

ปัญหาทางภาษีเกี่ยวกับมูลนิธิและสมาคมซึ่งประกอบกิจการมีรายได้¹

พชร พุทธา²

จากการศึกษากฎหมายที่เกี่ยวข้องกับมูลนิธิและสมาคม อันได้แก่ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ และประมวลรัษฎากร ในเรื่องที่เกี่ยวข้องกับมูลนิธิและสมาคมอันมีสถานะเป็นองค์กรไม่แสวงหากำไร เปรียบเทียบกับองค์กรที่แสวงหากำไรหรือธุรกิจในรูปแบบอื่น โดยมีวัตถุประสงค์เพื่อศึกษาถึงความ เป็นมา แนวคิด และทฤษฎี หลักเกณฑ์ที่เกี่ยวข้องกับองค์กรไม่แสวงหากำไร องค์กรไม่แสวงหากำไรนั้น มีจุดประสงค์ในการดำเนินงานเพื่อประโยชน์สาธารณะ ซึ่งโดยปกติเป็นหน้าที่ของรัฐที่จะต้องดำเนินการ ในส่วนนี้ แต่รัฐนั้นเองต่างก็มีข้อจำกัดในการดำเนินงานคือ การดำเนินของรัฐนั้นจะต้องเป็นการตอบสนอง ต่อประชาชนส่วนใหญ่ภายในรัฐ ทำให้ประชาชนที่มีความต้องการส่วนน้อยอาจถูกละเลยได้ จึงได้เกิด ความร่วมมือกันจากองค์กรเอกชนที่ต้องการดำเนินการเพื่อตอบสนองต่อความต้องการในส่วนนั้นร่วมกัน จัดตั้งองค์กรที่สาม โดยไม่ใช่ทั้งองค์กรเอกชนและองค์กรของรัฐเข้ามาดำเนินการภายในสังคมเพื่อให้สังคม เกิดการพัฒนาโดยไม่มุ่งเน้นไปที่การหากำไรนำมาแบ่งปันกันอันเป็นวัตถุประสงค์หลักขององค์กรเอกชน อื่น ๆ ทำให้องค์กรไม่แสวงหากำไรนั้นเป็นส่วนหนึ่งของสังคมที่จะขาดไปไม่ได้เลย ในทางสากลองค์กร ไม่แสวงหากำไรเองก็ได้ให้การรับรองถึงความสำคัญเอาไว้ด้วยเช่นกัน อีกทั้งในต่างประเทศก็ได้มีการ บัญญัติกฎหมายเพื่อให้สิทธิประโยชน์แก่องค์กรที่ทำหน้าที่เพื่อประโยชน์สาธารณะ และสิทธิประโยชน์ ทางภาษีเองก็เป็นส่วนหนึ่งในสิทธิประโยชน์นั้นด้วยเช่นกัน หลักการขององค์กรไม่แสวงหากำไรดังกล่าว นั้นได้ปรากฏในรูปแบบขององค์กรอยู่สองประเภทตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์คือ มูลนิธิและ สมาคมโดยมีวัตถุประสงค์ในการดำเนินงานโดยไม่มุ่งค้าหรือหากำไรนำมาแบ่งปันกันเอง แต่ประมวล รัษฎากรจากแต่เดิมที่ให้สิทธิประโยชน์โดยการไม่จัดเก็บภาษีจากองค์กรดังกล่าวก็ได้มีการเปลี่ยนแปลงให้ องค์กรทั้งสองนั้นจะต้องเสียภาษี ไม่ว่าองค์กรจะมีรายได้จากทางใดหรือมีวัตถุประสงค์ในการดำเนินการ อย่างไรก็ตาม จะถูกจัดให้เป็นมูลนิธิและสมาคมซึ่งประกอบกิจการมีรายได้เสมอ และกำหนดเงื่อนไขใน การได้รับสิทธิประโยชน์ให้แคบลง ดังนั้นจึงเกิด ปัญหาว่าหลักเกณฑ์ที่เกี่ยวข้องในทางภาษีสำหรับมูลนิธิ และสมาคมนั้นมีความเหมาะสมหรือไม่ เพียงใดต้องพิจารณาถึงแนวคิดหลักการขององค์กรไม่แสวงหา กำไรและเปรียบเทียบกับกฎหมายของต่างประเทศได้แก่ ประเทศสหรัฐอเมริกาและเยอรมนีเพื่อให้เกิดการ ปรับปรุงให้เกิดความใกล้เคียงกับหลักการในทางสากล

