได้นิติบุคคลของนิติบุคคลที่จัดตั้งขึ้นในต่างประเทศ ให้เป็นไปตามตารางดังต่อไปนี้

เงื่อนไขการเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล	อัตรากาซี (ร้อยละ)
1. ค่าสิทธิหรือค่าธรรมเนียมสำหรับการให้บริการทางเทคนิคจากรัฐบาลหรือบุคคลสัญชาติอินเดียที่ได้ทำสัญญาไว้ก่อน 1 เมษายน 2519 และได้รับการรับรองโดยรัฐบาลกลาง	50
2. รายได้อื่น ๆ	40
3. ค่าธรรมเนียม (กรณีมีรายได้ที่ต้องเสียภาษีเกิน 1 โครรูปี แต่ไม่เกิน 10 โครรูปี)	2
4. ค่าธรรมเนียม (กรณีมีรายได้ที่ต้องเสียภาษีเกิน 10 โครรูปี)	5
5. ค่าภาษีการศึกษา	4

ที่มา : <https://home.kpmg/us/en/home/insights/2020/01/tnf-france-corporate-tax-provisions-enacted-finance-law-2020.html>. [ออนไลน์], สืบค้นเมื่อวันที่ 16 เมษายน 2564

ทั้งนี้นิติบุคคลในและต่างประเทศยังต้องคำนึงถึงภาษีอีกตัวหนึ่งที่ชื่อว่า ภาษีขั้นต่ำแบบทางเลือก (Minimum Alternate Tax หรือ MAT) ในอัตราร้อยละ 15 ของคำนวณจากผลกำไรตามบัญชีกำไรขาดทุนของบริษัท หากภาษีเงินได้นิติบุคคลที่คำนวณน้อยกว่าภาษีขั้นต่ำแบบทางเลือก นิติบุคคลต้องเสียภาษีขั้นต่ำแบบทางเลือกแทน แต่หากภาษีเงินได้นิติบุคคลที่คำนวณสูงกว่าภาษีขั้นต่ำแบบทางเลือก การเสียภาษีขั้นต่ำแบบทางเลือกจะไม่นำมาปรับใช้ เว้นแต่กรณีนิติบุคคลที่เข้าเงื่อนไขมาตรา 115 BAA และ 115 BAB ไม่ต้องคำนึงถึงภาษีขั้นต่ำแบบทางเลือก

3.3.3 การจัดเก็บภาษีเงินได้อัตราธุรกิจประเภทบริษัทจำกัดคนเดียว OPC

พระราชบัญญัติบริษัท ค.ศ. 2013 มาตรา 3 ได้จัดหมวดหมู่ของบริษัทจำกัดคนเดียวให้เป็นประเภทบริษัทเอกชนจำกัดที่มีคุณสมบัติพิเศษกล่าวคือมีสมาชิกเพียงคนเดียวเพื่อวัตถุประสงค์ทางกฎหมาย ข้อกำหนดที่เกี่ยวข้องบังคับบริษัทเอกชนจะถูกนำมาใช้กับบริษัทจำกัดคนเดียวทั้งหมด เว้นแต่จะได้รับการยกเว้นโดยชัดแจ้งเป็นอย่างอื่น

เมื่อบริษัทจำกัดคนเดียวเป็นบริษัทจำกัดเอกชนและพระราชบัญญัติภาษีเงินได้ ค.ศ. 1961 ได้บัญญัติคำนิยามของคำว่าบริษัทที่จะเสียภาษีเงินได้ภายใต้พระราชบัญญัติภาษีเงินได้ดังกล่าวว่าเป็นบริษัทใด ๆ ก็ได้ ตามมาตรา 2 (17) ประกอบกับมาตรา 115 BA, 115 BAA และ 115BAB และแม้

พระราชบัญญัติภาษีเงินได้ดังกล่าวจะไม่มีผลกล่าวถึงบริษัทจำกัดคนเดียวเลยก็ตาม กรมสรรพากรอินเดีย ก็ปฏิบัติต่อบริษัทจำกัดคนเดียวเช่นเดียวกับบริษัทเอกชนจำกัดและมีหน้าที่ต้องเสียภาษีเงินได้ในอัตรา เดียวกันกับบริษัทเอกชนจำกัดทั่วไป รวมถึงสามารถใช้สิทธิประโยชน์ในทางภาษีเสมือนบริษัทเอกชน จำกัดตามพระราชบัญญัติภาษีเงินได้ ค.ศ. 1961 ด้วย

เมื่อพิจารณาการจัดเก็บภาษีเงินได้สำหรับบริษัทจำกัดคนเดียวของประเทศอินเดียจะพบว่า ประเทศอินเดียจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลจากบริษัทจำกัดคนเดียวเท่านั้น เนื่องจากบทบัญญัติอัน เกี่ยวข้องกับบริษัทจำกัดคนเดียวตามพระราชบัญญัติบริษัท กับพระราชบัญญัติภาษีเงินได้มีความสอดคล้อง กัน แม้จะไม่ได้มีการแก้ไขประมวลรัษฎากรเพื่อเพิ่มคำนิยามให้แยกต่างหากจากบริษัทเหมือนอย่าง พระราชบัญญัติบริษัท ซึ่งกรณีดังกล่าวจะมีความคล้ายกับประเทศไทยหากมีการบังคับใช้พระราชบัญญัติ บริษัทจำกัดคนเดียวและไม่ได้มีการแก้ไขปรับปรุงประมวลรัษฎากร บริษัทจำกัดคนเดียวของประเทศไทย จะต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลเช่นเดียวกับประเทศอินเดีย

บทที่ 4

แนวทางการพัฒนาระบบการจัดเก็บภาษีเงินได้สำหรับบริษัทจำกัดคนเดียวในประเทศไทย

4.1 ความเป็นมาของบริษัทจำกัดคนเดียวในประเทศไทย

4.1.1 ความเป็นมาของแนวคิดการจัดตั้งบริษัทจำกัดคนเดียวในประเทศไทย

แต่เดิมการจัดตั้งองค์กรธุรกิจหรือการจัดตั้งบริษัท ต้องปฏิบัติตามหลักเกณฑ์เกี่ยวกับจำนวนผู้เริ่มก่อการ ซึ่งหลักเกณฑ์ดังกล่าวก่อให้เกิดอุปสรรคต่อผู้ประกอบการรายเดียวที่ต้องการเข้ามาประกอบธุรกิจ ด้วยองค์กรประเภทบริษัทจำกัด ส่งผลให้ผู้ประกอบการพยายามบิดเบือนเจตนารมณ์ของกฎหมายบริษัทที่ได้กำหนดให้บริษัทต้องมีผู้เริ่มก่อการจำนวน 3 คนขึ้นไป แต่กลับกลายเป็นผู้ถือหุ้นที่แท้จริงในบริษัทจำกัดมีเพียงจำนวน 1 คน และผู้ถือหุ้นเทียมอีกจำนวน 2 คน เข้ามาถือหุ้นโดยไม่ได้มีจุดประสงค์ในการจัดตั้งบริษัทจำกัดเพื่อเข้าร่วมแสวงหาผลประโยชน์จากการประกอบกิจการและแบ่งปันกำไรให้แก่กัน ด้วยปัญหาที่เกิดขึ้นมาเป็นระยะเวลาอันยาวนานทำให้เห็นว่ากฎหมายบริษัทที่ใช้บังคับอยู่ในปัจจุบันไม่สามารถใช้บังคับได้จริง และไม่ตอบสนองความต้องการของผู้ประกอบการที่ต้องการดำเนินธุรกิจผ่านองค์กรธุรกิจ¹⁰⁰ ประเทศไทยจึงมีความตระหนักถึงการนำแนวคิดการจัดตั้งบริษัทโดยสามารถจัดตั้งได้แม้มีผู้เริ่มก่อการหรือผู้ถือหุ้นเพียงคนเดียวเป็นเจ้าของมาประยุกต์ใช้เพื่อลดปัญหาและอุปสรรคที่เกิดขึ้นต่อผู้ประกอบการตามที่กล่าวข้างต้น

แนวคิดการจัดตั้งบริษัทคนเดียวดังกล่าวเป็นที่นิยมและแพร่หลายมากในต่างประเทศยกตัวอย่างเช่น สหรัฐอเมริกา อังกฤษ เยอรมนี ออสเตรเลีย ญี่ปุ่น จีน สิงคโปร์ อินเดีย เป็นต้น ซึ่งแนวคิดดังกล่าวส่งผลให้ปัญหาและอุปสรรคต่าง ๆ ที่เกิดขึ้นกับผู้ประกอบการนั้นหมดไป เช่น ปัญหาผู้ถือหุ้นเทียม ปัญหาการบิดเบือนเจตนารมณ์ของกฎหมายบริษัท เป็นต้น อีกทั้งยังก่อให้เกิดประโยชน์ต่าง ๆ มากมายต่อผู้ประกอบการและกิจกรรมทางเศรษฐกิจ ยกตัวอย่างเช่น การดึงดูดนักลงทุนทั้งในและต่างประเทศให้เข้ามาจัดตั้งองค์กรธุรกิจมากขึ้น เมื่อมีการจัดตั้งองค์กรธุรกิจภายในประเทศมากขึ้น นิติบุคคลเข้าสู่ระบบมาก

¹⁰⁰ ชรีดา ธีรธรรมธาดา, การจัดตั้งบริษัทจำกัดคนเดียวโดยนิติบุคคล, (วิทยานิพนธ์ปริญญาโทบริหารธุรกิจ สาขานิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยอัสสัมชัญ, 2560), หน้า 16

ขึ้น เศรษฐกิจย่อมเกิดการขยายตัว อัตราการจ้างงานย่อมสูงขึ้น รัฐย่อมได้รับประโยชน์จากการมีรายได้
หมุนเวียนภายในประเทศมากขึ้น

ในปัจจุบัน ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ว่าด้วยห้างหุ้นส่วนและบริษัทของประเทศไทย ไม่มี
บทบัญญัติใดที่กำหนดให้บุคคลคนเดียวสามารถเป็นผู้เริ่มก่อการบริษัทได้ ประเทศไทยมีแนวคิดว่าห้าง
หุ้นส่วนและบริษัทเกิดขึ้นจากการรวมตัวเข้าด้วยกันของบุคคลมากกว่าหนึ่งคน โดยมีเจตนาร่วมกันในการ
ประกอบกิจการเพื่อแสวงหากำไร และบุคคลเหล่านั้นตกลงยอมรับผลกำไรและขาดทุนที่อาจเกิดขึ้นจาก
การประกอบกิจการร่วมกัน¹⁰¹ อันเป็นลักษณะของการเข้าทำสัญญาระหว่างกันอย่างหนึ่ง¹⁰² จึงเป็นที่มา
ของประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์มาตรา 1012 ที่กำหนดว่าสัญญาจัดตั้งห้างหุ้นส่วนหรือบริษัท คือ
สัญญาซึ่งบุคคลตั้งแต่สองคนขึ้นไปตกลงเข้ากัน เพื่อทำกิจการร่วมกัน ด้วยประสงค์จะแบ่งปันกำไรอันจะ
พึงได้แต่กิจการที่ทำนั้น และมาตรา 1097 ที่กำหนดว่าผู้เริ่มก่อการหรือผู้ถือหุ้นจะต้องมีอย่างน้อยสามคน
ขึ้นไปตกลงเข้าชื่อร่วมกันจัดทำหนังสือบริคณห์สนธิ¹⁰³ เมื่อการจัดตั้งบริษัทจำกัดเกิดจากการทำสัญญา
และการก่อให้เกิดสัญญาจะต้องมีการตกลงกันของบุคคลตั้งแต่สองฝ่ายขึ้นไปซึ่งเป็นคู่สัญญากัน ดังนั้น
บุคคลคนเดียวจึงยังไม่สามารถจัดตั้งบริษัทจำกัดได้ รวมถึงกรณีบริษัทจำกัดคนเดียวในทางความเป็นจริง
(De Facto One-Man Limited Company) ที่เกิดขึ้นให้เห็นอยู่มากมายในประเทศไทยไม่ว่าจะเป็นกรณี
การจัดตั้งบริษัทโดยอาศัยผู้ถือหุ้นเทียม (Dummy Shareholder) ซึ่งเป็นการเลี่ยงกฎหมายของผู้ก่อตั้ง
บริษัทจำกัด และกรณีผู้ถือหุ้นในบริษัทมีจำนวนลดลงจนเหลือคนเดียว อันเกิดจากการที่กรรมสิทธิ์ในหุ้น
ทั้งหมดของบริษัทตกไปอยู่กับผู้ถือหุ้นเพียงคนเดียว ก็ถือเป็นการขัดต่อเงื่อนไขที่บริษัทจำกัดจะต้องมีผู้ถือ
หุ้นจำนวนอย่างน้อย 3 คนขึ้นไป จึงจะครบคุณสมบัติของการเป็นบริษัทจำกัดตามประมวลกฎหมายแพ่ง
และพาณิชย์ เป็นเหตุให้ศาลมีอำนาจสั่งเลิกบริษัทได้อีกด้วย¹⁰⁴ แนวคิดดังกล่าวข้างต้นจึงแสดงให้เห็นว่า
ประเทศไทยยังไม่ยอมรับการมีอยู่หรือเกิดขึ้นของบริษัทจำกัดคนเดียว ซึ่งไม่สอดคล้องกับทางปฏิบัติในยุค
สังคมปัจจุบันที่บริษัทจำกัดคนเดียวในทางความเป็นจริงเกิดขึ้นมากมาย กฎหมายว่าด้วยหุ้นส่วนและ

¹⁰¹ ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 1012

¹⁰² โสภณ รัตนกร, คำอธิบายประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ว่าด้วยหุ้นส่วนและบริษัท, พิมพ์ครั้งที่ 12 (กรุงเทพมหานคร: สำนักพิมพ์นิติ
บรรณการ, 2553), หน้า 8.

