

บทที่ 4

รายจ่ายแผ่นดินที่เป็นภาษีเงินได้ในประเทศไทย

4.1 ความเบื้องต้น

เป็นที่รับรู้ว่ารายจ่ายแผ่นดินที่เป็นภาษีเงินได้ แฝงตัวมาในรูปของบทบัญญัติการบรรเทาภาระภาษีเงินได้ ตามประมวลรัษฎากรในรูปแบบต่างๆ อย่างไรก็ตาม ในการพิจารณาจำแนกรายจ่ายแผ่นดินที่เป็นภาษี นอกจากเกณฑ์บรรทัดฐานสามัญ ยังคงต้องคำนึงถึงการตัดสินกรณีต่างๆ ในกรอบของนโยบายภาษีด้วย อันเนื่องมาจากเหตุผลเชิงเศรษฐกิจมหภาคในการลดระดับลงโดยทั่วไปของภาษี หรือเหตุผลความจำเป็นในเชิงโครงสร้างของการจัดเก็บภาษี หรือประเด็นทางเทคนิคต่างๆ ในการบริหารงานภาษีที่ต้องมีการปรับแต่งอยู่เสมอในการบังคับใช้ภาษีเงินได้ในภาคปฏิบัติ บางกรณีอาจดูเหมือนว่าเป็นการหันเหออกไปจากโครงสร้างโดยปกติ แต่กรณีเหล่านี้ไม่อยู่ในขอบข่ายคำจำกัดความและไม่นับเป็นรายจ่ายแผ่นดินที่เป็นภาษี เพราะเป็นการตัดสินในทางนโยบายภาษีโดยแท้ กล่าวคือ เพื่อให้สัมฤทธิ์ผลในเชิงการบริหารนโยบายเศรษฐกิจระดับมหภาค ในการกระตุ้นหรือกระตุกการพองโตทางเศรษฐกิจหรือการบริโภคในภาพรวม หรือการรักษาเสถียรภาพในแง่เงินเฟ้อเงินฝืด เป็นต้น หรือเป็นไปเพื่อผลสัมฤทธิ์ในการบริหารจัดการเก็บภาษีตามโครงสร้างที่เป็นธรรมต่อสังคม ตัวอย่างเช่น การยกเว้นเงินได้สุทธิ 150,000 บาทแรก ไม่ต้องเสียภาษีนั่น ในโครงสร้างแล้วมีค่าเท่ากับการกำหนดช่วงเงินได้ขั้นต่ำที่ไม่ต้องเสียภาษี (Zero Rate Bracket) ซึ่งเป็นการเปลี่ยนแปลงเชิงโครงสร้าง ส่วนผลกระทบจะเป็นอย่างไร ก็ต้องพิจารณากันในการดำเนินนโยบายภาษีของรัฐบาล หรือในกรณีของการยกเว้นภาษีสำหรับเงินได้ที่เศษของบาทจากการคำนวณภาษี ซึ่งเป็นประเด็นทางเทคนิคโดยแท้ นอกจากนี้ กลุ่มเงินได้ยกเว้นตามมาตรา 42 บางกรณี แม้จะเห็นถึงการลดระดับลงของรายได้หรือการสูญเสียรายได้ภาษี ก็ไม่ได้มีเหตุผลใดในการอุดหนุนเชิงรายจ่าย แต่เป็นต้นทุนในการบริหารจัดการเก็บภาษี แต่ในกรณีของการดำเนินนโยบายรายจ่ายแผ่นดินที่เป็นภาษีนี้ เป็นการตัดสินใจในการใช้จ่ายเงินจากกองทุนทางภาษี (รายได้แผ่นดินที่เป็นภาษี) สำหรับการดำเนินมาตรการอุดหนุนกลุ่มบุคคลและหรือกิจกรรมเฉพาะรายในระดับจุลภาค ด้วยวัตถุประสงค์เฉพาะเรื่องของรัฐบาล ซึ่งมีความต้องการอย่างยิ่งในการวัดค่าความสัมฤทธิ์ ในทางประสิทธิภาพ ประสิทธิผล และความเป็นธรรม ภายใต้หลักเกณฑ์เช่นเดียวกับการใช้จ่ายเงินงบประมาณแผ่นดินทางตรง รายจ่ายแผ่นดินที่เป็นภาษีในภาษีเงินได้จึงเป็นกรณีของบทบัญญัติที่แฝงอยู่ในรูปแบบของการบรรเทาภาระภาษี ที่ถูกสร้างขึ้นโดยไม่มีความเกี่ยวเนื่องและไม่มีตรรกะเหตุผลต่อการบังคับใช้กฎหมายภาษีในการจัดเก็บภาษีเงินได้ แต่เป็นมาตรการในการส่งมอบความช่วยเหลือทางการเงิน

ให้แก่กลุ่มเป้าหมาย ซึ่งรายจ่ายแผ่นดินที่เป็นภาษีเหล่านี้จะมีผลทำให้การดำเนินนโยบายทางภาษีและการบริหารภาษีในทางโครงสร้างเปลี่ยนแปลงไปด้วย

1.0 สถานะทั่วไปทางกฎหมายของรายจ่ายแผ่นดินที่เป็นภาษีเงินได้ในปัจจุบัน

4.2.1 กฎหมายที่ใช้บังคับกับการจัดเก็บภาษีเงินได้

การคลังสาธารณะของไทยอย่างปัจจุบันสมัยนับได้ว่าเริ่มขึ้นในรัชสมัยรัชกาลที่ 5 แต่ในที่นี้ใคร่ศึกษาเฉพาะภายหลังมีการเปลี่ยนแปลงการปกครอง พ.ศ. 2475 ตามความมุ่งมั่นของคณะกรรมการราษฎร ที่ต้องการให้แก้ไขโครงสร้างของระบบภาษีอากร เพื่อให้เกิดความเป็นธรรมแก่สังคมยิ่งขึ้น โดยเฉลี่ยภาระแห่งภาษีออกไปในลักษณะที่เป็นธรรม และเมื่อนายปรีดี พนมยงค์ ดำรงตำแหน่งรัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลัง (2481-2484) ท่านได้แถลงนโยบายต่อสภาผู้แทนราษฎร ข้อหนึ่งว่า “จะจัดการปรับปรุงภาษีอากรให้ยุติธรรมแก่สังคม” จึงนำไปสู่การปรับปรุงภาษีอากรครั้งใหญ่โดยการประกาศใช้ประมวลรัษฎากร พ.ศ. 2481¹ บังคับจัดเก็บภาษีเงินได้ตามระบบโครงสร้างที่เป็นแบบสากล ปฐมพจน์ของท่านปรีดีนี้เอง จึงถือเป็นเจตนารมณ์พื้นฐานในการบังคับใช้กฎหมายภาษีอากรของไทย² โดยมีโครงสร้างของกฎหมายที่ใช้บังคับ กล่าวคือ

ประมวลรัษฎากร

ประมวลรัษฎากรเป็นกฎหมายระดับพระราชบัญญัติ ตราขึ้นใช้บังคับเป็นกฎหมายโดยพระราชบัญญัติให้ใช้บทบัญญัติแห่งประมวลรัษฎากร พ.ศ. 2481 เมื่อวันที่ 31 มีนาคม พ.ศ. 2481 มีผลบังคับใช้ตั้งแต่วันที่ 1 เมษายน พ.ศ. 2482 เป็นต้นมา และได้ประกาศในราชกิจจานุเบกษา เล่มที่ 56 ตอนที่ 1 ในวันเดียวกัน แต่เดิมการบังคับจัดเก็บภาษีสรรพากรมิได้มีการประมวลขึ้นอย่างเป็นระบบคงอาศัยอำนาจตามพระราชบัญญัติและประกาศกระแสพระบรมราชโองการในสมัยสมบูรณาญาสิทธิราชย์ ต่อมาภายหลังเปลี่ยนแปลงการปกครอง 24 มิถุนายน พ.ศ. 2475 คณะราษฎรมีความมุ่งหมายที่จะจัดการปรับปรุงภาษีอากรให้เป็นธรรมแก่สังคม รัฐบาลโดยหลวงประดิษฐมนูธรรมในฐานะรัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลัง จึงได้ริเริ่มจัดทำประมวลกฎหมายภาษีอากร (Revenue Code) ซึ่งเรียกว่าประมวลรัษฎากรเสนอเป็นกรอบหลักการพร้อมด้วยพระราชบัญญัติให้ใช้บทบัญญัติแห่งประมวลรัษฎากรต่อสภาผู้แทนราษฎรเพื่อขออนุมัติหลักการใน

¹ ดู รัชสรรค์ ธนะพรพันธุ์, ภาษีอากรในประวัติศาสตร์เศรษฐกิจไทย: คลังข้อมูลและบทสำรวจสถานะทางวิชาการ, สำนักพิมพ์มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์ (2528) หน้า 61-62 และดู กระทรวงการคลัง, ประวัติกระทรวงการคลัง, www.mof.go.th

² ดู พระราชบัญญัติให้ใช้บทบัญญัติแห่งประมวลรัษฎากร พ.ศ. 2481, คำปรารภ ความว่า “โดยที่สภาผู้แทนราษฎรลงมติว่า สมควรตราประมวลรัษฎากรเพื่อปรับปรุงรัษฎากรตามหลักความเป็นธรรมแก่สังคม”

คราวประชุมสภาผู้แทนราษฎร เมื่อวันที่ 7 มีนาคม 2481³ โดยมีหลักการว่า “เพื่อปรับปรุงภาษีอากรให้เป็นธรรมแก่สังคม”⁴ ทั้งนี้ เหตุผลอันเป็นหลักทั่วไปแห่งร่างประมวลรัษฎากรนั้น รัฐบาลชี้แจงว่า

“...ในการปรับปรุงภาษีอากรนั้น รัฐบาลได้ถือหลักโดยคำนึงถึงความสามารถในการเสียภาษีของราษฎรตามส่วนซึ่งราษฎรจะเสียได้ หลักในเรื่องความแน่นอน หลักความสะดวก และหลักประหยัดค่าใช้จ่าย และคำนึงถึงความรู้สึกของประชาชนในทางการเมืองเป็นสิ่งประกอบในการพิจารณาด้วย ความรู้สึกของประชาชนนั้นมิใช่คำนึงถึงความรู้สึกของคนชั้นเดียว ได้พยายามนึกถึงความรู้สึกของคนทุกชั้น สิ่งใดที่คิดจะเก็บภาษีก็จะเป็นไปในการทำนองซึ่งหวังว่าผู้ซึ่งสามารถเสียภาษีได้นั้น ควรเสียสละเพื่อความเจริญของท้องถิ่นและของประเทศชาติ”⁵

ภายหลังจากบังคับใช้บทบัญญัติแห่งประมวลรัษฎากร แล้วมีการแก้ไขอีกหลายครั้งในสมัยต่อมา ประมวลรัษฎากรจึงเป็นกฎหมายที่ให้อำนาจรัฐบาลในการจัดเก็บภาษีสรรพากรอันเป็นแหล่งรายได้ที่สำคัญที่สุดของรัฐบาลเพื่อนำไปใช้จ่ายในการดำเนินกิจกรรมต่างๆ ของภาครัฐบาล บทบัญญัติแห่งประมวลรัษฎากรมีเนื้อหาทั้งภาคสารบัญญัติและกรรมวิธีภาษีสรรพากร อันเป็นการจัดรูปแบบระบบการจัดเก็บภาษีของประเทศอย่างเป็นระเบียบแบบแผน ปัจจุบันครอบคลุมการจัดเก็บภาษีเงินได้ (ซึ่งเป็นการเก็บภาษีจากบุคคลธรรมดา กับภาษีจากบริษัทและห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล) ภาษีมูลค่าเพิ่ม ภาษีสรรพสามิต และอากรแสตมป์ มีบทบัญญัติทั้งสิ้นรวม 311 มาตรา จำแนกเป็น 2 ลักษณะ คือ ลักษณะ 1 ข้อความเบื้องต้น รวม 26 มาตรา และลักษณะ 2 ภาษีอากรฝ่ายสรรพากร รวม 285 มาตรา ในลักษณะ 2 นี้แยกเป็น 7 หมวด ได้แก่ หมวด 1 บทเบ็ดเสร็จทั่วไป หมวด 1 ทวิ คณะกรรมการวินิจฉัยภาษีอากร หมวด 2 วิธีการเก็บภาษีอากรประเมิน หมวด 3 ภาษีเงินได้ หมวด 4 ภาษีมูลค่าเพิ่ม หมวด 5 ภาษีสรรพสามิต และ หมวด 6 อากรแสตมป์ ทั้งนี้เฉพาะการบังคับจัดเก็บภาษีเงินได้อยู่ในบังคับหมวด 3 ภาษีเงินได้ รวม 63 มาตรา แบ่งเป็น 3 ส่วน คือ ส่วน 1 ข้อความทั่วไป มาตรา 38-39 ส่วน 2 การเก็บภาษีจากบุคคลธรรมดา มาตรา 40-64 และ ส่วน 3 การเก็บภาษีจากบริษัทและห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล มาตรา 65-76 ทวิ อย่างไรก็ตามการบังคับใช้ย่อมต้องอยู่ภายใต้บังคับแห่งลักษณะที่ 1 และลักษณะที่ 2 หมวดที่ 1 หมวดที่ 1 ทวิ และหมวดที่ 2 ตลอดจนบทบัญญัติแห่งรัฐธรรมนูญและเจตนารมณ์แห่งกฎหมายด้วย โดยปรากฏหลักการสำคัญในการร่างกฎหมายภาษีเงินได้เมื่อครั้งมีการจัดทำร่างประมวลรัษฎากรนั้น รัฐบาลโดยหลวงประดิษฐมนูธรรม ในฐานะรัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลังได้ชี้แจงเหตุผลต่อสภาผู้แทนฯ ซึ่งอาจถือเป็นเกณฑ์บรรทัดฐานในการจัดเก็บภาษีเงินได้จนถึงปัจจุบันได้ กล่าวคือ เป็นภาษีที่เก็บตามหลักความสามารถในการเสียภาษีของบุคคล โดยมีเงินได้สุทธิหรือกำไรหลังหักค่าใช้จ่ายแล้วเป็นฐานใน

³ รายงานการประชุมสภาผู้แทนราษฎร ครั้งที่ 17/2481 (สามัญ) สมัยที่ 2 ชุดที่ 3 (วันอังคารที่ 7 มีนาคม พ.ศ. 2481), น. 946-996

⁴ รายงานการประชุมสภาผู้แทนราษฎร, เพิ่งอ้าง, น. 947

⁵ รายงานการประชุม, อ้างแล้ว, น. 948

การเสียภาษี และยอมให้หักค่าใช้จ่ายส่วนตัวตลอดจนของภริยาและบุตรด้วย นอกจากนี้ ยังวางรูปแบบของบัญชีและเอกสารให้เป็นการชัดเจนแน่นอนในการคำนวณหาเงินได้สุทธิหรือกำไรด้วย ในส่วนของอัตราภาษีก็ได้ใช้โครงสร้างอัตราภาษีก้าวหน้าในการจัดเก็บภาษี⁶

ดังนั้น จะเห็นว่าหลักการสำคัญในการร่างประมวลกฎหมายภาษีเงินได้ซึ่งใช้บังคับอยู่จนทุกวันนี้ ก็เป็นไปในการทำนองภาษีเงินได้โดยทั่วไปตามทฤษฎีภาษีสามัญระดับธรรมภาพ (Equitable Taxation Theory) ที่ได้ศึกษามาในบทที่สองก่อนหน้านี้ อันเป็นทฤษฎีที่มาจากคำแนะนำของ Gorge Von Schanz, Robert M. Haig และ Henry C. Simons (S-H-S) ซึ่งเป็นที่ยอมรับเป็นแนวทางในการประมวลกฎหมายภาษีของนานาอารยประเทศในห้วงเวลาเดียวกันนั้น⁷