¹ บทความนี้เรียบเรียงจากการศึกษาอิสระ เรื่อง ปัญหาทางภาษีเกี่ยวกับมูลนิธิและสมาคมซึ่งประกอบกิจการมี รายได้ โดยมีอาจารย์ที่ปรึกษาคือ รองศาสตราจารย์ ดร.รติชัย รอดทอง และคณะกรรมการสอบ คือ รองศาสตราจารย์ ดร.ปวีรพร เลิศธรรมเทวี และผู้ช่วยศาสตราจารย์ ดร.ปรีดา โชติมานนท์

² นักศึกษาปริญญาโท หลักสูตรนิติศาสตรมหาบัณฑิต (ส่วนกลาง) คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยรามคำแหง

จากการศึกษาทำให้ทราบว่าทบทวนสัญญาในทางภาษีเงินได้และภาษีมูลค่าเพิ่มเกี่ยวกับมูลนิธิและสมาคม นั้น ยังไม่มีความเหมาะสม ซึ่งสรุปได้ดังนี้

ปัญหาประการแรกนั้น มูลนิธิและสมาคมซึ่งประกอบกิจการมีรายได้ในอัตราร้อยละ 10 ของยอดรายรับก่อนหักรายจ่ายตามมาตรา 67 (2) นั้น เป็นอัตราที่สูงเกินไปเมื่อนำมาเปรียบเทียบกับอัตราภาษีสำหรับองค์กรธุรกิจบางกรณีที่มีการจัดเก็บในอัตราที่เท่ากันหรือน้อยกว่าเสียด้วยซ้ำเช่น มาตรา 70 และมาตรา 71 ซึ่งหากพิจารณาตามรูปแบบและทฤษฎีของการเป็นองค์กรไม่แสวงหากำไรและคำนึงถึงวัตถุประสงค์ขององค์กรนั้น การให้สิทธิประโยชน์แก่เงินได้บางประเภทเท่านั้น เมื่อเปรียบเทียบกับกฎหมายของประเทศสหรัฐอเมริกาและเยอรมนี จะมีการให้สิทธิประโยชน์แก่เงินได้หลายประเภทมากกว่า แต่ก็ยังมีหลักเกณฑ์ในการควบคุมการดำเนินการขององค์กรไม่แสวงหากำไรอยู่

ปัญหาประการที่สอง ในปัจจุบันประเทศไทยได้กำหนดให้เงินบริจาคแก่มูลนิธิหรือสมาคม นั้น จะสามารถนำมาลดหย่อนภาษีได้นั้นจะต้องเป็นมูลนิธิหรือสมาคมที่เฉพาะที่ได้รับการประกาศจากรัฐมนตรีตามมาตรา 47 (7)(ข) เท่านั้น แต่ก็ได้มีมาตรา 65 ทวิ (13) กำหนดให้เงินบริจาคแก่มูลนิธิหรือสมาคมที่ยังไม่ได้รับการประกาศจากรัฐมนตรี ไม่ต้องนำเงินบริจาคมดังกล่าว มารวมเป็นรายได้เพื่อคำนวณภาษี เสมือนเป็นการให้สิทธิประโยชน์แก่มูลนิธิและสมาคม แต่กลับยังไม่มียกเว้นภาษีใดที่จูงใจให้บุคคลผู้มีหน้าที่เสียภาษีที่จะต้องบริจาคให้แก่องค์กร ซึ่งอาจส่งผลกระทบต่อต้นทุนในการดำเนินกิจการและมูลนิธิหรือสมาคมเหล่านั้น