¹⁰³ ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 1097

¹⁰⁴ ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 1237 (4)

บริษัทของประเทศไทยจึงยังไม่ตอบสนองและเป็นอุปสรรคต่อความต้องการที่แท้จริงของผู้ประกอบกิจการ หรือนักลงทุน

4.1.2 พัฒนาการที่เกี่ยวกับการออกกฎหมายเพื่อจัดตั้งบริษัทจำกัดคนเดียวในประเทศไทยและผลกระทบเบื้องต้นในด้านภาษีอากร

ด้วยความเคร่งครัดในประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ที่ไม่สนับสนุนการก่อตั้งบริษัทโดยผู้เริ่มก่อการคนเดียวในประเทศไทย ก่อให้เกิดอุปสรรคต่อผู้ประกอบกิจการและนักลงทุน ซึ่งไม่สอดคล้องในทางปฏิบัติที่บริษัทจำกัดคนเดียวในทางความเป็นจริงเกิดขึ้นมากมาย ประเทศไทยจึงตระหนักถึงความสำคัญ และมีแนวคิดที่จะนำบทบัญญัติอันเกี่ยวกับบริษัทจำกัดคนเดียวมาใช้ในประเทศไทย โดยเมื่อวันที่ 17 มีนาคม 2558 กรมพัฒนาธุรกิจการค้าได้นำร่างพระราชบัญญัติการจัดตั้งนิติบุคคลโดยบุคคลคนเดียวออกให้ประชาชนแสดงความคิดเห็นพร้อมตั้งเป้าศึกษากฎหมายการจดทะเบียนจัดตั้งนิติบุคคลโดยเจ้าของคนเดียว ให้แล้วเสร็จในปี 2558 โดยนางสาวผ่องพรรณ เจียรวิริยะพันธ์ อธิบดีกรมพัฒนาธุรกิจการค้าเปิดเผยว่าปัจจุบันการจดทะเบียนจัดตั้งธุรกิจในรูปแบบนิติบุคคล ตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ว่าด้วยห้างหุ้นส่วนและบริษัท กำหนดให้กรณีห้างหุ้นส่วนมีผู้เป็นหุ้นส่วนตั้งแต่ 2 คนขึ้นไป บริษัทมีผู้เริ่มก่อการจำนวนไม่น้อยกว่า 3 คน ซึ่งในทางปฏิบัติก่อให้เกิดความไม่สะดวกในการลงทุนจัดตั้งธุรกิจและปัญหาข้อพิพาทระหว่างผู้ถือหุ้นด้วยตนเอง มีจุดมุ่งหมายเพื่อขจัดปัญหา ในการประกอบธุรกิจ และสร้างความเข้มแข็งให้แก่ผู้ประกอบการไทยให้พร้อมในการแข่งขันทางการค้าและการลงทุน รวมทั้งยกระดับให้ประเทศไทยให้เป็นประเทศที่ง่ายต่อการเริ่มต้นธุรกิจ (Ease of Doing Business) ในอันดับต้น ๆ ของโลก กรมพัฒนาธุรกิจการค้า กระทรวงพาณิชย์ จึงมีแผนงานที่จะศึกษา วิเคราะห์ รูปแบบการจัดตั้งนิติบุคคล โดยบุคคลคนเดียว ตามกฎหมายของต่างประเทศ เพื่อดูถึงผลดี ผลเสีย และผลกระทบที่อาจเกิดขึ้น โดยจะนำมาเปรียบเทียบกับกฎหมายของประเทศไทย และเหตุผลที่ไม่มีการบัญญัติเรื่องนี้ไว้ในประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์เพราะขัดกับหลักบริษัทเป็นสัญญาตามที่กล่าวมาข้างต้น จึงเป็นที่มาในการที่จะให้มีร่างพระราชบัญญัติดังกล่าวมาอีกฉบับหนึ่ง

ในด้านภาษีอากร หากร่างพระราชบัญญัติบริษัทจำกัดฉบับล่าสุดบังคับใช้ บริษัทจำกัดคนเดียวจะมีสถานะเป็นนิติบุคคลตามกฎหมายนับตั้งแต่วันที่นายทะเบียนรับจดทะเบียน¹⁰⁵ และดำเนินการได้ในฐานะนิติบุคคลโดยมีผู้กระทำการแทนเป็นกรรมการ ในขณะที่ประมวลรัษฎากรก็ได้กำหนดค่านิยามของผู้มีเงินได้ประเภทนิติบุคคลไว้ว่า “บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล” หมายความว่า บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายไทย หรือที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศ¹⁰⁶ เมื่อบริษัทจำกัดคนเดียวเป็นบริษัทที่ถูกจัดตั้งขึ้นตามพระราชบัญญัติบริษัทจำกัดฉบับล่าสุด บริษัทจำกัดคนเดียวจึงถือเป็นหน่วยภาษีหนึ่งที่มีหน้าที่ต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลให้แก่รัฐ รวมถึงมีสิทธิได้รับประโยชน์ทางภาษีในฐานะนิติบุคคล เฉกเช่นเดียวกับนิติบุคคลทั่วไปด้วย

ในปัจจุบัน อัตราภาษีเงินได้นิติบุคคลในกรณีบริษัทจะเป็นอัตราก้าวรอยละ 20 ของกำไรสุทธิ เว้นแต่เป็นกรณีบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีทุนจดทะเบียนที่ชำระแล้วในวันสุดท้ายของรอบระยะเวลาบัญชีไม่เกิน 5 ล้านบาท และมีรายได้จากการขายสินค้าและการให้บริการในรอบระยะเวลาบัญชี ไม่เกิน 30 ล้านบาทต่อเนื่องกัน จะถูกจัดให้อยู่ในกลุ่มของวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อม (SMEs) และอัตราภาษีจะเป็นไปตามตารางดังต่อไปนี้

กำไรสุทธิ	อัตราก้าวรอยละ
ไม่เกิน 300,000 บาท	ยกเว้น
เกิน 300,000 บาท แต่ไม่เกิน 3,000,000 บาท	15
เกิน 3,000,000 บาท ขึ้นไป	20

ที่มา: ภาษีกับธุรกิจ SMEs, คณะวิทยากรกองกฎหมาย กรมสรรพากร, สืบค้นเมื่อวันที่ 15 เมษายน 2564

¹⁰⁵ ร่างพระราชบัญญัติบริษัทจำกัดคนเดียว พ.ศ. มาตรา 5

¹⁰⁶ ประมวลรัษฎากร มาตรา 39

4.2 วิเคราะห์ลักษณะเฉพาะ ความเหมือนและความแตกต่างระหว่างบริษัทจำกัดคนเดียวกับองค์กรธุรกิจประเภทอื่น

4.2.1 ลักษณะเฉพาะของบริษัทจำกัดคนเดียว

จากการศึกษาบทบัญญัติอันเกี่ยวกับองค์กรธุรกิจของประเทศไทยและต่างประเทศจะพบว่า เจตนารมณ์ของการนำแนวคิดบริษัทจำกัดคนเดียวมาบังคับใช้ในแต่ละประเทศมีวัตถุประสงค์สอดคล้องไปในแนวทางเดียวกันกล่าวคือเพื่อแก้ไขปัญหาและอุปสรรคขององค์กรธุรกิจประเภทอื่นที่มีอยู่ ไม่ว่าจะเป็นการเข้าถึงได้ยากขององค์กรธุรกิจอื่น ๆ คุณสมบัติที่เหมาะสมสำหรับผู้ประกอบกิจการที่ขาดหายไปในแต่ละรูปแบบองค์กร ปัญหาผู้ถือหุ้นเทียม ฯลฯ ทั้งนี้เพื่อเป็นการลดความซับซ้อนขององค์กรธุรกิจให้เข้าถึงได้ง่าย และเป็นการสนับสนุนให้ผู้ประกอบการมีส่วนร่วมในกิจกรรมทางธุรกิจมากขึ้น แต่ละประเทศจึงนำแนวคิดบริษัทจำกัดคนเดียวมาปรับใช้ในประเทศของตนโดยบริษัทจำกัดคนเดียวมีลักษณะเฉพาะที่เป็นไปในทางเดียวกันดังจะกล่าวต่อไปนี้

4.2.1.1 บุคคลคนเดียวเป็นเจ้าของ

บริษัทจำกัดคนเดียวในแต่ละประเทศมักมีชื่อขององค์กรที่บ่งบอกถึงลักษณะพิเศษให้บุคคลทั่วไปเข้าใจได้ว่าองค์กรดังกล่าวมีบุคคลเพียงคนเดียวเป็นเจ้าขององค์กร เช่น กรณีประเทศสหรัฐอเมริกา จะเรียกว่า Single Member Limited Liability Company (SMLLC) กรณีประเทศอินเดีย จะเรียกว่า One person Company กรณีประเทศฝรั่งเศส จะเรียกว่า Entreprise Unipersonnelle à Responsabilité Limitée กรณีประเทศอังกฤษ จะเรียกว่า Single Member Private Limited Company และแม้บางประเทศจะไม่ได้กำหนดชื่อขององค์กรที่บ่งบอกถึงลักษณะพิเศษให้บุคคลทั่วไปเข้าใจได้ว่าองค์กรดังกล่าวมีบุคคลเพียงคนเดียวเป็นเจ้าขององค์กร แต่บริษัทจำกัดคนเดียวของประเทศเหล่านั้นก็จะถูกกำหนดด้วยบทบัญญัติว่าด้วยกรอบจำนวนผู้ก่อการ ผู้เริ่มก่อตั้ง หรือผู้มีสิทธิเป็นเจ้าขององค์กรได้โดยเริ่มตั้งแต่ 1 คน ขึ้นไป ดังนั้นจึงเป็นกรณีที่บุคคลคนเดียวก็สามารถจัดตั้งบริษัทจำกัดและเป็นเจ้าของบริษัทได้ ยกตัวอย่างเช่นกรณีประเทศสหรัฐอเมริกา กฎหมายกำหนดให้ บริษัท ซี หรือ บริษัท เอส สามารถจัดตั้งได้โดยผู้ถือหุ้นตั้งแต่ 1 คน ขึ้นไป หรือกรณีประเทศฝรั่งเศส กฎหมายกำหนดให้ Société Par Actions Simplifiée (SAS) ก็สามารถจัดตั้งได้โดยผู้ถือหุ้นตั้งแต่ 1 คน ขึ้นได้เช่นกัน

4.2.1.2 เป็นนิติบุคคลตามกฎหมาย

บริษัทจำกัดคนเดียวในแต่ละประเทศ เป็นตัวตนที่แยกออกต่างหากจากตัวบุคคลผู้เป็นเจ้าของกฎหมายได้รับรู้โดยสมมติให้บุคคลอีกคนหนึ่งมีตัวตนแยกต่างหากจากบุคคลที่รวมตัวกันเพื่อประกอบธุรกิจ ตามแนวคิดทฤษฎีบุคคลสมมติ (Fiction Entity Theory) ที่ประเทศไทยได้รับอิทธิพลมาจากแนวความคิดของกฎหมายบริษัทของประเทศอังกฤษในช่วงศตวรรษที่ 19 ซึ่งในขณะนั้น บทบัญญัติอันเกี่ยวกับบริษัทของประเทศอังกฤษยึดถือแนวทางทฤษฎีบุคคลสมมติอยู่ จึงเป็นต้นแบบให้ประเทศไทยมีกฎหมายบริษัทเอกชนจำกัดตามแนวทฤษฎีบุคคลสมมติจวบจนถึงปัจจุบัน

บริษัทจำกัดคนเดียวมักถูกกำหนดให้อยู่ภายใต้บทบัญญัติที่เกี่ยวกับนิติบุคคลประเภทบริษัท เมื่อมีสถานะเป็นบริษัท ก็จะได้รับสถานะทางกฎหมายเป็นนิติบุคคลไปด้วย ทั้งนี้การกำหนดให้บริษัทจำกัดคนเดียวอยู่ภายใต้บทบัญญัติที่เกี่ยวกับบริษัท เนื่องจากบริษัทจำกัดคนเดียวมีรากฐานมาจากบริษัทและถือเป็นการแยกคุณสมบัติ ภาระหน้าที่ขององค์กรระหว่างบริษัทจำกัดคนเดียวกับกิจการเจ้าของคนเดียวให้มีความแตกต่างกัน เช่นกรณีการจดทะเบียนจัดตั้งบริษัท กิจการเจ้าของคนเดียวไม่มีหน้าที่ต้องจดทะเบียนจัดตั้งองค์กรใด ๆ เพื่อดำเนินธุรกิจ ในขณะที่บริษัทจำกัดคนเดียวซึ่งอยู่ภายใต้บทบัญญัติบริษัทจำกัดจะต้องดำเนินการจดทะเบียนบริษัทจำกัดคนเดียว เพื่อให้ได้มาซึ่งสภาพนิติบุคคลขององค์กรและดำเนินธุรกิจต่อไป เป็นต้น อย่างไรก็ตาม แม้ว่าบริษัทจำกัดคนเดียวจะถูกจัดหมวดหมู่ให้มีสถานะทางกฎหมายเป็นนิติบุคคลประเภทบริษัทจำกัดก็ตาม แต่บริษัทจำกัดคนเดียวอาจไม่ใช่นิติบุคคลที่แยกออกต่างหากจากบุคคลผู้เป็นเจ้าของในมุมมองของกรมสรรพากรเพื่อประโยชน์ในการจัดเก็บภาษีก็ได้ เช่น บริษัทจำกัดความรับผิด SMLLC ที่มีบุคคลคนเดียวเป็นเจ้าของในประเทศสหรัฐอเมริกาที่มีหน่วยภาษีดั้งเดิมคือนิติบุคคลซึ่งไม่ถือว่าเป็นนิติบุคคลตามกฎหมายภาษี (Disregarded entity)

4.2.1.3 ความเข้าถึงง่ายของบริษัทจำกัดคนเดียว

แนวคิดและเจตนารมณ์ของบริษัทจำกัดคนเดียวที่เกิดขึ้นในแต่ละประเทศเกิดขึ้นจากการที่องค์กรธุรกิจในประเทศของตนมีปัญหาและอุปสรรคต่อผู้ประกอบการ ไม่ว่าจะเป็นความซับซ้อนขององค์กรธุรกิจแต่ละประเภท การขาดคุณสมบัติบางประการขององค์กรธุรกิจที่เหมาะสมสำหรับผู้ประกอบกิจการ ปัญหาผู้ถือหุ้นเทียม ฯลฯ และอีกทั้งแต่ละประเทศต้องการที่จะสนับสนุนภาคเอกชนให้มีส่วนร่วมในการประกอบ

ธุรกิจโดยที่เข้าถึงได้ง่ายและมีข้อจำกัดในทางปฏิบัติน้อยที่สุด บริษัทจำกัดคนเดียวจึงเป็นทางเลือกที่ดีให้แก่ผู้ประกอบการในการตัดสินใจจัดตั้งเพื่อประกอบธุรกิจของตน

4.2.1.4 จำกัดความรับผิด

แต่ละประเทศได้เล็งเห็นถึงความสำคัญของการจำกัดความรับผิดซึ่งจะเป็นสิ่งที่สนับสนุนให้ผู้ประกอบการมีความมั่นใจในการประกอบธุรกิจ และยิ่งไปกว่านั้นการประกอบธุรกิจโดยบริษัทจำกัดคนเดียวต้องอาศัยความมั่นใจและลดความเสี่ยงให้เหลือน้อยที่สุด คุณสมบัติในการจำกัดความรับผิดขององค์กรธุรกิจจึงเป็นสิ่งที่สนับสนุนให้ผู้ประกอบการเข้ามาประกอบธุรกิจมากขึ้น ซึ่งเป็นเหตุผลที่สอดคล้องกับการนำแนวคิดและเจตนารมณ์ของบริษัทจำกัดคนเดียวมาบังคับใช้ด้วย

4.2.2 วิเคราะห์ความเหมือนและความแตกต่างระหว่างบริษัทจำกัดคนเดียวกับองค์กรธุรกิจที่สำคัญในประเทศไทย

4.2.2.1 กิจการเจ้าของคนเดียว

โดยทางกายภาพ บริษัทจำกัดคนเดียวและกิจการเจ้าของคนเดียวมีลักษณะเหมือนกันแทบทั้งหมด ไม่ว่าจะเป็นการประกอบกิจการด้วยตัวคนเดียว ทรัพย์สินต่าง ๆ ที่ลงทุน เป็นของเจ้าของกิจการ อำนาจการบริหารและการควบคุมเป็นของเจ้าของกิจการ เพียงแต่บริษัทจำกัดคนเดียวมีสถานะเป็นนิติบุคคลตามกฎหมาย จึงทำให้บริษัทจำกัดคนเดียวมีหน้าที่เพิ่มเติมที่จะต้องปฏิบัติตามกฎหมายที่เกี่ยวข้องกับนิติบุคคลไม่ว่าจะเป็นกฎหมายบริษัท กฎหมายภาษีที่เกี่ยวข้องกับนิติบุคคล กฎเกณฑ์เกี่ยวกับการบัญชีของนิติบุคคล ในขณะที่กิจการเจ้าของคนเดียวไม่มีหน้าที่ต้องปฏิบัติตามกฎหมายบริษัทแต่อย่างใด

