

บทที่ 2

โครงสร้างภาษีเงินได้นิติบุคคล

1 เหตุผลในการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคล¹

ภาษีเงินได้นิติบุคคล (corporate income tax หรือ corporation tax) เป็นภาษีทางตรงชนิดหนึ่งที่เรียกเก็บจากฐานเงินได้เช่นเดียวกับภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา การจัดเก็บโดยทั่วไปจะเรียกเก็บจากฐานกำไรของบริษัทหรือนิติบุคคลอื่นบางประเภท เป็นภาษีที่จัดเก็บแพร่หลายอยู่ในหลายประเทศ การจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลมีเหตุผลและแนวคิดสนับสนุนอยู่หลายประการ ดังนี้

(1) แนวคิดพื้นฐานของการจัดเก็บภาษี คือ บริษัทมีสภาพเป็นบุคคลตามกฎหมายซึ่งแตกต่างหากจากผู้ถือหุ้น ดังนั้นจึงพึงถือได้ว่าบริษัทย่อมเป็นหน่วยทางภาษีอากรที่แยกจากบุคคลธรรมดาซึ่งเป็นผู้ถือหุ้นและควรมีการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลควบคู่ไปกับภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาด้วย

(2) ในหลาย ๆ กรณีสภาพการเป็นเจ้าของและการจัดการของบริษัท มีลักษณะที่แยกจากกันค่อนข้างเด็ดขาด กล่าวคือผู้เป็นเจ้าของหรือผู้ถือหุ้นมิได้เป็นฝ่ายจัดการหรือฝ่ายบริหารงานบริษัทเอง ดังนั้นจึงอาจกล่าวได้ว่าบริษัทสามารถสร้างรายได้หรือผลกำไรขึ้นมาโดยที่ไม่มีใครคนใดคนหนึ่งสามารถนำมาใช้เพื่อประโยชน์ส่วนตนได้โดยตรง ผลกำไรของบริษัทในกรณี

¹ ศุภรัตน์ คุ้มณกุล และ ชาตรี ตันติวาณิชกิจ, เอกสารการสอนชุดวิชากฎหมายภาษีอากร 1, หน่วยที่ 9 ทฤษฎีภาษีเงินได้นิติบุคคล, (นนทบุรี: สำนักพิมพ์มหาวิทยาลัยสุโขทัยธรรมมาธิราช, 2547) น.47-48.

นี้จึงนับได้ว่าแสดงออกถึงความสามารถในการเสียภาษีของบริษัทซึ่งแยกเป็นเอกเทศจากความสามารถในการเสียภาษีของผู้ถือหุ้น บริษัทจึงควรเสียภาษีตามหลักความสามารถในการเสียภาษีโดยใช้ผลกำไรนี้เป็นเครื่องวัดความสามารถด้วย

(3) ในการประกอบการในรูปนิติบุคคลหรือในรูปบริษัทนั้นจะได้รับสิทธิพิเศษเหนือการประกอบการในรูปบุคคลธรรมดาอยู่หลายประเภท เช่น การประกอบกิจการในรูปของบริษัทผู้ถือหุ้นมีความรับผิดชอบในหนี้สินโดยจำกัดจำนวน (limited liabilities) ตามจำนวนที่ลงทุนไว้ แต่ถ้าประกอบกิจการในรูปบุคคลธรรมดาความรับผิดชอบในหนี้สินมิได้จำกัดอยู่เฉพาะจำนวนที่ลงทุนไว้ แต่จะรวมถึงบรรดาทรัพย์สินส่วนตัวที่มีอยู่ทั้งหมดด้วย การเปลี่ยนมือ การเป็นเจ้าของกิจการในรูปบริษัทสามารถกระทำได้ง่าย นอกจากนี้การเพิ่มทุนของกิจการในรูปบริษัทก็ยิ่งทำได้ง่ายกว่ากิจการในรูปบุคคลธรรมดาโดยการออกหุ้นใหม่มาขายในตลาดหุ้น เป็นต้น ดังนั้นเมื่อการประกอบกิจการในรูปบริษัทได้รับสิทธิพิเศษมากกว่าการประกอบกิจการในรูปบุคคลธรรมดา เช่นนี้ บริษัทจึงควรเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลสำหรับสิทธิพิเศษที่ได้รับนี้ด้วย กล่าวอีกนัยหนึ่งก็คือเหตุผลของการจัดเก็บภาษีในประเด็นนี้เป็นการจัดเก็บตามหลักผลประโยชน์

(4) เพื่อเสริมการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา หากมีการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาอย่างเดียวโดยไม่จัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลควบคู่ไปด้วยจะทำให้มีการเลี่ยงการเสียภาษีได้โดยสะดวกในบริษัท แม้ว่ารายได้เหล่านี้เมื่อมีการจัดสรรออกมาเป็นเงินปันผลในอนาคตแล้วจะต้องเสียภาษีแต่อย่างน้อยที่สุดก็เท่ากับว่าได้มีการชะลอเวลาเสียภาษีออกไปแล้วซึ่งก่อให้เกิดความไม่เป็นธรรมระหว่างบริษัทที่จ่ายเงินปันผลออกมาและบริษัทที่ไม่จ่ายเงินปันผลออกมา ไม่ว่าจะด้วยเหตุใดก็ตาม นอกจากนี้หากระบบภาษีใดไม่มีการจัดเก็บภาษีจากกำไรที่ได้รับจากการขายหุ้นหรือเก็บในอัตราต่ำกว่าภาษีเงินได้ที่เก็บจากเงินปันผลก็จะพบว่าผลของการสะสมกำไรไว้ในบริษัทโดยไม่จ่ายเงินปันผลออกมาจะทำให้มูลค่าของหุ้นสูงขึ้น เมื่อขายไปก็จะได้กำไรมากขึ้นแต่จะเสียภาษีน้อยลงเมื่อเทียบกับกรณีที่เสียจากเงินปันผลหรืออาจไม่ต้องเสียภาษีเลยก็ได้ จึงนับเป็นช่องทางหลีกเลี่ยงภาษีได้อีกวิธีหนึ่ง ดังนั้นเพื่อป้องกันการหลีกเลี่ยงภาษีดังกล่าว ตลอดจนตามเหตุผลข้างต้น จึงจำเป็นต้องมีการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลควบคู่ไปกับภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาด้วย

2 โครงสร้างทั่วไปของภาษีเงินได้นิติบุคคล

2.1 ผู้มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้นิติบุคคล

ภาษีเงินได้นิติบุคคลจัดเก็บจากเงินได้ของนิติบุคคล โดยทำการจัดเก็บแยกออกต่างหากจากภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา (สำหรับความหมายของคำว่านิติบุคคลนั้นจะต้องไปพิจารณาจากบทบัญญัติทั้งกฎหมายภาษีเงินได้นิติบุคคล และกฎหมายห้างหุ้นส่วนบริษัทในแต่ละประเทศประกอบกันเพราะจะมีมุมมองในระบบแต่ละประเทศที่แตกต่างกันอยู่ อย่างไรก็ตามขออธิบายตามองค์ประกอบสองประการเป็นหลัก คือเป็นกิจการธุรกิจที่มีสถานภาพทางบุคคลตามกฎหมาย และมีบทบัญญัติตามกฎหมายภาษีว่าต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล) ซึ่งผู้มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้นิติบุคคลที่สำคัญได้แก่ บริษัท ไม่ว่าจะบริษัทจำกัด หรือบริษัทมหาชนจำกัด และนิติบุคคลอื่นตามที่กฎหมายของแต่ละประเทศจะกำหนดให้เป็นผู้มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้นิติบุคคล เช่น ห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล มูลนิธิ สมาคม ฯลฯ ซึ่งในการกำหนดให้นิติบุคคลใดมีหน้าที่เสียภาษีให้กับประเทศใดประเทศหนึ่งนั้นจำเป็นต้องพิจารณาถึงความสัมพันธ์ระหว่างนิติบุคคลนั้นกับประเทศผู้จัดเก็บภาษี ความสัมพันธ์ดังกล่าวอาจก่อให้เกิดหลักสำคัญของประการ คือ

(1) หลักแหล่งเงินได้ (Source rule)²

หลักเกณฑ์นี้เป็นกรณีที่ประเทศผู้จัดเก็บภาษีจะอ้างสิทธิเก็บภาษีโดยอาศัยความสัมพันธ์ระหว่างประเทศผู้จัดเก็บภาษีกับแหล่งเงินได้ ซึ่งได้แก่กรณีดังต่อไปนี้

- เงินได้ถูกจ่ายจากหรือในประเทศนั้น โดยกิจการรวมที่ก่อให้เกิดเงินได้ไม่ได้กระทำการขึ้นในประเทศนั้น หรือทรัพย์สินที่ก่อให้เกิดเงินได้อาจมีได้อยู่ในประเทศที่มีการจ่ายเงินได้นั้น
- การจ้างงานหรือกิจการที่ก่อให้เกิดเงินได้ถูกกระทำการขึ้นในประเทศนั้น โดยไม่คำนึงว่าจะมีการจ่ายเงินได้ค่าตอบแทนกันหรือไม่หรือจากประเทศนั้นหรือไม่
- ทรัพย์สินที่ก่อให้เกิดเงินได้ตั้งอยู่ในประเทศนั้นโดยไม่คำนึงว่าจะมีการจ่ายเงินได้ค่าตอบแทนหรือไม่หรือจากประเทศนั้นหรือไม่

² ธนภณ(เพริศพิบูลย์) แก้วสถิต, คำอธิบายภาษีเงินได้ระหว่างประเทศและหลักการทั่วไปของอนุสัญญาภาษีซ้อน, พิมพ์ครั้งที่ 2 (กรุงเทพมหานคร:ห้างหุ้นส่วนจำกัดโรงพิมพ์ชวนพิมพ์, 2546) น.1-2.

