

## บทที่ 3

# กฎหมายที่เกี่ยวข้องกับการจัดเก็บภาษีเงินได้จากกิจการรถแท็กซี่ ตามกฎหมายของประเทศไทยและต่างประเทศ

### 3.1 กฎหมายของประเทศไทย

#### 3.1.1 ประมวลรัษฎากร

ประมวลรัษฎากรที่ใช้ในประเทศไทย ได้แบ่งเป็นประเภทภาษีอากรที่ต้องเสียทั้งหมด ออกเป็น 5 ประเภท คือ ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ภาษีเงินได้นิติบุคคล ภาษีมูลค่าเพิ่ม ภาษีธุรกิจเฉพาะและอากรแสตมป์

##### 3.1.1.1 ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา

เป็นการเสียภาษีจากเงินได้ของบุคคลธรรมดาที่มีเงินได้ ไม่ว่าจะเป็เงินได้จากการประกอบอาชีพ หรือเงินได้จากทรัพย์สินที่ได้รับมาโดยเสน่หา หรือได้รับมาทางมรดก หากภายหลังการรับแล้วทรัพย์สินดังกล่าวมีรายได้เกิดขึ้น เช่น ค่าเช่าที่ดิน หรืออาคารบ้านเรือน ดอกเบี้ยเงินฝาก หรือเงินปันผลจากการถือหุ้นในห้างหุ้นส่วนบริษัทต่าง ๆ เงินได้ดังกล่าวจะต้องนำมาคำนวณเพื่อเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาทั้งสิ้น เว้นแต่บุคคลที่มีรายได้ทุกประเภทรวมกันทั้งปีแล้วไม่ถึงจำนวน 30,000 บาท ซึ่งกฎหมายยกเว้น ไม่ต้องเสียภาษีอากรเพราะถือว่าเป็นบุคคลที่มีรายได้น้อย

##### 1) ผู้มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา

(1) บุคคลธรรมดา หมายถึง สภาพบุคคลที่กฎหมายเริ่มรับรองให้มีสิทธิและหน้าที่ก็คือการเริ่มสภาพบุคคลเริ่มแต่คลอดแล้วอยู่รอดเป็นทารก และสิ้นสุดลงเมื่อตาย ดังนั้น บุคคลธรรมดาจึงมีความหมายถึงบุคคลที่มีชีวิตไม่ว่าจะเป็นเด็ก ผู้ใหญ่หรือเพศหญิงหรือเพศชาย ถ้าบุคคลนั้นมีเงินได้พึงประเมินที่เกณฑ์กฎหมายกำหนดก็ต้องเสียภาษี<sup>1</sup>

(2) ห้างหุ้นส่วนสามัญ คือ สัญญาซึ่งบุคคลตั้งแต่สองคนขึ้นไปตกลงเข้าร่วมเพื่อทำกิจการร่วมกัน ด้วยความประสงค์จะแบ่งปันกำไรอันจะพึงได้แก่กิจการที่ทำนั้น กล่าวคือ การที่บุคคลสองคนตกลงเข้ากันเพื่อกระทำกิจการร่วมกัน เพื่อแสวงหากำไรมาแบ่งปันกัน

<sup>1</sup> มาตรา 56 วรรคหนึ่ง ประมวลรัษฎากร.

โดยสัญญาเข้าหุ้นกันมิได้จดทะเบียนกับนายทะเบียนหุ้นส่วนจึงไม่มีสภาพนิติบุคคลตามกฎหมาย จึงต้องเสียภาษีอย่างบุคคลธรรมดา<sup>2</sup>

(3) คณะบุคคล คือ บุคคลตั้งแต่สองคนเข้าร่วมกันทำกิจการ โดยมีได้มุ่งหวังหากำไรมาแบ่งปันกันคณะบุคคลจึงไม่เป็นบุคคลตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์แต่มีสภาพเป็นหน่วยภาษีประเภทคณะบุคคลที่ต้องมีหน้าที่เสียภาษี<sup>3</sup>

(4) ผู้ถึงแก่ความตายระหว่างปีภาษี คือ บุคคลที่มีเงินได้ระหว่างมีชีวิตในปีภาษีใดปีภาษีหนึ่ง และเสียชีวิตก่อนถึงกำหนดและยื่นแบบแสดงรายการคำนวณภาษี

ตัวอย่าง นาย ก ทำงานเป็นพนักงานในปี 2546 มีเงินได้เดือนละ 100,000 บาท ทำงานในปี 2546 ตั้งแต่มกราคม ถึงสิงหาคม 2546 และเสียชีวิต โดยที่ไม่ได้ยื่นแบบแสดงรายการชำระภาษี กฎหมายจึงกำหนดให้ผู้จัดการมรดก ทายาท มีหน้าที่ยื่นแบบแสดงรายการชำระภาษีเงินได้จากเงินได้ของผู้ถึงแก่ความตายระหว่างปีภาษี<sup>4</sup>

(5) กองมรดก ที่ยังมีได้แบ่ง หมายถึง ดอกผลที่เกิดจากทรัพย์สินของผู้ตายในปีที่เกิดจากผู้มีเงินได้ตาย หรืออาจกล่าวอีกนัยว่า เงินได้ที่เกิดจากกองมรดกของผู้ตายและยังมีได้แบ่ง ผู้มีหน้าที่ยื่นแบบเสียภาษีแทนกองมรดกของผู้ตายได้แก่ ผู้จัดการมรดก ทายาทผู้ครอบครองทรัพย์สินมรดก<sup>5</sup>

## 2) ฐานภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา

ฐานภาษี คือ จำนวนเงินหรือมูลค่าของทรัพย์สินหรือประโยชน์อย่างอื่นที่คิดคำนวณได้เป็นเงินที่จะต้องนำมาคำนวณเสียภาษีตามอัตราภาษีที่กฎหมายกำหนด

ฐานภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา คือ เงินได้สุทธิเท่ากับเงินได้พึงประเมินหักค่าใช้จ่ายและหักค่าลดหย่อน

เงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 แบ่งเป็น 8 ประเภท<sup>6</sup>

40 (1) เงินได้จากการจ้างแรงงาน

40 (2) เงินได้จากการตอบแทนการทำงาน

40 (3) เงินได้จากค่าสิทธิ ลิขสิทธิ์ สิทธิบัตร

40 (4) เงินได้จากดอกเบี้ย เงินปันผล

40 (5) เงินได้จากค่าเช่าทรัพย์สินทั้งที่เป็นสังหาริมทรัพย์ และอสังหาริมทรัพย์

<sup>2</sup> มาตรา 56 วรรคสอง ประมวลรัษฎากร.

<sup>3</sup> มาตรา 56 วรรคสอง ประมวลรัษฎากร.

<sup>4</sup> มาตรา 57 ทวิ วรรคหนึ่ง ประมวลรัษฎากร.

<sup>5</sup> มาตรา 57 ทวิ วรรคสอง ประมวลรัษฎากร.

<sup>6</sup> มาตรา 40 ประมวลรัษฎากร.

40 (6) เงินได้จากการวิชาชีพอิสระ คือ วิชาชีพแพทย์ วิศวกร บัญชี กฎหมาย

40 (7) เงินได้จากการรับเหมาก่อสร้าง

40 (8) เงินได้จากการประกอบการพาณิชย์ เกษตร อุตสาหกรรมเหมืองแร่ ป่าไม้ หรือการอื่น

3) การคำนวณภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ประมวลรัษฎากรกำหนดให้นำรายได้ทั้งหมดตลอดปีภาษีมาคำนวณ โดยหักค่าใช้จ่าย และค่าลดหย่อนตามหลักเกณฑ์และวิธีการที่กฎหมายกำหนด

1) การหักค่าใช้จ่ายแบ่งได้ 2 วิธี<sup>7</sup>

1. วิธีแรก ให้หักค่าใช้จ่ายตามความจำเป็นและสมควร โดยอนุโลมนำเอาวิธีการคำนวณหากำไรสุทธิ เพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล ตามมาตรา 65 ทวิ และ 65 ตรี มาบังคับกับเงินได้บุคคลธรรมดานั้น หมายความว่า การหักค่าใช้จ่ายตามความเป็นจริง ผู้มีเงินได้จะสามารถหักค่าใช้จ่ายต้องมีใบเสร็จค่าใช้จ่ายที่เกิดจากการดำเนินงานและค่าใช้จ่ายดังกล่าว ต้องไม่ใช่ค่าใช้จ่ายที่กฎหมายห้ามนำมาหัก อันเนื่องมาจากรายจ่ายต้องห้าม ตามมาตรา 65 ตรี

2. วิธีที่สอง ให้หักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมา โดยกำหนดอัตราค่าใช้จ่ายไว้ตายตัว เป็นร้อยละ ซึ่งแตกต่างตามประเภทเงินได้ ค่าใช้จ่ายของเงินได้บุคคลธรรมดาที่เกิดจากเงินได้พึงประเมินแต่ละประเภทมีจำนวนไม่เท่ากัน ก็ขึ้นอยู่กับกฎหมายกำหนด เช่น เงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (1) (2) หักค่าใช้จ่ายได้ไม่เกินร้อยละ 40 แต่ไม่เกิน 60,000 บาท เงินได้จากดอกเบี้ยตามมาตรา 40 (4) (ก) ดอกเบี้ยพันธบัตร ดอกเบี้ยเงินฝาก ดอกเบี้ยหุ้นกู้ ดอกเบี้ยตัวเงิน ดอกเบี้ยเงินกู้ไม่ว่าจะมีหลักประกันหรือไม่ ดอกเบี้ยเงินกู้ยืมที่อยู่ในบังคับต้องถูกหักภาษีไว้ ณ ที่จ่าย ตามกฎหมายว่าด้วยภาษีเงินได้ปิโตรเลียมเฉพาะส่วนที่เหลือจากถูกหักภาษีไว้ ณ ที่จ่าย ตามกฎหมายดังกล่าว หรือผลต่างระหว่างราคาไถ่ถอนกับราคาจำหน่ายตัวเงินหรือตราสารแสดงสิทธิในหนี้ที่บริษัท หรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล หรือนิติบุคคลอื่นในเป็นผู้ออกและจำหน่ายครั้งแรก ในราคาต่ำกว่าราคาไถ่ถอนรวมทั้งเงินได้ที่มีลักษณะทำนองเดียวกันกับดอกเบี้ย ผลประโยชน์หรือค่าตอบแทนอื่น ๆ ที่ได้จากการให้กู้ยืมหรือจากสิทธิเรียกร้องในหนี้ทุกชนิดไม่ว่าจะมีหลักประกันหรือไม่ก็ตามและเงินได้จากเงินปันผลตามมาตรา 40(4) (ข) เงินปันผล เงินส่วนแบ่งของกำไร หรือประโยชน์อื่นใดที่ได้จากบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล กองทุนรวม หรือสถาบันการเงินที่มีกฎหมายโดยเฉพาะของประเทศไทยจัดตั้งขึ้นสำหรับให้กู้ยืมเงินเพื่อส่งเสริมเกษตรกรรม พาณิชยกรรม หรืออุตสาหกรรม เงินปันผลหรือเงินส่วนแบ่งของกำไรที่อยู่ในบังคับต้องถูกหักภาษี ณ ที่จ่ายตามกฎหมายว่าด้วยภาษีเงินได้ปิโตรเลียมเฉพาะส่วนที่เหลือจากถูกหักภาษี ณ ที่จ่าย

<sup>7</sup> สมคิด บางโพ ภาษีอากรธุรกิจ.(2543) กรุงเทพมหานคร:วิทย์พัฒน์. หน้า 63.

ตามกฎหมายดังกล่าวไม่สามารถหักค่าใช้จ่ายได้ เงินได้ตามมาตรา 40 (5) หักค่าใช้จ่ายได้ตั้งแต่ ร้อยละ 10-30 ขึ้นอยู่กับเงินได้พึงประเมิน 40 (6) อันเกิดจากวิชาชีพอิสระ หักค่าใช้จ่ายได้ร้อยละ 60 เงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (7) หักค่าใช้จ่ายได้ร้อยละ 70 เงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(8) หักค่าใช้จ่ายได้ตั้งแต่ร้อยละ 65-85 แล้วแต่ประเภทกิจการนอกจากค่าใช้จ่ายที่กฎหมายกำหนด ค่าใช้จ่ายเป็นการเหมา เงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (5) (6) (7) (8) สามารถหักค่าใช้จ่ายจริงได้ โดยให้นำเอาการหักค่าใช้จ่ายของภาษีเงินได้นิติบุคคลในมาตรา 65 ตรี หรือทวีโดยอนุโลม

2) ค่าลดหย่อนของผู้มีเงินได้และคู่สมรสก็จะมีค่าลดหย่อนบุตรและการศึกษาบุตร ค่าลดหย่อนเบี้ยประกันชีวิต ค่าลดหย่อนดอกเบี้ยจากการเช่าซื้อบ้านด้วย ค่าลดหย่อนเงินบริจาคได้ ไม่เกินร้อยละ 10 ของเงินได้สุทธิ

สำหรับค่าลดหย่อนของคณะบุคคลจะมีค่าลดหย่อนของคณะบุคคลได้ไม่เกิน 60,000 บาท ไม่ว่าคณะบุคคลดังกล่าวจะมีการรวมของคนเกิน 2 คน ก็หักค่าลดหย่อนคณะบุคคลได้เพียง 60,000 บาท และไม่สามารถหักค่าลดหย่อนอื่น ๆ ที่บุคคลธรรมดาหักได้

อัตราภาษี อัตราภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาอัตราขั้นแรกคือร้อยละ 5 จากรายได้สุทธิ 100,000 บาทแรก โดยแยกพิจารณาได้ว่า

0 – 100,000 บาท	เสียอัตราภาษีร้อยละ 5
100,001 – 500,000 บาท	เสียอัตราภาษีร้อยละ 10
500,001 – 1,000,000 บาท	เสียอัตราภาษีร้อยละ 20
1,000,001 – 4,000,000 บาท	เสียอัตราภาษีร้อยละ 30
4,000,001 บาท ขึ้นไป	เสียอัตราภาษีร้อยละ 37

หมายเหตุ ปัจจุบันเงินได้สุทธิของผู้ที่มีเงินได้ที่ได้จากการคำนวณภาษีเงินได้ หักค่าใช้จ่ายตามความจำเป็นหรือสมควร หรือหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมา และหักค่าลดหย่อนแล้ว ได้เงินได้สุทธิในจำนวน 1 – 150,000 บาทแรก ไม่ต้องเสียเพราะเงินได้สุทธิดังกล่าวได้รับการยกเว้นตามพระราชกฤษฎีกา ฉบับที่ 470 พ.ศ.2551 สำหรับเงินได้ที่เกิดขึ้นในปี พ.ศ. 2551 เป็นต้นไป<sup>8</sup>

#### 4) ข้อยกเว้นการเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา

ผู้มีเงินได้ที่มีเงินได้พึงประเมินไม่ถึงเกณฑ์ที่ต้องยื่นเสียภาษีตามมาตรา 56 แห่งประมวลรัษฎากร ก็ไม่ต้องเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา กรณีเงินได้พึงประเมินที่ได้รับแต่ถึงเกณฑ์ที่ต้องยื่นแบบเพื่อเสียภาษีแต่ถ้าเป็นเงินได้พึงประเมินที่ได้รับเป็นเงินได้ที่กำหนดไว้ในมาตรา 42

<sup>8</sup> กฎกระทรวง (ฉบับที่ 265) (พ.ศ.2551) ออกตามประมวลรัษฎากรว่าด้วยการ ด้รับการยกเว้นไม่ต้องนำเงินได้มารวมคำนวณเสียภาษี.

แห่งประมวลรัษฎากร ประกอบกับกฎกระทรวง(ฉบับที่ 265) (พ.ศ.2551) ออกตามประมวลรัษฎากรว่าด้วยการได้รับยกเว้นไม่ต้องนำเงินได้มาคำนวณภาษี

5) การเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาของกิจการรถแท็กซี่

(1) กรณีเจ้าของรถยนต์รับจ้างบรรทุกคนโดยสารด้วยตนเอง

ค่าจ้างและค่าเรียกรถจากศูนย์วิทยุสื่อสารที่ผู้โดยสารต้องจ่ายเพิ่มขึ้นให้คนขับเข้าลักษณะเป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (8) การขนส่ง<sup>9</sup> แห่งประมวลรัษฎากร การคำนวณภาษีอากร เมื่อสิ้นปี ต้องนำเงินได้ดังกล่าวที่ได้รับตั้งแต่วันที่ 1 มกราคม ถึงวันที่ 31 ธันวาคม โดยคำนวณภาษีและยื่นแบบ ภ.ง.ด.90 พร้อมชำระภาษี ภายใน 31 มีนาคม ของปีถัดจากปีที่มีเงินได้

การคำนวณนำเงินได้บุคคลธรรมดา ตามมาตรา 40 (8) หักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาได้ในอัตราร้อยละ 80 และพิสูจน์ได้ว่ามีค่าใช้จ่ายมากกว่านั้น แต่ถ้าหลักฐานที่นำมาพิสูจน์นั้นปรากฏว่ามีรายจ่ายที่หักได้ตามกฎหมายน้อยกว่าอัตราค่าใช้จ่ายเหมา ก็ให้ถือว่ามิใช่หักค่าใช้จ่ายเพียงเท่าหลักฐานที่นำมาพิสูจน์ หลังจากหักค่าใช้จ่ายแล้วให้หักค่าลดหย่อน (ไม่รวมค่าลดหย่อนเงินบริจาค) เหลือเท่าใดหักค่าลดหย่อนเงินบริจาคได้เท่าที่จ่ายจริง (แก่สถานสาธารณกุศลที่กฎหมายกำหนด) แต่ไม่เกินร้อยละ 10 ของเงินได้ที่เหลือ ถือเป็นเงินได้สุทธิและนำไปคำนวณตามอัตรากำหนดเงินได้บุคคลธรรมดาในอัตรากำหนด

(2) กรณีเจ้าของนำรถยนต์ไปให้บุคคลอื่นเช่า

เงินได้จากค่าเช่าไม่ว่าจะเรียกค่าตอบแทนนั้นว่าอย่างไรเข้าลักษณะเป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (5) ค่าเช่าแห่งประมวลรัษฎากร การคำนวณภาษีเมื่อสิ้นปีเช่นเดียวกับ (1) เพียงแต่แตกต่างกันที่ค่าใช้จ่าย ให้หักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาได้ร้อยละ 30 หรือหักตามความจำเป็นและสมควร (จริง) มีหลักเกณฑ์เช่นเดียวกับ (1) แต่มีข้อสังเกตว่าหากผู้เช่ารถนำไปให้เช่าช่วงทอดต่อ ๆ ไป จะหักค่าใช้จ่ายได้เฉพาะค่าใช้จ่ายที่จ่ายไปจริงเท่านั้น

นอกจากนี้ผู้มีเงินได้ทั้ง 2 กรณียังมีหน้าที่ต้องเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาครึ่งปี โดยนำเงินได้ตามเกณฑ์ที่กำหนด (เท่ากับตอนปลายปี) ที่ได้รับตั้งแต่เดือนมกราคมถึงเดือนมิถุนายน มายื่นแบบ ภ.ง.ด. 94 โดยยื่นแบบแสดงรายการภาษีและชำระภาษี (ถ้ามี) ได้ตั้งแต่เดือนกรกฎาคมถึงเดือนกันยายนของปีภาษีนั้น ภาษีที่ชำระถือเป็นเครดิตในการคำนวณภาษีตอนสิ้นปีได้

3.1.1.2 ภาษีเงินได้นิติบุคคล

1) หลักการเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล

การเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลเป็นการเสียภาษีของนิติบุคคลที่ประกอบการค้าหากำไร และนิติบุคคลที่ไม่ได้มุ่งในการค้าหากำไรตามที่กฎหมายกำหนด ซึ่งในทางทฤษฎีภาษีแล้ว

<sup>9</sup> ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 608 บัญญัติว่า “อันว่าผู้ขนส่งภายในความหมายกฎหมายลักษณะนี้ คือบุคคลผู้รับขนส่งของ หรือคนโดยสารเพื่อบำเหน็จเป็นทางค้าปกติของตน”.