ในกรณีของการจำกัดความรับผิด แนวคิดของบริษัทจำกัดคนเดียวส่วนหนึ่งเกิดจากการที่รัฐต้องการนำคุณสมบัติพิเศษของการจำกัดความรับผิดที่มีอยู่ในนิติบุคคลมาไว้ในกิจการเจ้าของคนเดียว ทั้งนี้ เพื่อเป็นการสนับสนุนให้ผู้ประกอบการที่ต้องการประกอบธุรกิจ และต้องการหลักประกันทางกฎหมายในการป้องกันความเสี่ยงที่อาจเกิดขึ้นจากการประกอบกิจการ สามารถเข้าถึงองค์กรธุรกิจได้ง่ายขึ้น แทนที่จะไปอาศัยการหลีกเลี่ยงกฎหมายโดยการนำผู้ถือหุ้นเทียมมาถือหุ้นเพื่อให้ครบตามจำนวนผู้เริ่มก่อการตามที่กฎหมายกำหนดไว้ บริษัทจำกัดความรับผิดจึงมีการจำกัดความรับผิด ในขณะที่กิจการเจ้าของคนเดียวมีเพียงสถานะบุคคลธรรมดา และกฎหมายไม่ได้ให้สิทธิการจำกัดความรับผิดแก่บุคคลธรรมดาแต่อย่างใด บุคคลธรรมดาจึงไม่มีการจำกัดความรับผิด

ในกรณีการจัดเก็บภาษีเงินได้ กรมสรรพากรได้กำหนดให้กิจการเจ้าของคนเดียวถือเป็นหน่วยภาษีหนึ่งที่ต้องเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ในขณะที่บริษัทจำกัดคนเดียวเป็นนิติบุคคลตามกฎหมายไทย ตั้งแต่วันที่นายทะเบียนรับจดทะเบียน บริษัทจำกัดคนเดียวจึงมีหน้าที่ต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลตามประมวลรัษฎากรด้วย

4.2.2.2 ห้างหุ้นส่วน

ห้างหุ้นส่วนเป็นองค์กรธุรกิจที่ถูกพัฒนามาจากการดำเนินธุรกิจโดยบุคคลคนเดียวเป็นผู้ดำเนินกิจการทั้งหมดกลายเป็นบุคคลอย่างน้อยสองคนตกลงทำสัญญาจัดตั้งห้างหุ้นส่วนโดยนำเงินสด สินทรัพย์อื่น หรือแรงงานมาลงทุนเพื่อกระทำการกิจกรรมร่วมกันที่ถูกต้องตามกฎหมาย โดยมีวัตถุประสงค์แบ่งกำไรขาดทุนอันได้จากกิจการที่ทำนั้น ซึ่งห้างหุ้นส่วนสามารถแบ่งได้สองประเภทหลัก ๆ คือ ห้างหุ้นส่วนที่ไม่จดทะเบียนกับห้างหุ้นส่วนที่จดทะเบียน ผู้วิจัยจึงขอแยกการเปรียบเทียบเป็นสองกรณีดังต่อไปนี้

(ก) ห้างหุ้นส่วนที่จดทะเบียน

ห้างหุ้นส่วนที่ดำเนินการจดทะเบียนจัดตั้งจะทำให้ห้างหุ้นส่วนมีสถานะนิติบุคคลตามกฎหมายแยกออกต่างหากจากตัวบุคคลผู้เป็นเจ้าของกิจการ เมื่อศึกษาเปรียบเทียบบริษัทจำกัดคนเดียวกับห้างหุ้นส่วนที่จดทะเบียนจะพบว่าบริษัทจำกัดคนเดียวกับห้างหุ้นส่วนที่จดทะเบียนจะมีความเหมือนในเรื่องของสภาพบุคคลขององค์กรที่เป็นนิติบุคคลตามกฎหมายแยกออกต่างหากจากบุคคลผู้เป็นเจ้าของกิจการ แต่สิ่งที่แตกต่างกันคือ จำนวนของผู้เป็นเจ้าขององค์กรซึ่ง บริษัทจำกัดคนเดียวจะสามารถจัดตั้งได้กรณีมีผู้ถือหุ้นคนเดียวเท่านั้น ในขณะที่ห้างหุ้นส่วนจำกัดจะต้องมีบุคคลอย่างน้อยสองคนซึ่งบุคคลธรรมดาเข้าไป เข้าร่วมทำสัญญาจัดตั้งห้างหุ้นส่วน

ในกรณีการจัดเก็บภาษีเงินได้ ห้างหุ้นส่วนที่จดทะเบียน และบริษัทจำกัดคนเดียวถือเป็นนิติบุคคล จึงมีหน้าที่ต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลเหมือนกัน

(ข) ห้างหุ้นส่วนที่ไม่จดทะเบียน

กรณีสถานะทางกฎหมายของบริษัทจำกัดคนเดียวกับห้างหุ้นส่วนที่ไม่จดทะเบียน ห้างหุ้นส่วนที่ไม่จดทะเบียนจะไม่มีสถานะนิติบุคคลตามกฎหมาย การดำเนินกิจการใด ๆ ในนามของห้างหุ้นส่วนไม่จดทะเบียนจะไม่สามารถทำได้ เนื่องจากห้างหุ้นส่วนไม่จดทะเบียนไม่มีสภาพบุคคลตามกฎหมาย ในขณะที่

บริษัทจำกัดคนเดียวมีสถานะนิติบุคคลตามกฎหมาย เป็นบุคคลที่กฎหมายสมมติขึ้น สามารถดำเนินกิจการได้ในนามของบริษัทผ่านตัวแทนของบริษัทเช่นกรรมการ หรือผู้ได้รับมอบอำนาจจากบริษัทจำกัดคนเดียว

ในกรณีการจัดเก็บภาษีเงินได้ ตามที่ได้กล่าวข้างต้นว่า ห้างหุ้นส่วนที่ไม่จดทะเบียนไม่มีสถานะนิติบุคคลตามกฎหมายและไม่มีสภาพบุคคล เมื่อห้างหุ้นส่วนได้รับเงินจากการดำเนินกิจการ เงินได้เหล่านั้นย่อมส่งผ่านไปยังผู้เป็นหุ้นส่วนแต่ละคนที่เป็นสมาชิก ตามหลักการระบบส่งผ่านเงินได้ ด้วยลักษณะพิเศษเฉพาะของกฎหมายภาษีอากร และการกำหนดสถานะความเป็นหน่วยภาษีที่มีหน้าที่ต้องเสียภาษีนั้นเป็นกฎหมายภายในซึ่งเป็นอำนาจอธิปไตยของแต่ละประเทศในการจะกำหนด กรมสรรพากรได้กำหนดให้ห้างหุ้นส่วนที่ไม่จดทะเบียนนั้นเป็นหน่วยภาษีที่ต้องเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาด้วย ส่วนบริษัทจำกัดคนเดียว ถือเป็นนิติบุคคล จึงมีหน้าที่ต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลเหมือนกัน

4.2.2.3 บริษัทจำกัด

ในแต่ละประเทศ รากฐานของการเป็นบริษัทจำกัดคนเดียว เกิดขึ้นจากการเป็นบริษัทจำกัด หรือมีพื้นฐานในเรื่องของบริษัทจำกัดอยู่แล้ว คุณสมบัติพื้นฐานของการเป็นบริษัทจะเหมือนกันทุกประการ แต่สิ่งที่แตกต่างกันจะเป็นกรณีของจำนวนผู้ถือหุ้นหรือผู้เป็นเจ้าของกิจการที่บริษัทจำกัดจะต้องมีผู้เริ่มก่อการตั้งแต่สามคนขึ้นไปในขณะที่บริษัทจำกัดคนเดียวสามารถจัดตั้งบริษัทได้ด้วยตัวบุคคลเดียว ตามแนวคิดและเจตนารมณ์ของบริษัทจำกัดคนเดียวที่ต้องการให้ผู้ประกอบการที่มีศักยภาพ สามารถเข้าถึงรูปแบบขององค์กรธุรกิจเพื่อประกอบกิจการได้ง่ายขึ้นโดยไม่ต้องอาศัยการหลีกเลี่ยงกฎหมายเพื่อให้ได้มาซึ่งสิทธิประโยชน์ของนิติบุคคล ทั้งนี้ พระราชบัญญัติบริษัทจำกัดคนเดียว เป็นกฎหมายบริษัทที่รับรองการมีอยู่ของบริษัทจำกัดคนเดียวและได้ถูกบัญญัติแยกต่างหากจากประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ที่มีบทบัญญัติเกี่ยวกับบริษัทอยู่แล้ว บริษัทจำกัดคนเดียวจึงมีความพิเศษกว่าบริษัทจำกัดทั่วไป เนื่องจากบริษัทจำกัดคนเดียวต้องปฏิบัติตามพระราชบัญญัติบริษัทจำกัดคนเดียวและต้องปฏิบัติตามกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ในฐานะเป็นนิติบุคคลด้วย ทั้งนี้การบัญญัติแยกต่างหากจากกันก็เพื่อไม่ให้เกิดความขัดแย้งกันระหว่างบทบัญญัติของบริษัทกับบริษัทจำกัดคนเดียว ยกตัวอย่างกรณีบทบัญญัติว่าด้วยความหมายของการจัดตั้งบริษัท ซึ่งในประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์กล่าวไว้ว่าสัญญาจัดตั้งบริษัทนั้น หมายถึงสัญญาซึ่งบุคคลตั้งแต่สองคนขึ้นไปตกลงเข้ากันเพื่อกระทำการกิจการร่วมกัน ด้วยประสงค์จะแบ่งปันกำไรอัน

จะพึงได้แต่กิจการที่ทำนั้น แต่ในขณะที่บริษัทจำกัดคนเดียว จดทะเบียนจัดตั้งด้วยตัวบุคคลเพียงคนเดียว
ได้

จากการเปรียบเทียบบริษัทจำกัดคนเดียวกับองค์กรต่าง ๆ แล้ว จึงสามารถสรุปได้ว่า ลักษณะของ
บริษัทจำกัดคนเดียวมีคุณสมบัติที่เกิดจากการผสมผสานกันระหว่าง กิจการเจ้าของคนเดียว ห้างหุ้นส่วน
จำกัด และบริษัทจำกัด บริษัทจำกัดคนเดียวจึงเป็นองค์กรธุรกิจทางเลือกอีกทางหนึ่งที่จะช่วยให้
ผู้ประกอบการสามารถประกอบกิจการและเข้าสู่กิจกรรมทางเศรษฐกิจได้ง่ายขึ้น

4.3 วิเคราะห์แนวทางการจัดเก็บภาษีเงินได้ที่เหมาะสมกับบริษัทจำกัดคนเดียว

4.3.1 วิเคราะห์แนวทางการจัดเก็บภาษีเงินได้สำหรับบริษัทจำกัดคนเดียวกับหลักการภาษี อากรที่ดี

4.3.1.1 หลักความเป็นธรรม

หลักความเป็นธรรมถือเป็นหลักสำคัญของลักษณะภาษีอากรที่ดีที่รัฐในแต่ละรัฐควรต้องนำไป
พิจารณาเพื่อประกอบการกำหนดหลักเกณฑ์การจัดเก็บภาษีขององค์กรธุรกิจแต่ละประเภทที่ประเทศของ
ตนได้อนุญาตให้จัดตั้ง เนื่องจากการจัดเก็บภาษีอากรตามหลักความเป็นธรรมจะก่อให้เกิดความยุติธรรม
ความเสมอภาคต่อภาคประชาชนและภาครัฐในด้านการส่งเสริมการกระจายรายได้และลดความเหลื่อมล้ำ
ทางเศรษฐกิจ รวมถึงการมีประสิทธิภาพในการจัดเก็บภาษีเพื่อนำมาเป็นรายได้ของรัฐในการบริหาร
ประเทศ ซึ่งการจัดเก็บภาษีอากรสำหรับบริษัทจำกัดคนเดียวตามหลักความเป็นธรรมสามารถแยก
พิจารณาได้สองประการดังนี้

(ก) หลักความเป็นธรรมในการจัดเก็บภาษีแนวนอน (Horizontal Equity of Taxation)

หลักความเป็นธรรมในการจัดเก็บภาษีแนวนอน เป็นหลักที่กำหนดให้บุคคลอยู่ในสถานะเดียวกัน
และมีฐานะหรือรายได้เท่าเทียมกันควรได้รับการปฏิบัติทางภาษีที่เท่าเทียมกัน เมื่อพิจารณาสถานะของ
ผู้ประกอบการประเภทกิจการเจ้าของคนเดียวกับบริษัทจำกัดคนเดียว จะพบว่ากิจการเจ้าของคนเดียว
และบริษัทจำกัดคนเดียวมีลักษณะเหมือนกันทุกประการ เพียงแต่กฎหมายกำหนดให้บริษัทจำกัดคนเดียว
มีตัวตนแยกต่างหากจากบุคคลธรรมดาผู้เป็นเจ้าของกิจการ ได้รับการจำกัดความรับผิด และมีหน้าที่

เสมือนนิติบุคคลเท่านั้น และในมุมมองของภาษีอากร บุคคลผู้ได้รับเงินได้ที่แท้จริงขององค์กรธุรกิจ ประเภทบริษัทจำกัดนั้นคือบุคคลผู้เป็นเจ้าของกิจการ เมื่อผู้ประกอบการทั้งสองประเภทมีรายได้เท่ากันไม่ว่าผู้ประกอบการจะประกอบกิจการในลักษณะกิจการเจ้าของคนเดียวหรือจัดตั้งบริษัทจำกัดคนเดียว ผู้ประกอบการทั้งสองรายควรถูกจัดเก็บภาษีที่เท่าเทียมกัน สำหรับการเปรียบเทียบ ผู้วิจัยขอยกตัวอย่างประกอบหลักการดังนี้

นาย A ประกอบกิจการซักรีด โดยมีเงินได้ในปีภาษี 2563 จำนวน 1,000,000 บาท และสามารถหักค่าใช้จ่ายแบบเหมาในการประกอบกิจการซักรีดได้ร้อยละ 60¹⁰⁷ นาย A จะถูกจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ดังนี้

รายการภาษี	จำนวน (บาท)
เงินได้พึงประเมินประเภทที่ 8	1,000,000
หักค่าใช้จ่ายในอัตราเหมา (ร้อยละ 60)	600,000
เงินหลังจากหักค่าใช้จ่าย	400,000
หักค่าลดหย่อน	60,000
เงินได้สุทธิ	340,000

เมื่อได้ผลลัพธ์ของเงินได้สุทธิแล้ว จึงนำมาคำนวณหาภาระภาษีที่ตนชำระตามตารางบัญชีอัตราภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาประจำปี 2563

ขั้นบันไดเงินได้สุทธิ	อัตรากาซี (ร้อยละ)	เงินได้สุทธิของนาย A	ภาษีที่นาย A ต้องชำระ
0 - 150,000	5	150,000	ยกเว้น
150,001- 300,000	5	150,000	7,500
300,001 – 500,000	10	40,000	4,000

