

การเสียภาษีเงินได้สำหรับส่วนแบ่งกำไรหรือส่วนแบ่งเงินได้จากห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคล ที่มีใช้นิติบุคคล¹

สิรินาถ ศรีเกตุ²

ประเทศไทยได้ตราบทบัญญัติแห่งประมวลรัษฎากร โดยกำหนดให้บุคคลธรรมดาที่มีเงินได้ มีหน้าที่ต้องเสียภาษีโดยได้กำหนดหน่วยภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาไว้ 4 หน่วย ได้แก่ บุคคลธรรมดา ผู้ถึงแก่ความตายในระหว่างปีภาษี กองมรดกที่ยังไม่ได้แบ่ง ห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่มีใช้นิติบุคคล สำหรับการดำเนินธุรกิจในรูปแบบของห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่มีใช้นิติบุคคล มีวัตถุประสงค์เพื่อช่วยให้กิจการมีเงินลงทุนมากขึ้น และมีประโยชน์ในแง่ของการตัดสินใจ ที่มองว่ามีความรอบคอบมากกว่าการดำเนินธุรกิจในรูปแบบของบุคคลธรรมดาคนเดียว เพราะมีการร่วมกันตัดสินใจในเรื่องต่างๆ ที่เกิดจากการดำเนินงานของผู้เป็นหุ้นส่วนทุกคนจะต้องรับผิดชอบร่วมกันในหนี้สินทั้งหมด ของกิจการโดยไม่จำกัดจำนวนหนี้สินนั้นด้วยเช่นกัน ซึ่งเริ่มมีการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาของห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่มีใช้นิติบุคคลตั้งแต่ปี พ.ศ. 2482 โดยจัดเก็บภาษีจากผู้เป็นหุ้นส่วน แต่ละคนแยกจากกันตามสัดส่วนผลกำไรที่ได้รับเนื่องจากห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่มีใช้นิติบุคคลยังไม่มีสถานะเป็นหน่วยภาษีจึงไม่มีหน้าที่ต้องเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาตามกฎหมาย

ต่อมาในปี พ.ศ. 2496 ประมวลรัษฎากรได้มีการแก้ไขเพิ่มเติมให้ห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่มีใช้นิติบุคคล เป็นผู้ที่มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาตามมาตรา 56 วรรค 2 แห่งประมวลรัษฎากร โดยให้ยื่นแบบแสดงรายการเงินได้พึงประเมินในนามห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่มีใช้นิติบุคคลเสมือนเป็นบุคคลธรรมดาคนเดียวโดยไม่มีการแบ่งแยก โดยประมวลรัษฎากร มาตรา 42 (14) กำหนดให้ผู้เป็นหุ้นส่วนแต่ละคนไม่ต้องนำเงินส่วนแบ่งกำไรจากห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคล ที่มีใช้นิติบุคคลไปรวมคำนวณเพื่อเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาอีก ทำให้ห้างหุ้นส่วนสามัญและคณะบุคคลที่มีใช้นิติบุคคลซึ่งเป็นเพียงการเข้าร่วมกันของบุคคลตั้งแต่ 2 คนขึ้นไปในการดำเนินธุรกิจไม่มีสถานะเชิงบุคคลในทางกฎหมาย ถือเป็นหน่วยภาษีตามประมวลรัษฎากร โดยได้ให้เหตุผลว่าภาษีอากรตามประมวลรัษฎากรที่จัดเก็บอยู่ในขณะนั้น มีหลายประเภทเป็น

¹บทความนี้เรียบเรียงจากการค้นคว้าอิสระ เรื่อง ปัญหาเกี่ยวกับการนำเข้าและส่งออก “สินค้าต้องจำกัดประเภทพืชและยา” ตามพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2560 โดยมีอาจารย์ที่ปรึกษา คือ ศาสตราจารย์ ดร. สุมาลี วงษ์วิจิตร และคณะกรรมการสอบ คือ รองศาสตราจารย์ ดร. ปภาศรี บัวสุวรรณ และ รองศาสตราจารย์อรรณพ พจนานูรัตน์

²นักศึกษาปริญญาโท หลักสูตรนิติศาสตรมหาบัณฑิต (ส่วนกลาง) คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยรามคำแหง

ภาระยุ่งยากแก่ตัวผู้เสียภาษีบางประเภทไม่เหมาะสมแก่ กาลสมัย จึงสมควรแก้ไขเพิ่มเติมเสียใหม่เพื่อให้ราษฎรเสียภาษีแต่น้อยประเภทและเพื่อให้เป็นไปตามหลักความสามารถในการเสียภาษี³ แต่การแก้ไขดังกล่าวก่อให้เกิดช่องว่างทางกฎหมายในการหลบหลีกภาษีอากร โดยการใช้หน่วยภาษีห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่มีโชตินิบุคคลเป็นเครื่องมือ เนื่องจากผู้มีหน้าที่เสียภาษีอาศัยโอกาสที่การจัดตั้งห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่มีโชตินิบุคคลสามารถทำได้โดยง่าย อีกทั้งการจัดตั้งห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่มีโชตินิบุคคลหลายแห่งในกลุ่มบุคคลเดียวกันไม่ต้องห้ามตามกฎหมาย⁴ จึงจัดตั้งห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่มีโชตินิบุคคลขึ้นมาโดยมีวัตถุประสงค์ ในการกระจ่ายฐานเงินได้ เพื่อให้เสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาในอัตราก้าวหน้าเป็นจำนวนน้อยลง อันเป็นวิธีการหลบหลีกภาษีที่ถูกต้องตามกฎหมาย

การจัดตั้งห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่มีโชตินิบุคคลเพื่อหลบหลีกภาษีอากรทำให้ภาษีที่รัฐจัดเก็บได้ตามความเป็นจริงมีจำนวนน้อยกว่าที่ควรได้รับ อีกทั้งก่อให้เกิดความไม่เป็นธรรมในการจัดเก็บภาษี เพราะภาระภาษีไม่อาจสะท้อนความสามารถในการเสียภาษีที่แท้จริงของผู้เสียภาษีได้ ด้วยเหตุนี้จึงมีแนวความคิดในการปรับปรุงการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาของห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่มีโชตินิบุคคลหลายแนวความคิด ได้แก่ (1) จัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาของห้างหุ้นส่วนสามัญในอัตราร้อยละ 20 โดยให้หักค่าใช้จ่ายตามจำเป็นและสมควรเท่านั้น และจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาของคณะบุคคลที่มีโชตินิบุคคลในอัตราร้อยละ 20 โดยไม่มีการหักค่าใช้จ่ายและค่าลดหย่อน⁵ (2) จัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาของห้างหุ้นส่วนสามัญ โดยคำนวณเงินได้สุทธิด้วยวิธีการหักค่าใช้จ่ายตามความจำเป็นและสมควรไม่ให้สิทธิเลือกหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมา และจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาของคณะบุคคลที่มีโชตินิบุคคลโดยให้แต่ละบุคคลเงินได้พึงประเมินของคณะบุคคล ไปถือเป็นเงินได้พึงประเมินของตนเองตามสัดส่วน และให้แต่ละบุคคลนำเงินได้พึงประเมินตามสัดส่วนไปรวมคำนวณกับเงินได้พึงประเมินอื่นของตนเพื่อเสียภาษีเงินได้ในนามของแต่ละคน⁶

³ พระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 10) พ.ศ. 2496

⁴ หนังสือตอบข้อหารือกรมสรรพากรที่ กค 0802/10855 ลงวันที่ 24 กรกฎาคม 2532

⁵ สำนักวิชาการแผนภาษี กรมสรรพากร, “ร่างพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่...) พ.ศ. ... (มาตรการปรับปรุงโครงสร้างภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา เพื่อส่งเสริมความเป็นธรรมและให้สอดคล้องกับภาวะเศรษฐกิจ),” สืบค้นเมื่อวันที่ 5 พฤศจิกายน 2558, http://www.mof.go.th/home/Press_release/News2013/076.pdf

⁶ สำนักเลขาธิการคณะรัฐมนตรี, “ร่างพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่...) พ.ศ. ... (มาตรการปรับปรุงการจัดเก็บภาษีเงินได้ห้างหุ้นส่วนสามัญและคณะบุคคลที่มีโชตินิบุคคล),” สืบค้นเมื่อวันที่ 15 มิถุนายน 2559, http://www.cabinet.soc.go.th/doc_image/2557/9931090416.pdf

นอกจากนี้ได้มีการออกพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 39) พ.ศ. 2557 โดยแก้ไขกฎหมายเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีเงินได้ จากห้างหุ้นส่วนสามัญและคณะบุคคลที่มีใช้นิติบุคคล คือ (1) ได้นิยามของคำว่า “คณะบุคคลที่มีใช้นิติบุคคล” ให้ชัดเจนขึ้นในมาตรา 39 แห่งประมวลรัษฎากร⁷ เนื่องจากห้างหุ้นส่วนสามัญและคณะบุคคลที่มีใช้นิติบุคคลมีลักษณะที่คล้ายกัน คือ เป็นกรณีที่บุคคลตั้งแต่ 2 คนขึ้นไปตกลงที่จะกระทำการร่วมกัน แต่ต่างกันเพียงแค่ประเด็นเดียวคือ “วัตถุประสงค์ในการแบ่งปันกำไร” ซึ่งถือเป็นจุดแบ่งแยกว่าหน่วยธุรกิจใดเป็นห้างหุ้นส่วนสามัญหรือเป็นคณะบุคคล กล่าวคือ หากบุคคลตั้งแต่ 2 คนขึ้นไปตกลงที่จะกระทำการร่วมกันโดยมีวัตถุประสงค์ ในการแบ่งปันกำไรแล้ว การรวมกันดังกล่าวจะมีสถานะเป็นห้างหุ้นส่วนสามัญ แต่หากบุคคลตั้งแต่ 2 คนขึ้นไป ตกลงกระทำการร่วมกันโดยไม่มีวัตถุประสงค์ในการแบ่งปันกำไรระหว่างกัน การรวมกันดังกล่าวจะมีสถานะเป็นคณะบุคคล (2) การยกเลิกมาตรา 42 (14) แห่งประมวลรัษฎากร เป็นผลให้บุคคลธรรมดาผู้เป็นหุ้นส่วนไม่ได้รับยกเว้นภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา สำหรับส่วนแบ่งกำไรที่ได้รับจากห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่มีใช้นิติบุคคล