ปัญหาประการที่สาม หลักเกณฑ์ในการยื่นคำขอเพื่อพิจารณาประกาศจากรัฐมนตรีให้เป็นองค์กรสาธารณกุศลตามมาตรา 47 (7)(ข) มีหลักเกณฑ์ที่บังคับไว้ค่อนข้างซับซ้อน และปฏิบัติตามได้ยากส่งผลกระทบต่อมูลนิธิและสมาคมที่จะต้องขึ้นใหม่ที่จะขอรับสิทธิประโยชน์ทางภาษีนั้นทำได้ยาก และไม่ได้คำนึงถึงวัตถุประสงค์ขององค์กรเป็นหลัก เมื่อเปรียบเทียบหลักเกณฑ์ดังกล่าวรวมทั้งทฤษฎีและกฎหมายต่างประเทศพบว่าในกฎหมายต่างประเทศนั้นมีหลักเกณฑ์ในการพิจารณาที่เรียบง่ายไม่ซับซ้อนแต่ก็ยังคงมีความรัดกุม อีกทั้งยังมีการควบคุมเพื่อป้องกันกรณีที่องค์กรไม่ดำเนินการเพื่อการสาธารณะประโยชน์แม้จะได้รับคัดเลือกแล้วก็ตาม

ประเด็นปัญหาที่สี่ มูลนิธิและสมาคมไม่ว่าจะได้รับการประกาศจากรัฐมนตรีให้เป็นองค์กรสาธารณกุศลหรือไม่ก็ตาม เมื่อมีการดำเนินการเพื่อการสาธารณกุศลจะต้องยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม ตามมาตรา 81 (1)(ข) มูลนิธิและสมาคมจะต้องเป็นผู้มีหน้าที่ในการแบกรับภาระภาษีมูลค่าเพิ่มเอาไว้เอง ไม่สามารถผลักภาษีให้กับผู้บริโภคอื่น อีกทั้งทำให้ไม่สามารถขอคืนภาษีซื้อที่เสียไปแล้วได้ มูลนิธิและสมาคมซึ่งถือเป็นองค์กรไม่แสวงหากำไรจึงไม่ได้รับสิทธิประโยชน์ทางภาษีมูลค่าเพิ่ม อีกทั้งยังต้องแบกรับภาระภาษีดังกล่าวซึ่งแตกต่างกันกับต่างประเทศมีมาตรการการลดอัตราภาษีมูลค่าเพิ่มแทนการยกเว้น สามารถนำภาษีซื้อมาเครดิตจากภาษีขายได้ เนื่องจากมีส่วนช่วยบรรเทาภาระภาษีได้มากกว่าการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม

จากการศึกษาค้นคว้าหลักการ แนวคิด ทฤษฎีและกฎหมายทั้งประเทศไทยและต่างประเทศที่ เกี่ยวข้อง ผู้ศึกษาพบว่า มีข้อเสนอแนะ คือ

1. ปัญหาการเสียภาษีเงินได้จากการประกอบกิจการที่มีรายได้ในอัตราร้อยละ 10 ผู้ศึกษาพบว่า มี ข้อเสนอแนะคือ ควรมีการแก้ไขอัตราภาษีเงินได้ตามประมวลรัษฎากรมาตรา 67 (2) ซึ่งได้บัญญัติว่า “มูลนิธิหรือสมาคมที่ประกอบกิจการซึ่งมีรายได้อันมิใช่รายได้ตามมาตรา 65 ทวิ (13) ให้เสียภาษีในอัตราร้อยละ 10 ของรายได้ก่อนหักรายจ่ายใด ๆ” แก้ไขเป็น “มูลนิธิหรือสมาคมที่ประกอบกิจการซึ่งมีรายได้อัน มิใช่รายได้ตามมาตรา 65 ทวิ (13) ให้เสียภาษีในอัตราร้อยละ 2 ของรายได้ก่อนหักรายจ่ายใด ๆ” เพื่อเป็น การปรับปรุงเพิ่มสิทธิประโยชน์ทางภาษีสำหรับเงินได้ทุกประเภทให้แก่มูลนิธิและสมาคม อันไม่ใช่เป็นองค์กร ที่แสวงหากำไรอันเป็นหน่วยภาษีหลักเช่นองค์กรธุรกิจอื่น