ดังนั้น นาย A มีหน้าที่ต้องเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาเป็นจำนวน 11,500 บาท

กรณีบริษัท B จำกัดคนเดียว ประกอบธุรกิจซักรีด มีเงินได้ในปีภาษี 2563 เป็นจำนวน 1,000,000 บาท บริษัทจำกัดคนเดียวหักค่าใช้จ่ายตามกฎหมายเป็นเงินจำนวน 600,000 บาท เหลือกำไรสุทธิจำนวน

¹⁰⁷ ประมวลรัษฎากร มาตรา 46, พระราชกฤษฎีกา (ฉบับที่ 11) พ.ศ. 2502 มาตรา 8 และ 8 ทวิ

400,000 บาท เมื่อนำกำไรสุทธิมาคำนวณภาษีเงินได้นิติบุคคลในอัตราร้อยละ 20 บริษัทจำกัดคนเดียวมีหน้าที่ต้องเสียภาษีทั้งหมดเป็นเงิน 80,000 บาท

จากกรณีข้างต้น ผู้วิจัยได้กำหนดให้การประกอบกิจการประเภท กิจการเจ้าของคนเดียวกับบริษัท จำกัดคนเดียวมีรายได้เท่ากัน คือ 1,000,000 บาท ภายใต้เงื่อนไขสถานะของกิจการที่ต่างกัน กล่าวคือ กิจการเจ้าของคนเดียวที่มีสถานะเป็นบุคคลธรรมดา กับบริษัทจำกัดคนเดียวที่มีสถานะเป็นนิติบุคคล จะสังเกตได้ว่า การจัดเก็บภาษีเงินได้และอัตรากำไรของกิจการทั้งสองประเภทมีความแตกต่างกัน ซึ่งแสดงให้เห็นถึงความขัดแย้งต่อหลักความเป็นธรรมในการจัดเก็บภาษีแวนอนที่กำหนดให้บุคคลที่มีฐานะหรือรายได้เท่าเทียมกันควรได้รับการจัดเก็บภาษีที่เท่ากัน

(ข) หลักความเป็นธรรมในการจัดเก็บภาษีแนวตั้ง (Vertical Equity of Taxation)

หลักความเป็นธรรมในการจัดเก็บภาษีแนวตั้งหรือที่เรียกอีกอย่างหนึ่งว่าหลักความสามารถในการเสียภาษี เป็นหลักการกระจายรายได้ที่กำหนดให้บุคคลผู้อยู่ในสภาวะต่างกันยอมถูกจัดเก็บภาษีต่างกัน เช่น ผู้ประกอบการที่มีรายได้มาก ย่อมเสียภาษีมาก ในขณะที่ผู้ประกอบการที่มีรายได้น้อยยอมเสียภาษีน้อย ดังนั้นการจัดเก็บภาษีเงินได้ในอัตราก้าวหน้าของภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาจึงเป็นการจัดเก็บภาษีที่วัดจากความสามารถในการเสียภาษีของผู้เสียภาษีได้และมีความสอดคล้องกับหลักความเป็นธรรมในการจัดเก็บภาษีแนวตั้ง แต่ในทางกลับกัน การจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลในอัตราก้าวหน้ากับบริษัทจำกัดคนเดียว ซึ่งในทางความเป็นจริงบริษัทจำกัดคนเดียวในทางกายภาพมีลักษณะเหมือนกับกิจการเจ้าของคนเดียวทุกประการตามที่ได้กล่าวมาข้างต้น เท่ากับว่าบริษัทจำกัดคนเดียวเป็นช่องโหว่ทางกฎหมายและเจตนารมณ์ของการจัดเก็บภาษีเงินได้ตามหลักความสามารถในการเสียภาษี บริษัทจำกัดคนเดียวจึงไม่ต้องเสียภาษีเงินได้ตามอัตราขั้นบันไดซึ่งเป็นหลักการกระจายรายได้ที่การจัดเก็บภาษีอากรที่ดีควรต้องนำมาปรับใช้

ดังนั้น เมื่อพิจารณาสถานะและในมุมมองทางกฎหมายภาษีอากรของผู้ประกอบการประเภทกิจการ เจ้าของคนเดียวกับบริษัทจำกัดคนเดียวที่มีความเหมือนกันตามที่ได้กล่าวไว้ข้างต้นแล้ว การกำหนดแนวทางการจัดเก็บภาษีเงินได้สำหรับบริษัทจำกัดคนเดียวจึงควรต้องนำการเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาไปพิจารณาประกอบกับปัจจัยอื่น ๆ ด้วย

4.3.2 วิเคราะห์แนวทางการจัดเก็บภาษีเงินได้สำหรับบริษัทจำกัดคนเดียวตามกฎหมายภาษี อากรไทยและต่างประเทศ

โครงสร้างการจัดเก็บภาษีเงินได้สำหรับบริษัทจำกัดคนเดียวในแต่ละประเทศมีความแตกต่างกันอย่างมีนัยยะสำคัญไม่ว่าจะเป็นในแง่ของการกำหนดหน่วยภาษี แนวคิดการจัดเก็บภาษี ประเภทของภาษีเงินได้ และอัตราภาษี ทั้งนี้เป็นอำนาจอธิปไตยของแต่ละประเทศในการที่สร้างบทบัญญัติต่าง ๆ เพื่อให้สอดคล้องกับเจตนารมณ์และบริบทขององค์กรธุรกิจในแต่ละประเภท ดังนั้น การจะวิเคราะห์แนวทางการจัดเก็บภาษีเงินได้ที่เหมาะสมกับบริษัทจำกัดคนเดียวแล้ว และเพื่อให้เห็นถึงผลกระทบของการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาและนิติบุคคลสำหรับบริษัทจำกัดคนเดียว ผู้วิจัยจึงขอแยกพิจารณาเป็นหัวข้อดังต่อไปนี้

4.3.2.1 แนวคิดการกำหนดหน่วยภาษี

เมื่อพิจารณาถึงหน่วยภาษีของบริษัทจำกัดคนเดียวในแต่ละประเทศ จะพบว่า แต่ละประเทศให้ความสำคัญในเรื่องของหน่วยภาษีของบริษัทจำกัดคนเดียวแตกต่างกันไป โดยสามารถแยกออกได้ 3 ประเภทดังนี้

(ก) การกำหนดหน่วยภาษีของบริษัทจำกัดคนเดียวโดยอาศัยสถานะทาง กฎหมายที่กฎหมายรับรอง

การกำหนดหน่วยภาษีของบริษัทจำกัดคนเดียวในแต่ละประเทศจะอาศัยสถานะทางกฎหมายที่กฎหมายได้บัญญัติรับรองให้ หากบริษัทจำกัดคนเดียวมีสถานะทางกฎหมายแบบใด สถานะทางภาษีของบริษัทจำกัดคนเดียวก็จะเป็นไปตามสถานะทางกฎหมายของบริษัท บริษัทจำกัดคนเดียวมีรากฐานมาจากบริษัทจำกัดซึ่งการเกิดขึ้นของบริษัทจำกัดเกิดจากทฤษฎีบุคคลสมมติ โดยกฎหมายรับรองให้บริษัทจำกัดมีสภาพนิติบุคคลแยกต่างหากจากบุคคลผู้เป็นเจ้าของกิจการ ซึ่งโดยแท้จริงแล้วบริษัทจำกัดไม่มีสภาพบุคคล แต่กฎหมายสมมติและรับรองให้บริษัทจำกัดมีสถานะนิติบุคคล สามารถจัดการงานได้โดยผ่านตัวแทนของบริษัท เช่นกรรมการหรือผู้จัดการบริษัท เป็นต้น เมื่อบริษัทมีสภาพเป็นนิติบุคคลแล้ว และถ้าไร่นั้นเกิดจากการประกอบกิจการของบริษัท บริษัทซึ่งมีสภาพบุคคลย่อมมีเงินได้ และมีหน้าที่ต้องเสียภาษีเงินได้จากการประกอบธุรกิจนั้น และโดยทั่วไปแล้วบริษัทจำกัดคนเดียวจะถูกกำหนดสถานะทางกฎหมายเป็นนิติบุคคลแยกออกต่างหากจากบุคคลผู้เป็นเจ้าของกิจการซึ่งเป็นบุคคลธรรมดา เนื่องจากวิวัฒนาการของบริษัทจำกัดคนเดียวนั้นมีรากฐานและคุณสมบัติเดียวกันกับบริษัท เพียงแต่ต่างกันตรงที่

จำนวนผู้ถือหุ้นหรือผู้เป็นเจ้าของกิจการของบริษัทจำกัดคนเดียวจะมีเพียงคนเดียว ในขณะที่บริษัทจำกัดโดยทั่วไปจะเริ่มต้นตั้งแต่สองคนขึ้นไปเพื่อให้สอดคล้องกับเจตนารมณ์ของกฎหมายบริษัทที่ถือว่าเป็นการเข้าทำสัญญาอย่างหนึ่ง และร่วมกันประกอบกิจการเพื่อแสวงหากำไรแบ่งปันกัน จึงทำให้สถานะทางภาษีของบริษัทจำกัดคนเดียว เป็นไปในทางเดียวกันกับสถานะทางกฎหมายด้วย การพิจารณาเช่นนี้จะพบได้ในการกำหนดหน่วยภาษีของประเทศอินเดีย ที่กำหนดให้บริษัทจำกัดคนเดียวในมุมมองของภาษีเป็นหน่วยภาษีนิติบุคคลซึ่งมีหน้าที่ต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลเช่นเดียวกับบริษัทจำกัดทั่วไป

**(ข) การกำหนดสถานะทางภาษีของบริษัทจำกัดคนเดียวโดยอาศัยคุณสมบัติ
และลักษณะเฉพาะขององค์กร**

การกำหนดสถานะทางภาษีโดยอาศัยคุณสมบัติและลักษณะเฉพาะขององค์กร ผู้มีหน้าที่กำหนดสถานะทางภาษีของบริษัทจำกัดคนเดียวจะให้ความสำคัญกับคุณสมบัติและลักษณะเฉพาะขององค์กรมากกว่าสถานะทางกฎหมายขององค์กรนั้น ๆ ที่กฎหมายรับรองให้ แม้สถานะทางกฎหมายของบริษัทจำกัดคนเดียวจะเป็นนิติบุคคล แต่สถานะทางภาษีของบริษัทจำกัดคนเดียวกลับถูกพิจารณาโดยอาศัยคุณสมบัติของบริษัทจำกัดคนเดียวเปรียบเทียบกับองค์กรประเภทอื่น ๆ เพื่อให้ได้สถานะทางภาษีของบริษัทจำกัดคนเดียวที่เหมาะสมที่สุดและจะได้ดำเนินการจัดเก็บภาษีเงินได้ที่เกี่ยวข้องต่อไป ดังจะเห็นได้จากกรณีของประเทศสหรัฐอเมริกาที่กรมสรรพากรได้นำแนวคิดคำตัดสินของศาล Ninth Circuit ในคดี United States v. Kintner ซึ่งในรายละเอียดได้กล่าวถึงหลักเกณฑ์และคุณสมบัติความเหมือนคล้ายของบริษัทจำกัดมาปรับใช้ ซึ่งหลังจากการประเมินแล้ว กรมสรรพากรของประเทศสหรัฐอเมริกาได้กำหนดให้บริษัทจำกัดคนเดียวมีสถานะเหมือนห้างหุ้นส่วนที่เงินได้จะต้องถูกส่งผ่านไปยังผู้เป็นเจ้าของกิจการ และจัดเก็บภาษีเงินได้ในระดับผู้ถือหุ้นเพียงระดับเดียว แม้ว่าในภายหลังจะมีการประกาศยกเลิกการปรับใช้หลักเกณฑ์ของคินท์เนอร์และให้ใช้หลักการเลือกเสียภาษีแทนก็ตาม บริษัทจำกัดคนเดียวของประเทศสหรัฐอเมริกาก็ยังถูกจัดให้อยู่ในประเภทของนิติบุคคลซึ่งไม่ถือว่าเป็นนิติบุคคลตามกฎหมายภาษีเป็นหน่วยภาษีพื้นฐานของบริษัทจำกัดคนเดียว และต้องเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาเช่นเดียวกับกิจการเจ้าของคนเดียว หากไม่มีการเลือกหน่วยภาษีอื่น ๆ ทั้ง ๆ ที่บริษัทจำกัดประเภทอื่น ๆ เช่นบริษัท ซี แม้จะจัดตั้งด้วยผู้ถือหุ้นเพียงคนเดียวก็ยังถูกจัดให้สถานะในทางภาษีเป็นนิติบุคคลโดยการอ้างอิงสถานะทางกฎหมาย

(ค) การเปิดโอกาสให้ผู้เสียภาษีเลือกสถานะทางภาษีของบริษัทจำกัดคนเดียว

สถานะทางภาษีของบริษัทจำกัดคนเดียวนั้นมีสองประเภทหลักคือหน่วยภาษีที่ต้องเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา และหน่วยภาษีที่ต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล ซึ่งในบางประเทศ ไม่ได้จำกัดว่าบริษัทจำกัดคนเดียวจะต้องมีหน่วยภาษีที่ต้องเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาหรือหน่วยภาษีที่ต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลเพียงอย่างเดียว แต่เปิดโอกาสให้ผู้เสียภาษีสามารถเลือกเสียภาษีโดยการเปลี่ยนหน่วยภาษีจากหน่วยดั้งเดิมของบริษัทจำกัดคนเดียวได้อย่างอิสระ กล่าวคือ หากหน่วยภาษีดั้งเดิมของบริษัทจำกัดคนเดียว มีหน้าที่ต้องเสียภาษีเงินได้ประเภทใดประเภทหนึ่งแล้ว ผู้เสียภาษีย่อมมีอิสระในการเลือกหน่วยภาษีที่มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้อีกประเภทหนึ่งก็ได้ ทั้งนี้ต้องปฏิบัติตามหลักเกณฑ์และเงื่อนไขที่กำหนดไว้ในแต่ละประเทศด้วย เช่น ประเทศสหรัฐอเมริกาที่บริษัทจำกัดคนเดียว SMLLC มีหน่วยภาษีดั้งเดิมคือนิติบุคคลซึ่งไม่ถือว่าเป็นนิติบุคคลตามกฎหมายภาษีและมีหน้าที่ต้องเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา สามารถเลือกหน่วยภาษีให้บริษัทจำกัดคนเดียว SMLLC เป็นหน่วยภาษีที่มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้นิติบุคคลเสมือนการเสียภาษีของบริษัท ซี หรือในกรณีประเทศฝรั่งเศสที่บริษัทจำกัดคนเดียว SAS เป็นหน่วยภาษีที่ต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลแต่สามารถเลือกหน่วยภาษีให้บริษัทจำกัดคนเดียว SAS ไม่เป็นหน่วยภาษีที่ต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลแต่ใช้ระบบส่งผ่านเงินได้ส่งต่อให้กับระดับผู้ถือหุ้นหรือผู้เป็นเจ้าของ เพื่อมีหน้าที่ในการเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาต่อไป