ทั้ง 3 กรณี ไม่คำนึงว่าผู้รับเงินได้และผู้จ่ายเงินได้จะมีสัญชาติ (Nationality) หรือเป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ (Resident) ของประเทศผู้จัดเก็บภาษีหรือไม่ ขอเพียงแต่เข้ากรณีใดกรณีหนึ่งในสามกรณีข้างต้นก็ถือได้ว่าประเทศผู้จัดเก็บภาษีนั้นมีฐานะเป็นประเทศแหล่งเงินได้ และมีสิทธิเก็บภาษีจากเงินได้ที่เกิดขึ้นจากกรณีทั้งสามข้างต้น

หลักการนี้มาจากแนวคิดที่ว่า ใครก็ตามที่ได้รับเงินได้หรือประโยชน์ใด ๆ ที่พึงถือเป็นเงินได้จากประเทศนั้น ถือได้ว่ามีส่วนใช้หรือทำให้ทรัพยากร (ที่มีอยู่จำกัด) ของประเทศนั้นสิ้นเปลืองหมดไป ประเทศที่มีการจ่ายหรือสูญเสียเงินได้หรือถูกตัดดวงทรัพยากรย่อมมีสิทธิได้รับการชดเชยด้วยการเรียกเก็บภาษีจากผู้มีเงินได้เพื่อมาทำนุบำรุงรัฐนั้น หลักการนี้ยอมรับเป็นสากลและมีใช้อยู่ในกฎหมายภาษีเงินได้ของนานาอารยประเทศ

(2) หลักถิ่นที่อยู่ (Resident rule)³

หลักเกณฑ์นี้เป็นกรณีที่ประเทศผู้จัดเก็บภาษีมีความสัมพันธ์กับตัวบุคคลผู้รับเงินได้ กล่าวคือ ประเทศซึ่งเป็นถิ่นที่อยู่ของผู้รับเงินได้ซึ่งต่อไปนี้จะเรียกว่า “ประเทศถิ่นที่อยู่” จะอ้างสิทธิเก็บภาษีจากเงินได้ซึ่งผู้มีถิ่นที่อยู่ในประเทศตนได้รับโดยไม่คำนึงว่าเงินได้นั้นจะเกิดจากที่ใด ซึ่งได้แก่ กรณีที่ผู้มีเงินได้นั้นได้รับเงินได้จากการจ้างงานหรือจากกิจกรรมหรือจากทรัพย์สินในต่างประเทศแต่ยังต้องนำเงินได้นั้นมารวมคำนวณเสียภาษีให้แก่ประเทศถิ่นที่อยู่ของผู้มีเงินได้

หลักการนี้มาจากแนวคิดที่ว่า ใครก็ตามที่เป็นผู้มาอาศัยอยู่เป็นปกติในประเทศใดย่อมจะต้องใช้ทรัพยากรหรือใช้บริการจากรัฐ (Public Services) ในรูปแบบต่าง ๆ ซึ่งประเทศนั้นได้จัดสรรไว้ให้ไม่ว่าจะเป็นในด้านสาธารณสุข โภชนาพื้นฐาน ความปลอดภัยในชีวิต ร่างกาย อนามัย ทรัพย์สิน สิทธิ เสรีภาพ ฯลฯ ทำให้สามารถดำรงชีวิตอยู่ได้อย่างปกติสุข ในขณะที่เดียวกันก็มีส่วนสร้างมลภาวะในรูปแบบต่าง ๆ จากการอยู่อาศัยในประเทศนั้น ซึ่งในเชิงเศรษฐกิจถือเป็นต้นทุนทางสังคมอย่างหนึ่ง ดังนั้น ประเทศถิ่นที่อยู่ของผู้มีเงินได้ดังกล่าวจึงควรได้รับการชดเชยในรูปของสิทธิเรียกเก็บภาษีจากผู้มีถิ่นที่อยู่ในประเทศตน (ไม่คำนึงว่าผู้มีถิ่นที่อยู่จะเป็นผู้มีสัญชาติของประเทศนั้นหรือไม่) หลักการนี้ยอมรับเป็นสากลและมีใช้อยู่ในกฎหมายภาษีเงินได้ของนานาอารยประเทศ

การพิจารณาถึงถิ่นที่อยู่ของบริษัทนั้นขึ้นอยู่กับกฎหมายภาษีของแต่ละประเทศ บางประเทศกำหนดให้บริษัทมีถิ่นที่อยู่ในประเทศซึ่งบริษัทนั้นได้จดทะเบียนจัดตั้งบริษัทตามกฎหมายว่าด้วยบริษัทในประเทศนั้น โดยไม่คำนึงถึงอำนาจในการควบคุมบริหารจัดการจะอยู่ในประเทศ

³ เพิ่งอ้าง, น.2.

นั้นหรือไม่ เว้นแต่ในกรณีที่ตกอยู่ภายใต้บทบัญญัติแห่งอนุสัญญาภาษีซ้อนที่บัญญัติไว้เป็นอย่างอื่น (Place of registration) เช่น ประเทศไทย และในบางประเทศถิ่นที่อยู่ของบริษัทตกอยู่ภายใต้หลักสถานที่ซึ่งใช้ในการควบคุมการบริหารจัดการ⁴ (Place of control and management) ซึ่งได้แก่สถานที่ที่ใช้เป็นศูนย์กลางในการควบคุมการบริหารจัดการจริง ๆ ซึ่งไม่ใช่เพียงสถานที่ที่เป็นสำนักงานใหญ่ สถานที่จดทะเบียนบริษัท สถานที่ประชุมผู้ถือหุ้น หรือสถานที่ดำเนินธุรกิจ เช่น ประเทศสิงคโปร์ ซึ่งหลักเกณฑ์และความหมายดังกล่าวนี้ไม่ได้เกิดขึ้นจากการตีความของผู้พิพากษา โดยคดีสำคัญที่วางหลักเกณฑ์ดังกล่าวก็คือ คดี De Beers Consolidated Mines V. Howe (1906) ซึ่งเป็นคดีที่เกิดขึ้นในประเทศอังกฤษ แต่ประเทศอื่น ๆ ก็ได้มีการนำหลักเกณฑ์ดังกล่าวไปปรับใช้กับประเทศของตนเอง โดยในคดีนี้สรรพากรของประเทศอังกฤษได้ประเมินภาษีของบริษัท De Beers ภายใต้หลักถิ่นที่อยู่ เนื่องจากบริษัท De Beers มีศูนย์กลางการบริหารอยู่ในประเทศอังกฤษ ซึ่งบริษัท De Beers ได้โต้แย้งว่าบริษัทมีถิ่นที่อยู่ในประเทศอังกฤษ เนื่องจากบริษัทได้จดทะเบียนจัดตั้งและดำเนินการตามกฎหมายของประเทศแอฟริกาใต้ และได้ทำการประชุมสามัญที่ประเทศแอฟริกาใต้ ลักษณะการดำเนินกิจการของบริษัทเป็นลักษณะการทำเหมืองเพชร มีชีพอค่าหรือผู้ทำการขายต่อเพชรจึงเป็นการดำเนินการในประเทศแอฟริกาใต้ ในส่วนของผู้ถือหุ้นทั้งหมดหากต้องการใบแจ้งกำหนดการประชุมจะต้องจดทะเบียนที่อยู่ในประเทศแอฟริกาใต้ กำไรของบริษัทเกิดจากเพชรในประเทศแอฟริกาใต้และถูกขายภายใต้สัญญารายปีต่อองค์กร ๆ หนึ่งจากประเทศแอฟริกาใต้ตามข้อตกลงในการแบ่งกำไรและสัญญารายปีต่าง ๆ แต่กรรมการและผู้จัดการส่วนใหญ่ของบริษัทอาศัยอยู่ในประเทศอังกฤษและมีการประชุมเพื่อควบคุมการดำเนินกิจการของบริษัท, การเจรจาการค้าต่าง ๆ กับองค์กรค้าเพชร, การกำหนดนโยบายในการจำหน่ายเพชร การทำงานและการพัฒนาเหมืองเพชร ในประเทศอังกฤษ ซึ่ง Lord Loreburn ผู้พิพากษาในคดีดังกล่าวได้ตัดสินว่า การนำเอาแนวความคิดเกี่ยวกับถิ่นที่อยู่ของบริษัทมาปรับใช้เราควรจะกำหนดขั้นตอนที่ใกล้เคียงกับสิ่งที่เราเทียบเคียงเอามาจากบุคคลธรรมดา บริษัทไม่สามารถที่จะรับประทานอาหารหรือหลับนอนได้ แต่บริษัทสามารถมีที่ตั้งสำนักงานและประกอบธุรกิจได้ ดังนั้นเราควรที่จะพิจารณาว่าสถานที่ไหนถือว่าเป็นที่ตั้งของบริษัทและสถานที่ไหนคือสถานที่ที่ใช้ในการประกอบธุรกิจซึ่งสถานที่ที่ใช้ในการประกอบธุรกิจนั้นก็คือสถานที่ที่ใช้เป็นสถานที่ในการควบคุมการบริหารจัดการธุรกิจที่มีการดำเนินกิจการที่สำคัญ ๆ

⁴ <http://www.fiduciarygroup.com/corporatetaxationconcepts.html>

เกี่ยวกับความอยู่รอดของบริษัท⁵ และในบางประเทศได้บัญญัติให้ถิ่นที่อยู่ของบริษัทตกอยู่ภายใต้หลักเกณฑ์ทั้งสองหลักข้างต้นหลักใดหลักหนึ่ง เช่น ประเทศอังกฤษ นอกจากนี้ในบางประเทศยังมีหลักเกณฑ์ในการพิจารณาถิ่นที่อยู่ของบริษัทอีกหลักหนึ่งกล่าวคือแม้มิได้จดทะเบียนจัดตั้งในประเทศนั้น แต่ประกอบกิจการในประเทศนั้นโดยมีอำนาจในการออกเสียงควบคุมบริษัทตกอยู่ในมือของผู้มีถิ่นที่อยู่ในประเทศนั้น (อำนาจในการออกเสียงหมายถึงอำนาจที่ใช้ในที่ประชุมใหญ่ผู้ถือหุ้นของบริษัท ซึ่งจะต้องมีอำนาจควบคุมบริษัทอันแท้จริง มิใช่มีแต่เพียงสิทธิที่จะควบคุมเท่านั้น) เช่น ประเทศออสเตรเลีย⁶

ดังนั้นการจัดเก็บภาษีตามหลักถิ่นที่อยู่ในกรณีภาษีเงินได้นิติบุคคลจึงหมายความว่านิติบุคคลที่มีถิ่นที่อยู่ในประเทศใดต้องเสียภาษีให้กับประเทศนั้นจากรายได้หรือผลกำไรทั้งหมดที่เกิดขึ้นทั่วโลก ส่วนการจัดเก็บภาษีตามหลักแหล่งเงินได้จึงหมายความว่า นิติบุคคลที่มีรายได้จากแหล่งในประเทศใดต้องเสียภาษีให้กับประเทศนั้นไม่ว่าจะมีถิ่นที่อยู่ในประเทศนั้นหรือไม่ก็ตาม

ตามหลักการจัดเก็บภาษีข้างต้นอาจกล่าวได้ว่าประเทศต่าง ๆ โดยทั่วไปใช้หลักเกณฑ์ทั้งสองประกอบกันในการจัดเก็บ ดังนั้นจึงสรุปในที่นี้ได้ว่าขอบเขตการเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลของนิติบุคคลแต่ละประเภทนั้นจะขึ้นอยู่กับความสัมพันธ์กับประเทศผู้จัดเก็บในลักษณะที่กล่าวมาแล้วเป็นสำคัญ

2.2 ฐานภาษีเงินได้นิติบุคคล

ฐานภาษีในความหมายอย่างกว้าง หมายถึง สิ่งที่เป็นมูลเหตุให้บุคคลต้องเสียภาษีอากร เช่น การมีรายได้ (Income), การบริโภค (Consumption), ความมั่งคั่ง (Wealth) เป็นต้น ซึ่งฐานภาษีเงินได้นิติบุคคลในความหมายอย่างกว้างก็คือการมีรายได้นั่นเอง

ฐานภาษีในความหมายอย่างแคบ หมายถึง สิ่งที่รองรับอัตราภาษีอากร (ภาษีอากรที่ต้องเสีย = ฐานภาษีอากร x อัตราภาษีอากร) ซึ่งฐานภาษีเงินได้นิติบุคคลในความหมายอย่างแคบ

⁵ Robert Couzin, "Corporate Residence and International Taxation", (Amsterdam:IBFD Publications BV,2002) pp.38-47.