ภาษีเงินได้นิติบุคคลเป็นภาษีทางตรง (Direct Tax) เช่นเดียวกับผู้มีเงินได้บุคคลธรรมดาที่ถือเอา รายได้ เป็นการแบ่งประเภทภาษี โดยยึดหน่วยภาษีเป็นหลักในการแบ่งแยก เหตุผลที่ทำให้มีการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคล ด้วยเหตุที่นิติบุคคลมีสภาพแตกต่างจากบุคคลธรรมดา สามารถเป็นเจ้าของกรรมสิทธิ์ในทรัพย์สินและดำเนินกิจการของนิติบุคคล นอกจากนี้ยังมีสิทธิพิเศษเหนือ การดำเนินกิจการในฐานะบุคคลธรรมดา ในเรื่องการจำกัดความรับผิดชอบในหนี้สิน<sup>10</sup> เช่น ผู้ถือหุ้น ในบริษัทรับผิดชอบจำกัดเพียงไม่เกินจำนวนเงินที่ตนส่งให้ไม่เกินจำนวนเงินที่ตนส่งให้ไม่ครบมูลค่า หุ้นที่ตนถือ มีลักษณะเป็นธุรกิจอาชีพ (Professional) การดำเนินจัดการกิจการในรูปของนิติบุคคล มีลักษณะที่โปร่งใส ตรวจสอบได้ ดังนั้นรายได้ที่นิติบุคคลหามาได้ ไม่มีบุคคลใดสามารถนำไปใช้ เพื่อประโยชน์ส่วนตัวได้ ทำให้ผลประโยชน์ของนิติบุคคลสามารถชำระภาษีได้อย่าง เต็มประสิทธิภาพ ไม่เกิดการรั่วไหล นิติบุคคลจึงเป็นบุคคลที่มีความสามารถเสียภาษีมากกว่าบุคคล ธรรมดา การจัดเก็บภาษีเงินได้จากนิติบุคคลเป็นมาตรการป้องกันการหลีกเลี่ยงภาษี และ สร้างความเป็นธรรมแก่ผู้เสียภาษีเงินได้ในหน่วยของบุคคลธรรมดา เพราะการดำเนินกิจการใน ทางการค้าหากำไรมีได้ 2 รูปแบบ คือการประกอบกิจการในหน่วยภาษีบุคคลธรรมดาและ หน่วยภาษีนิติบุคคล เมื่อมีการจัดเก็บภาษีจากหน่วยภาษีบุคคลธรรมดาโดยไม่มีการจัดเก็บภาษีจาก หน่วยนิติบุคคลก็จะทำให้เกิดแรงจูงใจให้บุคคลมาประกอบกิจการในหน่วยภาษีนิติบุคคล และเป็น การสร้างความไม่เป็นธรรมแก่ผู้มีหน้าที่เสียภาษีในหน่วยภาษีบุคคลธรรมดา<sup>11</sup> ด้วยเหตุผลหรือ แนวคิดดังกล่าว ทำให้มีการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลเพิ่มเติมขึ้นเสริมการจัดเก็บภาษีเงินได้ บุคคลธรรมดา อันเป็นที่มาของการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคล ดังที่กล่าวมาแล้วว่า ภาษีเงินได้นิติ บุคคลเป็นภาษีทางตรง ที่ถือเอาฐานเงินได้เป็นเกณฑ์ในการชำระภาษี เช่นเดียวกับภาษีเงินได้บุคคล ธรรมดา และประมวลรัษฎากรได้ให้ความหมายของเงินได้พึงประเมิน หมายความว่า เงินได้อันเข้า ลักษณะพึงเสียภาษีในหมวดนี้ เงินได้ที่กล่าวนี้ให้หมายความรวมตลอดกับทรัพย์สิน หรือประโยชน์ ที่ได้รับซึ่งอาจคิดคำนวณเป็นเงินค่าภาษีอากรที่ผู้จ่ายเงินหรือผู้อื่นออกแทนให้ สำหรับเงินได้ ประเภทต่าง ๆ ตามประมวลรัษฎากร มาตรา 40 และเครดิตภาษีตามมาตรา 47 ว่าด้วยจาก คำนิยามดังกล่าวข้างต้น ย่อมเข้าใจได้ว่าเงินได้ทุกประเภทที่ได้มาจากดำเนินกิจการของ ผู้ประกอบการทั้งที่บุคคลธรรมดาหรือนิติบุคคล ล้วนเป็นเงินได้พึงประเมินที่ต้องนำคำนวณภาษี เงินได้แต่จะมีบทบัญญัติกฎหมายยกเว้นให้ ไม่ให้ถือเอาเงินได้พึงประเมินต้องเสียภาษี ดังเช่น พระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุน พ.ศ. 2516 หรือมาตรา 42 แห่งประมวลรัษฎากร ที่กำหนดยกเว้น มิให้นำเงินได้พึงประเมินบางรายการมาคำนวณเสียภาษีเป็นต้น

<sup>10</sup> ศุภลักษณ์ พินิจภูวนล.(2547). คำอธิบายทฤษฎีและหลักกฎหมายภาษีอากร. กรุงเทพมหานคร: สำนักพิมพ์วิญญูชน . หน้า 184.

<sup>11</sup> สุภรัตน์ ภควัฒน์กุล.(2526) ทฤษฎีภาษีเงินได้นิติบุคคล. สรรพากรสารัน,30(2) หน้า 33-54.

## 2) ผู้มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้นิติบุคคล

ตามที่ประมวลรัษฎากรกำหนดไว้ ได้แก่ บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายไทย หรือตั้งขึ้นตามกฎหมายต่างประเทศ และได้กระทำการกิจการในประเทศไทย และนิติบุคคลที่มีได้จดทะเบียนนิติบุคคลในประเทศไทย แต่มีแหล่งเงินได้ที่เกิดขึ้นในประเทศไทย โดยได้เข้ามาประกอบกิจการด้วยตนเองหรือไม่ดำเนินการแต่มีลูกจ้าง ผู้ทำการแทน หรือผู้ติดต่อภายในประเทศไทย หรือนิติบุคคลต่างประเทศมิได้เข้ามาประกอบกิจการในประเทศไทย แต่ได้รับเงินพึงประเมินตามมาตรา 40 (2) (3) (4) (5) หรือ (6) ที่จ่ายหรือจากในประเทศไทย

ผู้มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้นิติบุคคล นอกจากพิจารณาอื่นที่ตั้งของนิติบุคคล ยังพิจารณาประเภทนิติบุคคลอื่น ๆ ที่กฎหมายให้เป็นผู้มีหน้าที่เสียภาษีตามนัยมาตรา 39 แห่งประมวลรัษฎากร กำหนดให้ผู้มีหน้าที่เสียภาษี ดังต่อไปนี้

1. บริษัทจำกัด ได้แก่ บริษัทที่จดทะเบียนนิติบุคคลตามลักษณะเอกเทศสัญญาว่าด้วยบริษัทจำกัด
2. ห้างหุ้นส่วนจำกัด ซึ่งได้แก่ ห้างหุ้นส่วนที่จัดตั้งตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์
3. ห้างหุ้นส่วนสามัญนิติบุคคล อันได้แก่ห้างหุ้นส่วนสามัญนิติบุคคลที่จัดตั้งตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์
4. กิจการซึ่งดำเนินการเป็นการค้าหรือหากำไรโดยรัฐบาลต่างประเทศองค์การของรัฐบาลต่างประเทศ หรือนิติบุคคลอื่นที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายต่างประเทศ
5. กิจการร่วมค้า ซึ่งได้แก่กิจการซึ่งดำเนินการร่วมกันเป็นการค้าหรือหากำไรระหว่างบริษัทกับบริษัท บริษัทกับห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลกับห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล หรือระหว่างบริษัท หรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลกับบุคคลธรรมดา คณะบุคคลที่มีใช้นิติบุคคล ห้างหุ้นส่วนสามัญ หรือนิติบุคคลอื่น
6. มูลนิธิ หรือสมาคมที่ประกอบกิจการซึ่งมีรายได้ แต่ไม่รวมมูลนิธิหรือสมาคมที่คณะรัฐมนตรีประกาศกำหนดตามมาตรา 47 (7) (ข)

จากข้อบัญญัติที่กฎหมายกำหนดให้ผู้มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้นิติบุคคลดังกล่าวข้างต้นที่จดทะเบียนในประเทศไทยจะมีความหมายจำกัดเฉพาะที่กฎหมายกำหนดให้เสียภาษีเท่านั้น คือห้างหุ้นส่วนจำกัดหรือบริษัท สำหรับนิติบุคคลอื่นอันได้แก่ กระทรวง ทบวง กรม วัด และนิติบุคคลที่มีกฎหมายจัดตั้งโดยเฉพาะ เช่น บริษัทเงินทุนอุตสาหกรรม ไม่มีหน้าที่ต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล ทั้งที่มีการดำเนินการในทางการค้าหากำไร แต่ไม่มีหน้าที่ต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล ผู้มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้นิติบุคคลข้างต้น มีลักษณะของการชำระภาษีที่แตกต่างกัน เพื่อความชัดเจนในหน้าที่ของผู้เสียภาษีอาจจะแบ่งนิติบุคคลตามภูมิฐานะของการจดทะเบียนนิติบุคคลได้ดังนี้

### 3) นิติบุคคลตามภูมิลำเนาของการจดทะเบียนนิติบุคคล

#### (1) นิติบุคคลไทย

ได้แก่ นิติบุคคลที่จดทะเบียนนิติบุคคลในไทย ซึ่งได้แก่ นิติบุคคลประเภท ทำการค้ากำไร กับนิติบุคคลประเภทมิได้มุ่งค้าหากำไร นิติบุคคลไทยที่มุ่งการค้าหากำไร ได้แก่ บริษัท ห้างหุ้นส่วนจำกัด สำหรับนิติบุคคลไทยที่มิได้มุ่งการค้าหากำไร และเป็นบุคคลที่กฎหมาย กำหนดให้เสียภาษีเงินได้นิติบุคคล อันได้แก่มูลนิธิ สมาคม ที่มีได้มุ่งการค้าหากำไร นิติบุคคลไทย คือ นิติบุคคลที่ดำเนินกิจการมาได้ทั้งจากแหล่งเงินได้ในประเทศไทยและจากแหล่งเงินได้นอก ประเทศ

#### (2) นิติบุคคลต่างประเทศประกอบกิจการในประเทศไทย

ได้แก่นิติบุคคลที่จดทะเบียนในต่างประเทศ ต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล สำหรับกำไรสุทธิจากกิจการ หรือเนื่องจากกิจการ ซึ่งสถานภาพการประกอบกิจการของนิติบุคคล ประเภทนี้อาจไม่ใช่บริษัท หรือห้างหุ้นส่วนจำกัด เหมือนอย่างนิติบุคคลในประเทศไทย เพราะว่าการค้าขายกับประเทศที่ใช้ระบบสังคมนิยมไม่มีการให้สิทธิแก่เอกชนที่จะดำเนินการธุรกิจได้ แต่มี แต่องค์การรัฐบาลทำการค้าเหมือนกับบริษัท หรือห้างหุ้นส่วนทั่วไป เช่น สายการบินแอโรฟลอต (Aeroflot) ของรัฐบาลสหภาพโซเวียตที่เข้ามาประกอบกิจการบินระหว่างประเทศในประเทศไทย แม้จะมีได้เป็นบริษัท หรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ดังเช่น บริษัทการบินไทยจำกัด แต่ก็ต้องเสียภาษี เงินได้นิติบุคคลให้แก่ประเทศไทย เพราะเป็นกิจการที่ดำเนินการเป็นทางการค้าหรือกำไร โดย รัฐบาล

#### 1. ประเภทของผู้ประกอบการของนิติบุคคลในต่างประเทศ

- 1.1 ประกอบการในลักษณะของนิติบุคคลในต่างประเทศ
- 1.2 ประกอบการในรูปองค์การรัฐบาลที่มุ่งค้าหากำไร
- 1.3 ประกอบการในรูปของนิติบุคคลอื่น

#### 2. ประเภทการดำเนินการของนิติบุคคลต่างประเทศ

- 2.1 กรณีประกอบกิจการในประเทศไทยโดยตรง
- 2.2 กรณีประกอบกิจการในประเทศไทยโดยผ่านลูกจ้าง ผู้ทำการแทนต้อง

เสียภาษีเช่นเดียวกับบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ที่จดทะเบียนต่างประเทศและเข้ามาประกอบ กิจการในประเทศไทย กรณีประกอบกิจการในประเทศไทย การเข้ามาตั้งสาขาในประเทศไทย ย่อมเป็นการประกอบกิจการในประเทศไทย เช่น กรณี ธนาคารชาติ (ประเทศไทย) จำกัด

(3) เจือปนไขความรับผิดชอบของบริษัท หรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ จดทะเบียนในต่างประเทศแต่มีเงินได้จากประเทศไทยที่ต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลเหมือนกับ บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนต่างประเทศที่มีสาขาในประเทศไทย



1. บริษัท หรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลตั้งขึ้นตามกฎหมายต่างประเทศ
2. มีลูกจ้างหรือผู้กระทำการแทนหรือผู้ติดต่อในการประกอบกิจการ

ในประเทศไทย

3. การกระทำความผิดกล่าวเป็นเหตุให้ได้รับเงินได้หรือกำไรจากประเทศไทย

การขยายขอบข่ายการเก็บภาษีเงินได้จากบริษัทจำกัด หรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลต่างประเทศรวมถึงลูกจ้าง ผู้กระทำการแทน หรือผู้ติดต่อที่ทำธุรกรรมในประเทศไทย (Carrying on Business in Thailand) ซึ่งเป็นการจัดเก็บภาษีจากแหล่งเงินได้ (Source) จึงมิได้เกินขอบเขตแห่งวัตถุประสงค์ที่กฎหมายประมวลรัษฎากรกำหนด

บริษัทต่างประเทศมิได้ประกอบกิจการในประเทศไทย แต่ได้รับเงินได้พึงประเมินจากประเทศไทย ต้องเสียภาษีในประเทศไทย เงินได้ที่กฎหมายกำหนดให้ต้องเสียภาษีได้แก่ ค่านายหน้า ค่าสิทธิ ดอกเบี้ย เงินปันผล ค่าเช่า หรือเงินได้จากวิชาชีพอิสระ

- 4) ฐานภาษีเงินได้นิติบุคคล

ฐานภาษีในความหมายทั่วไปหมายถึงสิ่งที่เป็นมูลเหตุให้เสียภาษีหมายถึงรายรับในความหมายอย่างกว้าง กรณีความหมายอย่างแคบหมายถึงกำไรสุทธิ<sup>12</sup>

(1) ฐานกำไรสุทธิ เป็นฐานภาษีสำหรับจัดเก็บจากบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ทั้งที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายไทยและกฎหมายต่างประเทศ ซึ่งได้จากการดำเนินกิจการหรือเนื่องจากกิจการที่ดำเนินการมาในระยะเวลาและบัญชีโดยปกติจะไม่เกิน 12 เดือน เว้นแต่รอบระยะเวลาบัญชีแรกที่จัดตั้ง และรอบระยะเวลาสุดท้ายที่ชำระบัญชี หรือรอบระยะเวลาบัญชีที่ขอเปลี่ยนแปลง<sup>13</sup>

(2) ฐานกำไรที่ส่งออกไปจากประเทศไทย ได้แก่เงินกำไรที่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนที่ตั้งตามกฎหมายต่างประเทศส่งกำไรไปยังบริษัทแม่ที่อยู่ในต่างประเทศ<sup>14</sup>

(3) ฐานรายรับก่อนหักรายจ่าย คือ การคำนวณจากรายรับทั้งหมดของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลโดยไม่หักค่าใช้จ่ายใดๆ<sup>15</sup>

- (4) ฐานเงินได้บางประเภท ได้แก่เงินได้ตามมาตรา 40(2) (3) (4) (5) และ (6)<sup>16</sup>

<sup>12</sup> ชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม.(2544). คำอธิบายกฎหมายภาษีอากร เล่ม 2.กรุงเทพมหานคร:สถาบัน t-training, หน้า 23.

<sup>13</sup> มาตรา 65 ประมวลรัษฎากร.

<sup>14</sup> มาตรา 70 ทวิ ประมวลรัษฎากร.

<sup>15</sup> มาตรา 67 ประมวลรัษฎากร.

<sup>16</sup> มาตรา 70 ประมวลรัษฎากร.

ที่จ่ายจากหรือในประเทศไทย ให้กับบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศ ที่มีได้ประกอบกิจการในประเทศไทย

5) ข้อยกเว้นการเสียภาษีเงิน ได้นิติบุคคล

นิติบุคคลที่ไม่ต้องเสียภาษีเงิน ได้และนิติบุคคลที่ได้รับการยกเว้นภาษีเงิน ได้แก่นิติบุคคลดังต่อไปนี้

(1) นิติบุคคลที่เป็นองค์การของรัฐ เช่น กระทรวง ทบวง กรม การทางพิเศษแห่งประเทศไทย การไฟฟ้าส่วนภูมิภาค การประปา เป็นต้น

(2) นิติบุคคลที่ไม่แสวงหากำไร เช่น วัด หอการค้า สหกรณ์ สหภาพแรงงาน สภาก่อการนายจ้าง/ลูกจ้าง ซึ่งตั้งขึ้นตามกฎหมายแรงงาน สำนักงานทรัพย์สินส่วนพระมหากษัตริย์ เป็นต้น

(3) มูลนิธิหรือสมาคมที่รัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลังประกาศให้เห็นองค์การสาธารณกุศล เช่น มูลนิธิช่วยเหลือเด็กเชียงใหม่ มูลนิธิสร้างสรรค์เด็ก คณะลูกเสือแห่งชาติ

(4) นิติบุคคลบางประเภทที่ได้รับการยกเว้น เช่น

1. บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลตามข้อผูกพันที่ประเทศไทยมีอยู่ตามสัญญาว่าด้วยความร่วมมือทางเศรษฐกิจหรือทางเทคนิคระหว่างรัฐบาลไทยกับรัฐบาลต่างประเทศ

2. บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ได้รับการยกเว้นหรือลดอัตราภาษีเงินได้ตามพระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุน

3. บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลซึ่งตั้งขึ้นตามกฎหมายต่างประเทศที่อยู่ในประเทศที่มีอนุสัญญาภาษีกับประเทศไทย (อนุสัญญาว่าด้วยการเว้นการเก็บภาษีซ้อน) ซึ่งมีทั้งหมด 49 ประเทศ เช่น ญี่ปุ่น สิงคโปร์ อิตาลี อังกฤษ สหรัฐอเมริกา เป็นต้น

6) การเสียภาษีเงิน ได้นิติบุคคลของกิจการรถแท็กซี่

กรณีรถแท็กซี่เป็นของนิติบุคคล (ห้างหุ้นส่วนสามัญจดทะเบียน ห้างหุ้นส่วนจำกัด บริษัทมหาชนจำกัด บริษัทจำกัด สหกรณ์ ผู้ยื่นคำขอจดทะเบียนจะได้รับป้ายทะเบียนรถเป็นหมวด 1ท 2ท 6ท 7ท 8ท และ 9ท) นิติบุคคลเจ้าของรถอาจประกอบกิจการได้โดยวิธีดังนี้

(1) บริษัทจำกัดห้างหุ้นส่วนจำกัด

รับจ้างบรรทุกคนโดยสารเองหรือนำรถไปให้บุคคลอื่นเช่า รายได้ค่าจ้าง ค่าเช่าสถานที่จอดรถ ค่าเช่าป้ายทะเบียนรถยนต์ บริษัทจำกัดต้องนำมารวมเป็นรายได้จากกิจการ หรือเนื่องจากกิจการในรอบระยะเวลาบัญชีตามมาตรา 65 แห่งประมวลรัษฎากร

กรณีบริษัทจำกัด บริษัทมหาชนจำกัด เป็นเพียงผู้บริหารงานรถแท็กซี่ ผู้ถือหุ้นเป็นผู้ลงทุนซื้อรถยนต์ แล้วนำไปจดทะเบียนรถในนามของบริษัทจำกัด หรือบริษัทมหาชนจำกัด โดยบุคคลอื่นเช่า รายได้จากค่าเช่าเป็นของผู้ถือหุ้น ส่วนบริษัทจำกัด บริษัทมหาชนจำกัดจะ

ได้รับค่าบำรุง ค่าสมาชิก ค่าบริการจัดธุรกิจต่าง ๆ เช่นค่าล้างรถ ค่าเช่าสถานที่จอดรถ ค่าเช่าป้ายทะเบียนรถ บริษัทจำกัด บริษัทมหาชนจำกัดต้องนำมารวมเป็นรายได้