2. ปัญหาการไม่ได้รับการหักลดหย่อนสำหรับการบริจาคให้แก่มูลนิธิหรือสมาคมที่ยังไม่ได้รับ การประกาศให้เป็นองค์กรสาธารณกุศลตามมาตรา 47 (7)(ข) ผู้ศึกษาขอเสนอแนะว่า ควรมีการเพิ่มเติม บทบัญญัติเพื่อสร้างแรงจูงใจให้ผู้เสียภาษีมีการบริจาคให้แก่มูลนิธิและสมาคมที่ยังไม่ได้รับการประกาศจาก รัฐมนตรี โดยแก้ไขมาตรา 47 (7) จากที่บัญญัติว่า “มาตรา 47 เงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 เมื่อได้หัก ตามมาตรา 42 ทวิ ถึงมาตรา 46 แล้ว เพื่อเป็นการบรรเทาภาระภาษี ให้หักลดหย่อนได้อีกต่อไปนี้

(7) เมื่อได้หักลดหย่อนตาม (1)(2)(3)(4)(5) หรือ (6) แล้วเหลือเท่าใด ให้หักลดหย่อนได้อีก สำหรับเงินบริจาดังต่อไปนี้ โดยให้หักได้เท่าจำนวนที่บริจาค แต่ต้องไม่เกินร้อยละ 10 ของเงินที่เหลือ นั้น

(ข) เงินที่บริจาคเป็นสาธารณประโยชน์แก่องค์การหรือสถานสาธารณกุศล หรือแก่ สถานพยาบาล และสถานศึกษาอื่นนอกจากที่กล่าวใน (ก) ทั้งนี้ ตามที่รัฐมนตรีประกาศกำหนดในราชกิจจานุเบกษา” แก้ไขและเพิ่มเติมอนุมาตราเป็น “ (7) เมื่อได้หักลดหย่อนตาม (1)(2)(3)(4)(5) หรือ (6) แล้วเหลือ เท่าใด ให้หักลดหย่อนได้อีกสำหรับเงินบริจาดังต่อไปนี้

(ข) เงินที่บริจาคเป็นสาธารณประโยชน์แก่องค์การหรือสถานสาธารณกุศล หรือแก่ สถานพยาบาล และสถานศึกษาอื่นนอกจากที่กล่าวใน (ก) ทั้งนี้ ตามที่รัฐมนตรีประกาศกำหนดในราชกิจจานุเบกษา

โดยให้หักได้เท่าจำนวนที่บริจาค แต่ต้องไม่เกินร้อยละ 10 ของเงินที่เหลือนั้น

(ค) เงินที่บริจาคแก่มูลนิธิหรือสมาคมซึ่งมิใช่มูลนิธิหรือสมาคมอันมีลักษณะตาม (ข) ให้ หักได้ได้เท่าที่จำนวนที่จ่ายจริง แต่ต้องไม่เกินร้อยละ 5 ของเงินที่เหลือ และเมื่อรวมกับการบริจาคตาม (ก) และ (ข) ต้องไม่เกินร้อยละ 10 ของเงินที่เหลือ ”

และแก้ไขมาตราเพิ่มเติมอนุมาตรา 65 ตรี (3) จากเดิมที่บัญญัติว่า “ มาตรา 65 ตรี รายการต่อไปนี้ไม่ให้ถือเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิ

(3) รายจ่ายอันมีลักษณะเป็นการส่วนตัว การให้โดยเสน่หา หรือการกุศล เว้นแต่

(ข) รายจ่ายเพื่อการกุศลสาธารณะหรือเพื่อการสาธารณประโยชน์ตามที่อธิบดีประกาศกำหนดโดยอนุมติรัฐมนตรี ให้หักได้ในส่วนที่ไม่เกินร้อยละ 2 ของกำไรสุทธิ และรายจ่ายเพื่อการศึกษาหรือเพื่อการกีฬาตามที่อธิบดีประกาศกำหนดโดยอนุมติรัฐมนตรีให้หักได้อีกในส่วนที่ไม่เกินร้อยละ 2 ของกำไรสุทธิ ” แก้ไขเพิ่มเติมอนุมาตราเป็น

(ค) รายจ่ายซึ่งเป็นการบริจาคแก่มูลนิธิหรือสมาคมตามมาตรา 47 (7)(ค) ให้หักได้ในส่วนที่ไม่เกินร้อยละ 1 ของกำไรสุทธิ แต่เมื่อรวมกับ (ข) ต้องไม่เกินร้อยละ 2 ของกำไรสุทธิ ”

3. ปัญหาหลักเกณฑ์การพิจารณามูลนิธิและสมาคมให้ได้รับการพิจารณาประกาศ ให้เป็นองค์กรสาธารณกุศล ผู้ศึกษามีข้อเสนอแนะว่า ควรปรับปรุงหลักเกณฑ์ตามประกาศกระทรวงการคลัง ว่าด้วยภาษีเงินได้และภาษีมูลค่าเพิ่ม (ฉบับที่ 704) เรื่อง หลักเกณฑ์การพิจารณาประกาศกำหนดองค์กร สถานสาธารณกุศลสถานพยาบาล และสถานศึกษา ตามมาตรา 47 (7) (ข) แห่งประมวลรัษฎากร และมาตรา 3 (4) (ข) แห่งพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม (ฉบับที่ 239) พ.ศ. 2534 ซึ่งแก้ไขเพิ่มเติมโดยพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม (ฉบับที่ 254) พ.ศ. 2535 ข้อ 7 และข้อ 8 จากเดิมที่กำหนดว่า

“ ข้อ 7 กรมสรรพากรจะตรวจสอบ..... โดยจะตรวจสอบการดำเนินงานของมูลนิธิย้อนหลัง 3 รอบระยะเวลาบัญชีและจะต้องปรากฏดังต่อไปนี้.....

(2) รายได้ของมูลนิธิต้องไม่ได้มาจากการซื้อขายหรือการให้บริการโดยมีค่าตอบแทนเป็นปกติธุระ เว้นแต่การซื้อขายหรือการให้บริการนั้นเกี่ยวข้องกับการศาสนา การศึกษา การสถานพยาบาล หรือการสังคมสงเคราะห์ และไม่นำรายได้ดังกล่าวไปจ่ายในทางอื่น

(3) รายจ่ายของมูลนิธิต้องเป็นรายจ่ายเพื่อการกุศลสาธารณะไม่น้อยกว่าร้อยละ 75 ของรายจ่ายทั้งสิ้นใน 3 รอบระยะเวลาบัญชีที่ผ่านมา และรายจ่ายดังกล่าวได้นำไปเป็นรายจ่ายเพื่อการกุศลสาธารณะไม่น้อยกว่าร้อยละ 65 ของรายจ่ายทั้งสิ้นในแต่ละรอบระยะเวลาบัญชี....

ข้อ 8 มูลนิธิที่จัดตั้งขึ้นยังไม่ครบ 3 รอบระยะเวลาบัญชีซึ่งแต่ละรอบระยะเวลาบัญชีไม่ครบ 12 เดือน จะไม่พิจารณาประกาศให้ ” แก้ไขเป็น “ ข้อ 7 กรมสรรพากรจะตรวจสอบ..... โดยจะตรวจสอบการดำเนินงานของมูลนิธิย้อนหลัง 1 รอบระยะเวลาบัญชีและจะต้องปรากฏดังต่อไปนี้.....