เมื่อพิจารณาพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 39) พ.ศ. 2557 ย่อมเห็นได้ว่ามีเพียงการนิยามความหมายของ “คณะบุคคลที่มีใช้นิติบุคคล” เพิ่มเติมขึ้น แต่ยังคงไม่มีการให้นิยามความหมายของ “ห้างหุ้นส่วนสามัญ” ไว้แต่อย่างใด อีกทั้งการให้นิยามความหมายของ “คณะบุคคลที่มีใช้นิติบุคคล” ยังขาดความแน่นอนชัดเจนว่าการตกลงร่วมกันอันมิใช่ห้างหุ้นส่วนนั้นหมายถึงการกระทำใดหรือคุณสมบัติใดที่ใช้ในการพิจารณาความแตกต่างระหว่างห้างหุ้นส่วนสามัญกับคณะบุคคลที่มีใช้นิติบุคคล ทำให้เกิดความคลุมเครือและเป็นปัญหา ในการตีความความหมายของคำนิยามดังกล่าว รวมถึงการยกเลิกข้อยกเว้นการเสียภาษีเงินได้สำหรับส่วนแบ่งกำไรของห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่มีใช้นิติบุคคล ตามมาตรา 4 ซึ่งมีหลักการและเหตุผลเพื่อให้ห้างหุ้นส่วนสามัญและคณะบุคคลที่มีใช้นิติบุคคล จะต้องรับภาระภาษีมากกว่าหน่วยภาษีในรูปแบบอื่น โดยต้องรับภาระภาษีทั้งในชั้นของห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่มีใช้นิติบุคคล และในชั้นของผู้เป็นหุ้นส่วนหรือบุคคลแต่ละคนที่ได้รับส่วนแบ่งกำไร อันจะส่งผลเป็นการจูงใจให้ประชาชนเลือกใช้รูปแบบองค์กรธุรกิจอื่นในการประกอบกิจกรรมทางเศรษฐกิจแทน จะเห็นได้ว่าการยกเลิกข้อยกเว้นการเสียภาษีข้างต้น ไม่สามารถแก้ไขปัญหการจัดตั้งห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่มีใช้นิติบุคคล เพื่อหลบหลีกภาษีอากรได้ เพราะเหตุที่ผู้มีหน้าที่เสียภาษีสามารถใช้ช่องทางอื่นในการหลบหลีกภาษีอากร เช่น การใช้ชื่อบุคคลอื่นเป็นผู้รับเงินได้แทน เป็นต้น แต่วิธีการแก้ไขปัญหาดังกล่าวกลับเป็นการสร้างปัญหาทางภาษีเพิ่มมากขึ้น เนื่องจากการจัดเก็บภาษีจากทั้งหน่วยภาษีที่เป็นห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่มีใช้นิติบุคคลและหน่วยภาษีที่เป็นหุ้นส่วนหรือบุคคลในคณะบุคคล เป็นการจัดเก็บภาษี จากเงินได้จำนวนเดียวกันซ้ำซ้อนถึงสอง

⁷ พระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 39) พ.ศ. 2557, มาตรา 3

ครั้ง ข่มขัดกับหลักความเป็นธรรม หลักความเป็นกลาง และหลักความสามารถในการเสียภาษี ยิ่งไปกว่านั้น คำสั่งกรมสรรพากรที่ ป.149/2558 ยังกำหนดให้การคำนวณกำไรของห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่มีใช่นิติบุคคล ต้องคำนวณโดยหักค่าใช้จ่ายตามความเป็นจริง กล่าวคือ เป็นค่าใช้จ่ายที่มีหลักฐานการใช้จ่ายเงิน เมื่อห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่มีใช่นิติบุคคล มีการแบ่งปันกำไรให้แก่ผู้เป็นหุ้นส่วนตามสัดส่วนของการแบ่งปันผลกำไร ผู้เป็นหุ้นส่วนต้องเสียภาษี โดยคำนวณจากส่วนแบ่งกำไรที่มีการหักค่าใช้จ่ายตามจริง ในขณะที่การเสียภาษีของห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่มีใช่นิติบุคคล สามารถเลือกหักค่าใช้จ่ายแบบเหมาได้ ซึ่งส่งผลให้ภาระภาษีที่คำนวณจากกำไร มากกว่าภาระภาษี ที่คำนวณจากเงินได้ของห้างหุ้นส่วน ผู้เป็นหุ้นส่วน หรือบุคคลแต่ละคนจึงต้องรับภาระอย่างหนักในภาษีที่ซ้ำซ้อน

