

บทที่ 3

การจัดเก็บภาษีอากรจากการโอนทรัพย์สินของผู้ถือหุ้น ให้แก่บริษัทตามกฎหมายไทย

3.1 ความรู้เบื้องต้นเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร
งบประมาณแผ่นดินเป็นสิ่งสำคัญอย่างหนึ่งที่จะทำให้รัฐบาลบริหารประเทศ
ให้เจริญก้าวหน้าไปได้ด้วยดี งบประมาณดังกล่าวส่วนใหญ่ได้มาจากการจัดเก็บภาษี
ประเภทต่าง ๆ กรมสรรพากรในฐานะหน่วยงานหนึ่งที่มีหน้าที่จัดเก็บภาษีอากร ได้จัด
เก็บภาษีอากรทั้งที่ปรากฏตามประมวลรัษฎากรและตามกฎหมายอื่น ๆ สำหรับภาษีอากร
ที่จัดเก็บตามประมวลรัษฎากรซึ่งจัดเก็บได้เป็นส่วนใหญ่ ปรากฏดังนี้

การจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา

ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา (personal income tax) เป็นภาษีทาง
ตรงชนิดหนึ่ง que เรียกรเก็บจากฐานรายได้หรือเงินได้บุคคลธรรมดา การจัดเก็บโดยทั่วไป
เป็นไปตามหลักความสามารถในการเสียภาษีอากร โดยใช้รายได้เป็นเครื่องวัดความ
สามารถในการเสียภาษีของบุคคล ในการคำนวณภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาใช้ค่าใช้จ่ายและค่า
ลดหย่อน เหลือเท่าใดเป็นเงินได้สุทธิ เสร็จแล้วนำไปคำนวณภาษีตามอัตราภาษีที่ประ
มวลรัษฎากรกำหนดไว้ ซึ่งอัตราภาษีนี้จะเป็นอัตราก้าวหน้า (progressive rate)
5-37%

การเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาตามปกติจะเสียปีละครั้ง ภายในเดือน
มีนาคมของทุกปี โดยนำเงินได้ที่ได้รับตลอดปีภาษีที่ผ่านมาคำนวณภาษี อย่างไรก็ตาม
ผู้มีเงินได้บางประเภทต้องเสียภาษีปีละ 2 ครั้ง ได้แก่ ผู้มีเงินได้พึงประเมินประเภทที่
5, 6, 7 หรือ 8 ซึ่งภาษีครั้งแรกจะต้องเสียภายในเดือนกันยายน โดยนำเงินที่ได้รับ
ตั้งแต่เดือนมกราคมถึงเดือนมิถุนายนมาคำนวณเสียภาษี ส่วนครั้งที่สองเสียภายในเดือน
มีนาคมตามปกติ โดยนำเงินได้ที่ได้รับตลอดปีมาคำนวณเสียภาษี เป็นเงินภาษีเท่าใดให้
นำภาษีที่เสียไปแล้วในครั้งแรกมาหักออก และคงเสียภาษีเฉพาะจำนวนภาษีที่เหลืออยู่
เท่านั้น

1. ผู้มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ได้แก่

- (1) บุคคลธรรมดา หมายถึง บุคคลธรรมดาที่มีชีวิตโดยไม่จำกัดอายุ ความสามารถ สัญชาติ ฯลฯ ของผู้มีเงินได้
- (2) ผู้ถึงแก่ความตายในระหว่างปีภาษี
- (3) กองมรดกที่ยังมิได้แบ่ง
- (4) ห้างหุ้นส่วนสามัญที่มีโชินิติบุคคล หมายถึง บุคคลตั้งแต่ 2 คน ขึ้นไปตกลงเข้ากันเพื่อกระทำการกิจการร่วมกันโดยมีวัตถุประสงค์เพื่อหากำไรมาแบ่งปันกัน
- (5) คณะบุคคลที่มีโชินิติบุคคล มีลักษณะการเข้าร่วมกันเหมือนห้างหุ้นส่วนสามัญ แต่ไม่มีวัตถุประสงค์ที่จะหากำไรมาแบ่งปันกันระหว่างหุ้นส่วนเท่านั้น

2. เงินได้พึงประเมิน

ประมวลรัษฎากร มาตรา 39 ได้ให้คำนิยาม "เงินได้พึงประเมิน" (assesable income) ซึ่งใช้เป็นฐานภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาขั้นต้นว่า เงินได้พึงประเมิน หมายความว่า เงินได้อันเข้าลักษณะพึงเสียภาษีในหมวดนี้ เงินได้ที่กล่าวนี้ ให้หมายความรวมถึงตลอดถึงทรัพย์สินหรือประโยชน์อย่างอื่นที่ได้รับ ซึ่งอาจคิดคำนวณได้เป็นเงิน และเครดิตภาษีตามมาตรา 47 ทวิ ด้วย ซึ่งอาจแยกลักษณะสำคัญ ๆ ได้ดังนี้

ประการแรก เงินได้พึงประเมินครอบคลุมรายได้ทุกชนิด ซึ่งอยู่ในข่ายต้องเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา การพิจารณาว่าเงินได้หรือรายได้ใดบ้างต้องเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาให้กับประเทศไทยนั้น ประมวลรัษฎากรได้บัญญัติไว้ในมาตรา 41 ซึ่งแบ่งตามแหล่งที่เกิดขึ้นของเงินได้พึงประเมินได้ดังนี้

(1) เงินได้จากแหล่งในประเทศไทย ผู้มีเงินได้พึงประเมินในปีภาษีที่ล่วงมาแล้วเนื่องจากหน้าที่งานหรือกิจการที่ทำในประเทศไทย หรือเนื่องจากกิจการของนายจ้างในประเทศไทย หรือเนื่องจากทรัพย์สินที่อยู่ในประเทศไทย ต้องเสียภาษีให้แก่ประเทศไทย ไม่ว่าเงินได้นั้นจะจ่ายในหรือนอกประเทศไทย โดยเป็นไปตามหลักแหล่งเงินได้ (source rule)

(2) เงินได้จากแหล่งในต่างประเทศ ผู้อยู่ในประเทศไทย (ถึง 180 วันในปีภาษี) และมีเงินได้ในปีที่ล่วงมาแล้ว เนื่องจากหน้าที่งานที่ทำในต่าง

ประเทศ หรือเนื่องจากกิจการที่ทำในต่างประเทศ หรือเนื่องจากทรัพย์สินที่อยู่ในต่างประเทศ ต้องเสียภาษีให้แก่ประเทศไทยเมื่อมีการนำเงินได้นั้นเข้ามาในประเทศไทย โดยเป็นไปตามหลักถิ่นที่อยู่ (resident rule)

ประการที่สอง เงินได้พึงประเมินจะอยู่ในรูปของตัวเงินหรือรูปอื่นซึ่งมิใช่ตัวเงินก็ได้ เช่น ในรูปของทรัพย์สิน ในรูปของประโยชน์อย่างอื่น ฯลฯ เหตุผลสำคัญมาจากข้อเท็จจริงที่ว่า การชำระผลตอบแทนในบางกรณีโดยสภาพแล้ว ไม่อาจกระทำในรูปของตัวเงินได้ นอกจากนี้บทบัญญัติเช่นนี้ยังมีผลสำคัญในการป้องกันการเลี่ยงการเสียภาษี โดยจ่ายผลตอบแทนให้ในรูปทรัพย์สินหรือประโยชน์ต่าง ๆ แทนการจ่ายในรูปตัวเงินตามปกติด้วย

ประการที่สาม เงินได้พึงประเมินเป็นเงินได้ก่อนหักรายจ่ายใด ๆ หนึ่ง เงินได้พึงประเมินข้างต้นจะต้องเป็นสิ่งที่ได้รับมาแล้ว มิใช่เป็นแต่สิทธิเรียกร้องที่จะได้รับมาในภายหน้า การที่เงินได้พึงประเมินจะต้องเป็นสิ่งที่ได้รับมาแล้วนั้นเท่ากับภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาต้องใช้เวลาใช้เกณฑ์เงินสด (cash basis) ในการคำนวณเพื่อเสียภาษี

3. ประเภทของเงินได้พึงประเมินและเงินได้พึงประเมินที่ได้รับยกเว้น
ประมวลรัษฎากรแบ่งเงินได้พึงประเมินออกเป็น 8 ประเภท ทั้งนี้เพื่อประโยชน์ในการคำนวณภาษีและกำหนดหน้าที่ในการยื่นแบบแสดงรายการต่าง ๆ โดยเงินได้ประเภทที่ 1 และ 2 เป็นเงินได้ที่ได้มาโดยต้องใช้น้ำพักน้ำแรง (earned income) เงินได้ประเภทที่ 3, 4 และ 5 เป็นเงินได้ที่ได้มาโดยไม่ต้องใช้น้ำพักน้ำแรง (unearned income) ส่วนเงินได้ประเภทที่ 6, 7 และ 8 มีลักษณะผสมของเงินได้ทั้ง 2 ประเภทรวมกัน

4. การหักค่าใช้จ่าย (deduction)

เนื่องจากเงินได้พึงประเมินที่กล่าวมาข้างต้นยังมีชำระรายได้ตามความหมายในทางเศรษฐศาสตร์ เพราะยังรวมต้นทุนหรือรายจ่ายอื่นที่ก่อให้เกิดเงินได้พึงประเมินอยู่ จึงมีความจำเป็นต้องปรับให้รายได้ส่วนที่ได้รับมาจริงเสียก่อน โดยประมวลรัษฎากรได้บัญญัติไว้ในเรื่องของการหักค่าใช้จ่าย การหักค่าใช้จ่ายมิได้หลายวิธีซึ่ง

ขึ้นอยู่กับประเภทของเงินได้พึงประเมิน กล่าวคือเงินได้ประเภทเงินเดือน ค่าจ้าง บำเหน็จ บำนาญ ค่าลิขสิทธิ์ ฯลฯ กฎหมายให้หักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาได้เพียงประการเดียว ซึ่งพิจารณาแล้วนับเป็นสิ่งจำเป็นและสะดวก เพราะหากยอมให้หักได้ตามจริงอาจทำให้เกิดความไม่เท่าเทียมกันระหว่างผู้เสียภาษี และยังอาจก่อให้เกิดข้อโต้แย้งกับเจ้าหน้าที่ผู้จัดเก็บภาษีได้