(2) กรณีรถแท็กซี่ที่เป็นของสหกรณ์ และเป็นผู้รับจ้างบรรทุกโดยสารเองหรือนำรถไปให้บุคคลอื่นเช่า รายได้ค่าจ้าง ค่าเช่าเป็นรายกะหรือรายวัน หรือกรณีสหกรณ์ให้เช่าซื้อรถแท็กซี่ ค่าซ่อมบำรุง ค่าประกันภัย และค่าบริการจัดการในการประกอบกิจการสหกรณ์ที่จัดตั้งกองทุนประกันภัยและกองทุนซ่อมบำรุง โดยเรียกเก็บเงินค่าบำรุงกองทุนจากสมาชิกสหกรณ์ สหกรณ์ไม่ต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลเพราะไม่เข้าลักษณะ “บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล” ตามมาตรา 39 แห่งประมวลรัษฎากร

กรณีสมาชิกทำสัญญานำรถเข้าร่วมกับสหกรณ์ สหกรณ์ไม่ได้เป็นเจ้าของรถแท็กซี่ สมาชิกเป็นเจ้าของรถแท็กซี่ แต่จดทะเบียนให้สหกรณ์เป็นเจ้าของในใบคู่จดทะเบียน จึงมีปัญหว่าสหกรณ์ต้องเป็นเจ้าของรถยนต์ในการประกอบกิจการตามวัตถุประสงค์หรือไม่ และกรณีสหกรณ์ที่ไม่มีรถยนต์เป็นของตนเอง แต่ให้สมาชิกของสหกรณ์ใช้รถยนต์ของสมาชิกจะถือว่าสหกรณ์ประกอบกิจการตามวัตถุประสงค์หรือไม่ ปัญหาดังกล่าวคณะกรรมการกฤษฎีกา<sup>17</sup> ได้มีมติแล้วว่า “สหกรณ์ไม่จำเป็นต้องเป็นเจ้าของรถยนต์เองและการมีรถยนต์เป็นของตนเองเป็นเพียงวิธีดำเนินการตามวัตถุประสงค์ มิใช่สาระสำคัญของวัตถุประสงค์”

### 3.1.1.3 ภาษีมูลค่าเพิ่ม

การเสียภาษีมูลค่าเพิ่มเป็นการเสียภาษีที่เกิดจากการทำธุรกรรม การขายสินค้าหรือบริการ ที่ทำให้เกิดมูลค่าเพิ่มในแต่ละขั้นตอนของการขายสินค้า หรือการให้บริการ โดยที่ภาษีมูลค่าเพิ่มมีความมุ่งหมายที่ขจัดความซ้ำซ้อนทางด้านภาษีให้แก่ผู้ผลิต ผู้จำหน่าย ผู้ให้บริการ ทำให้ผู้ผลิต ผู้จำหน่าย และผู้ให้บริการมีต้นทุนในการขายสินค้าที่ถูกกลง แต่สำหรับผู้บริโภคสินค้าหรือผู้ใช้บริการ ก็จะเป็นผู้รับภาระภาษีนี้ โดยไม่อาจผลักภาระให้ผู้อื่นรับผิดชอบได้ ดังนั้นภาษีมูลค่าเพิ่ม เมื่อพิจารณาในด้านของผู้บริโภค คือ ภาษีผู้บริโภค แต่เมื่อพิจารณาการเก็บภาษีที่ทำธุรกรรมกัน ก็คือ ภาษีที่เก็บจากการขายหรือให้บริการ

ความหมายของภาษีมูลค่าเพิ่ม คำว่ามูลค่าเพิ่มหมายถึง ส่วนที่เพิ่มขึ้นในแต่ละขั้นตอนของการผลิตสินค้าที่ผู้ผลิต ผู้ประกอบการบวกเพิ่มในต้นทุนสินค้าหรือบริการ เพื่อกำหนดเป็นราคาขายสินค้าหรือบริการ

#### 1) ผู้มีหน้าที่เสียภาษีมูลค่าเพิ่ม

(1) ผู้ประกอบการหมายความว่า บุคคลซึ่งขายสินค้าหรือให้บริการในทางธุรกิจหรือวิชาชีพ ไม่ว่าจะกระทำความดังกล่าวจะได้รับประโยชน์ หรือได้รับค่าตอบแทนหรือไม่

<sup>17</sup> หนังสือที่ สร.0203/17467 ลงวันที่ 15 ตุลาคม 2519.

(2) ผู้นำเข้า หมายความว่า ผู้ประกอบการหรือบุคคลอื่นซึ่งนำเข้า ผู้มีหน้าที่เสียภาษีในฐานะผู้นำเข้า สามารถเป็น ได้ทั้งมูลนิธิและสมาคม เพราะบุคคลอื่นก็คือบุคคลที่เป็นผู้ประกอบการอาจจะเป็นบุคคลธรรมดาหรือนิติบุคคลอื่น ไม่ว่าจะเป็นมูลนิธิ สมาคม สหกรณ์ นิติบุคคลอาคารชุด ถ้ามีการนำเข้าสินค้าจากต่างประเทศก็ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มในฐานะผู้นำเข้า

(3) ผู้ที่กฎหมายกำหนดให้มีหน้าที่เสียภาษีมูลค่าเพิ่ม สำหรับผู้ประกอบการที่อยู่ในต่างประเทศ ตัวแทน หมายความว่ารวมถึงบุคคลซึ่งทำสัญญาหรือมีหน้าที่รับผิดชอบในการเก็บรักษาสินค้า หากลูกค้าหรือทำการใดๆอันเกี่ยวกับการประกอบกิจการในราชอาณาจักรแทนผู้ประกอบการที่อยู่นอกราชอาณาจักร การประกอบกิจการของตัวแทนในต่างประเทศ ประมวลรัษฎากรไม่อาจใช้บังคับตัวการที่มีภูมิลำเนาที่ต่างประเทศได้ สำหรับการทำความธุรกรรมระหว่างประเทศ ประมวลรัษฎากรจึงจำเป็นต้องกำหนดให้ตัวแทนผู้ประกอบการเป็นปกติธุระเพื่อตัวการในต่างประเทศ ต้องรับผิดชอบในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม ซึ่งความหมายของตัวแทนอาจจะเป็นไปในลักษณะของลูกจ้าง ผู้ทำการแทน หรือรวมตลอดจนถึงผู้ทำการแทนซึ่งมีอำนาจในการจัดการแทนโดยปริยายที่อยู่ในราชอาณาจักร เป็นผู้ที่มีหน้าที่เสียภาษีมูลค่าเพิ่มแทนผู้ประกอบการในต่างประเทศ

## 2) ฐานภาษีมูลค่าเพิ่ม

การคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่มที่ต้องเสียภาษีนั้น โดยทั่วไปเกิดจากภาษีขาย - ภาษีซื้อ

(1) ภาษีขาย คำนวณได้จากการนำราคาสินค้าหรือราคาค่าบริการที่เรียกเก็บหรือที่เรียกว่าฐานภาษีคูณด้วยอัตราภาษี บทบัญญัติแห่งกฎหมายภาษีมูลค่าเพิ่ม ได้กำหนดฐานภาษีขายไว้หลายอย่างด้วยกัน

1. ฐานภาษีจากการขายสินค้าหรือใช้บริการทั่วไป
2. ฐานภาษีจากการขายสินค้าหรือใช้บริการเฉพาะ
3. ฐานภาษีการนำเข้าสินค้า
4. ฐานภาษีจากการขายสินค้าหรือใช้บริการบางอย่าง
5. ฐานภาษีจากการขายสินค้าหรือใช้บริการทั่วไป ตามมาตรา 79 แห่ง

ประมวลรัษฎากร ให้หมายถึงมูลค่าทั้งหมดที่ผู้ประกอบการได้รับหรือพึงได้รับจากการขายสินค้าหรือการให้บริการ ไม่ว่าจะมูลค่านั้นจะเป็นเงิน ทรัพย์สิน ค่าตอบแทน ค่าบริการ หรือประโยชน์ใดๆ ซึ่งอาจคิดคำนวณเป็นเงินได้

### 6. ฐานภาษีจากการขายสินค้าหรือใช้บริการเฉพาะอย่าง

6.1 ฐานภาษีสำหรับการให้บริการขายส่ง ระหว่างประเทศ การประกอบ การขนส่งระหว่างประเทศอาจเป็นการขนส่งสินค้านี้ระหว่างประเทศหรือการขนส่งคนโดยสารระหว่างประเทศ ซึ่งมีได้ด้วยกัน 2 กรณี

6.2 ฐานภาษีจากการนำเข้าสู่สินค้าทุกประเภท ได้แก่ มูลค่าของค่าระวาง ค่าธรรมเนียม และประโยชน์อื่นใดที่เรียกเก็บ

1. ฐานภาษีการนำเข้าสู่สินค้าได้แก่ มูลค่าของสินค้านำเข้า โดยให้ใช้ราคา ซี.ไอ.เอฟ. ของสินค้าบวกด้วยอากรขาเข้า
2. ฐานภาษีการขายสินค้าหรือให้บริการบางกรณี การขายสินค้าประเภทบุหรี่ยาเสพติดภายในประเทศให้ใช้ราคาปลีกเป็นฐาน โดยภาษีมูลค่าเพิ่มได้รวมอยู่ในราคาขายปลีกแล้ว ไม่ว่าจะขายในตอนใด

ความรับผิดชอบในการเสียภาษี ด้วยเหตุที่ภาษีมูลค่าเพิ่มเป็นภาษีที่มีขอบเขตในการจัดเก็บภาษีที่ครอบคลุมการขายสินค้าและบริการทุกประเภท เว้นแต่จะมีกฎหมายยกเว้นประเภทสินค้าหรือบริการบางอย่างที่มีการยกเว้นการจัดเก็บภาษี ดังนั้น ประเด็นจุดความรับผิดชอบของผู้เสียภาษี จึงเป็นปัญหาสำคัญที่กำหนดให้ผู้เสียภาษีมูลค่าเพิ่ม รู้กำหนดเวลาในการส่งภาษีมูลค่าเพิ่ม รวมทั้งหน้าที่ในการออกไปกำกับภาษี จุดความรับผิดชอบของผู้ขายสินค้า การให้บริการการนำเข้าสู่สินค้า กฎหมายได้กำหนดหน้าที่ไว้แตกต่างกัน สำหรับกรณีนี้จะขอกว่าเฉพาะ ความรับผิดชอบในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มจากการขายสินค้าและจากการให้บริการ

1. การขายสินค้า พิจารณาแยกประเภทความรับผิดชอบภาษีมูลค่าเพิ่มได้ 4 กรณี

1.1 การขายสินค้าทั่วไป ความรับผิดชอบเกิดขึ้นเมื่อมีการส่งมอบสินค้า แต่ถ้ามีกรณีดังต่อไปนี้เกิดขึ้นก่อนมีการส่งมอบสินค้า ให้ถือว่าความรับผิดชอบได้เกิดขึ้นเช่นกัน คือ กรณีที่มีการโอนกรรมสิทธิ์ในสินค้า มีการชำระราคา หรือมีการออกไปกำกับภาษี ความรับผิดชอบเกิดขึ้นการกระทำแต่ละอย่างเกิดขึ้น

1.2 การขายสินค้าตามสัญญาให้เช่าซื้อ หรือสัญญาซื้อขายผ่อนชำระที่กรรมสิทธิ์ในสินค้ายังไม่โอนไปยังผู้ซื้อ จนกว่าจะชำระค่าสินค้าครบ ความรับผิดชอบเกิดขึ้นตามงวดชำระตามสัญญาเช่าซื้อ แต่อย่างไรก็ตาม หากมีการกระทำดังต่อไปนี้ให้ถือว่าความรับผิดชอบเกิดขึ้นเมื่อมีการกระทำนั้น เช่น ได้รับการชำระราคาสินค้าหรือออกไปกำกับภาษี

1.3 การขายสินค้าโดยตั้งตัวแทนเพื่อขาย และได้ส่งมอบสินค้าให้ตัวแทนแล้ว ให้ความรับผิดชอบในการเสียภาษีเกิดขึ้นเมื่อตัวแทนได้ส่งมอบสินค้าให้ผู้ซื้อ เว้นแต่จะมีการกระทำต่อไปนี้เกิดขึ้น ให้ความรับผิดชอบเกิดขึ้นเมื่อมีการกระทำนั้น กรณีที่ตัวแทนได้โอนกรรมสิทธิ์สินค้าให้ผู้ซื้อ หรือตัวแทนได้ชำระราคาสินค้า ตัวแทนได้ออกไปกำกับภาษีหรือตัวแทนได้นำสินค้าไปใช้ไม่ว่าโดยตัวแทนหรือบุคคลอื่น

1.4 การขายสินค้าโดยการส่งออก พิจารณาได้ 2 กรณี คือ การส่งออกสินค้าไปขายนอกราชอาณาจักร และการส่งสินค้าเข้าไปขายในเขตนิคมอุตสาหกรรมส่งออก ก็ถือว่าเป็นการส่งออกตามประมวลรัษฎากร และการส่งออกตามกฎหมายศุลกากร

การขายสินค้าโดยการส่งสินค้าออกนอกราชอาณาจักร ความรับผิดเกิดขึ้น เมื่อชำระค่าอากรขาออก วางหลักประกันอากรขาออก หรือจัดให้มีผู้ค้ำประกันขาออก กรณีที่การส่งออกนั้นได้รับการยกเว้นอากรขาออก ก็ให้ความรับผิดเกิดขึ้นเมื่อมีการออกไปขนสินค้าขาออก

การส่งออกในการขายสินค้าออกไปในเขตอุตสาหกรรม ความรับผิดในภาษีมูลค่าเพิ่มเกิดขึ้นในวันที่นำสินค้าเข้าไปในเขตอุตสาหกรรมส่งออก

การส่งออกสินค้าที่อยู่ในคลังสินค้าทัณฑ์บน ตามกฎหมายว่าด้วยศุลกากร ความรับผิดในการเสียภาษีเกิดขึ้นเมื่อมีการส่งสินค้าออกจากคลังทัณฑ์บนตามกฎหมายศุลกากร

2. การให้บริการ การพิจารณาความรับผิดของการให้บริการมีการกำหนดจุดความรับผิดในการต้องนำส่งภาษีมูลค่าเพิ่มไว้ดังนี้

2.1 การให้บริการทั่วไป ความรับผิดในเรื่องภาษีเกิดขึ้นเมื่อได้มีการชำระค่าบริการ ยกเว้น หากมีการกระทำดังต่อไปนี้ถือว่าความรับผิดเกิดขึ้นเมื่อมีการกระทำดังกล่าว เช่น ได้มีการออกไปกำกับภาษี เช่น ความรับผิดเกิดขึ้นเมื่อมีการออกไปกำกับภาษีหรือได้ใช้บริการไม่ว่าตนเองหรือผู้อื่น

2.2 การให้บริการตามสัญญาที่กำหนดค่าตอบแทนตามส่วนของบริการที่ทำให้ความรับผิดในการเสียภาษีตามส่วนของบริการที่เกิดขึ้น เมื่อได้รับชำระราคาค่าบริการตามส่วนของบริการที่สิ้นสุดลง เว้นแต่ได้มีการกระทำการออกไปกำกับภาษีก่อนที่จะชำระราคาตามส่วนของบริการที่สิ้นสุดลงให้ถือว่าความรับผิดเกิดขึ้นเมื่อได้มีการออกไปกำกับภาษีหรือได้ใช้บริการไม่ว่าโดยตนเองหรือบุคคลอื่น

2.3 การให้บริการที่ทำในต่างประเทศ และได้มีการใช้บริการนั้นในราชอาณาจักร ความรับผิดในการเสียภาษีทั้งหมด หรือบางส่วนเกิดขึ้นเมื่อได้มีการชำระค่าบริการทั้งหมดหรือบางส่วนแล้วแต่กรณี

2.4 การให้บริการที่เสียภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราร้อยละ 0 ตามมาตรา 80/1 (5) ความรับผิดในการเสียภาษีทั้งหมดเกิดขึ้นเมื่อได้รับชำระค่าบริการ

### 3) ข้อยกเว้นการเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม

ผู้ประกอบการที่ดำเนินการขายสินค้าหรือการให้บริการในทางธุรกิจวิชาชีพ ตามมาตรา 81 แห่งประมวลรัษฎากร ไม่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มได้แก่ การดำเนินการขายสินค้าทางการเกษตร ที่ยังไม่แปรรูป การขายปุ๋ย การขายอาหารสัตว์ การขายยา การขายหนังสือพิมพ์ การให้บริการทางการศึกษา

4) การเสียภาษีมูลค่าเพิ่มของกิจการรถแท็กซี่ ไม่ว่าจะผู้ประกอบการจะเป็นบุคคลธรรมดา หรือนิติบุคคล แบ่งตามลักษณะของการดำเนินการ ดังนี้

(1) กรณีเจ้าของรถเป็นผู้ขับรถรับจ้างด้วยตนเอง ได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา 81 (1) (ณ) แห่งประมวลรัษฎากร

(2) กรณีเจ้าของรถไปให้บุคคลอื่นเช่า ค่าเช่าที่ได้รับถือเป็น “ค่าบริการ” ตามคำนิยาม มาตรา 77/1 (10) แห่งประมวลรัษฎากร

(3) กรณีนำรถของตนเองเข้าร่วมวิ่งกับสหกรณ์ เช่น สหกรณ์แท็กซี่ไปจดทะเบียนรถแท็กซี่จากกรมการขนส่งทางบก สหกรณ์ได้ให้สมาชิกของสหกรณ์ ซึ่งนำรถของตนเองหรือนำรถที่เช่าซื้อมาใช้ป้ายทะเบียนของสหกรณ์ ไปวิ่งรับผู้โดยสารตามวัตถุประสงค์ในการจัดตั้งสหกรณ์แท็กซี่ โดยสหกรณ์เรียกเก็บเงินค่าบำรุงจากสมาชิกเป็นรายคนต่อเดือน เพื่อนำไปใช้ดำเนินงานของสหกรณ์ตามวัตถุประสงค์เพื่อช่วยเหลือในหมู่สมาชิก ซึ่งตามพระราชบัญญัติสหกรณ์ พ.ศ.2511 สหกรณ์อาจต้องจ่ายคืนสมาชิก เป็นเงินปันผล และเงินเฉลี่ยคืนในแต่ละปีจากเงินค่าบำรุงดังกล่าว ถือว่าค่าบำรุงสมาชิกที่สหกรณ์เรียกเก็บจากสมาชิกถือเป็นการให้บริการตามมาตรา 77/1(10) แห่งประมวลรัษฎากร

(4) กรณีสหกรณ์ประกอบกิจการให้เช่าซื้อรถแท็กซี่ สหกรณ์มีรายได้จากค่าเช่าซื้อ ค่าซ่อมบำรุง ค่าประกันภัย และค่าบริการจัดการ ในการประกอบกิจการสหกรณ์ได้จัดตั้งกองทุนประกันภัย และกองทุนซ่อมบำรุง โดยเรียกเก็บเงินค่าบำรุงกองทุนจากสมาชิกสหกรณ์ กรณีดังกล่าวอาจแยกพิจารณาได้ว่า

กรณีสหกรณ์ให้เช่าซื้อรถแท็กซี่ และจำหน่ายสินค้าอื่นใดให้แก่สมาชิกเข้าลักษณะเป็นการ “ขาย” ตามมาตรา 77/1(8) แห่งประมวลรัษฎากรอยู่ในบังคับต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม

กรณีสหกรณ์เรียกเก็บค่าประกันภัย ค่าซ่อมบำรุง ค่าบริการจัดการ หรือค่าใช้จ่ายอื่นใดจากสมาชิก เข้าลักษณะเป็นการให้บริการ ตามมาตรา 77/1(10) แห่งประมวลรัษฎากร อยู่ในบังคับต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม

ที่กล่าวมาทั้งหมดเกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม ไม่ว่าจะเข้าลักษณะเป็นการขายหรือให้บริการและผู้มีเงินได้ไม่ว่าจะเป็นบุคคลธรรมดา หรือนิติบุคคลซึ่งมีรายรับ (มูลค่าของฐานภาษี) เข้าหลักเกณฑ์ดังนี้ จึงมีหน้าที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม

### 3.1.2 ภาษีประจำปีรถยนต์ตามพระราชบัญญัติรถยนต์ พ.ศ.2522

การจัดเก็บประเภทนี้จัดเก็บจากการจดทะเบียนรถยนต์ โดยพระราชบัญญัติรถยนต์ได้บัญญัติให้ผู้ประสงค์จะใช้รถยนต์นั้น ต้องจดทะเบียนและชำระภาษีประจำปีเสียก่อน<sup>18</sup> ซึ่งการจดทะเบียนนี้เป็นการแสดงความจำนงว่าผู้จดทะเบียนประสงค์จะใช้รถยนต์ โดยต้องเสียค่าธรรมเนียมการจดทะเบียนและภาษีประจำปีรถยนต์ (ภาษีป้ายทะเบียน) ซึ่งองค์ประกอบของภาษีประจำปีรถยนต์อาจพิจารณาได้ดังนี้