การกำหนดให้ห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่ไม่ใช่นิติบุคคล ยังเป็นหน่วยภาษีที่มีหน้าที่ต้องเสียภาษีตามกฎหมาย เป็นการเปิดช่องให้ผู้มีหน้าที่เสียภาษีหลบหลีกภาษีอากร โดยจัดตั้งห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่มีใช่นิติบุคคลขึ้นหลาย ๆ แห่ง และกระจายฐานเงินได้ให้ห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่มีใช่นิติบุคคล แต่ละแห่งมีเงินได้สุทธิไม่เกินจำนวนเงินที่ได้รับยกเว้นภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา (150,000 บาทต่อปี) ทั้งยังอาจมีการกักเก็บกำไรไว้ในห้างหุ้นส่วนสามัญ หรือคณะบุคคลที่มีใช่นิติบุคคล หรือเลือกแบ่งปันกำไรในปีภาษีที่ผู้เป็นหุ้นส่วนหรือบุคคลแต่ละคนมีเงินได้น้อย โดยมีวัตถุประสงค์ให้ผู้เป็นหุ้นส่วนหรือบุคคลแต่ละคนมีเงินได้สุทธิไม่เกินจำนวนเงินที่ได้รับยกเว้นภาษีเงินได้เงินได้บุคคลธรรมดา เพื่อหลบหลีกภาษีที่จะถูกจัดเก็บในระดับ ผู้เป็นหุ้นส่วนหรือบุคคลแต่ละคนได้อีกด้วย อีกทั้งประกาศอธิบดีกรมสรรพากรเกี่ยวกับภาษีเงินได้ (ฉบับที่ 249) เรื่องกำหนดให้ห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่มีใช่นิติบุคคลจัดทำบัญชีหรือรายงานแสดงรายได้ และรายจ่าย ยังกำหนดให้ห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่มีใช่นิติบุคคลต้องมีหน้าที่ในการยื่นบัญชีหรือรายงานแสดงยอดเงินคงเหลือยกมา จำนวนรวมของยอดรายได้และยอดรายจ่ายที่ได้มีการรับมาหรือจ่ายไป ในระหว่างปีภาษี และยอดเงินคงเหลือยกไป พร้อมกับการยื่นแบบแบบ ภ.ง.ด. 90 หรือ ภ.ง.ด. 91 ของทุกปีภาษี ซึ่งก่อให้เกิดความยุ่งยากแก่ห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่มีใช่นิติบุคคล ทั้งที่ห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่มีใช่นิติบุคคลเป็นองค์กรธุรกิจที่สามารถจัดตั้งได้ง่าย ไม่ยุ่งยาก อันเหมาะสมแก่การเริ่มต้นประกอบธุรกิจร่วมกัน ประกาศอธิบดีฉบับดังกล่าวข้างต้นจึงขัดกับหลักความมีประสิทธิภาพและหลักความเรียบง่ายทางภาษีอากร ผู้เขียนจึงต้องทำการวิจัยทางกฎหมายในประเด็นต่าง ๆ

ปัญหาการนำส่วนแบ่งของกำไรหรือส่วนแบ่งของเงินได้มาเสียภาษีของห้างหุ้นส่วนสามัญและคณะบุคคลที่มีใช่นิติบุคคล โดยได้มีการยกเลิกมาตรา 42 (14) แห่งประมวลรัษฎากร เป็นผลให้เงินได้ที่เกิดขึ้นของห้างหุ้นส่วนสามัญและคณะบุคคลที่มีใช่นิติบุคคล ต้องเสียภาษีประเภทเดียวกันถึง 2 รอบจากเงินได้ก่อนเดียวกัน คือ รอบแรกเมื่อห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่ไม่ใช่นิติบุคคลประกอบกิจการ หรือการกระทำธุรกรรมอันก่อให้เกิดผลกำไรก็ต้องเสียภาษีเงินได้จากผลกำไรนั้น รอบที่สองเมื่อบุคคลธรรมดา ผู้เป็นหุ้นส่วน