⁶ ชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม, "การจัดเก็บภาษีจากบริษัทโดยใช้ถิ่นที่อยู่และหลักแหล่งเงินได้ตามกฎหมายไทยเปรียบเทียบกับกฎหมายออสเตรเลีย", วารสารกฎหมายสุโขทัย, เล่ม 1 ปีที่ 9, น.71 (มิถุนายน 2540)

ที่สำคัญก็คือฐานกำไรสุทธิ ซึ่งโดยปกติจะเก็บจากยอดกำไรสุทธิ (Net Profits) ในช่วงระยะเวลาปี ภาษีหนึ่ง ๆ ของนิติบุคคลนั้น ๆ ทั้งนี้โดยการนำเงินได้จากการดำเนินธุรกิจ (Gross Income) ทั้งหมดมาหักออกจากค่าใช้จ่าย (Expenses Incurred for Business Purposes) ค่าเสื่อมราคา (Depreciation) และผลขาดทุน (Losses) ตามที่กฎหมายภายในได้บัญญัติ แล้วจึงนำไปคำนวณ ภาระภาษีในอัตราที่ระบุไว้

2.2.1 เงินได้

2.2.1.1 ความหมายของคำว่าเงินได้⁷

คำว่า “เงินได้” ที่ใช้เป็นฐานภาษีสำหรับภาษีเงินได้นั้น อาจมีความหมายได้หลาย อย่าง กฎหมายภาษีเงินได้ของประเทศต่าง ๆ จึงอาจใช้ฐานภาษีที่แตกต่างกัน (แม้จะใกล้เคียงกัน) สุดแต่ว่าจะรับเอาความหมายใดมาใช้

ความหมายของเงินได้เรียงลำดับตั้งแต่ความหมายที่กว้างที่สุดถึงความหมายที่แคบที่สุดมีดังต่อไปนี้

(1) เงินได้ ได้แก่ความเพิ่มพูนทางเศรษฐกิจ (economic accretion) ซึ่งแสดงออก โดยการเพิ่มของทรัพย์สินสุทธิบวกกับรายจ่ายในการบริโภคของบุคคลในระยะเวลาหนึ่ง (increased net worth plus consumption) จากความหมายข้างต้น เงินได้มีความหมายเป็น 2 นัย คือ นัยที่มองจากที่มีของเงินได้ซึ่งได้แก่ ความเพิ่มพูนทางเศรษฐกิจ และนัยที่มองจากผล ของเงินได้ คือการเพิ่มของทรัพย์สินสุทธิและรายจ่ายซึ่งทั้งสองนัยนี้มีจำนวนเท่ากัน

(1.1) ถ้ามองจากที่มาของเงินได้จะเห็นว่า

เงินได้	เท่ากับ	(ก) จำนวนเงินหรือทรัพย์สินที่ได้รับจากบุคคลอื่นในระยะเวลาหนึ่ง หลังจากหักค่าใช้จ่ายในการหาเงินได้จากทรัพย์สินนั้นออกแล้ว (ได้แก่ กำไร ค่าจ้าง ดอกเบี้ย ฯลฯ)
	บวกด้วย	(ข) มูลค่าของการบริโภคโดยไม่ต้องใช้เงินซื้อ
	บวกด้วย	(ค) การที่ทรัพย์สินเพิ่มมูลค่าขึ้นโดยไม่มีการซื้อขายหรือแลกเปลี่ยน (เช่น ที่ดินที่มีอยู่ในตอนปลายปีเพิ่มราคาขึ้นจากเมื่อต้นปี)

⁷ วิทย์ ตันตะกุล, กฎหมายเกี่ยวกับภาษีอากร, พิมพ์ครั้งที่ 5 (กรุงเทพมหานคร:สำนัก อบรมศึกษากฎหมายเนติบัณฑิตยสภา, 2528) น.45-46.

(1.2) ถ้ามองจากผลของเงินได้จะเห็นได้ว่า

เมื่อมีเงินได้เกิดขึ้น ถ้าไม่ใช้จ่ายไปก็จะมีเหลืออยู่ทำให้ทรัพย์สินสุทธิเพิ่มขึ้น หรืออีกนัยหนึ่งเงินได้ เท่ากับ การบริโภคหรือรายจ่ายอันมิใช่เพื่อหาเงินได้
บวกด้วย ทรัพย์สินสุทธิที่เพิ่มขึ้น (ทรัพย์สินเพิ่มขึ้นหรือหนี้สินลดลง)

(2) เงินได้ได้แก่ผลได้อันเกิดขึ้นเพราะทรัพย์สินเปลี่ยนมือ (flow of wealth) ตามความหมายนี้ เงินได้จะเกิดขึ้นก็ต่อเมื่อมีการเปลี่ยนมือทรัพย์สินเท่านั้น ฉะนั้น มูลค่าของการบริโภคโดยไม่ต้องซื้อ หรือการที่ทรัพย์สินเพิ่มมูลค่าโดยไม่มีการซื้อขายหรือแลกเปลี่ยน ไม่ถือเป็นเงินได้ตามความหมายนี้

ผลได้อันเกิดจากทรัพย์สินเปลี่ยนมือนี้ อาจแบ่งได้เป็น 2 ประเภทคือ

(2.1) ผลได้จากกิจการตามปกติหรือเงินได้ประจำ (operating gains or recurrent income) ได้แก่ เงินได้จากการขายสินค้าที่ผลิตหรือซื้อมาขายตามปกติ

(2.2) ผลได้อันมีลักษณะเป็นทุน (capital gains) ซึ่งได้แก่ผลได้จากการขายทรัพย์สินซึ่งได้มาโดยมิใช่เพื่อการค้า เช่น ผลกำไรจากการขายบ้านที่อยู่อาศัย กำไรจากการขายหุ้นที่ซื้อมาเพียงเพื่อจะได้รับเงินปันผล ไม่ได้ค้าหุ้นเป็นปกติธุระ

(3) เงินได้ ได้แก่ผลได้ซึ่งมีจากกิจการตามปกติหรือเงินได้ประจำ (operating gains or recurrent income) ตามความหมายนี้ ผลได้อันมีลักษณะเป็นทุนไม่ถือเป็นเงินได้โดยมีเหตุผลว่าผลได้ดังกล่าวนี้ไม่ได้ทำให้ฐานะทางเศรษฐกิจของบุคคลดีขึ้น เช่น การขายอาคารได้ราคาสูงกว่าราคาซื้อขายมา นั่น แม้จะมีกำไรทางตัวเลขก็ตาม ถ้าจะซื้อหาอาคารใหม่ในสภาพเดียวกัน ก็จะต้องใช้เงินทั้งสิ้นที่ได้มาทั้งหมดไป

2.2.1.2 หลักเกณฑ์การกำหนดเงินยกเว้น⁸

การกำหนดว่าเงินได้ประเภทนั้นประเภทนี้ไม่สมควรเสียภาษีหรือเป็นส่วนหนึ่งของฐานภาษีนั้นจะต้องมีเหตุผลที่หนักแน่นและเป็นที่ยอมรับกันทั่วไปในระหว่างผู้เสียภาษี และผู้จัดเก็บภาษีเงินได้ เกณฑ์ที่ใช้เป็นบรรทัดฐานเพื่อช่วยตัดสินว่า เงินได้ประเภทใดบ้างควรอยู่ในฐานภาษีมีดังนี้

(1) ความสะดวกในแง่บริหาร เงินได้บางประเภทนั้นแม้ว่าอาจจะจัดอยู่ในฐานภาษีเงินได้ แต่ก็ไม่ได้เกิดประโยชน์อะไรจากการเรียกเก็บ ทั้งนี้เพราะว่า เมื่อผู้มีเงินได้ประเภทนั้นตั้งใจ

⁸ ไกรยุทธ ธีรตยาสินันท์, ทฤษฎีภาษีเงินได้และภาษีเงินได้ของไทย, (กรุงเทพมหานคร: กรุงเทพมหานครพิมพ์, 2521) น.13-16.

จะเสียภาษีโดยไม่ยอมรายงานเงินได้ประเภทนั้น รัฐบาลก็ไม่มีโอกาสที่จะตรวจสอบได้ถึงถ้วน และลงโทษผู้หลีกเลี่ยงได้อย่างสะดวก ในภาวะการณ์เช่นนี้ก็เท่ากับเป็นการสร้างความไม่ยุติธรรม ในเชิงการเสียภาษีระหว่างผู้หลีกเลี่ยงที่ถูกจับได้ และผู้หลีกเลี่ยงที่รัฐบาลไม่มีโอกาสยื่นมือเข้า จับกุมเลย เนื่องจากเงินได้ประเภทนี้ตรวจสอบได้ยาก ก็หมายความว่าผู้หลีกเลี่ยงประเภทหลังจะมีจำนวนมากกว่าผู้หลีกเลี่ยงกลุ่มแรก และประกอบกับการตรวจสอบย่อมสิ้นเปลืองค่าใช้จ่ายมาก ในกรณีเช่นนี้ แต่ก็จับกุมลงโทษผู้หลีกเลี่ยงได้ไม่กี่ราย เงินได้ประเภทนี้จึงมักถูกจัดอยู่ในข่ายที่ไม่สมควรจะกำหนดให้เป็นเงินได้ที่ต้องเสียภาษี

(2) การอ้างความเป็นธรรม เงินได้บางประเภทนั้นสมควรที่จะอยู่นอกฐานภาษีเงินได้ หรือได้รับการผ่อนปรนเป็นกรณีพิเศษ เพื่อรักษาไว้ซึ่งหลักความเป็นธรรมให้ดีที่สุดเท่าที่จะทำได้ เช่น ในกรณีที่เงินได้ประเภทดังกล่าวต้องเสียภาษีซ้ำซ้อนหลายครั้ง

