

# ปัญหาการเป็นหน่วยภาษีและการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาจาก ห้างหุ้นส่วนสามัญและคณะบุคคลที่มีชื่อนิติบุคคล

ผู้จัดทำ ธนพล สุวรรณจันทร์  
อาจารย์ที่ปรึกษา ดร.สมจิตต์ เซอร์ชันซี

จากการศึกษาถึงหลักการพื้นฐานของลักษณะการจัดเก็บภาษีอากรที่ดี โดยพิจารณาการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาจากห้างหุ้นส่วนสามัญและคณะบุคคลที่มีชื่อนิติบุคคล ตามพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 39) พ.ศ. 2557 ผู้เขียนขอกล่าวถึงปัญหาและวิเคราะห์ปัญหาการเป็นหน่วยภาษีร่วมถึงการจัดเก็บภาษีเงินได้จากห้างหุ้นส่วนสามัญและคณะบุคคลที่มีชื่อนิติบุคคลในแง่ของความเป็นธรรม ความเสมอภาค และควมมีประสิทธิภาพเพื่อเสนอแนวทางปรับปรุงแก้ไขการจัดเก็บภาษีเงินได้จากห้างหุ้นส่วนสามัญและคณะบุคคลที่มีชื่อนิติบุคคลให้เป็นธรรม มีความเสมอภาคในประเภทภาษีเดียวกันและมีประสิทธิภาพในการจัดเก็บ

ห้างหุ้นส่วนสามัญและคณะบุคคลที่มีชื่อนิติบุคคล เป็นหน่วยภาษีในประเภทภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาตามประมวลรัษฎากร โดยเริ่มใช้บังคับตั้งแต่วันที่ 1 เมษายน พ.ศ.2482 และยังคงกำหนดให้เป็นหน่วยภาษีมาจนถึงปัจจุบัน โดยรัฐกำหนดให้ห้างหุ้นส่วนสามัญและคณะบุคคลที่มีชื่อนิติบุคคลเมื่อมีเงินได้พึงประเมินที่ต้องเสียภาษีต้องทำการยื่นแบบและเสียภาษีจากเงินได้พึงประเมินนั้นตามจำนวนที่กฎหมายกำหนด ซึ่งกำหนดไว้ในประมวลรัษฎากร มาตรา 56 วรรค 2<sup>1</sup> ในการกำหนดให้คณะบุคคลที่มีชื่อนิติบุคคล เป็นหน่วยภาษีมิได้มีการคำนึงถึงสถานะบุคคลในทางกฎหมาย ที่จะใช้บังคับกรณีที่ต้องดำเนินคดีต่อศาล เนื่องด้วยในประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ ไม่ได้มีการให้คำนิยามหรือรับรองสถานะบุคคลไว้แต่อย่างใด เป็นปัญหาที่นักวิชาการทางภาษีอากรและนักกฎหมาย

---

<sup>1</sup> ประมวลรัษฎากร มาตรา 56 วรรค 2 บัญญัติว่า “ในกรณีห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่มีชื่อนิติบุคคล มีเงินได้พึงประเมินในปีภาษีที่ล่วงมาแล้วเกินจำนวนตาม (1) ให้ผู้อำนวยการหรือผู้จัดการยื่นรายการเกี่ยวกับเงินได้พึงประเมินในชื่อของห้างหุ้นส่วนหรือคณะบุคคลนั้นที่ได้รับในระหว่างปีภาษีที่ล่วงมาแล้วภายในกำหนดเวลา และตามแบบเช่นเดียวกับวรรคก่อน การเสียภาษีในกรณีเช่นนี้ ให้ผู้อำนวยการหรือผู้จัดการรับผิดชอบเสียภาษีในชื่อของห้างหุ้นส่วนหรือคณะบุคคลนั้นจากยอดเงินได้พึงประเมินทั้งสิ้น เสมือนเป็นบุคคลธรรมดาคนเดียวโดยไม่มีการแบ่งแยก ทั้งนี้ผู้เป็นหุ้นส่วนหรือบุคคลในคณะบุคคลแต่ละคนไม่จำเป็นต้องยื่นรายการเงินได้ สำหรับจำนวนเงินได้พึงประเมินดังกล่าว เพื่อเสียภาษีอีก แต่ถ้าห้างหุ้นส่วนหรือคณะบุคคลนั้นมีภาษีค้างชำระ ให้ผู้เป็นหุ้นส่วนหรือบุคคลในคณะบุคคลทุกคนร่วมรับผิดชอบในเงินภาษีที่ค้างชำระนั้นด้วย”