ได้รับส่วนแบ่งกำไรจากห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลซึ่งมิใช่นิติบุคคล ซึ่งบุคคลธรรมดาที่ต้องเสียภาษีเงินได้ จากส่วนแบ่งกำไรที่ได้รับนั้น ตามมาตรา 40 (8) แห่งประมวลรัษฎากรด้วย ทำให้เกิดปัญหาการจัดเก็บภาษีที่ซ้ำซ้อน ภาระภาษีของผู้เสียภาษีจึงเพิ่มขึ้น จึงต้องศึกษาในรายละเอียดที่เกี่ยวข้อง

ปัญหาการจัดทำบัญชีหรือรายงานแสดงรายได้และรายจ่ายของห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่มิใช่นิติบุคคล ซึ่งประกาศอธิบดีกรมสรรพากร (ฉบับที่ 249) กำหนดให้ห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่มีนิติบุคคล ต้องมีหน้าที่ในการยื่นบัญชีหรือรายงานแสดงยอดเงินคงเหลือยกมา พร้อมกับยื่นแบบแบบ ภ.ง.ด. 90 หรือ ภ.ง.ด. 91 ของทุกปีภาษี ซึ่งก่อให้เกิดความยุ่งยาก แก่ห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่มีนิติบุคคล ทั้งที่ห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่มีนิติบุคคลเป็นองค์กรธุรกิจที่สามารถจัดตั้งได้ง่าย ไม่ยุ่งยาก อันเหมาะสมแก่การเริ่มต้นประกอบธุรกิจร่วมกัน ประกาศอธิบดีฉบับดังกล่าวข้างต้นจึงขัดกับหลักความมีประสิทธิภาพและหลักความเรียบง่ายทางภาษีอากร ซึ่งจะต้องวิเคราะห์ในรายละเอียดต่อไป

ปัญหาการหักค่าใช้จ่ายของผู้เป็นหุ้นส่วนหรือบุคคลผู้ได้รับส่วนแบ่งของกำไรหรือส่วนแบ่งของรายได้ของห้างหุ้นส่วนสามัญและคณะบุคคลที่มีนิติบุคคล โดยในการคำนวณหักค่าใช้จ่ายห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่มีนิติบุคคล ต้องหักค่าใช้จ่ายตามประเภทของเงินได้พึงประเมินที่ได้รับตามมาตรา 42 ทวิ – มาตรา 46 ซึ่งสามารถหักค่าใช้จ่ายในการคำนวณภาษีเงินได้ คือ การหักค่าใช้จ่ายเหมา กำหนดไว้เป็นอัตราร้อยละ โดยไม่ต้องใช้หลักฐานค่าใช้จ่าย หรือการหักค่าใช้จ่ายตามความจำเป็นและสมควร ซึ่งต้องเป็นค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นจริงและเกี่ยวข้อง โดยตรงกับการหารายได้ ต้องมีหลักฐานค่าใช้จ่าย ซึ่งสามารถเลือกหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาหรือการหักตามความจำเป็นและสมควรได้ ตามประมวลรัษฎากร มาตรา 46 ประกอบมาตรา 8 ทวิ แห่งพระราชกฤษฎีกา ออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการกำหนดค่าใช้จ่ายที่ยอมให้หักจากเงินได้พึงประเมิน (ฉบับที่ 11) พ.ศ. 2502 ซึ่งรายจ่ายบางรายการ ไม่สามารถนำไปเสร็จ หรือใช้การหักแบบเหมาได้ จึงจำเป็นที่จะต้องศึกษาต่อไป

นอกจากนี้ในปัจจุบันเศรษฐกิจโลกได้ก้าวเข้าสู่ยุคโลกาภิวัตน์อย่างแท้จริง ทำให้การดำเนินธุรกิจ ห้างหุ้นส่วนที่จัดตั้งขึ้นตามกฎหมายทำให้เกิดความขัดแย้งในการแบ่งแยกประเภทของรูปแบบดังกล่าว (Classification Conflict) ซึ่งส่งผลโดยตรงต่อการจัดเก็บภาษีของห้างหุ้นส่วน และอาจทำให้เกิดสถานการณ์ที่มีการจัดเก็บภาษีที่ซ้ำซ้อนขึ้นได้ ยิ่งไปกว่านั้นการที่กฎหมายภายในของประเทศไทย กำหนดให้มีการจัดเก็บภาษีที่ซ้ำซ้อนทั้งในระดับห้างหุ้นส่วนสามัญและระดับผู้เป็นหุ้นส่วนย่อมไม่ส่งเสริมการลงทุนในธุรกิจห้างหุ้นส่วน หรืออีกนัยหนึ่งคือ ภาระภาษีเป็นอุปสรรคต่อการลงทุนและการพัฒนาทางเศรษฐกิจของประเทศ ดังนั้น