เงินได้พึงประเมินบางประเภทกฎหมายให้เลือกหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาหรือหักค่าใช้จ่ายตามความจำเป็นและสมควรอย่างใดอย่างหนึ่ง เช่น เงินได้จากวิชาชีพอิสระ จากการให้เช่าทรัพย์สิน ฯลฯ แม้การหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาจะช่วยอำนวยความสะดวกในการจัดเก็บภาษีอากรเป็นอย่างมาก แต่ในขณะเดียวกันจะมีผลในระยะยาวในทางที่ไม่พัฒนาให้ผู้เสียภาษีได้จัดทำบัญชีเอกสารหลักฐานต่าง ๆ ให้ถูกต้อง

เงินได้พึงประเมินบางประเภท กฎหมายให้หักค่าใช้จ่ายตามความจำเป็นและสมควรหรือเรียกว่าหักค่าใช้จ่ายตามจริง ได้เพียงประการเดียว เช่น เงินได้จากการขายอสังหาริมทรัพย์ที่ได้มาโดยมุ่งในทางการค้าหรือหากำไร ฯลฯ

เงินได้พึงประเมินบางประเภท กฎหมายไม่ยอมให้หักค่าใช้จ่ายใด ๆ ทั้งสิ้น เช่น ดอกเบี้ย เงินปันผล ฯลฯ ทั้งนี้ เพราะว่าเงินได้ประเภทนี้โดยทั่วไปไม่มีต้นทุนในการได้มาซึ่งรายได้นั้น ๆ

5. การหักค่าลดหย่อน (allowance)

หลังจากหักค่าใช้จ่ายแล้วกฎหมายกำหนดให้มีการหักค่าลดหย่อนได้อีก เพื่อหาเงินได้สุทธิซึ่งจะใช้เป็นฐานภาษีในการคำนวณกับอัตราภาษีต่อไป การให้ค่าลดหย่อนเป็นเพียงการบรรเทาภาระภาษีเท่านั้น ซึ่งอาจแบ่งได้เป็นค่าลดหย่อนส่วนบุคคล ค่าลดหย่อนเพื่อการศึกษา ค่าลดหย่อนเบี้ยประกันชีวิต ค่าลดหย่อนเงินบริจาค ฯลฯ

ค่าลดหย่อนตามรายการเหล่านี้แต่ละชนิด มีวัตถุประสงค์หรือมีหน้าที่บางประการอยู่ในระบบภาษีอากร สำหรับค่าลดหย่อนตามสถานภาพของบุคคลมีวัตถุประสงค์ประการแรกเพื่อให้หักรายได้ส่วนที่จำเป็นแก่การครองชีพออกไป เหลือเฉพาะที่แสดงถึงความสามารถในการเสียภาษีอย่างแท้จริง ประการที่สองก็เพื่อให้มีการ

บรรเทาภาระภาษีตามขนาดของครอบครัว ประการที่สามก็เพื่อเป็นการกำหนดจำนวนผู้เสียภาษีให้อยู่ในข่ายที่เหมาะสมกับอัตราค่าจ้างหน้าที สำหรับค่าลดหย่อนตามรายการอื่นมีวัตถุประสงค์เป็นการส่งเสริมสนับสนุนการลงทุน การออมทรัพย์ การศึกษา หรือการช่วยเหลือเกื้อกูลของบุคคลในสังคม ฯลฯ

6. การคำนวณภาษีและอัตราภาษี

(1) การเสียภาษีตามอัตราก้าวหน้า

วิธีการนี้เป็นการนำเงินได้พึงประเมินหักด้วยค่าใช้จ่ายและค่าลดหย่อนเหลือเท่าใดเป็นเงินได้สุทธิ ต้องนำไปคำนวณกับบัญชีอัตราภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาซึ่งเป็นอัตราก้าวหน้า (progressive rate) มีอัตราภาษี 5 ขั้น ตั้งแต่ 5-37% มีผลให้เงินได้สุทธิยิ่งสูงยิ่งจะต้องเสียภาษีในอัตราสูง

(2) การเสียภาษีในอัตราร้อยละ 0.5 ของเงินได้พึงประเมิน

เงินได้พึงประเมินทุกประเภทเว้นแต่เงินได้ประเภทที่ 1 รวมกันตั้งแต่ 60,000 บาทต่อปีขึ้นไป เมื่อคำนวณภาษีตาม (1) แล้ว ภาษีที่ต้องเสียจะต้องไม่น้อยกว่าร้อยละ 0.5 ของเงินได้พึงประเมิน

7. การเก็บภาษีเงินได้จากการขายอสังหาริมทรัพย์

ตามประมวลรัษฎากรมีบทบัญญัติพิเศษบางกรณี ที่มีผลให้ผู้เสียภาษีสามารถเลือกเสียภาษีสำหรับเงินได้บางประเภทแยกจากเงินได้อื่นได้ เช่น ดอกเบี้ยเงินปันผล เงินได้จากการขายอสังหาริมทรัพย์บางกรณี ฯลฯ

(1) แนวคิดเกี่ยวกับการจัดเก็บ⁴

การจัดเก็บภาษีเงินได้จากการขายอสังหาริมทรัพย์มีหลักสำคัญจะเก็บต่อเมื่อมีการขายเท่านั้น คำว่า "ขาย" ตามประมวลรัษฎากร มาตรา 39 มีความหมายกว้างกว่าการขายตามปกติ โดยหมายความรวมถึง ขายฝาก แลกเปลี่ยน ให้

⁴ มหาวิทยาลัยสุโขทัยธรรมาธิราช, เอกสารการสอนชุดวิชากฎหมายภาษีอากร 1 หน่วยที่ 1-7, (นนทบุรี : โรงพิมพ์มหาวิทยาลัยสุโขทัยธรรมาธิราช, 2533) หน้า 210-211.

โอนกรรมสิทธิ์ หรือสิทธิครอบครองในอสังหาริมทรัพย์ ไม่ว่าจะด้วยวิธีใด และไม่ว่าจะมีค่าตอบแทนหรือไม่... การกำหนดความหมายคำว่า "ขาย" ไว้เช่นนี้มีวัตถุประสงค์เพื่อป้องกันการเลี่ยงการเสียภาษี โดยการยกให้หรือโอนกรรมสิทธิ์กันด้วยวิธีอื่น ซึ่งมิใช่การซื้อขายตามปกติ

อย่างไรก็ตาม การจัดเก็บภาษีจากการขายข้างต้นก็ให้การผ่อนปรนสำหรับเงินที่ได้จากการขายอสังหาริมทรัพย์อันเป็นมรดกหรือที่ได้มา โดยมีได้มุ่งในทางการค้าหรือหากำไร เมื่อเทียบกับเงินที่ได้จากการขายอสังหาริมทรัพย์ในกรณีอื่น ๆ ทั้งนี้เพราะว่า กรณีแรกเป็นเพียงรายได้ที่เกิดขึ้นจากการเปลี่ยนรูปการถือทรัพย์สินจากอสังหาริมทรัพย์มาเป็นตัวเงิน ในขณะที่กรณีหลังเป็นรายได้จากการประกอบธุรกิจซื้อขายอสังหาริมทรัพย์ตามปกติ จึงควรเสียภาษีในลักษณะเดียวกันกับรายได้ประเภทอื่น ๆ

(2) การเสียภาษีเงินได้จากการขายอสังหาริมทรัพย์ แบ่งออกเป็น 3 กรณี ดังนี้

(ก) กรณีอสังหาริมทรัพย์ซึ่งได้มาทางมรดก หรือได้รับจากการให้โดยเสน่หา หลักการจัดเก็บ มีดังนี้

1. โดยการหักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่าย และนำส่งต่อเจ้าพนักงานผู้รับจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรมในขณะที่จดทะเบียน ซึ่งมีวิธีการคำนวณดังต่อไปนี้

ตั้งราคาประเมินทุนทรัพย์ เพื่อเรียกเก็บค่าธรรมเนียมจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรมตามประมวลกฎหมายที่ดิน ซึ่ง เป็นราคาที่ใช้อยู่ในวันที่มีการโอนนั้น

หักด้วยค่าใช้จ่ายร้อยละ 50 ของเงินได้

เหลือเท่าใดถือเป็นเงินได้สุทธิแล้ว หารด้วยจำนวนปีที่ถือครอง ได้ผลลัพธ์เป็นเงินเท่าใด ให้คำนวณตามอัตราภาษีเงินได้ ได้เท่าใดให้คูณด้วยจำนวนปีที่ถือครอง

ผลลัพธ์ที่ได้เป็นเงินภาษีที่ต้องเสีย (ประมวลรัษฎากร มาตรา 48(4)(ก))

2. โดยการยื่นแบบแสดงรายการเงินได้ ผู้มีเงินได้มีสิทธิที่จะเลือกเสียภาษี โดยไม่นำเงินได้จากการขายอสังหาริมทรัพย์ดังกล่าวไปรวมคำนวณกับเงินได้อื่นก็ได้ คือถูกหักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่ายเท่าใด ก็เสียภาษีเท่านั้นก็ได้ และภาษีที่คำนวณแล้วต้องไม่เกินร้อยละ 20 ของเงินได้พึงประเมิน มาตรา 48 วรรคสอง ประมวลรัษฎากร

(ข) กรณีอสังหาริมทรัพย์ซึ่งได้มาโดยมิได้มุ่งในทางการค้าหรือหากำไร ได้แก่ ที่ได้มาเพื่ออยู่อาศัย ใช้ทำมาหากิน เพื่อประกอบอาชีพ ทำนา ทำสวน ทำไร่ ไร่เช่า หรือทำประโยชน์อย่างอื่น หลักการจัดเก็บมีลักษณะเช่นเดียวกับกรณีอสังหาริมทรัพย์ซึ่งได้มาทางมรดกหรือได้มาโดยเสน่หาตาม (ก) แต่ค่าใช้จ่ายให้หักเป็นการเหมาตามพระราชกฤษฎีกา (ฉบับที่ 165) พ.ศ. 2509 ซึ่งกำหนดขึ้นตามจำนวนปีที่ถือครอง

(ค) กรณีอสังหาริมทรัพย์ซึ่งได้มาโดยมุ่งในทางการค้าหรือหากำไร คือการขายอสังหาริมทรัพย์ที่ซื้อหรือได้มาเพื่อขายต่อไป เช่น ซื้อมาจัดสรรหรือแบ่งขาย หรือซื้อมากักตุนไว้ขาย ซื้อมาปริมาณมากแล้วขาย หรือซื้อมาปริมาณน้อยแต่ทำบ่อยครั้ง ซื้อมาในระยะเวลานั้นแล้วขายไป หลักการจัดเก็บ มีดังนี้

1. โดยการหักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่าย และนำส่งต่อเจ้าพนักงานผู้รับจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรมในขณะจดทะเบียน ซึ่งมีวิธีการคำนวณโดยให้หักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาตามพระราชกฤษฎีกา เช่นเดียวกับกรณีอสังหาริมทรัพย์ซึ่งได้มาโดยมิได้มุ่งในทางการค้าหรือหากำไร แต่ภาษีที่ต้องหัก ณ ที่จ่าย เมื่อคำนวณแล้วไม่มีข้อจำกัดว่าต้องไม่เกินร้อยละ 20 ของเงินได้พึงประเมินดังเช่นกรณีตาม (ก) หรือ (ข)

2. โดยการยื่นแบบแสดงรายการเงินได้ ผู้มีเงินได้มีหน้าที่ต้องนำเงินได้จากการขายอสังหาริมทรัพย์ดังกล่าว มารวมคำนวณเพื่อเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา กับเงินได้พึงประเมินอย่างอื่น จะเลือกไม่รวมคำนวณภาษีดังเช่นกรณีตาม (ก) หรือ (ข) ไม่ได้ และในการหักค่าใช้จ่ายจะต้องหักค่าใช้จ่ายจริง จะขอหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาไม่ได้ด้วย

อนึ่ง คำว่า "ราคา" ตาม (ก) (ข) และ (ค) ข้างต้น หมายความว่า ราคาที่เจ้าพนักงานประเมินกำหนดตามมาตรา 49 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งกำหนดว่า "ในกรณีที่เป็นการโอนกรรมสิทธิ์หรือสิทธิครอบครองในอสังหาริมทรัพย์โดยมีหรือไม่มีค่าตอบแทน ไม่ว่าราคาซื้อขายกันตามปกติในท้องตลาดของอสังหาริมทรัพย์นั้นจะเป็นอย่างไรก็ตาม ให้เจ้าพนักงานประเมินกำหนดราคาขายอสังหาริมทรัพย์นั้น โดยถือตามราคาประเมินทุนทรัพย์เพื่อเรียกเก็บค่าธรรมเนียมจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรมตามประมวลกฎหมายที่ดิน ซึ่งเป็นราคาที่ใช้อยู่ในวันที่มีการโอนนั้น"

การจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคล

ภาษีเงินได้นิติบุคคล (corporate tax or corporation tax) เป็นภาษีทางตรงชนิดหนึ่งเช่นเดียวกับภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา การจัดเก็บโดยทั่วไปจะเรียกเก็บจากฐานกำไรสุทธิซึ่งเป็นฐานสำคัญที่สุด แต่ก็มีบางกรณีที่เกี่ยวข้องจากฐานอื่นกำไรสุทธิดังกล่าวคำนวณได้จากรายได้จากการประกอบกิจการ หรือเนื่องจากการประกอบกิจการของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลในแต่ละรอบระยะเวลาบัญชี โดยอัตราภาษีที่เสียเป็นอัตราแบบคงที่

1. ผู้มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้นิติบุคคล

ผู้มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้นิติบุคคล ได้แก่ "บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล" แต่บริษัทหรือห้างดังกล่าวนี้มีความหมายเป็นพิเศษมิได้จำกัดเฉพาะบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่เข้าใจกันอยู่ทั่วไปเท่านั้น เพราะประมวลรัษฎากร มาตรา 39 ได้บัญญัติคำนิยามของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลให้หมายความถึง

(1) บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลโดยสภาพ ได้แก่ บริษัทจำกัด บริษัทมหาชนจำกัด ห้างหุ้นส่วนสามัญนิติบุคคล และห้างหุ้นส่วนจำกัด มีหน้าที่ต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล ไม่ว่าจะจัดตั้งขึ้นตามกฎหมายไทยหรือกฎหมายต่างประเทศ โดยบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่จดทะเบียนหรือจัดตั้งขึ้นตามกฎหมายไทย มีหน้าที่ต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลสำหรับเงินได้ที่เกิดขึ้นทั้งจากแหล่งภายในประเทศและภายนอกประเทศ กล่าวคือต้องเสียภาษีสำหรับเงินได้ที่เกิดขึ้นทั่วโลก (worldwide income)

ซึ่งเป็นไปตามหลักที่เรียกว่า หลักถิ่นที่อยู่ (resident rule) โดยกฎหมายภาษีอากรของไทยใช้สถานที่จดทะเบียนของนิติบุคคลเป็นตัววัดความมีถิ่นที่อยู่ สำหรับบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่จดทะเบียนหรือจัดตั้งขึ้นตามกฎหมายต่างประเทศ ต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลสำหรับกำไรสุทธิจากการประกอบกิจการที่กระทำในประเทศไทย แต่หากมิได้ประกอบกิจการในประเทศไทยและได้รับเงินได้บางประเภทที่จ่ายจาก หรือในประเทศไทย ก็จะต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลให้ประเทศไทยในฐานะประเทศแหล่งเงินได้ เช่น กรณีได้รับดอกเบี้ย เงินปันผล เงินค่าวิชาชีพอิสระจากประเทศไทย ฯลฯ

(2) กิจการซึ่งดำเนินการเป็นทางค้าหรือหากำไร โดยรัฐบาลต่างประเทศ องค์การของรัฐบาลต่างประเทศ หรือนิติบุคคลอื่นที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศ

(3) กิจการร่วมค้า (joint ventures) ได้แก่ กิจการที่ดำเนินการร่วมกันเป็นทางการค้าหรือหากำไรระหว่างบริษัทกับบริษัท บริษัทกับห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลกับห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล หรือระหว่างบริษัท/หรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลกับบุคคลธรรมดา คณะบุคคลที่มีหุ้นนิติบุคคล ห้างหุ้นส่วนสามัญหรือนิติบุคคลอื่น เช่น บริษัท A นิติบุคคลตามกฎหมายของญี่ปุ่น บริษัทไทยก่อสร้าง จำกัด และห้างหุ้นส่วนจำกัด สหศรีชัย ร่วมกันทำสัญญาประมูลงานสร้างสะพานข้ามแม่น้ำเจ้าพระยากับกรมโยธาธิการ โดยในสัญญามีได้แบ่งแยกงานและค่าตอบแทนของผู้รับจ้างแต่อย่างใด

(4) มูลนิธิหรือสมาคมที่ประกอบกิจการซึ่งมีรายได้ และยังมีได้รับการประกาศจากระทรวงการคลังให้เป็นองค์การหรือสถานสาธารณกุศล

(5) นิติบุคคลที่อธิบดีกรมสรรพากรประกาศกำหนดโดยอนุมัติรัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลังให้เป็นบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล และประกาศในราชกิจจานุเบกษา

2. ฐานภาษีเงินได้นิติบุคคล

ฐานภาษีที่สำคัญคือฐานกำไรสุทธิ โดยทั่วไปกำไรสุทธิทางบัญชีกับกำไรสุทธิตามกฎหมายภาษีอากรโดยทั่วไปจะไม่เท่ากัน กระนั้นก็ตามในการคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลก็ยังคงต้องอาศัยหลักเกณฑ์ทางบัญชีเป็นสำคัญ แต่

จะต้องเป็นไปตามเงื่อนไขที่กำหนดไว้ในกฎหมายภาษีอากร ทั้งนี้ เพื่อให้การคำนวณกำไรสุทธิทางภาษีอากรของผู้เสียภาษีต่าง ๆ เป็นไปโดยมีมาตรฐานเดียวกัน อย่างไรก็ตามก็ตีในกรณีที่ไม่สามารถคำนวณกำไรสุทธิได้หรือไม่สะดวก กฎหมายก็กำหนดให้มีการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลจากฐานภาษีพิเศษบางชนิด ได้แก่ ฐานภาษียอดรายได้ก่อนหักรายจ่าย ฐานภาษีเงินได้ที่จ่ายจากหรือในประเทศไทยและฐานภาษีการจำหน่ายเงินกำไรออกไปจากประเทศไทย

3. การเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลจากกำไรสุทธิ

(1) ผู้มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้นิติบุคคลจากกำไรสุทธิ ได้แก่ บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลซึ่งตั้งขึ้นตามกฎหมายไทย บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายต่างประเทศและกระทำการกิจการในประเทศไทย กิจการซึ่งดำเนินการเป็นทางค้าหรือหากำไรโดยรัฐบาลต่างประเทศ และกิจการร่วมค้า

(2) รายได้ที่ต้องนำมารวมคำนวณกำไรสุทธิ ตามประมวลรัษฎากร มาตรา 65 ได้กำหนดให้บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลจากกำไรสุทธิ โดยคำนวณจากรายได้ซึ่งได้จากกิจการหรือเนื่องจากกิจการที่กระทำในรอบระยะเวลาบัญชี หักด้วยรายจ่ายตามเงื่อนไขที่ระบุไว้ในมาตรา 65 ทวิ และมาตรา 65 ตรี

(ก) รายได้ที่ได้จากกิจการ หมายถึง รายได้ที่ได้มาจากการประกอบกิจการโดยตรง เช่น ถ้าเป็นกิจการที่ผลิตสินค้าเพื่อขาย รายได้ที่ได้มาจากการประกอบกิจการก็ได้แก่ยอดขายสินค้า หรือกรณีของธนาคาร ก็หมายถึงดอกเบี้ยหรือค่าธรรมเนียมที่ธนาคารได้รับจากลูกค้า

(ข) รายได้ที่ได้เนื่องมาจากการประกอบกิจการ หมายถึง รายได้ที่ได้มาจากการประกอบกิจการโดยตรง เช่น บริษัทผลิตสินค้าขายมีเศษซากวัตถุดิบหรือเครื่องจักรเก่าเหลือจึงได้ขายไป หรือกิจการธนาคารได้ให้บุคคลอื่นเช่าพื้นที่สำนักงานที่เหลือ รายได้ทั้งหมดที่เกิดขึ้นเช่นนี้ถือว่าเป็นรายได้ที่ได้มาเนื่องมาจากการประกอบกิจการ