พบว่าปัจจุบันการกำหนดให้คณะบุคคลที่มีใช้นิติบุคคล เป็นเพียงหน่วยภาษีซึ่ง มีสถานะทางกฎหมาย เฉพาะตามประมวลรัษฎากรเท่านั้น ส่วนกฎหมายอื่นๆ ไม่รับรองสภาพบุคคล เป็นการกำหนด หน่วยภาษีที่ไม่เป็นไปตามหลักความเป็นธรรม ที่ว่าบุคคลทุกคนต้องมีสถานะที่เท่าเทียมกัน เมื่อมี การกำหนดหน่วยภาษีเพื่อใช้ในการจัดเก็บภาษีอากร รัฐต้องสร้างความเป็นธรรมและเสมอภาค ให้กับทุกหน่วยภาษี เพื่อให้เกิดความสอดคล้องและบังคับใช้กฎหมายไปในแนวทางเดียวกัน

เมื่อพิจารณาการกำหนดหน่วยภาษีตามประมวลรัษฎากรของประเทศไทย จากในอดีต พบว่ามีการเอาแนวคิดจากต่างประเทศมาปรับใช้กับการจัดเก็บภาษีในประเทศไทย พบว่าในหลาย ประเทศที่มีการกำหนดหน่วยภาษีที่คล้ายคลึงกับหน่วยภาษีห้างหุ้นส่วนสามัญ ประเทศสหรัฐอเมริกา ก็มีการกำหนดรูปแบบการจัดเก็บที่คล้ายกับห้างหุ้นส่วนสามัญของประเทศไทย ซึ่งการบัญญัติ กฎหมายของสหรัฐอเมริกาในเรื่องการจัดเก็บภาษีอากรจากห้างหุ้นส่วน รัฐคำนึงถึงการบังคับใช้ กฎหมายที่มีความสอดคล้องกันและไม่ก่อให้เกิดปัญหาในการจัดเก็บภาษี สร้างความน่าเชื่อถือ ให้กับระบบภาษี และเป็นธรรมทั้งกับภาครัฐและเอกชนที่ถูกบังคับใช้กฎหมาย จัดเก็บภาษีได้ด้วย ความเป็นธรรม (Equity) โดยบทบัญญัติ Internal Revenue Code ของสหรัฐอเมริกาได้เขียนไว้ ชัดเจนว่าห้างหุ้นส่วน ไม่มีสถานะบุคคลเป็นเพียงการร่วมกลุ่มในการประกอบธุรกิจ ยึดตัวบุคคลที่ ดำเนินกิจการนั้นๆ เป็นสำคัญ ซึ่งหน่วยภาษีประเภทนี้จะไม่มีการภาษีจากรายได้หรือกำไรสุทธิ เป็นไปตามหลักในเรื่องการไม่รับรู้ผลกำไรและขาดทุน ตามมาตรา 721<sup>4</sup> จะเก็บภาษีในระดับของ ผู้ถือหุ้น ผู้เป็นหุ้นส่วน และผู้เป็นเจ้าของที่ได้รับส่วนแบ่งจากหน่วยภาษีประเภทนี้เท่านั้น

---

<sup>4</sup> Internal Revenue Code. (2016). 26 U.S. Code § 721 - Nonrecognition of gain or loss on contribution. (online). Available : <https://www.law.cornell.edu/uscode/text/26/721>. [2016, July 20]

#### Section 721

##### (a) General rule

No gain or loss shall be recognized to a partnership or to any of its partners in the case of a contribution of property to the partnership in exchange for an interest in the partnership.

##### (b) Special rule

Subsection (a) shall not apply to gain realized on a transfer of property to a partnership which would be treated as an investment company (within the meaning of section 351) if the partnership were incorporated.