พระราชกฤษฎีกา

พระราชกฤษฎีกาเป็นกฎหมายลำดับรอง ออกโดยอาศัยอำนาจตามความในบทบัญญัติแห่งรัฐธรรมนูญที่เป็นพระราชอำนาจของพระมหากษัตริย์โดยเฉพาะในการตราพระราชกฤษฎีกาที่ไม่ขัดต่อกฎหมาย⁸ ประกอบกับบทบัญญัติแห่งประมวลรัษฎากรที่ให้ตราพระราชกฤษฎีกาเพื่อการนั้นๆ เช่น บทบัญญัติแห่งมาตรา 3 เพื่อการลดอัตราหรือยกเว้นรัษฎากร พระราชกฤษฎีกาเป็นกฎหมายลำดับรองที่มีค่าบังคับเดียวกับกฎกระทรวง แต่มีลักษณะเฉพาะที่แตกต่างออกไปจากกฎหมายลำดับรองโดยทั่วไป เนื่องจากออกโดยอาศัยอำนาจตามบทบัญญัติแห่งรัฐธรรมนูญซึ่งบัญญัติไว้เป็นพระราชอำนาจของพระมหากษัตริย์ในกิจกรรมบริหารบัญญัติ เมื่อถือว่ารายจ่ายแผ่นดินที่เป็นภาษีโดยเนื้อหาแล้วเป็นกิจกรรมการใช้จ่ายเงินภาครัฐที่อาศัยโครงสร้างภาษีเป็นเครื่องมือในการส่งมอบความช่วยเหลือทางการเงินอันถือเป็นกิจกรรมนิติบัญญัติ ก็สมควรที่บทบัญญัติแห่งมาตรา 3 ซึ่งเป็นช่องทางหลักของรัฐบาลในการใช้ดำเนินมาตรการรายจ่ายแผ่นดินที่เป็นภาษีโดยไม่ผ่านความเห็นชอบจากรัฐสภา จักได้รับการพิจารณาเป็นพิเศษในการตรวจสอบและจำกัดขอบเขตดังกล่าวเสีย

กฎกระทรวง

กฎกระทรวงเป็นกฎหมายลำดับรอง ออกโดยอาศัยอำนาจตามความในบทบัญญัติแห่งประมวลรัษฎากรซึ่งเป็นกฎหมายแม่บทระดับพระราชบัญญัติอันเป็นกรณีที่ฝ่ายบริหารขออำนาจและฝ่ายนิติบัญญัติมอบอำนาจ (delegation) ให้แก่ฝ่ายบริหารในการออกกฎหมายลำดับรอง โดยปกติย่อมเป็นไปเพื่อขยายความหรือกำหนดรายละเอียดแห่งวิธีการปฏิบัติตามความในกฎหมายแม่บท ซึ่งเป็นกรอบที่ฝ่ายนิติบัญญัติจะพึงมอบอำนาจให้ได้ และจำกัดกรอบการมอบอำนาจนั้นไว้ โดยหาอาจมอบอำนาจให้มีการแก้ไขเพิ่มเติมข้อความในกฎหมายแม่บทได้ไม่ ในที่นี้ คืออำนาจทั่วไปในการออก

⁶ ดูรายงานการประชุมสภาผู้แทนราษฎร, อ้างแล้ว, น. 960-961

⁷ หนังสืออันโด่งดังของ Henry C. Simons ชื่อ “Personal Income Taxation” ได้ตีพิมพ์ในปีเดียวกับที่มีการจัดทำประมวลรัษฎากรของไทย คือ ค.ศ. 1938 (พ.ศ. 2481) นั่นเอง

⁸ ดูรัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พ.ศ. 2550 มาตรา 187

กฎกระทรวงตามมาตรา 4 (2) กำหนดกิจการอื่นเพื่อปฏิบัติการตามประมวลรัษฎากรนี้⁹ ซึ่งเป็นบทบัญญัติทั่วไปในลักษณะ 1 ข้อความเบื้องต้นที่ต้องใช้บังคับตลอดทั้งประมวล นอกจากนี้ ยังมีบทมาตราอื่นๆ ในลักษณะ 2 หมวดต่างๆ กำหนดความให้ออกกฎกระทรวงกำหนดการเพื่อปฏิบัติตามบทบัญญัติแห่งมาตรานั้นๆ กล่าวโดยเฉพาะที่อยู่ในขอบเขตการศึกษานี้ คือ มาตรา 42 (17) กฎกระทรวงกำหนดยกเว้นเงินได้พึงประเมินประเภทใดที่ไม่ต้องรวมคำนวณเพื่อเสียภาษีเงินได้ ซึ่งเป็นช่องทางหลักอีกทางหนึ่งของรัฐบาลในการดำเนินมาตรการรายจ่ายแผ่นดินที่เป็นภาษีเงินได้โดยไม่ผ่านความเห็นชอบของรัฐสภาเช่นเดียวกับที่กล่าวมาข้างต้น จึงเป็นการสมควรที่จะได้รับการพิจารณาเป็นพิเศษในการจำกัดขอบเขตดังกล่าวเสีย

กฎเกณฑ์ทางกฎหมายภาษีอื่นๆ

หมายถึงกฎเกณฑ์อย่างอื่นนอกจากพระราชกฤษฎีกาและกฎกระทรวงที่กล่าวมาข้างต้น ตราบขึ้นเพื่อกำหนดรายละเอียดทางเทคนิคที่ผู้ปฏิบัติจะต้องไปดำเนินการให้เป็นไปตามหลักการที่กำหนดในบทบัญญัติของกฎหมาย ทั้งนี้ ย่อมออกบังคับใช้โดยอาศัยอำนาจตามความแห่งบทบัญญัติในประมวลรัษฎากรที่เป็นกฎหมายแม่บทกำหนดกิจการเฉพาะในรายละเอียดที่ต้องไปทำในรูปของกฎข้อบังคับนั้นๆ ไว้ อย่างไรก็ตาม ยังมีกฎข้อบังคับที่ออกโดยอาศัยอำนาจตามความแห่งบทบัญญัติในพระราชกฤษฎีกาหรือกฎกระทรวงด้วย ทั้งนี้ ย่อมเป็นที่เข้าใจว่าเป็นการกำหนดรายละเอียดเพื่ออนุวัติการให้เป็นไปตามพระราชกฤษฎีกาหรือกฎกระทรวงนั้น ในกรณีเช่นนี้เห็นได้ว่าเป็นการออกกฎหมายลำดับรองซ้อนกฎหมายลำดับรอง หากหน่วยงานที่ออกกฎนั้นไม่ใช่ระดับกระทรวง ซึ่งโดยทั่วไปในการออกกฎนั้น กฎหมายจะกำหนดให้ต้องได้รับอนุมัติจากเจ้ากระทรวงในฐานะที่เป็นผู้รักษาการตามกฎหมายทุกคราวไปด้วย

4.2.2 กระบวนการออกกฎหมายเพื่อดำเนินมาตรการรายจ่ายแผ่นดินที่เป็นภาษี

การออกกฎหมายเพื่อให้มีผลเป็นรายจ่ายแผ่นดินที่เป็นภาษีนั้น รัฐบาลอาจอาศัยช่องทางตามปกติ โดยอาศัยอำนาจตามบทบัญญัติแห่งรัฐธรรมนูญ กล่าวคือ การตราพระราชกำหนดและหรือพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร เพราะประมวลรัษฎากรเป็นกฎหมายระดับพระราชบัญญัติ ดังนั้น การแก้ไขเปลี่ยนแปลงเกณฑ์บรรทัดฐานโครงสร้างทางกฎหมายที่กำหนดไว้ย่อมต้องอาศัยการออกเป็นกฎหมายในแบบแผนเดียวกัน เช่น การกำหนดค่าลดหย่อนตามรายการต่างๆ ซึ่งไม่เกี่ยวกับการก่อให้เกิดเงินได้ในการคำนวณเสียภาษีเงินได้ (หลายกรณีในปัจจุบันรัฐบาล

⁹ การออกกฎกระทรวงตามความมาตราอื่นๆ ในประมวลรัษฎากรที่ปรากฏภายหลังมาตรา 4 (2) นี้ น่าจะต้องอยู่ภายในกรอบอำนาจตามมาตรา 4 (2) อันเป็นบทบัญญัติในลักษณะ 1 ข้อความเบื้องต้น ซึ่งย่อมต้องใช้บังคับตลอดทั้งประมวล ทั้งนี้ ตามร่างเดิมเมื่อครั้งจัดทำประมวลกฎหมายภาษีขึ้นบังคับใช้ กำหนดกรอบอำนาจไว้ชัดเจนว่าจะออกกฎกระทรวง “เพื่อขยายความ” บทบัญญัติแห่งประมวลรัษฎากรก็ได้ นอกจากนี้ ย้อนหลังไปในสมัยรัชกาลที่ 5 ในพระราชบัญญัติภาษีสรรพากรภายใน ร.ศ. 111 มีบทบัญญัติเทียบได้กับประมวลรัษฎากรและหลายบทมาตรา ก็มีข้อความคล้ายกัน เช่นใน มาตรา 4 ทรงมอบอำนาจให้เสนาบดีที่จะตรากฎกระทรวง “เพื่อขยายความ” เท่านั้น

ได้เลี้ยงไปออกเป็นพระราชกฤษฎีกาและกฎกระทรวงแผ่ไว้ในรูปของการยกเว้นแทน) หรือการตราพระราชบัญญัติอนุมัติสิ่งสูงใจทางภาษีโดยตรง เช่น พระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุน พ.ศ. 2522

อย่างไรก็ตาม ที่ผ่านมารัฐบาลได้อาศัยช่องทางในการออกกฎหมายเพื่อดำเนินมาตรการรายจ่ายแผ่นดินที่เป็นภาษีโดยออกเป็นกฎหมายลำดับรอง โดยอ้างช่องทางที่บัญญัติไว้ในประมวลรัษฎากร ในรูปแบบที่ผนวกเข้าเป็นส่วนหนึ่งของการบังคับจัดเก็บภาษีอากร แต่หากเป็นเนื้อหาในทางงดเว้นไม่บังคับจัดเก็บนี้ภาษีตามกฎหมาย ซึ่งมีเจตนาอย่างแท้จริงในอันที่จะก่อให้เกิดสิทธิประโยชน์แก่กิจกรรมและหรือผู้เสียภาษีกลุ่มใดกลุ่มหนึ่งเป็นการเฉพาะราย โดยมีวัตถุประสงค์เพื่อส่งเสริมสนับสนุนนโยบายของรัฐบาล ทั้งในทางเศรษฐกิจ สังคม และการเมือง ซึ่งรัฐบาลกำหนดเป็นเป้าหมายไว้ รูปแบบและช่องทางหลักของมาตรการรายจ่ายแผ่นดินที่เป็นภาษี คือ การลดอัตราและหรือยกเว้นรัษฎากร โดยการออกเป็นพระราชกฤษฎีกาอาศัยอำนาจตามความแห่งบทบัญญัติในรัฐธรรมนูญที่ให้อำนาจในการออกพระราชกฤษฎีกา ประกอบกับความในมาตรา 3 (1)-(3) แห่งประมวลรัษฎากร และการยกเว้นเงินได้บุคคลธรรมดา โดยออกเป็นกฎกระทรวงอาศัยอำนาจตามความแห่งบทบัญญัติในมาตรา 4 (2) ประกอบกับมาตรา 42 (17) แห่งประมวลรัษฎากร ทั้งนี้ เพื่อบังคับการให้เป็นไปตามนโยบายรายจ่ายแผ่นดินที่เป็นภาษี ซึ่งเป็นกรอบหลักในการศึกษาในวิทยานิพนธ์นี้ ทั้งนี้ กรมสรรพากรได้มีการออกกฎ ระเบียบ และข้อบังคับ เพื่อกำหนดการให้เป็นไปตามกฎหมายแต่ละเรื่องด้วย

ในการจัดตั้งแผนงานรายจ่ายแผ่นดินที่เป็นภาษีเกือบทั้งหมดอาศัยการตรากฎหมายลำดับรองในรูปของพระราชกฤษฎีกาหรือกฎกระทรวง โดยมีเจ้าของเรื่องผู้รับผิดชอบ คือกระทรวงการคลัง โดยรัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลังจะเป็นผู้เสนอคณะรัฐมนตรีเพื่ออนุมัติในหลักการเป็นมติที่ประชุมคณะรัฐมนตรี จากนั้นจึงไปดำเนินการยกร่างพระราชกฤษฎีกาหรือกฎกระทรวงตามแต่กรณี โดยมีหน่วยงานที่รับผิดชอบคือ สำนักปลัดกระทรวงการคลัง สำนักนโยบายและแผนภาษี (ปัจจุบันคือสำนักวิชาการภาษี) กรมสรรพากร และสำนักนโยบายการคลังกับสำนักนโยบายภาษี สำนักงานเศรษฐกิจการคลัง เมื่อยกร่างเสร็จรัฐมนตรีก็เสนอกลับเข้าที่ประชุมคณะรัฐมนตรีเพื่อมีมติรับร่างและส่งให้คณะกรรมการกฤษฎีกาตรวจพิจารณา หรือรัฐมนตรีคลังอาจแนบร่างไปพร้อมกับเสนอเรื่องเข้าที่ประชุมคณะรัฐมนตรีในคราวเดียว ซึ่งหากคณะรัฐมนตรีพิจารณาอนุมัติหลักการและร่าง ก็จะส่งให้คณะกรรมการกฤษฎีกาตรวจพิจารณา เมื่อคณะกรรมการกฤษฎีกาตรวจพิจารณาเสร็จพร้อมส่งความเห็นถ้าหากมีกลับมายังสำนักเลขาธิการคณะรัฐมนตรี เพื่อเสนอเข้าที่ประชุมคณะรัฐมนตรีพิจารณาอนุมัติ และนำกราบบังคมทูลเพื่อทรงลงพระปรมาภิไธยในกรณีของพระราชกฤษฎีกาและประกาศในราชกิจจานุเบกษา หรือนำไปลงประกาศในราชกิจจานุเบกษากรณีของกฎกระทรวง ให้มีผลบังคับใช้ต่อไป ทั้งนี้ กระบวนการตราพระราชกฤษฎีกาและกฎกระทรวงดังกล่าว สำนักงาน

คณะกรรมการกฤษฎีกาจะทำการตรวจพิจารณาร่างกฎหมาย เมื่อมีมติคณะรัฐมนตรีหรือคำสั่งนายกรัฐมนตรีให้ดำเนินการเช่นนั้น¹⁰