สำหรับการกำหนดหน่วยภาษีในประเทศไทย เนื่องจากประมวลรัษฎากรเป็นกฎหมายภายในพิเศษที่สามารถกำหนดหลักเกณฑ์อันเกี่ยวกับภาษีได้โดยอำนาจอธิปไตยของแต่ละประเทศ จะเห็นได้ว่า การกำหนดหน่วยภาษีก็ไม่ได้อ้างอิงสถานะทางกฎหมายของตัวองค์กรธุรกิจที่กฎหมายรับรองให้เสมอไป ยกตัวอย่างเช่น กิจการร่วมค้า (Joint Venture) ซึ่งหมายถึง การร่วมประกอบธุรกิจของบุคคลหรือกิจการตั้งแต่สองคนขึ้นไป โดยมีการร่วมลงทุนไม่ว่าจะเป็นเงินทุน ทรัพย์สิน แรงงาน เทคโนโลยี ที่ดิน บุคลากร หรืออื่นๆ ภายใต้ข้อตกลงหรือสัญญาร่วมค้าเพื่อประกอบกิจการร่วมกัน กิจการร่วมค้ากฎหมายไม่ได้บังคับให้ต้องจดทะเบียนนิติบุคคล ดังนั้นกิจการร่วมค้าที่ไม่ได้จดทะเบียนจึงมีสถานะเป็นห้างหุ้นส่วนสามัญที่ไม่จดทะเบียน ซึ่งสอดคล้องกับแนวคำพิพากษาศาลฎีกาที่ได้กล่าวไว้ว่ากิจการร่วมค้าไว้ว่ากิจการร่วมค้าเป็นห้างหุ้นส่วนสามัญไม่จดทะเบียน¹⁰⁸ จึงไม่มีสถานะนิติบุคคลตามกฎหมาย

¹⁰⁸ คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 3848/2531, 5316/2559

แยกออกจากบุคคลผู้เป็นเจ้าขององค์กร แต่อย่างไรก็ตาม ประมวลรัษฎากรได้กำหนดให้บริษัท หรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลให้หมายความรวมถึง กิจการร่วมค้าซึ่งได้แก่กิจการที่ดำเนินการร่วมกันเป็นทาง คำหรือหากำไรระหว่างบริษัทกับบริษัท บริษัทกับห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลกับห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล หรือระหว่างบริษัทและหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลกับบุคคลธรรมดา คณะบุคคลที่มีใช้นิติบุคคล ห้างหุ้นส่วนสามัญหรือนิติบุคคลอื่นด้วย จึงหมายความว่ากิจการร่วมค้าเป็นหน่วยภาษีที่ต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลด้วย การกำหนดหน่วยภาษีให้กับองค์กรธุรกิจจึงเป็นเรื่องของความเหมาะสม และเจตนารมณ์ของการก่อตั้งองค์กรธุรกิจนั้น ๆ ด้วย

สำหรับบริษัทจำกัดคนเดียวในประเทศไทย หากไม่มีการเปลี่ยนแปลง ร่างพระราชบัญญัติบริษัทจำกัดคนเดียว พ.ศ. ... มาตรา 5 จะกำหนดให้บริษัทเป็นนิติบุคคลตั้งแต่วันที่นายทะเบียนรับจดทะเบียน ซึ่งหมายความว่า สถานะทางภาษีของบริษัทจะถูกพิจารณาโดยอาศัยสถานะทางกฎหมายที่กฎหมายรับรอง บริษัทจำกัดคนเดียวจึงมีหน้าที่ที่ต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล จึงก่อให้เกิดประเด็นขึ้นว่า การกำหนดแนวทางให้บริษัทจำกัดคนเดียวมีหน่วยภาษีเป็นนิติบุคคลในขณะที่ลักษณะทางกายภาพของบริษัทจำกัดคนเดียวเปรียบเสมือนบุคคลธรรมดาด้วยนั้น เหมาะสมแล้วหรือไม่ จึงต้องพิจารณาในประเด็นที่จะกล่าวต่อไปควบคู่ไปด้วย

ข้อสังเกตอีกประการหนึ่งของการกำหนดหน่วยภาษีให้กับบริษัทจำกัดคนเดียวคือ หากกำหนดให้บริษัทจำกัดคนเดียวเป็นหน่วยภาษีที่ต้องเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา จะเท่ากับว่า บริษัทจำกัดคนเดียวมีหน้าที่ต้องเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาเป็นหน่วยภาษีแยกต่างหากจากบุคคลธรรมดาผู้เป็นเจ้าของ ซึ่งอาจทำให้เกิดปัญหาการหลีกเลี่ยงภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาของบริษัทจำกัดคนเดียวได้ เนื่องจาก การจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาของประเทศไทย ตามประมวลรัษฎากร เป็นอัตราขั้นบันได โดยมีวัตถุประสงค์เพื่อให้เกิดการกระจายรายได้ของประชาชน ลดความเหลื่อมล้ำและสร้างรายได้ให้แก่รัฐอย่างเป็นธรรม เมื่อพิจารณาถึงหลักความเป็นธรรม การจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาย่อมสอดคล้องกับหลักความสามารถในการเสียภาษีที่แท้จริงตามรายได้ที่ได้รับ แต่เมื่อพิจารณาถึงการหลีกเลี่ยงภาษีอากร ผู้เสียภาษีอาจใช้ช่องว่างจากความเป็นหน่วยภาษีของบริษัทจำกัดคนเดียวเพื่อหลีกเลี่ยงภาษีอากรโดยวางแผนการกระจายฐานเงินได้ของตนให้เหลือเงินได้สุทธิต่ำที่สุด เพื่อให้เสียภาษีน้อยที่สุดหรือได้รับการยกเว้นภาษี แม้ว่าการจัดตั้งบริษัทจำกัดคนเดียวจะจัดตั้งได้เพียง 1 บริษัทต่อบุคคลธรรมดา 1 คนก็ตาม การ

กำหนดหน่วยภาษีให้กับบริษัทจำกัดคนเดียวก็ย่อมไม่สอดคล้องกับการจัดเก็บภาษีอากรอย่างเป็นธรรม และทำให้เกิดความไม่เท่าเทียมกันระหว่างผู้ที่ประกอบกิจการเจ้าของคนเดียว กับผู้ที่จัดตั้งบริษัทจำกัดคนเดียวมาเป็นอีกหนึ่งหน่วยภาษีเพื่อหลีกเลี่ยงภาษีอากร

4.3.2.2 แนวคิดการจัดเก็บภาษีเงินได้

เมื่อพิจารณาการจัดเก็บภาษีเงินได้ของบริษัทจำกัดคนเดียวในแต่ละประเทศจะพบว่า แนวคิดการจัดเก็บภาษีเงินได้ของบริษัทจำกัดคนเดียวมีความแตกต่างกันไป ตามแนวคิดต่าง ๆ ที่สนับสนุนให้การจัดเก็บภาษีเงินได้ของบริษัทจำกัดคนเดียวมีประสิทธิภาพและสอดคล้องกับตัวองค์กรมากที่สุด ซึ่งกรณีดังกล่าวสามารถแยกพิจารณาได้ดังนี้

(ก) แนวคิดระบบส่งผ่านเงินได้

การกำหนดการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาสำหรับบริษัทจำกัดคนเดียวมีที่มาจากแนวคิดประการหนึ่งว่า บริษัทจำกัดคนเดียวถูกควบคุมและบริหารจัดการโดยบุคคลคนเดียว ทรรศนะต่าง ๆ ในทางความเป็นจริงเป็นของเจ้าของกิจการแต่เพียงผู้เดียว ผู้เป็นเจ้าของกิจการและบริษัทจำกัดคนเดียว จึงถือเสมือนเป็นบุคคลคนเดียวกันไม่สามารถแยกออกจากกันได้ ซึ่งเป็นกรณีเดียวกับห้างหุ้นส่วนที่อาศัยระบบส่งผ่านเงินได้ในการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา เมื่อบริษัทจำกัดคนเดียวมีกำไรจากการประกอบกิจการ เงินได้นั้นในทางความเป็นจริงจึงเป็นเงินได้ของเจ้าของกิจการทั้งสิ้น หากจัดเก็บภาษีเงินได้ในระดับบริษัทจำกัดคนเดียว และจัดเก็บภาษีเงินได้ในระดับผู้ถือหุ้น ก็ถือว่าเป็นการจัดเก็บภาษีซ้ำซ้อน ซึ่งเป็นการขัดกับหลักการจัดเก็บภาษีอากรที่ดีด้วย ในบางประเทศจึงกำหนดให้บริษัทจำกัดคนเดียวเสียภาษีในระดับผู้ถือหุ้นเพียงระดับเดียว คือภาษีบุคคลธรรมดา เช่น SMLLC ของประเทศสหรัฐอเมริกา

(ข) แนวคิดบุคคลสมมติและการจำกัดความรับผิด

การกำหนดการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลสำหรับบริษัทจำกัดคนเดียว เกิดจากการที่บริษัทจำกัดคนเดียว มีสภาพนิติบุคคลแยกต่างหากจากบุคคลผู้เป็นเจ้าของบริษัท รวมถึงบุคคลผู้เป็นเจ้าของบริษัทจำกัดคนเดียว ได้รับประโยชน์จากการจำกัดความรับผิดซึ่งเป็นการประโยชน์จากการจัดตั้งองค์กรธุรกิจที่มีสภาพบุคคลแยกต่างหากจากผู้จัดตั้ง เมื่อบริษัทจำกัดคนเดียวประกอบกิจการและมีรายได้ บริษัทจำกัดคนเดียวย่อมต้องถูกเก็บภาษีเงินได้เช่นเดียวกับบริษัทจำกัดซึ่งหมายถึงบริษัทจำกัดคนเดียวย่อมต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลให้แก่รัฐ

4.3.2.3 ภาวะภาษี

เนื่องจากเจตนาของกรมของการเกิดขึ้นของบริษัทจำกัดคนเดียวโดยทั่วไปต้องการกระตุ้นให้ผู้ประกอบการที่มีศักยภาพในการประกอบกิจการเข้ามามีส่วนร่วมในการขับเคลื่อนพัฒนาเศรษฐกิจ และเข้าสู่ระบบมากขึ้น ดังนั้นภาวะภาษีย่อมเป็นปัจจัยหนึ่งที่สำคัญของการตัดสินใจจัดตั้งบริษัทจำกัดคนเดียวที่จะต้องคำนึงถึง หากภาวะภาษีของการประกอบกิจการเจ้าของคนเดียวมากกว่าหรือยุ่งยากกว่าเมื่อเปรียบเทียบกับการจัดตั้งบริษัทจำกัดคนเดียว ผู้ประกอบการก็จะให้ความสนใจและตัดสินใจจัดตั้งบริษัทจำกัดคนเดียวมากขึ้น ในทางกลับกันหากภาวะภาษีของการประกอบกิจการเจ้าของคนเดียวน้อยกว่าหรือง่ายกว่าเมื่อเปรียบเทียบกับการจัดตั้งบริษัทจำกัดคนเดียว ผู้ประกอบการก็จะปฏิเสธการจัดตั้งบริษัทจำกัดคนเดียว ซึ่งขัดกับเจตนาของกรมการนำแนวคิดบริษัทจำกัดคนเดียวมาบังคับใช้กระตุ้นเศรษฐกิจ และสนับสนุนผู้ประกอบการดังที่กล่าวไว้ข้างต้น

เมื่อวิเคราะห์ภาวะภาษีเงินได้ของบริษัทจำกัดคนเดียวในแต่ละประเทศในกรณีที่เงินได้อยู่ในความครอบครองของบุคคลผู้เป็นเจ้าของกิจการ จะพบว่า ภาวะทางภาษีของบริษัทจำกัดคนเดียวในแต่ละประเทศมีความแตกต่างกันไป เช่น บริษัทจำกัดคนเดียวในประเทศอินเดียมีหน่วยภาษีที่ต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล จะถูกจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลในระดับองค์กรและเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาในระดับผู้ถือหุ้นรวมในอัตราสูงสูงกว่าการประกอบกิจการประเภทกิจการเจ้าของคนเดียวที่ถูกจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาเพียงระดับเดียวแม้ว่าเจตนาของกรมการบังคับใช้กฎหมายบริษัทจำกัดคนเดียวของประเทศอินเดียจะมีวัตถุประสงค์เพื่อสนับสนุนการเข้าถึงองค์กรธุรกิจของผู้ประกอบการคนเดียวที่ต้องการมีส่วนร่วมกิจกรรมทางเศรษฐกิจก็ตาม ส่งผลให้สัดส่วนจำนวนผู้จัดตั้งบริษัทจำกัดคนเดียวในประเทศอินเดียมีจำนวนน้อยมากเมื่อเทียบกับบริษัทจำกัดทั่วไปที่ยังดำเนินการอยู่¹⁰⁹ ในขณะที่บริษัทจำกัด SMLLC ของประเทศสหรัฐอเมริกา ได้กำหนดให้ภาวะภาษีตกไปยังผู้เป็นเจ้าของกิจการเท่านั้น โดยนำเงินได้ที่บริษัทจำกัดคนเดียวได้รับไปรวมกับเงินได้ของตนเพื่อยื่นแบบแสดงรายการและชำระภาษี แม้เงินได้ที่บริษัทจำกัดคนเดียวได้รับจะยังไม่ได้แจกจ่ายเป็นผลประโยชน์ให้แก่ผู้ถือหุ้นก็ตาม เป็นต้น ดังนั้นผู้เป็น

¹⁰⁹ Kushal Shah, *One Person Companies: Recognition in the Income tax Act*, [ออนไลน์], 19 เมษายน 2564, แหล่งที่มา: <http://www.cas.ind.in/wp-content/uploads/One-Person-Companies-Recognition-in-the-Income-tax-Act.pdf>

เจ้าของบริษัทจำกัด SMLLC จึงต้องนำเงินได้ของบริษัทจำกัดคนเดียวมารวมกับเงินได้ที่ตนได้รับในปีภาษีนั้นด้วย และคำนวณภาษีตามอัตราภาษีเงินได้บุคคลธรรมดารวมทีเดียว

สำหรับประเทศไทย บริษัทจำกัดคนเดียวหากมีสถานะเป็นนิติบุคคล และไม่มีแก้ไขการจัดเก็บภาษีเงินได้ บริษัทจำกัดคนเดียวจะมีหน้าที่ต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลในอัตราร้อยละ 20 ของกำไรสุทธิที่ได้จากการประกอบกิจการ กรณีมีประเด็นต้องพิจารณาต่อว่า หากผู้เป็นเจ้าของกิจการต้องการนำเงินออกมาจากบริษัทและให้อยู่ในความครอบครองของตน จะต้องถูกหักภาษี ณ ที่จ่ายเงินปันผลอีกร้อยละ 10 รวมแล้วผู้เป็นเจ้าของกิจการจะมีภาระภาษีที่แท้จริงทั้งสิ้นร้อยละ 28 และเป็นการเก็บภาษีซ้ำซ้อนจากรายได้จำนวนเดียวกันด้วย