(3) เกณฑ์การคำนวณรายได้และรายจ่าย ให้ใช้เกณฑ์สิทธิโดยให้หน้ารายได้ที่เกิดขึ้นในรอบระยะเวลาบัญชีใด แม้ว่าจะยังไม่ได้รับชำระในรอบระยะเวลาบัญชีนั้นมารวมคำนวณเป็นรายได้ในรอบระยะเวลาบัญชีนั้น และให้นำรายจ่ายทั้งสิ้นที่เกี่ยวกับรายได้นั้น แม้จะยังมีได้จ่ายในรอบระยะเวลาบัญชีนั้น มารวมคำนวณเป็นรายจ่ายของรอบระยะเวลาบัญชีนั้น อย่างไรก็ตามเนื่องจากการกำหนดให้การคำนวณรายได้ต้องใช้เกณฑ์สิทธินั้น เป็นภาระเนื่องจากบางกรณียังไม่ได้รับรายได้ แต่ต้องนำภาษีมาชำระแล้ว กรมสรรพากรจึงได้ออกคำสั่ง ที่ ท.ป.1/2528 กำหนดแนวทางปฏิบัติให้ใช้เกณฑ์อื่นในการคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล

(4) รายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิ ในการคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลมีสิทธิหักค่าใช้จ่ายจากเงินได้ เช่นเดียวกับบุคคลธรรมดาที่เลือกหักค่าใช้จ่ายตามความจำเป็นและสมควร มีข้อแตกต่างอยู่ที่ว่าบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลไม่มีสิทธิหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมา และไม่มีสิทธิหักค่าลดหย่อนต่าง ๆ เหมือนกับบุคคลธรรมดาเท่านั้น อย่างไรก็ตามค่าใช้จ่ายดังกล่าวจะต้องเป็นค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นตามปกติและจำเป็น (ordinary and necessary expenses) ในการประกอบกิจการตามวัตถุประสงค์ของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลดังนี้

(ก) รายจ่ายตามปกติ หมายถึง รายจ่ายที่เกิดขึ้นตามปกติในการประกอบกิจการหรือประกอบวิชาชีพ รายจ่ายดังกล่าวจะเกิดขึ้นที่แค่นั้นไม่สำคัญ

(ข) รายจ่ายจำเป็น หมายถึง รายจ่ายนั้นเป็นรายจ่ายที่จำเป็นต้องมีในการประกอบกิจการหรือประกอบวิชาชีพ และมีจำนวนพอสมควร

รายจ่ายตามปกติและจำเป็นจะต้องเกี่ยวข้องโดยตรงกับการประกอบกิจการหรือประกอบวิชาชีพเพื่อหารายได้ อย่างไรก็ตามก็เพื่อป้องกันมิให้บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลนำรายจ่ายต่าง ๆ มาหักโดยไม่มีขอบเขตจำกัด ประมวลรัษฎากรจึงได้กำหนดเงื่อนไขและหลักเกณฑ์การหักรายจ่ายไว้ในมาตรา 65 ทวิ และมาตรา 65 ตรี

(5) การประเมินรายได้ เพื่อป้องกันมิให้มีการหลีกเลี่ยงภาษีโดยแจ้งรายได้ต่ำกว่าความเป็นจริง จึงให้อำนาจเจ้าพนักงานประเมินที่จะประเมินรายได้ของนิติบุคคลขึ้นมาใหม่ได้

(ก) การประเมินทั่วไป เจ้าพนักงานประเมินจะอาศัยหลักฐาน สมุดบัญชีและ เอกสารของผู้เสียภาษี ตลอดจนการซักถามพยานต่าง ๆ รวมทั้งสืบหา หลักฐานจากภายนอก เพื่อตรวจดูว่าบริษัทได้นำรายได้มารวมคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสีย ภาษีเงินได้นิติบุคคลถูกต้องหรือไม่

(ข) การประเมินกรณีพิเศษ เป็นการประเมินซึ่งกฎหมายให้อำนาจเจ้าพนักงานประเมินไว้เป็นพิเศษ ไม่คำนึงถึงข้อเท็จจริงหรือหลักฐานต่าง ๆ ที่สำคัญได้แก่ การประเมินตามประมวลรัษฎากร มาตรา 65 ทวิ (4) "ในกรณีโอน ทรัพย์สิน ให้บริการหรือให้กู้ยืมเงิน โดยไม่มีค่าตอบแทน ค่าบริการหรือดอกเบี้ย หรือ มีค่าตอบแทน ค่าบริการหรือดอกเบี้ยต่ำกว่าราคาตลาดโดยไม่มีเหตุอันสมควร เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจประเมินค่าตอบแทน ค่าบริการหรือดอกเบี้ยนั้นตามราคาตลาด ในวันที่โอน ให้บริการหรือให้กู้ยืมเงิน"

การจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่ม

ภาษีมูลค่าเพิ่ม (value added tax) เป็นภาษีทางอ้อมที่นำมาใช้แทน ภาษีการค้า ภาษีมูลค่าเพิ่มเป็นภาษีที่เก็บจากการขายสินค้าและบริการ โดยเก็บจาก มูลค่าของสินค้า หรือบริการส่วนที่เพิ่มขึ้นในแต่ละขั้นตอนของการผลิตและจำหน่ายสินค้า หรือบริการชนิดต่าง ๆ ผู้มีหน้าที่เสียภาษีมูลค่าเพิ่มนั้นตามกฎหมายเรียกว่า ผู้ประกอบการ ซึ่งได้แก่ ผู้ขายสินค้าและผู้ให้บริการในทางธุรกิจและวิชาชีพในราชอาณาจักร และ ผู้นำเข้าสินค้า ผู้ประกอบการจะมีสิทธิหน้าที่เกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่มก็ต่อเมื่อผู้ประกอบการนั้นได้ไปจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มเป็นผู้ประกอบการจดทะเบียน เนื่องจากภาษี มูลค่าเพิ่มมีขอบข่ายบังคับกว้างขวางมาก และอาจก่อให้เกิดภาระยุ่งยากแก่ผู้ประกอบการ ขนาดเล็กทั่วไป จึงมีการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มให้แก่ผู้ประกอบการที่มีรายรับต่อปี หรือต่อรอบบัญชีไม่เกิน 600,000 บาท ซึ่งเรียกว่ากิจการขนาดย่อม

1. ผู้มีหน้าที่เสียภาษีมูลค่าเพิ่ม แบ่งได้เป็น 3 กลุ่มใหญ่ ดังนี้

(1) ผู้ประกอบการ ไม่ว่าจะประกอบกิจการในรูปของบุคคลธรรมดา บริษัท ห้างหุ้นส่วน หรือรัฐวิสาหกิจ ฯลฯ ซึ่งกระทำการกิจการขายสินค้าหรือให้บริการใน ทางธุรกิจหรือวิชาชีพ และเป็นการประกอบกิจการในราชอาณาจักร

คำว่า "สินค้า" หมายความว่า ทรัพย์สินที่มีรูปร่างและไม่มีรูปร่างที่อาจมีราคาและถือเอาได้ ไม่ว่าจะมิใช่เพื่อขายหรือเพื่อการใด ๆ

"ขาย" หมายความว่า จำหน่าย จ่าย โอนสินค้า ไม่ว่าจะมิใช่ประโยชน์หรือค่าตอบแทนหรือไม่

"บริการ" หมายความว่า การกระทำใด ๆ อันอาจหาประโยชน์อันมีมูลค่าซึ่งมิใช่เป็นการขายสินค้า

(2) ผู้นำเข้า ไม่ว่าจะนำสินค้าเข้ามาในราชอาณาจักรเพื่อการใด ๆ

(3) ผู้ที่กฎหมายกำหนดให้มีหน้าที่เสียภาษีมูลค่าเพิ่ม

2. การคำนวณภาษี

ผู้ประกอบการที่มีหน้าที่เสียภาษีมูลค่าเพิ่มจะต้องเรียกเก็บค่าภาษีร้อยละ 7 ทุกครั้งที่มีการขายสินค้าหรือบริการ ขณะเดียวกันในตอนที่ยังซื้อสินค้าหรือบริการต่าง ๆ จากผู้ประกอบการเช่นเดียวกัน เพื่อมาใช้ในกิจการของตนเองก็ต้องจ่ายค่าภาษีร้อยละ 7 ให้ผู้ขายด้วย ฉะนั้น จึงคำนวณภาษีที่ต้องนำมาชำระต่อกรมสรรพากรได้ดังนี้

ภาษีที่ต้องชำระ = ภาษีจากการขายสินค้าหรือบริการ (ภาษีขาย) - ภาษีที่เสียไปในขณะที่ซื้อสินค้าหรือบริการต่าง ๆ ซึ่งรวมสินค้าทุนด้วย (ภาษีซื้อ)

ถ้าผลการคำนวณเป็นลบ (-) ก็มีสิทธิได้รับคืนภาษี แต่ถ้าเป็นบวก (+) ก็ต้องชำระภาษี

3. เอกสารหลักฐานในระบบภาษีมูลค่าเพิ่ม

เอกสารหลักฐานสำคัญอย่างหนึ่งของระบบภาษีมูลค่าเพิ่มก็คือ "ใบกำกับภาษี" (tax invoice) ซึ่งเป็นหลักฐานสำคัญเพื่อใช้แสดงจำนวนเงินภาษีที่จะนำไปหักออกจากภาษีมูลค่าเพิ่มที่ต้องเสีย

การจัดเก็บภาษีธุรกิจเฉพาะ

ภาษีธุรกิจเฉพาะ (specific business tax) มีลักษณะเป็นภาษีทางอ้อมที่นำมาใช้เก็บแทนภาษีการค้าเช่นเดียวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม เหตุที่ไม่จัดเก็บเป็นภาษี

มูลค่าเพิ่ม เนื่องจากมีกิจการค้าหรือธุรกิจบางประเภทไม่อาจจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มได้ อย่างมีประสิทธิภาพ หรือแม้จะเก็บได้แต่ก็เกิดความยุ่งยากในการคำนวณมูลค่าเพิ่มที่เกิดขึ้นในแต่ละขั้นตอนของการบริการ ทั้งเป็นกิจการค้าหรือธุรกิจที่มีผลกระทบต่อเศรษฐกิจ สังคม และการเมืองในวงกว้าง รัฐบาลจึงจำเป็นต้องกำหนดให้กิจการค้าหรือธุรกิจดังกล่าวเสียภาษี ที่เรียกว่าภาษีธุรกิจเฉพาะ ซึ่งมีลักษณะทำนองเดียวกับภาษีการค้า โดยจัดเก็บจากยอดรายรับก่อนหักรายจ่ายใด ๆ และกิจการที่อยู่ในข่ายต้องเสียภาษีธุรกิจเฉพาะแล้ว จะไม่อยู่ในบังคับของภาษีมูลค่าเพิ่มอีก