จากศึกษาและวิเคราะห์ประเด็นปัญหาการเสียภาษีเงินได้สำหรับส่วนแบ่งกำไรหรือส่วนแบ่งเงินได้จากห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่มีนิติบุคคล ผู้ศึกษาจึงมีข้อเสนอแนะประเด็นปัญหา ดังต่อไปนี้

ปัญหาการนำส่วนแบ่งของกำไรหรือส่วนแบ่งของเงินได้มาเสียภาษีของห้างหุ้นส่วนสามัญและคณะบุคคลที่มีหุ้นติดบุคคล จากการที่มาตรา 4 ของพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 39) พ.ศ. 2557 (ณ วันที่ 26 ธันวาคม 2557) มีผลบังคับใช้ จึงได้ส่งผลให้การนำส่วนแบ่งของกำไรหรือส่วนแบ่งของเงินได้ มาเสียภาษีของห้างหุ้นส่วนสามัญและคณะบุคคลที่มีหุ้นติดบุคคล เป็นการเสียภาษีครั้งที่ 2 หลังจากที่ได้มีการเสียภาษีในหน่วยภาษีของห้างหุ้นส่วนสามัญและคณะบุคคลที่มีหุ้นติดบุคคลแล้ว จึงทำให้เกิดการจัดเก็บภาษีที่ซ้ำซ้อน ซึ่งขัดกับหลักการจัดเก็บภาษีที่ดี ก่อให้เกิดความไม่เป็นธรรมแก่ผู้เสียภาษี เพราะเงินได้จำนวนเดียวกันถูกจัดเก็บภาษีมากกว่าหนึ่งครั้ง อีกทั้งการประเมินเงินได้บุคคลธรรมดา ได้กำหนดให้บุคคลธรรมดาที่มีเงินได้พึงประเมินไม่เกิน 150,000 บาท จะต้องเสียภาษีตามอัตราที่กำหนด ซึ่งเกิดความไม่เป็นธรรมเนื่องจากว่า บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล กลับได้รับการยกเว้นไม่นำเงินได้พึงประเมินไม่เกิน 300,000 บาท มาใช้ประเมินเพื่อเสียภาษี ซึ่งขัดกับหลักของการจัดเก็บภาษีอากร ควรมีความเป็นกลางและเที่ยงธรรม เนื่องด้วยการจัดเก็บภาษีที่เป็นกลาง ย่อมนำไปสู่ความมีประสิทธิภาพในการจัดเก็บภาษี เมื่อมีความแตกต่างกันในภาระภาษี ระหว่างรูปแบบของการดำเนินธุรกิจ ย่อมทำให้เกิดความเปลี่ยนแปลงของอุปสงค์และอุปทาน ในการจัดตั้งองค์กรธุรกิจ ทำให้เกิดการบิดเบือนและความสูญเปล่าทางเศรษฐศาสตร์ได้ ดังนั้นจึงเห็นควร ให้ดำเนินการดังนี้

1. ให้มีการยกเลิก มาตรา 4 ของพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 39) พ.ศ. 2557 (ณ วันที่ 26 ธันวาคม 2557) เพื่อให้เงินส่วนแบ่งของกำไรจากห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่มีหุ้นติดบุคคล ซึ่งต้องเสียภาษีตามบทบัญญัติแห่งประมวลรัษฎากร พุทธศักราช 2481 ให้เป็นเงินได้ที่พึงประเมิน ให้ได้รับการยกเว้นไม่ต้องรวมคำนวณเพื่อเสียภาษีเงินได้ ตามมาตรา 42 (14) แต่ไม่รวมถึงเงินส่วนแบ่งของกำไรจากกองทุนรวม ทั้งนี้ยังคงเสียภาษีตามมาตรา 56 วรรค 2

2. ให้ยกเว้นภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา จากเดิมนำได้สุทธิไม่เกิน 150,000 บาท ได้รับการยกเว้นภาษี เป็นบุคคลธรรมดา หากมีรายได้สุทธิไม่เกิน 300,000 บาท ให้ได้รับการยกเว้นภาษี

ปัญหาการจัดทำบัญชีหรือรายงานแสดงรายได้และรายจ่ายของห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่ไม่ใช่หุ้นติดบุคคล ในการจัดตั้งองค์กรธุรกิจแบบห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่ไม่ใช่หุ้นติดบุคคล เพื่อการจัดตั้งองค์กรธุรกิจที่ง่าย ไม่ยุ่งยากซับซ้อน ต้นทุนในการจัดตั้งต่ำ โดยตามประกาศอธิบดีกรมสรรพากรเกี่ยวกับเงินได้ (ฉบับที่ 249) เกี่ยวกับการกำหนดให้ห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่มีหุ้นติดบุคคล จัดทำบัญชีหรือรายงานแสดงรายได้และรายจ่าย โดยเป็นความมุ่งหวังในการเพิ่มภาระความยุ่งยากให้กับห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่มีหุ้นติดบุคคล ที่จงใจหลบหลีกภาษี โดยการจัดตั้งห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่มีหุ้นติดบุคคล หลายแห่งในกลุ่มบุคคลเดียวกัน โดยมีวัตถุประสงค์ ในการกระจายฐานเงินได้ เพื่อให้เสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาในอัตราก้าวหน้าเป็นจำนวนน้อยลง อันเป็นวิธีการหลบหลีกภาษีที่ถูกต้องตามกฎหมาย แต่คนกลุ่มนี้นั้น เป็นเพียงคนกลุ่มน้อยของหน่วยภาษี แต่กลับทำให้ห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่มีหุ้นติดบุคคล ที่ไม่มี