อย่างไรก็ตามประเทศไทย ได้นำแนวคิดระบบเครดิตภาษี (Imputation System) มาใช้ในการขจัดปัญหาการเก็บภาษีซ้อนในเชิงเศรษฐกิจ โดยอนุญาตให้ผู้ถือหุ้นนำเครดิตภาษีสำหรับภาษีเงินได้นิติบุคคลที่ได้จ่ายไปในเงินปันผลนั้น มาคำนวณรวมกับเงินปันผลเพื่อคิดภาระภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาและหลังจากนั้นภาระภาษีดังกล่าวจะถูกหักด้วยเครดิตภาษีสำหรับภาษีเงินได้นิติบุคคลข้างต้น หากภาระภาษีทั้งหมดของผู้ถือหุ้นนั้นมากกว่าส่วนที่ผู้ถือหุ้นต้องชำระ ผู้ถือหุ้นจะต้องชำระภาษีเพิ่มเติมให้ครบตามจำนวนที่ขาดไป แต่ถ้าหากเครดิตภาษีมีมากกว่าภาระภาษีทั้งหมดของผู้ถือหุ้น ผู้ถือหุ้นก็มีสิทธิขอภาษีคืนได้¹¹⁰ ทั้งนี้ระบบเครดิตภาษีเป็นวิธีที่ถือว่ากำไรสุทธิของบริษัทเป็นเสมือนเงินได้ของผู้ถือหุ้น ดังนั้นเงินปันผลที่ผู้ถือหุ้นได้รับจึงเป็นเงินปันผลหลังจากการเสียภาษีไปแล้วกับอัตราภาษีสำหรับบริษัท แต่เนื่องจากบุคคลธรรมดาผู้ถือหุ้นแต่ละคนมีความสามารถและระดับในการเสียภาษีที่แตกต่างกัน จึงไม่ควรจะต้องเก็บภาษีในอัตราที่เท่ากันตามอัตราภาษีเงินได้นิติบุคคล จึงต้องนำมาคำนวณใหม่ตามภาระการเสียภาษีเงินได้ของตน

ตามที่ได้กล่าวข้างต้น ระบบเครดิตภาษีจึงมีแนวคิดเดียวกับระบบส่งผ่านเงินได้ที่ใช้ในห้างหุ้นส่วนเพื่อใช้จัดภาษีซ้อนวิธีจัดภาษีซ้อน เพียงแต่ระบบเครดิตภาษีนั้นผู้เสียภาษีจะถูกหักภาษีเงินได้นิติบุคคล ณ ที่จ่ายไปก่อนแล้วจึงนำภาระภาษีเงินได้ที่ตนมีไปคำนวณเพื่อหักกับเครดิตภาษีที่ได้ชำระไปอีกครั้งหนึ่ง อย่างไรก็ตาม ผู้เสียภาษีเงินได้มีสิทธิเลือกใช้สิทธิเครดิตภาษี หรือสิทธิในการเสียภาษีตามอัตราที่ถูกหัก

¹¹⁰ ประมวลรัษฎากรมาตรา 47 ทวิ

ภาษี ณ ที่จ่ายอย่างใดอย่างหนึ่งก็ได้ เพื่อให้เป็นภาษีสุดท้าย (Final Tax) กรณีจึงมีประเด็นว่าในอดีตภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาที่มีอัตราสูงสุดอยู่ที่ร้อยละ 37 และภาษีเงินได้นิติบุคคลมีอัตราภาษีอยู่ที่ร้อยละ 30 เมื่อใช้สิทธิเครดิตภาษี หรือ สิทธิในการเสียภาษีตามอัตราที่ถูกหักภาษี ณ ที่จ่าย ผลลัพธ์ภาระภาษีที่แท้จริงระหว่างภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา กับ ภาษีเงินได้นิติบุคคลจะเท่ากันดังตัวอย่างดังต่อไปนี้

กำไรจากการประกอบกิจการ	100 บาท
เสียภาษีเงินได้นิติบุคคล (ร้อยละ 30)	30 บาท
กำไรสุทธิ	70 บาท
ภาษีหัก ณ ที่จ่าย (เงินปันผล) (ร้อยละ 10)	7 บาท
ผลตอบแทนสุทธิ	63 บาท
ผู้เป็นเจ้าของกิจการเสียภาษีรวมสุทธิ	37 บาท
ภาระภาษีที่แท้จริง (Effective Tax Rate)	ร้อยละ 37

จากตัวอย่างตามตารางข้างต้น หากผู้เป็นเจ้าของบริษัทจำกัดคนเดียวใช้สิทธิเครดิตภาษี ผลลัพธ์ของการเสียภาษีทั้งหมดจะเท่ากับจำนวนที่บุคคลธรรมดาควรต้องเสียตามอัตราภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา เช่น กรณีเงินได้จำนวน 100 บาทของบุคคลธรรมดาเข้าเกณฑ์ต้องเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาในอัตราร้อยละ 20 หรือเท่ากับ 20 บาท เมื่อนำเครดิตภาษีที่บุคคลธรรมดาได้จ่ายไปแล้วจำนวน 37 บาทมาหักกับภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาที่ต้องจ่ายจำนวน 20 บาท บุคคลธรรมดาจะสามารถขอคืนภาษีเงินได้จำนวน 17 บาท จึงสรุปได้ว่าบุคคลธรรมดาได้เสียภาษีไปเพียง 20 บาท ซึ่งจำนวนเงินที่เสียภาษีสอดคล้องกับกรณีบุคคลธรรมดาเสียภาษี การใช้ระบบเครดิตภาษีจึงก่อให้เกิดความเท่าเทียมกันระหว่างการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา กับการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลสอดคล้องกับเจตนารมณ์ที่ต้องการขจัดความซ้ำซ้อนอย่างเป็นธรรมให้แก่ผู้เสียภาษีเงินได้

อย่างไรก็ตาม ตั้งแต่มีการประกาศและบังคับใช้พระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการลดอัตราและยกเว้นรัษฎากร (ฉบับที่ 530) พ.ศ. 2554 เพื่อลดอัตราภาษีจากภาษีเงินได้นิติบุคคลในอัตราร้อยละ 30 เหลือร้อยละ 20 และ พระราชกฤษฎีกาลดภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ลด

ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาขั้นอัตราสูงสุดร้อยละ 37 เหลือร้อยละ 35 ระบบเครดิตภาษีของประเทศไทยจึงเกิดช่องว่างทางกฎหมายที่ผู้เสียภาษีสามารถบิดเบือนการเสียภาษีได้ดังนี้

กำไรจากการประกอบกิจการ	100 บาท
เสียภาษีเงินได้นิติบุคคล (ร้อยละ 20)	20 บาท
กำไรสุทธิ	80 บาท
ภาษีหัก ณ ที่จ่าย (เงินปันผล) (ร้อยละ10)	8 บาท
ผลตอบแทนสุทธิ	72 บาท
ผู้เป็นเจ้าของกิจการเสียภาษีรวมสุทธิ	28 บาท
ภาระภาษีที่แท้จริง (Effective Tax Rate)	ร้อยละ 28

กรณีบุคคลธรรมดาที่มีภาระภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาสูงกว่าอัตราภาษีหัก ณ ที่จ่ายที่เสียไปรวมกับภาษีเงินปันผล ยกตัวอย่างเช่นบุคคลธรรมดาที่มีภาระภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาร้อยละ 35 จากเงินได้จำนวน 100 บาท เท่ากับว่าบุคคลธรรมดาต้องเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาทั้งสิ้น 35 บาท เมื่อบริษัทได้ชำระภาษีเงินได้นิติบุคคลไปแล้วจำนวน 20 บาท และภาษีเงินปันผลหัก ณ ที่จ่ายอีก 8 บาท รวมเป็นเงินที่ต้องเสียภาษีทั้งสิ้น 28 บาท บุคคลธรรมดาก็จะเลือกไม่เครดิตภาษี และใช้สิทธิในการเสียภาษีตามอัตราที่ถูกหักภาษี ณ ที่จ่าย ภาระภาษีสุดท้ายของบุคคลธรรมดาจะเท่ากับ 28 บาทหรือร้อยละ 28 จากจำนวนเงินได้จำนวน 100 บาทเท่านั้น ในขณะที่บุคคลธรรมดาจะเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาในอัตราร้อยละ 35

จากกรณีข้างต้นจึงสามารถสรุปได้ว่าหากฐานภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาสูงกว่าร้อยละ 28 นั้นหมายความว่าผู้เสียภาษีสามารถปฏิเสธการใช้เครดิตภาษี และปล่อยให้ถือเอาจำนวนเงินที่ได้เครดิตภาษีรวมกับจำนวนเงินภาษีหัก ณ ที่จ่ายเป็นการชำระภาษีไป โดยไม่ต้องนำเงินได้ไปคำนวณรวมกับภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาอีก เท่ากับว่าบุคคลธรรมดาจะเสียภาษีเงินได้สุทธิเพียงร้อยละ 28 เท่านั้น ทั้ง ๆ ที่บุคคลธรรมดาต้องเสียภาษีเงินได้จำนวนร้อยละ 35 การกระทำดังกล่าวจึงเป็นการบิดเบือนเจตนารมณ์ของระบบเครดิตภาษีที่นำมาใช้เพื่อขจัดการจัดเก็บภาษีซ้ำซ้อนและความไม่เท่าเทียมกันระหว่างภาษีเงินได้บุคคลธรรมดากับนิติบุคคล

ดังนั้น ในทางทฤษฎี ภาระภาษีที่แท้จริงของบริษัทจำกัดคนเดียวกับบุคคลธรรมดา นั้นจะมีความเสมอภาคกันหากฐานภาษีบุคคลธรรมดาไม่เกินร้อยละ 28 แต่การกำหนดให้บริษัทจำกัดคนเดียวเป็นหน่วยภาษีนิติบุคคล อาจทำให้บุคคลผู้เป็นเจ้าของกิจการอาจใช้ประโยชน์จากช่องว่างทางกฎหมายดังกล่าวเพื่อลดภาระภาษี ซึ่งก่อให้เกิดความไม่เป็นธรรมต่อผู้ประกอบการเจ้าของคนเดียว การจะกำหนดให้บริษัทจำกัดคนเดียวมีหน่วยภาษีใด จึงจำเป็นต้องคำนึงถึง ความเหลื่อมล้ำหรือความไม่เป็นธรรมในทางภาษีที่อาจเกิดขึ้นระหว่างกิจการเจ้าของคนเดียวกับบริษัทจำกัดคนเดียวด้วย

หากภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาและภาษีเงินได้นิติบุคคลยังคงบังคับใช้อัตราปัจจุบัน ในมุมมองของผู้ประกอบการย่อมได้ประโยชน์จากการเครดิตภาษีในกรณีที่อัตราภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาสูงกว่าจำนวนที่สามารถเครดิตภาษีได้ เปิดช่องให้บุคคลธรรมดาเข้ามาจัดตั้งบริษัทจำกัดคนเดียว เพื่อลดภาระภาษีที่ตนมี ในขณะที่รัฐสูญเสียรายได้จากการอาศัยช่องว่างทางกฎหมายในการลดภาระภาษี ทั้งนี้เจตนารมณ์ของบริษัทจำกัดคนเดียวเกิดขึ้นส่วนหนึ่งเพื่อสนับสนุนผู้ประกอบการขนาดเล็ก หรือรายย่อย หากเป็นธุรกิจขนาดเล็กที่มีรายได้ไม่ถึงเกณฑ์ต้องเสียภาษีเกินร้อยละ 28 ระบบเครดิตภาษีก็จะไม่ส่งผลประโยชน์ให้กับบุคคลเหล่านี้เลย ในขณะที่ผู้ประกอบการรายใหญ่ หรือธุรกิจที่อาจมีเงินได้สูงถึงเกณฑ์ที่จะเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาในอัตราที่มากกว่าร้อยละ 28 อาจใช้การเครดิตภาษีเป็นเครื่องมือในการลดภาระภาษีของตน ซึ่งไม่ใช่เจตนารมณ์ของระบบเครดิตภาษีที่ใช้เพื่อจัดการคิดภาษีซ้ำซ้อนและความไม่เป็นธรรมในการจัดเก็บภาษีเงินได้ตามที่ควรจะเป็น

จากการวิเคราะห์ข้างต้น ผู้วิจัยจึงขอสรุปว่าการเสียภาษีเงินได้ของบริษัทจำกัดคนเดียวโดยทั่วไปอาจเป็นไปได้ทั้งนิติบุคคลหรือบุคคลธรรมดาขึ้นอยู่กับบริบทของแต่ละประเทศ แต่สำหรับประเทศไทยแล้วเมื่อพิจารณาแนวทางการจัดเก็บภาษีเงินได้สำหรับบริษัทจำกัดคนเดียวข้างต้น เพื่อให้สอดคล้องและเป็นไปตามหลักการจัดเก็บภาษีอากรที่ดีและเป็นธรรม การพิจารณาคุณสมบัติและลักษณะขององค์กรเพื่อกำหนดหน่วยภาษีจึงเป็นสิ่งสำคัญมากกว่าการอ้างอิงตามสถานะทางกฎหมายโดยไม่ได้คำนึงถึงคุณสมบัติแท้จริงขององค์กร อีกทั้งแนวคิดต่าง ๆ ที่สนับสนุนการกำหนดการจัดเก็บภาษีเงินได้สำหรับบริษัทจำกัดคนเดียวที่เหมาะสม เช่น การจัดภาษีซ้ำซ้อน ซึ่งประเทศไทยใช้ระบบเครดิตภาษีในนิติบุคคลซึ่งเป็นการจัดการจัดเก็บภาษีซ้ำซ้อนเช่นเดียวกัน แต่ก็มีปัญหาเรื่องช่องว่างทางกฎหมายสำหรับการใช้ระบบเครดิตภาษีที่อาจส่งผลให้เกิดความไม่เท่าเทียมกันในการจัดเก็บภาษีขององค์กรแต่ละองค์กรได้ ผู้วิจัยจึงเห็นว่า

การกำหนดให้บริษัทจำกัดคนเดียวไม่มีหน่วยภาษี และให้เงินได้ทั้งหมดที่บริษัทจำกัดคนเดียวได้รับส่งผ่านไปยังบุคคลผู้เป็นเจ้าของกิจการเพื่อนำไปรวมกับเงินได้ของตนและเสียภาษีอย่างบุคคลธรรมดาจะเป็นแนวทางในการจัดเก็บภาษีเงินได้สำหรับบริษัทจำกัดคนเดียวที่ดีที่สุดจึงสมควรให้มีการแก้ไขประมวลรัษฎากรเพื่อให้บริษัทจำกัดคนเดียวไม่มีหน่วยภาษีและให้บุคคลธรรมดาที่มีหน้าที่รวมรายได้ของบริษัทจำกัดคนเดียวและรายได้ของตนเพื่อคำนวณภาษีตามอัตราภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา โดยที่ไม่กระทบกระเทือนถึงสิทธิในความเป็นนิติบุคคลทางกฎหมายของบริษัทจำกัดคนเดียว

4.4 แนวทางการปรับปรุงประมวลรัษฎากรเพื่อให้สอดคล้องกับการจัดเก็บภาษีเงินได้บริษัทจำกัดคนเดียว

เมื่อพิจารณาการปรับปรุงแก้ไขประมวลรัษฎากรเพื่อให้การจัดเก็บภาษีเงินได้สำหรับบริษัทจำกัดคนเดียว มีประสิทธิภาพและสอดคล้องกับหลักการจัดเก็บภาษีอากรที่ดี ผู้วิจัยจึงเห็นว่ากำหนดให้บริษัทจำกัดคนเดียวเสียภาษีอย่างบุคคลธรรมดาจะเป็นแนวทางในการจัดเก็บภาษีเงินได้สำหรับบริษัทจำกัดคนเดียวที่ดีที่สุด จึงต้องพิจารณาแนวทางการปรับปรุงประมวลรัษฎากรโดยสามารถแยกพิจารณาได้ดังนี้