1. ผู้มีหน้าที่เสียภาษีธุรกิจเฉพาะ ได้แก่ ผู้ประกอบกิจการที่อยู่ในข่ายต้องเสียภาษีธุรกิจเฉพาะตาม 2. ไม่ว่าจะประกอบกิจการในรูปของคนเดียวหรือหลายคน กองทุน มูลนิธิ บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล หรือนิติบุคคลในรูปแบบใดก็ตาม ฯลฯ

2. กิจการที่ต้องเสียภาษีธุรกิจเฉพาะ ได้แก่ การประกอบกิจการดังต่อไปนี้ในราชอาณาจักร

- (1) การธนาคาร ตามกฎหมายว่าด้วยการธนาคารพาณิชย์
- (2) การประกอบธุรกิจเงินทุน ธุรกิจหลักทรัพย์ ธุรกิจเครดิตฟองซิเออร์ ตามกฎหมายว่าด้วยการประกอบธุรกิจเงินทุน ธุรกิจหลักทรัพย์ และธุรกิจเครดิตฟองซิเออร์
- (3) การรับประกันชีวิต หรือการรับประกันวินาศภัย
- (4) การรับจำนำ ตามกฎหมายว่าด้วยโรงรับจำนำ
- (5) การประกอบกิจการโดยปกติเยี่ยงธนาคารพาณิชย์ เช่น การให้กู้ยืมเงิน คำประกัน แลกเปลี่ยนเงินตรา ออก ซื้อ หรือขายตัวเงิน หรือรับส่งเงินไปต่างประเทศด้วยวิธีต่าง ๆ
- (6) การขายอสังหาริมทรัพย์เป็นทางค้าหรือหากำไร ไม่ว่าจะอสังหาริมทรัพย์นั้นจะได้ออกโดยวิธีใดก็ตาม ทั้งนี้ เฉพาะที่เป็นไปตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขที่กำหนดตามพระราชกฤษฎีกา

3. ฐานภาษี กิจการที่ต้องเสียภาษีธุรกิจเฉพาะจะต้องเสียภาษี โดยคำนวณจากฐานภาษีซึ่งได้แก่ รายรับคูณด้วยอัตราภาษีที่กำหนด โดยรายรับหมายความว่า เงิน ทรัพย์สิน ค่าตอบแทน หรือประโยชน์ใด ๆ อันมีมูลค่าที่ผู้ประกอบกิจการได้รับ หรือพึงได้รับไม่ว่าในหรือนอกราชอาณาจักรอันเนื่องมาจากการประกอบกิจการ

การที่จะถือว่ารายรับเกิดขึ้นในเดือนใดนั้น ย่อมแล้วแต่ว่าผู้ประกอบการ จะเลือกใช้เกณฑ์บัญชีใด เกณฑ์เงินสด (cash basis) หรือเกณฑ์สิทธิ (accrual basis)

4. การขายอสังหาริมทรัพย์เป็นทางค้ำหรือหากำไร

การขายอสังหาริมทรัพย์นอกจากผู้ขายจะถูกผู้ซื้อหักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่าย และนำส่งต่อพนักงานเจ้าหน้าที่ผู้รับจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรมในขณะที่มีการจดทะเบียน สำนักงานที่ดิน (สถานที่จดทะเบียนทำนิติกรรมซื้อขาย) หากเป็นกรณีการขายอสังหาริมทรัพย์ที่มีลักษณะเป็นทางค้ำหรือหากำไร ผู้ขายจะต้องจดทะเบียนภาษีธุรกิจเฉพาะ และเสียภาษีธุรกิจเฉพาะ ในอัตราร้อยละ 3.3 (รวมภาษีส่วนท้องถิ่น) ของยอดขาย หรือราคาประเมินทุนทรัพย์เพื่อเรียกเก็บค่าธรรมเนียม แล้วแต่อย่างใดจะมากกว่า

พระราชกฤษฎีกา (ฉบับที่ 244) พ.ศ.2534 กำหนดการขายอสังหาริมทรัพย์ที่เป็นทางค้ำหรือหากำไร มีดังต่อไปนี้

1. การขายอสังหาริมทรัพย์ที่ต้องขออนุญาตจัดสรรที่ดิน ตามกฎหมายควบคุมการจัดสรร (ปว.286/24 พ.ย.15)
2. การขายอสังหาริมทรัพย์ ที่ต้องจดทะเบียนเป็นอาคารชุดตามกฎหมายว่าด้วยอาคารชุด (พ.ร.บ.อาคารชุด พ.ศ.2522)
3. การขายอสังหาริมทรัพย์ที่เป็นอาคารที่สร้างขึ้นเพื่อขาย หรือมีพฤติการณ์ของผู้ขายว่าปลูกสร้างเพื่อขาย รวมถึงการขายที่ดินอันเป็นที่ตั้งของอาคารดังกล่าว ไม่ว่าจะมีการแบ่งแยกหรือไม่
4. การขายอสังหาริมทรัพย์ที่ไม่เข้าลักษณะตาม 1. 2. หรือ 3. ข้างต้น เฉพาะกรณี
 - (1) การแบ่งขายในลักษณะคล้ายคลึงกัน (เกือบเหมือนกัน) กับการจัดสรรที่ดิน เช่น สวนเกษตร ซึ่งไม่ต้องขออนุญาตจัดสรรที่ดิน ฯลฯ หรือคล้ายคลึงกับการขายอาคารชุด หรือแบ่งขายอาคาร
 - (2) การขายอสังหาริมทรัพย์โดยไม่มีการแบ่งแยก แต่มีพฤติการณ์ของผู้ขายแสดงให้เห็นชัดแจ้งว่าจะมีการแบ่งแยกภายหลังการขาย เช่น มีค้ำมัน หรือ

ข้อผูกพันว่าหลังจากทำการซื้อขายแล้ว จะแบ่งแยกออกเอกสารสิทธิ์ให้แก่ผู้ซื้อแต่ละราย ฯลฯ

5. การขายอสังหาริมทรัพย์ที่ผู้ขายมีไว้ใช้ในการประกอบกิจการ แต่ไม่รวมถึงที่ดินที่ผู้ขายใช้ในเกษตรกรรม

ถ้าอสังหาริมทรัพย์นั้นมีไว้เพื่อใช้ในการทำกิจการของผู้ขาย เมื่อขายไปก็ต้องเสียภาษีธุรกิจเฉพาะ นอกจากการขายอสังหาริมทรัพย์ที่เป็นที่ดินที่ใช้ทำนา ทำสวนทำไร่ ทำป่อเลี้ยงปลา ฯลฯ จึงจะได้รับยกเว้นภาษีธุรกิจเฉพาะ ถ้าเป็นโรงเรือน สิ่งปลูกสร้างอย่างอื่น แม้ใช้ในการเกษตรก็ไม่ได้รับยกเว้นภาษีธุรกิจเฉพาะ

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

การจัดเก็บอากรแสตมป์

อากรแสตมป์ (stamp duty) เป็นภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร ประเภทหนึ่ง ซึ่งเก็บจากการกระทำตราสาร 28 ลักษณะ ตามที่กำหนดไว้ในบัญชีอัตราอากรแสตมป์ เช่น ตราสารกู้ยืมเงิน ตราสารใบรับสำหรับการโอนหรือก่อตั้งสิทธิใด ๆ เกี่ยวกับอสังหาริมทรัพย์ในเมื่อนิติกรรมที่เป็นเหตุให้ออกใบรับนั้นมีการจดทะเบียน ตามกฎหมาย ฯลฯ ตราสารอื่นนอกจากที่กำหนดไม่ต้องเสียอากรแสตมป์แต่อย่างใด

ใบรับในกรณีการขายอสังหาริมทรัพย์นั้น นอกจากจะออกใบรับในลักษณะใบเสร็จรับเงินแล้ว บันทึกในหนังสือจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรมที่แสดงว่าได้รับชำระหนี้ก็เป็นใบรับที่ต้องเสียอากรแสตมป์ด้วยในอัตราทุก 200 บาท หรือเศษของ 200 บาท ต่อ 1 บาท หรือร้อยละ 0.5 ของราคาขาย โดยต้องชำระค่าอากรแสตมป์เป็นตัวเงินต่อพนักงานเจ้าหน้าที่ผู้รับจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรมในขณะที่จดทะเบียน มิใช่ซื้อดวงอากรแสตมป์มาปิดทับ ส่วนสัญญาจะซื้อจะขายไม่ต้องเสียค่าอากรแสตมป์ แม้ว่าในสัญญาจะซื้อจะขายนั้นจะได้แสดงว่าได้รับเงินมัดจำ เงินรับล่วงหน้า หรือเงินงวดก็ตาม ไม่ต้องปิดอากรแสตมป์แต่อย่างใด

ในกรณีที่การขายอสังหาริมทรัพย์ซึ่งต้องเสียภาษีธุรกิจเฉพาะได้รับยกเว้นไม่ต้องเสียค่าอากรแสตมป์ตามข้อยกเว้นในลักษณะตราสาร 28. แห่งบัญชีอัตราอากรแสตมป์

3.2 การใช้เงินสดแลกกับหุ้นออกใหม่ในบริษัท

ทุนของบริษัทจำกัดมีลักษณะแตกต่างไปจากทุนขององค์กรทางธุรกิจประเภทอื่นตรงที่มีการแบ่งทุนของบริษัทออกเป็น ส่วน ๆ เรียกว่า หุ้น มีมูลค่าหุ้นละเท่า ๆ กัน ผู้ที่มาลงทุนในบริษัทไม่ว่าจะลงด้วยเงินหรือทรัพย์สิน มากหรือน้อยก็ต้องคิดเฉลี่ยออกเป็น ส่วน ๆ ตามมูลค่าหุ้น นอกจากนั้นในการประกอบธุรกิจบริษัทอาจมีความจำเป็นต้องใช้เงินทุนเพิ่มมากขึ้น มากกว่าจำนวนที่เคยตั้งไว้เป็นทุนแต่เดิม จึงอาจทำให้ต้องมีการเพิ่มทุนของบริษัทด้วยการออกหุ้นใหม่เพิ่มขึ้นจากที่มีอยู่เดิม ตามหลักเกณฑ์และขั้นตอนของกฎหมาย