#### 3.1.2.1 ผู้มีหน้าที่เสียภาษี

ผู้มีหน้าที่เสียภาษี หมายถึง ผู้ที่กฎหมายบัญญัติให้เป็นผู้มีหน้าที่ชำระภาษี ซึ่งหากไม่มีการชำระภาษีดังกล่าว กฎหมายก็มักจะกำหนดความรับผิดชอบแก่ผู้มีหน้าที่เสียภาษีนั้น ๆ โดยผู้มีหน้าที่เสียภาษีนั้นอาจเป็นผู้ต้องรับภาระภาษีหรือไม่ก็ได้ (ในกรณีที่ผู้มีหน้าที่เสียภาษีผลักภาระให้แก่บุคคลอื่น อาจส่งผลให้บุคคลอื่นนั้นเองกลายเป็นผู้รับภาระภาษี)

โดยกฎหมายกำหนดให้เจ้าของรถยนต์เป็นผู้มีหน้าที่เสียภาษีประจำปี<sup>19</sup> ซึ่งเจ้าของรถนั้น โดยความหมายทั่วไปย่อมหมายถึงผู้ที่ถือกรรมสิทธิ์ในรถยนต์ดังกล่าว แต่กฎหมายก็บัญญัติให้คำว่าเจ้าของรถนั้น มีความรวมถึงผู้ที่ครอบครองรถดังกล่าวอยู่แม้จะไม่มีกรรมสิทธิ์ในรถนั้น ๆ ด้วย<sup>20</sup> ซึ่งก็มีเหตุผลเพื่อความสะดวกในการจัดเก็บภาษีนั่นเอง

การชำระภาษีนั้น กฎหมายบัญญัติให้ชำระเป็นรายปี โดยให้ชำระล่วงหน้าคราวละหนึ่งปี ซึ่งหากไม่มีการชำระภาษี ก็ไม่อาจใช้งานรถดังกล่าวในท้องถนนได้ ดังนั้นวัตถุประสงค์หนึ่งของการชำระภาษีจึงเสมือนเป็นการชำระเพื่อเป็นค่าใช้จ่ายถนนนั่นเอง แม้การชำระภาษีประเภทนี้จะมีวัตถุประสงค์หนึ่งเป็นการชำระค่าใช้จ่ายถนนก็ตามหากปรากฏว่า ผู้ชำระภาษีนั้น ๆ มิได้มีการใช้ถนนเลย (รถยนต์คันดังกล่าวมิได้นำออกใช้ในถนนหลวง) ผู้ชำระภาษีก็ยังมีหน้าที่ต้องชำระภาษีทุกปี<sup>21</sup> รวมถึงไม่มีสิทธิได้รับภาษีที่ชำระไปแล้วคืนอีกด้วย<sup>22</sup> นอกจากนี้หากมีการเปลี่ยนแปลง

<sup>18</sup> มาตรา 6 วรรคแรกบัญญัติว่าห้ามมิให้ผู้ใดใช้รถที่ยังมิได้จดทะเบียนห้ามมิให้ผู้ใดใช้รถที่จดทะเบียนแล้ว แต่ยังมีได้เสียภาษีประจำปี สำหรับรถนั้นให้ครบถ้วนถูกต้องภายในเวลาที่กำหนด.

<sup>19</sup> มาตรา 32 วรรคแรกบัญญัติว่า เจ้าของรถมีหน้าที่เสียภาษีประจำปี.

<sup>20</sup> มาตรา 4 ได้ให้คำจำกัดความคำว่าเจ้าของรถไว้ว่า “เจ้าของรถ” หมายความรวมถึงผู้มีรถไว้ในครอบครองด้วย.

<sup>21</sup> เว้นแต่จะแจ้งการไม่ใช้ต่อนายทะเบียนก่อนถึงกำหนดเสียภาษีประจำปีครั้งต่อไป ตามหลักเกณฑ์วิธีการและเงื่อนไขที่กำหนดในกฎกระทรวง.

<sup>22</sup> มาตรา 34 รถใดที่จดทะเบียนแล้ว แม้จะไม่ได้ใช้ก็ต้องเสียภาษีประจำปีตามมาตรา 29 หรือมาตรา 31 แล้วแต่กรณี และมาตรา 32 เว้นแต่เจ้าของรถจะแจ้งการไม่ใช้ต่อนายทะเบียนก่อนถึงกำหนดเสียภาษีประจำปีครั้งต่อไป ทั้งนี้ตามหลักเกณฑ์ วิธีการและเงื่อนไขที่กำหนดในกฎกระทรวง.



องค์ประกอบใด ๆ ของรถยนต์หลังจากได้เสียภาษีไปแล้วคืนแต่อย่างใด แต่หากการเปลี่ยนแปลงนั้น เป็นผลให้ผู้เป็นเจ้าของรถต้องเสียภาษีเพิ่มขึ้น เจ้าของรถมีหน้าที่ต้องชำระภาษีดังกล่าวด้วย และฐานภาษีของภาษีป้ายทะเบียนนี้คือรถยนต์ที่จดทะเบียน ดังนั้นหากมีการชำระภาษีของปีนั้น ๆ ไว้แล้ว แม้ว่าจะมีการเปลี่ยนเจ้าของรถยนต์ เจ้าของใหม่ก็ไม่มีหน้าที่ต้องชำระภาษีใหม่แต่อย่างใด<sup>23</sup>

หากเจ้าของรถไม่ชำระภาษี อาจมีผลหลายประการด้วยกัน ตั้งแต่การไม่รับดำเนินการทางทะเบียนใดๆ<sup>24</sup> การระงับการจดทะเบียนรถ<sup>25</sup> จนถึงการยึดรถไว้ในกรณีขัดคำสั่งนายทะเบียน<sup>26</sup> เป็นต้น

### 3.1.2.2 ฐานภาษี

ในการจัดเก็บภาษีประจำปีรถยนต์นี้ กฎหมายกำหนดให้แยกเก็บภาษีเป็นประเภทแตกต่างกันไปตามลักษณะรถยนต์ ซึ่งรถแต่ละประเภทยังมีภาษีที่ต่างกัน โดยฐานภาษีในการจัดเก็บจากรถยนต์ประเภทต่าง ๆ นั้น อาจแบ่งได้สามกรณีใหญ่ ๆ ดังนี้

#### 1) กำหนดโดยใช้ความจุของกระบอกลูกสูบ

ฐานภาษีในกรณีนี้ คือ ความจุของกระบอกลูกสูบรวมของรถยนต์แต่ละคัน ซึ่งกฎหมายกำหนดไว้สามระดับด้วยกัน คือ

1. 600 ลูกบาศก์เซนติเมตรแรก
2. ส่วนที่เกิน 600 ลูกบาศก์เซนติเมตร แต่ไม่เกิน 1,800 ลูกบาศก์เซนติเมตร
3. ส่วนที่เกิน 1,800 ลูกบาศก์เซนติเมตร

โดยรถยนต์ที่ต้องเสียภาษีโดยใช้ฐานนี้คือ รถยนต์นั่งส่วนบุคคลไม่เกินเจ็ดคน

#### 2) กำหนดโดยใช้น้ำหนักโดยรวมของรถยนต์

ฐานภาษี คือ น้ำหนักโดยรวมของรถแต่ละคันนั่นเอง แต่น้ำหนักโดยรวมในกรณีนี้ กฎหมายกำหนดไว้เพื่อกำหนดจำนวนภาษีที่ต้องชำระเท่านั้น ในกรณีนี้จึงไม่จำเป็นต้องนำมาคำนวณกับอัตราภาษี เพราะกฎหมายกำหนดช่วงน้ำหนักและอัตราภาษีไว้ตายตัวแล้ว ผู้เสียภาษี

<sup>23</sup> มาตรา 32 วรรคสองบัญญัติว่ารถที่ได้เสียภาษีประจำปีสำหรับปีใด ถ้าเปลี่ยนเจ้าของรถ เจ้าของใหม่ไม่ต้องเสียภาษีประจำปีในปีนั้นอีก.

<sup>24</sup> มาตรา 35/1 ในระหว่างที่เจ้าของรถค้างชำระภาษีประจำปี ให้นายทะเบียนมีอำนาจที่จะไม่รับดำเนินการทางทะเบียนจนกว่าเจ้าของรถจะเสียภาษีที่ค้างชำระให้ครบถ้วนก่อน หรือ ได้มีการดำเนินการตามมาตรา 35/2 วรรคสองแล้ว.

<sup>25</sup> มาตรา 35/3 รถที่ค้างชำระภาษีประจำปีต่อกันครบสามปี ให้การจดทะเบียนรถเป็นอันระงับไป.

<sup>26</sup> มาตรา 35 ผู้ใดมีหน้าที่เสียภาษีประจำปีแล้วไม่เสียภาษีประจำปีภายในเวลาที่กำหนด นายทะเบียนอาจแจ้งเป็นหนังสือให้ผู้ผู้นั้นนำเงินไปชำระภาษีประจำปีให้ถูกต้องครบถ้วน ณ ที่ทำการของนายทะเบียนภายในหนึ่งเดือนนับแต่วันที่ได้รับแจ้ง.

เพียงพิจารณาว่ารถของตนอยู่ในช่วงน้ำหนักใด และเสียภาษีตามช่วงน้ำหนักนั้น ๆ เท่านั้น ซึ่งรถยนต์ที่ต้องเสียภาษีวิธีนี้ประกอบด้วย

- (1) รถยนต์นั่งส่วนบุคคลเกินเจ็ดคน
- (2) รถยนต์รับจ้าง รถยนต์รับจ้างระหว่างจังหวัด รถยนต์บริการ
- (3) รถยนต์บรรทุกส่วนบุคคลหรือรถยนต์สำหรับลากจูงซึ่งมิได้ใช้ในการ

ประกอบภาระขนส่งส่วนบุคคลตามกฎหมายว่าด้วยการขนส่งทางบกหรือรถแทรกเตอร์ที่มีได้ใช้ในการเกษตร นอกจากนี้ เพื่อเป็นการอนุรักษ์สิ่งแวดล้อมจึงได้มีการกำหนดให้รถที่ขับเคลื่อนด้วยพลังงานตามประเภทอื่นที่มีใช้เครื่องยนต์แบบสันดาปภายใน หรือรถที่ขับเคลื่อนด้วยพลังงานตามประเภทที่กำหนดในกฎกระทรวง ไม่ว่าจะมิตั้งไม่เกิดคนเจ็ดคนหรือไม่ เสียภาษีโดยใช้ฐานตามน้ำหนักรถในข้อ 2. นี้ด้วย<sup>27</sup>

- 3) กำหนดโดยใช้การจัดเก็บภาษีเป็นรายหน่วย

ในกรณีนี้ กฎหมายกำหนดอัตราภาษีไว้ตายตัวเป็นรายหน่วย ไม่ว่าจะมิตั้งน้ำหนักและความจุระบอบสูบเท่าใด ก็จะเสียภาษีเพียงอัตราเดียวเท่านั้น โดยรถยนต์ที่ต้องเสียภาษีลักษณะนี้ ประกอบด้วย

- (1) รถจักรยานยนต์
- (2) รถพ่วงของรถจักรยานยนต์
- (3) รถพ่วงอื่นนอกจากรถพ่วงของรถจักรยานยนต์
- (4) รถบดถนน
- (5) รถแทรกเตอร์ที่ใช้ในการเกษตร

### 3.1.2.3 อัตราภาษี

พระราชบัญญัติรถยนต์ได้กำหนดอัตราภาษีไว้สองลักษณะด้วยกัน คือ อัตราภาษีแบบก้ำวหน้าและอัตราภาษีแบบตายตัว โดยหากพิจารณาอัตราภาษีประจำปีรถยนต์แล้ว อัตราภาษีแบบก้ำวหน้านั้นจะทำให้ผู้เสียภาษีรับภาระมากที่สุด ซึ่งอัตราภาษีของรถยนต์ประเภทต่าง ๆ นั้นจัดเก็บโดยแบ่งได้ตามลักษณะดังนี้

- 1) อัตราภาษีแบบก้ำวหน้า

<sup>27</sup> นอกจากนี้หากมีการนำเครื่องยนต์ประเภทดังกล่าว มาใช้กับรถจักรยานยนต์ รถบดถนน รถแทรกเตอร์ที่ใช้ในการเกษตร รถยนต์รับจ้างระหว่างจังหวัด และรถยนต์บริการนั้น ให้เก็บภาษีในอัตรากึ่งหนึ่งด้วย.

ตารางที่ 1 รถยนต์นั่งส่วนบุคคลที่ไม่เกินเจ็ดคน โดยเก็บภาษีตามความจุของกระบอกลูก  
เครื่องยนต์ในอัตราดังต่อไปนี้

ความจุกระบอกลูก	อัตรารายต่อลูกบาศก์เซนติเมตร
600 ลูกบาศก์เซนติเมตร	0.50 บาท
ส่วนที่เกิน 600 ลูกบาศก์เซนติเมตรแต่ไม่เกิน 1800 ลูกบาศก์	1.50 บาท
ส่วนที่เกิน 1800 ลูกบาศก์เซนติเมตร	4 บาท
ทั้งนี้ หากรถยนต์นั้น นิติบุคคลเป็นเจ้าของ และมีได้ให้บุคคล ธรรมดาเช่าซื้อ ในการประกอบธุรกิจเกี่ยวกับการให้เช่าซื้อของ นิติบุคคลนั้น ให้เก็บภาษีในอัตราสองเท่า	0.50 บาท เพิ่มขึ้น 1 บาท 1.50 บาท เพิ่มขึ้น 3 บาท 4 บาท เพิ่มขึ้น 8 บาท

เมื่อพิจารณาจากอัตราราย จะเห็นได้ว่ากฎหมายจัดเก็บภาษียรถยนต์ที่นิติบุคคลเป็น  
เจ้าของและมีได้ให้บุคคลธรรมดาเช่าซื้อในการประกอบธุรกิจเกี่ยวกับการให้เช่าซื้อของนิติบุคคล  
นั้น ในอัตราเพิ่มขึ้นเป็นสองเท่าของอัตราปกติ ซึ่งเหตุผลนั้นก็เพราะที่นิติบุคคลถือกรรมสิทธิ์ใน  
รถยนต์นั้น นิติบุคคลสามารถนำค่าใช้จ่ายต่างๆ ไปหักกับรายได้สุทธิได้<sup>28</sup> ซึ่งการจัดเก็บภาษีป้าย  
ทะเบียนเป็นสองเท่านี้ อาจเป็นปัจจัยหนึ่งที่ช่วยบรรเทาการวางแผนภาษีโดยให้นิติบุคคลเป็นผู้ถือ  
กรรมสิทธิ์ในรถยนต์ได้

## 2) อัตรารายแบบคงที่

พระราชบัญญัติรถยนต์นั้น ได้กำหนดอัตรารายแบบคงที่นี้ หมายความว่าจำนวน  
ภาษีที่ผู้ใช้รถยนต์จะต้องชำระนั้นจะถูกกำหนดไว้ล่วงหน้าโดยกฎหมาย ซึ่งทำให้ผู้เสียภาษีไม่ต้อง  
คำนวณภาษีโดยใช้อัตรารายฐานภาษีดังเช่นกรณีทั่วไปกล่าวถึงเฉพาะอัตราสูงสุดและต่ำสุด  
เท่านั้น ดังปรากฏตามตารางนี้<sup>29</sup>

<sup>28</sup> การที่นำค่าใช้จ่ายไปหักกับรายได้สุทธินั้น จะกระทำเมื่อสิ้นรอบระยะเวลาบัญชี โดยประมวลรัษฎากร  
มาตรา 65 กำหนดให้นิติบุคคลเสียภาษีจากกำไรสุทธิ ซึ่งกำไรสุทธินั้น ได้จากการนำรายได้ หักกับรายจ่าย ดังที่  
กำหนดไว้ในมาตรา 65 ทวิ และ 65 ตริ ซึ่งการที่ค่าภาษียรถยนต์นี้ถือเป็นรายได้จ่าย (ในกรณีที่รถยนต์ดังกล่าวใช้  
ในการประกอบกิจการ) ย่อมจะทำให้กำไรลดลง และส่งผลให้เสียภาษีเงินได้นิติบุคคลลดลงด้วย.

<sup>29</sup> เนื่องจากอัตรารายประเภทนี้ กฎหมายกำหนดรายละเอียดไว้โดยแบ่งพิคัดเป็นเป็นหลายอัตรา ดังนั้นจึง  
ขอกกล่าวเพียงบางอัตราเท่านั้น.

## ตารางที่ 2 ประเภทรถยนต์และภาระทางภาษี

ประเภทรถยนต์	อัตราภาษี (ต่อคัน)	
	ต่ำสุด (บาท)	สูงสุด (บาท)
รถยนต์นั่งส่วนบุคคลเกินเจ็ดคน	น้ำหนักไม่เกิน 500 กก. = 150	ตั้งแต่ 7001 กก.ขึ้นไป = 3,600
รถยนต์รับจ้างระหว่างจังหวัด และรถยนต์บริการ	น้ำหนักไม่เกิน 500 กก. = 450	ตั้งแต่ 7001 กก.ขึ้นไป = 6,600
รถยนต์รับจ้าง	น้ำหนักไม่เกิน 500 กก. = 185	ตั้งแต่ 7001 กก.ขึ้นไป = 2,750
รถยนต์บรรทุกส่วนบุคคลหรือรถยนต์สำหรับ ลากจูง ซึ่งมีได้ใช้ในการประกอบกรขนส่งส่วนบุคคลตามกฎหมายว่าด้วยการขนส่งทางบกหรือรถแทรกเตอร์ที่มีได้ใช้ในการเกษตร	น้ำหนักไม่เกิน 500 กก. = 300	ตั้งแต่ 7001 กก.ขึ้นไป = 4,050

เมื่อพิจารณาอัตราภาษีประเภทนี้จะเห็นได้ว่าผู้เสียภาษีต้องนำฐานภาษีมาคำนวณกับอัตราภาษีเพื่อให้ได้มาซึ่งจำนวนภาษีสุทธิที่ต้องเสีย เพราะกฎหมายได้กำหนดจำนวนภาษีที่ต้องเสียไว้ตายตัวแล้ว โดยใช้น้ำหนักรถเป็นปัจจัยในการจำแนกอัตราภาษี ซึ่งการจัดเก็บลักษณะนี้จะแตกต่างจากการจัดเก็บภาษีกรณีอื่น ๆ ซึ่งต้องใช้อัตราภาษีในการคำนวณกับฐานภาษีเพื่อให้ได้มาซึ่งจำนวนภาษีนั่นเอง

นอกจากอัตราภาษีที่ต้องเสียตามปกติแล้ว กฎหมายยังได้กำหนดให้ผู้เสียภาษีต้องเสียภาษีในอัตราที่เพิ่มขึ้นในบางกรณี ซึ่งเหตุผลของการเก็บในอัตราเพิ่มขึ้นนี้อาจมีหลายประการด้วยกัน แต่โดยหลักแล้วมักจะเป็นการคำนึงถึงต้นทุนที่การใช้รถนั้น ๆ ก่อให้เกิดขึ้นนั่นเอง โดยการจัดเก็บในอัตราที่เพิ่มขึ้นนี้ มีสองกรณีหลักด้วยกันคือ

(1) การจัดเก็บภาษีเพิ่มขึ้นอีกกึ่งหนึ่ง ในกรณีที่รถดังกล่าวใช้ยางประเภทอื่นนอกจากยางชนิดกลวง ซึ่งวัตถุประสงค์ที่เก็บภาษีเพิ่มขึ้นนี้เพราะการใช้ยางประเภทอื่นนอกจากยางกลวงนั้นจะก่อความเสียหายแก่พื้นผิวจราจรมากกว่าการใช้ล้อยางกลวงนั่นเอง

(2) รถยนต์ที่ใช้น้ำมันดีเซลหรือก๊าซเป็นเชื้อเพลิง ไม่ว่าจะใช้เชื้อเพลิงอื่นได้ด้วยหรือไม่ก็ตาม ให้เก็บภาษีเพิ่มขึ้นเป็นสี่เท่าของอัตราที่กำหนดไว้ เพราะการใช้รถยนต์ประเภทดังกล่าวจะทำให้สายสิ่งแวดล้อม เนื่องจากการเผาไหม้ที่ไม่สมบูรณ์ของเครื่องยนต์ดังกล่าวนั่นเอง