4.4.1 การกำหนดหน่วยภาษีของบริษัทจำกัดคนเดียวให้ไม่เป็นหน่วยภาษี

ตามประมวลรัษฎากรของประเทศไทย ไม่ได้มีการให้คำนิยามความหมายหรือลักษณะของบริษัทจำกัดคนเดียว ไว้โดยเฉพาะเจาะจง ประกอบกับคำนิยามของคำว่าบริษัทตามประมวลรัษฎากรมาตรา 39 ได้ให้คำนิยามของคำว่าบริษัทไว้อย่างกว้างว่า บริษัทตามประมวลรัษฎากรคือบริษัทที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายไทย ซึ่งพระราชบัญญัติบริษัทจำกัดคนเดียวก็เป็นหนึ่งในกฎหมายที่ตราขึ้นโดยอาศัยอำนาจอธิปไตยของประเทศไทยโดยรับรองการจัดตั้งและการมีอยู่ขององค์กรธุรกิจบริษัทประเภทบริษัทจำกัดคนเดียว ประกอบกับมาตรา 66 วรรคหนึ่งที่กำหนดให้บริษัทมีหน้าที่ต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล สอดคล้องกับพระราชบัญญัติบริษัทจำกัดคนเดียวในมาตรา 5 ที่กำหนดให้บริษัทจำกัดคนเดียวเป็นนิติบุคคลตั้งแต่วันที่นายทะเบียนรับจดทะเบียน บริษัทจำกัดคนเดียวจึงเป็นหน่วยภาษีที่ต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลโดยปริยาย

อย่างไรก็ตาม ตามที่ได้ที่วิเคราะห์มาแล้วข้างต้นว่า การจัดเก็บภาษีเงินได้สำหรับบริษัทจำกัดคนเดียวควรต้องคำนึงถึงความเป็นเจ้าของเงินได้กล่าวคือ เงินได้ของบริษัทจำกัดคนเดียวแท้จริงแล้วเป็นของ

บุคคลธรรมดาผู้เป็นเจ้าของคนเดียว ดังนั้นการเปลี่ยนแปลงหน่วยภาษีจึงต้องอาศัยการกำหนดค่านิยามให้สอดคล้องกับบัญชีอื่น ๆ ด้วย ผู้วิจัยจึงเห็นควรให้แก้ไขค่านิยามของคำว่าบริษัทในมาตรา 39 โดยตราพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่...) พ.ศ. ... ให้มีสาระสำคัญดังนี้

4.4.1.1 แก้ไขค่านิยามของบริษัทในมาตรา 39 แห่งประมวลรัษฎากร

เดิม มาตรา 39 ได้บัญญัติว่า "บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล" หมายความว่า บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายไทย หรือที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศ และให้หมายความรวมถึง

(1) กิจการซึ่งดำเนินการเป็นทางค้าหรือหากำไรโดยรัฐบาลต่างประเทศ องค์การของรัฐบาลต่างประเทศ หรือนิติบุคคลอื่นที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศ

(2) กิจการร่วมค้า ซึ่งได้แก่กิจการที่ดำเนินการร่วมกันเป็นทางค้าหรือหากำไรระหว่างบริษัทกับบริษัท บริษัทกับห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลกับห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล หรือระหว่างบริษัทและหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลกับบุคคลธรรมดา คณะบุคคลที่มีใช้นิติบุคคล ห้างหุ้นส่วนสามัญหรือนิติบุคคลอื่น

เมื่อต้องการแก้ไขค่านิยามของบริษัทในมาตรา 39 แห่งประมวลรัษฎากร ให้สอดคล้องกับเป้าหมายจึงควรแก้ไขตามข้อความดังต่อไปนี้

ให้ยกเลิกนิยาม "บริษัทและห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล" ในมาตรา 39 แห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งแก้ไขเพิ่มเติมโดยพระราชกำหนดแก้ไขเพิ่มเติม (ฉบับที่ 5) พ.ศ. 2521 ใช้บังคับ 31 ธ.ค. 2521 เป็นต้นไป และให้ใช้ความต่อไปนี้แทน

“บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล” หมายความว่า บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายไทย หรือที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศ เว้นแต่บริษัทจำกัดคนเดียวที่จัดตั้งขึ้นตามพระราชบัญญัติบริษัทจำกัดคนเดียว ทั้งนี้ ให้หมายความรวมถึง

(1) กิจการซึ่งดำเนินการเป็นทางค้าหรือหากำไรโดยรัฐบาลต่างประเทศ องค์การของรัฐบาลต่างประเทศ หรือนิติบุคคลอื่นที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศ

(2) กิจการร่วมค้า ซึ่งได้แก่กิจการที่ดำเนินการร่วมกันเป็นทางค้าหรือหากำไรระหว่างบริษัทกับบริษัท บริษัทกับห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลกับห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล หรือระหว่างบริษัทและหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลกับบุคคลธรรมดา คณะบุคคลที่มีใช้นิติบุคคล ห้างหุ้นส่วนสามัญหรือนิติบุคคลอื่น”

4.4.1.2 เพิ่มคำนิยามของบริษัทจำกัดคนเดียวในมาตรา 39

ให้ดำเนินการเพิ่มบทนิยามคำว่า “บริษัทจำกัดคนเดียว” ระหว่างบทนิยามคำว่า “บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล” และคำว่า “ชาย” ในมาตรา 39 แห่งประมวลรัษฎากร โดยมีข้อความดังต่อไปนี้

ให้เพิ่มความต่อไปนี ของมาตรา 39 แห่งประมวลรัษฎากร

“บริษัทจำกัดคนเดียว” หมายความว่า บริษัทจำกัดคนเดียวที่ตั้งขึ้นตามพระราชบัญญัติบริษัทจำกัดคนเดียว”

การแก้ไขนิยามของคำว่าบริษัทตามประมวลรัษฎากรมาตรา 39 ดังกล่าวข้างต้น จึงทำให้การจัดเก็บภาษีเงินได้สำหรับบริษัทจำกัดคนเดียวไม่ถูกเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลในระดับองค์กรเนื่องจากบริษัทจำกัดคนเดียวไม่ได้อยู่ภายใต้คำนิยามของคำว่าบริษัทตามมาตรา 39 อันจะต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลตามหน้าที่ที่ปรากฏในส่วน 3 เกี่ยวกับการเก็บภาษีจากบริษัทและห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ดังนั้นบริษัทจำกัดคนเดียวจึงไม่เป็นหน่วยภาษีที่มีหน้าที่ต้องเสียภาษีตามประมวลรัษฎากร

4.4.2 การกำหนดภาระการเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาในมาตรา 56

เพื่อให้การจัดเก็บภาษีเงินได้ของบริษัทจำกัดคนเดียวสอดคล้องกับหลักความสามารถในการเสียภาษีและให้เงินได้ที่บริษัทจำกัดคนเดียวได้รับ ส่งผ่านไปยังบุคคลธรรมดาผู้เป็นเจ้าของกิจการเพื่อประโยชน์ในการคำนวณและจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา รวมถึงการที่บริษัทจำกัดคนเดียวมีหน้าที่ต้องจัดหางบการเงินซึ่งมีรายการย่อที่ประกอบด้วยข้อมูลเงินได้ ค่าใช้จ่าย กำไร(ขาดทุน)สุทธิตามพระราชบัญญัติบริษัทจำกัดคนเดียวมาตรา 30 ประกอบกับประกาศกรมพัฒนาธุรกิจการค้า เรื่อง กำหนดรายการย่อที่ต้องมีในงบการเงิน พ.ศ. 2554 อยู่แล้ว ผู้วิจัยจึงเห็นควรให้เพิ่มเติมบทบัญญัติในมาตรา 56 แห่งประมวลรัษฎากรซึ่งเป็นบทบัญญัติที่เกี่ยวกับกำหนดเวลายื่นรายการ โดยกำหนดให้บุคคลธรรมดาผู้เป็นเจ้าของกิจการบริษัทจำกัดคนเดียวยื่นรายการเกี่ยวกับเงินได้พึงประเมินที่ตนและบริษัทจำกัดคนเดียว

ได้รับในปีภาษีที่ล่วงมาแล้วโดยให้นำกำไรที่บริษัทจำกัดคนเดียวได้รับไปรวมคำนวณกับเงินได้พึงประเมินประเภทอื่นที่ตนได้รับมาในปีภาษีนั้น (ถ้ามี) พร้อมกับงบการเงินที่มีรายการย่อ เพื่อเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาตามอัตราก้าวหน้า ซึ่งจะสอดคล้องกับแนวปฏิบัติในการยื่นภาษีของบริษัทจำกัด SMLLC ในประเทศสหรัฐอเมริกาที่บุคคลผู้เป็นเจ้าของกิจการมีหน้าที่นำกำไรสุทธิที่บริษัทจำกัดคนเดียวได้รับมารวมกับเงินได้ของตนแล้วยื่นแบบแสดงรายการเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาพร้อมกับ Schedule C ซึ่งเป็นรายละเอียดกำไร(ขาดทุน) ค่าใช้จ่ายต่าง ๆ ที่เกิดขึ้นกับบริษัทจำกัดคนเดียวแนบมาพร้อมกันด้วย

ให้เพิ่มความต่อไปนี้เป็นวรรคสามของมาตรา 56 แห่งประมวลรัษฎากร

“ในกรณีบริษัทจำกัดคนเดียว ให้บุคคลผู้เป็นเจ้าของกิจการยื่นรายการเกี่ยวกับเงินได้พึงประเมินซึ่งประกอบด้วยเงินได้พึงประเมินที่ตนได้รับและกำไรที่บริษัทจำกัดคนเดียวได้รับในระหว่างปีภาษีที่ล่วงมาแล้ว พร้อมกับงบการเงินที่มีรายการย่อภายในกำหนดเวลาตามวรรคหนึ่ง”

บทที่ 5

บทสรุปและข้อเสนอแนะ

5.1 บทสรุป

บริษัทจำกัดคนเดียว ถือเป็นองค์กรธุรกิจรูปแบบหนึ่งที่สำคัญในการสนับสนุนภาคเอกชนผู้ประกอบการ หรือนักลงทุนที่ต้องการประกอบธุรกิจด้วยตัวคนเดียวสามารถเข้าร่วมกิจกรรมทางเศรษฐกิจได้อย่างมีประสิทธิภาพ และหลายประเทศได้นำแนวคิดบริษัทจำกัดคนเดียวมาปรับใช้ในประเทศของตน ประเทศไทยได้ตระหนักถึงความสำคัญของบริษัทจำกัดคนเดียว โดยล่าสุดได้มีการตรา ร่างพระราชบัญญัติบริษัทจำกัดคนเดียว พ.ศ. ขึ้นเป็นครั้งแรก และผ่านการพิจารณาของคณะกรรมการกฤษฎีกาเป็นที่เรียบร้อยแล้ว และยังคงอยู่ในขั้นตอนการร่างพระราชบัญญัติฉบับดังกล่าว ยังคงอยู่ในระหว่างรับฟังความเห็นและดำเนินการเพื่อให้ได้รับการอนุมัติและออกเป็นกฎหมายเพื่อใช้บังคับต่อไป

ผู้ประสงค์จะจัดตั้งบริษัทจำกัดคนเดียวจะต้องคำนึงถึงภาระหน้าที่ของนิติบุคคลในการปฏิบัติให้เป็นไปตามกฎหมายที่กำหนด รวมถึงกฎหมายที่เกี่ยวข้องเช่นกฎหมายการบัญชี รวมถึงกฎหมายภาษีอากร เมื่อพิจารณาประเด็นกฎหมายภาษีอากร พระราชบัญญัติบริษัทจำกัดคนเดียวระบุให้บริษัทจำกัดคนเดียวมีสถานะเป็นนิติบุคคลตามกฎหมาย ประกอบกับประมวลรัษฎากรกำหนดให้บริษัทที่จัดตั้งขึ้นตามกฎหมายไทยต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล บริษัทจำกัดคนเดียวจึงมีหน้าที่ต้องปฏิบัติตามประมวลรัษฎากรในฐานะนิติบุคคลและเสียภาษีเงินได้ประเภทเงินได้นิติบุคคลหากร่างพระราชบัญญัตินี้ดังกล่าวไม่มีการแก้ไขเพิ่มเติม ได้รับการอนุมัติและบังคับใช้เป็นกฎหมาย

จากการศึกษาการจัดเก็บภาษีเงินได้สำหรับบริษัทจำกัดคนเดียวในแต่ละประเทศ ผู้วิจัยมีความเห็นว่า การกำหนดหลักเกณฑ์การจัดเก็บภาษีเงินได้สำหรับบริษัทจำกัดเดียวนั้นต้องพิจารณาปัจจัยต่าง ๆ หลายประการ ไม่ว่าจะเป็น การกำหนดหน่วยภาษี ซึ่งแนวคิดของแต่ละประเทศให้ความสนใจในเรื่องของคุณสมบัติและลักษณะเฉพาะขององค์กรประเภทบริษัทจำกัดคนเดียวเป็นหลักในการกำหนดหน่วยภาษีให้บริษัทจำกัดคนเดียวเป็นหน่วยภาษีที่มีหน้าที่ต้องเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา รวมถึงการได้นำแนวคิดหลักการระบบส่งผ่านเงินได้ซึ่งเป็นลักษณะเด่นของห้างหุ้นส่วนมาปรับใช้กับบริษัทจำกัดคนเดียว ทำให้