ในทางปฏิบัติที่มาหรือมูลเหตุจูงใจในการจัดตั้งแผนงานรายจ่ายแผ่นดินที่เป็นภาษีนั้นแน่นอนว่า นโยบายเช่นนี้ย่อมเป็นการเอื้อสิทธิประโยชน์แก่ผู้เสียภาษีกลุ่มใดกลุ่มหนึ่งโดยตรง คำถามคือกลุ่มผู้เสียภาษีผู้จะได้รับผลประโยชน์ทางการเงินนี้คือใคร และรัฐบาลคาดหวังผลประโยชน์อะไรในทางเศรษฐกิจ สังคม หรือการเมือง ตามเป้าหมายที่เป็นนโยบายของรัฐบาลจากการใช้จ่ายผ่านกองทุนทางภาษีเหล่านี้ หากพิจารณาโดยทั่วไป เห็นว่าเกิดจากนโยบายของรัฐบาลเองที่ต้องการให้การลดหย่อนภาษีเพื่อให้เกิดผลสัมฤทธิ์ จึงมีลักษณะเรื่องระดับนโยบายสู่ผู้ปฏิบัติที่รับผิดชอบเพื่อตั้งเรื่องเสนอขึ้นไป อย่างไรก็ตาม ยังมีแผนงานที่หน่วยงานระดับปฏิบัติ กล่าวโดยเฉพาะกรมสรรพากร และสำนักงานเศรษฐกิจการคลัง เป็นผู้ริเริ่มเสนอระดับนโยบายเช่นกัน กรณีเหล่านี้ไม่ว่าจะเป็นระดับนโยบายสู่ระดับปฏิบัติ หรือระดับปฏิบัตินำเสนอฝ่ายนโยบาย หากพิจารณาโดยหลักแล้ว รายจ่ายแผ่นดินที่เป็นภาษีทุกแผนงานย่อมจะต้องมีผู้รับประโยชน์ในตัวเองที่ชัดเจน จากนั้นจะส่งผลผ่านการรับรู้ทางเศรษฐกิจต่อเป้าหมายสมมติความตั้งใจตามนโยบายรัฐบาลหรือไม่ ก็ต้องวัดผลสัมฤทธิ์ในเชิงนโยบายรายจ่าย ทั้งในแง่ของประสิทธิภาพ ประสิทธิผล และความเป็นธรรมต่อไป ซึ่งองค์กรที่จะทำหน้าที่ตรวจสอบควบคุมในแง่มุมดังกล่าวนี้ ย่อมหมายถึง รัฐสภาที่ทรงไว้ซึ่งอำนาจหน้าที่ในการพิจารณาอนุมัติรายจ่ายแผ่นดิน แต่การทำหน้าที่ดังกล่าวจะไม่อาจดำเนินการได้หากรายจ่ายแผ่นดินที่เป็นภาษียังไม่อยู่ในกรอบการรับรู้ทั้งในแง่ของการตรากฎหมายและการใช้จ่ายเงินแผ่นดินเลย

เมื่อยอมรับโดยทั่วไปว่า รายจ่ายแผ่นดินที่เป็นภาษีเป็นการใช้จ่ายเงินแผ่นดินวิธีหนึ่ง โดยการส่งมอบความช่วยเหลือหรือการอุดหนุนทางการเงิน ให้แก่ผู้รับสิทธิประโยชน์ที่เป็นเป้าหมาย โดยอาศัยกลไกรูปแบบในโครงสร้างทางภาษีเป็นเครื่องมือ ข้อที่น่าวิเคราะห์สำหรับประเทศไทย คือรูปแบบของการตรากฎหมายเพื่อจัดตั้งและดำเนินการแผนงานรายจ่ายแผ่นดินที่เป็นภาษี โดยอาศัยการออกกฎหมายลำดับรองอ้างตามช่องทางที่กำหนดไว้ตามประมวลรัษฎากร มาตรา 3 ในรูปของการตราพระราชกฤษฎีกา และมาตรา 42 (17) ในรูปของการตราเป็นกฎกระทรวง เป็นปัญหาที่ต้องพิจารณา ในด้านความชอบด้วยหลักการแห่งกฎหมาย และเจตนารมณ์แห่งรัฐธรรมนูญ โดยเฉพาะในประเด็นที่ว่าด้วยขอบเขตดั้งเดิมของบทบัญญัติดังกล่าว ครอบคลุมถึงการมอบอำนาจให้ตรากฎหมายเพื่อจัดตั้งแผนงานรายจ่ายแผ่นดินที่เป็นภาษีได้หรือไม่ และถ้าฝ่ายบริหารสามารถขยายขอบเขตของบทบัญญัติในการเช่นนั้นได้ ควรหรือไม่ประการใดที่จะต้องมีการแก้ไขจำกัดและหรือกำหนดขอบเขตการดำเนินการของฝ่ายบริหารนั้นให้ชัดเจนต่อไป

¹⁰ ดู ข้อ 3. ของระเบียบคณะกรรมการกฤษฎีกาว่าด้วยการจัดทำและการพิจารณาร่างกฎหมาย กฎระเบียบ ข้อบังคับ หรือประกาศ โดยกรรมการกฤษฎีกา พ.ศ. 2522 ออกโดยอาศัยอำนาจตามความในมาตรา 16 แห่งพระราชบัญญัติคณะกรรมการกฤษฎีกา พ.ศ. 2522

4.3 หลักเกณฑ์ทางกฎหมายที่เป็นองค์ประกอบพื้นฐานของภาษีเงินได้

ตามทฤษฎีภาษีระดับธรรมภาพ (Equitable Taxation) ที่ได้ศึกษาในบทที่สองก่อนหน้านี้ อาจสรุปได้ว่า ภาษีเงินได้ คือ ภาษีที่จัดเก็บฐานเงินได้โดยนำเงินได้ทั้งหมดของบุคคลหนึ่งที่เกิดขึ้นในรอบระยะเวลาหนึ่งหักด้วยต้นทุนค่าใช้จ่ายที่เกี่ยวข้องกับเงินได้นั้นแล้ว เป็นเงินได้สุทธิเท่าใดนำไปคำนวณกับอัตราภาษีตามที่กำหนด ได้ผลลัพธ์เป็นภาษีที่จะต้องเสีย ทั้งนี้ ตามหลักความสามารถในการเสียภาษีของบุคคล (Ability to pay tax) โดยคำนึงถึงความเป็นธรรมแก่สังคมเป็นที่ตั้ง

ในการพิจารณาโครงสร้างสามัญของภาษีเงินได้ อาจกำหนดพิจารณาในลักษณะเชิงโครงสร้างหลักๆ ที่เป็นองค์ประกอบของภาษี กล่าวคือ บุคคลหรือผู้ที่ต้องเสียภาษีเงินได้อันเป็นเรื่องเกี่ยวกับ หน่วยเสียภาษีที่ย่อมแน่นอนว่ามีความหมายพิเศษในทางภาษี ประเด็นต่อมาที่สำคัญที่สุด คือ การตัดสินใจเกี่ยวกับความหมายหรือนิยามของเงินได้ และการคำนวณหาเงินได้สุทธิตามนิยามดังกล่าวที่จะต้องนำมารองรับการเสียภาษี ซึ่งมีความเกี่ยวข้องโดยตรงกับต้นทุนค่าใช้จ่ายที่เกี่ยวข้องกับเงินได้ และการพิจารณาในเรื่องของค่ายกเว้นส่วนตัว ที่ประมวลรัษฎากรเรียกว่าค่าลดหย่อน รวมไปถึงค่าใช้จ่ายหรือรายจ่ายกรณีทีหน่วยธุรกิจเป็นหน่วยเสียภาษี ซึ่งโยงไปถึงรูปแบบทางบัญชีภาษีอากรแบบใดที่จะนำมาบังคับใช้ด้วย อันเป็นเรื่องที่ล้วนเกี่ยวข้องกับฐานการเสียภาษีเงินได้ทั้งสิ้น ซึ่งก็คือความพยายามในการหาดัชนีชี้วัดความสามารถในการเสียภาษีของบุคคล ให้ใกล้เคียงความเป็นจริงที่สุดเท่าที่จะเป็นไปได้ ประเด็นที่สาม คือ ตารางอัตราภาษี ซึ่งมีปัญหาที่ต้องพิจารณาเกี่ยวกับโครงสร้างของอัตราภาษีที่ยอมรับให้นำไปใช้คำนวณกับเงินได้สุทธิเป็นจำนวนภาษีที่ต้องเสีย ประเด็นที่สี่ คือ กำหนดเวลาทางภาษี นอกจากนี้ เมื่อพิจารณาถึงกระบวนการจัดเก็บภาษีย่อมต้องมีประเด็นที่เกี่ยวข้องไปถึง การบังคับใช้ภาษีนั่น กับธุรกรรมระหว่างประเทศ และประการสุดท้าย คือ การบริหารและนโยบายภาษี การตัดสินใจในกรณีเหล่านี้ล้วนแต่เป็นปัญหาและมีเหตุผลเชิงโครงสร้างทางภาษีทั้งสิ้น แม้บางเรื่องที่เห็นเป็นการลดหย่อนผ่อนผันนั้นก็เป็นเรื่องในทางนโยบายภาษีแท้ด้วย อย่างไรก็ตาม ในที่นี้จักได้ขยายความโครงสร้างหลักพอสังเขปพื้นฐาน โดยยังมิได้มีการพัฒนาเนื้อหาในการจำแนกรายจ่ายแผ่นดินที่เป็นภาษีเฉพาะเรื่อง และจำกัดเฉพาะสี่ประเด็นแรก ฉะนั้น ในการจำแนกรายจ่ายแผ่นดินที่เป็นภาษีกรณีใด ย่อมต้องพิจารณาเนื้อหาโครงสร้างเพื่อกำหนดบรรทัดฐานเฉพาะในกรณีนั้นๆ ด้วย

4.3.1 หน่วยเสียภาษี

ประเทศไทยวางโครงสร้างการจัดเก็บภาษีเงินได้เมื่อพิจารณาเชิงโครงสร้างของหน่วยเสียภาษีแล้ว แบ่งเป็นสองประเภท คือ ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา¹¹ กับภาษีเงินได้นิติบุคคล¹²

¹¹ ประมวลรัษฎากรลักษณะ 2 ภาษีอากรฝ่ายสรรพากร หมวด 3 ภาษีเงินได้ส่วน 2 การเก็บภาษีจากบุคคลธรรมดา นิยมเรียกโดยทั่วไปว่า “ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา”

โดยมีการลดทอนความเข้มข้นของการเสียภาษีซ้ำซ้อนโดยวิธีการให้เครดิตภาษีเงินได้ประเภทเงินได้เงินปันผล ในการเสียภาษีบุคคลธรรมดา ประมวลรัษฎากรได้กำหนดหน่วยเสียภาษีบุคคลธรรมดา และหน่วยภาษีนิติบุคคล ดังนี้

(1) หน่วยเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา

หน่วยเสียภาษีในที่นี้ คือ หน่วยยื่นชำระภาษี (Tax Filing Unit) หรือผู้มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้ ทั้งนี้ คำว่า “ผู้มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา” ต่างจากคำว่า “ผู้มีหน้าที่รับผิดชอบในการยื่นแบบแสดงรายการ” และต่างจากคำว่า “ผู้ต้องรับผิดชอบเสียภาษีอากร” ซึ่งตามประมวลรัษฎากรอาจจำแนกผู้มีเงินได้ที่อยู่ในข่ายเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ออกเป็น 5 ประเภท คือ ประเภทที่หนึ่ง บุคคลธรรมดา ประเภทที่สอง ผู้ถึงแก่ความตายระหว่างปีหรือตายก่อนยื่นแบบ ประเภทที่สาม คือ กองมรดกที่ยังไม่ได้แบ่งถัดจากปีที่เจ้ามรดกตาย และประเภทที่สี่ ห้างหุ้นส่วนสามัญ และประเภทสุดท้าย คณะบุคคลที่ไม่ใช่นิติบุคคล¹³

(1) หน่วยเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล

การกำหนดหน่วยเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล หรือผู้มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้นิติบุคคล เป็นการจัดเก็บภาษีเงินได้ ณ ระดับนิติบุคคล¹⁴ ประมวลรัษฎากรกำหนดให้จัดเก็บภาษีเงินได้นิติ

¹² ประมวลรัษฎากรลักษณะ 2 ภาษีอากรฝ่ายสรรพากร หมวด 3 ภาษีเงินได้ส่วน 3 การเก็บภาษีจากบริษัทและห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล นิยมเรียกโดยทั่วไปว่า “ภาษีเงินได้นิติบุคคล”

¹³ รายละเอียดโปรดดู กลุ่มนักวิชาการภาษีอากร (รวบรวมและเรียบเรียง), ภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร 2551, พิมพ์ที่โรงพิมพ์เรือนแก้วการพิมพ์, พิมพ์ใหม่แก้ไขปรับปรุง เดือนพฤษภาคม พ.ศ. 2551, หน้า 9-11

¹⁴ การจัดเก็บภาษีเงินได้ ณ ระดับนิติบุคคล มีประเด็นพิจารณาเกี่ยวกับความซ้ำซ้อนในการจัดเก็บภาษีเงินได้ ทั้งนี้ การจัดสนใจเลือกให้หน่วยระดับนิติบุคคลมีเงินได้ต้องเสียภาษีเป็นสถานการณ์ที่ต้องตัดสินใจ เพราะมุมมองที่ว่านิติบุคคลเป็นสถานะสมมุติขึ้นโดยมีบุคคลธรรมดาเป็นเจ้าของ เงินได้ ณ ระดับนิติบุคคลที่สุดแล้วก็ต้องตกเป็นของบุคคลธรรมดาผู้เป็นเจ้าของ การจัดเก็บภาษีระดับนิติบุคคลเป็นวิธีการอุดช่องว่างเพื่อไม่ให้เงินได้บางส่วนคงค้าง ณ ระดับนิติบุคคลนี้เด็ดขาดไปจากการจัดเก็บภาษี ดังนั้น เมื่อมีการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลแล้ว ต่อมาเงินได้ดังกล่าวต้องตกไปเป็นเงินได้ของบุคคลธรรมดา ในลักษณะของเงินปันผลหรือส่วนแบ่งกำไร ซึ่งถือเป็นเงินได้ของบุคคลธรรมดาที่ต้องเสียภาษีอีกครั้ง ในมุมมองนี้จึงมีความเห็นโดยทั่วไปว่าเป็นการเก็บภาษีซ้ำซ้อนในเงินได้ก่อนเดียวกันอันเป็นภาระแก่เงินได้ก่อนนั้นมากเกินไป จึงควรต้องมีวิธีปฏิบัติในการลดภาระเงินได้ก่อนนั้น โดยการยกเว้นการจัดเก็บในระดับหนึ่งเสียโดยถือว่าเป็นเงินได้ก่อนเดียวกัน (รายละเอียดโปรดดู ไกรยุทธ จีรตยาคินันท์, อ้างแล้ว, (2521) หน้า 59-60 , 66-68) ดังนั้น เมื่อยึดถือในมุมมองอันนี้แล้ว การงดเว้นการจัดเก็บภาษี ณ ระดับใดระดับหนึ่ง เช่น การให้เครดิตภาษีเงินปันผล ก็เป็นการตัดสินใจเชิงโครงสร้างไม่ใช่การให้เปรียบหรือให้สิทธิพิเศษแก่เงินได้ดังกล่าวแต่อย่างใด อย่างไรก็ตาม แม้จะเป็นที่ยอมรับโดยทั่วไปในระดับสากล แต่ในทางปฏิบัติก็ยังคงกล่าวได้ว่าครั้งๆ กลางๆ เหมือนกัน คือไม่ได้ยกเว้นทั้งหมด เพียงแต่เป็นการลดภาระบางส่วน

แต่หากมีมุมมองในอีกทางหนึ่ง คือ การเก็บภาษีนิติบุคคลเป็นการจัดเก็บจากหน่วยบุคคลแยกต่างหาก (Separate Entity) โดยเงินได้ของนิติบุคคลผ่านกระบวนการหักต้นทุนค่าใช้จ่ายต่างๆ แล้วจนเป็นกำไรสุทธิจริงๆ ไม่เกี่ยวข้องกับบุคคลธรรมดา ก็ต้องถือว่าไม่ซ้ำซ้อนและเป็นการเก็บจากคนละหน่วยกัน ซึ่งเรียกกันว่าเป็นระบบการ