##### (c) Regulations relating to certain transfers to partnerships

The Secretary may provide by regulations that subsection (a) shall not apply to gain realized on the transfer of property to a partnership if such gain, when recognized, will be includible in the gross income of a person other than a United States person.

##### (d) Transfers of intangibles

สำหรับระบบประมวลกฎหมาย (Civil Law) มีแนวคิดในการกำหนดรูปแบบในการจัดเก็บภาษีที่แตกต่างจากระบบกฎหมายจารีตประเพณี (Common Law) พบว่าในสหพันธ์สาธารณรัฐเยอรมนี ได้มีการกำหนดรูปแบบในการจัดเก็บภาษีอากรไว้ 7 รูปแบบ การบัญญัติประมวลรัษฎากร (THE FISCAL CODE OF GERMANY) บทบัญญัติมีความสัมพันธ์กับทั้งกฎหมายแพ่ง (Civil Law Partnership (GbR)) และกฎหมายพาณิชย์ (The German commercial code) เพื่อให้การบังคับใช้กฎหมายไม่ขัดกัน ทำให้ห้างหุ้นส่วนสามัญ (General partnership) ไม่มีสถานะทางภาษี เนื่องจากกฎหมายแพ่ง มิได้กำหนดให้ห้างหุ้นส่วนสามัญมีสถานะบุคคล แต่ให้ผู้นั้นเป็นส่วนมีหน้าที่ในการรับผิดชอบในการทำธุรกรรมต่างๆ กับบุคคลภายนอก ตามมาตรา 54<sup>5</sup> ส่งผลให้ประมวลรัษฎากรไม่มีบทบัญญัติในส่วนห้างหุ้นส่วนสามัญเพื่อให้เกิดความสัมพันธ์กับประมวลกฎหมายแพ่ง การจัดเก็บภาษีจึงจัดเก็บจากตัวบุคคลที่เป็นหุ้นส่วนผู้ได้รับเงินส่วนแบ่งจากกำไร ตามมาตรา 8<sup>6</sup> (THE FISCAL CODE OF GERMANY) ซึ่งแนวคิดการจัดเก็บภาษีดังกล่าว เป็นไปตามหลักการจัดเก็บภาษีอากรที่ดีในเรื่องการเสียภาษีตามความสามารถ เพราะผู้เป็นหุ้นส่วนของห้างหุ้นส่วนสามัญเป็นผู้ประกอบกิจการสร้างรายได้อย่างแท้จริง และยังไม่ก่อให้เกิดปัญหาในการดำเนินคดี เนื่องจากการดำเนินคดีในศาลการเป็นทั้ง โจทก์และจำเลย ผู้เป็นหุ้นส่วนเท่านั้นที่สามารถดำเนินการทางศาลได้ ห้างหุ้นส่วนสามัญเป็นเพียงชื่อเรียกในการประกอบธุรกิจไม่มีสถานะบุคคลตามกฎหมายแต่อย่างใด

เมื่อเทียบกับประมวลรัษฎากรพบว่ากรมสรรพากรกำหนดให้ห้างหุ้นส่วนสามัญและคณะบุคคลที่มีโชันติบุคคล เป็นหน่วยภาษีอากรเพื่อเป็นฐานในทางภาษี เพื่อประโยชน์ในการจัดเก็บภาษีเข้ารัฐแต่เพียงอย่างเดียวโดยไม่คำนึงถึงสถานะในทางกฎหมายตามประมวลกฎหมาย

---

For regulatory authority to treat intangibles transferred to a partnership as sold, see section 367(d)(3).

<sup>5</sup> German Civil Code . (2016). (online). Available : [https://www.gesetze-im-internet.de/englisch\\_bgb/german\\_civil\\_code.pdf](https://www.gesetze-im-internet.de/englisch_bgb/german_civil_code.pdf). [2016, October 3]

Subtitle 1. Associations.Chapter 1. General provisions

Section 54 Associations without legal personality

Associations without legal personality are governed by the provisions on partnership. When a transaction is entered into with a third party in the name of such an association, the person acting is personally liable; if more than one person acts, they are liable as joint and several debtors.