นอกจากการชำระภาษีแล้วในการจดทะเบียนรถยนต์เพื่อเสียภาษีประจำปีนั้น กฎหมายยังได้กำหนดให้ชำระค่าธรรมเนียมอีกด้วย ซึ่งค่าธรรมเนียมนี้จะชำระเฉพาะเมื่อใช้บริการใด ๆ ที่กฎหมายกำหนดไว้เป็นครั้งคราวเท่านั้น มิใช่ต้องชำระเป็นรายปี ซึ่งอัตราค่าธรรมเนียมที่กฎหมายกำหนดไว้หลายอัตรา โดยคำนึงถึงต้นทุนแห่งการจัดให้ซึ่งบริการนั้น ๆ นั้นเอง

ดังนั้นอัตราค่าธรรมเนียมจึงถูกกำหนดไว้ตายตัวตามลักษณะการให้บริการประเภทต่าง ๆ เช่น การขอทำใบคู่มือทะเบียนรถฉบับละ 100 บาท การขอแผ่นป้ายทะเบียนรถแผ่นละ 100 บาท หรือการขอใช้หมายเลขทะเบียนซึ่งยังไม่เคยออกให้สำหรับรถคันใดมาใช้กับรถที่จดทะเบียนแล้ว ครั้งละ 1,000 บาท เป็นต้น ซึ่งค่าธรรมเนียมดังกล่าวมีที่มาจากการคำนวณต้นทุนของการจัดให้ซึ่งบริการนั้น ๆ นั่นเอง

#### 3.1.2.4 การยกเว้นและลดหย่อนภาษี

พระราชบัญญัติรถยนต์ได้มีข้อยกเว้นและลดหย่อนภาระภาษีไว้หลายประการด้วยกัน ซึ่งประกอบด้วยการยกเว้นไม่ต้องจดทะเบียน คือ ผู้ที่เป็นเจ้าของรถยนต์ดังกล่าวไม่ต้องจดทะเบียนตามพระราชบัญญัติรถยนต์ ดังนั้นจึงไม่ต้องเสียค่าธรรมเนียมในการจดทะเบียน และการยกเว้นไม่ต้องเสียค่าธรรมเนียม คือรถประเภทนั้น ๆ ต้องจดทะเบียนตามพระราชบัญญัติรถยนต์ แต่การจดทะเบียนนั้นไม่ต้องเสียค่าธรรมเนียมนั่นเอง โดยจะกล่าวดังนี้

#### 1) การยกเว้น ไม่ต้องจดทะเบียนและเสียค่าธรรมเนียมตามพระราชบัญญัติรถยนต์

##### (1) การยกเว้นไม่ต้องจดทะเบียนตามพระราชบัญญัติรถยนต์

1. รถสำหรับเฉพาะพระองค์พระบาทสมเด็จพระเจ้าอยู่หัว
2. รถของกรมตำรวจที่จดทะเบียนและมีเครื่องหมายตามระเบียบที่อธิบดี

กรมตำรวจกำหนด

##### 3. รถที่เจ้าของแจ้งการไม่ใช้รถตามมาตรา 34<sup>30</sup>

(2) การยกเว้นไม่ต้องเสียค่าธรรมเนียมการจดทะเบียนตามพระราชบัญญัติรถยนต์ ซึ่งกำหนดให้รถยนต์ดังต่อไปนี้ไม่ต้องเสียค่าธรรมเนียม เว้นแต่ค่าธรรมเนียมแผ่นป้ายทะเบียนรถซึ่งต้องเสียตามปกติ โดยรถที่ได้รับยกเว้นมีหลายกรณี ยกตัวอย่างเช่น

1. รถดับเพลิง
2. รถพยาบาลที่มีไซ้เป็นรถสำหรับรับจ้าง
3. รถของกระทรวง ทบวง กรม เทศบาล องค์การบริหารส่วนจังหวัด

สุขภาพ กรุงเทพมหานคร เมืองพัทยา และราชการส่วนท้องถิ่นที่เรียกชื่ออย่างอื่น ทั้งนี้เฉพาะรถที่มีได้ใช้ในทางการค้าหรือหากำไร

#### 2) การยกเว้นไม่ต้องเสียภาษีประจำปีรถยนต์ตามพระราชบัญญัติรถยนต์

นอกจากการยกเว้นไม่ต้องจดทะเบียนและการยกเว้นไม่ต้องเสียค่าธรรมเนียมในการจดทะเบียนที่กล่าวมาแล้ว ยังมีกรยกเว้นให้รถยนต์บางประเภทไม่ต้องเสียภาษีประจำปี

<sup>30</sup> มาตรา 34 บัญญัติว่ารถใดที่จดทะเบียนแล้วแม้จะไม่ได้ใช้ก็ต้องเสียภาษีประจำปีตามมาตรา 29 หรือมาตรา 31 แล้วแต่กรณี และมาตรา 32 เว้นแต่เจ้าของรถจะแจ้งการไม่ใช้ต่อนายทะเบียนก่อนถึงกำหนดเสียภาษีประจำปีครั้งต่อไป ทั้งนี้ตามหลักเกณฑ์ วิธีการและเงื่อนไขที่กำหนดในกฎกระทรวง.

รถยนต์ ซึ่งการยกเว้นนี้ได้กำหนดเงื่อนไขที่ขึ้นอยู่กับการยกเว้นของการจดทะเบียนและการเสียค่าธรรมเนียม คือให้รถที่ได้รับยกเว้นไม่ต้องจดทะเบียนและไม่ต้องเสียค่าธรรมเนียมนั้นได้รับยกเว้นภาษีประจำปีรถยนต์ด้วย<sup>31</sup>

### 3) การลดอัตราภาษี

นอกจากการยกเว้นดังกล่าวข้างต้นแล้ว กฎหมายยังกำหนดมาตรการลดอัตราภาษีให้กับรถยนต์บางประเภทซึ่งเป็นการช่วยลดภาระในการเสียภาษีให้กับผู้ใช้รถ โดยกฎหมายกำหนดให้รถยนต์นั่งส่วนบุคคลไม่เกินเจ็ดคนที่จดทะเบียนมาแล้วห้าปีนับแต่ปีที่จดทะเบียนครั้งแรกให้ได้รับการลดหย่อนภาษีประจำปีในปีต่อ ๆ ไปในอัตราร้อยละดังต่อไปนี้

ตารางที่ 3 เปรียบเทียบปีที่จดทะเบียนกับอัตราภาษีที่จัดเก็บ

ปีที่จดทะเบียน	อัตราภาษีที่จัดเก็บ
ปีที่ 1 ถึงปีที่ 5	อัตรापกติ
ปีที่ 6	ลดลงร้อยละ 10
ปีที่ 7	ลดลงร้อยละ 20
ปีที่ 8	ลดลงร้อยละ 30
ปีที่ 9	ลดลงร้อยละ 40
ปีที่ 10 และปีต่อ ๆ ไป	ลดลงร้อยละ 50

ซึ่งอัตราที่ลดลงนี้เป็นการช่วยบรรเทาภาระของผู้ใช้รถเก่า ซึ่งมักจะเป็นผู้มีรายได้น้อยไม่ได้รับภาระมากเกินไป เนื่องจากโดยสภาพของการใช้รถยนต์เก่านั้น ค่าบำรุงรักษาย่อมจะสูงกว่ารถใหม่อยู่แล้ว

นอกจากนี้ยังมีการลดอัตราภาษีให้กับรถที่ขับเคลื่อนด้วยกำลังไฟฟ้าหรือพลังงานประเภทอื่นที่มีใช้เครื่องยนต์แบบสันดาปภายใน หรือรถที่ขับเคลื่อนด้วยพลังงานตามประเภทที่กำหนดในกฎกระทรวงซึ่งในกรณีทีรถดังกล่าวต้องเสียภาษีตามพิกัดอัตราภาษีที่ (2) (3) (6) (7) (8) (9) หรือ (10) ให้ลดภาษีที่ต้องเสียลงกึ่งหนึ่ง ทั้งนี้เพื่อให้สอดคล้องกับแนวคิดเรื่องการอนุรักษ์สิ่งแวดล้อมนั่นเอง

<sup>31</sup> มาตรา 30 บัญญัติว่า ให้รถที่ได้รับยกเว้นไม่ต้องจดทะเบียนตามมาตรา 8 และรถที่ได้รับยกเว้นไม่ต้องเสียค่าธรรมเนียมตามมาตรา 9 ได้รับยกเว้นไม่ต้องเสียภาษีประจำปีด้วย.

## 3.2 กฎหมายของต่างประเทศ

### 3.2.1 ประเทศสหรัฐอเมริกา

บทบัญญัติกฎหมายภาษีอากรของสหรัฐอเมริกา คือ Internal Revenue Code ซึ่งเป็นประมวลกฎหมายที่รวมกฎหมายภาษีหลายประเภทไว้ด้วยกัน โดยมีกฎหมายในหลายเรื่องรวมกันอยู่ในประมวลกฎหมายฉบับเดียวกัน ซึ่งมีทั้งส่วนที่เป็นพระราชบัญญัติ (Act) และส่วนที่เป็นเรื่องที่บัญญัติไว้โดยเฉพาะ (Special Valuation Rules) เช่น Federal Insurance Contribution Act ซึ่งจะกำหนดอัตราภาษีและการเสียภาษี พร้อมทั้งการหักภาษีจากเงินได้ หรือ Federal Unemployment Tax Act ซึ่งเป็นบทบัญญัติของกฎหมาย รวมบทบัญญัติในทุกเรื่อง เช่น เรื่องอัตราภาษี การเครดิตภาษีค่านิยามศัพท์ การตรวจสอบทางศาล (Judicial review) เป็นต้น

การจัดเก็บภาษีของประเทศสหรัฐอเมริกามีแบ่งการจัดเก็บภาษีเป็นสองลำดับคือ การจัดเก็บภาษีในลำดับมลรัฐ (State Tax) และการจัดเก็บภาษีสหพันธรัฐ (Federal Tax) แต่ภาษีในระดับสหพันธรัฐเป็นแหล่งรายได้หลักของรัฐบาล โดยนำมาเป็นงบประมาณของประเทศถึง 2 ใน 3 ส่วนของงบประมาณรายรับทั้งหมด แต่เดิมนั้นครึ่งหนึ่งของภาษีสหพันธรัฐเป็นภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาส่วนภาษีเงินได้นิติบุคคลมีเพียงร้อยละ 11 เท่านั้น แต่หลังจากสงครามโลกครั้งที่ 2 มีบุคคลธรรมดาเพียงประมาณร้อยละ 5 เท่านั้นที่ถูกกำหนดให้ต้องยื่นขอคืนภาษีเงินได้ในระดับสหพันธรัฐอย่างไรก็ตามในปัจจุบันชาวอเมริกันส่วนใหญ่ต้องยื่นขอคืนภาษีเงินได้ระดับสหพันธรัฐ หรือจะได้รับการขึ้นบัญชีเป็นอิสระไว้สำหรับการคืนภาษีอื่นๆ

องค์กรที่เกี่ยวข้องกับการใช้บังคับกฎหมายภาษีอากรในการบริหารการจัดเก็บภาษีอากรคือ กระทรวงการคลังและ Internal Revenue Service (IRS) โดยมีเลขาธิการคลัง (Secretary of the Treasury Department) ทำหน้าที่ในการบริหารการใช้บังคับกฎหมายภาษี Internal Revenue Laws โดยเป็นผู้แต่งตั้งคณะกรรมการภาษี (Commissioner of the Internal Revenue Service) ซึ่งประธานาธิบดีจะเป็นผู้แต่งตั้งทั้งเลขาธิการการคลังและคณะกรรมการภาษีของ Internal Revenue Service โดยแนะนำและยินยอมของสภาซันเนต (the Senate) Internal Revenue Service เป็นหน่วยงานหนึ่งภายใต้กระทรวงการคลัง มีหน้าที่ในการจัดเก็บภาษีและคณะกรรมการภาษีเป็นหัวหน้าของ Internal Revenue Service<sup>32</sup>

<sup>32</sup> แคทลียา โสภณ.(2545). อุปสรรคสำคัญของการบังคับใช้กฎหมายภาษีอากรของไทย. วิทยานิพนธ์นิติศาสตรมหาบัณฑิต, มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์. หน้า 37-38.

### 3.2.1.1 ภาษีเงินได้นิติบุคคลในประเทศสหรัฐอเมริกา

ตามกฎหมายของประเทศสหรัฐอเมริกาคือ Internal Revenue Code ได้บัญญัติหลักเกณฑ์ไว้ในบรรพ 26 มาตรา 11 ภาษีที่เรียกเก็บจากบริษัท (Tax on corporations)

1) ให้มีการเรียกเก็บภาษีจากรายได้ที่ต้องเสียภาษีของบริษัททุกแห่งในแต่ละปีภาษี<sup>33</sup>

2) จำนวนภาษีที่เรียกเก็บ โดยทั่วไปจำนวนภาษีที่เรียกเก็บจากบริษัทในประเทศสหรัฐอเมริกา จะเป็นยอดเงินของ<sup>34</sup>

(1) ร้อยละ 15 ของรายได้ที่ต้องเสียภาษีทั้งหมด ซึ่งไม่เกิน 50,000 เหรียญดอลลาร์สหรัฐอเมริกา<sup>35</sup>

(2) ร้อยละ 25 ของรายได้ที่ต้องเสียภาษีทั้งหมด ซึ่งเกิน 50,000 เหรียญดอลลาร์สหรัฐอเมริกา แต่ไม่เกิน 75,000 เหรียญดอลลาร์สหรัฐอเมริกา<sup>36</sup>

(3) ร้อยละ 34 ของรายได้ที่ต้องเสียภาษีทั้งหมด ซึ่งเกิน 75,000 เหรียญดอลลาร์สหรัฐอเมริกา แต่ไม่เกิน 10,000,000 เหรียญดอลลาร์สหรัฐอเมริกา และ<sup>37</sup>

(4) ร้อยละ 35 ของรายได้ที่ต้องเสียภาษีทั้งหมด ซึ่งเกิน 10,000,000 เหรียญดอลลาร์สหรัฐอเมริกาค้นขึ้นไป<sup>38</sup>

ในกรณีที่บริษัท ซึ่งมีรายได้ที่ต้องเสียภาษีเกินกว่า 100,000 เหรียญสหรัฐอเมริกา สำหรับปีภาษีใด ให้เพิ่มจำนวนภาษีที่กำหนดขึ้นตามข้อความก่อนหน้านี้นี้สำหรับปีภาษีดังกล่าวอีก ร้อยละ 5 ของรายได้ส่วนที่เกินมา หรือ 11,750 เหรียญดอลลาร์สหรัฐอเมริกา แล้วแต่อย่างใดจะน้อยกว่า ส่วนในกรณีบริษัท ซึ่งมีรายได้ที่ต้องเสียภาษีเกินกว่า 15,000,000 เหรียญดอลลาร์สหรัฐอเมริกา ให้เพิ่มจำนวนภาษีที่กำหนดขึ้นตามบทบัญญัติข้างต้นของวรรคนี้ เป็นจำนวนเพิ่มเติมที่เท่ากับร้อยละ 3 ของรายได้ส่วนที่เกินมาหรือ 100,000 เหรียญดอลลาร์สหรัฐอเมริกา แล้วแต่อย่างใดจะน้อยกว่า

### 3.2.1.2 การเสียภาษีของกิจการสหกรณ์ในประเทศสหรัฐอเมริกา

ตามกฎหมายของประเทศสหรัฐอเมริกา คือ Internal Revenue Code ได้บัญญัติหลักเกณฑ์ไว้ในมาตรา 1382 รายได้ที่ต้องเสียภาษีของสหกรณ์

<sup>33</sup> Internal Revenue Code. Sec. 11(a).

<sup>34</sup> Internal Revenue Code. Sec. 11(b)(1)(B).

<sup>35</sup> Internal Revenue Code. Sec. 11(b)(1)(A).

<sup>36</sup> Internal Revenue Code. Sec. 11(b)(1)(B).

<sup>37</sup> Internal Revenue Code. Sec. 11(b)(1)(C).

<sup>38</sup> Internal Revenue Code. Sec. 11(b)(1)(D).



1) รายได้รวมก่อนหักภาษียกเว้นที่ได้ระบุไว้ในอนุมาตรา 2) รายได้รวมขององค์กรใดๆ ซึ่งส่วนนี้ต้องนำไปบังคับใช้นั้น จะถูกกำหนดโดยไม่ได้มีการปรับปรุงใดๆ (เช่น การลดลงของรายรับรวม (gross receipts) การเพิ่มขึ้นของต้นทุนราคาสินค้าที่จำหน่ายไป หรืออย่างอื่น) สืบเนื่องจากการจัดสรร หรือแจกจ่ายให้แก่สมาชิก (patron) จากส่วนของเงินได้สุทธิขององค์กรดังกล่าว หรือสืบเนื่องจากรายงานเงินใดๆ ที่จ่ายให้แก่สมาชิก เพื่อเป็นการจัดสรรส่วนแบ่งสะสมต่อหน่วย (per-unit retain allocation)<sup>39</sup>

2) เงินปันผลที่ได้จากสัดส่วนกิจการหรือหุ้นที่สมาชิกได้ลงทุนไป (patronage dividends) และการจัดสรรส่วนแบ่งสะสมต่อหน่วย (per-unit retain allocations)<sup>40</sup>

ในการกำหนดรายได้ที่ต้องเสียภาษีขององค์กรหนึ่งองค์กรใด ซึ่งส่วนนี้ต้องนำไปบังคับใช้ จะไม่มีการรวมเอาเงินจำนวนต่างๆ ที่ได้จ่ายไปในช่วงระยะเวลาการจ่ายสำหรับปีภาษีนั้น มาพิจารณาด้วย ได้แก่ เงินจำนวนต่างๆ ที่จ่ายไป

(1) เพื่อเป็นเงินปันผลที่ได้จากสัดส่วนกิจการหรือหุ้นที่สมาชิกได้ลงทุนไป

(2) เป็นเงินหรือทรัพย์สินอื่น (ยกเว้นหนังสือแจ้งการจัดสรรเป็นลายลักษณ์อักษร) เพื่อเป็นการทดแทนหนังสือแจ้งการจัดสรรเป็นลายลักษณ์อักษรที่มีคุณสมบัติไม่เป็นตามที่ระบุไว้ ซึ่งได้จ่ายไปเพื่อเป็นเงินปันผลที่ได้จากสัดส่วนกิจการหรือหุ้นที่สมาชิกได้ลงทุนไประหว่างช่วงระยะเวลาการจ่ายสำหรับปีภาษี ซึ่งการเป็นสมาชิกโดยการทำกิจการ หรือลงหุ้นได้เกิดขึ้น

(3) เพื่อเป็นการจัดสรรส่วนแบ่งสะสมต่อหน่วยเท่าที่ได้จ่ายเป็นเงิน/ใบรับรองส่วนแบ่งสะสมต่อหน่วย (per-unit retain certificates) ที่มีคุณสมบัติตามที่ระบุไว้ (ดังที่ได้มีการให้คำจำกัดความไว้ในมาตรา 1388 (h)) หรือทรัพย์สินอื่น (ยกเว้นใบรับรองส่วนแบ่งสะสมต่อหน่วยที่มีคุณสมบัติไม่เป็นไปตามที่ระบุไว้ ดังที่ได้มีการให้คำจำกัดความไว้ในมาตรา 1388 (i)) ในส่วนที่เกี่ยวข้องกับการนำผลิตภัณฑ์ออกวางจำหน่าย ซึ่งเกิดขึ้นระหว่างปีภาษีดังกล่าวนี้ หรือ

(4) เป็นเงิน หรือทรัพย์สินอื่น (ยกเว้นใบรับรองส่วนแบ่งสะสมต่อหน่วย) เพื่อเป็นการทดแทนใบรับรองส่วนแบ่งสะสมต่อหน่วยที่มีคุณสมบัติไม่เป็นไปตามที่ระบุไว้ ซึ่งได้จ่ายไปเพื่อเป็นการจัดสรรส่วนแบ่งสะสมต่อหน่วยระหว่างช่วงระยะเวลาการจ่ายสำหรับปีภาษีนั้น ซึ่งได้มีการนำผลิตภัณฑ์ออกวางจำหน่ายในตลาด เพื่อวัตถุประสงค์ของบรรพนี้จำนวนเงินใดๆ ที่มีได้นำมารวมพิจารณาตามข้อความก่อนหน้านี้ ในกรณีที่เป็นจำนวนที่ได้อธิบายไว้ในวรรค (1) หรือ (2) จะได้รับการจัดการในลักษณะเหมือนกันกับรายได้รวมรายการใดรายการหนึ่ง และการหักลดหย่อนจากรายได้ดังกล่าว

<sup>39</sup> Internal Revenue Code. Sec. 1382(a).

<sup>40</sup> Internal Revenue Code. Sec. 1382(b).