(2) รายได้ของมูลนิธิต้องไม่ได้มาจากการซื้อขายหรือการให้บริการโดยรายได้นั้นไม่มีความสอดคล้องกับวัตถุประสงค์ในการดำเนินงานของมูลนิธิและไม่ได้เกิดขึ้นจากจากทรัพย์สินของมูลนิธิและไม่นำรายได้ดังกล่าวไปจ่ายในทางอื่น

(3) รายจ่ายของมูลนิธิต้องเป็นรายจ่ายเพื่อการกุศลสาธารณะไม่น้อยกว่าร้อยละ 65 ของรายจ่ายทั้งสิ้นใน 1 รอบระยะเวลาบัญชีที่แล้วมา....

ข้อ 8 มูลนิธิที่จัดตั้งขึ้นยังไม่ครบ 1 รอบระยะเวลาบัญชี และหากครบระยะเวลาบัญชีดังกล่าวไม่ครบ 12 เดือน จะไม่พิจารณาประกาศให้ ”

4. ปัญหาการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มของมูลนิธิและสมาคมซึ่งประกอบกิจการมีรายได้ ผู้ศึกษามีข้อเสนอแนะว่า แก้ไขเพิ่มเติมบทบัญญัติมาตรา 81/3 จากเดิม “ มาตรา 81/3 ผู้ประกอบการซึ่งประกอบกิจการที่ได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม ดังต่อไปนี้ มีสิทธิแจ้งต่ออธิบดีตามแบบที่อธิบดีกำหนดเพื่อขอจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มและเสียภาษีมูลค่าเพิ่มตามหมวดนี้ได้ โดยต้องคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา 82/3 (1) กิจการขายสินค้าตามที่ระบุไว้ในมาตรา 81 (1) (ก) ถึง (จ) โดยเพิ่มเติมอนุมาตราเป็น “ (1/1) กิจการตามที่ระบุเอาไว้ในมาตรา 81 (1)(ข) ที่ดำเนินการโดยมูลนิธิหรือสมาคม ” พร้อมกันนั้นให้มีการออกพระราชกฤษฎีกา ออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยการลดอัตราภาษีมูลค่าเพิ่ม (ฉบับที่) ลดอัตราสำหรับกิจการตามมาตรา 81 (1)(ข) ที่ดำเนินการโดยมูลนิธิหรือสมาคม โดยให้มีอัตราที่ต่ำกว่าอัตราภาษีมูลค่าเพิ่มที่ใช้อยู่ปกติ

เอกสารอ้างอิง

หนังสือ

ประยงค์ มีใจชื้อ. **การจัดการเชิงกลยุทธ์**. พิมพ์ครั้งที่ 1. กรุงเทพมหานคร: สำนักพิมพ์มหาวิทยาลัยรามคำแหง, 2542.

ศุภลักษณ์ พินิจภูวดล. **กฎหมายภาษีอากร**. พิมพ์ครั้งที่ 5. กรุงเทพมหานคร : สำนักพิมพ์วิญญูชน, 2563.

วิทยานิพนธ์

ฉัฐพล ช่วยประสาพัฒนา. “ภาระภาษีเงินได้ขององค์กรไม่แสวงหากำไร.” วิทยานิพนธ์นิติศาสตร์มหาบัณฑิต, มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2559.

เอกสารสื่ออิเล็กทรอนิกส์

Council on Foundations. **Nonprofit Law in Germany** [Online]. Available URL: <https://cof.org/content/nonprofit-law-germany#Types>, 2023 (May, 21).

กฎหมาย

ประมวลรัษฎากร

ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์

ประมวลรัษฎากรประเทศสหรัฐอเมริกา (Internal Revenue Code)

ประมวลรัษฎากรประเทศเยอรมนี (The Fiscal Code of Germany)