<sup>6</sup> The Fiscal Code of Germany. (2016) . (online). Available :

[http://www.congreso.es/docu/docum/ddocum/dosieres/sleg/legislatura\\_10/spl\\_106/pdfs/23.pdf](http://www.congreso.es/docu/docum/ddocum/dosieres/sleg/legislatura_10/spl_106/pdfs/23.pdf) . [2016, October 3 ]

Section 8 Residence

“Persons shall be resident at the place at which they maintain a dwelling under circumstances from which it may be inferred that they will maintain and use such dwelling.”

แพ่งและพาณิชย์ ทำให้สร้างปัญหาในทางการดำเนินคดี ด้วยเหตุที่ไม่มีกฎหมายรองรับการเป็นบุคคลของห้างหุ้นส่วนสามัญและคณะบุคคลที่มีชื่อนิติบุคคล และส่งผลต่อการจัดเก็บภาษี

การแก้ไขบทบัญญัติแห่งประมวลรัษฎากร พระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 39) พ.ศ. 2557 ด้วยการยกเลิกบทบัญญัติมาตรา 42(14) ที่ว่าด้วยการยกเว้นภาษีจากส่วนแบ่งกำไรที่ผู้เป็นหุ้นส่วนได้รับจากห้างหุ้นส่วนหรือคณะบุคคลที่มีชื่อนิติบุคคล มีผลทำให้เงินได้ดังกล่าว ผู้เป็นหุ้นส่วนได้รับเงินส่วนแบ่งกำไรต้องนำเงินได้นั้นมารวมคำนวณกับเงินได้อื่นๆ ถ้ามีเพื่อเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาอีก กล่าวคือ ชั้นแรกเป็นการเสียภาษีเงินได้ในนามของห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่มีชื่อนิติบุคคล และในชั้นที่สอง คือ การเสียภาษีเงินได้ในนามของผู้เป็นหุ้นส่วน โดยทั้งสองกรณีจะถูกประเมินภาษีเงินได้ตามหลักเกณฑ์ของภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาเหมือนกัน ทำให้หน่วยภาษีบุคคลธรรมดา (ผู้เป็นหุ้นส่วนและบุคคลในคณะบุคคล) และหน่วยภาษีห้างหุ้นส่วนสามัญและคณะบุคคลที่มีชื่อนิติบุคคล ต้องรับภาษีการเสียภาษีจากเงินได้พึงประเมิน เดียวกันถึง 2 ครั้ง ซึ่งไม่เป็นไปตามหลักการจัดเก็บภาษีอากรที่ดีในส่วนของความประหยัด (Economy) คือ กรูฟ (Groves)<sup>7</sup> ได้ให้ทัศนะในเรื่องนี้ว่า “ภาษีใดที่มีหลักเกณฑ์วิธีการสับสนยุ่งยากหรือซับซ้อนทำให้เสียค่าใช้จ่ายสูง ไม่คุ้มกับจำนวนภาษีที่เก็บได้ หรือผู้เสียภาษีต้องเสียค่าใช้จ่ายในการเสียภาษีมามากก็ไม่ควรจัดเก็บภาษีประเภทนั้น เพราะอาจทำให้ผู้เสียภาษีอยากหลบเลี่ยงภาษีหรือหนีภาษีได้” ซึ่งตามประมวลรัษฎากรที่ประกาศยกเลิกมาตรา 42 (14) ทำให้ผู้เสียภาษีเกิดความยุ่งยากในการเสียภาษีประกอบกับต้องจ่ายภาษีให้กับรัฐจากแหล่งเงินได้เดียวกันถึง 2 ครั้ง โดยไม่เป็นธรรม

การจัดเก็บภาษีและอัตราภาษีของห้างหุ้นส่วนหรือคณะบุคคลที่มีชื่อนิติบุคคลรูปแบบการจัดเก็บภาษีเงินได้ของห้างหุ้นส่วน (Partnership) และห้างหุ้นส่วนสามัญ (Ordinary Partnership) การจัดเก็บภาษีห้างหุ้นส่วนของไทยและสหรัฐอเมริกามีความแตกต่างกันกล่าวคือ บทบัญญัติ Internal Revenue Code (IRC) มีการนำเอาหลักทางผ่าน (Conduit Theory) หรือ หลักการส่งผ่าน (Pass-Through) มาใช้ ทำให้การจัดเก็บภาษีในธุรกิจแบบห้างหุ้นส่วนถูกจัดเก็บภาษีที่ระดับผู้เป็นหุ้นส่วนเพียงระดับเดียว (Partner's Level) โดยไม่ถือว่าห้างหุ้นส่วนเป็นหน่วยภาษีที่มีหน้าที่ในการเสียภาษี ซึ่งแนวคิดว่าห้างหุ้นส่วนไม่สามารถกำหนดสถานะบุคคลแยกต่างหากจากผู้เป็นหุ้นส่วนได้ แม้ว่าจะมีการจดทะเบียน (Registered) ขึ้นไปรับรองจำกัดความรับผิดชอบต่อรัฐ เป็นเพียงการแสดงให้

