

# บทที่ 1

## บทนำ

### 1.1 ความเป็นมาและความสำคัญของสภาพปัญหา

ปัจจุบันสภาพสังคมและเศรษฐกิจของทุกประเทศทั่วโลกมีการพัฒนาอย่างรวดเร็ว ประกอบกับมีความซับซ้อนและเข้าได้ยากมากยิ่งขึ้น ทำให้ทุกประเทศทั่วโลกต้องมีการพัฒนา ทั้งตัวบุคคลในประเทศและระบบการบริหารประเทศเพื่อให้ทันต่อการแข่งขันทางเศรษฐกิจ ประเทศไทยก็เป็นประเทศหนึ่งที่อยู่ในระบบการค้าโลก จึงจำเป็นที่ประเทศไทยต้องมีการพัฒนา ระบบทางเศรษฐกิจ พัฒนาระบบการบริหารประเทศ รวมทั้งการพัฒนาศักยภาพของบุคคล เพื่อ สร้างโอกาสให้กับบุคคลากรในชาติสามารถแข่งขันกับแรงงานของประเทศคู่ค้าของประเทศไทยได้ กฎหมายที่ใช้บังคับกับประชาชนก็เป็นสิ่งหนึ่งที่ต้องมีการพัฒนาให้ทันกับสภาวะของเศรษฐกิจและ สังคม ภาษีก็เป็นเรื่องหนึ่งที่ต้องทำการปรับปรุงแก้ไขเพื่อลดอุปสรรคของการประกอบธุรกิจและ สร้างความเป็นธรรมให้กับผู้เสียภาษีทุกประเภท

ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาตามประมวลรัษฎากร ก็เป็นส่วนหนึ่งที่ต้องมีการปรับปรุง เพื่อให้ทันกับสภาพของสังคมที่มีการพัฒนาอย่างรวดเร็วเพื่อสร้างความเป็นธรรมและเหมาะสมกับ ความสามารถของผู้เสียภาษี ซึ่งประมวลรัษฎากรกำหนดให้ผู้มีเงินได้ที่อยู่ในข่ายเสียภาษีเงินได้ บุคคลธรรมดา แบ่งได้เป็น 4 ประเภท คือ 1.บุคคลธรรมดา 2.ผู้ถึงแก่ความตาย 3.กองมรดกที่ยัง ไม่ได้แบ่ง 4.ห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่มีโชนิติบุคคล<sup>1</sup> โดยจัดเก็บภาษีอากรตามหลักใน เรื่องความสามารถ และตามหลักการจัดเก็บภาษีอากรที่ดี ทำให้กรมสรรพากรมองเห็นจุดบกพร่อง ของหน่วยภาษีประเภทหนึ่งในประเภทภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ซึ่งเป็นช่องว่างของกฎหมายทำให้ หน่วยภาษีประเภทนี้ใช้ช่องว่างของกฎหมายในการแสวงหาประโยชน์ สร้างความไม่เป็นธรรมกับ หน่วยภาษีอื่นในประเภทภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาด้วยกัน หน่วยภาษีที่ใช้ช่องว่างของกฎหมายนั้น คือ หน่วยภาษีห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่มีโชนิติบุคคล

---

<sup>1</sup> กลุ่มนักวิชาการภาษีอากร. (2558). *ภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร 2558*. กรุงเทพฯ : กรมสรรพากร. หน้า 10

เป็นเหตุให้กรมสรรพากรทำการแก้ไขบทบัญญัติของกฎหมายในส่วนห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่มีโชินิติบุคคล เพื่อเป็นการอุดช่องว่างในการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ตามพระราชบัญญัติแก้ไขประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 39) พ.ศ.2557 โดยการเพิ่มคำนิยามคำว่า “คณะบุคคลที่มีโชินิติบุคคล” หมายความว่า บุคคลตั้งแต่สองคนขึ้นไปตกลงกระทำการร่วมกันอันมิใช่เป็นห้างหุ้นส่วนสามัญ<sup>2</sup> และให้ยกเลิก (14) ของมาตรา 42 แห่งประมวลรัษฎากร<sup>3</sup> โดยให้เหตุผลในการแก้ไขประมวลรัษฎากรในเรื่องนี้ว่า เหตุผลในการประกาศใช้พระราชบัญญัติฉบับนี้คือ โดยที่เป็นการสมควรปรับปรุงการจัดเก็บภาษีเงินได้จากห้างหุ้นส่วนสามัญและคณะบุคคลที่มีโชินิติบุคคล ให้เกิดความชัดเจนและเป็นธรรมยิ่งขึ้น จึงจำเป็นต้องตราพระราชบัญญัตินี้

การแก้ไขประมวลรัษฎากรในเรื่องการเสียภาษีของห้างหุ้นส่วนสามัญและคณะบุคคลที่มีโชินิติบุคคล ตามพระราชบัญญัติแก้ไขประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 39) พ.ศ.2557 ในส่วนที่มีการกำหนดคำนิยามคำว่า “คณะบุคคลที่มีโชินิติบุคคล” ทำให้ข้อเท็จจริงใดที่มีลักษณะตามนิยามที่กฎหมายกำหนดให้ถือว่าเป็นคณะบุคคลที่มีโชินิติบุคคล เป็นแก้ไขเพื่อให้เกิดความชัดเจนและลดการตีความทางกฎหมาย แต่การยกเลิกมาตรา 42 (14) ทำให้หุ้นส่วนในห้างหุ้นส่วนสามัญและบุคคลในคณะบุคคลที่มีโชินิติบุคคล ต้องนำเงินส่วนแบ่งของกำไรจากห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่มีโชินิติบุคคลมาเสียภาษีในนามตนเองอีกครั้งหนึ่ง เนื่องจากประมวลรัษฎากรไม่ได้ยกเว้นเงินได้ดังกล่าวนี้ การแก้ไขโดยการยกเลิกบทบัญญัติ มาตรา 42 (14) ทำให้ภาษีอากรที่จัดเก็บได้เป็นเงินได้ก่อนเดียวกันแต่ต้องนำมาเสียภาษี 2 ครั้ง เป็นการเก็บภาษีซ้ำซ้อนก่อให้เกิดความไม่เป็นธรรมกับผู้เสียภาษี ตามหลักการบริหารภาษีอากรที่ดี และยังเป็นภาระทางภาษีกับผู้เสียภาษี

เมื่อพิจารณาเปรียบเทียบกับต่างประเทศแล้ว พบว่าในสหรัฐอเมริกา จัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ใช้หลักสัญชาติ (Nationality Rule) หรือหลักความเป็นพลเมือง (Citizenship Rule) ในการจัดเก็บภาษีบุคคลธรรมดา ตามประมวลรัษฎากรสหรัฐอเมริกา (U.S. Internal Revenue Code) มาตรา 1 ผู้มีสัญชาติอเมริกันหรือพลเมืองของสหรัฐอเมริกา จะต้องเสียภาษีเงินได้ให้แก่สหรัฐอเมริกาจากเงินได้ที่ได้รับทั้งในและนอกสหรัฐอเมริกา เป็นการเก็บภาษีจากเงินได้ทั่วโลกของบุคคลนั้นไม่ว่า

<sup>2</sup> พระราชบัญญัติแก้ไขประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 39) พ.ศ.2557

“มาตรา 3 ให้เพิ่มบทนิยามคำว่า “คณะบุคคลที่มีโชินิติบุคคล” ระหว่างบทนิยามคำว่า “บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล” และคำว่า “ชาย” ในมาตรา 39 แห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งแก้ไขเพิ่มเติมโดยพระราชกำหนดแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 14) พ.ศ.2529

“คณะบุคคลที่มีโชินิติบุคคล” หมายความว่า บุคคลตั้งแต่สองคนขึ้นไปตกลงกระทำการร่วมกันอันมิใช่เป็นห้างหุ้นส่วนสามัญ”

<sup>3</sup> “มาตรา 4 ให้ยกเลิก (14) ของมาตรา 42 แห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งแก้ไขเพิ่มเติมโดยพระราชกำหนดแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 14) พ.ศ. 2529”

บุคคลนั้นจะเป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ในสหรัฐอเมริกาหรือไม่ ทำให้พลเมืองของสหรัฐที่มีรายได้จากต่างประเทศ ต้องเสียภาษีซ้ำถึง 2 ครั้ง คือ เสียภาษีจากประเทศที่พลเมืองสหรัฐอเมริกาไปทำงาน และยังคงต้อง นำเงินได้มาเสียภาษีในประเทศสหรัฐอเมริกาอีกครั้งหนึ่ง รวมต้องเสียภาษี 2 ครั้ง สหรัฐอเมริกาจึงใช้ วิธีขจัดหรือบรรเทาภาระภาษีซ้ำซ้อน ซึ่งมีด้วยกัน 3 วิธี คือ วิธียกเว้น (Exemption Method) วิธีเครดิต (Credit Method) วิธีหักค่าใช้จ่าย (Deduction Method) ทำให้การจัดเก็บภาษีซ้ำซ้อนหมดไป

ดังนั้น การแก้ไขประมวลรัษฎากรในเรื่องการเสียภาษีของห้างหุ้นส่วนสามัญและ คณะบุคคลที่มีโชันติบุคคล ตามพระราชบัญญัติแก้ไขประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 39) พ.ศ.2557 ทำให้หุ้นส่วนในห้างหุ้นส่วนสามัญและบุคคลในคณะบุคคลที่มีโชันติบุคคลเมื่อมีรายได้ต้องเสียภาษี เงินได้บุคคลธรรมดา และเมื่อมีการแบ่งเงินส่วนแบ่งกำไรให้บุคคลในห้างหุ้นส่วนสามัญหรือ คณะบุคคลที่มีโชันติบุคคล บุคคลนั้นต้องนำเงินส่วนแบ่งกำไรมารวมคำนวณเพื่อเสียเงินได้บุคคล ธรรมดาในนามตนเองอีกครั้งหนึ่ง เนื่องจากประมวลรัษฎากรไม่ได้บัญญัติยกเว้นเงินส่วนแบ่ง กำไรที่ได้รับจากห้างหุ้นส่วนสามัญและบุคคลในคณะบุคคลที่มีโชันติบุคคลเหมือนในอดีต ทำให้ การเก็บภาษีจากเงินได้ก่อนเดิวก่อนต้องเสียภาษี 2 ครั้ง เป็นการเก็บภาษีซ้ำกัน ก่อให้เกิดความไม่เป็น ธรรมกับผู้เสียภาษี ตามหลักการบริหารภาษีอากรที่ดี เนื่องจากก่อให้เกิดภาระทางภาษีกับผู้เสียภาษีที่ ต้องเสียภาษีที่ได้เสียภาษีไปแล้วในฐานะห้างหุ้นส่วนสามัญและคณะบุคคลที่มีโชันติบุคคลครั้ง หนึ่ง เมื่อแบ่งเงินส่วนแบ่งกำไรจากห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่มีโชันติบุคคลให้กับบุคคลใน ห้างหุ้นส่วนสามัญและคณะบุคคลที่มีโชันติบุคคลก็ต้องนำมาเสียภาษีอีก ซึ่งก่อนแก้ไข พระราชบัญญัติแก้ไขประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 39) พ.ศ.2557 เงินจำนวนนี้ได้รับยกเว้นไม่ต้อง นำมารวมคำนวณเพื่อเสียภาษี เป็นไปตามหลักการภาษีที่ดี ในการไม่สร้างภาระทางภาษีให้กับ ผู้เสียภาษีโดยไม่จำเป็น ดังนั้น พระราชบัญญัติแก้ไขประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 39) พ.ศ.2557 แก้ไข โดยการยกเลิก มาตรา 42 (14) อันมีผลให้เกิดปัญหาเกี่ยวกับระบบภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาที่ไม่ เป็นไปตามหลักการจัดเก็บภาษีอากรที่ดี ดังนี้

1. การกำหนดค่านิยาม คำว่า “คณะบุคคลที่มีโชันติบุคคล” ไม่ได้สร้างความชัดเจนใน การแก้ไขปัญหาการเป็นหน่วยภาษีระหว่าง หุ้นส่วนสามัญและคณะบุคคลที่มีโชันติบุคคลแต่อย่างใด
2. เมื่อยกเลิกมาตรา 42 (14) แห่งประมวลรัษฎากร ก่อให้เกิดปัญหาการจัดเก็บภาษีอากร ซ้ำซ้อน จากเงินได้จำนวนเดิวก่อนต้องเสียภาษีสองครั้ง ซึ่งไม่เป็นไปตามหลักการจัดเก็บภาษีอากรที่ดี

<sup>4</sup> ชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม. (2558). คำสอนวิชากฎหมายภาษีอากร (พิมพ์ครั้งที่ 10). กรุงเทพมหานคร: สำนักอบรม ศึกษากฎหมายแห่งเนติบัณฑิตสภา. หน้า 797

## 1.2 วัตถุประสงค์ของการศึกษา

1. เพื่อศึกษาถึงความเป็นมา แนวคิด ความหมาย หลักการของการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาจากห้างหุ้นส่วนสามัญและคณะบุคคลที่มีใช้นิติบุคคล ของประเทศไทยและต่างประเทศ
2. เพื่อศึกษาถึงมาตรการทางกฎหมายที่เกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาจากห้างหุ้นส่วนสามัญและคณะบุคคลที่มีใช้นิติบุคคลตามกฎหมายไทย เปรียบเทียบกฎหมายต่างประเทศ
3. เพื่อศึกษาปัญหาและวิเคราะห์ปัญหาการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาจากห้างหุ้นส่วนสามัญและคณะบุคคลที่มีใช้นิติบุคคล
4. เพื่อเสนอแนะแนวทางและข้อเสนอแนะในการกำหนดหลักเกณฑ์การจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาจากห้างหุ้นส่วนสามัญและคณะบุคคลที่มีใช้นิติบุคคล

## 1.3 สมมติฐานของการศึกษา

จากการแก้ไขประมวลรัษฎากร ตามพระราชบัญญัติแก้ไขประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 39) พ.ศ.2557 ยกเลิก (14) ของมาตรา 42 อันมีผลให้เกิดปัญหาเกี่ยวกับระบบภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ดังนี้

1. การกำหนดให้ “คณะบุคคลที่มีใช้นิติบุคคล” เป็นหน่วยภาษีตามประมวลรัษฎากร โดยไม่สัมพันธ์กับประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ ในเรื่องสภาพบุคคลอันก่อให้เกิดปัญหาการดำเนินคดีในศาล
2. การยกเลิกมาตรา 42 (14) แห่งประมวลรัษฎากร ก่อให้เกิดปัญหาการจัดเก็บภาษีอากรซ้ำซ้อน จากเงินได้จำนวนเดียวกัน

จึงเป็นการสมควรที่จะต้องมีการแก้ไขประมวลรัษฎากรในเรื่องการกำหนดหน่วยภาษีและการจัดเก็บภาษีอากรซ้ำซ้อนในประเภทภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา โดยใช้หลักการจัดเก็บภาษีอากรที่ดี และหลักทางผ่าน (Conduit Theory) หรือหลักการส่งผ่าน (Pass-Through) เพื่อแก้ไขปัญหาดังกล่าว และให้การจัดเก็บภาษีอากรมีประสิทธิภาพ สร้างความเป็นธรรม ตลอดจนความสมัครใจในการเสียภาษีอากร

## 1.4 ขอบเขตของการศึกษา

ในการศึกษาวิจัยนี้มุ่งศึกษาและวิเคราะห์เฉพาะกรณีของหน่วยภาษีห้างหุ้นส่วนสามัญและคณะบุคคลที่มีใช้นิติบุคคลกับภาระภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาที่จัดเก็บตามประมวลรัษฎากร และศึกษาถึงการใช้มาตรการทางกฎหมายที่ดำเนินการแก้ไขใหม่ว่ามีข้อบกพร่องอย่างไร ตลอดจนถึงแนวทางในการปรับปรุงกฎหมาย คำสั่งกรมสรรพากร ระเบียบกรมสรรพากรให้เหมาะสมแก่รัฐและผู้เสียภาษี การวิจัยโดยทั่วไปจะเป็นการวิจัยเอกสาร (Documentary Research) โดยการศึกษา ค้นคว้าและรวบรวมข้อมูลจากประมวลรัษฎากร หนังสือตอบข้อหารือกรมสรรพากร คำอธิบาย

กฎหมายอาชญากรรมทั้งภาษาไทยและภาษาต่างประเทศ โดยวิธีการเขียนจะพรรณนาและวิเคราะห์ (Descriptive and Analytical Method) รวมทั้งเสนอแนะแนวทางในการแก้ไขปัญหาที่เป็นไปตามหลักการอาชญากรรมที่ดี

## 1.5 วิธีดำเนินการศึกษา

งานวิจัยฉบับนี้ เป็นการศึกษาข้อมูล โดยใช้วิธีการวิเคราะห์ ในลักษณะวิจัยเอกสาร (Documentary Research) กล่าวคือ เป็นการศึกษาค้นคว้าและวิเคราะห์ข้อมูลจากหนังสือ บทบัญญัติ ในกฎหมายต่างๆ ได้แก่ ประมวลรัษฎากร คำสั่ง และแนวทางปฏิบัติของกรมสรรพากรฯลฯ ตำรา กฎหมาย และบทความทางวิชาการต่างๆ รวมทั้งศึกษาเปรียบเทียบรูปแบบและวิธีการของต่างประเทศ ที่สำคัญและข้อมูลที่เผยแพร่ทางสื่ออินเทอร์เน็ต เพื่อนำมาศึกษาวิเคราะห์หาข้อสรุปเป็นแนวทางในการแก้ปัญหาและข้อเสนอแนะ

## 1.6 ประโยชน์ที่คาดว่าจะได้รับ

1. ทำให้ทราบถึงความเป็นมา แนวคิด ความหมาย หลักการของการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาจากห้างหุ้นส่วนสามัญและคณะบุคคลที่มีโชันติบุคคลของประเทศไทยและต่างประเทศ
2. ทำให้ทราบถึงมาตรการทางกฎหมายที่เกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาจากห้างหุ้นส่วนสามัญและคณะบุคคลที่มีโชันติบุคคลตามกฎหมายไทย เปรียบเทียบกฎหมายต่างประเทศ
3. ทำให้ทราบถึงปัญหาและผลการวิเคราะห์ปัญหาการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาจากห้างหุ้นส่วนสามัญและคณะบุคคลที่มีโชันติบุคคล
4. ทำให้ทราบข้อเสนอแนะ เพื่อนำไปใช้เป็นแนวทางในการกำหนดหลักเกณฑ์การจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาจากห้างหุ้นส่วนสามัญและคณะบุคคลที่มีโชันติบุคคล