(3) นโยบายสังคมหรือนโยบายจูงใจ ในบางกรณีมีแรงสนับสนุนจากสังคมให้ยอมรับว่ากิจกรรมบางประเภทเป็นกิจกรรมที่สังคมต้องการให้เกิดขึ้น หรือต้องการให้สนับสนุนในกรณีที่กิจกรรมนั้นเกิดขึ้นแล้ว อาจด้วยเหตุผลที่ว่ากิจกรรมนั้นจะนำไปสู่ความเจริญเติบโตของสังคม หรือกิจกรรมนั้นเป็นส่วนที่ดีของวัฒนธรรมประจำชาติ หรือเพราะอุปนิสัยสมาชิกในสังคมนั้นให้ดีขึ้นก็ได้ การแสดงออกซึ่งความสนับสนุนนั้นทำได้หลายวิธี ในกรณีที่กิจกรรมนั้นทำให้ผู้ประกอบการกิจกรรมนั้นมีเงินได้ด้วย การสนับสนุนก็ออกมาในรูปแบบไม่ต้องเสียภาษีเงินได้เช่นเดียวกับเงินได้ประเภทอื่น ๆ การมีเงินได้ประเภทแรกย่อมได้เปรียบกว่าการมีเงินได้ประเภทหลัง เมื่อเป็นเช่นนี้ ผู้ที่สนใจไม่ต้องการเสียภาษีมากจากเงินได้ประเภทอื่น ๆ ที่หามาได้ ก็สามารถหันไปสนใจประกอบกิจกรรมนั้นเพื่อให้ได้มาซึ่งเงินได้ประเภทที่ไม่ต้องเสียภาษี เป็นการเพิ่มกิจกรรมประเภทนั้นด้วย ดังนั้นเงินได้บางประเภทไม่อยู่ในฐานภาษีเงินได้ ด้วยเหตุผลจากนโยบายสังคมหรือนโยบายจูงใจนี้เอง

2.2.2 รายจ่าย

รายจ่ายนั้นสามารถแบ่งออกเป็น 2 ประเภท⁹ คือ

- รายจ่ายเพื่อหากำไร (Revenue Expenditure)
- รายจ่ายอันมีลักษณะเป็นการลงทุน (Capital Expenditure)

⁹ ชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม, คู่มือการศึกษาวิชากฎหมายภาษีอากร, พิมพ์ครั้งที่ 2 (กรุงเทพมหานคร:สำนักอบรมศึกษากฎหมายแห่งเนติบัณฑิตยสภา, 2548) น.245-246.

รายจ่ายเพื่อหากำไรนั้นถือเป็นค่าใช้จ่าย (Expense) นำไปหักออกจากรายได้ในการคำนวณกำไรสุทธิ ต่างกับรายจ่ายอันมีลักษณะเป็นการลงทุนจะถือเป็นสินทรัพย์หรือทรัพย์สิน (Asset) ของกิจการ จะยังไม่ถือเป็นค่าใช้จ่าย แต่จะนำไปหักเป็นค่าเสื่อมหรือค่าเสื่อมราคา

หลักในการพิจารณาว่าเป็นรายจ่ายประเภทใดอยู่ 3 หลักด้วยกัน ดังนี้

- หลักกรรมสิทธิ์ (Ownership Principle) คือ หากกิจการจ่ายเงินไปแล้วทำให้ได้มาซึ่งกรรมสิทธิ์ในทรัพย์สิน เงินที่จ่ายไปนั้นถือเป็นรายจ่ายอันมีลักษณะเป็นการลงทุน

- หลักประโยชน์ (Benefit Principle) คือ หากกิจการจ่ายไปแล้วทำให้กิจการได้รับประโยชน์เกินกว่า 1 รอบระยะเวลาบัญชี รายจ่ายที่จ่ายไปนั้นถือเป็นรายจ่ายอันมีลักษณะเป็นการลงทุน ฉะนั้น ถ้าจ่ายไปแล้วก่อให้เกิดประโยชน์แก่กิจการเฉพาะรอบระยะเวลาบัญชีปัจจุบันเท่านั้นถือเป็นรายจ่ายเพื่อหากำไร

- หลักสาระสำคัญ (Materiality Principle) คือ หลักที่ว่ารายจ่ายใดแม้จ่ายไปแล้วจะทำให้กิจการได้กรรมสิทธิ์ในทรัพย์สินหรือได้รับประโยชน์เกินกว่า 1 รอบระยะเวลาบัญชี แต่ถ้ารายจ่ายนั้นเป็นรายจ่ายเพียงเล็กน้อย เช่น ไม่เกิน 500 บาท รายจ่ายนั้นถือเป็นรายจ่ายเพื่อหากำไร

2.2.2.1 รายจ่ายเพื่อหากำไร

ได้แก่ ต้นทุนขาย (Cost of Sales) คือต้นทุนของสินค้าหรือบริการ ,ค่าใช้จ่ายในการขายและบริการ (Selling Expenses And Administrative Expenses) คือค่าใช้จ่ายอันเนื่องมาจากการขายและค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นในการบริหารกิจการอันเป็นส่วนรวม เช่น เงินเดือนลูกจ้างพนักงาน ค่าน้ำ ค่าไฟ ค่าโทรศัพท์ ค่าใช้จ่ายเบ็ดเตล็ด และดอกเบี้ยจ่าย (Interest Expenses) คือ ดอกเบี้ยหรือค่าตอบแทนที่คิดให้เนื่องจากการใช้ประโยชน์จากเงินทุนหรือเงินกู้กรณีเงินกู้ยืมมาเพื่อใช้ในการขายหรือบริหาร รายจ่ายประเภทนี้จะปรากฏอยู่ในงบกำไรขาดทุน (Income Statement หรือ Profit and Loss Statement)

แต่ถ้าเป็นการกู้ยืมเงินมาซื้อทรัพย์สิน ดอกเบี้ยที่เกิดขึ้นจะถือเป็นต้นทุนของทรัพย์สินนั้น และถ้ากู้ยืมเงินมาใช้ในการก่อสร้างอาคาร ดอกเบี้ยที่เกิดขึ้นในระหว่างการก่อสร้างจะถือเป็นต้นทุนของอาคาร ส่วนดอกเบี้ยที่เกิดขึ้นตั้งแต่อาคารเสร็จสมบูรณ์หรือใช้งานได้แล้วถือเป็นรายจ่ายอันกรณีกู้ยืมเงินมาใช้ในการจัดสรรที่ดินหรือพัฒนาที่ดินเพื่อขาย ดอกเบี้ยที่เกิดขึ้นก่อนที่ที่ดิน

นั้นพร้อมที่จะขายให้ถือเป็นต้นทุนขาย ส่วนดอกเบี้ยที่เกิดขึ้นตั้งแต่ที่ดินพร้อมที่จะขายถือเป็นรายจ่าย¹⁰

นอกจากนี้ผลขาดทุนของบริษัทที่กฎหมายภาษีอากรโดยทั่วไปมักจะอนุญาตให้นำมาหักได้แต่อาจมีข้อจำกัดขึ้นอยู่กับกฎหมายภายในแต่ละประเทศ ทั้งนี้เนื่องจากการประกอบธุรกิจ ความผันผวนเกี่ยวกับผลการดำเนินงานอาจเกิดขึ้นได้บ่อยครั้งมาก ในบางปีธุรกิจอาจมีกำไรซึ่งก็จะต้องนำมาเสียภาษีให้รัฐบาล แต่ในบางปีธุรกิจอาจประสบกับการขาดทุน กฎหมายภาษีอากรจึงควรให้มีการหักผลขาดทุนนี้จากผลกำไรในปีอื่นเพื่อประโยชน์ในการคำนวณภาษี นับเป็นหลักการของการถัวเฉลี่ยรายได้ที่ต้องเสียภาษีของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลต่าง ๆ ซึ่งเป็นผลมาจากความผันผวนในการดำเนินงานของบริษัทแต่ละปี การยอมให้หักผลขาดทุนสุทธิได้นั้นจึงนับเป็นมาตรการที่มีส่วนช่วยส่งเสริมการลงทุนได้ทางหนึ่ง เมื่อเปรียบเทียบกับกรณีที่ไม่ยอมให้หักผลขาดทุนสุทธิได้เลย ซึ่งหมายความว่าบริษัทต้องแบกรับภาระการขาดทุนไว้แต่เพียงผู้เดียวโดยปราศจากการเฉลี่ยและจากรัฐบาล การหักผลขาดทุนสุทธินี้โดยทั่วไปมีอยู่สองวิธี¹¹ คือ

(1) การหักผลขาดทุนยกไปข้างหน้า (loss carry forward) หมายความว่า ผลขาดทุนของปีในอดีตสามารถนำไปหักออกจากผลกำไรของปีในอนาคตได้ ตัวอย่างเช่น ในปีที่ 1 บริษัทดำเนินกิจการโดยมีผลขาดทุนสุทธิอยู่ ผลขาดทุนสุทธินี้สามารถนำไปหักออกจากผลกำไรของปีที่ 2 หรือปีต่อ ๆ ไปได้ ซึ่งจะทำให้ผลกำไรสุทธิที่ต้องเสียภาษีของปีต่อไปนั้นลดลง

(2) การหักผลขาดทุนยกไปข้างหลัง (loss carry back) หมายความว่า ผลขาดทุนของปีปัจจุบันสามารถนำไปหักออกจากผลกำไรของปีในอดีตได้ ตัวอย่างเช่น ในปีปัจจุบันดำเนินกิจการโดยประสบกับการขาดทุนแต่ว่าในปีก่อน ๆ บริษัทมีผลกำไรซึ่งได้เสียภาษีเงินได้นิติบุคคลให้รัฐบาลไปแล้ว ผลขาดทุนในปีปัจจุบันนี้บริษัทสามารถนำไปหักออกจากผลกำไรของปีก่อน ๆ ได้ ซึ่งจะทำให้บริษัทได้รับคืนเงินภาษีที่ได้เสียไปแล้วสำหรับปีก่อนในปีปัจจุบันซึ่งประสบกับการขาดทุนได้

ทั้งสองวิธีล้วนแต่เป็นวิธีการให้มีการยอมเฉลี่ยรายได้ด้วยกันทั้งสิ้น แต่ผลที่เกิดขึ้นยังคงมีความแตกต่างกันอยู่ ที่สำคัญคือ ถ้าใช้วิธีผลขาดทุนยกไปข้างหลัง ในปีที่ขาดทุนซึ่งเป็นปีที่บริษัทยอมต้องการเงินมากกว่าปีที่บริษัทมีกำไร บริษัทจะได้รับเงินภาษีที่เคยเสียไปแล้วในอดีต

¹⁰ สมเดช โรจน์ศรีเสถียร, การบัญชีภาษีอากร, (กรุงเทพมหานคร:บริษัทดีไลท์ จำกัด, 2538) น.33-34.