<sup>7</sup> ปรึ่ม มั่นกลาง ปริดี บุญยัง และ โทเมนทร์ สืบวิเศษ. (2548). วิชาภาษีอากรว่าด้วยเงินได้บุคคลธรรมดา(พิมพ์ครั้งที่ 5). กรุงเทพฯ:อักษรสาส์น. หน้า 6

เห็นถึงการจำกัดความรับผิดชอบต่อรัฐ และบุคคลภายนอกเท่านั้น ตามมาตรา 701<sup>8</sup> และบทบัญญัติ Internal Revenue Code (IRC) ยังกำหนดรายละเอียดการเป็นห้างหุ้นส่วน เพื่ออุดช่องว่างของกฎหมายไม่ให้ธุรกิจหรือการร่วมกลุ่มที่ไม่เข้าหลักเกณฑ์ ใช้ประโยชน์จากบทบัญญัติของกฎหมายได้ ซึ่งจะทำให้การจัดเก็บภาษีอากรไม่เป็นธรรม

การจัดเก็บภาษีอากรจากห้างหุ้นส่วนสามัญ ตามประมวลรัษฎากร (THE FISCAL CODE OF GERMANY) ของสหพันธ์สาธารณรัฐเยอรมนี ไม่มีปัญหาในเรื่องการจัดเก็บภาษีอากรซ้ำซ้อน ด้วยเหตุที่มีบัญญัติกฎหมายทั้งกฎหมายแพ่งและกฎหมายภาษีเป็นไปในทางเดียวกันทำให้ห้างหุ้นส่วนสามัญไม่มีสถานะบุคคลตามประมวลกฎหมายแพ่ง จึงทำให้ในทางภาษีมิได้กำหนดให้ห้างหุ้นส่วนสามัญเป็นหน่วยภาษี ส่งผลให้การจัดเก็บภาษีมุ่งที่การจัดเก็บกับตัวผู้เป็นหุ้นส่วนแต่เพียงระดับเดียว หลักการจัดเก็บภาษีสายคลึงกับสหรัฐอเมริกา แตกต่างกันตรงที่ประมวลรัษฎากรของสหพันธ์สาธารณรัฐเยอรมนี มิได้มีการบัญญัติในเรื่องห้างหุ้นส่วนสามัญไว้เป็นการเฉพาะเหมือนกฎหมายภาษีของสหรัฐอเมริกา แต่ก็เป็นการจัดการกับปัญหาการจัดเก็บภาษีอากรซ้ำซ้อนได้เป็นอย่างดี และเป็นการบัญญัติกฎหมายที่คำนึงถึงผลกระทบในการบังคับใช้กฎหมายหมายกับประชาชน ประกอบกับเป็นไปตามหลักการจัดเก็บภาษีอากรที่ดี