เจตนาในการหลบหลีกภาษีอันเป็นชนกลุ่มใหญ่ของหน่วยภาษีได้รับผลกระทบมากกว่า จากการจัดทำบัญชีหรือรายงานแสดงรายได้และรายจ่ายเป็นประจำทุกปี อีกทั้งผู้เป็นหุ้นส่วนหรือบุคคลแต่ละคนยังต้องแบกรับภาระภาษีซ้ำซ้อนอย่างหนัก อันเกิดจากการเสียภาษีของห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่มีโชินติบุคคลแล้ว ยังต้องนำส่วนแบ่งของกำไรหรือส่วนแบ่งของเงินได้มาเสียภาษีของห้างหุ้นส่วนสามัญและคณะบุคคลที่มีโชินติบุคคล ส่งผลให้องค์กรธุรกิจอันเป็นรากฐานของระบบเศรษฐกิจได้รับผลกระทบ ทั้งยังเป็นการดึงรั้งความเจริญก้าวหน้าและความสามารถในการแข่งขันทางเศรษฐกิจของประเทศไทยอีกด้วย ดังนั้นจึงเห็นควรดำเนินดังนี้

“กำหนดเกณฑ์ขนาดรายได้สุทธิของกิจการห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่มีโชินติบุคคล ที่ต้องจัดการทำบัญชีหรือรายงานแสดงรายได้และรายจ่าย เพื่อลดภาระให้แก่ห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่มีโชินติบุคคล โดยให้ห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่มีโชินติบุคคลที่มีรายได้เกิน 1.8 ล้านบาทขึ้นไปต่อปี ในระหว่างปีภาษีต้องจัดทำบัญชีหรือรายงานแสดงยอดเงินคงเหลือยกมา จำนวนรวมของยอดรายได้และยอดรายจ่ายที่ได้มีการรับมาหรือจ่ายไป ในระหว่างปีภาษี และยอดเงินคงเหลือยกไป พร้อมกับยื่นแบบแสดงรายการภาษีและเอกสารจัดทำบัญชีหรือรายงานแสดงยอดเงินคงเหลือให้จัดเก็บหลักฐานไว้อย่างระยะเวลาอย่างน้อย 5 ปี นับแต่ปีภาษีนั้น”

ปัญหาการหักค่าใช้จ่ายของผู้เป็นหุ้นส่วนหรือบุคคลผู้ได้รับส่วนแบ่งของกำไรหรือส่วนแบ่งของรายได้ของห้างหุ้นส่วนสามัญและคณะบุคคลที่มีโชินติบุคคล โดยห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่มีโชินติบุคคลเป็นหน่วยภาษีที่มีหน้าที่ต้องเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ในนามของห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่มีโชินติบุคคล สำหรับเงินได้ที่ได้รับในระหว่างปีภาษีที่ล่วงมาแล้ว โดยคำนวณภาษีตามหลักการคำนวณหาเงินได้สุทธิ ซึ่งต้องนำเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (2) - (8) ที่ได้รับในระหว่างปีภาษีมาหักค่าใช้จ่ายและค่าลดหย่อน ซึ่งในการคำนวณหักค่าใช้จ่ายห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่มีโชินติบุคคล ต้องหักค่าใช้จ่ายตามประเภทของเงินได้พึงประเมินที่ได้รับตามมาตรา 42 ทวิ – มาตรา 46 ซึ่งมีทั้งค่าใช้จ่ายที่กำหนดให้หักได้เป็นการเหมา อันเป็นค่าใช้จ่ายที่กฎหมายกำหนดให้หักได้เป็นอัตราร้อยละ ค่าใช้จ่ายที่กำหนดให้หักได้ตามความจำเป็นและสมควร อันเป็นค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นตามความเป็นจริง โดยต้องมีหลักฐานการจ่ายเงินประกอบการหักค่าใช้จ่ายเป็นเหตุให้ค่าใช้จ่ายบางประเภทที่เกิดขึ้นตามความเป็นจริงในการประกอบกิจการ ไม่สามารถหักเป็นค่าใช้จ่ายในการคำนวณกำไรของห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่มีโชินติบุคคลได้ ดังนั้นส่วนแบ่งกำไรตามสัดส่วนของการลงทุน หรือตามสัดส่วนการแบ่งปันผลกำไร ที่นำมารวมคำนวณภาษีกับเงินได้ประเภทอื่น ๆ ของผู้เป็นหุ้นส่วนหรือบุคคลแต่ละคนจึงสูงกว่าความเป็นจริง นอกจากนี้ห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่มีโชินติบุคคล ที่มีหน้าที่ต้องเสียภาษีเงินได้ตามมาตรา 56 วรรคสอง แห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งต้องคำนวณภาษีตามมาตรา 48 แห่งประมวลรัษฎากร และหากหุ้นส่วนหรือบุคคลในคณะบุคคลนั้นได้ส่วนแบ่งกำไรหรือส่วนแบ่ง