### 3.2.1.3 ลักษณะทั่วไปของกิจการรถแท็กซี่ในประเทศสหรัฐอเมริกา

ประเทศ สหรัฐอเมริกา มีการประกอบ ธุรกิจรถแท็กซี่มานานแล้ว โดยเฉพาะในนครนิวยอร์ก รถแท็กซี่ได้รับความนิยมมาก และต้องอยู่ภายใต้กำกับดูแล ของกํับคณะกรรมการรถแท็กซี่และรถลีมูซีน (TLC)

คณะกรรมการรถแท็กซี่และรถลีมูซีน(TLC)ได้รับการจัดตั้งขึ้นในปีพ.ศ.2514 มีหน้าที่และความรับผิดชอบเกี่ยวกับการออกใบอนุญาตและกำกับดูแลรถแท็กซี่สีเหลืองในเมืองนิวยอร์ก (Medallion Yellow Cab) และรถลีมูซีนหรูหราบางประเภท คณะกรรมการนี้ประกอบไปด้วยสมาชิกทั้งหมด 9 คน ซึ่ง 8 คนในจำนวนคณะกรรมการทั้งหมดทำงานโดยไม่ได้รับเงินเดือนประจำ ในขณะที่ คณะกรรมการผู้ได้รับเงินเดือนประจำจะทำหน้าที่เป็นประธานในการประชุม คณะกรรมการสามัญที่ให้จัด ได้มีในแต่ละครั้ง และเป็นผู้นำองค์กร ซึ่งมีพนักงานทั้งหมด 400 คนที่กระจายตัวทำงานในแผนกและสำนักงานต่างๆ โดยประธานคณะกรรมการต้องเป็นผู้ได้รับการคัดเลือกจาก สภามือเมือง นิวยอร์ก คณะกรรมการรถแท็กซี่และรถลีมูซีน (TLC) รับผิดชอบในเรื่องการออกใบอนุญาตและการกำกับดูแลรถแท็กซี่ในนิวยอร์กกว่า 50,000 คัน ซึ่งมีผู้ขับประมาณ 100,000 คน เพื่อรักษาความปลอดภัยและตรวจสอบรถแท็กซี่สีเหลืองกว่า 13,000 เป็นระยะเวลาปีละ 3 ครั้ง นอกจากนี้ยังมีหน้าที่รับพิจารณาเรื่องร้องเรียนเกี่ยวกับการฝ่าฝืนกฎระเบียบของ TLC ซึ่งทำให้ TLC กลายเป็นผู้กำกับและออกใบอนุญาตเกี่ยวกับรถแท็กซี่และลีมูซีนที่โดดเด่นที่สุดแห่งหนึ่งในสหรัฐอเมริกา ภายใต้ TLC rules and local laws การประกอบกิจการรถแท็กซี่ใน นครนิวยอร์ก ได้กำหนดให้ บุคคล หุ้นส่วน นิติบุคคล และบริษัท เท่านั้นที่จะเป็นเจ้าของรถแท็กซี่ได้ รวมทั้งกำหนดให้การประกอบธุรกิจเกี่ยวกับ การซื้อขายรถแท็กซี่(Taxicab Brokers) การเป็นตัวแทนการบริหารจัดการรถแท็กซี่ (Taxicab Agents)<sup>41</sup>

### 3.2.1.4 การภาษีเงินได้นิติบุคคลจากกิจการรถแท็กซี่ในนครนิวยอร์ก ประเทศสหรัฐอเมริกา

ไม่ว่าจะประกอบกิจการในรูปแบบใด มีหน้าที่ต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลตามหลักเกณฑ์และวิธีการที่กำหนดไว้ใน Internal Revenue Code โดยผู้ประกอบกิจการรถแท็กซี่เป็นผู้ดำเนินการเองหรือให้ตัวแทนการบริหารจัดการรถแท็กซี่ (Taxicab Agents) เป็นผู้ดำเนินการแทนผู้ประกอบการรถแท็กซี่

<sup>41</sup> ออนไลน์เข้าถึงได้โดย <http://www.nyc.gov/html/tlc/html/home/home.shtml>.

### 3.2.2 ประเทศอังกฤษ

การจัดเก็บภาษีในประเทศอังกฤษมีหน่วยงานที่รับผิดชอบหลักๆ อยู่ 3 หน่วยงาน ได้แก่ กรมสรรพากร และกรมศุลกากรและสรรพสามิต

กรมสรรพากร (Internal Revenue) มีคณะกรรมการชุดหนึ่งเรียกว่า คณะกรรมการสรรพากร (Commissioner of Internal Revenue) ซึ่งถูกแต่งตั้งโดยอาศัยอำนาจตาม Inland Revenue Regulation Act 1890 มีอำนาจหน้าที่ในการบริหารและจัดเก็บภาษีที่อยู่ในความรับผิดชอบของกรมสรรพากร ซึ่งมีอยู่หลายประเภทด้วยกัน เช่น ภาษีเงินได้ ภาษีเงินได้นิติบุคคล และภาษีเงินได้จากทุน ซึ่งกำหนดโดย Taxes Management Act 1970

การทำงานของสรรพากรแบ่งออกเป็น 2 ส่วน คือ งานที่เกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีงานที่เกี่ยวกับการประเมินภาษี เจ้าพนักงานประเมิน (Inspector) จะถูกแต่งตั้งขึ้นในแต่ละเขตและทำหน้าที่ในการประเมินภาษีในเขตที่ตนแต่งตั้งขึ้น เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจที่เรียกดูข้อมูลที่เป็นประโยชน์ในการจัดเก็บภาษี พิจารณาข้อมูลที่ได้เพื่อประเมินภาษีต่อไป ส่วนการจัดเก็บภาษีจะมีเจ้าพนักงานจัดเก็บภาษีโดยเฉพาะซึ่งเรียกว่า Collector<sup>42</sup>

#### 3.2.2.1 การเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลในประเทศอังกฤษ<sup>43</sup>

ในเรื่องภาษีเงินได้นิติบุคคลของประเทศอังกฤษนั้นมีวัตถุประสงค์ที่จะชี้เฉพาะในประเทศอังกฤษ เวลส์ สก็อตแลนด์ และในอีกหกจังหวัดทางตอนเหนือของหมู่เกาะไอร์แลนด์ (หรือไอร์แลนด์เหนือ) และยังรวมถึงประเทศอื่นๆ ที่อยู่ในบังคับของประเทศอังกฤษ แต่จะไม่ใช้บังคับกับหมู่เกาะเคอนเซย์ และเจอร์ซีย์ และอาจกล่าวได้ว่าบริษัทที่มีถิ่นที่อยู่ในประเทศอังกฤษไม่ว่าจะได้จดทะเบียนจัดตั้งเป็นนิติบุคคลที่ไหนก็ย่อมจะต้องถูกจัดเก็บภาษีจากกำไรของบริษัท ซึ่งกำไรนั้นได้รวมทั้งรายได้ และผลได้จากทุนด้วย (ตามมาตรา 6 (1) แห่งพระราชบัญญัติภาษีเงินได้นิติบุคคลและภาษีเงินได้นิติบุคคล 1988) โดยจะจัดเก็บในอัตราเดียวแม้ว่าจะมีระบบพิเศษที่นำมาใช้กับบริษัทที่มีกำไรต่ำกว่า 500,000 ปอนด์โดยในปัจจุบันหากเป็นบริษัทขนาดเล็ก (small company) ก็จะไม่เสียในอัตราหนึ่ง ซึ่งจัดการเก็บภาษีในอัตราเดียวดังกล่าวนี้จะจัดเก็บจากบริษัทไม่ว่าบริษัทนั้นจะได้จ่ายเงินกำไรหรือไม่จ่ายเงินกำไรก็ตามซึ่งภาษีดังกล่าวได้ถูกนำมาใช้ใน ปี ค.ศ. 1965 โดยก่อนหน้าที่จะมีการเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลนั้นก็ได้มีการจัดเก็บภาษีอยู่ชนิดหนึ่ง

<sup>42</sup> รัฐปกรณณ์ นิภานันท์.(2547).การระงับข้อพิพาททางภาษีในประเทศอังกฤษ.วิทยานิพนธ์นิติศาสตรมหาบัณฑิต, มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์.หน้า 110.

<sup>43</sup> อาริยา อนันต์วรวิทย์.(2549).อำนาจการจัดเก็บภาษีอากรของรัฐ:ศึกษาหลักถิ่นที่อยู่เพื่อการรัษฎากรเปรียบเทียบระหว่างกฎหมายไทยกับกฎหมายอังกฤษ. วิทยานิพนธ์นิติศาสตรมหาบัณฑิต, มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์.หน้า 41-45.

ซึ่งเรียกว่าภาษีเงินกำไร (profit taxes) แต่ในปัจจุบันบริษัทที่มีถิ่นที่อยู่ในประเทศอังกฤษจะต้องเสียภาษีจากรายได้ หรือเงินได้ทั่วโลก หรือผลได้จากทุนที่เกิดขึ้นในรอบระยะเวลาบัญชีหนึ่งๆ ไม่ว่าจะ รายได้ หรือเงินได้ หรือผลที่ได้จากทุนนั้นจะ ได้มีการจ่าย หรือมีการส่งเงินได้ดังกล่าวมาให้บริษัทที่ตั้งอยู่ในประเทศอังกฤษหรือไม่ก็ตาม ซึ่งในที่นี้จะขอแบ่งการพิจารณาออกเป็น 5 ประการ ดังนี้

1) ผู้มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้นิติบุคคล

จากที่กล่าวไปแล้วว่าภาษีเงินได้นิติบุคคลตามกฎหมายอังกฤษจะจัดเก็บจากบริษัท ซึ่งบริษัท (company) ในที่นี้หมายความถึง บริษัทจำกัดที่ได้มีการจดทะเบียนจัดตั้งเป็นนิติบุคคล ตามด้วยกฎหมายว่าด้วยบริษัทจำกัด (Companies Act) หรือการรวมตัวโดยไม่จดทะเบียนจัดตั้งเป็นนิติบุคคล (หมายถึงสมาคมที่ไม่ได้จดทะเบียนจัดตั้งเป็นนิติบุคคล) รวมทั้งองค์การทางการเมืองซึ่ง มีหน้าที่จะต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล แต่ไม่รวมถึงห้างหุ้นส่วน (Partnership) แม้ว่าห้างหุ้นส่วน จะมีหน้าที่เสียภาษีภายใต้ schedule D case I และ case II ซึ่งเป็นการเสียภาษีเงินได้จากเงินกำไร รายปีหรือผลได้จากทุนที่ได้รับจากการประกอบการค้าภายในประเทศอังกฤษก็ตาม เนื่องจากในกรณีของห้างหุ้นส่วนนั้นจะเป็นการจัดเก็บในรูปของภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาโดยจะเก็บใน ส่วนของผู้เป็นหุ้นส่วน รวมทั้งองค์การส่วนท้องถิ่น หรือการรวมตัวกันขององค์การส่วนท้องถิ่นซึ่งไม่ ตกอยู่ภายใต้บังคับที่จะต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลด้วย

ตัวอย่างเช่น มีคำพิพากษาในคดีหนึ่งซึ่งศาลได้ตัดสินว่า Rotary club เป็นสมาคมที่ไม่มีการจดทะเบียนจัดตั้งนิติบุคคล แต่ถือว่ามีหน้าที่ในการเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล หรือในคดี Conservative and Unionist Central Office v. Burrell ผู้พิพากษา Lawton ได้มีกำหนดความหมายของการรวมตัวกัน โดยไม่มีการจดทะเบียนจัดตั้งเป็นนิติบุคคลว่ามีความหมายดังนี้ (ก) จะต้อง มีบุคคลตั้งแต่สองคน หรือมากกว่านั้น ได้เข้ามาตกลงยอมผูกพันตนด้วยกันเพื่อวัตถุประสงค์ทั่วไป หรือเพื่อวัตถุประสงค์ในทางธุรกิจ (ข) จะต้องมีการตกลงในเรื่องสิทธิและหน้าที่ที่ร่วมกัน (ค) ภายใน องค์การนั้นจะต้องมีกฎเกณฑ์ที่กำหนดลงไปโดยเฉพาะเจาะจงว่าใครเป็นผู้ที่มีอำนาจในการควบคุม กิจการขององค์การนั้น และ (ง) การเข้าร่วมกันและการเลิกกิจการดังกล่าวนี้จะต้องเป็นไปตาม เจตนา โดยในกรณีตามคดีนี้ท่านได้ตัดสินว่า โครงสร้างว่าโครงสร้างของ Conservative and Unionist Central Office (CPOC) นั้นขาดองค์ประกอบใน (ข) และข้อ (ก) กล่าวคือ CPOC นั้น ไม่ได้มีการตกลงร่วมกันเกี่ยวกับสิทธิและหน้าที่ขององค์ประกอบกับไม่ได้มีการกำหนดอำนาจของ ผู้ที่มีหน้าที่ควบคุมองค์การดังกล่าว ซึ่งข้อเท็จจริงมีว่ากรมสรรพากรของประเทศอังกฤษได้ทำการ ประเมินภาษีว่า CPOC ซึ่งจากการประเมิน CPOC จะต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลซึ่งทาง CPOC ได้อุทธรณ์การประเมิน และยืนยันว่าองค์การของตนนั้นไม่ใช่องค์การที่เกิดจากการรวมตัวโดยไม่มีการจดทะเบียนจัดตั้งนิติบุคคลที่มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้นิติบุคคล โดยในกรณีนี้ศาลอุทธรณ์ของ ประเทศอังกฤษ (Court of Appeal: CA) ได้ยอมรับข้อเท็จจริงดังกล่าวที่ CPOC ได้ยกขึ้นมากล่าว

อ้างและตัดสินใจได้ขององค์การดังกล่าวควรจะต้องเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดามากกว่าที่จะต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล

2) ประเภทของรายได้ที่จะต้องนำมารวมคำนวณเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล

รายได้ที่บริษัทจะต้องนำมาเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลตอนสิ้นรอบระยะเวลาบัญชีมีดังต่อไปนี้

(1) รายได้ที่เกิดขึ้นในประเทศอังกฤษไม่ว่าบุคคลมีรายได้จะเป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ในประเทศอังกฤษหรือไม่ก็ตามย่อมจะต้องเสียภาษีให้กับประเทศอังกฤษ

(2) รายได้ที่เกิดขึ้นจากแหล่งนอกประเทศอังกฤษซึ่งผู้มีถิ่นที่อยู่ในประเทศอังกฤษได้รับย่อมจะต้องเสียภาษีให้กับประเทศอังกฤษ

(3) ผลที่ได้จากทุนที่เกิดจากการจัดการทรัพย์สินทั่วโลกของผู้มีถิ่นที่อยู่ในประเทศอังกฤษหรือจากผู้ที่เคยมีถิ่นที่อยู่ในประเทศอังกฤษมาก่อนย่อมจะต้องเสียภาษีให้ประเทศอังกฤษเช่นเดียวกัน

รายได้และผลได้จากทุนที่จะต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลในประเทศอังกฤษนั้นจะแยกประเภทของรายได้ และผลที่ได้จากทุนตาม Schedule ซึ่งต่างๆ จะต้องมิตั้งแต่ Schedule A-F

จากข้อ (1) ถึงข้อ (2) เราสามารถที่จะพิจารณาแยกออกได้เป็นสองกรณีใหญ่ๆด้วยกันกล่าวคือ

1. กรณีตามข้อ (1) นั้นเป็นการเก็บภาษีจากเงินได้ที่เกิดขึ้นในประเทศอังกฤษ ซึ่งถือว่าประเทศอังกฤษสามารถอ้างความเป็นประเทศแหล่งเงินได้ (Source country) เพื่อที่จะจัดเก็บภาษีเงินได้จากบุคคลธรรมดา หรือนิติบุคคลที่เข้าไปประกอบกิจการและมีเงินได้เกิดขึ้นในประเทศอังกฤษ โดยไม่คำนึงว่าบุคคลนั้นจะเป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ในประเทศอังกฤษหรือไม่ ซึ่งในกรณีถือว่าเป็นไปตามหลักเกณฑ์ในเรื่องแหล่งเงินได้ (Source rule) นั่นเอง

2. กรณีตามข้อ (2) และข้อ (3) เป็นการเก็บภาษีจากเงินได้เกิดจากแหล่งภายนอกประเทศและผลที่ได้จากทุนที่เกิดจากการจัดทรัพย์สินที่มีอยู่ทั่วโลก (นอกจากที่มีในประเทศอังกฤษ) โดยผู้มีถิ่นที่อยู่ในประเทศอังกฤษได้รับมาในปีภาษีหนึ่งๆ ซึ่งในกรณีนี้ประเทศอังกฤษสามารถที่จะอ้างความเป็นถิ่นที่อยู่ (Residence country) เพื่อที่จะจัดเก็บภาษีเงินได้ไม่ว่าจะเป็นภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา หรือภาษีเงินได้นิติบุคคล ดังนั้นในกรณีดังกล่าวจึงเป็นไปตามหลักถิ่นที่อยู่ (Residence rule)

ภาษีเงินได้นิติบุคคล จะเก็บจากเงินกำไรของบริษัท โดยกำไรนั้นหมายถึงรายได้รวมถึงผลได้จากทุน แต่หากบริษัทที่มีถิ่นที่อยู่ในประเทศอังกฤษได้มีการจ่ายเงินปันผลให้แก่บริษัทอีกบริษัทหนึ่งซึ่งมีถิ่นที่อยู่ในประเทศอังกฤษเช่นเดียวกัน และบริษัทผู้จ่ายได้เสียภาษีเงินได้นิติบุคคลจากเงินกำไรของบริษัทแล้ว ในกรณีกฎหมายภาษีของประเทศอังกฤษจะให้ยกเว้นภาษี

เงินได้แก่บริษัทผู้รับเงินปันผลนั้นเรียกว่า Franked Investment Income ในกรณีที่เงินในกำไรที่เกิดขึ้นในช่วงของการชำระบัญชีของบริษัทในกรณีต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลแม้ว่าในความเป็นจริงแล้วบริษัทอาจจะยังคงเป็นหนี้ต่อผู้ถือหุ้นก็ตาม ส่วนในกรณีเงินกำไรที่เกิดขึ้นของบริษัทซึ่งมาจากทรัสต์ หรือห้างหุ้นส่วนนั้น บริษัทก็จะต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลเช่นเดียวกัน

### 3) รอบระยะเวลาบัญชี

ภาษีเงินได้นิติบุคคลของประเทศไทยจะจัดเก็บตามรอบระยะเวลาบัญชี ซึ่งรอบระยะเวลาบัญชี ซึ่งรอบระยะเวลาบัญชี (Financial Year) จะเริ่มตั้งแต่เดือนเมษายนจนถึงเดือนมีนาคม กล่าวคือเริ่มจากวันที่ 1 เมษายน และไปสิ้นสุดรอบระยะเวลาบัญชีในวันที่ 31 มีนาคม นั่นเอง ซึ่งเป็นไปตามมาตรา 834 แห่งพระราชบัญญัติภาษีเงินได้นิติบุคคลและภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา 1988 (Income and Corporation Taxes Act 1988)

### 4) อัตราภาษี

ในเรื่องอัตราภาษีนี้นั้นได้ถูกกำหนดไว้ตายตัว หรือเรียกอีกอย่างว่าอัตราภาษีแบบคงที่ (Fix Rate) กล่าวคือถ้าหากเป็นภาษีแบบเงินได้นิติบุคคลที่จัดเก็บจากบริษัททั่วไปที่มีใช้ธุรกิจขนาดย่อมจะจัดเก็บในอัตราร้อยละ 30 แต่ถ้าหากเป็นกรณีของธุรกิจขนาดย่อมหรือขนาดเล็กจะจัดเก็บในอัตราร้อยละ 19

### 5) กรณีที่ได้รับยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคล

สำหรับกรณีที่ถือว่าเป็นการยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลอีกกรณีหนึ่ง นั่นคือ บริษัทที่ดำเนินการทางด้านการกุศลนั้นได้รับการยกเว้นภาษีเงินได้จากเงินกำไรที่ได้รับรวมทั้งผลได้จากการลงทุนที่ได้มาโดยเป็นไปตามกฎเกณฑ์ในเรื่องการกุศล นอกจากนี้ยังมีหน่วยงานอื่น ๆ ที่ได้รับการยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลเช่นเดียวกันไม่ว่าหน่วยงานนั้นจะได้จดทะเบียนจัดตั้งเป็นนิติบุคคลหรือไม่ได้จดทะเบียนก็ตาม ตัวอย่างเช่น สหภาพทางการค้า (Trade union) หรือองค์การวิจัยทางด้านวิทยาศาสตร์ (Scientific research associations) หรืออาจจะเป็นการรวมตัวกันของกลุ่มคนขนาดเล็ก เป็นต้น