ตามประมวลรัษฎากรในกรณีที่ผู้ถือหุ้นนำเงินสดไปลงทุน เพื่อแลกกับหุ้นออกใหม่ ไม่ว่าจะในบริษัทใหม่หรือในขั้นตอนการเพิ่มทุนของบริษัทเก่า จะไม่ก่อให้เกิดภาระภาษีแต่อย่างใด เนื่องจากในแง่ของบริษัทเงินสดที่ได้รับโดยแลกกับหุ้นของบริษัทดังกล่าว ถือเป็นทุนที่จะนำไปใช้จ่ายในกิจการของบริษัทต่อไป โดยบริษัทจะบันทึกเงินดังกล่าวเป็นทุนจดทะเบียน ในส่วนของผู้ถือหุ้นไม่ว่าจะมีฐานะเป็นบุคคลธรรมดาหรือบริษัท หุ้นที่ได้รับไม่เข้าลักษณะเป็นเงินได้หรือรายได้ที่ต้องนำมารวมคำนวณเพื่อเสียภาษี โดยเป็นเงินลงทุนของผู้ถือหุ้นและผู้ถือหุ้นจะบันทึกเป็นเงินลงทุน

เมื่อซื้อหุ้นในบริษัทอื่นเป็นเงินลงทุน ให้บันทึกบัญชีโดย เดบิต บัญชีเงินลงทุนด้วยราคาหุ้น บวกค่านายหน้า ค่าภาษี และค่าใช้จ่ายอื่น ๆ ที่เกี่ยวกับการซื้อหุ้นนั้น ถ้าซื้อหุ้นด้วยวิธีจ่ายเงินบางส่วน (on margin) ให้บันทึกบัญชีเงินลงทุนด้วยราคาหุ้นทุนโดยเต็มจำนวน เครดิตบัญชีเจ้าหนี้ไว้สำหรับจำนวนเงินที่ยังค้างชำระอยู่และเครดิตเงินสดด้วยจำนวนเงินที่จ่ายชำระแล้ว ทางบัญชีหุ้นมีลักษณะพิเศษต่างไปจากทรัพย์สินประเภทอื่น ตามมาตรฐานการบัญชีแล้วถือว่าหุ้นไม่ใช่สินค้า การแสดงรายการในงบดุลถ้าเป็นหุ้นที่ซื้อมาเพื่อขายจะแสดงไว้เป็น "หลักทรัพย์ในความต้องการของตลาด" แต่ถ้าเป็นหุ้นที่ซื้อมาเพื่อวัตถุประสงค์อื่นจะถือว่าเป็น "เงินลงทุนระยะยาว" และในคำพิพากษาศาลฎีกาที่ 1850/2531 ศาลฎีกาได้วินิจฉัยว่าโจทก์ประกอบกิจการรับประกันภัยไถ่ นำเงินที่กันไว้ไปลงทุนซื้อหุ้นของบริษัทอื่นด้วย ถือได้ว่าหุ้นเหล่านั้นเป็นทรัพย์สินอย่างหนึ่งของโจทก์ หุ้นมิใช่สินค้าคงเหลือ เมื่อประกอบกิจการมีกำไรสุทธิการตีราคาหุ้นเพิ่ม

จึง เป็นสิทธิของโจทก์ที่จะเลือก แต่ส่วนที่ตีราคาเพิ่มขึ้นต้องนำมารวมคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลด้วย

บริษัทอาจจะจำหน่ายหุ้นในราคาที่สูงกว่ามูลค่าที่จดทะเบียนไว้ก็ได้ ทั้งนี้ เพื่อให้บริษัทมีเงินทุนมากกว่าที่จดทะเบียนไว้ เงินส่วนเกินมูลค่าหุ้น (premium) นี้จะต้องส่งให้แก่บริษัทพร้อมกับการชำระเงินค่าหุ้นคราวแรก เงินส่วนเกินมูลค่าหุ้นดังกล่าวจะบันทึกเป็นส่วนของผู้ถือหุ้นในบริษัท ซึ่งไม่ก่อให้เกิดภาระภาษีแต่อย่างใด

ตามหลักการบัญชี ส่วนเกินมูลค่าหุ้นไม่ถือเป็นรายได้ของกิจการ เพราะเป็นรายการที่เกิดจากขายหุ้นของกิจการ หุ้นของกิจการไม่ใช่สินค้าหรือทรัพย์สินที่มีการซื้อมาและขายไปได้ ดังนั้น การขายหุ้นไม่ใช่การขายทรัพย์สิน รายได้ของกิจการย่อมไม่เกิดขึ้นจากการขายหุ้น ไม่มีหลักการบัญชีใดที่กล่าวว่าราคาหุ้นซึ่งขายสูงกว่ามูลค่าต้องถือเป็นรายได้ของกิจการ นอกจากนั้นประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ยังถือว่าส่วนเกินมูลค่าหุ้นเป็นรายการประเภทเดียวกับทุนของกิจการ ซึ่งจะนำไปจ่ายเป็นเงินปันผลไม่ได้ ทั้งนี้ ตามมาตรา 1202 แห่งประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ ซึ่งบัญญัติไว้ว่า

"ทุกคราวที่แจกเงินปันผล บริษัทจะต้องจัดสรรเงินไว้เป็นทุนสำรองอย่างน้อยหนึ่งในยี่สิบส่วนของจำนวนผลกำไร ซึ่งบริษัททำมาหาได้จากกิจการของบริษัท จนกว่าเงินทุนสำรองนั้นจะมีจำนวนถึงหนึ่งในสิบของจำนวนทุนของบริษัทหรือมากกว่านั้น แล้วแต่จะได้ตกลงกำหนดไว้ในข้อบังคับของบริษัท

ถ้าได้ออกหุ้นโดยคิดราคาเกินกว่าที่ปรากฏในใบหุ้นเท่าใด จำนวนที่คิดเกินนี้ ท่านให้บวกเข้าทุนสำรองจนกว่าทุนสำรองจะมีจำนวนเท่าถึงที่กำหนดไว้ในวรรคก่อน"

ในเรื่องส่วนเกินมูลค่าหุ้นนี้ กรมสรรพากรได้มีคำวินิจฉัยว่า กรณีบริษัทฯ ขายหุ้นให้แก่ผู้ถือหุ้นตามหลักเกณฑ์ที่บัญญัติไว้ในประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ ไม่ว่าจะขายตามราคามูลค่าที่ตราไว้หรือขายในราคาที่สูงกว่ามูลค่าหุ้นที่ตราไว้ เงินค่าหุ้นตามราคามูลค่าหุ้นที่ตราไว้หรือส่วนที่สูงกว่ามูลค่าหุ้นที่ตราไว้ ไม่ถือเป็นรายได้จากการประกอบกิจการหรือเนื่องจากการประกอบกิจการ หากแต่เป็นส่วนหนึ่งของทุนของบริษัทฯ

จึงไม่ต้องนำมารวมคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล ตามมาตรา 65 แห่งประมวลรัษฎากร*

3.3 การใช้ทรัพย์สินอื่น ๆ แลกกับหุ้นออกใหม่ในบริษัท

ปกติทุนของบริษัทจะได้อาจมาจากเงินค่าหุ้นที่ผู้ถือหุ้นชำระแล้ว เว้นแต่กรณีเป็นหุ้นซึ่งออกตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 1108(5) หรือมาตรา 1221 กล่าวคือเป็นหุ้นซึ่งที่ประชุมตั้งบริษัทให้เหมือนหนึ่งว่าได้ใช้เต็มค่าแล้วหรือได้ใช้แต่บางส่วนเพราะใช้ให้ด้วยอย่างอื่นนอกจากตัวเงิน หรือหุ้นเพิ่มทุนของบริษัทที่มีมติพิเศษของที่ประชุมผู้ถือหุ้นให้เสมือนว่าได้ใช้เต็มค่าแล้ว หรือได้ใช้แต่บางส่วนแล้วด้วยอย่างอื่นนอกจากให้ใช้เป็นตัวเงินในกรณีของบริษัทผู้ออกหุ้นจะไม่มีภาษีแต่อย่างใด เช่นเดียวกับกรณีที่ได้รับเงินสดค่าหุ้นตาม 3.2 โดยประเด็นดังกล่าวนี้ได้รับการยืนยันโดยมติคณะกรรมการพิจารณาปัญหากฎหมายและอุทธรณ์หรือคำร้องของกรมสรรพากร (กพอ.) ว่าในกรณีที่บริษัทได้รับที่ดินพร้อมสิ่งปลูกสร้างโดยแลกกับหุ้นเพิ่มทุนนั้น มิใช่กรณีที่บริษัทได้รับการให้โดยเสน่หา แต่เป็นกรณีที่ได้มาโดยมีค่าตอบแทน ดังนั้น บริษัทจึงไม่ต้องนำมูลค่าของที่ดินและสิ่งปลูกสร้างมาถือเป็นเงินได้เพื่อรวมคำนวณกำไรสุทธิ ตามมาตรา 65 แห่งประมวลรัษฎากร** สำหรับผู้ถือหุ้นซึ่งนำทรัพย์สินที่มีอยู่แล้วโอนให้แก่บริษัท เพื่อแลกกับหุ้นออกใหม่ มีผลก่อให้เกิดภาวะภาษีอากรได้ดังต่อไปนี้

3.3.1 ผู้ถือหุ้นเป็นบุคคลธรรมดา

หากทรัพย์สินที่ผู้ถือหุ้นให้แก่บริษัทเป็นสิ่งหาปริมาณทรัพย์ การนำสิ่งหาปริมาณทรัพย์มาลงหุ้นตามข้อเท็จจริงดังกล่าว มูลค่าของทรัพย์สินที่ตีขึ้นเพื่อชำระค่าหุ้นถือ

* หนังสือตอบข้อหารือกรมสรรพากร ที่ กค 0802/14050 ลงวันที่ 7 กรกฎาคม 2534.