เงินได้ ซึ่งถือเป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (8) แห่งประมวลรัษฎากร มาคำนวณรวมเสียภาษีกับเงินได้พึงประเมินอื่น ๆ ที่ได้รับ แต่ผู้เป็นหุ้นส่วนหรือบุคคล ผู้ได้รับส่วนแบ่งของกำไร ไม่สามารถหักค่าใช้จ่ายแบบเหมาได้ตามมาตรา 8 แห่งพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการกำหนดค่าใช้จ่ายที่ยอมให้หักจากเงินได้พึงประเมิน (ฉบับที่ 11) พ.ศ. 2502 ผู้เป็นหุ้นส่วนหรือบุคคลผู้ได้รับส่วนแบ่งของกำไรหักได้ แต่ค่าใช้จ่ายตามความจำเป็นหรือตามสมควร (ค่าใช้จ่ายตามจริง) ที่ต้องมีใบเสร็จ หลักฐานค่าใช้จ่ายตามจริง ผู้เป็นหุ้นส่วนหรือบุคคลแต่ละคนต้องแบกรับเป็นภาระที่หนัก และไม่เป็นธรรมต่อผู้เสียภาษีอย่างยิ่ง ซึ่งเป็นการเพิ่มภาระให้แก่ผู้เป็นหุ้นส่วนหรือบุคคลผู้ได้รับส่วนแบ่งของกำไร หากไม่มีการจัดเก็บหลักฐานก็ไม่สามารถหักค่าใช้จ่ายตามความจำเป็นหรือตามสมควร จึงขัดต่อหลักความเป็นธรรมตามหลักภาษีอากรที่ดี ดังนั้นจึงเห็นควรดำเนินการ ดังนี้

“ให้เพิ่มรายการหักค่าใช้จ่ายของเงินได้ที่พึงประเมิน โดยให้เพิ่ม (43) ในมาตรา 8 แห่งพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการกำหนดค่าใช้จ่ายที่ยอมให้หักจาก เงินได้พึงประเมิน (ฉบับที่ 11) พ.ศ. 2502 โดยให้สามารถนำส่วนแบ่งกำไรของผู้ถือหุ้นในห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่มีชื่อนิติบุคคล ยอมให้หักค่าใช้จ่ายได้ทั้งหนึ่ง โดยให้เพิ่มข้อความในมาตรา 8 ดังนี้”

“(43) ส่วนแบ่งกำไรของผู้ถือหุ้นในห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่มีชื่อนิติบุคคล ร้อยละ 30”

เอกสารอ้างอิง

ราชกิจจานุเบกษา. “พระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 10) พ.ศ. 2496”. (เล่มที่ 70 ตอนที่ 1 วันที่ 2 กันยายน 2496).

ราชกิจจานุเบกษา. “พระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 39) พ.ศ. 2557, มาตรา 3”. (เล่ม 131 ตอนที่ 87 ก วันที่ 26 ธันวาคม 2557).

สำนักเลขาธิการคณะรัฐมนตรี, “ร่างพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่...) พ.ศ. ...(มาตรการปรับปรุงการจัดเก็บภาษีเงินได้ห้างหุ้นส่วนสามัญและคณะบุคคลที่มีชื่อนิติบุคคล),” สืบค้นเมื่อวันที่ 15 มิถุนายน 2559, http://www.cabinet.soc.go.th/doc_image/2557/9931090416.pdf.

สำนักวิชาการแผนภาษี กรมสรรพากร. “หนังสือตอบข้อหารือกรมสรรพากรที่ กค 0802/10855” (ลงวันที่ 24 กรกฎาคม 2532).

สำนักวิชาการแผนภาษี กรมสรรพากร, “ร่างพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่...) พ.ศ. ...(มาตรการปรับปรุงโครงสร้างภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา เพื่อส่งเสริมความเป็นธรรมและให้สอดคล้องกับภาวะเศรษฐกิจ),” สืบค้นเมื่อวันที่ 5 พฤศจิกายน 2558, http://www.mof.go.th/home/Press_release/News2013/076.pdf.