#### 3.2.2.2 ลักษณะทั่วไปของกิจการรถแท็กซี่ในประเทศไทย

เป็นเวลากว่า 300 ปีที่แท็กซี่ได้ถือเป็นส่วนหนึ่งของกรุงลอนดอน โดยทั้ง ตัวรถและคนขับจะต้องได้รับใบอนุญาตเสียก่อนจึงจะรับส่งผู้โดยสารได้ โดยรถแท็กซี่ที่จดทะเบียนแล้วตรงด้านหลัง ของรถควรมีป้ายที่เขียนว่า “Taxi License” ตามด้วยหมายเลขหากไม่มีป้ายดังกล่าวอาจเป็นรถแท็กซี่ผิดกฎหมาย สำหรับรถแท็กซี่สีดำ หรือ แบล็คแท็กซี่ เป็นที่รู้จักกันเป็นอย่างดีในลอนดอนและยังคงให้บริการอยู่แต่ปัจจุบันมีหลายสี ปัจจุบันมีแท็กซี่ที่มีใบอนุญาตอยู่กว่า 20,000 คันในกรุงลอนดอน และมีคนขับที่มีใบอนุญาตอยู่กว่า 25,000 คน โดยสามารถเรียกรถแท็กซี่ได้ตามท้องถนนทั่วไป โดยเลือกคนที่มิไฟลีเหลือง “For Hire” ติดอยู่ นอกจากนั้นอาจเรียกแท็กซี่ได้

ตามจุดจอดแท็กซี่ซึ่งอยู่ใกล้ ๆ กับสถานีรถไฟฟ้าส่วนใหญ่ของกรุงลอนดอนและท่าอากาศยานแท็กซี่เหล่านี้สามารถบรรทุกผู้โดยสารได้ 4-5 คนโดยมีมิเตอร์บอกค่าโดยสารและตามธรรมเนียมแล้วควรจะให้ทิปคนขับประมาณ 10 เปอร์เซ็นต์ของราคา

บริการแท็กซี่นอกกรุงลอนดอน แท็กซี่ในเมืองต่าง ๆ นอกกรุงลอนดอนก็มีการให้บริการเหมือนกับในลอนดอน โดยทั้งตัวรถและคนขับจะต้องได้รับใบอนุญาตในบางโอกาสรถแท็กซี่แบบดั้งเดิมอาจมีอยู่บ้างแต่ปัจจุบันส่วนใหญ่จะเปลี่ยนมาใช้รถซาಲುอย่างไรก็ตามจะต้องมีไฟติดอยู่ด้านบนที่เขียนว่า “For Hire” และด้านหลังของรถควรมีป้ายที่เขียนว่า “Taxi License”

การประกอบกิจการ รถแท็กซี่ ในประเทศอังกฤษ โดยจะกล่าวเฉพาะในนครลอนดอน โดยการประกอบกิจการรถแท็กซี่จะต้องได้รับอนุญาต จากองค์การคมนาคม สำหรับ นครลอนดอน (Transport for London) การประกอบอาชีพคนขับรถแท็กซี่ ก็ต้องได้รับอนุญาต หรือประกอบกิจการประเภทบริษัทรถแท็กซี่อนุญาต หรือประกอบกิจการที่จัดตั้งขึ้นเป็นตัวแทนของผู้ขับรถแท็กซี่ ในการบริหารจัดการเกี่ยวกับกิจการรถแท็กซี่โดยส่วนมากตัวแทนเหล่านี้จะจัดตั้งขึ้นในรูปแบบบริษัท<sup>44</sup>

### 3.2.2.3 การเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลจากกิจการรถแท็กซี่ในประเทศอังกฤษ

ไม่ว่าจะประกอบกิจการในรูปแบบใดก็มีหน้าที่ต้องชำระภาษีเงินได้นิติบุคคลตามกฎหมายภาษีเงินได้นิติบุคคลของประเทศอังกฤษ เนื่องจากจากที่กล่าวไปแล้วว่าภาษีเงินได้นิติบุคคลตามกฎหมายของประเทศอังกฤษจะจัดเก็บจากบริษัทซึ่งบริษัท (company) ในที่นี้หมายความถึง บริษัทจำกัดที่ได้มีการจดทะเบียนจัดตั้งเป็นนิติบุคคลตามด้วย กฎหมายว่าด้วยบริษัทจำกัด (Companies Act) หรือการรวมตัวโดยไม่จดทะเบียนจัดตั้งเป็น นิติบุคคล (หมายถึงสมาคมที่ไม่ได้จดทะเบียนจัดตั้งเป็นนิติบุคคล) รวมทั้งองค์การทางการเมืองซึ่งมีหน้าที่จะต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล เมื่อการประกอบกิจการรถแท็กซี่ในประเทศอังกฤษ ที่อนุญาต ให้ประกอบการในรูปแบบบริษัทให้บริการรถแท็กซี่ หรือ ผู้ประกอบกิจการประเภทตัวแทนรถแท็กซี่ในการบริหารจัดการให้กับเจ้าของรถแท็กซี่ มีหน้าที่ต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลตามกฎหมายดังกล่าว

<sup>44</sup> ออนไลน์เข้าถึงได้โดย <http://www.tfl.gov.uk/>.

### 3.2.3 ประเทศญี่ปุ่น

ระบบภาษีของประเทศญี่ปุ่นได้มีการปรับปรุงเปลี่ยนแปลงมากมายในช่วงระหว่างสงครามโลกการปรับปรุงเปลี่ยนแปลงนี้ตกอยู่ภายใต้อิทธิพลของประเทศสหรัฐอเมริกาแต่หลังจากนั้นการสร้างระบบภาษีแบบญี่ปุ่นจริงๆ ก็เริ่มต้นมีขึ้นภายใต้ความริเริ่มของรัฐบาลช่วงปี ค.ศ.1950-1960 (ประมาณ 50 ปีล่วงมาแล้ว) โดยมีจุดมุ่งหมายที่จะส่งเสริมให้เศรษฐกิจของประเทศญี่ปุ่นรุ่งเรืองขึ้นและนับแต่วิกฤตการณ์ราคาน้ำมันในปี 1970-1980 ญี่ปุ่นก็ได้มีความพยายามที่จะปรับปรุงเปลี่ยนแปลงระบบภาษีของตนเองเรื่อยมาจนถึงปัจจุบัน

ประเทศญี่ปุ่นมีระบบภาษีที่เป็นเอกลักษณ์ของตนเอง ซึ่งไม่เหมือนของประเทศอุตสาหกรรมอื่น ความแตกต่างที่เด่นชัดที่สุดคือ เป็นระบบภาษีทำให้เกิดปัญหาการจัดเก็บภาษีน้อยที่สุดรองลงมาจากสหรัฐอเมริกาและตุรกี เป็นระบบภาษีที่ได้จากรายได้บุคคลธรรมดาและนิติบุคคล และไม่มีการเก็บภาษี ที่เกี่ยวกับสิ่งอุปโภคและภาษีทางอ้อมจากสินค้าที่ผลิตหรือใช้ภายในประเทศบางอย่างเท่านั้น (ญี่ปุ่นเป็นประเทศที่ไม่มีการเก็บภาษีมูลค่าเพิ่ม) โดยหลักสำคัญคือเริ่มมีการเก็บภาษีที่ท้องถิ่นเพิ่มขึ้นเนื่องจากญี่ปุ่นประสบภาวะเงินเฟ้อเพื่อให้เกิดการจัดเก็บภาษีมีประสิทธิภาพรัฐบาลจึงจัดสัดส่วนระหว่างภาษีที่เก็บจากรัฐบาลกลางกับรัฐบาลท้องถิ่นให้เท่ากัน แต่อย่างไรก็ตามระบบการจัดเก็บภาษีมียกเว้นส่วนกลางสูง (รัฐเป็นผู้ครอบครองขอรวมภาษีเกินกว่าร้อยละ 60) ยกเลิกภาษีพิเศษบางชนิดที่เป็นอันตรายต่อผู้เสียภาษี เพิ่มระบบภาษีหัก ณ ที่จ่ายเพื่อช่วยให้รัฐได้เงินสดก่อนเพื่อประสิทธิภาพในการจัดเก็บ ป้องกันการหลีกเลี่ยงการเสียภาษี

กระบวนการกำหนดนโยบายการจัดเก็บภาษีของญี่ปุ่นจะเริ่มต้นจากรัฐบาลสอบถามถึงความจำเป็นที่จะต้องปรับปรุงแก้ไขการจัดเก็บภาษี จากนั้นจะมีการเสนอเรื่องเข้าสู่คณะกรรมการที่ปรึกษาการจัดเก็บภาษี ซึ่งแต่งตั้งโดยนายกรัฐมนตรี ภายหลังจากอภิปรายแล้วคณะกรรมการก็จะให้ข้อเสนอแนะหรือข้อเสนอกลับไปยังนายกรัฐมนตรี จากนั้นเรื่องก็จะถูกส่งไปพิจารณาในสภาภายหลังจากได้รับความเห็นชอบจากคณะกรรมการของพรรคการเมืองของรัฐบาลขณะนั้น<sup>45</sup>

ประเทศญี่ปุ่นมี สำนักภาษี (Tax Bureau) มีหน้าที่วางแผนและเสนอร่างเกี่ยวกับระบบการจัดเก็บภาษีและการประมาณการรายได้จากการเก็บภาษี ผู้บริหารสูงสุดเป็นระดับอธิบดี (Director-General) มีข้าราชการทั้งหมดได้แก่ 150 คน (สำนักภาษีของญี่ปุ่นไม่ต้องเก็บภาษีเอง แต่ได้มอบอำนาจให้ National Tax Agency จัดเก็บภาษีให้แทน) ประกอบด้วยหน่วยงานย่อย ได้แก่

<sup>45</sup> แคทลียา โสภา.(2545). อุปสรรคสำคัญของการบังคับใช้กฎหมายภาษีอากรของไทย.วิทยานิพนธ์นิติศาสตรมหาบัณฑิต, มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์.หน้า48-49.



- 1) กองประสานงานทั่วไป (Co-ordination Division) เกี่ยวกับเรื่องภาษีทั่วไป อากรเสตมปี ภาษีท้องถิ่น เผยแพร่ข้อมูลด้านภาษีของประเทศแก่ประชาชน
- 2) กองการวิจัย (Research Division) พิจารณาผลกระทบจากการเก็บภาษี สํารวจข้อมูล แนวโน้มเศรษฐกิจทั้งในประเทศและต่างประเทศที่ จะมีกระทบต่อการเก็บภาษี ศึกษาข้อมูลการเก็บภาษี ของต่างประเทศ
- 3) กองนโยบายภาษีรายได้และภาษีทรัพย์สิน (Income Tax and Property Tax Policy Division) พิจารณาภาษีที่เกี่ยวกับบุคคลธรรมดาทั้งหมด เช่นภาษีรายได้บุคคลธรรมดา กำกับดูแลการให้ใบอนุญาตและคุณสมบัติของผู้ตรวจสอบทำบัญชี (ทั้งรายบุคคลและบริษัท) เพื่อเสียภาษีแก่รัฐบาล
- 4) กองนโยบายภาษีทางอ้อม (Indirect Tax Policy Division) ดูแลการเก็บภาษีบริโภคหรือภาษีมูลค่าเพิ่ม ภาษีบุหรี่ ภาษีเหล้า ภาษีนํ้ามันเบนซิน
- 5) กองนโยบายภาษีนิติบุคคล (Corporation Tax Policy Division) ดูแลการเก็บภาษีนิติบุคคล
- 6) ผู้อำนวยการกองนโยบายภาษีต่างประเทศ (Director of International Tax Policy Division) ดูแลการจัดทำสนธิสัญญาภาษีระหว่างประเทศ เช่นสนธิสัญญาภาษีซ้อน การเป็นสมาชิกใน OECD ด้านภาษี เพื่อแก้ปัญหาภาษีต่างๆ ระหว่างประเทศ

### 3.2.3.1 ลักษณะภาษีบริษัทในประเทศญี่ปุ่น<sup>46</sup>

- 1) ตามกฎหมายว่าด้วยภาษีบริษัท (Corporation Tax Law) นั้นภาษีเงินได้นิติบุคคลจะเรียกเก็บจากรายได้ที่ต้องเสียภาษีของบริษัทต่างๆ โดยกฎหมายมาตรการจัดเก็บภาษีพิเศษ (Special Taxation Measures Law) จะกำหนดมาตรการบางประการสำหรับวัตถุประสงค์ของนโยบายที่เฉพาะเจาะจง
- 2) เพื่อวัตถุประสงค์ทางภาษี คำว่าบริษัท มิได้รวมเพียงแค่บริษัทต่างๆ ในความหมายธรรมดา แต่ยังรวมถึงนิติบุคคลทุกประเภทที่มีชื่ออันหลากหลาย อาทิ สหกรณ์ บริษัทมหาชน นิติบุคคลเพื่อสวัสดิการสังคม และสหภาพแรงงาน ฯลฯ ส่วนองค์กรต่างๆที่ไม่มีลักษณะการเป็นนิติบุคคล เช่น ชมรม หรือสมาคมต่างๆที่มีได้รวมตัวกันเป็นนิติบุคคลนั้น จะถือว่าเป็นนิติบุคคลเพื่อวัตถุประสงค์ทางภาษีตราบเท่าที่องค์กรเหล่านั้น ได้มีการแต่งตั้งผู้แทน (representatives)หรือผู้จัดการ(managers)ขณะที่องค์กรปกครองหรือองค์กรสาธารณะส่วนท้องถิ่น หน่วยงานของรัฐ บริษัทมหาชน และหน่วยงานอื่นๆที่ระบุไว้ในตารางที่ 1 ของกฎหมายว่าด้วยภาษีบริษัทไม่จำเป็นต้องเสียภาษีบริษัท

<sup>46</sup> ออนไลน์เข้าถึงได้จาก <http://www.mof.go.jp/english/tax/taxes2006e.htm>.

3) ภาษีบริษัทจะเรียกเก็บจากรายได้ของแต่ละรอบระยะเวลาบัญชี รายได้ในการขายสินทรัพย์ของบริษัทเพื่อชำระหนี้ (liquidation) หรือในกรณีบริษัทกองทุนทรัสต์ และบริษัทประกัน สหกรณ์การเกษตรเพื่อความช่วยเหลือระหว่างกันของญี่ปุ่น (Japan Mutual Aid Agricultural Co-Operation (Zen-Kyo-Ren)) และอื่นๆ ซึ่งจัดการกับโครงการกองทุนบำเหน็จบำนาญสวัสดิการ (Welfare Pension Fund Plan) และสัญญาบริหารจัดการสินทรัพย์โครงการบำเหน็จบำนาญที่ข้าราชการจะได้รับเป็นจำนวนที่แน่นอนตามสูตรที่กำหนด (defined benefit pension plan) และอื่นๆ รวมถึงบุคคลที่ยังเหลืออยู่ของสำรองส่วนเกินบำเหน็จบำนาญจากการเกษียณอายุในเวลาเริ่มต้นของรอบระยะเวลาบัญชีแต่ละรอบในกรณีที่เป็นบริษัทในเครือ (family corporation) ภาษีเพิ่มเติมจะเรียกเก็บจากกำไรสะสม (retained profits) สำหรับแต่ละรอบระยะเวลาบัญชี เมื่อกำไรเหล่านี้เกินกว่าระดับที่กำหนดไว้แน่นอน

กรณีของกำไรส่วนทุนหรือกำไรจากการขายหลักทรัพย์ (capital gains) จะแตกต่างจากภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา เนื่องจากจะไม่มี การอนุญาตให้มีการปฏิบัติที่พิเศษ (preferential treatment) ในการคำนวณเงินได้นิติบุคคลที่ต้องเสียภาษี การขายที่ดินจะได้รับ การปฏิบัติเป็นการเฉพาะตามระยะเวลาการถือครองตามที่มีการกำหนดเงื่อนไขไว้ในกฎหมายมาตรการจัดเก็บภาษีพิเศษ (Special Taxation Measures Law) (กฎหมายนี้ได้บังคับใช้ตั้งแต่วันที่ 1 มกราคม ค.ศ. 1998 (พ.ศ. 2541) จนถึงวันที่ 31 ธันวาคม ค.ศ. 2008 (พ.ศ. 2551))

4) นับตั้งแต่การปฏิรูประบบการจัดเก็บภาษีโดยรวมใน ค.ศ. 1950 (พ.ศ. 2493) ตามข้อเสนอแนะของศาสตราจารย์ Shoup (Shoup Recommendations เป็นหลักการที่กำหนดให้รายได้ทุกประเภท อันรวมถึงกำไรส่วนทุนต้องเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดานั้น ระบบภาษีบริษัทจึงต้องเป็นไปตามหลักการที่อ้างอิงแนวความคิดที่ว่าบริษัท (corporation) เป็นการรวมตัวกันของผู้ถือหุ้น และควรที่จะต้องเป็นการรวบรวมเอาภาระภาษี แม้ว่าวิธีการบรรเทาภาระภาษีค่อนข้างจะเปลี่ยนแปลงไปในช่วงเวลาหลายปีที่ผ่านมา

ในช่วงหลายปีก่อนหน้านี้ ได้มีการบรรเทาภาระภาษีทั้งหมดในระดับผู้ถือหุ้น รายได้ที่ต้องเสียภาษีของบริษัทจะถูกเก็บภาษีร้อยละ 35 ไม่ว่ารายได้ดังกล่าวจะได้มีการแบ่งสรรหรือไม่ก็ตาม กล่าวคือจะมีการรวมเอาเงินปันผลที่ผู้ถือหุ้นแต่ละคนได้รับไว้ในรายได้ที่ต้องเสียภาษีของบุคคลดังกล่าวร่วมกับรายได้จากแหล่งอื่นๆ (อย่างไรก็ตาม จำนวนเทียบเท่ากับร้อยละ 25 ของเงินปันผลที่ได้รับจะสามารถนำไปเป็นเครดิตภาษีเงินได้ของบุคคลนั้น ส่วนร้อยละ 25 จะเป็นค่าประมาณที่มีเพื่อก่อภาระภาษีโดยรวมที่เรียกเก็บจากเงินปันผล (อาทิ ภาษีบริษัทที่ต้องจ่ายในระดับบริษัทบวกกับภาษีเงินได้) ประมาณร้อยละ 60 สำหรับบุคคลแต่ละคนที่อยู่ในระดับ (bracket) สูงสุดในตารางอัตราภาษีเงินได้ส่วนเงินปันผลที่บริษัทได้รับนั้นจะไม่นำมารวมไว้ในรายได้ที่ต้องเสียภาษีของบริษัท ด้วยวัตถุประสงค์ทางภาษี

ในค.ศ. 1961 (พ.ศ. 2504) ได้มีการนำเอาระบบอัตราแบ่งแยก (split-rate system) มาใช้เพื่อเพิ่มเงินทุนจากส่วนทุนเจ้าของกิจการ (equity capital) ของบริษัทซึ่งตรงกันข้ามกับทุนที่ไปหาจากแหล่งอื่นๆ (borrowed capital) หลักปรัชญาสำคัญที่ซ่อนอยู่ของการปฏิรูปภาษีนั่น ก็เป็นไปเพื่อบรรเทาภาระภาษีบางส่วนในระดับบริษัทและอีกส่วนหนึ่งในระดับผู้ถือหุ้น โดยได้มีการลดอัตราภาษีที่เรียกเก็บจากกำไรซึ่งได้มีการแบ่งสรรกัน (distributed profits) จากร้อยละ 38 เหลือเพียงร้อยละ 28 ขณะที่ภาษีที่เรียกเก็บจากกำไรซึ่งมิได้มีการแบ่งสรรกัน จะยังคงอยู่ที่ร้อยละ 38 ในทำนองเดียวกัน เครดิตเงินปันผลในส่วนที่เกี่ยวกับภาษีเงินได้ ก็ถูกลดลงจากร้อยละ 20 เหลือร้อยละ 15 ของเงินปันผลที่ได้รับ ดังนั้นจึงได้มีการกำหนดเป็นเงื่อนไขว่าในกรณีซึ่งเงินปันผลที่บริษัทหนึ่งบริษัทใดได้รับนั้น เกินกว่าจำนวนที่ต้องแบ่งสรรออกไป ควรให้มีการรวมเอาหนึ่งในสี่ของยอดเงินส่วนที่เหลือไว้ในรายได้ที่ต้องเสียภาษีของบริษัทแห่งนั้น