¹¹ ชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม, อั่งแล้ว เชิงอรรถที่ 9, น.245.

กลับคืนมาทันที ซึ่งตรงกันข้ามกับวิธีผลขาดทุนยกไปข้างหน้า ซึ่งบริษัทจะยังไม่ได้รับความช่วยเหลือทางด้านภาษีน้อยลง พิจารณาตามแนวนี้ อาจสรุปได้ว่า วิธีผลขาดทุนยกไปข้างหลัง น่าจะเป็นวิธีบรรเทาภาระภาษีของบริษัทได้ดีกว่าวิธีผลขาดทุนยกไปข้างหน้า อย่างไรก็ตามก็ยังมีข้อสังเกตว่าในการดำเนินกิจการโดยทั่วไปนั้น ในระยะเริ่มต้นโดยทั่วไปบริษัทจะมีโอกาสประสบกับการขาดทุนมากกว่าในปีต่อ ๆ มา ดังนั้นถ้าใช้วิธีผลขาดทุนยกไปข้างหลัง ผลขาดทุนในปีเริ่มต้นนี้อาจไม่ได้รับการชดเชย ซึ่งบทบัญญัติเกี่ยวกับการหักผลขาดทุนสุทธิในกฎหมายภาษีอากรของแต่ละประเทศนั้นแตกต่างกันไป เช่น บางประเทศยอมให้ยกผลขาดทุนไปข้างหน้าได้เพียงทางเดียว เช่น ประเทศไทย สาธารณรัฐประชาธิปไตยประชาชนจีน¹² ประเทศอินโดนีเซีย¹³ แต่บางประเทศก็ให้ผู้เสียภาษีหักผลขาดทุนได้ทั้งกรณียกผลขาดทุนไปข้างหน้าและไปข้างหลัง เช่น ประเทศสิงคโปร์ ประเทศเนเธอร์แลนด์¹⁴ ประเทศญี่ปุ่น¹⁵ และสำหรับในบางประเทศก็อาจมีกำหนดเวลาไว้ด้วยว่าจะให้ยกผลขาดทุนไปข้างหน้าหรือข้างหลังได้ไม่เกินตามจำนวนปีที่กำหนด เป็นต้น การกำหนดระยะเวลาไว้ให้นานเท่าใดยอมเป็นประโยชน์ด้านผู้เสียภาษีมากเท่านั้นเพราะจะได้เฉลี่ยรายได้ในเวลาที่มากขึ้น

2.2.2.2 รายการจ่ายอันมีลักษณะเป็นการลงทุน¹⁶

หมายถึง รายการจ่ายที่จ่ายไปเพื่อให้ได้มาซึ่งทรัพย์สินหรือประโยชน์ตอบแทนอันมีผลก่อให้เกิดรายได้เป็นการถาวรต่อธุรกิจ ไม่ว่าจะทางตรงหรือทางอ้อมเป็นเวลานานกว่าหนึ่งรอบระยะเวลาบัญชี รายการจ่ายอันมีลักษณะเป็นการลงทุนจะถือเป็นทรัพย์สินหรือสินทรัพย์ (Asset) รายการประเภทนี้จึงปรากฏในงบดุล (Balance Sheet) และจะนำไปหักเป็นรายการจ่ายทั้งหมดในรอบระยะเวลาบัญชีที่เกิดรายจ่ายนั้นไม่ได้ ต้องทยอยหักในรูปของค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาซึ่งกินเวลาหลายรอบระยะเวลาบัญชี

¹² Lehman, Lee & Xu and Lehmanbrown, Tax Planning & Compliance in Asia volume I, (The Hague The netherlands : Kluwer law International,2005) p.7,503.

¹³ Winbanu Widyatmoko & Nadia Nasoetion, Tax Planning & Compliance in Asia volume II, (The Hague The netherlands : Kluwer law International,2005) p.5-7,501.

¹⁴ <http://www.pwc.com/Extweb/challenges.nsf/docid/C2AFFADO3DC69A6C802571D0043DAE>

¹⁵ <http://www.jetro.go.jp/en/invest/setting-up/laws/section3/page3.html>

¹⁶ ศุภรัตน์ คุ้มณกุล และ ชาตรี ตันติวาณิชกิจ, อั่งแล้วเชิงอรรถที่ 1, น.62-63.

ซึ่งในกรณีของการหักค่าเสื่อมราคาและค่าเสื่อมราคาของทรัพย์สินในการคำนวณกำไรสุทธินั้นขึ้นอยู่กับว่าประเทศนั้น ๆ ใช้วิธีอะไร โดยในบางประเทศจะใช้วิธีที่หักคงที่ในระยะเวลาที่กำหนดไว้ (The Straight-line Method) แต่เนื่องจากการหักค่าเสื่อมราคาและค่าเสื่อมราคามีผลกระทบต่อการลงทุนของภาคเอกชน ดังนั้นหลายประเทศจึงใช้ทบทบัญญัติในเรื่องค่าเสื่อมราคาและค่าเสื่อมราคานี้เป็นมาตรการจูงใจทางการลงทุนด้วย ซึ่งมาตรการที่สำคัญได้แก่

(1) การหักค่าเสื่อมราคาในอัตราเร่ง (accelerated depreciation)

การหักค่าเสื่อมราคาในอัตราเร่ง เป็นการหักค่าเสื่อมราคาในปีแรกที่ได้ทรัพย์สินมาได้มาก ส่วนปีต่อ ๆ ไปจะหักค่าเสื่อมราคาได้ลดลงตามลำดับ การหักค่าเสื่อมราคาในอัตราเร่งมีหลายวิธี เช่น วิธีหักลดลงจากยอดคงเหลือ (declining balance method) หรือวิธีผลบวกตัวเลขจำนวนปี (sum of year's digits method) มาตรการนี้จะมีส่วนช่วยกระตุ้นให้ธุรกิจลงทุนมากขึ้นได้เพราะสามารถหักค่าใช้จ่ายในการลงทุนในช่วงแรก ๆ ของการใช้ทรัพย์สินได้มากกว่าปกติ แต่อย่างไรก็ดีรัฐบาลก็ได้เสียประโยชน์ทางด้านภาษีอากรเท่าใดนัก เพราะเมื่อหักค่าเสื่อมราคาได้เร็วภาษีในช่วงแรกก็จะลดน้อยลง แต่เมื่อหักหมดแล้วภาษีที่จะต้องเสียก็สูงขึ้น พิจารณาในระยะยาวแล้วมาตรการนี้จึงมีผลเพียงชะลอการเสียภาษีของผู้เสียภาษีออกไปเท่านั้น

(2) การหักค่าเสื่อมราคาปีแรก (initial depreciation)

มาตรการนี้อาจนำมาใช้เพื่อส่งเสริมการลงทุนบางประเภทได้โดยกำหนดสามารถหักค่าเสื่อมราคาในอัตราที่สูงกว่าปกติได้ในปีแรกที่ได้ทรัพย์สินนั้นมา ตัวอย่างเช่น อาจกำหนดให้หักค่าเสื่อมราคาสำหรับเครื่องจักรที่ใช้ในการอุตสาหกรรมที่ต้องการส่งเสริมได้ในอัตราร้อยละ 50 ในปีแรก ส่วนที่เหลือก็ให้เฉลี่ยไปตามอายุการใช้เครื่องจักรนั้น เป็นต้น วิธีการเช่นนี้จะมีผลคล้ายกับการหักค่าเสื่อมราคาในอัตราเร่ง แต่จะมีผลเกิดขึ้นเฉพาะปีแรกเท่านั้น

(3) การหักค่าเสื่อมราคาล่วงหน้า (advance depreciation)

ตามวิธีการนี้บริษัทสามารถหักค่าเสื่อมราคาได้ตั้งแต่เริ่มสั่งซื้อทรัพย์สินหรือเริ่มลงทุนในกิจการบางอย่าง ซึ่งตามปกติจะยังหักค่าเสื่อมราคาไม่ได้ แต่อย่างไรก็ดีจะมีเงื่อนไขบังคับควบคุมหลายอย่าง เช่น ต้องส่งมอบของหรือก่อสร้างให้เสร็จสิ้นภายในระยะเวลาที่กำหนด อัตราที่ยอมให้หักได้นั้นอาจเป็นอัตราที่ให้หักได้ตามปกติอยู่แล้วเพียงแต่ยอมให้หักได้เร็วขึ้นเท่านั้น มาตรการนี้ส่วนใหญ่จะใช้ในกรณีของการลงทุนในโครงการขนาดใหญ่ซึ่งใช้ระยะเวลาในการก่อสร้างหรือติดตั้งเครื่องจักรนานพอสมควร

(4) การหักค่าลดหย่อนสำหรับการลงทุน (investment allowance) และการให้เครดิตการลงทุน (investment credit)

มาตรการทั้งสองนี้เป็นวิธีการส่งเสริมการลงทุนที่ให้เป็นพิเศษนอกเหนือจากการหักค่าเสื่อมราคาตามปกติ การหักค่าลดหย่อนเพื่อการลงทุนนั้นเป็นการหักเงินลงทุนบางส่วนออกจากกำไรสุทธิ เช่น ถ้ายอมให้หักได้ในอัตราร้อยละ 25 ของเงินลงทุนก็หมายความว่า ถ้าลงทุน 100 บาท จะทำให้กำไรสุทธิที่จะต้องเสียภาษีลดลงไป 25 บาท และถ้าอัตราภาษีเก็บจากกำไรสุทธิคือร้อยละ 40 ก็จะมีผลลดภาษีลงไปได้ 10 บาท เป็นต้น ส่วนการให้เครดิตการลงทุนนั้นจะกำหนดให้เครดิตภาษีเป็นอัตราร้อยละของเงินลงทุน เช่น ถ้าให้เครดิตในอัตราร้อยละ 10 ก็หมายความว่าลงทุน 100 บาท ภาษีจะลดลงไป 10 บาท เป็นต้น แม้วิธีการทั้งสองนี้จะแตกต่างกัน แต่ผลในขั้นสุดท้ายจะคล้ายคลึงกัน และนอกจากนี้ยังมีผลเสมือนหนึ่งว่าได้มีการยอมให้หักค่าเสื่อมราคาได้เกินกว่าร้อยละ 100 ของมูลค่าทรัพย์สินนั่นเอง

(5) เงินสำรองเพื่อการลงทุน (investment reserve)

วิธีการนี้ยอมให้ธุรกิจสามารถตั้งเงินสำรองเพื่อการลงทุนขึ้นมาได้ และสามารถหักเงินที่จ่ายเข้าเป็นเงินสำรองเพื่อการลงทุนได้เหมือนค่าใช้จ่ายปกติ เมื่อได้มีการใช้เงินสำรองนี้ลงทุนซื้อทรัพย์สินมาแล้ว จะนำทรัพย์สินมาหักค่าเสื่อมราคาอีกไม่ได้ อย่างไรก็ตามในการใช้มาตรการนี้ก็จำเป็นต้องมีเงื่อนไขควบคุมว่า ให้สำรองเพื่อลงทุนในลักษณะใดได้บ้าง และหากไม่ได้ลงทุนเช่นว่านั้นจะมีบทลงโทษอย่างไร

ทั้งนี้ในการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลในบางประเทศอาจขยายไปถึงยอดเงินได้โดยรวม (Gross Income) ของนิติบุคคลหนึ่ง ๆ ได้ในบางกรณีด้วย เช่น อาจจัดเก็บจากยอดเงินได้โดยรวมที่บริษัทหรือบุคคลในประเทศตนจ่ายให้นิติบุคคลต่างประเทศซึ่งไม่ได้มีสาขาหรือดำเนินธุรกิจอยู่ในประเทศของตน เป็นต้น ในกรณีเช่นนี้จะไม่มีการนำค่าใช้จ่าย ค่าเสื่อมราคา หรือผลขาดทุนมาหักออก แต่นำยอดรวมนั้นมาคำนวณอัตราภาษีเลย ในบางประเทศภาษีผลได้จากทุน (Capital Gains Tax - CGT) จะถูกเก็บแยกออกจากภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา และภาษีเงินได้นิติบุคคล (แต่ส่วนมากแล้วประเทศที่เก็บภาษีผลได้จากทุนแยกออกจากภาษีเงินได้นั้น มักจะแยกในกรณีผู้เสียภาษีที่เป็นบุคคลธรรมดา แต่ในกรณีที่ผู้เสียภาษีที่เป็นนิติบุคคลเงินได้ที่เกิดขึ้นจากผลได้จากทุนจะถูกรวมและเสียภาษีนิติบุคคลเท่านั้น) ภาษีชนิดดังกล่าวจะเก็บจากสัดส่วนที่กำไร

ที่ได้จากการจำหน่ายสินทรัพย์ประเภท Capital Assets เช่น เครื่องจักร หรือที่ดิน หรือจากการจำหน่ายหลักทรัพย์ เป็นต้น¹⁷

2.3 อัตราภาษีเงินได้นิติบุคคล

การแบ่งประเภทอัตราภาษีที่นิยมกระทำกันแพร่หลายมากก็คือ แบ่งเป็นอัตราคงที่หรืออัตราตามสัดส่วน, อัตราก้าวหน้า และอัตราถอยหลัง¹⁸

2.3.1 อัตราคงที่หรืออัตราตามสัดส่วน (flat rate or proportional rate)

อัตราภาษีประเภทนี้จะมีค่าคงที่โดยตลอดไม่ว่าฐานภาษีจะเป็นจำนวนเท่าใด ไม่ว่ากำไรสุทธิจะเป็นเท่าใดก็ตามอัตราภาษีที่ต้องเสียก็ยังคงอัตราเดิม

การจัดเก็บภาษีตามอัตราคงที่นี้สะดวกในด้านการคำนวณภาษีเพราะมีเพียงอัตราเดียว และขณะเดียวกันจะทำให้ภาษีอากรของรัฐบาลเปลี่ยนแปลงไปในอัตราส่วนเดียวกันกับการเปลี่ยนแปลงของฐานภาษี

เช่น ประเทศไทย ประเทศสิงคโปร์

2.3.2 อัตราก้าวหน้า (progressive rate)

อัตราภาษีประเภทนี้จะเรียกเก็บเพิ่มสูงขึ้นเมื่อฐานภาษีมีขนาดใหญ่ขึ้น ดังนั้นเมื่อมีเงินได้สุทธิสูงขึ้น ส่วนของเงินได้สุทธิที่สูงขึ้นนั้น จะต้องเสียภาษีในอัตราที่สูงขึ้นตามไปด้วย

การจัดเก็บภาษีตามอัตราก้าวหน้า แม้จะมีความยุ่งยากทางด้านการคำนวณภาษีอยู่บ้างเพราะมีอยู่หลายอัตราแต่จะมีส่วนทำให้โครงสร้างภาษีอากรมีลักษณะยืดหยุ่นทางด้านรายได้ของรัฐบาลมาก กล่าวคือเมื่อฐานภาษีเปลี่ยนแปลงไป รายได้ภาษีอากรของรัฐบาลจะเปลี่ยนแปลงไปในสัดส่วนสูงกว่าการเปลี่ยนแปลงของฐานภาษี

¹⁷ เฟิงอ้วง, น.66.

¹⁸ ศุภรัตน์ คุ้มณกุล และ ชาตรี ตันติวานิชกิจ, เอกสารการสอนชุดวิชากฎหมายภาษีอากร 1, หน่วยที่ 2 ความรู้ทั่วไปเกี่ยวกับภาษีอากร, (นนทบุรี: สำนักพิมพ์มหาวิทยาลัยสุโขทัยธรรมมาธิราช, 2547) น.62-63.

เช่น ในกรณีของอัตราภาษีเงินได้นิติบุคคลของบริษัทที่มีทุนชำระแล้วในวันสุดท้ายของรอบระยะเวลาบัญชีไม่เกิน 5 ล้านบาทในประเทศไทย

2.3.3 อัตราถอยหลัง (regressive rate)

อัตราภาษีประเภทนี้จะเรียกเก็บลดลงเมื่อฐานภาษีมีขนาดใหญ่ขึ้น แต่อัตราภาษีแบบถอยหลังนี้นับว่ามีอยู่น้อยมากในระบบภาษีอากรของประเทศต่าง ๆ ทั้งนี้เพราะว่าโครงสร้างอัตราภาษีประเภทนี้ไม่สอดคล้องกับหลักความเป็นธรรมทางภาษีอากร และขณะเดียวกันเมื่อฐานภาษีเพิ่มขึ้นกลับทำให้รายได้ภาษีอากรของรัฐบาลลดลง ซึ่งอาจก่อให้เกิดปัญหาในด้านการหารายได้ของรัฐบาลก็ได้

ในการเรียกเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลจากกำไรสุทธินั้น เมื่อพิจารณาถึงการกำหนดอัตราภาษีนั้น สำหรับอัตราภาษีแบบถอยหลังนั้นเป็นอัตราภาษีที่ไม่เป็นธรรมและไม่สอดคล้องกับเหตุผลอื่นอีกหลายด้านจึงตัดออกจากการพิจารณาในที่นี้ ประเด็นจึงมีอยู่ว่าในการเก็บภาษีจากกำไรของบริษัทนั้นควรใช้อัตราภาษีแบบคงที่หรืออัตราก้าวหน้า

การใช้อัตราภาษีแบบคงที่สำหรับเรียกเก็บภาษีจากกำไรของบริษัทเมื่อเปรียบเทียบกับการใช้อัตราภาษีแบบก้าวหน้านั้นมีเหตุผลสนับสนุนที่สำคัญคือ¹⁹

(1) กำไรของบริษัทมิได้แสดงออกถึงความสามารถในการเสียภาษีที่แท้จริง กล่าวคือ การที่บางบริษัทมีผลกำไรสูงมิได้หมายความว่าบริษัทดังกล่าวมีอัตรากำไรสูงตามไปด้วยเสมอไป ทั้งนี้ ย่อมขึ้นอยู่กับขนาดของการลงทุนเป็นสำคัญ บริษัทใหญ่ซึ่งมีการลงทุนสูงโดยทั่วไปจะมีผลกำไรคิดเป็นจำนวนเงินสูงกว่าบริษัทขนาดเล็กซึ่งมีการลงทุนต่ำกว่า แต่เมื่อเปรียบเทียบผลตอบแทนจากการลงทุนแล้วบริษัทเล็กอาจมีอัตรากำไรสูงกว่าก็ได้ ดังนั้นการเก็บภาษีในอัตราก้าวหน้าจึงไม่เหมาะสมตามเหตุผลนี้เพราะเป็นการลงโทษบริษัทที่มีกำไรจำนวนมากแม้อัตรากำไรจะต่ำก็ตาม

(2) การเก็บภาษีจากกำไรสุทธิของบริษัทนับได้ว่าเป็นการเรียกเก็บภาษีจากรายได้ของผู้ถือหุ้นไว้ชั้นหนึ่งก่อนเท่านั้น เมื่อกำไรจัดสรรเป็นเงินปันผลให้กับผู้ถือหุ้นแต่ละรายแล้วจะมีการเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาอีกครั้งหนึ่ง ดังนั้นการเก็บภาษีในระดับบริษัทจึงควรเก็บในอัตราคงที่ เมื่อผู้ถือหุ้นได้รับเงินปันผลแล้วจึงเรียกเก็บในอัตราก้าวหน้าตามขนาดของรายได้ของผู้ถือหุ้นแต่ละรายจึงน่าจะเหมาะสมและสอดคล้องกับหลักการเก็บภาษีตามความสามารถในการเสียภาษี

¹⁹ ศุภรัตน์ คุ้มณกุล และ ชาตรี ตันติวณิชชกิจ, อ้างแล้วเชิงอรรถที่ 1, น.69.