บุคคลจาก “บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล” ดังนั้น จึงได้ให้นิยามของผู้มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้ นิติบุคคลไว้เป็นพิเศษตามคำนิยามใน มาตรา 39 ซึ่งนอกจากจะหมายถึงบริษัทหรือห้างหุ้นส่วน นิติบุคคลตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์แล้ว ยังหมายความรวมถึงบุคคลอื่นๆ ด้วย¹⁵ แต่ ทั้งนี้ ไม่รวมถึงนิติบุคคลอื่นๆ ที่ไม่อยู่ในขอบข่ายของนิยามหน่วยเสียภาษีดังกล่าว เช่น สหกรณ์ วัด กระทรวง ทบวง กรม หรือกองทุนรวมตามกฎหมายหลักทรัพย์ เป็นต้น นิติบุคคลเหล่านี้ยังไม่ถือว่าเป็นผู้มีหน้าที่เสียภาษีหรือไม่ถือเป็นหน่วยเสียภาษีเงินได้นั้นเอง เว้นแต่อธิบดีโดยอนุวัติรัฐมนตรีจะ กำหนดเพิ่ม¹⁶ แต่ปัจจุบันยังไม่มีข้อกำหนด มีนิติบุคคลอีกประเภทหนึ่งที่สมควรกล่าวเป็นพิเศษ คือ มูลนิธิและสมาคมที่รัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลังประกาศเป็นองค์การสาธารณกุศลตามมาตรา 47 (7) (ข)¹⁷ ซึ่งเริ่มด้วยด้วยการเป็นหน่วยเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลประเภทมูลนิธิหรือสมาคม แต่เมื่อ ได้รับการปรับสถานะเป็นองค์การสาธารณกุศลตามมาตรา 47 (7) (ข) แล้วจะถูกตัดออกจากการ เป็นหน่วยเสียภาษีโดยอัตโนมัติ ไม่อยู่ในข่ายเสียภาษีอีกต่อไป

แบ่งแยกแบบดั้งเดิม (Classical System) ดังเช่น ประเทศเนเธอร์แลนด์ ประเทศแคนาดา ก่อนปี ค.ศ.1985 (See OECD (1996) p.13) และประเทศไทยก่อนปี พ.ศ. 2514 (ดู วิทย์ ตันตยกุล, เพิ่งอ้าง, หน้า 43) ในกรณีเช่นนี้ การให้ เครดิตภาษีเงินปันผล ก็ถือได้ว่าเป็นรายจ่ายแผ่นดินที่เป็นภาษีอย่างหนึ่งด้วย

¹⁵ รายละเอียดโปรดดู กลุ่มนักวิชาการภาษีอากร (รวบรวมและเรียบเรียง), เพิ่งอ้าง เชียงธรรมข้างบน, หน้า 136-137

¹⁶ ดูประมวลรัษฎากร มาตรา 39 นิยาม “บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล” (4)

¹⁷ ดู ประมวลรัษฎากร มาตรา 39 นิยาม “บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล” (3) ประกอบกับมาตรา 42(7) (ข) ทั้งนี้ ตามมาตรา 47 (7)(ข) เป็นกรณีที่ประมวลรัษฎากรยอมให้เงินที่บริจาคเป็นสาธารณประโยชน์แก่องค์การหรือ สถานสาธารณกุศลหรือแก่สถานพยาบาลและสถานศึกษาตามที่รัฐมนตรีประกาศกำหนดในราชกิจจานุเบกษา ไป หักลดหย่อนในการคำนวณเงินได้สุทธิหรือเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ดังนั้น หากองค์การหรือสถานสาธารณกุศล หรือสถานพยาบาลและสถานศึกษาที่รัฐมนตรีประกาศกำหนดตามความในมาตรา 47 (7)(ข) นี้ เป็นนิติบุคคลจดทะเบียนจัดตั้งเป็นมูลนิธิหรือสมาคมตามกฎหมายว่าด้วยการนั้น ก็จะถูกตัดออกจากหน่วยเสียภาษีโดยนิยามของ มาตรา 39 “บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล” (3) ทำให้ไม่มีหน้าที่ต้องเสียภาษี ทั้งนี้ กรมสรรพากรจะเป็นผู้รับ คำขอและพิจารณาเสนอกระทรวงการคลัง ตามหลักเกณฑ์ในประกาศกระทรวงการคลัง ฉบับลงวันที่ 12 ตุลาคม พ.ศ.2535 ว่าด้วยภาษีเงินได้และภาษีมูลค่าเพิ่ม เรื่อง หลักเกณฑ์พิจารณาประกาศกำหนดองค์การ สถานสาธารณ กุศล สถานพยาบาลและสถานศึกษา ตามมาตรา 47(7)(ข) แห่งประมวลรัษฎากร และมาตรา 3(4)(ข) แห่งพระราช กฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม (ฉบับที่ 239) พ.ศ.2534 ซึ่งแก้ไข เพิ่มเติมโดยพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม (ฉบับที่ 254) พ.ศ.2535-ปัจจุบัน (2551) มีมูลนิธิและสมาคมที่ไม่อยู่ในข่ายต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลรวม 631 ราย ทั้งนี้ตาม ประกาศกระทรวงการคลังว่าด้วยภาษีเงินได้และภาษีมูลค่าเพิ่ม (ฉบับที่ 2) ลงวันที่ 12 ตุลาคม 2535 เรื่อง กำหนด องค์การ สถานสาธารณกุศล สถานพยาบาล และสถานศึกษาตามมาตรา 47(7)(ข) แห่งประมวลรัษฎากรฯ ซึ่ง รัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลังจะมีประกาศแก้ไขเพิ่มเติมประกาศกำหนดดังกล่าวเป็นระยะๆ

4.3.2 ฐานภาษีเงินได้

(1) พื้นฐานเชิงข้อความคิด

ฐานภาษีในความหมายอย่างกว้างหมายถึงสิ่งที่เป็นมูลเหตุให้ต้องเสียภาษีอากร เช่น การมีรายได้ การมีทรัพย์สิน หรือการใช้จ่าย เป็นต้น ในความหมายอย่างแคบ หมายถึง สิ่งที่ได้รับอัตราภาษีอากร¹⁸ หรือที่จะนำไปสู่ภาษีอากรที่ต้องเสียแก่รัฐบาล ประมวลรัษฎากรกำหนดสิ่งได้รับอัตราภาษีเงินได้ไว้คือ เงินได้สุทธิในกรณีการจัดเก็บจากบุคคลธรรมดา¹⁹ และกำไรสุทธิในการจัดเก็บจากบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล²⁰ และกำหนดฐานขั้นต่ำที่เป็นมูลเหตุให้บุคคลต้องเสียภาษี คือ “เงินได้พึงประเมิน” โดยมีคำจำกัดความไว้ด้วย²¹

เมื่อถือเอาหน่วยธุรกิจเป็นหน่วยเสียภาษีนิติบุคคล ดังนั้น ฐานการเสียภาษีเงินได้ก็คือ เงินได้สุทธิหรือกำไรสุทธิโดยนัยเดียวกัน ในระดับทฤษฎีฐานภาษีเงินได้ที่ยึดถือกันตามโครงสร้างภาษีสามัญระดับธรรมดา คือ นิยามเงินได้หรือรายได้ตามแนวของ S-H-S²² กล่าวโดยสรุป คือ “การเพิ่มขึ้นของความมั่งคั่งทางทรัพย์สินโดยสุทธิในช่วงเวลาที่กำหนดบวกด้วยการบริโภค โดยมีการหักรายจ่ายส่วนที่เป็นต้นทุนในการทำมาหาได้หรือก่อให้เกิดเงินได้ในช่วงเวลานั้นแล้ว”²³ นิยามดังกล่าวเป็นนิยามที่ยึดถือกันทั่วไปในระดับทฤษฎี กล่าวคือ ศาสตราจารย์ Haig นิยามเงินได้ว่าเป็น “การเพิ่มขึ้นของอำนาจของบุคคลที่จะสนองความต้องการของเขาในช่วงระยะเวลาหนึ่งตราบใดที่อำนาจดังกล่าวนี้ประกอบด้วย (1) เงิน หรือ (2) สิ่งอื่นๆ ที่พอจะวัดค่าได้ในรูปของเงิน” ส่วนศาสตราจารย์ Simons นิยามเงินได้ว่าเป็น “ผลบวกของการบริโภคและการเปลี่ยนแปลงของระดับทรัพย์สิน” นิยามทั้งสองนี้มีความหมายตรงกันในแง่ที่ว่าเมื่อบุคคลหนึ่งมีเงินได้ก็เท่ากับว่าบุคคลนั้นมีอำนาจหรือความสามารถที่จะจัดซื้อสินค้าและบริการมาอุปโภคหรือบริโภคหรือทำอะไรก็ได้ตามใจชอบ ซึ่งเขาจะใช้หรือไม่ใช้อำนาจนั้นก็ได้นิยามเงินได้ระดับนี้มีความหมายกว้างขวางมากจนได้ชื่อว่าเป็นฐานภาษีเงินได้แบบเบ็ดเสร็จ แต่ก็ยังเป็นสิ่งซึ่งนักทฤษฎีภาษีอากรทั้งหลายเฝฝินถึงเสมอ

ในระดับปฏิบัติจึงเป็นเรื่องหลักการที่ผู้กำหนดนโยบายจะไปจำกัดกรอบในการจัดเก็บภาษีจากมูลเหตุแห่งการมีเงินได้ กล่าวโดยจำเพาะก็คือ การตัดสินใจเกี่ยวกับการรวม หรือไม่รวม หรือไม่

¹⁸ โปรดดู วิทย์ ตันตยกุล, กฎหมายเกี่ยวกับภาษีอากร (1 มิถุนายน 2530) หน้า 12-13 และดูกลุ่มนักวิชาการภาษีอากร, อ้างแล้ว หน้า 2

¹⁹ ดู ประมวลรัษฎากร, มาตรา 48(1) และบัญชีอัตราภาษีเงินได้ท้ายหมวด 3 ใน (1)

²⁰ ดู มาตรา 65 และบัญชีอัตราภาษีเงินได้ท้ายหมวด 3 ใน (2)(ก)

²¹ ดู มาตรา 39 วรรคแรก นิยาม “เงินได้พึงประเมิน”

²² โปรดดู บทที่ 2 หัวข้อ 2.3.4(2)

²³ See, Surrey, *ibid*, 1985, p.4

จัดเก็บ เงินได้ประเภทใดในฐานะภาษีเงินได้ระดับพึงประเมินหรือก่อนสุทธิ²⁴ การรวมหรือไม่รวมนี้ย่อมมีเหตุผลในทางโครงสร้างของการจัดเก็บภาษีไม่ว่าจะเป็นด้านเทคนิคหรือการบริหารจัดการหรืออาจรวมไปถึงปัจจัยเชิงค่านิยมและประวัติศาสตร์ความเป็นมาของชาติก็ได้ ซึ่งเป็นการตัดสินใจบนฐานของภาษี ทั้งนี้การลดระดับความเข้มข้นทางทฤษฎีลงโดยเหตุผลเชิงโครงสร้างนี้อาจเรียกได้ว่าเป็นโครงสร้างของภาษีเงินได้ที่ยอมรับโดยทั่วไป แต่แน่นอนว่าย่อมไม่ใช่เหตุผลที่เป็นการให้สิทธิประโยชน์หรือสิทธิพิเศษทางภาษี ในลักษณะหนึ่งลักษณะใดอันเป็นการตัดสินใจบนพื้นฐานของผลประโยชน์ในเรื่องอื่นที่ไม่ใช่เรื่องภาษี²⁵ เป็นกรณีที่อยู่นอกกรอบกระบวนการของฐานภาษีและเป็นสิ่งซึ่งคอยกัดเซาะฐานของภาษีที่เป็นปทัสถานเดิมให้เสียไป

นอกจากนี้เมื่อคำนึงถึงการใช้จ่ายเงินได้เป็นดัชนีชี้วัดความสามารถในการเสียภาษีตามหลักความเป็นธรรมทางภาษีต่อสังคม ความพยายามในการหาระดับเงินได้ที่จะเป็นดัชนีชี้วัดความสามารถในการเสียภาษีให้สะท้อนความเป็นจริงมากที่สุด ก็คือ กระบวนการหาเงินได้สุทธิหรือกำไรสุทธินั่นเอง ซึ่งนำไปสู่การกำหนดระดับและวิธีปฏิบัติเกี่ยวกับค่ายกเว้นส่วนตัว (personal exemption) หรือที่ประมวลรัษฎากรเรียกว่าค่าลดหย่อน ที่สอดคล้องกับค่าครองชีพหรือค่าใช้จ่ายส่วนตัวรวมไปถึงค่าใช้จ่ายของครอบครัวอันถือเป็นภาระต้นทุนในการดำรงชีวิตของบุคคลซึ่งควรจะได้รับส่วนลดเปลี่ยนในการทำมาหากิน²⁶ และค่าลดหย่อนส่วนตัว (personal deduction) ที่เรียกว่าค่าใช้จ่ายซึ่งสะท้อนถึงต้นทุนค่าใช้จ่ายในการก่อให้เกิดเงินได้²⁷ รวมไปถึงการยอมรับต้นทุนค่าใช้จ่ายทางธุรกิจในการที่กำหนดให้หน่วยธุรกิจเป็นหน่วยเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล²⁸ สิ่งเหล่านี้ย่อมมีรากฐานและอยู่ในกรอบของต้นทุนค่าใช้จ่ายในการทำมาหาได้หรือก่อให้เกิดเงินได้นั้น อันเป็นความพยายามมาที่จะสะท้อนความสามารถในการเสียภาษีให้ใกล้เคียงความเป็นจริงมากที่สุดนั่นเอง รายจ่ายหรือค่าใช้จ่ายอะไรและจำนวนเท่าใด ที่จะถือเป็นต้นทุนในการทำมาหาได้นั้น เป็นภาระในทางปฏิบัติที่ผู้กำหนดนโยบายจะต้องไปตัดสินใจโดยตั้งอยู่บนพื้นฐานของความเสมอภาคและความเท่าเทียมกันทางสังคมซึ่งบทบัญญัติแห่งรัฐธรรมนูญให้การรับรองไว้ ดังนั้น เพื่อการป้องกันการหลีกเลี่ยงและโต้เถียงกันโดยทั่วไปกฎหมายจึงกำหนดให้เป็นการเหมาในระดับที่เท่ากัน²⁹ โดยเฉพาะ

²⁴ เช่น เงินได้ที่ได้จากการหามาโดยผิดกฎหมาย (Unlawful Income) จะรวมอยู่ในเงินได้ที่ต้องจัดเก็บหรือไม่จัดเก็บ กฎหมายภาษีเงินได้ของสหรัฐอเมริกา ก่อนการใช้ประมวล ปี ค.ศ. 1939 บัญญัติชัดเจนว่าเป็น “Lawful income” ต่อมาเมื่อใช้ประมวลรัษฎากร 1939 ไม่ได้ใช้คำนี้อีก จึงขยายขอบเขตไปถึง Unlawful Income ด้วย

²⁵ กล่าวคือ เป็นเหตุผลเดียวหรือเทียบได้ในลักษณะเดียวกับการที่รัฐบาลตัดสินใจใช้จ่ายเงินของภาครัฐบาล

²⁶ ดูประมวลรัษฎากร มาตรา 47 (1) (ก) และ (ข)

²⁷ ดูประมวลรัษฎากร มาตรา 42 ทวิ ถึง มาตรา 46

²⁸ ดูประมวลรัษฎากร มาตรา 65 และ มาตรา 65 ทวิ

²⁹ ดูแถลงการณ์ของรัฐมนตรีกว่าการกระทรวงการคลัง (หลวงประดิษฐมนูธรรม) ในการเสนอร่างกฎหมายภาษีสรรพากร ในรายงานการประชุมสภาผู้แทนราษฎร, อ้างแล้ว, หน้า 960

ค่าใช้จ่ายส่วนตัวที่มีลักษณะเป็นค่าครองชีพของบุคคล อันเป็นการสะท้อนถึงปรัชญาแห่งความพอเพียงในการดำรงชีวิตที่ในระดับหนึ่งแล้วมนุษย์ย่อมต้องการปัจจัยในการใช้ชีวิตอยู่ในสังคมอย่างเพียงพอเท่ากันและเสมอกันทุกคน

(2) **ฐานภาษีขั้นต้น: เงินได้พึงประเมินและรายได้จากกิจการหรือเนื่องจากกิจการที่ทำ**