** มติ กพอ. ที่ 28/2530 ลงวันที่ 18 ธันวาคม 2530

เป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 39 แห่งประมวลรัษฎากร ผลทางกฎหมายคือ มีการโอนกรรมสิทธิ์ในสังหาริมทรัพย์นั้นให้แก่บริษัทเจ้าของหุ้น โดยได้รับมูลค่าหุ้นเป็นการ

ตอบแทน กรณีมีผลเท่ากับเป็นการขายตามมาตรา 453 แห่งประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มูลค่าหุ้นที่ได้รับจึงเป็นเงินได้พึงประเมินจากการขายสังหาริมทรัพย์ ถ้าสังหาริมทรัพย์ดังกล่าวนั้น เป็นสังหาริมทรัพย์ที่ได้มาโดยทางมรดกหรือได้มาโดยมิได้มุ่งในทางการค้าหรือหากำไร เงินได้ดังกล่าวย่อมได้รับยกเว้นไม่ต้องนำมารวมคำนวณเพื่อเสียภาษีเงินได้ ตามมาตรา 42(9) แห่งประมวลรัษฎากร

คำว่า "มิได้มุ่งในทางการค้าหรือหากำไร" ให้พิจารณาตอนใดสังหาริมทรัพย์นั้นมาผู้มีเงินได้มิได้มุ่งในทางการค้าหรือหากำไร แต่ต่อมาตอนขายจะขายไปโดยหวังผลกำไร ก็หาทำให้ผู้ขายต้องเสียภาษีเงินได้สำหรับการขายนั้นไม่

ในกรณีผู้ถือหุ้นไม่ได้รับยกเว้นภาษีเงินได้ข้างต้น ผู้ถือหุ้นจะต้องนำมูลค่าหุ้นออกใหม่ที่ได้รับมารวมคำนวณเป็นเงินได้เพื่อเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาโดยเงินได้ที่ได้รับเข้าลักษณะ เป็นเงินได้พึงประเมินประเภทที่ 8 ผู้ถือหุ้นสามารถเลือกหักค่าใช้จ่ายได้ 2 วิธี คือ หักค่าใช้จ่ายตามความจำเป็นและสมควร (หักค่าใช้จ่ายจริง) โดยนำต้นทุนของทรัพย์สินเดิมมาตัดรายจ่าย หรือจะหักรายจ่ายเป็นการเหมาร้อยละ 80 ตามพระราชกฤษฎีกาฯ (ฉบับที่ 11) พ.ศ.2502 ก็ได้ แล้วให้ทำการหักค่าลดหย่อนเหลือเป็นเงินได้สุทธิ จึงนำไปคำนวณกับบัญชีอัตรา ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาที่ต้องเสียดังกล่าวต้องไม่น้อยกว่าอัตราร้อยละ 0.5 ของยอดเงินได้พึงประเมินด้วย

หากทรัพย์สินที่ผู้ถือหุ้นโอนให้แก่บริษัทเป็นอสังหาริมทรัพย์ กรมสรรพากร ได้มีแนวคำวินิจฉัยว่า ผู้ถือหุ้นจะต้องเสียภาษีดังนี้*

* หนังสือตอบข้อหารือกรมสรรพากร ที่ กค 0804/15909 ลงวันที่ 17 ตุลาคม 2532

ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา

การนำอสังหาริมทรัพย์มาลงเป็นหุ้นตามข้อเท็จจริงดังกล่าว มีผลเท่ากับเป็นการขาย ตามมาตรา 39 แห่งประมวลรัษฎากร โดยเข้าลักษณะเป็นเงินได้พึงประเมินประเภทที่ 8 และแม้เป็นอสังหาริมทรัพย์ที่ได้มาโดยทางมรดกหรือที่ได้มาโดยมิได้มุ่งในทางการค้าหรือหากำไร ก็ไม่ได้รับยกเว้นตามมาตรา 42(9) แห่งประมวลรัษฎากร ผู้มีเงินได้จึงต้องนำเงินได้ดังกล่าวมาคำนวณเพื่อเสียภาษีเงินได้ตามปกติ โดยราคาขายของอสังหาริมทรัพย์ให้ถือตามราคาประเมินของอสังหาริมทรัพย์ดังกล่าว โดยไม่คำนึงถึงราคาหุ้นที่ได้รับตามมาตรา 49 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร และการคำนวณหักค่าใช้จ่ายต้องพิจารณาดังนี้ คือ

(1) เงินได้พึงประเมินที่เกิดจากการนำอสังหาริมทรัพย์ ที่ได้มาโดยทางมรดกหรือจากการให้โดยเสน่หามาลงหุ้น ให้หักค่าใช้จ่ายตามมาตรา 48(4)

(ก) แห่งประมวลรัษฎากร และผู้มีเงินได้จะเลือกเสียภาษี โดยไม่ต้องนำเงินได้ดังกล่าวไปรวมคำนวณภาษีกับเงินได้อื่นก็ได้ ตามมาตรา 48(4) แห่งประมวลรัษฎากร

(2) เงินได้พึงประเมินที่เกิดจากการนำอสังหาริมทรัพย์ที่ได้มาโดยทางอื่นนอกจากตาม (1) และได้มาโดยมิได้มุ่งในทางการค้าหรือหากำไรมาลงหุ้น ให้หักค่าใช้จ่ายตามมาตรา 48(4)(ข) แห่งประมวลรัษฎากร และผู้มีเงินได้จะเลือกเสียภาษีโดยไม่นำเงินได้ดังกล่าวไปรวมคำนวณภาษีกับเงินได้อื่นก็ได้ ตามมาตรา 48(4) แห่งประมวลรัษฎากร

(3) เงินได้พึงประเมินที่เกิดจากการนำอสังหาริมทรัพย์ที่ได้มาโดยทางอื่นนอกจากตาม (1) และได้มาโดยมุ่งในทางการค้าหรือหากำไรมาลงหุ้น เมื่อสิ้นปีผู้มีเงินได้จะต้องนำเงินได้ดังกล่าวไปรวมคำนวณภาษีกับเงินได้อื่น และต้องคำนวณหักค่าใช้จ่ายตามที่จ่ายจริงตามความจำเป็นและสมควรตามมาตรา 8 ทวิ แห่งพระราชกฤษฎีกา (ฉบับที่ 11) พ.ศ. 2502 จะเลือกเสียภาษีโดยไม่รวมคำนวณกับภาษีเงินได้อื่นไม่ได้

ภาษีธุรกิจเฉพาะ

การที่ผู้ถือหุ้นนำอสังหาริมทรัพย์โอนให้แก่บริษัทเพื่อแลกกับหุ้นออกใหม่ มาตรการ 91/1(4) แห่งประมวลรัษฎากร ให้ถือเป็นการขาย หากการขายของผู้ถือหุ้นเข้าลักษณะ เป็นการขายอสังหาริมทรัพย์เป็นทางค้าหรือหากำไร ตามหลักเกณฑ์และเงื่อนไขของพระราชกฤษฎีกา (ฉบับที่ 244) พ.ศ.2534 กล่าวคือเป็นการขายอสังหาริมทรัพย์โดยการแบ่งขายหรือเป็นการขายอาคารชุด หรือเป็นการขายอสังหาริมทรัพย์ภายใน 5 ปีนับแต่วันที่ได้อสังหาริมทรัพย์นั้น ผู้ถือหุ้นดังกล่าวต้องเสียภาษีธุรกิจเฉพาะด้วย โดยในการเสียภาษีให้คำนวณราคาตามมูลค่าหุ้นที่ได้รับ แต่ต้องไม่น้อยกว่าราคาประเมินทุนทรัพย์เพื่อเรียกเก็บค่าธรรมเนียมจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรมตามประมวลกฎหมายที่ดินที่เป็นราคาที่ใช้อยู่ในวันที่มีการโอนนั้น เว้นแต่การขายอสังหาริมทรัพย์ภายใน 5 ปีดังกล่าวเป็นการขายอสังหาริมทรัพย์ที่ได้มาโดยทางมรดก หรือใช้เป็นที่อยู่อาศัยเป็นเวลาไม่น้อยกว่าหนึ่งปี

อากรแสตมป์

ใบรับสำหรับการโอนขายอสังหาริมทรัพย์ดังกล่าว ต้องเสียอากรแสตมป์โดยให้ผู้ออกใบรับเป็นผู้เสียอากร ตามจำนวนเงินในใบรับทุก 200 บาท หรือเศษของ 200 บาท ต่อค่าอากรแสตมป์ 1 บาท แต่หากผู้ออกใบรับดังกล่าวต้องเสียภาษีธุรกิจเฉพาะ ให้ยกเว้นไม่ต้องเสียค่าอากรแสตมป์

3.3.2 ผู้ถือหุ้นเป็นบริษัท

ผู้ถือหุ้นจะต้องนำหุ้นที่ได้รับมาถือเป็นราคาขายทรัพย์สินเสมอ เพื่อคำนวณเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล ในกรณีที่ราคาหุ้นออกใหม่ต่ำกว่าราคาตลาดของทรัพย์สินที่โอนให้แก่บริษัท เจ้าพนักงานประเมินอาจทำการประเมินผู้ถือหุ้นได้ตามมาตรา 65 ทวิ (4) เว้นแต่กรณีมีเหตุอันสมควร

อนึ่ง หากหุ้นออกใหม่ข้างต้นเป็นหุ้นที่ออกโดยบริษัทเก่า ในขั้นตอนการเพิ่มทุน ผู้ถือหุ้นจะต้องตีราคาหุ้นใหม่ที่ได้รับตามราคาตลาดซึ่งอาจสูงกว่าราคาพาร์ก็ได้ ตามนัยแห่งมาตรา 9 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร

3.4 เงินให้เปล่าที่ผู้ถือหุ้นให้แก่บริษัท

การพิจารณาตาม 3.4 นี้ จะเป็นการพิจารณารวมถึงกรณีที่ผู้ถือหุ้นโอนเงินสดหรือทรัพย์สินในลักษณะให้เปล่าแก่บริษัท โดยมีได้รับหุ้นออกไปแต่อย่างใด และครอบคลุมถึงกรณีที่ผู้ถือหุ้นทำการปลดเปลื้องบริษัทออกจากภาระหนี้สินด้วย ตามที่กล่าวมาแล้วใน 3.1 การคำนวณภาษีเงินได้นิติบุคคลว่า ภาษีเงินได้นิติบุคคลทั่วไปคำนวณจากฐานกำไรสุทธิที่เกิดขึ้นในแต่ละรอบระยะเวลาบัญชี โดยมาตรา 65 แห่งประมวลรัษฎากร กำหนดให้ เงินได้ที่ต้องเสียภาษีตามความในส่วนนี้คือ กำไรสุทธิซึ่งคำนวณได้จากรายได้จากกิจการ หรือเนื่องจากกิจการที่กระทำในรอบระยะเวลาบัญชีหักด้วยรายจ่ายตามเงื่อนไขที่ระบุไว้ในมาตรา 65 ทวิ และมาตรา 65 ตริ ตามบทบัญญัติดังกล่าวเห็นได้ว่าการแบ่งแยกรายได้ไม่มีความจำเป็นในการคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล เพราะไม่ว่าจะเป็นรายได้ที่ได้มาจากการดำเนินงานหรือไม่ ถ้าหากเป็นรายได้แล้ว ก็ต้องนำมารวมคำนวณภาษีเงินได้นิติบุคคลเหมือนกันหมด ส่วนการแบ่งแยกรายได้จะมีความจำเป็นสำหรับการคำนวณภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา เพราะกฎหมายกำหนดอัตราค่าใช้จ่ายที่จะหักเป็นการเหมาไว้ต่างกัน

3.4.1 ผลกระทบทางภาษีอากรต่อบริษัท

การที่กิจการได้รับเงินสด ที่ดิน หลักทรัพย์จากผู้ถือหุ้นหรือบุคคลอื่น โดยไม่ต้องจ่ายค่าตอบแทนแต่อย่างใด ตามทฤษฎีบัญชี ทรัพย์สินที่ได้รับมาในทำนองนี้จะถือเป็นรายได้หรือไม่ขึ้นอยู่กับเจตนาของผู้ให้ ผู้ให้อาจจะประสงค์ให้ทรัพย์สินนั้นถูกนำไปลงทุนหาผลประโยชน์ การได้รับดังกล่าวก็ต้องถือเป็นเงินทุน โดยบันทึกบัญชีด้านเครดิตไว้ในบัญชีส่วนเกินทุนจากการบริจาค หรือผู้ถือหุ้นอาจบริจาคหุ้นคืนมาให้แก่บริษัท เพื่อจะได้นำออกจำหน่ายเพื่อหาเงินทุนหมุนเวียนเพิ่มเติม หรือเพื่อนำไปลดผลขาดทุนสะสมของบริษัทลง หรือในกรณีจำหน่ายหุ้นต่ำกว่ามูลค่าและกฎหมายกำหนดให้ผู้ถือหุ้นมีความรับผิดชอบในส่วนลดมูลค่าหุ้นอันเป็นหลักประกันต่อเจ้าหนี้ของบริษัทเพื่อหลีกเลี่ยงความรับผิดชอบดังกล่าว บริษัทอาจขอให้ผู้ถือหุ้นบริจาคหุ้นทุนมาให้แล้วนำหุ้นออกจำหน่ายอีกทอดหนึ่ง ในการบริจาคหุ้นทุนคืนมาให้แก่บริษัท ผู้ถือหุ้นทุกคนจะบริจาคหุ้นมาให้ตามอัตราส่วนจำนวนหุ้นที่ตนถืออยู่ ทั้งนี้ เพื่อรักษาอัตราส่วนได้เสียในกิจการให้คงเดิม

บางกรณีผู้ให้ทรัพย์สินแก่บริษัทมีเจตนาจะให้ เพราะความพอใจชั่วคราว ครั้งชั่วคราว ไม่ประสงค์แน่ชัดว่าจะให้ทรัพย์สินนั้นคงอยู่กับกิจการตลอดไปหรือไม่ เช่น ลูกค้าพอใจในคุณภาพของสินค้าและบริการมาก จึงจ่ายเงินค่าสินค้าให้สูงกว่าราคาขายผลต่างระหว่างเงินที่ได้รับและราคาขายต้องถือเป็นเงินได้ของกิจการ เพราะอาจมองในมุมกลับได้ว่ากิจการตั้งราคาขายของต่ำกว่าที่ควร

ในด้านภาษีเงินได้นิติบุคคล เงินสดหรือทรัพย์สินที่ได้รับโดยไม่มีค่าตอบแทน หรือหนี้สินที่ได้รับการปลดเปลื้องโดยไม่ต้องชำระ ถือเป็นรายได้ของกิจการ ซึ่งจะต้องนำมาเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลด้วย โดยถือเป็นรายได้ที่ได้มาเนื่องจากการประกอบกิจการตามมาตรา 65 แห่งประมวลรัษฎากร มีตัวอย่างคำวินิจฉัยของกรมสรรพากรคือ บริษัทฯ จ่ายเงินปันผลให้แก่ผู้ถือหุ้นในอัตราหนึ่ง แต่มีผู้ถือหุ้นบางคนสมัครใจที่จะยอมรับเงินปันผลในอัตราที่ต่ำกว่าผู้อื่น โดยได้มีการทำหนังสือยินยอมสละสิทธิ์ในเงินปันผลให้ไว้กับบริษัทฯ และบริษัทฯ ไม่มีข้อผูกพันที่จะต้องจ่ายเงินปันผลในส่วนที่ผู้ถือหุ้นสละสิทธิ์นั้น ไม่ว่ากรณีใด ๆ ทั้งสิ้น เงินปันผลในส่วนที่ผู้ถือหุ้นได้สละสิทธิ์นั้นให้บริษัทตามข้อเท็จจริงดังกล่าวเข้าลักษณะ เป็นเงินได้เนื่องจากการประกอบกิจการของบริษัทฯ บริษัทฯ จะต้องนำเงินปันผลที่ได้รับดังกล่าวมารวมคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้ตามมาตรา 65 แห่งประมวลรัษฎากร*

3.4.2 ผลกระทบทางภาษีอากรต่อผู้ถือหุ้น

ในการคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลมีสิทธิ์หักค่าใช้จ่ายจากเงินได้ เช่นเดียวกับบุคคลธรรมดาที่เลือกหักค่าใช้จ่ายตามความจำเป็นและสมควร มีข้อแตกต่างอยู่ที่ว่าบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลไม่มีสิทธิ์หักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมา และไม่มีสิทธิ์หักค่าลดหย่อนต่าง ๆ เหมือนกับ

* หนังสือตอบข้อหารือกรมสรรพากร ที่ กค 0802/1193 ลงวันที่ 26 มกราคม 2530

บุคคลธรรมดาเท่านั้น อย่างไรก็ตามค่าใช้จ่ายที่จะนำมาหักจากเงินได้เพื่อคำนวณกำไรสุทธิจะต้องเป็นค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นตามปกติและจำเป็น (ordinary and necessary expenses) ในการประกอบกิจการตามวัตถุประสงค์ของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลนั้น ซึ่งมีความหมายดังต่อไปนี้

1. รายจ่ายตามปกติ หมายถึง รายจ่ายที่เกิดขึ้นตามปกติในการประกอบกิจการหรือประกอบวิชาชีพ รายจ่ายดังกล่าวจะเกิดขึ้นตั้งแต่ไหนนั้นไม่สำคัญ
2. รายจ่ายจำเป็น หมายถึง รายจ่ายนั้นเป็นรายจ่ายที่จำเป็นต้องมีในการประกอบกิจการหรือประกอบวิชาชีพ และมีจำนวนพอสมควร

รายจ่ายตามปกติและจำเป็นจะต้องเกี่ยวข้องโดยตรงกับการประกอบกิจการหรือประกอบวิชาชีพเพื่อหารายได้ อย่างไรก็ตามก็เพื่อป้องกันมิให้บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลนำรายจ่ายต่าง ๆ มาหักโดยไม่มีขอบเขตจำกัด ประมวลรัษฎากรจึงได้กำหนดเงื่อนไขและหลักเกณฑ์การหักรายจ่ายไว้ในมาตรา 65 ทวิ และมาตรา 65 ตรี

ดังนั้น การที่ผู้ถือหุ้นยกเงินสดหรือทรัพย์สินให้บริษัทโดยไม่มีค่าตอบแทนหรือปลดเปลื้องบริษัทออกจากภาระหนี้สิน ผู้ถือหุ้นจึงไม่อาจนำเงินสดหรือมูลค่าหนี้สิน หรือภาระหนี้สินที่ปลดทำให้ มาถือเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิได้ตามหลักการข้างต้น และไม่สามารถนำมารวมถือเป็นต้นทุนในหุ้นเดิมได้ด้วย

นอกจากนั้นผู้ถือหุ้นที่เป็นบริษัท (หรือบุคคลธรรมดาในกรณีสั่งหาริมทรัพย์) อาจถูกเจ้าพนักงานประเมินทำการประเมินให้ราคาตลาดของทรัพย์สินที่โอนให้แก่บริษัทโดยไม่มีค่าตอบแทน เป็นเงินได้เพื่อเสียภาษีตามมาตรา 65 ทวิ (4) ได้

3.5 ความสัมพันธ์ระหว่างราคาต้นทุนทรัพย์สินที่บริษัทได้รับจากผู้ถือหุ้น และราคาต้นทุนของหุ้นที่ผู้ถือหุ้นได้รับจากบริษัท

เนื่องจากโครงสร้างตามประมวลรัษฎากรจะจัดเก็บภาษีผู้ถือหุ้น และหรือบริษัททันที ดังนั้น บริษัทจึงบันทึกมูลค่าตลาดของทรัพย์สินที่ได้รับเป็นส่วนของผู้ถือหุ้น และผู้ถือหุ้นบันทึกมูลค่าตลาดของหุ้นที่ได้รับหรือมูลค่าของทรัพย์สินเดิม (แล้วแต่อย่างใดจะสูงกว่า) เป็นต้นทุนในหุ้นของตนตามนัยแห่งมาตรา 9 ทวิ ของประมวลรัษฎากร

ตัวอย่าง ผู้ถือหุ้นโอนที่ดินต้นทุน 100 บาท ราคาตลาด 200 บาท แลกกับหุ้นออกใหม่มูลค่า 200 บาท บริษัทจะบันทึกบัญชีทุนจดทะเบียน 200 บาท และต้นทุนที่ดิน 200 บาท ผู้ถือหุ้นจะบันทึกต้นทุนในหุ้นออกใหม่ที่ได้รับ 200 บาท และเสียภาษีในกำไรที่เกิดขึ้นทันที



ศูนย์วิทยทรัพยากร
จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย