

บทที่ 4

ปัญหาการเป็นหน่วยภาษีและการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาจาก ห้างหุ้นส่วนสามัญและคณะบุคคลที่มีใช้นิติบุคคล

จากการศึกษาถึงหลักการพื้นฐานของลักษณะการจัดเก็บภาษีอากรที่ดี โดยพิจารณาการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาจากห้างหุ้นส่วนสามัญและคณะบุคคลที่มีใช้นิติบุคคล ตามพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 39) พ.ศ. 2557 ผู้วิจัยขอกล่าวถึงปัญหาและวิเคราะห์ปัญหาการเป็นหน่วยภาษีรวมถึงการจัดเก็บภาษีเงินได้จากห้างหุ้นส่วนสามัญและคณะบุคคลที่มีใช้นิติบุคคลในแง่ของความเป็นธรรม ความเสมอภาค และความมีประสิทธิภาพเพื่อเสนอแนวทางปรับปรุงแก้ไขการจัดเก็บภาษีเงินได้จากห้างหุ้นส่วนสามัญและคณะบุคคลที่มีใช้นิติบุคคลให้เป็นธรรม มีความเสมอภาคในประเภทภาษีเดียวกันและมีประสิทธิภาพในการจัดเก็บตามหัวข้อที่กล่าวต่อไป

4.1 วิเคราะห์การเป็นหน่วยภาษีของห้างหุ้นส่วนสามัญและคณะบุคคลที่มีใช้นิติบุคคลที่ไม่เป็นไปตามหลักการภาษีอากรที่ดี

ผู้วิจัยได้ทำการศึกษาถึงหลักการทั่วไปของภาษีอากร พบว่าการพัฒนาประเทศและเศรษฐกิจรัฐต้องใช้กลไกหลายประเภทในการบริหาร เพื่อให้เป็นไปตามนโยบายและผลสำเร็จในการบริหารประเทศ ภาษีอากรก็เป็นกลไกหนึ่งที่ใช้เป็นเครื่องมือในการบริหารประเทศ เนื่องจากการพัฒนาประเทศมีความจำเป็นที่ต้องใช้เงิน รวมถึงทรัพยากรอื่นๆ ดังนั้น การจัดเก็บภาษีอากรจึงเป็นกลไกหลักที่สำคัญในการหารายได้เพื่อใช้จ่ายของรัฐบาล ซึ่งนักการคลังได้กำหนดสาระสำคัญของหลักการหารายได้ไว้ 3 ประการ¹ คือ

1. การหารายได้ดี (Productivity) การมีรายได้มากพอที่สามารถนำไปใช้ในการสาธารณะ
2. ความมั่นคง (Certainty) จำนวนรายได้ของภาษีต้องไม่ผันแปรไปตามลำดับการขึ้นลงหรือความเปลี่ยนแปลงของสถานการณ์ทางเศรษฐกิจ

¹ ศุภลักษณ์ พินิจภูวดล. (2556). *กฎหมายภาษีอากร* (พิมพ์ครั้งที่ 4). กรุงเทพฯ:จุฬาลักษณ์ 79. หน้า 52

3. ความยืดหยุ่น (Flexibility) ภาษีต้องมีการยืดหยุ่น หมายถึง การเพิ่มอัตราภาษีต้องไม่ทำให้เกิดปฏิกิริยาต่อต้านจากผู้เสียภาษีอันเป็นผลให้รายได้จากภาษีนั่นลดลง

จากสาระสำคัญทั้ง 3 ประการ ของหลักการทำรายได้ ทำให้รัฐจำเป็นต้องมีการกำหนดประเภทภาษีเพื่อเป็นการจำแนกกลุ่มของการจัดเก็บภาษี โดยกำหนดรายละเอียดที่เหมาะสมไม่ว่าจะเป็นสิ่งที่จะนำมาหักลดหย่อน ค่าใช้จ่าย ในแต่ละประเภทภาษีก็น่าจะไม่เหมือนกันต้องเป็นไปตามความเหมาะสมของประเภทภาษีนั่นๆ ซึ่งในแต่ละประเภทภาษีก็น่าจะมีการแบ่งเป็นหน่วยย่อยลงไปอีกชั้นหนึ่ง ปัญหาที่ผู้วิจัยจะกล่าวถึงในประเภทภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ที่แบ่งออกเป็นหน่วยย่อย 5 ประเภท ซึ่งมีอยู่หนึ่งหน่วยภาษีที่มีปัญหาในทางกฎหมาย คือ หน่วยภาษีของคณะบุคคลที่มีใช้นิติบุคคล ผู้เขียนจะกล่าวถึงปัญหาในหัวข้อต่อไป

4.1.1 ปัญหาการกำหนดให้ห้างหุ้นส่วนสามัญและคณะบุคคลที่มีใช้นิติบุคคลเป็นหน่วยภาษี

ห้างหุ้นส่วนสามัญและคณะบุคคลที่มีใช้นิติบุคคล เป็นหน่วยภาษีในประเภทภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาตามประมวลรัษฎากร โดยเริ่มใช้บังคับตั้งแต่วันที่ 1 เมษายน พ.ศ.2482 และยังกำหนดให้เป็นหน่วยภาษีมานถึงปัจจุบัน โดยรัฐกำหนดให้ห้างหุ้นส่วนสามัญและคณะบุคคลที่มีใช้นิติบุคคลเมื่อมีเงินได้พึงประเมินที่ต้องเสียภาษีต้องทำกรณขึ้นแบบและเสียภาษีจากเงินได้พึงประเมินนั้นตามจำนวนที่กฎหมายกำหนด ซึ่งกำหนดไว้ในประมวลรัษฎากร มาตรา 56 วรรค 2² ในการกำหนดให้คณะบุคคลที่มีใช้นิติบุคคล เป็นหน่วยภาษีมิได้มีการคำนึงถึงสถานะบุคคลในทางกฎหมาย ที่จะใช้บังคับกรณีที่ต้องดำเนินคดีต่อศาล เนื่องด้วยในประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ ไม่ได้มีการให้คำนิยามหรือรับรองสถานะบุคคลไว้แต่อย่างใด เป็นปัญหาที่นักวิชาการทางภาษีอากรและนักกฎหมายต้องมีการอธิบายความหมายรวมถึงสภาพในทางกฎหมาย โดยที่ไม่มีกฎหมายรองรับ

รัฐที่จัดเก็บภาษีอากรจากหน่วยภาษีคณะบุคคลที่มีใช้นิติบุคคล ได้ทราบถึงปัญหาดังกล่าว จึงได้ตราพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 39) พ.ศ. 2557 ได้กำหนดคำนิยามของคำว่า “คณะบุคคลที่มีใช้นิติบุคคล” ไว้ในมาตรา 39 ตราพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติม

² ประมวลรัษฎากร มาตรา 56 วรรค 2 บัญญัติว่า “ในกรณีห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่มีใช้นิติบุคคล มีเงินได้พึงประเมินในปีภาษีที่ล่วงมาแล้วเกินจำนวนตาม (1) ให้ผู้อำนวยการหรือผู้จัดการยื่นรายการเกี่ยวกับเงินได้พึงประเมินในชื่อของห้างหุ้นส่วนหรือคณะบุคคลนั้นที่ได้รับในระหว่างปีภาษีที่ล่วงมาแล้วภายในกำหนดเวลาและตามแบบเช่นเดียวกับวรรคก่อน การเสียภาษีในกรณีเช่นนี้ ให้ผู้อำนวยการหรือผู้จัดการรับผิดชอบเสียภาษีในชื่อของห้างหุ้นส่วนหรือคณะบุคคลนั้นจากยอดเงินได้พึงประเมินทั้งสิ้น เสมือนเป็นบุคคลธรรมดาคนเดียวโดยไม่มีการแบ่งแยก ทั้งนี้ผู้เป็นหุ้นส่วนหรือบุคคลในคณะบุคคลแต่ละคน ไม่จำเป็นต้องยื่นรายการเงินได้ สำหรับจำนวนเงินได้พึงประเมินดังกล่าว เพื่อเสียภาษีอีก แต่ถ้าห้างหุ้นส่วนหรือคณะบุคคลนั้นมีภาษีค้างชำระ ให้ผู้เป็นหุ้นส่วนหรือบุคคลในคณะบุคคลทุกคนร่วมรับผิดชอบในเงินภาษีที่ค้างชำระนั้นด้วย”

ประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 39) พ.ศ. 2557 มาตรา 3³ โดยมีวัตถุประสงค์เพื่อสร้างความชัดเจนในความหมายของหน่วยภาษี “คณะบุคคลที่มีโชันติบุคคล” ซึ่งในอดีตต้องมีการตีความและเทียบเคียงกับกฎหมายฉบับอื่น ซึ่งในการอธิบายความหมายและสถานะทางกฎหมายของ “คณะบุคคลที่มีโชันติบุคคล” ก่อนที่จะลงในรายละเอียดผู้เขียนทำการรวบรวมว่าในประมวลรัษฎากร มีการกล่าวถึงห้างหุ้นส่วนสามัญและคณะบุคคลที่มีโชันติบุคคล ว่ามีปรากฏอยู่ในบทบัญญัติของประมวลรัษฎากรที่ใดบ้าง เฉพาะที่เกี่ยวข้อง ดังนี้

1. มาตรา 47(6)⁴ เกี่ยวกับการกำหนดค่าลดหย่อนเฉพาะตัวของผู้มีเงินได้ ซึ่งปกติหากเป็นบุคคลธรรมดาคนเดียว กฎหมายให้หักได้ไม่เกิน 30,000 บาท แต่หากเป็นห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่มีโชันติบุคคล กฎหมายยอมให้หักได้สูงสุดเพียง 60,000 บาท เท่านั้น

2. มาตรา 50⁵ อันเกี่ยวกับการกำหนดให้ห้างหุ้นส่วนหรือคณะบุคคลมีหน้าที่ในการหักภาษี ณ ที่จ่าย เมื่อได้จ่ายเงินได้พึงประเมิน ตามมาตรา 40 ให้กับบุคคลอื่น

3. มาตรา 56 วรรคสอง ซึ่งเป็นบทบัญญัติที่เกี่ยวกับการกำหนดให้ผู้อำนวยการหรือผู้จัดการของห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่มีโชันติบุคคล มีหน้าที่ต้องยื่นแบบแสดงรายการเพื่อชำระภาษี หากมีเงินได้พึงประเมินในปีที่ผ่านมาเกิน 30,000 บาท ตามที่กฎหมายกำหนดในมาตรา 56 วรรคแรก

จากบทบัญญัติทั้ง 3 กรณี รัฐได้กำหนดสิทธิและหน้าที่ให้กับหน่วยภาษี “ห้างหุ้นส่วนสามัญและคณะบุคคลที่มีโชันติบุคคล” เพื่อสร้างให้หน่วยภาษีนี้เป็นบุคคลในประมวลรัษฎากร จึงจำเป็นที่ต้องมีการกำหนดคำนิยามเพื่อความหมาย ซึ่ง ห้างหุ้นส่วนสามัญ มีความหมายตามประมวลกฎหมาย

³ พระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 39) พ.ศ. 2557

มาตรา 3 บัญญัติว่า “ให้เพิ่มบทบัญญัติคำว่า “คณะบุคคลที่มีโชันติบุคคล” ระหว่างบทนิยามคำว่า “บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล” และคำว่า “ชาย” ในมาตรา 39 แห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งแก้ไขเพิ่มเติม โดยพระราชกำหนดแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 14) พ.ศ.2529

“คณะบุคคลที่มีโชันติบุคคล ” หมายความว่า บุคคลตั้งแต่สองคนขึ้นไปตกลงกระทำการร่วมกัน อันมิใช่เป็นห้างหุ้นส่วนสามัญ”

⁴ ประมวลรัษฎากร มาตรา 47 บัญญัติว่า “เงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 เมื่อได้หักตามมาตรา 42 ทวิ ถึงมาตรา 46 แล้ว เพื่อเป็นการบรรเทาภาระภาษี ให้หักลดหย่อนได้อีกต่อไปนี้...

(6) ในกรณีผู้มีเงินได้เป็นห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่มีโชันติบุคคล ให้หักลดหย่อนได้ตาม (1)(ก) สำหรับผู้เป็นหุ้นส่วนหรือบุคคลในคณะบุคคลแต่ละคนซึ่งเป็นผู้อยู่ในประเทศไทย แต่รวมกันต้องไม่เกิน 60,000 บาท”

⁵ ประมวลรัษฎากร มาตรา 50 บัญญัติว่า “ให้บุคคล ห้างหุ้นส่วน บริษัท สมาคม หรือคณะบุคคลผู้จ่ายเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 หักภาษีเงินได้ไว้ทุกคราวที่จ่ายเงินได้พึงประเมินตามวิธีดังต่อไปนี้...”

แพ่งและพาณิชย์ มาตรา 1012 และมาตรา 1025⁶ จึงไม่ก่อให้เกิดปัญหาในการอธิบายความหมายและสถานะทางกฎหมายแต่อย่างใด ส่วน คณะบุคคลที่มีโชนิติบุคคล ซึ่งในอดีตไม่มีการบัญญัติบทนิยามที่เป็นการอธิบายตัวบุคคลในหน่วยภาษานี้ ปัจจุบันบัญญัติคำนิยามให้กับหน่วยภาษี “คณะบุคคลที่มีโชนิติบุคคล” โดยรัฐต้องการเชื่อมโยงบทบัญญัติในประมวลรัษฎากรให้เกิดความสอดคล้องและลดการตีความในการเป็นหน่วยภาษีของ “คณะบุคคลที่มีโชนิติบุคคล” แต่การกำหนดคำนิยามดังกล่าวกลับไม่สร้างความชัดเจนในการอธิบายความหมายแต่อย่างใด ด้วยเหตุที่นิยามดังกล่าวมิได้อธิบายถึงลักษณะเฉพาะของคณะบุคคลที่มีโชนิติบุคคลว่ามีความสัมพันธ์หรือสอดคล้องกับประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์อย่างไร รวมถึงการจัดเก็บภาษีตามประมวลรัษฎากรระหว่างห้างหุ้นส่วนสามัญและคณะบุคคลที่มีโชนิติบุคคล เสียภาษีต่างกันอย่างไร ยังคงต้องใช้คำอธิบายจากผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี นักวิชาการภาษี คำพิพากษาของศาล อาจารย์ที่มีความรู้ทางด้านภาษีมามาเป็นคำอธิบาย

ผู้วิจัย วิเคราะห์การบัญญัติบทนิยามคำว่า “คณะบุคคลที่มีโชนิติบุคคล” ตามพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 39) พ.ศ. 2557 จะเห็นได้ว่ารูปแบบดังกล่าวแบ่งความหมายออกเป็น 2 แนว คือ

กรณีห้างหุ้นส่วนสามัญ เป็นเพียงการดำเนินกิจการอย่างใดอย่างหนึ่งของบุคคลตั้งแต่สองคนขึ้นไปเพื่อวัตถุประสงค์ในการแสวงหากำไรร่วมกัน

กรณีคณะบุคคลที่มีโชนิติบุคคล เป็นเพียงการดำเนินกิจการอย่างใดอย่างหนึ่งของบุคคลตั้งแต่สองคนขึ้นไปโดยมิได้มีวัตถุประสงค์ในการแสวงหากำไรร่วมกัน

การกำหนดคำนิยามดังกล่าว เป็นเพียงเพื่ออธิบายความแตกต่างของห้างหุ้นส่วนสามัญกับคณะบุคคลที่มีโชนิติบุคคล โดยมิได้คำนึงถึงสถานะบุคคลในทางกฎหมายแต่อย่างใด เป็นการให้คำนิยามเพื่อรองรับสถานะการเป็นหน่วยภาษีของคณะบุคคลที่มีโชนิติบุคคลเท่านั้น และยังไม่สอดคล้องกับประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์

⁶ ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์

มาตรา 1012 บัญญัติว่า “อันว่าสัญญาจัดตั้งห้างหุ้นส่วนหรือบริษัทนั้น คือสัญญาซึ่งบุคคลตั้งแต่สองคนขึ้นไปตกลงเข้ากันเพื่อกระทำการร่วมกัน ด้วยประสงค์จะแบ่งปันกำไรอันจะพึงได้แต่กิจการที่ทำนั้น”

มาตรา 1025 บัญญัติว่า “อันว่าห้างหุ้นส่วนสามัญนั้น คือห้างหุ้นส่วนประเภทซึ่งผู้เป็นหุ้นส่วนหมดทุกคนต้องรับผิดชอบร่วมกันเพื่อหนี้ทั้งปวงของหุ้นส่วนโดยไม่มีจำกัด”

เมื่อพิจารณาจากการกำหนดหน่วยภาษีในประเภทภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา พบว่าประมวลรัษฎากร มีการแบ่งแยกหน่วยภาษีอากร หรือผู้มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ออกเป็นหน่วยๆ ซึ่งได้แก่⁷

- 1) บุคคลธรรมดา
- 2) ห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่มีใช้นิติบุคคล
- 3) ผู้ถึงแก่ความตายระหว่างปีภาษี
- 4) กองมรดกที่ยังไม่ได้แบ่ง
- 5) วิสาหกิจชุมชน ตามกฎหมายว่าด้วยการส่งเสริมวิสาหกิจชุมชน เฉพาะเป็นห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่มีใช้นิติบุคคล

การกำหนดหน่วยภาษีมักมีวัตถุประสงค์เพื่อจำแนกบุคคลที่หลากหลายออกเป็นกลุ่ม และคัดกรองว่าแต่ละกลุ่มมีศักยภาพในการประกอบอาชีพและหารายได้ที่แตกต่างกันอย่างไร เพื่อมากำหนดมาตรการในการบรรเทาภาระในทางการเงินของบุคคลในกลุ่มนั้น ให้เกิดความเหมาะสมกับสภาพเศรษฐกิจ สภาพแวดล้อมในการประกอบอาชีพ โดยรัฐจะสร้างภาระในทางภาษีกับบุคคลในกลุ่มนั้นๆ ให้น้อยที่สุด สร้างความเป็นธรรมกับทั้งรัฐและประชาชน ซึ่งเป็นไปตามหลักความสามารถในการเสียภาษี (Ability to Pay Principle) ซึ่งการจัดเก็บภาษีตามหลักความสามารถในการเสียภาษีจะวัดความสามารถในการเสียภาษีของบุคคลได้จากทรัพย์สิน รายได้ หรือการใช้จ่ายของแต่ละบุคคล เป็นเกณฑ์กำหนดจำนวนภาษีที่ต้องเสียภาษี กล่าวคือ ผู้ที่มีความสามารถในการหารายได้มากก็ต้องเสียภาษีให้กับรัฐมาก ผู้ที่มีความสามารถในการหารายได้น้อยก็ควรเสียภาษีให้กับรัฐน้อยตามขนาดความสามารถในการหารายได้ เพื่อนำคำนวณและเสียภาษีของตนเอง

ดังนั้น การกำหนดหน่วยภาษีก็นับเป็นการช่วยให้รัฐสามารถแบ่งกลุ่มของบุคคลออกเป็นประเภทต่างๆ ในการจัดเก็บภาษีได้อย่างเป็นธรรมและเหมาะสมกับหน่วยภาษีนั้นๆ แต่การจัดเก็บภาษีเพื่อเป็นรายได้ให้กับรัฐ จำเป็นที่รัฐต้องสร้างความเข้าใจให้กับประชาชนว่าการเสียภาษีนั้นเป็นหน้าที่ที่บุคคลทุกคนพึงกระทำเพื่อเป็นการเสียสละทรัพย์สินบางส่วนให้กับรัฐเพื่อใช้เป็นเครื่องมือในการดูแลรักษาระบบสังคมและเศรษฐกิจของประเทศ

จากหน่วยภาษีทั้ง 5 หน่วย ในประเภทภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาตามประมวลรัษฎากร ปรากฏว่าหน่วยภาษีบุคคลธรรมดา ผู้ถึงแก่ความตายระหว่างปีภาษี และกองมรดกที่ยังไม่ได้แบ่ง

⁷ กรมสรรพากร. (2559). ประเภทภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา.(ออนไลน์). เข้าถึงได้จาก <http://www.rd.go.th/publish/548.0.html>. [2559, 4 เมษายน]

⁸ ศุภรัตน์ คิวณกุล. (2544). *ความรู้ทั่วไปเกี่ยวกับภาษีอากร* (เอกสารการสอนชุดวิชากฎหมายภาษีอากร 1 หน่วยที่ 1-7). นนทบุรี:มหาวิทยาลัยสุโขทัยธรรมาราช. หน้า 48

เป็นหน่วยภาษีที่เกิดจากตัวบุคคลคนเดียว โดยบัญญัติให้สอดคล้องกับประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ ซึ่งมีการกำหนดสถานะบุคคลในทางกฎหมายไว้ แต่เมื่อพิจารณาหน่วยภาษีที่เหลืออีก 2 หน่วย คือ ห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่มีใช้นิติบุคคล และวิสาหกิจชุมชน ตามกฎหมายว่าด้วยการส่งเสริมวิสาหกิจชุมชน เฉพาะเป็นห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่มีใช้นิติบุคคล ซึ่งการเป็นหน่วยภาษีของห้างหุ้นส่วนสามัญและคณะบุคคลที่มีใช้นิติบุคคล เกิดจากบุคคลธรรมดาที่รวมตัวกัน ประกอบกิจการและเมื่อมีกำไรก็แบ่งเงินกำไรให้กับหุ้นส่วนหรือบุคคลในคณะบุคคล บุคคลธรรมดา จึงมีสถานะ 2 สถานะ คือ มีสถานะบุคคลธรรมดาและเป็นห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่มีใช้นิติบุคคล เกิดการทับซ้อนของสถานะบุคคลในการเป็นหน่วยภาษี ทำให้ต้องพิจารณาว่าหน่วยภาษี คณะบุคคลที่มีใช้นิติบุคคลนั้น มีสถานะในทางกฎหมายอย่างไร

หน่วยภาษี “คณะบุคคลที่มีใช้นิติบุคคล” เป็นหน่วยภาษีเพียงหน่วยเดียวที่ไม่มีกฎหมายฉบับใดๆ รองรับในสถานะบุคคลตามกฎหมาย มีเพียงคำนิยามตาม มาตรา 39 ที่กำหนดเพิ่มเติมตามพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 39) พ.ศ. 2557 เพื่ออธิบายความหมายให้เป็นหน่วยภาษีที่ชัดเจนมากขึ้นเท่านั้น ส่วนในประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ก็ไม่รับรองสถานะบุคคลให้กับ “คณะบุคคลที่มีใช้นิติบุคคล” ซึ่งมี คำพิพากษาฎีกา ที่ 2095/2543 ศาลฎีกาแผนกคดีภาษีอากรวินิจฉัยว่า โจทก์ยื่นคำร้องขอแก้ไขคำฟ้องในส่วนของผู้เป็นโจทก์ว่า ในกรณียื่นฟ้องคดีนี้ นายกำชัย สารสาส กระทำการในฐานะผู้จัดการโจทก์ ในฐานะส่วนตัว และในฐานะผู้รับมอบอำนาจของนางสาวมณฑา ไชยะวัฒน์ ด้วย โดยนางสาวมณฑา ได้มอบอำนาจให้นายกำชัย เป็นผู้รับมอบอำนาจดำเนินคดีแทน ซึ่งศาลภาษีอากรกลางมีคำสั่งอนุญาตให้แก้ไขคำฟ้องได้ ศาลฎีกาเห็นว่าการแก้ไขคำฟ้องนั้นพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ. 2528 และข้อกำหนดคดีภาษีอากร พ.ศ.2539 มิได้บัญญัติไว้เป็นการเฉพาะดังนั้น จึงต้องนำบทบัญญัติแห่งประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่งมาใช้บังคับโดยอนุโลมตาม มาตรา 17 ซึ่งการแก้ไขคำฟ้องตามประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่ง มาตรา 179 จะต้องเป็นการแก้ไขข้อหาข้ออ้างที่มีต่อจำเลย อันกล่าวไว้ในคำฟ้องที่เสนอต่อศาลแต่แรก โดยการเพิ่มหรือลดทุนทรัพย์หรือราคาทรัพย์สินที่พิพาทในฟ้องเดิม หรือสละข้อหาในฟ้องเดิมเสียบางข้อหรือเพิ่มเติมฟ้องเดิมให้บริบูรณ์ แต่คำร้องขอแก้ไขคำฟ้องของโจทก์ดังกล่าวเป็นการเพิ่มเติมชื่อโจทก์ที่จะต้องระบุไว้แน่ชัดตาม มาตรา 67 เข้ามาในภายหลัง จึงเป็นการเพิ่มจำนวนผู้เป็นโจทก์เข้ามาในคำฟ้องเดิม มิใช่เป็นเรื่องขอแก้ไขคำฟ้องตามนัยบทกฎหมายดังกล่าว การที่ศาลภาษีอากรกลางมีคำสั่งอนุญาตให้โจทก์แก้ไขคำฟ้องฉบับดังกล่าวยอมไม่ชอบด้วยกฎหมาย คำสั่งดังกล่าวจึงไม่มีผลแต่อย่างใด และเมื่อตามคำฟ้องของโจทก์ระบุว่า โจทก์เป็นคณะบุคคลตามกฎหมายใช้ชื่อว่า “คณะบุคคลกำชัย-มณฑา” ประกอบด้วยนายกำชัย สารสาส กับ นางสาวมณฑา ไชยะวัฒน์ โดยมี นายกำชัยเป็นผู้จัดการคณะบุคคลมีอำนาจกระทำการแทนคณะบุคคลได้ นายกำชัยในฐานะ

ผู้จัดการคณะบุคคลได้ลงชื่อเป็นผู้แต่งทนายความมอบหมายให้ทนายความยื่นฟ้องจำเลย ขอให้เพิกถอนการประเมินและคำวินิจฉัยอุทธรณ์นั้น

ศาลฎีกาเห็นว่า ตามพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ.2528 และข้อกำหนดคดีภาษีอากร พ.ศ.2539 มิได้บัญญัติถึงผู้ที่จะเป็นคู่ความไว้ ดังนั้น จึงต้องนำบทบัญญัติแห่งประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่งมาใช้บังคับโดยอนุโลมตามมาตรา 17 ซึ่งผู้ที่จะเป็นคู่ความในคดี กล่าวคือ เป็นผู้ยื่นคำฟ้องหรือถูกฟ้องต่อศาลได้นั้น จะต้องเป็นบุคคลดังที่บัญญัติไว้ในประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่ง มาตรา 1(11) ว่า “คู่ความ” หมายความว่าบุคคลผู้ยื่นคำฟ้องหรือถูกฟ้องต่อศาล และคำว่าบุคคลนั้นตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ ได้แก่ บุคคลธรรมดาและนิติบุคคล สำหรับคณะบุคคลก้ำกัย-มณฑานั้น เป็นเพียงคณะบุคคลหรือกลุ่มบุคคลที่รวมกันเป็นหน่วยภาษีตามประมวลรัษฎากรทั้งนี้เพื่อยื่นรายการเงินได้สำหรับจำนวนเงินได้พึงประเมินเพื่อเสียภาษีเสมือนเป็นบุคคลธรรมดาคนเดียว โดยบุคคลในคณะบุคคลแต่ละคนไม่จำเป็นต้องยื่นแบบรายการเงินได้สำหรับจำนวนเงินได้พึงประเมินของคณะบุคคลนั้นเพื่อเสียภาษีอีก เมื่อไม่ปรากฏว่าได้มีการจดทะเบียนตามบทบัญญัติแห่งลักษณะ 22 ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์มาตรา 1015 โจทก์จึงไม่เป็นนิติบุคคลตามกฎหมาย นอกจากนี้ตามคำฟ้องของโจทก์ไม่ปรากฏว่านายกำชัยและนางสาวมณฑาท้องคดีในฐานะส่วนตัว ผู้เป็นโจทก์ในคดีนี้จึงมิใช่บุคคลธรรมดาเช่นกัน เมื่อโจทก์มิใช่บุคคลธรรมดาและมีใช้นิติบุคคลย่อมไม่อาจเป็นคู่ความในคดีได้ โจทก์จึงไม่มีอำนาจฟ้องปัญหาเรื่องอำนาจฟ้องเป็นปัญหาข้อกฎหมายอันเกี่ยวกับความสงบเรียบร้อยของประชาชน แม้จำเลยจะมีได้ยกเป็นข้อต่อสู้ ศาลฎีกาก็มีอำนาจยกขึ้นวินิจฉัยได้ตามพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ.2528 มาตรา 29 ประกอบด้วยประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่ง มาตรา 246 และ 142(5) เมื่อโจทก์ไม่มีอำนาจฟ้อง กรณีจึงไม่จำเป็นต้องวินิจฉัยอุทธรณ์ในปัญหาอื่นของโจทก์อีกต่อไป ที่ศาลภาษีอากรกลางพิพากษายกฟ้อง ศาลฎีกาเห็นฟ้องด้วยในคำพิพากษาของศาลชั้นต้น

พิจารณาจากคำพิพากษาแล้ว เห็นได้ว่า ห้างหุ้นส่วนสามัญไม่จดทะเบียนและคณะบุคคลที่มีใช้นิติบุคคล มีรูปแบบคล้ายกันมาก คือ การร่วมตัวของบุคคลเพื่อประกอบกิจการอย่างใดอย่างหนึ่ง โดยมีได้จดทะเบียน ไม่สถานะเป็นนิติบุคคลตามกฎหมาย เป็นเพียงการร่วมกลุ่มทางธุรกิจเท่านั้น ดังนั้น การที่รัฐกำหนดให้เป็นหน่วยภาษีโดยไม่คำนึงว่าหน่วยภาษีดังกล่าวจะมีสภาพบุคคลตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์หรือไม่นั้น ด้วยวัตถุประสงค์เพื่อการจัดเก็บภาษีจากแหล่งเงินได้ที่ก่อให้เกิดเงินได้พึงประเมินเท่านั้น

อย่างไรก็ดี เมื่อประมวลรัษฎากรซึ่งเป็นกฎหมายว่าด้วยการจัดเก็บภาษีอากร เป็นกฎหมายปกครองในสาขาของกฎหมายมหาชน จึงเป็นกฎหมายพิเศษ การที่กำหนดให้มีคณะบุคคลเพื่อแยก

เสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาต่างหากจากตัวบุคคลธรรมดา มีสิทธิหักค่าใช้จ่าย และค่าลดหย่อนได้ตามเงื่อนไขที่กฎหมายกำหนดไว้ เช่น การหักค่าลดหย่อนตามประมวลรัษฎากร มาตรา 47(6) และต้องยื่นรายการเกี่ยวกับเงินได้พึงประเมินในชื่อของคณะบุคคล และคณะบุคคลทุกคนอาจต้องร่วมรับผิดชอบในภาษีอากรที่ค้างชำระด้วย ดังที่บัญญัติไว้ในประมวลรัษฎากรมาตรา 56 วรรคสอง ดังนี้

“ในกรณีห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่มีโชันติบุคคลมีเงินได้พึงประเมินในปีภาษีที่ล่วงมาแล้วเกินจำนวนตาม (1) ให้ผู้อำนวยการหรือผู้จัดการยื่นรายการเกี่ยวกับเงินได้พึงประเมินในชื่อของห้างหุ้นส่วนหรือคณะบุคคลนั้นที่ได้รับในระหว่างปีภาษีที่ล่วงมาแล้ว ภายในกำหนดเวลาและตามแบบเช่นเดียวกับวรรคก่อน การเสียภาษีในกรณีเช่นนี้ ให้ผู้อำนวยการหรือผู้จัดการรับผิดชอบเสียภาษีในชื่อของห้างหุ้นส่วนหรือคณะบุคคลนั้นจากยอดเงินได้พึงประเมินทั้งสิ้นเสมือนเป็นบุคคลคนเดียวไม่มีการแบ่งแยก ทั้งนี้ผู้เป็นหุ้นส่วนหรือบุคคลในคณะบุคคลแต่ละคนไม่จำเป็นต้องยื่นรายการเงินได้สำหรับจำนวนเงินได้พึงประเมินดังกล่าวเพื่อเสียภาษีอีก แต่ถ้าห้างหุ้นส่วนหรือคณะบุคคลนั้นมีภาษีค้างชำระให้ผู้เป็นหุ้นส่วนหรือบุคคลในคณะบุคคลทุกคนร่วมรับผิดชอบในเงินภาษีที่ค้างชำระนั้นด้วย”

จากบทบัญญัติดังกล่าว บุคคลในคณะบุคคลนั้นต้องร่วมรับผิดชอบในภาษีอากรที่คณะบุคคลนั้นค้างชำระ แต่เมื่อเห็นว่าการประเมินและคำนวณจรรยาธรรมไม่ชอบกลับฟ้องไม่ได้ทั้งที่ได้จรรยาธรรมการประเมินอันเป็นการปฏิบัติตามหลักเกณฑ์และวิธีการที่ประมวลรัษฎากรกำหนดแล้ว โดยอ้างเหตุผลตามหลักกฎหมายทั่วไปว่าไม่เป็นบุคคลธรรมดาหรือนิติบุคคลเท่านั้น จึงเป็นข้อนำพิจารณาว่าประมวลรัษฎากรเป็นกฎหมายพิเศษ การบัญญัติกฎหมายต้องให้สอดคล้องเป็นไปในทางเดียวกับกฎหมายทั่วไปหรือไม่ เพราะเรื่องนี้เป็นกรณีที่ประมวลรัษฎากรได้บัญญัติไว้โดยเฉพาะและน่าจะถือว่ามีผลในทางปฏิบัติและกลับกันเมื่อกรมสรรพากรฟ้องคณะบุคคลให้รับผิดชอบในภาษีอากรที่ค้างชำระก็อาจมีปัญหาได้ดังที่ศาลฎีกาเคยวินิจฉัยมาก่อนแล้ว

ประกอบกับเมื่อพิจารณาตามหลักพื้นฐานการจัดเก็บภาษีอากรที่ดี วิเคราะห์เหตุที่กำหนดให้ “ห้างหุ้นส่วนสามัญและคณะบุคคลที่มีโชันติบุคคล” เป็นหน่วยภาษีได้ว่า แม้จะไม่มีสถานะเชิงบุคคลในทางกฎหมายก็ตาม แต่รัฐกำหนดหน่วยภาษีนี้เพื่อประโยชน์ในการจัดเก็บภาษี เป็นไปตามหลักอำนาจรายได้ (Productivity) ที่มีวัตถุประสงค์อันสำคัญในการที่รัฐเก็บภาษีอากรก็เพื่อนำมาซึ่งรายได้ ฉะนั้น ถ้าภาษีอากรใดสามารถทำรายได้ให้เป็นจำนวนมาก รัฐก็จะพิจารณาและออกกฎหมายมารองรับการจัดเก็บภาษีนั้น ซึ่งเมื่อรัฐบาลจำเป็นต้องใช้เงินเพิ่มขึ้นมากเท่าไร ความสำคัญของหลักอำนาจรายได้ยิ่งมีมากขึ้น แต่อย่างไรการการจัดเก็บภาษีก็ต้องอยู่บนพื้นฐานหลักความเป็นธรรม

(Equity)⁹ ที่ว่า “ประชาชนทุกคนที่อยู่ในประเทศหรือรัฐเดียวกัน ไม่ว่าจะแตกต่างกันในเชื้อชาติ ศาสนา ชั้นวรรณะ ฐานะดีหรือฐานะจน หรือตำแหน่งหน้าที่การงานก็ตาม ควรจะต้องเสียภาษีอากร เพื่อบำรุงประเทศชาติตามกำลังความสามารถของตน โดยทัดเทียมกัน” เมื่อพิจารณาจากการกำหนด หน่วยภาษีในประเภทภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา พบว่าปัจจุบันการกำหนดให้คณะบุคคลที่มีโชตินิติบุคคล เป็นหน่วยภาษี มีสถานะทางกฎหมายเฉพาะตามประมวลรัษฎากรเท่านั้น ส่วนกฎหมายอื่นๆ ไม่รับรองสภาพบุคคล เป็นการกำหนดหน่วยภาษีที่ไม่เป็นไปตามหลักความเป็นธรรม ที่ว่าบุคคลทุกคน ต้องมีสถานะที่เท่าเทียมกัน เมื่อมีการกำหนดหน่วยภาษีเพื่อใช้ในการจัดเก็บภาษีอากร รัฐต้องสร้าง ความเป็นธรรมและเสมอภาคให้กับทุกหน่วยภาษี เพื่อให้เกิดความสอดคล้องและบังคับใช้กฎหมาย ไปในแนวทางเดียวกัน

4.1.2 วิเคราะห์หน่วยภาษีของห้างหุ้นส่วนสามัญตามประมวลรัษฎากรกับกฎหมายภาษี ของต่างประเทศ

เมื่อพิจารณาการกำหนดหน่วยภาษีตามประมวลรัษฎากรของประเทศไทย จากในอดีต พบว่ามีการเอาแนวคิดจากต่างประเทศมาปรับใช้กับการจัดเก็บภาษีในประเทศไทย ซึ่งผู้วิจัยได้ ทำการค้นคว้าจากเอกสารพบว่าในหลายประเทศที่มีการกำหนดหน่วยภาษีที่คล้ายคลึงกับหน่วยภาษี ห้างหุ้นส่วนสามัญ ตามประมวลรัษฎากร ประเทศที่จะนำเสนอ คือ ประเทศสหรัฐอเมริกา

การจัดเก็บภาษีของสหรัฐอเมริกา เป็นระบบภาษีของสหพันธรัฐ (Federal Tax) มีรูปแบบ หน่วยภาษีที่จัดเก็บอยู่ 2 ประเภทใหญ่ คือ หน่วยภาษีในรูปนิติบุคคล และหน่วยภาษีที่ไม่อยู่ในรูป นิติบุคคล (Pass Through Entity) ได้แก่ บริษัทรูปแบบ เอส (S Corporation) ห้างหุ้นส่วน (Partnerships) บริษัทจำกัดความรับผิด (LLC – Limited Liability Companies) และกิจการเจ้าของคนเดียว (Sole Proprietorships) ในหน่วยภาษีประเภทนี้จะไม่มีภาระภาษีจากรายได้หรือกำไรสุทธิ เป็นไปตาม หลักในเรื่องการไม่รับรู้ผลกำไรและขาดทุน ตามมาตรา 721¹⁰ จะเก็บภาษีในระดับของผู้ถือหุ้น ผู้เป็นหุ้นส่วน และผู้เป็นเจ้าของที่ได้รับส่วนแบ่งจากหน่วยภาษีประเภทนี้เท่านั้น

⁹ พรีม มั่นกลาง ปรีดี บุญยัง และ โกเมนทร์ สืบวิเศษ. (2548). *วิชาภาษีอากรว่าด้วยเงินได้บุคคลธรรมดา* (พิมพ์ครั้งที่ 5). กรุงเทพฯ: อักษรสาส์น. หน้า 4

¹⁰ 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

บทบัญญัติ Internal Revenue Code (IRC) มีการให้คำนิยาม ของห้างหุ้นส่วน ไว้ว่า เป็น "การรวมตัวกัน (Syndicate) กลุ่มคน (Group) การรวมกันทางการค้า (Pool) การร่วมลงทุน (Joint Venture) และองค์กรไม่จดทะเบียนอื่นๆ ตลอดจนการดำเนินธุรกิจทางการเงิน แต่ไม่รวมถึงธุรกิจรูปแบบบริษัท ทรัสต์ กองมรดกและองค์กรไม่จดทะเบียน ที่ดำเนินธุรกิจเพื่อวัตถุประสงค์ในการลงทุนที่มีใช้การ ดำเนินทางธุรกิจหรือในกรณีที่เป็นการแบ่งปันผลผลิตที่ไม่ใช่การขายสินค้าหรือขายทรัพย์สินที่ผลิตขึ้น เช่น การเป็นนายหน้าขายหลักทรัพย์ในระยะสั้น หรือการจำหน่ายหลักทรัพย์ชนิดพิเศษ เป็นต้น โดยมีสถานะเป็นเพียงการร่วมกลุ่มเพื่อประกอบธุรกิจ แต่ไม่มีสถานะบุคคลตามกฎหมาย ในระบบภาษี หมายความว่าหน่วยภาษีข้างต้นเป็นเพียงการกำหนดกลุ่มทางธุรกิจเพื่อรัฐจะได้จำแนก รูปแบบการประกอบธุรกิจและกำหนดวิธีการในการจัดเก็บภาษีเพื่อให้เกิดความเหมาะสมและ เป็นไปตามหลักการทฤษฎีสภาพรวม (Aggregate Concept) และหลักความเป็นหน่วยงานของ กิจการ (Entity Concept)

การบัญญัติกฎหมายของสหรัฐอเมริกาในเรื่องการจัดเก็บภาษีอากรจากห้างหุ้นส่วน รัฐคำนึงถึง การบังคับใช้กฎหมายที่มีความสอดคล้องกันและไม่ก่อให้เกิดปัญหาในการจัดเก็บภาษี สร้างความ น่าเชื่อถือให้กับระบบภาษี และเป็นธรรมทั้งกับภาครัฐและเอกชนที่ถูกบังคับใช้กฎหมาย จัดเก็บภาษี ได้ด้วยความเป็นธรรม (Equity)

เมื่อเปรียบเทียบกับประมวลรัษฎากรของไทย จะเห็นความแตกต่างในเรื่องการกำหนด หน่วยภาษีอย่างชัดเจน ตั้งแต่การบัญญัติการให้ความหมาย “คณะบุคคลที่มีชีวิตบุคคล” หมายความว่า บุคคลตั้งแต่สองคนขึ้นไปตกลงกระทำการร่วมกัน อันมิใช่เป็นห้างหุ้นส่วนสามัญ เป็นการบัญญัติคำนิยามที่ไม่ได้สัมพันธ์กับกฎหมายทั่วไป คือ ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ เป็นเพียงการให้ความหมายเพื่อรับรองความเป็นหน่วยภาษีในประมวลรัษฎากร เท่านั้น โดยมี

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

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

¹¹ International Revenue Code. Section 7701. (online). Available : <https://www.law.cornell.edu/uscode/text/26/7701>. [2016, July 20]

วัตถุประสงค์อันสำคัญในการจัดเก็บภาษีอากรจากหน่วยภาษีอากรดังกล่าว เพื่อนำมาซึ่งรายได้ โดยไม่คำนึงถึงหลักการจัดเก็บภาษีอากรที่ดี ซึ่งต้องจัดเก็บภาษีด้วยความเป็นธรรมและผู้เสียภาษีสมควรใจที่จะเสียภาษีบนหลักเกณฑ์การจัดเก็บแบบเดียวกัน

ส่วนในเรื่องสถานะทางกฎหมาย บทบัญญัติ Internal Revenue Code ของสหรัฐอเมริกา ได้เขียนไว้ชัดเจนว่าห้างหุ้นส่วน ไม่มีสถานะบุคคลเป็นเพียงการรวมกลุ่มในการประกอบธุรกิจ ยึดตัวบุคคลที่ดำเนินกิจการนั้นๆ เป็นสำคัญ ทำให้เห็นได้ว่าการบัญญัติกฎหมายของสหรัฐอเมริกาในกรณีนี้ มีการพิจารณากฎหมายที่มีความคล้ายคลึงกันหลายฉบับก่อนเพื่อให้มีผลในการบังคับใช้และกระทบกับประชาชนน้อยที่สุด จึงออกบทบัญญัติของกฎหมายเพื่อใช้บังคับ แต่ประมวลรัษฎากรของไทย มิได้นำบทบัญญัติของกฎหมายฉบับอื่นๆ มาพิจารณาถึงปัญหาที่อาจเกิดขึ้นในภายหน้า แต่กลับออกบทบัญญัติของกฎหมาย ดังเช่น ประมวลรัษฎากร ที่กำหนดให้คณะบุคคลที่มีโชตินิบุคคล เป็นหน่วยภาษีโดยไม่พิจารณากฎหมายทั่วไป คือ ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ ซึ่งไม่รับรองสถานะบุคคลของคณะบุคคลที่มีโชตินิบุคคล ก่อให้เกิดปัญหาในการดำเนินคดีในศาล เป็นบทบัญญัติที่แสดงให้เห็นถึงการบัญญัติกฎหมายที่ไม่มีการบูรณาการเพื่อให้สามารถใช้กฎหมายได้อย่างมีประสิทธิภาพ

สำหรับระบบประมวลกฎหมาย (Civil Law) มีแนวคิดในการกำหนดรูปแบบในการจัดเก็บภาษีที่แตกต่างจากระบบกฎหมายจารีตประเพณี (Common Law) ผู้วิจัยได้ทำการสืบค้นพบว่า ในสหพันธ์สาธารณรัฐเยอรมนี ได้มีการกำหนดรูปแบบในการจัดเก็บภาษีอากรไว้ 7 รูปแบบ ในการบัญญัติประมวลรัษฎากร (THE FISCAL CODE OF GERMANY) บทบัญญัติมีความสัมพันธ์กับทั้งกฎหมายแพ่ง (Civil Law Partnership (GbR)) และกฎหมายพาณิชย์ (The German commercial code) เพื่อให้การบังคับใช้กฎหมายไม่ขัดกัน ทำให้ห้างหุ้นส่วนสามัญ (General partnership) ไม่มีสถานะทางภาษี เนื่องจากกฎหมายแพ่ง มิได้กำหนดให้ห้างหุ้นส่วนสามัญมีสถานะบุคคล แต่ให้ผู้เป็นหุ้นส่วนมีหน้าที่ในการรับผิดชอบในการทำธุรกรรมต่างๆ กับบุคคลภายนอก ตามมาตรา 54¹² ส่งผลให้ประมวลรัษฎากรไม่มีบทบัญญัติในส่วนห้างหุ้นส่วนสามัญเพื่อให้เกิดความสัมพันธ์กับประมวล

¹² German Civil Code . (2016). (online). Available : 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.

กฎหมายแพ่ง การจัดเก็บภาษีจึงจัดเก็บจากตัวบุคคลที่เป็นหุ้นส่วนผู้ได้รับเงินส่วนแบ่งจากกำไร ตามมาตรา 8 (THE FISCAL CODE OF GERMANY) ซึ่งแนวคิดการจัดเก็บภาษีดังกล่าว เป็นไปตามหลักการจัดเก็บภาษีอากรที่ดีในเรื่องการเสียภาษีตามความสามารถ เพราะผู้เป็นหุ้นส่วนของห้างหุ้นส่วนสามัญเป็นผู้ประกอบกิจการสร้างรายได้อย่างแท้จริง และยังไม่ก่อให้เกิดปัญหาในการดำเนินคดี เนื่องจากการดำเนินคดีในศาลการเป็นทั้งโจทก์และจำเลย ผู้เป็นหุ้นส่วนเท่านั้นที่สามารถดำเนินการทางศาลได้ ห้างหุ้นส่วนสามัญเป็นเพียงชื่อเรียกในการประกอบธุรกิจไม่มีสถานะบุคคลตามกฎหมายแต่อย่างใด เมื่อเทียบกับประมวลรัษฎากรพบว่ากรมสรรพากรกำหนดให้ห้างหุ้นส่วนสามัญและคณะบุคคลที่มีโชคนิติบุคคล เป็นหน่วยภาษีอากรเพื่อเป็นฐานในทางภาษี เพื่อประโยชน์ในการจัดเก็บภาษีเข้ารัฐแต่เพียงอย่างเดียวโดยไม่คำนึงถึงสถานะในทางกฎหมายตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ ทำให้สร้างปัญหาในทางการดำเนินคดี ด้วยเหตุที่ไม่มีกฎหมายรองรับการเป็นบุคคลของห้างหุ้นส่วนสามัญและคณะบุคคลที่มีโชคนิติบุคคล และส่งผลต่อการจัดเก็บภาษีที่จะกล่าวในหัวข้อต่อไปนี้

4.2 วิเคราะห์การจัดเก็บภาษีจากหน่วยภาษีห้างหุ้นส่วนสามัญและคณะบุคคลที่มีโชคนิติบุคคล ตามพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 39) พ.ศ.2557

การแก้ไขบทบัญญัติแห่งประมวลรัษฎากร พระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 39) พ.ศ. 2557 ด้วยการยกเลิกบทบัญญัติมาตรา 42(14) ที่ว่าด้วยการยกเว้นภาษีจากส่วนแบ่งกำไรที่ผู้เป็นหุ้นส่วนได้รับจากห้างหุ้นส่วนหรือคณะบุคคลที่มีโชคนิติบุคคล และมีผลทำให้เงินได้ดังกล่าว ผู้เป็นหุ้นส่วนได้รับเงินส่วนแบ่งกำไรต้องนำเงินได้นั้นมารวมคำนวณกับเงินได้อื่นๆ ถ้ามีเพื่อเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาอีก กล่าวคือ ชั้นแรกเป็นการเสียภาษีเงินได้ในนามของห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่มีโชคนิติบุคคล และในชั้นที่สอง คือ การเสียภาษีเงินได้ในนามของผู้เป็นหุ้นส่วน โดยทั้งสองกรณีจะถูกประเมินภาษีเงินได้ตามหลักเกณฑ์ของภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาเหมือนกัน ดังนั้น สิ่งที่ประมวลรัษฎากรกำหนดให้ห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่มีโชคนิติบุคคล มีสิทธิในการหักค่าลดหย่อนที่ไม่เป็นไปตามหลักความเสมอภาค โดยจำกัดสิทธิไว้ในมาตรา 47 (6)¹³ ผู้วิจัยจะขอกล่าวรายละเอียดในหัวข้อต่อไปนี้

¹³ มาตรา 47 บัญญัติว่า “เงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 เมื่อได้หักตามมาตรา 42 ทวิ ถึงมาตรา 46 แล้ว เพื่อเป็นการบรรเทาภาระภาษี ให้หักลดหย่อนได้อีกต่อไปนี้...

4.2.1 ผลของการยกเลิก มาตรา 42 (14) ตามพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 39) พ.ศ. 2557

เมื่อมีการตราพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 39) พ.ศ. 2557 ทำให้ไม่มีการยกเว้นเงินส่วนแบ่งกำไรจากห้างหุ้นส่วนสามัญและคณะบุคคลที่มีชื่อนิติบุคคล ส่งผลให้ห้างหุ้นส่วนสามัญและคณะบุคคลที่มีชื่อนิติบุคคล มีเงินได้พึงประเมินที่เข้าหลักเกณฑ์ต้องเสียภาษีเมื่อเสียภาษีจากเงินได้พึงประเมินแล้ว นำส่วนแบ่งกำไรจากการประกอบกิจการมาแบ่งให้กับหุ้นส่วนหรือบุคคลในคณะบุคคล หุ้นส่วนหรือบุคคลในคณะบุคคล ต้องนำเงินส่วนแบ่งกำไรนั้นมารวมคำนวณกับเงินได้พึงประเมินอื่นๆ เพื่อเสียภาษีอีกครั้ง ซึ่งเป็นผลมาจากการประกาศยกเลิกมาตรา 42 (14) ซึ่งเหตุผลในการยกเว้นเงินส่วนแบ่งกำไรให้ไม่ต้องนำมารวมคำนวณเพื่อเสียภาษีอีกเป็นไปตามหลักการจัดเก็บภาษีอากรที่ดี ที่ต้องมีความเป็นธรรม (Equity) มีความเป็นกลาง (Efficiency of Neutrality) และต้องชอบด้วยกฎหมาย (Legitimacy) เป็นมาตรฐานที่ใช้แก้ไขการจัดเก็บภาษีอากรซ้ำซ้อน

การประกาศยกเลิก มาตรา 42 (14) ตามพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติม (ฉบับที่ 39) พ.ศ. 2557 ทำให้หน่วยภาษีบุคคลธรรมดา (ผู้เป็นหุ้นส่วนและบุคคลในคณะบุคคล) และหน่วยภาษีห้างหุ้นส่วนสามัญและคณะบุคคลที่มีชื่อนิติบุคคล ต้องรับภาษีการเสียภาษีจากเงินได้พึงประเมิน เดียวกันถึง 2 ครั้ง ซึ่งไม่เป็นไปตามหลักการจัดเก็บภาษีอากรที่ดีในส่วนของความประหยัด (Economy) คือ กรูฟ (Groves)¹⁴ ได้ให้ทัศนะในเรื่องนี้ว่า “ภาษีใดที่มีหลักเกณฑ์วิธีการสับสนยุ่งยากหรือซับซ้อนทำให้เสียค่าใช้จ่ายสูงไม่คุ้มกับจำนวนภาษีที่เก็บได้ หรือผู้เสียภาษีต้องเสียค่าใช้จ่ายในการเสียภาษียากก็ไม่ควรจัดเก็บภาษีประเภทนั้น เพราะอาจทำให้ผู้เสียภาษีอยากหลบเลี่ยงภาษีหรือหนีภาษีได้” ซึ่งตามประมวลรัษฎากรที่ประกาศยกเลิกมาตรา 42 (14) ทำให้ผู้เสียภาษีเกิดความยุ่งยากในการเสียภาษีประกอบกับต้องจ่ายภาษีให้กับรัฐจากแหล่งเงินได้เดียวกันถึง 2 ครั้ง โดยไม่เป็นธรรม

ดังนั้น จึงขอเสนอตัวอย่างเพื่อแสดงให้เห็นถึงการจัดเก็บภาษีจากเงินจำนวนเดียวกันถึง 2 ครั้ง หรือการจัดเก็บภาษีอากรซ้ำซ้อน ดังนี้

(6) ในกรณีผู้มีเงินได้เป็นห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่มีชื่อนิติบุคคล ให้หักลดหย่อนได้ตาม (1)(ก) สำหรับผู้เป็นหุ้นส่วนหรือบุคคลในคณะบุคคลแต่ละคนซึ่งเป็นผู้อยู่ในประเทศไทย แต่รวมกันต้องไม่เกิน 60,000 บาท”

¹⁴ พรึ่ม มั่นกลาง ปรีดี บุญยัง และ โทแมนทร์ สืบวิเศษ. อ่างแล้วเชิงจรรยาที่ 9. หน้า 6

ตารางการคำนวณภาษีเงินได้ของห้างหุ้นส่วนสามัญและคณะบุคคลที่มีโชินติบุคคล

รายการ	รายละเอียด	ยกเลิกมาตรา 42 (14) พระราชบัญญัติแก้ไข ประมวลรัษฎากร ฉบับที่ 39
รายได้	จากกิจการออกแบบโครงสร้าง	1,000,000
สิทธิการหัก ค่าใช้จ่าย	ใช้สิทธิการหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมา (ร้อยละ 30)	300,000
คงเหลือ	เงินได้หลังหักค่าใช้จ่าย	700,000
สิทธิการหัก ลดหย่อน	ตามมาตรา 47 (6) สูงสุดไม่เกิน 60,000 บาท	60,000
คงเหลือ	เงินได้สุทธิ	640,000
ภาษีที่คำนวณได้ของห้างหุ้นส่วนและคณะบุคคลที่มีโชินติบุคคล		48,500

จากการคำนวณข้างต้นภาษีสำหรับเงินได้พึงประเมินปีภาษี 2557 ของห้างหุ้นส่วนสามัญเอและบี เท่ากับ 48,500 บาท ซึ่งสามารถคำนวณได้ตามรายการด้านล่างนี้

เงินได้สุทธิ	ช่วงเงินได้สุทธิแต่ละชั้น	อัตรากาษีร้อยละ	ภาษีเงินได้
1 - 150,000	150,000	ได้รับยกเว้น	0
150,001 – 300,000	150,000	5	7,500
300,001 – 500,000	200,000	10	20,000
500,001 – 750,000	140,000	15	21,000
รวมภาษีที่คำนวณ			48,500

จากตัวอย่างข้างต้นหากห้างหุ้นส่วนสามัญเอและบี ทำการแบ่งส่วนแบ่งเงินได้จำนวน 786,500 บาท เงินจำนวนดังกล่าวมาจาก

รายการ	จำนวนเงิน
- เงินได้จากการออกแบบโครงสร้างอาคาร	1,000,000
- ค่าใช้จ่ายในการออกแบบโครงสร้าง	300,000
คงเหลือ	700,000 (1)

เป็นจำนวน $13,825 \times 2 = 27,650$ บาท เมื่อนำภาษี 2 ครั้งมารวมกัน เป็นจำนวน $48,500 + 27,650 = 76,150$ บาท รัฐจัดเก็บภาษีซ้ำซ้อนจากเงินได้จำนวนเดียวกัน เป็นจำนวน 27,650 บาท เป็นการจัดเก็บภาษีอากรซ้ำซ้อน ไม่เป็นไปตามหลักการจัดเก็บภาษีที่ดี ที่ต้องจัดเก็บภาษีด้วยความเป็นธรรมและจัดเก็บตามความสามารถในการเสียภาษีของผู้เสียภาษี ระบบภาษีอากรที่ดีต้องเป็นระบบที่มีความเป็นธรรมทั้งในระหว่างรัฐผู้จัดเก็บภาษีกับประชาชนผู้เสียภาษีอากรและระหว่างผู้เสียภาษีด้วยกันเอง หลักความเป็นธรรมนี้ถือว่าเป็นหัวใจสำคัญของระบบภาษีอากรที่ดี หากระบบภาษีอากรใดปราศจากความเป็นธรรมแล้ว การเสียภาษีอากรโดยสมัครใจจากผู้เสียภาษี (Voluntary Compliance) ก็คงจะเกิดขึ้นได้ยาก

การยกเลิก มาตรา 42 (14) ตามพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติม (ฉบับที่ 39) พ.ศ. 2557 เมื่อพิจารณาตามหลักพื้นฐานการจัดเก็บภาษี พบว่ามาตรการทางภาษีมียุทธวิธีหลายรูปแบบที่สามารถนำมาใช้เพื่อแก้ไขปัญหาการจัดเก็บภาษีให้เกิดความเป็นธรรมและทำให้ระบบการจัดเก็บภาษีอากรมีความเหมาะสมกับสภาพสังคม เศรษฐกิจของประเทศนั้น ในอันที่จะจูงใจให้ผู้เสียภาษีสมัครใจที่จะเสียภาษีให้กับรัฐด้วยสำนึกว่าเป็นหน้าที่ของพลเมืองที่ต้องร่วมกันดูแลและพัฒนาประเทศของตนเอง ซึ่งมาตรการที่ใช้อย่างเป็นสากลก็มีด้วยกัน 3 ประเภท ดังนี้

1. การหักค่าลดหย่อน (Personal Deductions or Exemptions) คือ จำนวนเงินที่กฎหมายกำหนดให้หักออกจากเงินได้พึงประเมินจากค่าใช้จ่ายแล้ว เพื่อเป็นการบรรเทาภาระภาษีตามสถานภาพของผู้มีหน้าที่เสียภาษีแต่ละบุคคล

2. การยกเว้นภาษี (Tax Exemptions) คือ การยกเว้นเงินได้ (Income Exclusions) บางประเภทให้ไม่ต้องนำมารวมคำนวณเพื่อเสียภาษี

3. การเครดิตภาษี (Tax Credits) เป็นมาตรการทางภาษีที่ให้แก่ผู้เสียภาษีประเภทหนึ่งทำนองเดียวกับการยกเว้นภาษี และการหักลดหย่อน แต่ต่างกันตรงที่การเครดิตภาษีเป็นกรณีที่กฎหมายอนุญาตให้นำจำนวนเงินเครดิตมาหักออกจากเงินภาษีที่จะต้องเสียโดยตรง

มาตรการทางภาษีที่กล่าวมาข้างต้น ในประมวลรัษฎากรได้มีการเครดิตภาษี (Tax Credits) มาใช้เพื่อแก้ปัญหาการจัดเก็บภาษีอากรซ้ำซ้อนจากการจ่ายเงินปันผลให้กับผู้ถือหุ้น โดยผู้ได้รับเงินปันผลสามารถนำภาษีที่บริษัทผู้จ่ายเงินปันผลได้จ่ายไปแล้วมาเครดิตออกจากภาษีที่ต้องจ่ายได้ เพื่อลดความซ้ำซ้อนของการจัดเก็บภาษี เนื่องจากก่อนจ่ายเงินปันผลบริษัทได้เสียภาษีเงินได้นิติบุคคลจากกำไรไปแล้ว ถ้าผู้ถือหุ้นต้องเอาเงินปันผลมาเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาอีกก็จะเป็นการเสียภาษีถึง 2 ครั้งจากเงินก้อนเดิม การเครดิตภาษีเงินปันผลจึงเป็นทางออกของการแก้ไขปัญหาการจัดเก็บ

ภาษีอากรซ้ำซ้อนวิธีการหนึ่ง บัญญัติไว้ในประมวลรัษฎากร มาตรา 47 ทวิ¹⁵ ทำให้ระบบการจัดเก็บภาษี มีความสอดคล้องและเชื่อมโยงกันอย่างเหมาะสมและสร้างแรงจูงใจให้ประชาชนมีการลงทุนซึ่ง ถือเป็นการออมอย่างหนึ่ง โดยการลงทุนกับบริษัทที่มีการจ่ายเงินปันผลยังเป็นการระดมทุนของบริษัทที่ใช้ในการประกอบกิจการและทำให้ระบบเศรษฐกิจดำเนินไปได้อย่างเป็นระบบ

แต่การประกาศใช้พระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร ฉบับที่ 39 พ.ศ.2557 ให้ยกเลิก มาตรา 42 (14) กับไม่คำนึงถึงผลเสียในเรื่องการจัดเก็บภาษีอากรซ้ำซ้อน โดยมีได้มีการ กำหนดมาตรการในการแก้ไขหรือหาทางออกไว้ล่วงหน้า ทำให้การจัดเก็บภาษีที่สร้างความไม่เป็นธรรม ต่อผู้เสียภาษีและไม่เป็นไปตามหลักการจัดเก็บภาษีอากร ประกอบกับไม่ได้แก้ไขปัญหาที่มีอยู่เดิม ให้หมดไปแต่กลับสร้างปัญหาใหม่ดังที่กล่าวข้างต้นเพิ่มขึ้นอีก ซึ่งต้องทำการเปรียบเทียบกับ ต่างประเทศว่าในต่างประเทศมีการจัดเก็บภาษีในรูปแบบเดียวกับห้างหุ้นส่วนสามัญและคณะบุคคล ที่มีโชตินิติบุคคลหรือใหม่ และมีวิธีการในการแก้ไขปัญหาในกรณีนี้อย่างไร ดังจะนำเสนอในหัวข้อ ต่อไป

¹⁵ มาตรา 47 ทวิ บัญญัติว่า “ให้ผู้มีเงินได้ตามมาตรา 40 (4)(ข) ซึ่งได้รับจากบริษัท หรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ ตั้งขึ้นตามกฎหมายไทยได้รับเครดิตในการคำนวณภาษี โดยให้นำอัตราภาษีเงินได้ที่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล นั้น ต้องเสียหารด้วยผลต่างของหนึ่งร้อยลบด้วยอัตราภาษีเงินได้ดังกล่าวนั้น ได้ผลลัพธ์เท่าใดให้คูณด้วยจำนวน เงินปันผลหรือเงินส่วนแบ่งของกำไรที่ได้รับ ผลลัพธ์ที่ได้เป็นเครดิตในการคำนวณภาษี ในกรณีที่บริษัทหรือ ห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลผู้จ่ายเงินได้ประกอบกิจการที่ต้องเสียภาษีเงินได้หลายอัตรา ผู้จ่ายเงินได้ต้องระบุในหนังสือ รับรองการหักภาษี ณ ที่จ่าย ให้ชัดเจนว่าเงินได้ที่จ่ายนั้นจำนวนใดได้มาจากกิจการที่ต้องเสียภาษีเงินได้ในอัตราใด

เครดิตภาษีที่คำนวณได้ตามความในวรรคหนึ่งให้นำมารวมคำนวณเป็นเงินได้พึงประเมินเพื่อเสียภาษี เงินได้ตามเกณฑ์ในมาตรา 48 เป็นเงินภาษีทั้งสิ้นเท่าใดให้นำเครดิตภาษีที่คำนวณได้ดังกล่าวหักออกจากภาษีที่ ต้องเสีย ถ้ายังขาดหรือเหลือเท่าใดให้ผู้มีเงินได้เสียภาษีสำหรับจำนวนที่ขาด หรือมีสิทธิได้รับเงินจำนวนที่เหลือ นั้นคืน

ความในวรรคหนึ่งและวรรคสองมิให้ใช้บังคับแก่ผู้มีเงินได้ซึ่งมิได้มีภูมิลำเนาอยู่ในประเทศไทย และ มิได้เป็นผู้อยู่ในประเทศไทย

ในกรณีที่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลผู้จ่ายเงินได้แสดงข้อความที่กำหนดให้ต้องระบุในหนังสือ รับรองการหักภาษี ณ ที่จ่ายตามวรรคหนึ่งไม่ถูกต้อง อันเป็นเหตุให้เครดิตภาษีที่คำนวณได้มีจำนวนเกินกว่าที่ผู้มี เงินได้พึงได้รับ ให้ผู้จ่ายเงินได้รับผิดชอบร่วมกับผู้มีเงินได้เท่ากับจำนวนเงินที่ได้รับคืนเกินไป หรือที่ชำระไว้ไม่ครบ และถ้าผู้จ่ายเงินได้หรือผู้มีเงินได้ไม่ชำระเงินดังกล่าวภายในเจ็ดวันนับแต่ได้รับหนังสือแจ้งจากเจ้าพนักงาน ประเมิน ให้ถือว่าเงินจำนวนที่เรียกให้ชำระเป็นภาษีอากรค้าง ในกรณีที่เจ้าพนักงานประเมินตรวจสอบพบว่า เครดิตภาษีที่คำนวณได้มีจำนวนน้อยกว่าที่ผู้มีเงินได้พึงได้รับ ให้แจ้งผู้มีเงินได้ทราบถึงสิทธิที่จะ ได้รับเงินที่เหลือ นั้นคืนตามกฎหมาย”

4.2.2 วิเคราะห์กับการจัดเก็บภาษีจากห้างหุ้นส่วนตามกฎหมายภาษีของต่างประเทศ

พิจารณาการจัดเก็บภาษีและอัตราภาษีของห้างหุ้นส่วนหรือคณะบุคคลที่มีใช้นิติบุคคล รูปแบบการจัดเก็บภาษีเงินได้ของห้างหุ้นส่วน (Partnership) และห้างหุ้นส่วนสามัญ (Ordinary Partnership) การจัดเก็บภาษีห้างหุ้นส่วนของไทยและสหรัฐอเมริกามีความแตกต่างกันกล่าวคือ บทบัญญัติ Internal Revenue Code (IRC) มีการนำเอาหลักทางผ่าน (Conduit Theory) หรือ หลักการส่งผ่าน (Pass-Through) มาใช้ ทำให้การจัดเก็บภาษีในธุรกิจแบบห้างหุ้นส่วนถูกจัดเก็บภาษีที่ระดับผู้เป็นหุ้นส่วนเพียงระดับเดียว (Partner's Level) โดยไม่ถือว่าห้างหุ้นส่วนเป็นหน่วยภาษีที่มีหน้าที่ในการเสียภาษี ซึ่งแนวคิดที่ว่าห้างหุ้นส่วนไม่สามารถกำหนดสถานะบุคคลแยกต่างหากจากผู้เป็นหุ้นส่วนได้ แม้ว่าจะมีการจดทะเบียน (Registered) ขึ้นใบรับรองจำกัดความรับผิดชอบต่อรัฐ เป็นเพียงการแสดงให้เห็นถึงการจำกัดความรับผิดชอบรัฐ และบุคคลภายนอกเท่านั้น ตามมาตรา 701¹⁶