มากกว่า หากพิจารณาในแง่ที่ว่าบริษัทใหญ่มีรายได้มา เช่น เป็นบริษัทมหาชนผู้ถือหุ้นส่วนใหญ่ เป็นผู้มีรายได้น้อยแล้วจะเห็นได้ชัดเจนว่า การเก็บภาษีในอัตราก้าวหน้าย่อมไม่เป็นธรรม โดยเฉพาะอย่างยิ่งเมื่อเทียบกับกรณีบริษัทในครอบครัวซึ่งอาจเป็นบริษัทเล็กมีกำไรต่ำแต่ผู้ถือหุ้นเป็นผู้มีฐานะร่ำรวย เป็นต้น

อย่างไรก็ดีแม้อาจกล่าวโดยทั่วไปได้ว่าการใช้อัตราภาษีคงที่สำหรับการเก็บภาษีจากกำไรมีความเหมาะสมกว่าการใช้อัตราภาษีก้าวหน้าก็ตาม แต่ก็มีอีกหลายประเทศที่ยังเห็นว่าการเก็บภาษีอัตราก้าวหน้ามีความเหมาะสมกว่าทั้งนี้อาจเป็นเพราะมีเหตุผลอื่นประกอบอยู่ เช่น เพื่อเป็นการส่งเสริมบริษัทขนาดเล็กที่มีกำไรน้อยโดยให้เสียภาษีกำไรในอัตราต่ำกว่าบริษัทใหญ่หรือเพื่อเหตุผลทางด้านรายได้ของรัฐบาล เป็นต้น

2.4 หลักเกณฑ์ในการจัดภาษีซ้ำซ้อนในเชิงเศรษฐกิจ

ในกรณีที่บริษัทประกอบกิจการมีกำไรซึ่งต้องเสียภาษีเงินได้มีลักษณะแตกต่างกับกรณีบุคคลธรรมดาประกอบกิจการทำนองเดียวกัน เพราะในกรณีหลังนั้นเมื่อบุคคลธรรมดามีกำไรเท่าใด และต้องเสียภาษีเงินได้จากกำไรนั้นแล้ว ภาระภาษีเงินได้ก็สิ้นสุดลงเพียงนั้น ส่วนในกรณีแรกเมื่อบริษัทมีกำไรต้องเสียภาษีเงินได้จากกำไรทั้งสิ้นครั้งหนึ่งแล้ว เมื่อจ่ายเงินปันผลจากกำไรจำนวนเดียวกันให้แก่บุคคลธรรมดาผู้ถือหุ้นบุคคลธรรมดาผู้รับเงินปันผลต้องเสียภาษีเงินได้อีกครั้งหนึ่ง ทำให้มีการเก็บภาษีเงินได้ซ้ำซ้อนจากกำไรก้อนเดียวกัน ก่อให้เกิดการจัดเก็บภาษีซ้อนในเชิงเศรษฐกิจ (economic double taxation) ซึ่งหมายถึง กรณีที่ประเทศหนึ่งทำการจัดเก็บภาษีจากฐานเดียวกันมากกว่าหนึ่งครั้ง

ในเรื่องนี้มีแนวความคิดแตกต่างกันตามหลักที่ยึดถือกันในประเทศต่าง ๆ เป็น 2 หลักด้วยกัน ขึ้นอยู่กับว่ากฎหมายภาษีของประเทศนั้นมองนิติบุคคลในเชิงภาษีแยกออกจากเจ้าของ ซึ่งก็คือผู้ถือหุ้นของนิติบุคคลหรือไม่

2.4.1 หลักฐานบุคคลแยกต่างหากจากกัน (separate entity approach)²⁰

เป็นหลักที่คล้ายตามแนวกฎหมายว่า บริษัทกับผู้ถือหุ้นเป็นบุคคลแยกต่างหากจากกัน ฉะนั้น กำไรที่ตกได้แก่บริษัท กับเงินปันผลที่ตกได้แก่ผู้ถือหุ้นจึงเป็นเงินได้คนละส่วนแยกต่างหากจากกัน รัฐบาลจึงควรเก็บภาษีได้โดยไม่ต้องคำนึงว่าจะเป็นภาษีซ้ำซ้อนแต่ประการใด

ระบบที่แยกการจัดเก็บภาษีเงินได้ของนิติบุคคลออกจากผู้ถือหุ้นโดยเด็ดขาดจากกัน และถือเป็นภาษีสองชนิดที่ไม่เกี่ยวข้องกัน หรือที่เราเรียกว่า Classical System ในระบบนี้ได้สร้างปัญหาภาษีซ้อนเชิงเศรษฐกิจให้เกิดขึ้นระหว่างเงินได้อันเป็นกำไรของนิติบุคคลที่ถูกเก็บหนึ่งครั้งจากภาษีนิติบุคคล และอีกครั้งเมื่อบริษัทจ่ายเงินกำไรดังกล่าวในรูปเงินปันผลให้กับผู้ถือหุ้นที่อยู่ภายในประเทศ เงินได้นี้ก็ถูกเก็บภาษีบุคคลธรรมดาอีกครั้งหนึ่ง

แต่ระบบ Classical System นี้ได้สร้างแรงจูงใจให้นิติบุคคลเก็บกักกำไรไว้มากกว่าที่จะจ่ายออกไปให้ผู้ถือหุ้นซึ่งจะทำให้เสียภาษีถึงสองครั้ง ทำให้นิติบุคคลซึ่งถือว่าเป็นส่วนประกอบหลักของภาคธุรกิจภายในประเทศจะหันมาเก็บกำไรของตนเพื่อนำไปลงทุนต่อแทนที่จะจ่ายออกไปให้ผู้ถือหุ้น ซึ่งการที่มีการลงทุนต่อ ๆ ไปเช่นนี้ก็จะนำไปสู่การขยายตัวของภาคธุรกิจและสร้างงานให้กับตลาดแรงงานเพิ่มมากยิ่งขึ้นต่อไปอีกด้วย

อย่างไรก็ดีในการใช้ระบบนี้ในบางประเทศนั้นก็อาจมีการให้การบรรเทาภาระภาษีซ้ำซ้อนของเงินปันผลในจำนวนเล็กน้อยประกอบไปด้วยก็ได้ เช่น กำหนดให้ผู้ถือหุ้นที่ได้รับเงินปันผลในจำนวนไม่มากนักได้รับยกเว้นไม่ต้องนำเงินปันผลจำนวนนั้นไปเสียภาษีก็ได้

ปัจจุบันในหลาย ๆ ประเทศก็ใช้ระบบนี้อยู่ เช่น ประเทศสหรัฐอเมริกา ประเทศฟิลิปปิน ประเทศอินโดนีเซีย เป็นต้น

2.4.2 หลักเงินได้ร่วม (integration approach)²¹

ตามหลักนี้เห็นว่าการแบ่งแยกฐานะตามกฎหมายไม่ทำให้ลักษณะที่แท้จริงของเงินได้เปลี่ยนแปลงไป กล่าวคือ ตามลักษณะที่แท้จริงนั้นบริษัทเป็นเพียงสิ่งที่กฎหมายสมมติขึ้นเป็นบุคคล ผู้ที่มีเงินได้จากกิจการที่บริษัทดำเนินการนั้นที่แท้ก็คือบุคคลธรรมดาที่ถือหุ้นนั่นเอง ฉะนั้น การเก็บภาษีทั้งจากบริษัทและจากบุคคลธรรมดาเนื่องจากกำไรก่อนเดี่ยวนั้นนี้ ไม่ควรแตกต่างกันไปจากที่เก็บจากกิจการที่บุคคลธรรมดาดำเนินการ กล่าวคือไม่ควรมีการเก็บภาษีซ้อนทาง

²⁰ เฟิงอ๋าง, น.52.

²¹ เฟิงอ๋าง, น.52.

เศรษฐกิจ หรือถ้าจะมีการเก็บภาษีทั้งจากบริษัทและผู้ถือหุ้นก็ควรมีการลดหย่อนให้เพื่อจัดการภาษีซ้อนนั้นตามสมควร

(1) ระบบ Full Integration มองว่านิติบุคคลเป็นเพียงทางผ่านของเงินได้ของผู้ถือหุ้นเท่านั้น โดยไม่มีการแยกถึงความแตกต่างระหว่างการจำหน่ายเงินกำไรหรือเก็บกักเงินกำไรแต่อย่างใด การจัดเก็บภาษีตามหลักนี้ถือว่าบริษัทไม่มีตัวตนที่แท้จริงแต่ประกอบไปด้วยบุคคลหลายคนมารวมเป็นหุ้นส่วนกัน รายได้หรือกำไรทั้งหมดจึงเป็นของผู้ถือหุ้นแต่ละรายมิใช่ของบริษัท ดังนั้นการจัดเก็บภาษีโดยยึดหลักนี้ประกอบไปด้วยลักษณะ 3 ประการคือ

- ไม่มีการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคล คือ ไม่มีการเก็บภาษีกำไรจากบริษัท
- เงินปันผลที่ผู้ถือหุ้นได้รับจะต้องเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาตามปกติ
- กำไรที่มีได้จัดสรรจะต้องนำมารวมในรายได้ที่จะต้องเสียภาษีของผู้ถือหุ้นตามส่วนที่

พึงจะได้รับถ้ามีการจัดสรรกำไรส่วนนี้เป็นเงินปันผล

แต่ในทางปฏิบัติแล้ว ประเทศต่าง ๆ ที่ต้องการจะหลีกเลี่ยงปัญหาภาษีซ้ำซ้อนเชิงเศรษฐกิจที่เกิดจากระบบ Classical System นั้น ปรากฏว่าทั้งหมดก็จะไม่เลือกที่จะใช้ระบบที่สองนี้ด้วยเช่นกันแต่กลับจะไปใช้ระบบต่อไปแทน²²

(2) ระบบ Partial Integration ระบบนี้พิจารณาถึงปัญหาภาษีซ้อนเชิงเศรษฐกิจก็แต่เฉพาะกับกำไรที่ได้จำหน่ายออกไปให้ผู้ถือหุ้นแล้วเท่านั้น โดยจะทำการแก้ปัญหามาตรฐานดังกล่าวให้หมดไปหรือบรรเทาเป็นบางส่วน ซึ่งในกลุ่มนี้สามารถแยกออกได้เป็นสองประเภทตามลักษณะของการแก้ปัญหา นั่นคือ

(2.1) การแก้ปัญหาที่ระดับนิติบุคคล (Corporate Level) มี 3 วิธีให้เลือก คือ

- ระบบ Dividends-deduction Method วิธีนี้จะอนุญาตให้หักสำหรับกำไรที่จะจำหน่ายให้ผู้ถือหุ้นออกจากฐานภาษีเงินได้นิติบุคคล²³ เช่น ประเทศสวีเดนในระหว่างปี ค.ศ. 1968-1991 ประเทศฟินแลนด์ในระหว่างปี ค.ศ. 1969-1990 ประเทศนอร์เวย์ในระหว่างปี ค.ศ. 1970-1992 เป็นต้น²⁴

²² พินิต ธีรภาพวงศ์, หลักการพื้นฐานสำหรับบริษัทข้ามชาติ: การวางแผนภาษีเงินได้ระหว่างประเทศ. (กรุงเทพมหานคร: ศูนย์ศึกษากฎหมายภาษีอากร, 2546) น.54.

²³ เพิ่งอ้าง, น.54.

²⁴ Peter Adrew Harris, Corporate/Shareholder income taxation and allocating taxing rights between countries. (Amsterdam: IBFD Publications, 1996) p.96.

- ระบบ Zero Rate Method โดยวิธีนี้จะไม่มีการเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลจากกำไรที่จะจำหน่ายออกไป²⁵

- ระบบ Split Rate Method คือจะมีการกำหนดอัตราภาษีที่เรียกเก็บจากกำไรของบริษัทส่วนที่จัดสรรออกมาเป็นเงินปันผล และส่วนที่มีได้จัดสรรออกมาเป็นเงินปันผลแตกต่างกัน กล่าวคืออัตราภาษีสำหรับกำไรที่จัดสรรออกมาเป็นเงินปันผลจะมีอัตราต่ำกว่ากำไรส่วนที่มีได้จัดสรรออกมาเป็นเงินปันผล สำหรับทางด้านผู้ถือหุ้นเมื่อได้รับเงินปันผลมาแล้วก็ต้องนำไปเสียภาษีเงินได้ตามปกติต่อไป จะเห็นได้ว่าการบรรเทาภาระภาษีซ้ำซ้อนของเงินปันผลโดยเป็นการให้ในระดับบริษัทในรูปของการเก็บภาษีกำไรในอัตราที่ต่ำลงสำหรับกำไรส่วนที่จัดสรรออกมาเป็นเงินปันผล ดังนั้นประเด็นที่ว่าขนาดของการบรรเทาภาระภาษีซ้ำซ้อนของเงินปันผลจะเป็นเท่าใดจึงขึ้นอยู่กับอัตราภาษีที่เรียกเก็บจากกำไรส่วนที่จัดสรรออกมาเป็นเงินปันผลว่าจะต่ำกว่าอัตราภาษีที่เรียกเก็บจากกำไรที่สะสมไว้ในบริษัทมากน้อยเพียงใด²⁶ เช่น ประเทศเยอรมนีในช่วงก่อนปี ค.ศ.1977²⁷

(2.2) การแก้ปัญหาที่ระดับผู้ถือหุ้น (Shareholders Level) สามารถแยกได้เป็น 3 ประเภท

- ระบบ Schular System เป็นกรณีที่มีการเก็บภาษีเงินปันผลในระดับภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาด้วยอัตราต่ำ หรือแยกยกเว้นออกมาจากเงินได้ชนิดอื่น²⁸ เช่น ประเทศอิตาลี ในช่วงก่อนปีค.ศ.1973²⁹

- ระบบ Dividend credit Method วิธีนี้ผู้ถือหุ้นต้องนำเงินปันผลทั้งสิ้นที่ได้รับไปรวมเป็นเงินได้ของตน แต่เมื่อคิดภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาได้เป็นเงินเท่าใดแล้ว ให้นำเอาส่วนหนึ่งของเงินปันผล (เช่น 5%) มาหักออกจากภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาที่คิดได้นั้น³⁰ เช่น ประเทศอิตาลีในระหว่างปีค.ศ.1978-1983³¹

²⁵ พนิต ธีรภาพวงศ์, *อ้างแล้วเชิงอรรถที่ 22*, น.55.

²⁶ ศุภรัตน์ คุ้มณกุล และ ชาตรี ตันติวาณิชกิจ, *อ้างแล้วเชิงอรรถที่ 1*, น.52.

²⁷ Peter Adrew Harris, *supra note 24*, p.96.

²⁸ พนิต ธีรภาพวงศ์, *อ้างแล้วเชิงอรรถที่ 22*, น.55.

²⁹ Peter Adrew Harris, *supra note 24*, p.96.

³⁰ วิทย์ ตันตะกุล, *อ้างแล้วเชิงอรรถที่ 7*, น.44.

³¹ Peter Adrew Harris, *supra note 24*, p.96.

- ระบบ Imputation System หรือระบบเครดิต มีด้วยกันสองแบบ คือ แบบเต็ม (Full) หรือแบบเฉพาะบางส่วน (Partial) ขึ้นอยู่กับอัตราเครดิตที่กฎหมายภายในจะอนุญาตให้ โดยระบบนี้จะอนุญาตให้ผู้ถือหุ้นนำเครดิตภาษีสำหรับเงินภาษีเงินได้นิติบุคคลที่ได้จ่ายไปในเงินปันผลนั้นมาคำนวณรวมกับเงินปันผลเพื่อคิดภาระภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา และหลังจากนั้นภาระภาษีดังกล่าวก็จะถูกหักด้วยเครดิตภาษีสำหรับเงินภาษีเงินได้นิติบุคคลข้างต้น หากภาระภาษีทั้งหมดของผู้ถือหุ้นนั้นมากกว่าส่วนที่เหลือก็คือส่วนที่ผู้ถือหุ้นต้องจ่าย แต่หากเครดิตภาษีมีมากกว่าผู้ถือหุ้นก็จะได้รับเงินภาษีที่จ่ายเกินนั้นกลับคืน ทั้งนี้เนื่องจากวิธีนี้ถือว่าการสูญเสียของบริษัททั้งสิ้นเป็นเสมือนหนึ่งเงินได้ของผู้ถือหุ้น ฉะนั้นเมื่อผู้ถือหุ้นได้เงินปันผล ก็ถือว่าเงินปันผลที่ได้รับนั้นเป็นเสมือนหนึ่งเงินปันผลหลังจากที่ได้เสียภาษีไปแล้วตามอัตราภาษีสำหรับบริษัท แต่เนื่องจากบุคคลธรรมดาผู้ถือหุ้นแต่ละคนมีฐานะไม่เหมือนกันไม่จำเป็นต้องเสียภาษีในอัตราเท่ากันตามอัตราสำหรับบริษัท จึงต้องมาคิดภาษีใหม่ตามฐานะของตน³² ระบบนี้เป็นระบบที่มีประเศนิยมใช้มากที่สุดระบบหนึ่ง ซึ่งรวมถึงประเทศไทยด้วย³³

ในการพิจารณากำหนดระบบภาษีเงินได้นิติบุคคลว่าจะใช้ในรูปแบบใดนั้น มีปัจจัยสำคัญที่จำเป็นต้องใช้ประกอบการพิจารณาด้วยหลายประการ ที่สำคัญที่จะขอนำมากล่าวในที่นี้คือ ความเป็นธรรมทางภาษีอากร การลงทุนและการออมในภาคนิติบุคคล และความสะดวกในการบริหารจัดการเก็บ

(1) ความเป็นธรรมทางภาษี หากมีแนวคิดที่ว่าบริษัทมีสภาพและการดำรงอยู่แยกต่างหากจากผู้ถือหุ้นอย่างเด็ดขาด ก็อาจสรุปได้ว่า บริษัทย่อมมีความสามารถในการเสียภาษีแยกเป็นเอกเทศจากผู้ถือหุ้นจึงไม่มีปัญหาภาษีซ้ำซ้อนแต่อย่างใด อย่างไรก็ตามหากมีแนวคิดที่ว่าบริษัทโดยแท้จริงแล้วประกอบด้วยผู้ถือหุ้นหลายคนรวมกันเป็นเจ้าของ ดังนั้นการเก็บภาษีกำไรและการเก็บภาษีเงินปันผลจากผู้ถือหุ้นด้วยย่อมก่อให้เกิดปัญหาภาระภาษีซ้ำซ้อนจำเป็นต้องให้การขจัดหรือการบรรเทาภาระภาษีซ้ำซ้อนโดยเลือกใช้ระบบตามที่กล่าวมาแล้วข้างต้น ข้อสังเกตประการหนึ่งเกี่ยวกับการให้การขจัดหรือบรรเทาปัญหาภาระภาษีซ้ำซ้อนของเงินปันผลนี้ก็คือมีนักภาษีอากรและนักเศรษฐศาสตร์หลายท่านเชื่อว่าบริษัทสามารถผลักภาระภาษีเงินได้นิติบุคคลไปข้างหน้าโดยการขึ้นราคาสินค้าได้เป็นบางส่วน ดังนั้นหากบริษัทสามารถผลักภาระได้เช่นนี้จริง

³² ศุภรัตน์ คุ้มณกุล และ ชาตรี ดันติวาณิชกิจ, *อ้างแล้วเชิงอรรถที่ 1*, น.52.

³³ พนิต ธีรภาพวงศ์, *อ้างแล้วเชิงอรรถที่ 22*, น.55.

การให้การบรรเทาภาระภาษีซ้ำซ้อนในระดับที่สูงเกินไปอาจเป็นการบรรเทาภาระมากกว่าภาระที่ผู้ถือหุ้นซึ่งได้รับเงินปันผลแบกรับไว้จริงก็ได้

(2) การลงทุนและการออมในภาคนิติบุคคล การส่งเสริมหรือกระตุ้นให้มีการลงทุนในภาคนิติบุคคลนับเป็นนโยบายสำคัญในหลาย ๆ ประเทศ ระบบภาษีเงินได้นิติบุคคลในรูปแบบต่าง ๆ จะมีผลกระทบในด้านนี้ในลักษณะที่แตกต่างกัน ระบบที่แยกการจัดเก็บภาษีเงินได้ของนิติบุคคลออกจากผู้ถือหุ้นโดยเด็ดขาดจากกันโดยทั่วไปจะมีลักษณะที่ส่งเสริมให้บริษัทกันกำไรไว้ลงทุนต่อในบริษัทมากกว่าที่จะจ่ายออกมาเป็นเงินปันผลเพื่อผู้ถือหุ้นจะได้ไม่ต้องเสียภาษีอีกครั้ง อย่างไรก็ตามการกล่าวกันว่า การลงทุนในบริษัทเดิมอาจมีใช้การลงทุนในรูปแบบที่ดีที่สุดเสมอไปได้ การตัดสินใจลงทุนที่จะก่อให้เกิดประสิทธิภาพมากกว่าน่าจะกระทำโดยผู้เป็นเจ้าของทุนซึ่งก็คือผู้ถือหุ้นนั่นเอง ทั้งนี้โดยกำหนดนโยบายที่กระตุ้นให้บริษัทจ่ายเงินปันผลออกมาให้ผู้ถือหุ้นแล้วผู้ถือหุ้นเลือกนำเงินปันผลนี้ไปลงทุนต่อในบริษัทต่าง ๆ เอง ซึ่งไม่จำเป็นต้องเป็นบริษัทเดิมก็ได้

(3) ความสะดวกในการบริหารการจัดเก็บ ระบบภาษีอากรที่ง่ายและสะดวกในการบริหารการจัดเก็บย่อมก่อให้เกิดความสมัครใจในการเสียภาษีอากรได้ดี ดังนั้นในการกำหนดระบบภาษีเงินได้นิติบุคคลจึงจำเป็นต้องพิจารณาถึงประเด็นนี้ด้วย อาจกล่าวโดยทั่วไปได้ว่า สำหรับระบบที่แยกการจัดเก็บเงินได้ของนิติบุคคลออกจากผู้ถือหุ้นโดยเด็ดขาดจากกันนั้นการบริหารการจัดเก็บจะมีความสะดวกและเป็นที่ยอมรับแก่ผู้เสียภาษีและเจ้าหน้าที่ผู้ปฏิบัติได้ง่ายที่สุด³⁴

³⁴ ศุภรัตน์ ควิณกุล และ ชาตรี ตันติวณิชกิจ, *อั่งแล้วเชิงอรรถที่ 1*, น.54-55.