นับตั้งแต่จุดนั้น ได้มีการเปลี่ยนแปลงบางส่วนในเรื่องอัตราภาษีแต่โครงสร้างพื้นฐานของระบบการจัดเก็บภาษีนิตินบุคคลยังคงเหมือนเดิม ไม่เปลี่ยนแปลง ในช่วงระยะเวลาหลายปีมานี้ ได้มีข้อถกเถียงอันหลากหลายเกี่ยวกับระบบการจัดเก็บภาษีนิตินบุคคลในการปฏิรูปภาษีเมื่อปี ค.ศ. 1989 (พ.ศ. 2532) ได้มีการเลิกอัตราภาษีที่เรียกเก็บจากกำไรที่ได้มีการแบ่งสรรซึ่งได้ลดลงดังกล่าวข้างต้น (ซึ่งจะอยู่ที่ร้อยละ 32 ขณะที่อัตราภาษีที่เรียกเก็บจากกำไรสะสม (retained profits) จะอยู่ที่ร้อยละ 42) และได้มีการบังคับใช้อัตราภาษีร้อยละ 37.5 กับทั้งกรณีกำไรสะสมและกำไรที่ได้มีการแบ่งสรรกัน ตั้งแต่วันที่ 1 เมษายน ค.ศ. 1990 (พ.ศ. 2533) อัตราภาษีปัจจุบันจะอยู่ที่อัตราร้อยละ 30 ซึ่งได้มีการบังคับใช้ภายหลังวันที่ 1 เมษายน ค.ศ. 1999 (พ.ศ. 2542)

5) สำหรับบริษัทต่าง ๆ ที่มีทุนไม่เกิน 100 ล้านเยน อัตราภาษีที่ลดลงนั้น สามารถนำมาบังคับใช้ได้สำหรับรายได้ที่ไม่เกิน 8 ล้านเยน อัตราภาษีได้ปรับเป็นร้อยละ 22 ภายหลังจากวันที่ 1 เมษายน ค.ศ. 1999 (พ.ศ. 2542) นอกจากนี้ สำหรับบริษัทที่ให้บริการสาธารณะ (public service corporations) และอื่นๆ ในตารางที่ 2 และสหกรณ์ต่างๆ และอื่นๆ ในตารางที่ 3 ของกฎหมายว่าด้วยภาษีบริษัท (Corporation Tax Law) อัตราภาษีซึ่งลดลงอยู่ที่ร้อยละ 22 จะถูกนำมาบังคับใช้ด้วย

6) จำนวนภาษีที่เรียกเก็บจากดอกเบี้ย เงินปันผล และราคาบวกส่วนเพิ่มการไถ่ถอน (redemption premium) ของหลักทรัพย์ที่ขายลด (discount securities) ตราสารหนี้ที่ไม่ระบุดอกเบี้ยไว้บนตราสารหนี้ แต่จะใช้วิธีการขายลดแทนซึ่งจะหัก ณ ที่จ่ายนั้นจะสามารถนำไปเป็นเครดิตของจำนวนภาษีบริษัทที่ต้องจ่ายในปีนั้น ถ้าจำนวนภาษีที่หัก ณ ที่จ่ายเกินกว่าจำนวนภาษีบริษัท (ภาษีเงินได้นิตินบุคคล) จำนวนที่เกินมานั้น ก็จะมีการจ่ายคืนให้ต่อไป

7) ภาษีบริษัทจะต้องจ่ายตามระบบประเมินตนเอง (self-assessment system) โดยทั่วไปแล้ว บริษัทจะต้องยื่นแบบแสดงรายการภาษีบริษัท พร้อมกับงบดุล รวมถึงงบกำไรและขาดทุนแก่ผู้อำนวยการสำนักภาษี (Director of the Tax Office) ภายใน 2 (สอง) เดือนนับแต่เวลา

สิ้นสุดของแต่ละรอบระยะเวลาบัญชี และจะต้องจ่ายภาษีตามที่มีการรายงานซึ่งเรียกเก็บจากกำไรที่ได้ ถ้าผู้เสียภาษีไม่ยื่นแบบแสดงที่ถูกต้อง เจ้าหน้าที่ผู้มีอำนาจด้านภาษีจะประเมินกำไรที่ได้อีกครั้งผ่านกระบวนการแก้ไขหรือวินิจฉัยตัดสิน

8) ภาษีท้องถิ่น (local inhabitants tax) และภาษีกิจการท้องถิ่น (local enterprise tax) เป็นภาษีที่เจ้าหน้าที่ท้องถิ่นเรียกเก็บจากบริษัทต่างๆ โดยอ้างอิงจากเงินได้นิติบุคคล และอื่นๆ ในการปฏิรูปภาษี ค.ศ. 2001 (พ.ศ. 2544) ได้มีการใช้มาตรการต่างๆ ในการจัดเก็บภาษีจากการปรับโครงสร้างนิติบุคคล (taxation on corporate reorganization) ส่วนในการปฏิรูปภาษี ค.ศ. 2002 (พ.ศ. 2545) ได้มีการนำเอาระบบการจัดเก็บภาษีแบบรวม (consolidated taxation system) มาใช้สำหรับโครงสร้างการจัดเก็บภาษีจากการปรับโครงสร้างนิติบุคคล

### 3.2.3.2 มาตรการจัดเก็บภาษีพิเศษ (Special Taxation Measures)<sup>47</sup>

กฎหมายมาตรการจัดเก็บภาษีพิเศษ (Special Taxation Measures Law) ได้กำหนดมาตรการที่หลากหลายไว้เพื่อช่วยให้บรรลุวัตถุประสงค์บางประการของนโยบายเศรษฐกิจ เช่น การประหยัดพลังงาน การควบคุมมลพิษ การพัฒนาระดับภูมิภาค และการส่งเสริมธุรกิจขนาดเล็กและขนาดกลาง มาตรการเหล่านี้จะมีตั้งแต่มาตรการหักลด อาทิ เครดิตภาษีและการหักลดหย่อนรายได้ จนถึงการย้าระยะเวลาการเสียภาษีออกไป (tax deferral) เช่น ค่าเสื่อมราคาพิเศษ (special depreciation) และค่าเสื่อมราคาอัตราก้าวหน้า (advanced depreciation) โดยการสูญเสียรายได้คาดว่าจะอยู่ที่ประมาณ 1,088 พันล้านเยน มาตรการจัดเก็บภาษีพิเศษเหล่านี้ เป็นมาตรการชั่วคราวเฉพาะกาล และระยะเวลาในการบังคับใช้จะระบุไว้ในกฎหมายดังกล่าว โดยจะมีการใช้มาตรการจัดเก็บภาษีพิเศษนี้กับข้อยกเว้นของหลักการจัดเก็บภาษีที่ว่า “ความเที่ยงธรรม (equity) ความเป็นกลาง (neutrality) และความเข้าใจง่าย (simplicity)” จากทัศนะในการทำให้บรรลุซึ่งวัตถุประสงค์ของนโยบายที่เฉพาะเจาะจง และมีความจำเป็นที่จะต้องสนับสนุนการรวบรวมเป็นระบบเดียว (consolidation) และความถูกต้องตามหลักเหตุผล (rationalization) ด้วยการหมั่นตรวจสอบอย่างเพียงพอถึงวัตถุประสงค์ ผลกระทบและความถูกต้องเหมาะสมของนโยบายดังกล่าว ตามที่นโยบายเหล่านั้นมุ่งหมาย

### 3.2.3.3 ลักษณะทั่วไปของกิจการรถแท็กซี่ในประเทศญี่ปุ่น

ระบบบริการรถแท็กซี่ในประเทศญี่ปุ่น ซึ่งเป็นประเทศที่ได้รับการยกย่องว่ามีระบบการจัดการควบคุมรถแท็กซี่มาตรฐาน โดยมีขั้นตอนและความละเอียดรอบคอบในการควบคุมที่น่าจะนำมาประยุกต์ใช้กับประเทศไทยได้อาทิ

<sup>47</sup> ออนไลน์เข้าถึงได้จาก <http://www.mof.go.jp/english/tax/taxes2006e.htm>.

1) ในด้านมาตรฐานความปลอดภัย จะมีข้อบังคับเกี่ยวกับระยะเวลาการทำงานของผู้ขับขี่ โดยกำหนดให้ผู้ขับขี่สามารถขับได้สูงสุดไม่เกิน 16 ชั่วโมงต่อวัน ซึ่งตามพยานการทำงานสูงสุดดังกล่าว ผู้ขับขี่จะสามารถปฏิบัติงานได้ไม่เกิน 12 วันในแต่ละเดือน เพื่อป้องกันการเกิดอันตรายจากการขับขี่

2) มีการประกันรายได้ขั้นต่ำที่ผู้ขับขี่จะได้รับในแต่ละวัน

3) กำหนดให้มีการสอบความรู้และจริยธรรมของผู้ขับขี่ หากผู้ขับขี่ต้องการจะขับขี่ข้ามเขตต้องมาทดสอบความรู้เกี่ยวกับเส้นทางและสถานที่ต่างๆ ในท้องถิ่นนั้น

4) การทำบัตรโรงเรียนที่มีทั้งชื่อและรหัสของผู้ขับขี่เก็บไว้ด้านหลัง เพื่อให้ผู้โดยสารหยิบไปใช้ได้ทันที ฯลฯ อย่างไรก็ตาม ระบบแท็กซี่ในญี่ปุ่นนั้น ผู้ขับขี่จะต้องมีสังกัดกับผู้ประกอบการแท็กซี่ หรือ Taxi Centre โดยเป็นหน่วยงานเอกชนที่กำกับดูแลโดยรัฐอีกชั้นหนึ่ง ซึ่งจะทำให้การดูแลจัดการระบบของรัฐมีประสิทธิภาพสูงขึ้น โดยผู้ประกอบการรถแท็กซี่ในประเทศญี่ปุ่น จะประกอบกิจการในรูปแบบบริษัทแท็กซี่ โดยจะจ้างพนักงานขับรถ การชำระเงินสามารถชำระเป็นเงินสดหรือ โดยบัตรเครดิต และออกใบเสร็จให้เมื่อชำระค่าโดยสาร<sup>48</sup>

### 3.2.3.4 การเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลจากกิจการรถแท็กซี่ในประเทศญี่ปุ่น

กิจการรถแท็กซี่ในประเทศญี่ปุ่น กรณีประกอบกิจการประเภทบริษัท มีหน้าที่จะต้องชำระภาษีเงินได้ นิติบุคคล ตามกฎหมายว่าด้วยภาษีบริษัท (Corporation Tax Law) นั้น ภาษีเงินได้นิติบุคคลจะเรียกเก็บจากรายได้ที่ต้องเสียภาษีของบริษัทต่างๆ โดยกฎหมายมาตรการจัดเก็บภาษีพิเศษ (Special Taxation Measures Law) จะกำหนดมาตรการบางประการสำหรับวัตถุประสงค์ของนโยบายที่เฉพาะเจาะจงโดยการจ่ายภาษีจะเป็นระบบประเมินตนเอง สำหรับภาษีเงินได้นิติบุคคลผู้เสียภาษีเป็นผู้กรอกแบบคำนวณภาษี และยื่นแบบด้วยตนเอง ซึ่งทางภาครัฐจะมีหน่วยงานของกรมสรรพากรญี่ปุ่นให้ความรู้ ให้คำปรึกษาในด้านการกรอกแบบ คำนวณภาษีเพื่อยื่นแบบรวมทั้งช่วยในการจัดหาผู้สอบบัญชีภาษีอากร (CPTA)<sup>49</sup>

## 3.2.4 ประเทศสาธารณรัฐประชาชนจีน

### 3.2.4.1 ประเภทของภาษีเงินได้<sup>50</sup> แบ่งเป็น 4 ประเภท

1) ภาษีเงินได้จากกิจการประกอบกิจการ

2) ภาษีเงินได้สำหรับกิจการลงทุน โดยชาวต่างชาติ หรือกิจการของบริษัท

<sup>48</sup> ออนไลน์เข้าถึงได้โดย <http://www.ryt9.com/s/prg/133828/>.

<sup>49</sup> สุเทพ พงษ์พิทักษ์.(2551). CPTA คือใคร. สรรพากรสาส์น, 55( 2). หน้า 47.

<sup>50</sup> ออนไลน์เข้าถึงได้จาก

## ต่างประเทศ

3) ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา

4) ภาษีเงินได้เกษตรกรรม

### 3.2.4.2 ลักษณะเฉพาะ

1) เรียกเก็บภาษีจากยอดขายรับสุทธิของบุคคล หรือยอดผลกำไรจากการประกอบกิจการ

2) ยึดหลักความสามารถในการรับภาระภาษี กล่าวคือ มีรายได้มากต้องรับภาระภาษีมาก มีรายได้น้อยก็รับภาระภาษีน้อย ไม่มีรายได้ไม่ต้องรับภาระภาษี

3) ใช้ระบบอัตราภาษีก้าวหน้าเป็นส่วนใหญ่

4) คิดภาษีจากยอดขายรับทั้งปี แต่แบ่งชำระเป็นงวดได้

### 3.2.4.3 ภาษีเงินได้จากการประกอบกิจการ

หมายถึง ภาษีที่เรียกเก็บจากเงินได้จากการผลิตหรือการประกอบกิจการหรือเงินได้อื่นๆ

1) บุคคลหรือองค์กรที่ได้จดทะเบียนประกอบกิจการภายในประเทศสาธารณรัฐประชาชนจีน อันได้แก่ รัฐวิสาหกิจ กิจการสหกรณ์มวลชนท้องถิ่น (วิสาหกิจชุมชน) บริษัทจำกัด ความรับผิดชอบ (ห้างหุ้นส่วน) บริษัทจำกัด กิจการส่วนบุคคลรวมทั้งองค์กรอื่นใดที่มีรายรับจากการประกอบกิจการ ยกเว้น กิจการลงทุนโดยชาวต่างชาติหรือกิจการของบริษัทต่างประเทศ ซึ่งมีกฎหมายบัญญัติไว้เป็นการเฉพาะต่างหาก

2) รายรับที่ต้องชำระภาษี

รายรับที่ได้จากการผลิตหรือประกอบกิจการ หมายถึง การผลิต การขนส่ง การจำหน่ายจำโอนสินค้า การให้บริการต่างๆ และรายรับสุทธิอื่นใด หมายถึง ดอกผล ดอกเบี้ย เงินปันผล ค่าเช่า ค่าโอนสิทธิในทรัพย์สินต่างๆ ค่าตอบแทนอนุญาตให้ใช้สิทธิและสิทธิประโยชน์อื่นใด ที่มีแหล่งเงินได้ทั้งจากภายในประเทศและนอกประเทศสาธารณรัฐประชาชนจีน

กรณีเงินได้จากต่างประเทศและได้เสียภาษีในต่างประเทศแล้ว เมื่อนำยอดเงินได้จากต่างประเทศ มารวมคำนวณรวมกับยอดเงินได้ในประเทศอันเป็นยอดรายรับเพื่อเสียภาษีสิ้นปีแล้ว สามารถนำภาษีที่ชำระในต่างประเทศแล้วมาหักลดจากยอดภาษีที่ต้องชำระในสิ้นปีได้ ยอดรายรับที่ต้องเสียภาษี ให้คำนวณจากยอดรายรับทั้งหมดตลอดปีลบด้วยรายการที่กฎหมายอนุญาตให้ลดหย่อนได้ (ต้นทุน ค่าใช้จ่าย ค่าภาษี และค่าเสียหาย)

3) อัตราภาษี

อัตราภาษีเงินได้จากการประกอบกิจการกำหนดไว้ร้อยละ 33 เป็นมาตรฐานทั่วไป กรณีกฎหมายให้สิทธิพิเศษในการลดหย่อนจะกำหนดไว้ในอัตราร้อยละ 15 และ 24 อัตราร้อยละ 15

จะกำหนดระยะเวลาลดหย่อนที่แน่นอนและใช้สำหรับการร่วมประกอบกิจการของชาวจีนด้วยกัน ในเขตเศรษฐกิจพิเศษ หรือการร่วมประกอบกิจการของชาวจีนด้วยกันในเขตที่จัดตั้งขึ้นใหม่ผู้ตั้ง แห่งมหานครเซี่ยงไฮ้ (รวมทั้งชาวจีนนอกเขตที่ร่วมลงทุนแต่เพียงผู้เดียวในเขตใหม่ผู้ตั้งด้วย) หรือ กิจการใด ๆ ในเขตนิคมพัฒนาอุตสาหกรรมเทคโนโลยีระดับสูงและทันสมัย ซึ่งมีรายรับสุทธิที่ต้อง นำมาคำนวณชำระภาษีที่มีจำนวนไม่เกินสามหมื่นหยวนต่อปีอัตราร้อยละ 24 จะกำหนดสำหรับ ผู้ประกอบการในเขตดังกล่าวที่มีรายรับสุทธิที่ต้องนำมาคำนวณชำระภาษีตั้งแต่สามหมื่นหยวน ขึ้นไปถึงหนึ่งแสนหยวนต่อปี

#### 4) การคำนวณภาษี

ภาษีที่ต้องชำระ = ยอดรายรับสุทธิที่ต้องชำระภาษีคูณด้วยอัตราภาษีที่กำหนด

#### 3.2.4.4 ลักษณะทั่วไปของกิจการรถแท็กซี่ในประเทศสาธารณรัฐประชาชนจีน

ในประเทศสาธารณรัฐประชาชนจีน มีแท็กซี่ให้บริการทุกเมือง เช่น กรุงปักกิ่งมีรถ แท็กซี่ประมาณ 66,000 คันตัวรถแท็กซี่มีสองสีหลายแบบ เช่นสีเหลืองสีเขียว สีเหลืองสีน้ำเงิน สีเหลืองสีขาวและสีเหลืองสีม่วง ข้างบนรถมีป้าย "Taxi" เวลาไม่มีผู้โดยสารหน้าต่างข้างหน้าจะมี ไฟสีแดงเปิดอยู่เวลาต้องการเรียกแท็กซี่ก็โบกมืออยู่ข้างถนนแต่เรียกแท็กซี่ที่ข้างถนนทุกที่ไม่ได้ เพราะบางสถานที่ห้ามจอดรถถึงเรียกแล้วแท็กซี่ก็ไม่กล้าจอดเพราะผิดกฎจราจรจะถูกปรับเงิน รถแท็กซี่ทั่วไปของกรุงปักกิ่งเริ่มขึ้นที่ 10 หยวนภายใน 3 กิโลเมตร เกิน 3 กิโลเมตรแล้วแต่ละ กิโลเมตรขึ้น 2 หยวน รถแท็กซี่แต่ละคันต่างติดตั้งมิเตอร์คิดค่าแท็กซี่อย่างอัตโนมัติ หากนั่งแท็กซี่ ของกรุงปักกิ่งในช่วง 23.00 น.ถึง 05.00 น.ของเช้ารุ่งขึ้น ค่าแท็กซี่จะเพิ่มขึ้น 20 เปอร์เซ็นต์ นอกจากนี้เวลานั่งแท็กซี่ ค่าทางด่วนและค่าจอดรถไม่ได้รวมในค่าเช่ารถต้องเสียต่างหากการ ประกอบกิจการรถแท็กซี่ในประเทศจีนโดยทั่วไปก็จะประกอบกิจการในรูปแบบบริษัท โดยจะจ้าง พนักงานขับ หรือแท็กซี่ส่วนบุคคลและต้องอยู่ภายใต้การกำกับดูแลของแต่ละเมือง<sup>51</sup>

#### 3.2.4.5 การเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลจากกิจการรถแท็กซี่ในประเทศสาธารณรัฐ ประชาชนจีน

การประกอบกิจการรถแท็กซี่ในประเทศจีน ประเภทบริษัทและไม่ว่าจะตั้งขึ้นในรูปแบบใด เมื่อมีรายได้จากกิจการรถแท็กซี่ มีหน้าที่ต้องเสียภาษีเงิน ได้เพราะเป็นบุคคลหรือองค์กรที่ได้ จดทะเบียนประกอบกิจการภายในประเทศสาธารณรัฐประชาชนจีน อันได้แก่ รัฐวิสาหกิจ กิจการ สหกรณ์มวลชนท้องถิ่น (วิสาหกิจชุมชน) บริษัทจำกัดความรับผิดชอบ (ห้างหุ้นส่วน) บริษัทจำกัด กิจการส่วนบุคคลรวมทั้งองค์กรอื่นใดที่มีรายรับจากการประกอบกิจการ ยกเว้น กิจการลงทุนโดย

<sup>51</sup> ออนไลน์เข้าถึงได้โดย <http://thai.cri.cn/1/2008/08/18/21s131577.htm>.

ชาวต่างชาติหรือกิจการของบริษัทต่างประเทศ ซึ่งมีกฎหมายบัญญัติไว้เป็นการเฉพาะต่างหาก และการบริหารการจัดเก็บภาษีดังกล่าวอยู่ภายใต้การกำกับดูแลของแต่ละเมือง