เห็นภาพของบริษัทจำกัดคนเดียวชัดขึ้นว่า เงินได้จากการประกอบกิจการของบริษัทจำกัดคนเดียวนั้น แท้จริงแล้วเป็นเงินของผู้เป็นเจ้าขององค์กรซึ่งสอดคล้องกับความเป็นจริง อีกทั้งภาวะภาษีที่เกิดขึ้นจากการจัดตั้งบริษัทจำกัดคนเดียว ย่อมเป็นปัจจัยสำคัญที่ส่งผลต่อการตัดสินใจในการจัดตั้งบริษัทจำกัดคนเดียว หากคำนวณภาวะภาษีที่แท้จริงของบริษัทจำกัดคนเดียวนอกมาแล้วมีจำนวนต่ำกว่าภาวะภาษีขององค์กรธุรกิจประเภทอื่น ผู้ประกอบการหรือนักลงทุนก็จะให้ความสนใจในการจัดตั้งบริษัทจำกัดคนเดียว แต่ในทางกลับกัน หากภาวะภาษีที่แท้จริงของบริษัทจำกัดคนเดียวสูงกว่าภาวะภาษีขององค์กรธุรกิจประเภทอื่น ผู้ประกอบการก็จะปฏิเสธการจัดตั้งบริษัทจำกัดคนเดียว อันเป็นการขัดกับเจตนารมณ์ของการนำแนวคิดการจัดตั้งบริษัทจำกัดคนเดียวมายังบังคับใช้ เพื่อส่งเสริมให้ผู้ประกอบการได้เข้าสู่ระบบมากขึ้น อันเป็นการขับเคลื่อนเศรษฐกิจของประเทศ ซึ่งเมื่อเปรียบเทียบภาวะภาษีเงินได้บุคคลธรรมดากับนิติบุคคลของประเทศไทยจะพบว่า ภาวะภาษีที่แท้จริงขององค์กรธุรกิจที่เสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาและเงินได้นิติบุคคลนั้นจะไม่เท่ากัน เนื่องจากประเทศไทยได้นำหลักการระบบเครดิตภาษีเงินปันผลมาใช้เพื่อขจัดการจัดเก็บภาษีซ้ำซ้อนที่เกิดขึ้นจากการคิดคำนวณภาษีสองระดับกล่าวคือ ระดับองค์กร และระดับผู้ถือหุ้น แต่อย่างไรก็ตาม เมื่อประเทศไทยได้มีการปรับลดภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาและนิติบุคคลจากอัตราร้อยละ 37 และ 30 ตามลำดับ เป็นร้อยละ 35 และ 20 ตามลำดับ จึงทำให้การใช้ระบบเครดิตภาษีเงินปันผล เกิดภาวะภาษีที่ไม่เท่าเทียมกัน ส่งผลให้เกิดการบิดเบือนเจตนารมณ์ของกฎหมายและความเหลื่อมล้ำระหว่างกิจการเจ้าของคนเดียวกับบริษัทจำกัดคนเดียว ซึ่งไม่สอดคล้องกับหลักการจัดเก็บภาษีอากรที่ดี จึงเห็นควรให้แก้ไขประมวลรัษฎากร โดยกำหนดให้บริษัทจำกัดคนเดียวไม่ถือเป็นหน่วยภาษีที่มีหน้าที่ต้องเสียภาษีเงินได้ตามประมวลรัษฎากร และกำหนดให้บุคคลผู้เป็นเจ้าของกิจการมีหน้าที่ยื่นรายการเกี่ยวกับเงินได้พึงประเมินที่ตนและบริษัทจำกัดคนเดียวได้รับในปีภาษีที่ล่วงมาแล้วโดยให้นำกำไรที่บริษัทจำกัดคนเดียวได้รับไปรวมคำนวณกับเงินได้พึงประเมินประเภทอื่นที่ตนได้รับมาในปีภาษีนั้น (ถ้ามี) พร้อมกับงบการเงินที่มีรายการย่อ เพื่อเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาตามอัตราก้าวหน้า ทั้งนี้ เพื่อให้การจัดเก็บภาษีเงินได้สำหรับบริษัทจำกัดคนเดียวมีประสิทธิภาพ สอดคล้องกับหลักภาษีอากรที่ดีและหลักความสามารถในการเสียภาษีด้วย

5.2 ข้อเสนอแนะ

เนื่องจากแนวทางการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาในองค์กรธุรกิจประเภทนิติบุคคลเช่นบริษัทจำกัดคนเดียว ยังไม่เคยปรากฏและมีการบังคับใช้มาก่อนในประเทศไทย กรมสรรพากรหรือหน่วยงานที่เกี่ยวข้องจึงมีบทบาทสำคัญในการที่จะสร้างความรู้ความเข้าใจในการเสียภาษีสำหรับบริษัทจำกัดคนเดียว รวมถึงสนับสนุนบริษัทจำกัดคนเดียวให้มีความน่าสนใจในการจัดตั้งและนำมาประกอบธุรกิจ ทั้งนี้ โดยวิธีการต่าง ๆ ดังต่อไปนี้

5.2.1 ศึกษาแนวทางและสร้างมาตรการทางภาษีให้บริษัทจำกัดคนเดียว

จากการศึกษาการจัดเก็บภาษีเงินได้สำหรับบริษัทจำกัดคนเดียวในแต่ละประเทศ จะพบว่าเจตนาของของบริษัทจำกัดคนเดียวในแต่ละประเทศมีวัตถุประสงค์เพื่ออำนวยความสะดวกให้แก่ผู้ประกอบการให้สามารถเข้าถึงองค์กรธุรกิจได้ง่ายขึ้น แต่อย่างไรก็ตามบางประเทศกลับประสบกับปัญหาภาระภาษีที่มากขึ้น เมื่อเทียบกับองค์กรธุรกิจประเภทอื่น จึงทำให้ผู้ประกอบการปฏิเสธการจัดตั้งบริษัทจำกัดคนเดียว ซึ่งเป็นสิ่งที่ขัดกับเจตนาของของบริษัทจำกัดคนเดียว การพิจารณาแนวทางและมาตรการทางภาษีต่าง ๆ จึงควรพิจารณาอย่างรอบคอบเพื่อให้การจัดตั้งบริษัทจำกัดคนเดียวเป็นประโยชน์แก่ทุกฝ่ายมากที่สุด และเพื่อเป็นการดึงดูดให้ผู้ประกอบการเข้ามาจัดตั้งและลงทุนผ่านบริษัทจำกัดคนเดียว อันเป็นการส่งเสริมเศรษฐกิจของประเทศไทยให้ดียิ่งขึ้น ผู้วิจัยจึงขอเสนอแนะให้กรมสรรพากรศึกษาแนวทางการปรับปรุงประมวลรัษฎากรในประเด็นดังต่อไปนี้

- 5.2.1.1 การกำหนดหน่วยภาษีของบริษัทจำกัดคนเดียวให้ไม่เป็นหน่วยภาษี โดยการแก้ไขคำนิยามของคำว่า บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลในมาตรา 39 ให้ไม่รวมถึงบริษัทจำกัดคนเดียวและกำหนดคำนิยามใหม่ให้กับบริษัทจำกัดคนเดียวแยกไว้ต่างหากด้วย
- 5.2.1.2 การกำหนดให้บุคคลธรรมดายื่นแบบแสดงรายการภาษีโดยให้นำกำไรที่บริษัทจำกัดคนเดียวได้รับไปรวมคำนวณกับเงินได้พึงประเมินประเภทอื่นที่ตนได้รับมาในปีภาษีนั้น (ถ้ามี) พร้อมแนบบการเงินที่มีรายการย่อ เพื่อเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาตามอัตราก้าวหน้า เพื่อให้บุคคลธรรมดาสามารถยื่นรายการภาษีที่เกิดจากการประกอบกิจการของตนรวมกับบริษัทจำกัดคนเดียวได้ในคราวเดียว

5.2.2 การให้ความรู้ความเข้าใจในการเสียภาษีเงินได้สำหรับบริษัทจำกัดคนเดียว

การเสียภาษีเงินได้สำหรับบริษัทจำกัดเดียวนับเป็นเรื่องใหม่ของวงการภาษีที่จะเกิดขึ้นเมื่อมีการปรับปรุงแก้ไขประมวลรัษฎากรให้สอดคล้องกับหลักภาษีอากรที่ดีและให้การจัดเก็บภาษีเป็นไปอย่างเป็นธรรม ดังนั้น การให้ความรู้ความเข้าใจ รวมไปถึงการจัดทำคู่มือหรือแนวทางการปฏิบัติเพื่อให้ประชาชนเข้าถึงได้ง่ายจึงเป็นสิ่งสำคัญอย่างยิ่ง ที่จะทำให้ผู้ประกอบการเข้าใจภาระภาษีต่าง ๆ ได้อย่างถูกต้อง และสามารถวางแผนการประกอบธุรกิจได้อย่างมีประสิทธิภาพ และสอดคล้องกับการสนับสนุนให้ผู้ประกอบการตัดสินใจจัดตั้งบริษัทจำกัดคนเดียว เพื่อประกอบกิจการของตนอันเป็นการส่งเสริมกิจกรรมทางเศรษฐกิจของประเทศให้มีความเจริญก้าวหน้าต่อไป

บรรณานุกรม

หนังสือ

คณะกรรมการกลุ่มผลิตชุดวิชากฎหมายพาณิชย์ 4, เอกสารการสอนชุดวิชา กฎหมายพาณิชย์ 4, สำนักพิมพ์ มหาวิทยาลัยสุโขทัยธรรมาธิราช, พิมพ์ครั้งที่ 14, 2542).

ลาวัลย์ อุดมวัฒน์ทวี, เอกสารการสอนชุดวิชากฎหมายธุรกิจและการภาษีอากร, พิมพ์ครั้งที่ 3, (นนทบุรี: มหาวิทยาลัยสุโขทัยธรรมาธิราช, 2544).

ชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม, คู่มือการศึกษาวิชากฎหมายภาษีอากร, (กรุงเทพมหานคร: กรุงเทพมหานคร พิมพ์ครั้งที่ 3), 2556.

จรัสศักดิ์ รอดจันทร์, ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา หลักการและบทวิเคราะห์. (กรุงเทพฯ: สำนักพิมพ์แห่งจุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, 2555).

โสภณ รัตนกร, คำอธิบายประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ว่าด้วยหุ้นส่วนและบริษัท, พิมพ์ครั้งที่ 12 (กรุงเทพมหานคร: สำนักพิมพ์นิติบรรณการ, 2553).

Torres Jr, J. P. (2008). The Law on Business Organization, (Rex Bookstore, Inc.. 2008)

Bursk, Edward C., Clark, Donald T., & Hidy, Ralph W., The World of Business, Harvard Business School, (New York: Simon and Schuster, 1962)

Robert Murray Haig, The Concept of Income – Economic and Legal Aspects, in R.M. Haig, The Federal Income Tax, (New York: Columbia University Press, 1921).

Henry C. Simons, Personal Income Taxation: The Definition of Income as a Problem of Fiscal Policy, (Chicago: University of Chicago Press, 1938).

Alex Easson and Victor Thuronyi, Fiscal Transparency, Tax Law Design and Drafting Volume 2, ed. Victor Thuronyi (Washington D.C.: International Monetary Fund, 1998).

Arad Reisberg, Corporate Law in the UK after Recent Development Reforms: The Good, the Bad and the Ugly, (Oxford: Oxford University Press, 2010).

Dornseifer, F. Corporate Business Forms in Europe: A Compendium of Public and Private Limited Companies in Europe, (Otto Schmidt/De Gruyter European law publishers, 2009).

บทความวารสาร

กิติคุณ สิ้นหิรัญวิวัฒน์, กิจการเจ้าของคนเดียว Single or Sole Proprietorship, MFU Connexion, 5(1).

เสถียรภาพ นาหลวง, “แนวทางการการปฏิรูปกฎหมายบริษัทเอกชนจำกัดเพื่อส่งเสริมให้ประเทศไทยเป็นประเทศเศรษฐกิจพัฒนา”, วารสารกฎหมาย คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยอุบลราชธานี ปีที่ 9 ฉบับที่ 18

Pickering, Murray A., The Company as a Separate Legal Entity. (The Modern Law Review, vol. 31, no. 5, 1968).

Larry E. Ribstein, An Analysis of the Revised Uniform Limited Liability Company Act, (2008).

L Bebchuk, The Case of Increasing Shareholder Power, (Harvard Law Review).

Arthur R. Pinto, Protection of Close Corporation Minority Shareholders in the United States, American Journal of Commercial Law 62 (February 2014).

F. Philip Manns, Jr. & Timothy M. Todd, The Tax Lifecycle of a Single-member LLC, (2017).

OECD, Hybrid Mismatch Arrangements, Tax Policy And Compliance Issues, (March 2012)

U.S. Small Business Administration, Organizational Types and Considerations for a Small Business, September 2016.

(Adrien Matray and Charles Boissel), Higher Dividend Taxes, No Problem! Evidence from Taxing Entrepreneurs in France *, (February 2019).

Laurent Grosclaude, “The French «Société Par Actions Simplifiée – SAS», All Purpose Vehicle!”, Central European Journal of Comparative Law, (2020).

Kumar Vipran, “One Person Company: Concept, Issues and Suggestions”, Corporate Law Adviser, Vol. 132, pp. 67-76, (November 5, 2015).

กฎหมาย

ร่างพระราชบัญญัติบริษัทจำกัดคนเดียว มาตรา 5

ประมวลรัษฎากร มาตรา 39, 41, 42, 47 ทวิ, 56, 57 ทวิ, 65 ทวิ, 66, 70, 76 ทวิ

ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 15, 1012, 1097, 1237

พระราชกฤษฎีกา (ฉบับที่ 11) พ.ศ. 2502 มาตรา 8 และ 8 ทวิ

Companies Act 2013, Section 2 (62), India

ประกาศกระทรวงสาธารณสุขที่ 5/2538 เรื่อง กิจการที่เป็นอันตรายต่อสุขภาพ

คำสั่งกรมสรรพากร ป. 149/2558 ข้อ 1

Treasury Regulations § 301.7701-1, 301.7701-2, 301.7701-3

United States v. Kintner, 216 F.2d 418 (9th Cir. 1954).

Rev. Rul. 88-76, 1988-2 C.B. 360.

Department of the Treasury, Internal Revenue Service, Publication 542, Rev. January 2019.

วิทยานิพนธ์

อุดมศรี สดางค์ทอง, “ปัญหาการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาของห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่มีใช้นิติบุคคล (วิทยานิพนธ์ปริญญาโทมหาบัณฑิต สาขากฎหมายภาษี คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2558).

เอกพันธ์ เกษมสวัสดิ์, “คุณสมบัติของเจ้าของบริษัทคนเดียว”, (วิทยานิพนธ์ปริญญาโทมหาบัณฑิต สาขานิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยอัสสัมชัญ, 2560).

จิรจิตร ช่วยศรียัง, “บริษัทจำกัดที่มีผู้ถือหุ้นคนเดียว”, (วิทยานิพนธ์ปริญญาโทมหาบัณฑิต สาขานิติศาสตร์บัณฑิตวิทยาลัย จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, 2548).

ชริตา ธีรธรรมธาดา, “การจัดตั้งบริษัทจำกัดคนเดียวโดยนิติบุคคล”, (วิทยานิพนธ์ปริญญาโทมหาบัณฑิต สาขานิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยอัสสัมชัญ, 2560)

สื่ออิเล็กทรอนิกส์

กรมพัฒนาธุรกิจการค้า กระทรวงพาณิชย์, การวิเคราะห์ผลกระทบที่อาจเกิดขึ้น ร่างพระราชบัญญัติ การจัดตั้งบริษัทจำกัดคนเดียว, [ออนไลน์], 27 พฤศจิกายน 2563, https://dbd.go.th/download/article/article_20190527161036.pdf.

กรมสรรพากร, คู่มือภาษี ห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่ไม่ใช่นิติบุคคล, [ออนไลน์], 25 มีนาคม 2564, http://download.rd.go.th/fileadmin/download/insight_pasi/manualpasi_120159.pdf.

Internal Revenue Service (irs.gov), Self-Employment Tax (Social Security and Medicare Taxes) [ออนไลน์], 16 เมษายน 2564. แหล่งที่มา: Self-Employment Tax (Social Security and Medicare Taxes) | Internal Revenue Service (irs.gov).

Internal Revenue Service (irs.gov), **Wage Compensation for S Corporation Officers**
[ออนไลน์], 16 เมษายน 2564. แหล่งที่มา: <https://www.irs.gov/pub/irs-news/fs-08-25.pdf>.

Kushal Shah, **One Person Companies: Recognition in the Income tax Act,**
[ออนไลน์], 19 เมษายน 2564, แหล่งที่มา: <http://www.cas.ind.in/wp-content/uploads/One-Person-Companies-Recognition-in-the-Income-tax-Act.pdf>