ในทางตรงกันข้ามไทยมีการจัดเก็บภาษีของห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่มีใช้นิติบุคคล ถือว่าเป็นหน่วยภาษีหน่วยหนึ่ง ตามมาตรา 56 วรรค 2 โดยจัดเก็บภาษีเงินได้จากห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่มีใช้นิติบุคคลแล้ว เมื่อผู้เป็นหุ้นส่วนในห้างหุ้นส่วนสามัญและบุคคลในคณะบุคคลที่มีใช้นิติบุคคลได้รับเงินส่วนแบ่งกำไรก็ต้องเงินจำนวนดังกล่าวมาคำนวณเพื่อเสียภาษีอีกครั้งหนึ่งในฐานะส่วนตัว เป็นการจัดเก็บภาษีจากเงินได้จำนวนเดียวกันถึง 2 ครั้ง เป็นการจัดเก็บภาษีอากรซ้ำซ้อน ไม่สามารถพิสูจน์ในเรื่องความสามารถในการเสียภาษีได้ เนื่องจากมิได้จัดเก็บภาษีจากตัวบุคคลที่เป็นผู้ก่อให้เกิดรายได้โดยตรง ประกอบกับยังเป็นการบิดเบือนโครงสร้างการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา สร้างความไม่เป็นธรรมให้กับผู้เสียภาษีในหน่วยภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ไม่เป็นไปตามหลักความมีประสิทธิภาพในการจัดเก็บภาษีและทำให้ความร่วมมือในการเสียภาษีกับหลักความมีประสิทธิภาพในทางเศรษฐกิจ โดยกฎหมายภาษีของประเทศสหรัฐอเมริกาจัดเก็บภาษีจากผู้เป็นหุ้นส่วนแต่คนละคนซึ่งผู้เป็นหุ้นส่วนต้องนำเงินได้สุทธิมาคำนวณภาษีตามตารางบัญชีอัตราภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ซึ่งเป็นการจัดเก็บภาษีตามหลัก

<sup>8</sup> Internal Revenue Code. (2016). 26 U.S. Code Part I - DETERMINATION OF TAX LIABILITY. (online).

Available : <https://www.law.cornell.edu/uscode/text/26/7010>. [2016, July 20]

Section 701 A partnership as such shall not be subject to the income tax imposed by this chapter. Persons carrying on business as partners shall be liable for income tax only in their separate or individual capacities.

ความสามารถในการเสียภาษี ซึ่งเก็บจากตัวของผู้เป็นหุ้นส่วนโดยตรงที่ เป็นผู้ประกอบกิจการและมีรายได้ การจัดเก็บภาษีจากผู้เป็นหุ้นส่วนแต่ละคน ไม่มีผลต่อการบิดเบือนต่อระบบภาษีและต่อการตัดสินใจในการกระทำกิจกรรมทางเศรษฐกิจ เพราะผู้เป็นหุ้นส่วนถูกปฏิบัติและต้องเสียภาษีเช่นเดียวกับบุคคลธรรมดาทั่วไป จึงสอดคล้องต่อหลักความมีประสิทธิภาพในทางเศรษฐกิจ

จึงขอเสนอแนะแนวทางในการปรับปรุงเรื่องการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่มีชื่อนิติบุคคล ดังนี้

1. กำหนดให้ห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่มีชื่อนิติบุคคลไม่เป็นหน่วยภาษี แต่เป็นเพียงการรวมตัวทางธุรกิจ โดยให้มีการกำหนดหลักเกณฑ์ที่ชัดเจนในการให้ความหมายการรวมกลุ่มทางธุรกิจเพื่อจัดปัญหาการตีความ

2. นำเอาหลักทางผ่าน (Conduit Theory) หรือ หลักการส่งผ่าน (Pass-Through) มาใช้ ในการจัดเก็บภาษีจากห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่มีชื่อนิติบุคคล โดยจัดเก็บภาษีที่ระดับผู้เป็นหุ้นส่วนหรือบุคคลในคณะบุคคลเพียงระดับเดียว (Partner's Level) ซึ่งจะเป็นการแก้ไขการจัดเก็บภาษีอากรซ้ำซ้อนและเป็นไปตามหลักความสามารถ

การประกอบธุรกิจในรูปแบบของห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่มีชื่อนิติบุคคล เป็นทางเลือกของผู้ประกอบการที่มีเงินลงทุนจำกัด ดังนั้น หากมีการแก้ไขปรับปรุงบทบัญญัติดังกล่าวตามข้อเสนอแนะข้างต้น ผู้เขียนเชื่อว่าการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาจะเกิดความเป็นธรรมและเป็นไปตามหลักความสามารถ ทำให้รัฐซึ่งงบประมาณในการบริหารจัดการเก็บภาษีน้อยลงได้ เม็ดเงินภาษีมากขึ้น เนื่องด้วยผู้เสียภาษีมักมีความสมัครใจที่จะเสียนั่นเอง