บทบัญญัติ Internal Revenue Code (IRC) ออกมาตรการหลายอย่างในการจัดเก็บภาษีจากห้างหุ้นส่วน เพื่อให้เกิดปัญหาในการจัดเก็บภาษีอากรน้อยที่สุดและมีประสิทธิภาพ บทบัญญัติของกฎหมายจึงมีลักษณะยืดหยุ่นเพื่อให้เข้ารูปแบบบริษัทที่มีขนาดเล็ก (Small Business Corporation) โดยไม่ก่อให้เกิดปัญหาการจัดเก็บภาษีซ้ำซ้อนทั้ง บริษัท และ ผู้ถือหุ้น อันเป็นอุปสรรคในการประกอบธุรกิจ ตามที่บัญญัติไว้ในบทบัญญัติแห่งประมวลรัษฎากรของสหรัฐอเมริกา หรือ Internal Revenue Code (IRC) มาตรา 1361-1379 บริษัทขนาดเล็ก หรือ S Corporation จึงหน้าที่เพียงแค่อื่นแบบแสดงกำไรขาดทุน หรือแบบประเมินของบริษัท เท่านั้น ส่วนเงินปันผลที่ผู้ถือหุ้นได้รับเป็นหน้าที่ของผู้ถือหุ้นแต่ละคนที่จะต้องนำมารวมกับรายได้อื่นๆ ของตนเองและคำนวณภาษีในอัตราก้าวหน้า

ในบทบัญญัติ Internal Revenue Code (IRC) ยังกำหนดรายละเอียดการเป็นห้างหุ้นส่วนเพื่ออุดช่องว่างของกฎหมายไม่ให้ธุรกิจหรือการร่วมกลุ่มที่ไม่เข้าหลักเกณฑ์ ใช้ประโยชน์จากบทบัญญัติของกฎหมายได้ ซึ่งจะทำให้การจัดเก็บภาษีอากรไม่เป็นธรรม โดยต้องมีคุณสมบัติของบริษัทน้อยกว่า 2 ใน 4 ประการหลักของบริษัทบทบัญญัติ มาตรา 1361(b)¹⁷ และทำการจัดเก็บภาษี

¹⁶ 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.

¹⁷ Internal Revenue Code. (2016). 26 U.S. Code Subchapter S - Tax Treatment of S Corporations and Their Shareholders. (online). Available : <https://www.law.cornell.edu/uscode/text/26/1361>. [2016, July 20]

จากผู้เป็นหุ้นส่วนเพียงระดับเดียว (Partner's Level) ซึ่งเป็นไปตามหลักความสามารถในการเสียภาษีที่ว่า บุคคลมีความสามารถมากควรเสียภาษีอากรมาก บุคคลที่มีความสามารถน้อยก็ควรเสียภาษีน้อยตามส่วนของการมีรายได้ การจัดเก็บภาษีจากผู้เป็นหุ้นส่วนจึงเป็นการจัดเก็บจากบุคคลที่ก่อให้เกิดเงินได้ซึ่งสามารถวัดความสามารถในการเสียภาษีอากรได้อย่างแท้จริง และยังเป็นไปตามหลักความเป็นธรรม (Equity) ที่ว่า ประชาชนทุกคนไม่ว่าจะเป็นเด็กหรือผู้ใหญ่ที่อยู่ในประเทศหรือรัฐเดียวกัน จะแตกต่างกันในเชื้อชาติ ชั้นวรรณะ ศาสนา ฐานะดีหรือจน หรือตำแหน่งหน้าที่การทำงานแตกต่างกันก็ตาม มีหน้าที่ที่จะต้องเสียภาษีอากร เพื่อบำรุงประเทศชาติตามกำลังความสามารถของตน โดยทัดเทียมกัน จึงสะท้อนให้เห็นถึงการบัญญัติกฎหมายที่ยึดหลักการจัดเก็บภาษีที่ดีเป็นสำคัญ สร้างผลกระทบให้กับประชาชนน้อยที่สุด

การจัดเก็บภาษีอากรจากห้างหุ้นส่วนสามัญ ตามประมวลรัษฎากร (THE FISCAL CODE OF GERMANY) ของสหพันธ์สาธารณรัฐเยอรมนี ไม่มีปัญหาในเรื่องการจัดเก็บภาษีอากรซ้ำซ้อนด้วยเหตุที่มีบัญญัติกฎหมายทั้งกฎหมายแพ่งและกฎหมายภาษีเป็นไปในทางเดียวกันทำให้ห้างหุ้นส่วนสามัญไม่มีสถานะบุคคลตามประมวลกฎหมายแพ่ง จึงทำให้ในทางภาษีมิได้กำหนดให้ห้างหุ้นส่วนสามัญเป็นหน่วยภาษี ส่งผลให้การจัดเก็บภาษีมุ่งที่การจัดเก็บกับตัวผู้เป็นหุ้นส่วนแต่เพียงระดับเดียว หลักการจัดเก็บภาษียคล้ายคลึงกับสหรัฐอเมริกา แตกต่างตรงที่ประมวลรัษฎากรของสหพันธ์สาธารณรัฐเยอรมนี มิได้มีการบัญญัติในเรื่องห้างหุ้นส่วนสามัญไว้เป็นการเฉพาะเหมือนกฎหมายภาษีของสหรัฐอเมริกา แต่ก็เป็นการจัดการกับปัญหาการจัดเก็บภาษีอากรซ้ำซ้อน ได้เป็นอย่างดี และเป็นการบัญญัติกฎหมายที่คำนึงถึงผลกระทบในการบังคับใช้กฎหมายหมายกับประชาชน ประกอบกับเป็นไปตามหลักการจัดเก็บภาษีอากรที่ดี

Section 1361

(b) Small business corporation

(1) In general For purposes of this subchapter, the term "small business corporation" means a domestic corporation which is not an ineligible corporation and which does not—

- (A) have more than 100 shareholders,
- (B) have as a shareholder a person (other than an estate, a trust described in subsection (c)(2), or an organization described in subsection (c)(6)) who is not an individual,
- (C) have a nonresident alien as a shareholder, and
- (D) have more than 1 class of stock.

ในทางตรงกันข้ามไทยมีการจัดเก็บภาษีของห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่มีใช้นิติบุคคล ถือว่าเป็นหน่วยภาษีหน่วยหนึ่ง ตามมาตรา 56 วรรค 2¹⁸ โดยจัดเก็บภาษีเงินได้จากห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่มีใช้นิติบุคคลแล้ว เมื่อผู้เป็นหุ้นส่วนในห้างหุ้นส่วนสามัญและบุคคลในคณะบุคคลที่มีใช้นิติบุคคลได้รับเงินส่วนแบ่งกำไรก็ต้องเงินจำนวนดังกล่าวมาคำนวณเพื่อเสียภาษีอีกครั้งหนึ่งในฐานะส่วนตัว เป็นการจัดเก็บภาษีจากเงินได้จำนวนเดียวกันถึง 2 ครั้ง เป็นการจัดเก็บภาษีอากรซ้ำซ้อน ไม่สามารถพิสูจน์ในเรื่องความสามารถในการเสียภาษีได้ เนื่องจากมิได้จัดเก็บภาษีจากตัวบุคคลที่เป็นผู้ก่อให้เกิดรายได้โดยตรง ประกอบกับยังเป็นการบิดเบือนโครงสร้างการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา สร้างความไม่เป็นธรรมให้กับผู้เสียภาษีในหน่วยภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ไม่เป็นไปตามหลักความมีประสิทธิภาพในการจัดเก็บภาษีและทำให้ความร่วมมือในการเสียภาษีกับหลักความมีประสิทธิภาพในทางเศรษฐกิจ โดยกฎหมายภาษีของประเทศสหรัฐอเมริกาจัดเก็บภาษีจากผู้เป็นหุ้นส่วนแต่ละคนซึ่งผู้เป็นหุ้นส่วนต้องนำเงินได้สุทธิมาคำนวณภาษีตามตารางบัญชีอัตราภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ซึ่งเป็นการจัดเก็บภาษีตามหลักความสามารถในการเสียภาษี ซึ่งเก็บจากตัวของผู้เป็นหุ้นส่วน โดยตรงที่ผู้ประกอบกิจการและมีรายได้ การจัดเก็บภาษีจากผู้เป็นหุ้นส่วนแต่ละคนไม่มีผลต่อการบิดเบือนต่อระบบภาษีและการตัดสินใจในการกระทำกิจกรรมทางเศรษฐกิจ เพราะผู้เป็นหุ้นส่วนถูกปฏิบัติและต้องเสียภาษีเช่นเดียวกับบุคคลธรรมดาทั่วไป จึงสอดคล้องต่อหลักความมีประสิทธิภาพในทางเศรษฐกิจ

¹⁸ ประมวลรัษฎากร มาตรา 56 วรรค 2 บัญญัติว่า

“ในกรณีห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่มีใช้นิติบุคคล มีเงินได้พึงประเมินในปีภาษีที่ล่วงมาแล้วเกินจำนวนตาม (1) ให้ผู้อำนวยการหรือผู้จัดการยื่นรายการเกี่ยวกับเงินได้พึงประเมินในชื่อของห้างหุ้นส่วนหรือคณะบุคคลนั้นที่ได้รับในระหว่างปีภาษีที่ล่วงมาแล้วภายในกำหนดเวลาและตามแบบเช่นเดียวกับวรรคก่อน การเสียภาษีในกรณีเช่นนี้ ให้ผู้อำนวยการหรือผู้จัดการรับผิดชอบเสียภาษีในชื่อของห้างหุ้นส่วนหรือคณะบุคคลนั้นจากยอดเงินได้พึงประเมินทั้งสิ้น เสมือนเป็นบุคคลธรรมดาคนเดียวโดยไม่มีการแบ่งแยก ทั้งนี้ผู้เป็นหุ้นส่วนหรือบุคคลในคณะบุคคลแต่ละคนไม่จำเป็นต้องยื่นรายการเงินได้ สำหรับจำนวนเงินได้พึงประเมินดังกล่าวเพื่อเสียภาษีอีก แต่ถ้าห้างหุ้นส่วนหรือคณะบุคคลนั้นมีภาษีค้างชำระ ให้ผู้เป็นหุ้นส่วนหรือบุคคลในคณะบุคคลทุกคนร่วมรับผิดชอบเงินภาษีที่ค้างชำระนั้นด้วย”