เงินได้พึงประเมินเป็นฐานภาษีขั้นต้นที่เป็นมูลเหตุให้ต้องเสียภาษีซึ่งเป็นการตัดสินใจในระดับปฏิบัติของผู้กำหนดนโยบายที่จะให้มีการรวมหรือไม่รวมเงินได้ประเภทใดในการจัดเก็บของระดับเงินได้ก่อนสุทธิ บนพื้นฐานของเหตุผลในเชิงโครงสร้างทางภาษี ประมวลรัษฎากรได้ให้ความหมายเงินได้พึงประเมิน ในลักษณะ 1 หมวด 3 ภาษีเงินได้ส่วน 1 ข้อความทั่วไป ในมาตรา 39 ดังนี้

“เงินได้พึงประเมิน” หมายความว่า เงินได้อันเข้าลักษณะพึงเสียภาษีในหมวดนี้³⁰ เงินได้ที่กล่าวนี้ให้หมายความรวมถึงตลอดถึงทรัพย์สินหรือประโยชน์อย่างอื่นที่ได้รับซึ่งอาจคิดคำนวณได้เป็นเงิน เงินค่าภาษีอากรที่ผู้จ่ายเงินหรือผู้อื่นออกแทนให้สำหรับเงินได้ประเภทต่างๆ ตามมาตรา 40 และเครดิตภาษีตามมาตรา 47 ทวิ ด้วย

จากนิยามข้างต้นเงินได้พึงประเมินตามประมวลรัษฎากร อาจจำแนกได้ ดังนี้³¹

- เงิน³²

- ทรัพย์สินซึ่งอาจคิดคำนวณได้เป็นเงิน

- ประโยชน์ซึ่งอาจคิดคำนวณได้เป็นเงิน³³

- เงินค่าภาษีอากรที่ผู้จ่ายเงินหรือผู้อื่นออกแทนให้

- เครดิตภาษีตามมาตรา 47 ทวิ (เครดิตภาษีสำหรับเงินปันผล) เครดิตภาษีเงินปันผลเป็น

มาตรการที่เกิดขึ้นมาเพื่อขจัดหรือบรรเทาภาษีซ้ำซ้อนของเงินปันผล การจัดเก็บภาษีซ้ำซ้อนจากเงินปันผลถือเป็นรูปแบบหนึ่งของการจัดเก็บภาษีซ้ำซ้อนในเชิงเศรษฐกิจ กล่าวคือ หมายถึง กรณีที่ประเทศหนึ่งทำการจัดเก็บภาษีจากฐานเดียวกันมากกว่าหนึ่งครั้ง ในกรณีนี้เงินปันผลซึ่งเป็นฐานภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาเคยเป็นส่วนหนึ่งของการกำไรสุทธิซึ่งเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลแล้วจึงมีผลทำให้เงินปันผลต้องเสียภาษีซ้ำซ้อนกันถึงสองครั้ง อันเป็นผลจากมุมมองเกี่ยวกับหน่วยเสียภาษีเงินได้ระดับนิติบุคคลแบบ Integration Approach นั้นเอง³⁴

³⁰ หมายถึง หมวดที่ 3 ว่าด้วยภาษีเงินได้ ทั้งส่วนที่ 1 การจัดเก็บภาษีจากบุคคลธรรมดาและส่วนที่ 2 การจัดเก็บภาษีจากบริษัทและห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล

³¹ รายละเอียดโปรดดู, กลุ่มนักวิชาการภาษีอากร, อ้างแล้ว, หน้า 11-13

³² ดู มาตรา 9 และประกาศกระทรวงการคลัง ลงวันที่ 1 พฤษภาคม 2541 กำหนดอัตราแลกเปลี่ยนอ้างอิง

³³ ดู คำสั่งกรมสรรพากรที่ ป.23/2533 วางแนวปฏิบัติในการคำนวณมูลค่าของการได้อยู่บ้านโดยไม่เสียค่าเช่า

³⁴ ดู มาตรา 47 ทวิ

ดังนั้น เมื่อพัฒนาต่อไป เงินปันผลหรือส่วนแบ่งกำไรในที่นี้มาจาก กำไรสุทธินั่นเอง กำไรสุทธิโดยตัวเองจึงรวมอยู่ในความหมายของเงินได้พึงประเมินด้วย กล่าวคือ เป็นเงินได้อันเข้าลักษณะเพื่อเสียภาษีในหมวดนี้ (หมวด 3) (ภาษีเงินได้ ส่วน 2 การเก็บภาษีจากบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล) ดังที่มาตรา 65 บัญญัติว่า “เงินได้อันพึงเสียภาษีในส่วนนี้ คือ กำไรสุทธิซึ่งคำนวณจากรายได้จากกิจการหรือเนื่องจากกิจการที่กระทำ....”³⁵

โดยนัยเช่นเดียวกับกระบวนการหาเงินได้สุทธิ ฐานขั้นต้นของกระบวนการหากำไรสุทธิในการจัดเก็บภาษีเงินได้จากบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ก็คือ รายได้ ซึ่งย่อมครอบคลุมอยู่ในความหมายของเงินได้พึงประเมินด้วย³⁶ โดยมีกรอบที่เป็นลักษณะเฉพาะ คือ เป็นรายได้จากกิจการหรือเนื่องจากกิจการที่ทำแยกได้ 2 กรณี คือ

- รายได้จากกิจการ ได้แก่ รายได้จากการดำเนินงานตามวัตถุประสงค์ที่จดทะเบียนไว้ต่อกระทรวงพาณิชย์ ตัวอย่างเช่น บริษัทประกอบกิจการสนามกอล์ฟ เรียกเก็บเงินค่าสมาชิกจากผู้สมัครเป็นสมาชิกของสนามกอล์ฟ เงินค่าสมาชิสดังกล่าวเป็นรายได้จากการประกอบกิจการตาม มาตรา 65 แห่งประมวลรัษฎากร

- รายได้เนื่องจากกิจการ ได้แก่ รายได้ที่มีได้เกิดจากการประกอบธุรกิจตามปกติของกิจการ แต่เป็นรายได้ที่เกิดขึ้นเนื่องจากการดำเนินงานของกิจการ รายได้เนื่องจากกิจการนี้อาจจะไม่เกิดขึ้นเลยก็ได้แต่หากเกิดขึ้นแล้วต้องนำมาถือเป็นรายได้ในการคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลด้วย เช่น รายได้จากการขายที่ดินโรงงาน รายได้จากการโอนสิทธิการเช่าตึกสำนักงาน กำไรจากอัตราแลกเปลี่ยนเงินตรา และเงินที่ได้รับจากการช่วยเหลือจากบริษัทแม่³⁷ เป็นต้น

(3) ฐานการเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา

สิ่งรองรับอัตราภาษีเงินได้ในการจัดเก็บจากบุคคลธรรมดา คือ เงินได้สุทธิซึ่งคำนวณได้จากเงินได้พึงประเมินที่ได้รับระหว่างปีภาษีที่ล่วงมาแล้ว หักด้วยค่าใช้จ่ายและค่าลดหย่อน โดยกำหนดให้ชำระภาษีพร้อมกับการยื่นรายการตามแบบที่กำหนด ภายในเดือนมีนาคมของทุกปี³⁸

³⁵ ข้อความเดิมก่อนการแก้ไข พ.ศ. 2525 คือ “เงินได้อันพึงเสียภาษีในส่วนนี้ คือ กำไรสุทธิซึ่งคำนวณได้จากกิจการหรือเนื่องจากกิจการที่กระทำ....”

³⁶ เว้นแต่จะมีข้อความให้เห็นเป็นอย่างอื่น (ดูมาตรา 39) ดังนั้น การตัดสินใจไม่จัดเก็บเงินได้บางประเภท เช่น มูลค่าที่เพิ่มขึ้นของสินทรัพย์ที่ยังถูกไม่รับรู้ (Unrealized Value of asset) ก็ต้องบังคับใช้ตลอดทั้งหมวด 3 คือ ทั้งส่วน 1 และส่วน 2

³⁷ รายละเอียดโปรดดู ศาสตราจารย์ไพจิตร โรจนวานิช และคณะ, ภาษีสรรพากร : คำอธิบายประมวลรัษฎากร, พิมพ์ที่ บริษัทสามเจริญพาณิชย์ (กรุงเทพ) จำกัด, มกราคม 2544 , น. 2.013 – 2.017

³⁸ ดูประมวลรัษฎากร มาตรา 48 (1) , มาตรา 56 และมาตรา 57 จัดว่า

(ก) การจำแนกประเภทของเงินได้พึงประเมิน

ในการจัดเก็บภาษีเงินได้จากบุคคลธรรมดา ประมวลรัษฎากรแบ่งเงินได้พึงประเมินออกเป็น 8 ประเภท ตามลักษณะของการได้มา³⁹ การที่กฎหมายแบ่งเงินได้ออกเป็น 8 ประเภทนี้ ก็เพื่อประโยชน์ในการคำนวณภาษีและกำหนดหน้าที่ในการยื่นแบบแสดงรายการต่างๆ กล่าวคือ⁴⁰

- เพื่อคำนวณหักค่าใช้จ่ายว่าจะหักค่าใช้จ่ายอย่างไร เป็นจำนวนเท่าไร⁴¹
- เพื่อกำหนดวิธีการคำนวณภาษี กล่าวคือ โดยปกติแล้วต้องคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีจากเงินได้พึงประเมิน หักด้วยค่าใช้จ่าย และค่าลดหย่อน แต่เนื่องจากการคำนวณตามวิธีนี้ เมื่อนำเงินได้สุทธิไปรองรับอัตราภาษีที่กำหนดแล้ว อาจไม่ต้องเสียภาษีหรือมีจำนวนภาษีที่เสียน้อยมาก หรืออาจไม่มีเงินได้สุทธิต้องเสียภาษีเลย กฎหมายจึงกำหนดให้มีระดับภาษีขั้นต่ำสุด⁴² โดยให้ผู้มีเงินได้พึงประเมินตั้งแต่ 60,000 บาท (ไม่รวมเงินได้พึงประเมินประเภทที่ 1) ต้องเสียภาษีไม่น้อยกว่า 0.5 ของเงินได้พึงประเมินนั้น
- เพื่อกำหนดหน้าที่การเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาครั้งปี⁴³ ซึ่งกฎหมายกำหนดให้เฉพาะเงินได้ประเภทที่ 5 (ไม่รวมเงินกินเปล่า เงินช่วยค่าก่อสร้าง เงินค่าซ่อมแซม ค่าแห่งอาคาร หรือ โรงเรือนที่ได้รับกรรมสิทธิ์) ถึงประเภทที่ 8 เท่านั้นที่ต้องเสียภาษีเงินได้ครั้งปี
- เพื่อการคำนวณภาษีและกำหนดหน้าที่ในการเสียภาษีของผู้มีเงินได้ที่มีคู่สมรส คือ กรณีสามีและภริยาที่อยู่ร่วมกันตลอดปีภาษี และต่างฝ่ายต่างมีเงินได้ ให้ถือว่าเงินได้ของภริยาเป็นเงินได้ของสามี และให้สามีมีหน้าที่และความรับผิดชอบในการยื่นรายการและเสียภาษี แต่สำหรับเงินได้พึงประเมินประเภทที่ 1 ภริยาสามารถแยกคำนวณต่างหากได้ หรือจะนำไปรวมคำนวณเป็นเงินได้ของสามีก็ได้⁴⁴
- เพื่อกำหนดแบบรายการที่ใช้ยื่น คือ กรณีการยื่นแบบ ภ.ง.ด. 90 หรือ ภ.ง.ด. 91 ที่อธิบดีกำหนด กล่าวคือ ถ้ามีเงินได้ประเภทที่ 1 อย่างเดียว ให้ยื่นแบบ ภ.ง.ด. 91 แต่ถ้ามีเงินได้ประเภทที่ 1 และประเภทอื่นอยู่ด้วย ให้ยื่นแบบ ภ.ง.ด. 90 เป็นต้น⁴⁵

³⁹ ดู มาตรา 40(1)-(8) และรายละเอียดโปรดดู กลุ่มนักวิชาการภาษีอากร, อ้างแล้ว, น. 26

⁴⁰ ดู กลุ่มนักวิชาการภาษีอากร, อ้างแล้ว, น. 26

⁴¹ ดู ประมวลรัษฎากร, มาตรา 42 ทวิ ถึง มาตรา 47

⁴² ดู มาตรา 48 (2) และโปรดดู ไกรยุทธ ธีรตยาสินนท์, อ้างแล้ว, น. 117-118

⁴³ ดู มาตรา 56 ทวิ

⁴⁴ ดู มาตรา 57 เบญจ

⁴⁵ ดู มาตรา 56 และประกาศอธิบดีกรมสรรพากรเกี่ยวกับภาษีเงินได้ (ฉบับที่ 28) เรื่อง กำหนดแบบเกี่ยวกับภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา)

(ข) การหักค่าใช้จ่าย

เมื่อครั้งร่างประมวลกฎหมายภาษีสรรพากร พ.ศ. 2481 มีหลักสำคัญในการร่างภาษีเงินได้ประการหนึ่ง คือ “เงินได้ที่เก็บนั้นเป็นเงินได้สุทธิ หมายความว่า หักค่าใช้จ่ายออกเสียแล้ว การหักค่าใช้จ่ายนั้นได้ทำไปในทางที่ให้กำหนดเป็นการเหมาะ โดยกฎหมายหรือพระราชกฤษฎีกา เพื่อป้องกันการหลีกเลี่ยงและได้เสีย หลักการสำคัญก็คือ จะเก็บภาษีจากเงินได้สุทธิหรือจากกำไรนั่นเอง”⁴⁶ ดังนั้น ค่าใช้จ่ายในที่นี้ก็คือต้นทุนในการก่อให้เกิดเงินได้ ทั้งนี้ เพื่อที่จะสะท้อนถึงความสามารถที่จะเสียภาษี ตามนิยามเงินได้ในระดับทฤษฎีนั่นเอง อย่างไรก็ตาม ในแง่ของเงินได้บางประเภทที่เกิดจากการดำเนินการทางธุรกิจ ซึ่งโดยปริยายคงไม่ตรงกับความหมายของค่าใช้จ่ายในเชิงของผู้รับจ้างทำงาน กฎหมายก็กำหนดอัตราค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาะโดยคำนึงถึงความเป็นจริงมากยิ่งขึ้น พร้อมทั้งเปิดโอกาสให้เลือกหักค่าใช้จ่ายตามความจำเป็นและสมควรก็ได้ ซึ่งก็ต้องเข้าสู่ระบบบัญชีและเอกสารทางบัญชีทำนองเดียวกับการจัดเก็บภาษีจากบริษัทห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล⁴⁷

- เงินได้พึงประเมินประเภทที่ 1 และ 2 ในการคำนวณภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา กฎหมายให้หักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาะได้ตามเงินได้ที่กำหนด⁴⁸

- เงินได้พึงประเมินประเภทที่ 3 ในการคำนวณภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา กฎหมายยอมให้หักค่าใช้จ่ายได้เฉพาะเงินได้ที่เป็นค่าแห่งลิขสิทธิ์ โดยให้หักเป็นการเหมาะได้ร้อยละ 40 ของค่าแห่งลิขสิทธิ์แต่ไม่เกิน 60,000 บาท⁴⁹

- เงินได้พึงประเมินประเภทที่ 4 ในการคำนวณภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา กฎหมายไม่ยอมให้หักค่าใช้จ่ายใดๆ ทั้งสิ้น⁵⁰

- เงินได้พึงประเมินประเภทที่ 5 ในการคำนวณภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา กฎหมายให้หักค่าใช้จ่าย ตามกลุ่มของธุรกรรม ทั้งโดยวิธีหักตามความจำเป็นและสมควร หรือหักเป็นการเหมาะในอัตราที่กำหนด ตามแต่กรณี⁵¹

- เงินได้พึงประเมินประเภทที่ 6 ในการคำนวณภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา กฎหมายยอมให้เลือกหักค่าใช้จ่ายวิธีใดวิธีหนึ่ง ระหว่าง หักตามความจำเป็นและสมควร หรือ หักเป็นการเหมาะในอัตราในอัตราที่กำหนด⁵²

⁴⁶ ดูแถลงการณ์ของรัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลังในรายงานการประชุมสภาผู้แทนราษฎร ครั้งที่ 17/2481, อ้างแล้ว, หน้า 959

⁴⁷ รายละเอียดการหักค่าใช้จ่ายของเงินได้แต่ละประเภท โปรดดู กลุ่มนักวิชาการภาษีอากร, อ้างแล้ว, หน้า 27

⁴⁸ ดู มาตรา 42 ทวิ

⁴⁹ ดู มาตรา 42 ตรี

⁵⁰ ดู มาตรา 48(1) ทั้งนี้ เพราะเห็นว่าไม่มีต้นทุนค่าใช้จ่ายในการก่อให้เกิดเงินได้

⁵¹ ดู มาตรา 43 และดูพระราชกฤษฎีกา ออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการกำหนดค่าใช้จ่ายที่ยอมให้หักจากเงินได้พึงประเมิน (ฉบับที่ 11) พ.ศ. 2520 มาตรา 5

- เงินได้พึงประเมินประเภทที่ 7 ในการคำนวณภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา กฎหมายยอมให้เลือกหักค่าใช้จ่ายวิธีใดวิธีหนึ่งระหว่าง หักตามความจำเป็นและสมควร หรือ หักเป็นการเหมาในอัตราร้อยละ 70⁵³

- เงินได้พึงประเมินประเภทที่ 8 ในการคำนวณภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา กฎหมายยอมให้เลือกหักค่าใช้จ่ายวิธีใดวิธีหนึ่ง⁵⁴ ระหว่างหักตามความจำเป็นและสมควร หรือหักเป็นการเหมาในอัตราร้อยละตามที่กำหนดในพระราชกฤษฎีกา รวม 43 รายการ⁵⁵

(ค) การหักค่าลดหย่อน

เมื่อพิจารณาบทบัญญัติในประมวลรัษฎากร ที่ยอมให้ผู้มีเงินได้หักค่าลดหย่อนได้หลังจากอนุญาตให้หักค่าใช้จ่ายสำหรับเงินได้แต่ละประเภทแล้ว⁵⁶ อาจจำแนกค่าลดหย่อนได้เป็นสองกรณี คือ *กรณีแรก* เป็นค่าลดหย่อนที่เป็นค่าใช้จ่ายหรือค่ายกเว้นส่วนตัวของผู้มีเงินได้และรวมไปถึงครอบครัวของผู้มีเงินได้ ซึ่งมีลักษณะเป็นค่าลดหย่อนมาตรฐาน (Standard Deduction) กับ*กรณีที่สอง* คือ ค่าลดหย่อนตามรายการ (Itemized Deduction) ซึ่งเป็นการอนุญาตให้หักค่าใช้จ่ายเฉพาะประเภทสำหรับผู้มีเงินได้ที่มีความจำเป็น

ค่าลดหย่อนกรณีแรก นั้น เป็นการพิจารณาจากแง่คิดว่าบุคคลแม้จะมีเงินได้ระดับหนึ่งซึ่งหักต้นทุนค่าใช้จ่ายที่ก่อให้เกิดเงินได้นั้นแล้วก็ตาม แต่เขาก็ยังมีภาระต่างๆ ในการครองชีวิต ซึ่งหากเขาไม่มีการปลดปล่อยภาระดังกล่าว เขาก็คงไม่สามารถประกอบอาชีพและได้มาซึ่งเงินได้ในระดับดังกล่าว หมายความว่าความสามารถที่จะเสียภาษีที่เหมาะสมหรือที่แท้จริงนั้น ก็น่าจะเป็นระดับเงินได้หลังจากหักภาระต่างๆ ในการครองชีวิตมากกว่า ความคิดเช่นนี้สอดคล้องกับนัยที่แท้จริงของความสามารถที่จะเสียภาษี เมื่อนำมาประยุกต์กับการเก็บภาษีเงินได้ ซึ่งเน้นว่าความสามารถที่จะเสียภาษีนี้เมื่อเสียภาษีแล้วไม่นำความทุกข์ยากลำบากทั้งกายภาพและทางจิตภาพให้แก่ผู้เสียภาษี วิธีที่แน่นอนในการประกันไม่ให้เกิดภาวะการที่ไม่พึงปรารถนา ก็คือการยึดระดับเงินได้หลังจากหักภาระต่างๆ ในการครองชีพแล้ว เป็นดัชนีระดับความสามารถที่จะเสียภาษีที่แท้จริงด้วย เหตุผลนี้เอง ผู้มีเงินได้จะได้รับการอนุญาตให้หักเงินค่าใช้จ่ายจำนวนหนึ่ง ที่สะท้อนถึงภาระการครองชีวิตของเขาระดับของค่าลดหย่อนนี้ จึงสะท้อนถึงระดับค่าใช้จ่ายที่ต้องเสียในการครองชีวิตที่อยู่ในลักษณะที่พอสมควร นอกจากนี้ผู้มีเงินได้อาจมีครอบครัวซึ่งต้องมีค่าใช้จ่ายในการครองชีวิตที่สูงกว่าผู้มีเงินได้ที่เป็นโสดตัวคนเดียวในทำนองเดียวกันครอบครัวใหญ่มีสมาชิกมาก ก็ต้องสิ้นเปลืองค่าใช้จ่ายในการเลี้ยงดูให้มีชีวิตในลักษณะที่เหมาะสมที่สูงกว่าครอบครัวเล็ก ด้วยเหตุผลที่ว่าค่าลดหย่อนนี้ผูกพันกับ

⁵² ดู มาตรา 44 และดูพระราชกฤษฎีกา (ฉบับที่ 11) , เพิ่งอ้าง, เจริญธรรมช่างบน, มาตรา 6

⁵³ ดู มาตรา 45 และดูพระราชกฤษฎีกา, เพิ่งอ้าง, มาตรา 7

⁵⁴ ดู มาตรา 46 และดูพระราชกฤษฎีกา, เพิ่งอ้าง, มาตรา 8

⁵⁵ รายละเอียดโปรดดู พระราชกฤษฎีกา, เพิ่งอ้าง, มาตรา 8

⁵⁶ ดู มาตรา 47 ประกอบกับมาตรา 48(1)

มาตรฐานการครองชีวิต ค่าลดหย่อนจึงมีความสัมพันธ์กับขนาดครอบครัวด้วย โดยนัยนี้จึงอาจสรุปได้ว่าบทบัญญัติค่าลดหย่อนที่ปรากฏในกฎหมายภาษีเงินได้นั้น มีเจตนารมณ์ที่จะแจกแจงระดับความสามารถที่จะเสียภาษี ที่ละเอียดอ่อนมากขึ้นอีกชั้นหนึ่ง ตามขนาดของครอบครัว⁵⁷

ส่วนค่าลดหย่อนอีกกรณีหนึ่ง คือ ค่าลดหย่อนตามรายการ มีลักษณะเป็นค่าใช้จ่ายของผู้มีเงินได้เช่นกัน แต่ไม่เกี่ยวกับภาระการครองชีพโดยทั่วไปที่บุคคลหนึ่งๆ จะพึงต้องมีทุกคน เพราะมีเช่นนั้นก็ควรกำหนดไว้ในค่าใช้จ่ายส่วนตัวที่กล่าวมาข้างต้นนั้นแล้ว และก็มีใช่เป็นค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นในการก่อให้เกิดเงินได้ หากไม่แล้วก็ต้องกำหนดรวมไว้ในค่าใช้จ่ายดังกล่าวที่กล่าวมาในข้อ ข. แล้ว แต่เป็นค่าใช้จ่ายเฉพาะของบุคคลบางกลุ่มเท่านั้น เช่น เบี้ยประกันชีวิต ก็เป็นค่าใช้จ่ายเฉพาะของบุคคลที่ทำประกันชีวิตเท่านั้น หรือค่าใช้จ่ายที่เป็นดอกเบี้ยเงินกู้ยืมเพื่อซื้อที่อยู่อาศัย ก็เป็นค่าใช้จ่ายของกลุ่มบุคคลที่เป็นหนี้เงินกู้ยืมดังกล่าวเท่านั้น ค่าใช้จ่ายดังกล่าวจึงไม่เกี่ยวกับการก่อให้เกิดเงินได้หรือเป็นภาระการครองชีพของบุคคลโดยทั่วไปโดยตรง เมื่อพิจารณาตามโครงสร้างสามัญของภาษีเงินได้แล้ว แต่มีลักษณะเป็นการเอื้อประโยชน์หรือให้ความช่วยเหลือทางภาษีแก่เฉพาะกลุ่มบุคคลที่มีความสามารถในการใช้จ่ายตามรายการนั้นๆ อีกทั้งบางรายการยังอาจมีวัตถุประสงค์แฝงในเชิงส่งเสริมกิจกรรมทางธุรกิจ ซึ่งได้รับผลประโยชน์โดยอ้อมในการกำหนดค่าลดหย่อนตามรายการนั้นๆ เช่น การหักลดหย่อนสำหรับเบี้ยประกันชีวิต ก็ทำให้ผู้ที่มีเงินได้มากพอ สนใจที่จะนำเงินของตนไปซื้อประกันชีวิตเพื่อเป็นหลักประกันในการดำรงชีวิตของตนและครอบครัว แน่นอนว่าย่อมทำให้ผู้ประกอบการธุรกิจประกันชีวิตได้ผลประโยชน์โดยตรง นำเสียดายว่าค่าลดหย่อนตามรายการได้มีการกำหนดขึ้นในสมัยปฏิวัติรัฐประหาร โดยรายการแรกที่มีการกำหนดขึ้น คือ การหักค่าลดหย่อนสำหรับเบี้ยประกันภัย (ประกันชีวิต) กำหนดโดยอาศัยประกาศคณะปฏิวัติฉบับที่ 206 พ.ศ. 2515⁵⁸ ทำให้ไม่ทราบเหตุผลที่แท้จริง โดยทั่วไปก็จะอ้างเพียงว่า เพื่อความเหมาะสมหรือเพื่อบรรเทาภาระภาษี ซึ่งถ้าเป็นเช่นนั้นก็เป็นทางเลือกปฏิบัติเฉพาะผู้มีรายจ่ายประเภทนั้นเท่านั้น อีกทั้งยังเป็นประโยชน์เฉพาะผู้ที่มีเงินได้จำนวนมากพอที่จะหักค่าใช้จ่ายรายการดังกล่าวได้ แต่ในระบอบปัจจุบันจะเห็นได้ว่าค่าลดหย่อนรายการดังกล่าวมีเป้าประสงค์ที่จะส่งเสริมกลุ่มธุรกิจโดยชัดเจน เช่น การยกเว้นเงินได้เท่ากับเบี้ยประกันชีวิตที่ได้จ่ายไปส่วนที่เกิน 10,000 บาท⁵⁹ แต่ไม่เกิน 90,000 บาท⁶⁰ (เป็นการ

⁵⁷ รายละเอียด โปรดดู ไกรยุทธ ธีรตยาคินันท์, อ้างแล้ว, น. 18-32

⁵⁸ ดู ข้อ 6 แห่ง ประกาศของคณะปฏิวัติ ฉบับที่ 206 เรื่อง แก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร ลงวันที่ 15 กันยายน พ.ศ. 2515 โดยบัญญัติไว้ในมาตรา 47 (1) (ง) ต่อมาแก้ไขเพิ่มเติมโดยพระราชกำหนดแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 4) พ.ศ. 2516 และประกาศคณะรักษาความสงบเรียบร้อยแห่งชาติ (ฉบับที่ 37) ลงวันที่ 28 กุมภาพันธ์ 2534 ตามลำดับ

⁵⁹ เป็นจำนวนที่ให้ลดหย่อนไว้แล้วตามรายการในประมวลรัษฎากร มาตรา 47 (1) (ง)

⁶⁰ ดู กฎกระทรวง ออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการยกเว้นรัษฎากร ฉบับที่ 266 และเมื่อรวมกับจำนวนที่กำหนดให้ตามมาตรา 47 (1) (ง) แล้ว ค่าลดหย่อนเบี้ยประกันชีวิตรายการนี้จึงมีจำนวนรวม 100,000 บาท

ยกเว้น ณ ระดับของเงินได้หลังหักค่าใช้จ่ายจึงควรมีสถานะเดียวกับค่าลดหย่อนตามรายการดังกล่าว (อภิปรายต่อไป) นอกจากนี้ เมื่อพิจารณาในชั้นการร่างประมวลกฎหมายอาญาแล้ว หลักการสำคัญประการหนึ่งที่ผู้ร่างได้แถลงต่อสภาผู้แทนราษฎรในการร่างภาษีเงินได้ คือ ได้ยอมให้หักค่าใช้จ่ายส่วนตัว และสำหรับผู้มีครอบครัว ก็ยอมให้หักค่าใช้จ่ายของภรรยาและบุตร ทั้งนี้ เพื่อความเป็นธรรมสำหรับผู้ที่มีภาระเลี้ยงดูครอบครัวด้วย⁶¹ โดยต่อมาเมื่อประกาศใช้ประมวลรัษฎากร พ.ศ. 2481 แล้ว ข้อที่ว่าด้วยค่าใช้จ่ายส่วนตัวนี้ ก็ถูกบัญญัติไว้เป็นมาตรา 47⁶² ซึ่งหลักการของค่าลดหย่อนในฐานะที่เป็นค่าใช้จ่ายส่วนตัวดังกล่าวนี้ ในปัจจุบันประมวลรัษฎากร มาตรา 47 (1) (ก)-(ค) ก็ยังคงหลักการไว้ตามบทบัญญัติดั้งเดิม

ดังนั้น เมื่อเริ่มแรกใช้ประมวลรัษฎากร บทบัญญัติว่าด้วยค่าลดหย่อนดังกล่าวก็เป็นไปตามหลักการดั้งเดิมในการร่างกฎหมายและเป็นไปตามทฤษฎีภาษีเงินได้ หากได้มีข้อที่ว่าด้วยค่าลดหย่อนตามรายการใด แม้จะมีการแก้ไขเพิ่มเติมอยู่หลายครั้ง แต่ก็ได้มีการกำหนดให้มีค่าลดหย่อนตามรายการแต่อย่างใดเป็นเวลากว่า 34 ปี จนกระทั่งมีการเพิ่มเติมโดยประกาศของคณะปฏิวัติในปี 2515⁶³ ดังกล่าว ซึ่งยอมไม่ใช่ความประสงค์ดั้งเดิมโดยแน่แท้ เมื่อพิจารณาทฤษฎีภาษีสามัญและโครงสร้างสามัญของภาษีเงินได้ดังที่ศึกษามาแล้ว ประกอบกับทฤษฎีรายจ่ายแผ่นดินที่เป็นภาษี การหักค่าลดหย่อนที่กล่าวถึงในหัวข้อนี้ในฐานะที่เป็นโครงสร้างสามัญ จึงมีความหมายเฉพาะส่วนที่เป็นค่าใช้จ่ายส่วนตัว ดังที่ปรากฏตาม มาตรา 47 (1) (ก)-(ค) เท่านั้น โดยในการจัดเก็บภาษีเงินได้จากบุคคลธรรมดา เมื่อผู้มีเงินได้พึงประเมินหักค่าใช้จ่ายแล้ว ประมวลรัษฎากรยังได้ยอมให้หักค่า

⁶¹ ดูรายงานการประชุมสภาผู้แทนราษฎร , ครั้งที่ 17/2481 , อ้างแล้ว, หน้า 959 “...ได้ยอมให้หักค่าใช้จ่ายส่วนตัว และผู้มีครอบครัวก็ยอมให้หักค่าใช้จ่ายของภรรยาและบุตรด้วย ทั้งนี้ เพื่อเป็นธรรมต่อผู้ซึ่งมีภาระเลี้ยงดูบุคคลที่นับว่าเป็นราษฎรของชาติด้วย”

⁶² ประมวลรัษฎากร (2481) มาตรา 47 เงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 เมื่อได้หักค่าภรรยาและค่าใช้จ่ายตามที่พึงหักได้แล้ว ให้ได้รับลดหย่อนอีกดังต่อไปนี้

1. ผู้ต้องเสียภาษีแต่ละคน ลดหย่อนให้เป็นค่าใช้จ่ายส่วนตัว 600 บาท
2. ผู้ต้องเสียภาษีที่มีภรรยาหรือสามี ลดหย่อนให้ผู้ต้องเสียภาษีนั่นแต่ละคนเป็นค่าใช้จ่ายสำหรับภรรยาหรือสามีแล้วแต่กรณี 300 บาท
3. ผู้ต้องเสียภาษีที่มีบุตรลดหย่อนให้เป็นค่าใช้จ่ายสำหรับบุตรซึ่งยังไม่บรรลุนิติภาวะหรือไร้ความสามารถหรือเสมือนไร้ความสามารถอันอยู่ในความอุปการะเลี้ยงดู และยังมีชีวิตอยู่คนละ 200 บาท แต่ทั้งนี้ลดหย่อนให้แก่บิดาหรือมารดาผู้ซึ่งปกครองบุตรนั้นฝ่ายใดแต่ฝ่ายเดียวหรือทั้งสองฝ่ายเท่าๆ กัน เท่าที่จะทำได้ เว้นแต่ทั้งสองฝ่ายตกลงกันขอแบ่งส่วนรับการลดหย่อนก็ลดหย่อนให้ตามส่วนที่ตกลงกัน

การลดหย่อนใน (2) และ (3) ให้ได้รับตลอดทั้งปีไม่ว่าจะมีสามี ภรรยา หรือบุตรในเวลาใดระหว่างปี หรือสามีภรรยาหรือบุตรตายในระหว่างปีก็ตาม

แต่มิให้ผู้ต้องเสียภาษีแต่ละคนได้รับการลดหย่อนตามที่ว่ามานี้เกิน 2,400 บาท”

⁶³ ก่อนหน้านั้นมีการแก้ไขเฉพาะที่เกี่ยวกับมาตรานี้รวม 3 ครั้ง คือ พ.ศ. 2489, พ.ศ. 2494 , และ พ.ศ. 2496

ลดหย่อนที่เป็นค่าใช้จ่ายส่วนตัวตลอดจนภริยาและบุตรของผู้มีเงินได้นี้ได้อีก⁶⁴ ส่วนค่าลดหย่อนตามรายการนั้น เป็นบทบัญญัติพิเศษที่ให้สิทธิประโยชน์หรือความช่วยเหลือทางการเงินแก่กลุ่มผู้เสียภาษี เป็นการเฉพาะกลุ่ม และมีวัตถุประสงค์ในการกำหนดรายการหักลดหย่อนเป็นการเฉพาะกรณี หากใช้บทบัญญัติที่เป็นโครงสร้างสามัญไม่ ซึ่งจะได้พิจารณาต่อไป

4) **ฐานการเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล**

ฐานการเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลโดยทั่วไปได้แก่ฐานกำไรสุทธิ⁶⁵ ซึ่งคำนวณได้จากรายได้และรายจ่ายของกิจการหรือเนื่องจากกิจการ ที่เกิดขึ้นในรอบระยะเวลาบัญชี (เท่ากับ 12 เดือน) ถ้าขาดทุนก็ไม่ต้องเสียภาษีแต่อย่างใด ดังนั้น เพื่อให้การจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลเป็นไปตามนโยบายของรัฐและเพื่อป้องกันการหลีกเลี่ยงภาษี กฎหมายจึงมีข้อกำหนดบางประการเกี่ยวกับการคำนวณหากำไรสุทธิหรือเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล ทำให้จำเป็นต้องมีการปรับปรุงกำไรสุทธิตามหลักการบัญชีให้เป็นกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล ก่อนนำกำไรสุทธิดังกล่าวไปคำนวณเสียภาษีตามอัตราที่กำหนดไว้⁶⁶

ตามประมวลรัษฎากร ได้กำหนดให้บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลจากกำไรสุทธิ ซึ่งคำนวณรายได้จากกิจการหรือเนื่องจากกิจการที่กระทำในรอบระยะเวลาบัญชี ทั้งนี้ตามมาตรา 65 การคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลจะต้องใช้เกณฑ์สิทธิ หมายถึงให้นำรายได้ที่เกิดขึ้นในรอบระยะเวลาบัญชีใด แม้ว่ายังไม่ได้รับชำระในรอบระยะเวลาบัญชีนั้น มารวมคำนวณเป็นรายได้ในรอบระยะเวลาบัญชีนั้น และให้นำรายจ่ายทั้งสิ้นที่เกี่ยวข้องกับรายได้นั้น แม้จะยังมิได้จ่ายในรอบระยะเวลาบัญชีนั้นมารวมคำนวณเป็นรายจ่ายของรอบระยะเวลาบัญชีนั้น ในกรณีจำเป็นผู้มีเงินได้จะขออนุมัติต่ออธิบดี เพื่อเปลี่ยนแปลงเกณฑ์สิทธิและวิธีการทางบัญชีเพื่อคำนวณรายได้และรายจ่ายตามเกณฑ์อื่นก็ได้ และเมื่อได้รับอนุมัติจากอธิบดีแล้วให้ถือปฏิบัติตั้งแต่วรอบระยะเวลาบัญชีที่อธิบดีกำหนดเป็นต้นไป⁶⁷

นอกจากบัญญัติตามมาตรา 65 ดังกล่าวแล้ว ซึ่งมีบทบัญญัติมาตราต่างๆ กำหนดเงื่อนไขการคำนวณกำไรสุทธิไว้ดังนี้

-มาตรา 65 ทวิ กำหนดเงื่อนไขเกี่ยวกับการหักค่าเสื่อมและค่าเสื่อมราคา การตีราคาทรัพย์สินและสินค้าคงคลัง การคำนวณค่าเงินตราต่างประเทศ การจำหน่ายหนี้สูญ การยกเว้นการคำนวณเป็นรายได้สำหรับดอกเบี้ย เงินปันผล และภาษีขายบางกรณี

⁶⁴ รายละเอียดและหลักเกณฑ์การหักค่าลดหย่อน โปรดดู กลุ่มนักวิชาการภาษีอากร, อ้างแล้ว, 2551

⁶⁵ ยังมีฐานอื่นอีก แต่ทั้งนี้ก็อยู่บนพื้นฐานของเงินได้เพียงแต่เป็นวิธีปฏิบัติต่อรายได้บางประเภทหรือนิติบุคคลซึ่งมีลักษณะเฉพาะกรณี เช่น เป็นเงินได้ของผู้รับเงินที่อยู่ในต่างประเทศ หรือเป็นเงินได้ของมูลนิธิหรือสมาคมที่มีสาเหตุจากกิจการโดยตรง

⁶⁶ ดูกลุ่มนักวิชาการภาษีอากร, อ้างแล้ว, น. 135

⁶⁷ เพิ่งอ้าง, หน้า 140

-มาตรา 65 ตีร กำหนดรายจ่ายที่จะนำมาหักในการคำนวณภาษีเงินได้นิติบุคคลมิได้ หรือถ้าจะหักได้ต้องเป็นไปตามเงื่อนไขที่กำหนดไว้

-มาตรา 70 ตีร การกำหนดให้ถือว่าการที่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลส่งสินค้าไปต่างประเทศให้แก่สำนักงานใหญ่ สาขา ฯลฯ เป็นการขายในประเทศไทย

การที่ประมวลรัษฎากรบัญญัติเงื่อนไขต่างๆ ในการคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล อาจมีผลทำให้กำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลต่างไปจากกำไรสุทธิที่คำนวณขึ้นตามหลักเกณฑ์และวิธีการทางบัญชี ดังนั้น บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลจะต้องปรับปรุงกำไรสุทธิตามหลักการบัญชี ให้สอดคล้องกับเงื่อนไขตามประมวลรัษฎากร เพื่อให้ได้กำไรสุทธิสำหรับเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล⁶⁸

เงื่อนไขและหลักเกณฑ์ต่างๆ ที่กฎหมายกำหนดไว้เพื่อประโยชน์ในการคำนวณกำไรสุทธิสำหรับการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลก็เป็นไปตามหลักการจัดเก็บภาษีเงินได้ สอดคล้องกับหลักความสามารถในการเสียภาษี คือ เก็บจากเงินได้สุทธิหรือกำไรสุทธิหลังจากหักต้นทุนค่าใช้จ่ายที่ปวงที่ก่อให้เกิดเงินได้นั้น ตามความหมายของเงินได้ในทางทฤษฎีภาษีสามัญนั้นเอง เงื่อนไขและหลักเกณฑ์ต่างๆ เหล่านี้ เมื่อกำหนดขึ้นใช้บังคับเป็นการทั่วไปเพื่อคำนวณหากำไรสุทธิในการเสียภาษีดังกล่าวแล้ว ย่อมเป็นโครงสร้างสามัญของภาษีเงินได้ในการจัดเก็บจากบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล หากมีการยกเว้นและหรือลดหย่อนผ่อนผันอันมีลักษณะที่หันเหไปจากเกณฑ์บรรทัดฐานทั่วไปเหล่านั้น และการยกเว้นและหรือลดหย่อนผ่อนผันนั้น มิได้เป็นไปสำหรับประโยชน์ในการคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษี แต่มีวัตถุประสงค์อื่นในอันที่จะส่งเสริมสนับสนุนหรือช่วยเหลือประโยชน์ทางการเงิน แก่กิจกรรมหรือกลุ่มผู้เสียภาษีประเภทใดหรือกลุ่มหนึ่งกลุ่มใดเป็นการเฉพาะ โดยมุ่งหมายที่จะให้กิจกรรมหรือกลุ่มเป้าหมายนั้นได้สิทธิพิเศษทางภาษี อันเป็นผลให้กำไรสุทธิที่จะเสียภาษีตามเกณฑ์ปกติลดลง และยอมเสียภาษีน้อยลงหรือไม่ต้องเสียเลยในกรณีไม่มีกำไร บทบัญญัติที่เป็นเงื่อนไขหรือหลักเกณฑ์พิเศษเหล่านี้ มิใช่บทบัญญัติภาษีสามัญแต่เป็นบทบัญญัติรายจ่ายแผ่นดินที่เป็นภาษี ตัวอย่างเช่น เงื่อนไขเกี่ยวกับรายจ่ายที่ไม่ให้ถือเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิ (ซึ่งโดยหลัก ก็คือ รายจ่ายซึ่งมิใช่รายจ่ายเพื่อหากำไรหรือเพื่อกิจการโดยเฉพาะ) ตามมาตรา 65 ตีร รายการหนึ่งใน (3) คือ รายจ่ายอันมีลักษณะเป็นส่วนตัว การให้โดยเสนหาหรือการกุศลซึ่งโดยปกติย่อมมิใช่รายจ่ายเพื่อหากำไรหรือเพื่อกิจการโดยเฉพาะ และต้องห้ามมิให้ถือเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษี อันเป็นบทบัญญัติทั่วไป แต่บทบัญญัตินี้ดังกล่าวได้กำหนดข้อยกเว้นรายจ่ายต้องห้ามชนิดนี้โดยยอมให้รายจ่ายอันมีลักษณะเป็นการส่วนตัว เพื่อการกุศลสาธารณะ หรือการสาธารณประโยชน์ตามที่อธิบดีกำหนดโดยอนุบัญญัติรัฐมนตรี ไม่เกินร้อยละ 2 ของกำไรสุทธิ และรายจ่ายเพื่อการศึกษหรือเพื่อการกีฬา ตามที่อธิบดีกำหนดโดยอนุบัญญัติรัฐมนตรีให้

⁶⁸ รายละเอียดโปรดดู กลุ่มนักวิชาการภาษีอากร, อ้างแล้ว, น. 143-163

หักได้อีกในส่วนที่ไม่เกินร้อยละ 2 ของกำไรสุทธิ การยอมให้นำจำนวนเงินรายจ่ายดังกล่าวไปหักออกจากรายได้เพื่อคำนวณกำไรสุทธิเสียภาษี ย่อมทำให้นิติบุคคลที่มีรายจ่ายรายการเหล่านี้ได้รับประโยชน์โดยตรงที่ทำให้กำไรสุทธิลดลงและเสียภาษีน้อยลง อันอยู่ในความหมายของการลดหย่อนทางภาษี และย่อมส่งผลประโยชน์แฝงเป็นการส่งเสริมและอุดหนุนต่อกิจการหรือองค์กรเพื่อสาธารณประโยชน์ เพื่อการศึกษา หรือเพื่อการกีฬาเหล่านั้น โดยความมุ่งหมายของรายจ่ายชนิดนี้เอง ซึ่งไม่ใช่มุ่งหมายเพื่อการดำเนินงานของกิจการโดยตรงหรือโดยอ้อมแต่อย่างใด ดังนั้น การลดหย่อนทางภาษีที่ว่่านั้น จึงเป็นรายการหนึ่งที่ถือว่าเป็นรายจ่ายแผ่นดินที่เป็นภาษี ดังจะได้พิจารณารายการอื่นในหัวข้อต่อไป

4.3.3 โครงสร้างอัตราภาษีเงินได้

(1) แนวคิดในการกำหนดอัตราภาษีเงินได้

อัตราภาษีคือสิ่งที่นำไปใช้บังคับกับเงินได้สุทธิหรือหาจำนวนภาษีที่ต้องเสีย กล่าวโดยเฉพาะ คือ ตารางอัตราภาษี ที่กำหนดไว้ในกฎหมาย ซึ่งเป็นทางเลือกของผู้กำหนดนโยบายบนพื้นฐานของความเป็นธรรมทางภาษีต่อสังคม เมื่อได้เลือกแล้วย่อมถือเป็นเกณฑ์บรรทัดฐานทางโครงสร้างที่บังคับใช้อย่างเท่าเทียมกัน การเลือกโครงสร้างอัตราภาษีแบบใดที่จะนำไปกำหนดไว้ในตารางอัตราภาษีตามกฎหมาย (Statutory tax rates) นั้น ยังคงอาศัยบรรทัดฐานของหลักความเป็นธรรมทางภาษีดังที่ได้ศึกษามาเป็นเกณฑ์ในการพิจารณา ซึ่งสรุปว่าบุคคลที่อยู่ในภาวะเหมือนกัน ควรเสียภาษีหรือแบกรับภาระภาษีที่เท่ากัน (หลักความเป็นธรรมในแนวนอน) และบุคคลที่อยู่ในภาวะต่างกัน ควรเสียภาษีหรือแบกรับภาระภาษีในระดับที่ต่างกัน (ความเป็นธรรมในแนวตั้ง) ดังนั้น จึงกล่าวได้ว่าเมื่อบุคคลที่มีเงินได้สุทธิเท่ากัน ก็ควรเสียภาษีเท่ากัน ในที่นี้ได้แก่การเสียภาษีในอัตราที่เท่ากัน ซึ่งจะเป็นอัตราเท่าไรก็แล้วแต่จะกำหนด สำหรับบุคคลที่มีเงินได้สุทธิที่ไม่เท่ากัน บุคคลเหล่านี้ควรเสียภาษีที่ต่างกัน⁶⁹ ตามสัดส่วนความสามารถในการเสียภาษีที่เหมาะสม สัดส่วนที่เหมาะสมอย่างไรขึ้นอยู่กับมุมมองเกี่ยวกับความเป็นธรรมต่อสังคม ซึ่งอาจพิจารณาจากกรอบโครงสร้าง คือ โครงสร้างอัตราภาษีตามส่วน โครงสร้างอัตราภาษีก้าวหน้า และโครงสร้างอัตราภาษีถดถอย

2) อัตราภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา

ประมวลรัษฎากรกำหนดตารางอัตราภาษีเงินได้สำหรับการจัดเก็บจากบุคคลธรรมดา ไว้ในบัญชีอัตราภาษีเงินได้ (1) ท้ายหมวด 3 ดังนี้

บัญชีอัตราภาษีเงินได้

“(1) สำหรับบุคคลธรรมดา

เงินได้สุทธิไม่เกิน

100,000 บาท ร้อยละ 5

⁶⁹ ผู้มีความสามารถในการเสียภาษีที่ดีกว่า (มีเงินได้สุทธิต่ำกว่า) ย่อมต้องเสียภาษีในอัตราที่มากกว่าผู้มีความสามารถในการเสียภาษีที่น้อยกว่า (เงินได้สุทธิน้อยกว่า) มิใช่ลักษณะที่กลับตาลปัตร (Up-side down characteristic)

เงินได้สุทธิตัวส่วนที่เกิน	100,000 บาท
แต่ไม่เกิน	500,000 บาท ร้อยละ 10
เงินได้สุทธิตัวส่วนที่เกิน	500,000 บาท
แต่ไม่เกิน	1,000,000 บาท ร้อยละ 20
เงินได้สุทธิตัวส่วนที่เกิน	1,000,000 บาท
แต่ไม่เกิน	4,000,000 บาท ร้อยละ 30
เงินได้สุทธิตัวส่วนที่เกิน	4,000,000 บาท ร้อยละ 37”

ตารางอัตราภาษีข้างต้นได้มีการแก้ไขครั้งล่าสุดโดยพระราชกำหนดแก้ไขเพิ่มเติมประมวล
รัษฎากร (ฉบับที่ 16) พ.ศ. 2534 มาตรา 26 ให้บังคับสำหรับปีภาษี 2535 เป็นต้นไป

3) อัตราภาษีเงินได้นิติบุคคล

ประมวลรัษฎากรกำหนดตารางอัตราภาษีเงินได้สำหรับการจัดเก็บจากบริษัทหรือ
ห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลไว้ในบัญชีอัตราภาษีเงินได้ (2) ท้ายหมวด 3 ดังนี้

บัญชีอัตราภาษีเงินได้

“(2) สำหรับบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล

(ก) ภาษีจากกำไรสุทธิของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล	ร้อยละ 30
(ข) ภาษีตามมาตรา 70 ⁷⁰ นอกจากที่ระบุใน (ค)	ร้อยละ 15
(ค) ภาษีตามมาตรา 70 เฉพาะกรณีการจ่ายเงินได้พึงประเมิน ตามมาตรา 40(4) (ข)	ร้อยละ 10
(ง) ภาษีตามมาตรา 70 ทวิ ⁷¹	ร้อยละ 10
(จ) ภาษีจากรายได้ก่อนหักรายจ่ายใดๆ ของมูลนิธิหรือสมาคม ที่ประกอบกิจการซึ่งมีรายได้อันมิใช่รายได้ ตามมาตรา 65 ทวิ (3)	ร้อยละ 10”

ตารางอัตราภาษีข้างต้นได้มีการแก้ไขครั้งล่าสุดโดยพระราชกำหนดแก้ไขเพิ่มเติมประมวล
รัษฎากร (ฉบับที่ 16) พ.ศ. 2534 มาตรา 26 ให้บังคับสำหรับปีภาษี 2535 เป็นต้นไป

4.3.4 กำหนดระยะเวลาทางภาษี

กำหนดเวลาทางภาษีในที่นี้ โดยจำเพาะหมายถึงกำหนดการชำระภาษี เมื่อ
กฎหมายกำหนดให้ผู้เสียภาษีต้องชำระภาษีเมื่อใดได้เป็นการแน่นอนแล้ว การยกเว้นหรือผ่อนผันเป็น
พิเศษแก่กิจกรรมหรือกลุ่มหนึ่งกลุ่มใดเป็นการเฉพาะแล้ว โดยการเลื่อนกำหนดการชำระภาษีนั้น

⁷⁰ การเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลสำหรับเงินได้ที่จ่ายจากหรือในประเทศไทย ให้แก่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่
ตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศที่มีได้ประกอบกิจการในประเทศไทย ซึ่งเป็นเงินได้พึงประเมินประเภทที่ 2,3,4,5
หรือ 6

⁷¹ การเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลสำหรับการจำหน่ายกำไรไปนอกประเทศ

ออกไป ย่อมทำให้ผู้เสียภาษีที่อยู่ในกลุ่มหรือที่สนองตอบต่อกิจกรรมได้นั้นได้รับประโยชน์ในลักษณะที่ยังไม่ต้องชำระหนี้ภาษีและอาจนำเงินไปใช้ประโยชน์อย่างอื่นได้นั้น ซึ่งเทียบได้กับกรณีที่ผู้เสียภาษีนั้นได้รับเงินกู้ยืมไปใช้จากรัฐโดยไม่ต้องเสียดอกเบี้ยนั่นเอง

ประมวลรัษฎากรกำหนดให้บุคคลธรรมดาชำระภาษี พร้อมกับยื่นรายการเกี่ยวกับเงินได้พึงประเมินที่ตนได้รับในระหว่างปีภาษีที่ล่วงมาแล้ว พร้อมทั้งข้อความอื่นๆ (การคำนวณเงินได้สุทธิ) ตามแบบที่อธิบดีกำหนดภายในเดือนมีนาคมของทุกๆ ปี⁷² ส่วนการเสียภาษีเงินได้ของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลซึ่งเสียจากกำไรสุทธินั้น ประมวลรัษฎากรกำหนดให้ชำระภาษีพร้อมกับยื่นรายการซึ่งจำเป็นต้องใช้ในการคำนวณภาษีในรอบระยะเวลาบัญชีตามแบบที่อธิบดีกำหนด ภายในหนึ่งร้อยห้าสิบวันนับแต่วันสุดท้ายของรอบระยะเวลาบัญชี⁷³ โดยทั่วไปบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลมักกำหนดรอบระยะเวลาบัญชีตามปีประติทิน คือ เริ่มวันแรกในวันที่ 1 มกราคม และสิ้นสุดวันที่ 31 ธันวาคม ของทุกปี ดังนั้น ภายใน 150 วันนับแต่วันสุดท้ายของรอบระยะเวลาบัญชีก็คือ 150 วันนับแต่วันที่ 31 ธันวาคมของทุกปี

4.4 รูปแบบการบรรเทาภาระภาษีกับรายจ่ายแผ่นดินที่เป็นภาษีเงินได้

4.4.1 การยกเว้นภาษี

การยกเว้นภาษีในที่นี้หมายถึง การยกเว้นให้แก่เงินได้โดยไม่นำไปนับรวมคำนวณเป็นฐานภาษี และยกเว้นการจัดเก็บภาษีเงินได้ให้กับหน่วยภาษี รายจ่ายภาษีที่อยู่ในรูปแบบของการยกเว้นภาษีตามประมวลรัษฎากร อาจจำแนกเป็นสองกลุ่ม คือ

- กลุ่มที่แรก เป็นการยกเว้นให้แก่เงินได้พึงประเมินบางประเภทของผู้มีเงินได้ไม่ต้องนำไปรับรวมคำนวณในฐานภาษี กลุ่มนี้มีจำนวนมากและหลายรายการเป็นรูปแบบทั่วไปที่ใช้ในการจัดตั้งรายจ่ายภาษี โดยปกติอาศัยช่องทางตามมาตรา 3(1) ออกเป็นพระราชกฤษฎีกา และตามมาตรา 42 (17) ออกเป็นกฎกระทรวง ในแง่ของการยกเว้นภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา พบว่าไม่มีความแตกต่างกันในเนื้อหาของรูปแบบทั้งสองช่องทาง

- กลุ่มที่สอง เป็นการยกเว้นเงินได้เท่ากับรายจ่ายบางประเภทที่กำหนด กล่าวคือ กำหนดว่าผู้มีเงินได้ขึ้นมาจำนวนหนึ่ง สมมติว่าเท่ากับรายจ่ายประเภทที่กำหนด ซึ่งผู้มีเงินได้ได้จ่ายไปในการนั้นแล้วจึงให้ยกเว้นเงินจำนวนนั้นในเงินได้ ซึ่งมีทั้งยกเว้นให้แก่เงินได้หลังหักค่าใช้จ่ายและยกเว้นให้แก่เงินได้สุทธิ วิธีนี้โดยเนื้อหาแล้วก็คือการยอมให้นำรายจ่ายประเภทที่กำหนดไปหักออกจากเงินได้ก่อนเหลือเป็นเงินได้เพื่อเสียภาษี ซึ่งอยู่ในความหมายของการลดหย่อนทางภาษี ไม่ใช่การยกเว้นเงินได้ ดังนั้น เพื่อประโยชน์ในการรวบรวมรายจ่ายภาษีให้ตรงกับเนื้อหาจะได้จัดกลุ่มนี้ไว้ในรูปแบบของการ

⁷² ดู มาตรา 57 จัตวา ประกอบกับมาตรา 56

⁷³ ดู มาตรา 68 และ 69

ลดหย่อนทางภาษี ดังจะได้กล่าวต่อไป ทั้งนี้ นัยของรูปแบบการยกเว้น และการลดหย่อนนั้นต่างกัน เพราะการลดหย่อนเข้ามาในกระบวนการของฐานภาษีภายหลังการยกเว้น กล่าวคือ ในขั้นของเงินได้ หลังจากหักค่าใช้จ่ายแล้ว ซึ่งภายหลังจากนั้นการลดหย่อนอาจไม่เป็นประโยชน์สำหรับผู้เสียภาษี ภาษีแล้วก็ได้ในกรณีที่มียาการยกเว้นเงินได้และการหักค่าใช้จ่ายมาตรฐานแล้ว ไม่มีเงินได้เหลือพอ ซึ่งหมายความว่า เฉพาะคนที่ยังมีเงินได้สูงๆ เท่านั้นที่จะสามารถรับผลได้จากประโยชน์ตามสิทธิหักลดหย่อนได้ อย่างไรก็ตาม ในแง่มุมนี้ ทั้งการยกเว้นและการลดหย่อนเมื่อนำมาใช้เป็นรูปแบบของการอุดหนุนทางการเงินผ่านระบบภาษี จะก่อให้เกิดผลที่กลับตาลปัตร (Upside-down subsidies) เหมือนกัน กล่าวคือ เฉพาะกลุ่มคนที่มีเงินได้จำนวนสูงๆ เท่านั้นที่จะได้รับผลประโยชน์ ส่วนคนที่เงินได้น้อยซึ่งหลังหักค่าใช้จ่ายและค่าลดหย่อนมาตรฐานแล้ว ไม่มีเงินได้เหลือหรือมีเพียงเล็กน้อย หรือกลุ่มคนยากจนที่ไม่ต้องเสียภาษี ถูกตัดออกจากความช่วยเหลือทางการเงิน จากมาตรการของรัฐบาล ทั้งหมด โดยรูปแบบของการลดหย่อนจะให้ผลรุนแรงมากกว่าเนื่องจากมาทีหลังการยกเว้นดังกล่าว

ในการรวบรวมรายจ่ายแผ่นดินที่เป็นภาษี ที่อยู่ในรูปแบบการยกเว้นมีกรณีที่ต้องพิจารณา บางประเด็น คือ เรื่องของเงินปันผล เงินบำนาญ และเงินได้ประเภทรางวัล

- เงินปันผล ในกรณีที่ถือว่า โครงสร้างทางภาษีเรายึดถือแบบ Integration Approach แล้วก็จะยึดถือตามทฤษฎีดังกล่าวโดยตลอด การไม่จัดเก็บภาษี ณ ระดับเงินปันผลหรือส่วนแบ่งกำไรโดยแตกต่างหรือถ้อยคำอื่น จะไม่ถูกพิจารณาเป็นรายจ่ายแผ่นดินที่เป็นภาษี เว้นแต่บางกรณีที่เงินได้ระดับนิติบุคคลไม่อาจจัดเก็บเพราะไม่อยู่ในข่ายของหน่วยเสียภาษี เช่น สหกรณ์ กรณีดังกล่าวอาจไม่นับการไม่จัดเก็บภาษีเงินได้สหกรณ์เป็นรายจ่ายแผ่นดินที่เป็นภาษี แต่จะถือว่าการยกเว้นเงินปันผลจากสหกรณ์เป็นรายการของรายจ่ายแผ่นดินที่เป็นภาษี

- เงินบำนาญ ภาษีเงินได้ที่อาจจัดเก็บจากเงินบำนาญ คือ เมื่อมีเงินสมทบเข้ากองทุน เมื่อมีดอกผลเกิดขึ้น และเมื่อมีการจ่ายเป็นสิทธิประโยชน์ ภายใต้ทางปฏิบัติโดยทั่วไปในกรณีที่ถือว่าการเก็บภาษีจากเงินบำนาญเป็นการเก็บซ้ำจากเงินออม ฉะนั้น เงินสะสมหรือเงินสมทบส่วนของลูกจ้างที่จ่ายเข้ากองทุนซึ่งเสียภาษีจากค่าจ้างแล้ว เมื่อจ่ายเป็นเงินลงทุนคืนจึงควรได้รับการยกเว้นภาษี แต่เงินสมทบส่วนนายจ้างและสิทธิประโยชน์ต้องเก็บภาษี อย่างไรก็ตาม กรณีของไทยมีการหักลดหย่อนเงินสะสมที่จ่ายเข้ากองทุน จึงเท่ากับไม่มีการเก็บภาษีในส่วนเงินสะสม กรณีจึงมีทางเลือกสองทางในการคำนวณรายจ่ายแผ่นดินที่เป็นภาษี คือ นับการลดหย่อนเงินสะสมเป็นรายจ่ายแผ่นดินที่เป็นภาษี และนับการยกเว้นเฉพาะเงินสะสมส่วนนายจ้างกับสิทธิประโยชน์เป็นรายจ่ายแผ่นดินที่เป็นภาษี ส่วนเงินลงทุนคืนที่เป็นเงินสะสมลูกจ้างไม่นับ หรือไม่นับการลดหย่อนเงินสะสม แต่นับการยกเว้นเงินที่จ่ายจากกองทุนทั้งจำนวนเป็นรายจ่ายแผ่นดินที่เป็นภาษี กรณีเช่นนี้จะมีการคำนวณส่วนสูญเสียของการเลื่อนการชำระภาษีของเงินลงทุนคืน (เงินสะสมของลูกจ้าง) เป็นรายจ่ายแผ่นดินที่เป็นภาษีด้วย ในตารางที่รวบรวมนี้ จะนับการลดหย่อนเงินสะสมลูกจ้างจ่ายเข้ากองทุนเป็นรายจ่าย

แผ่นดินที่ภาษี ฉะนั้น การยกเว้นเงินที่จ่ายจากกองทุนจะนับเฉพาะส่วนที่หักเงินลงทุนคืนออกแล้ว สำหรับการคำนวณรายจ่ายแผ่นดินที่เป็นภาษี

- เงินรางวัล เงินได้ประเภทนี้เป็นจำพวกลาภลอย (Windfall) เกิดขึ้นครั้งคราวนานๆที่ไม่แน่นอน มีความยุ่งยากในการคำนวณเป็นรายจ่ายแผ่นดินที่เป็นภาษี ทั้งมีจำนวนน้อย ไม่ส่งผลนัยสำคัญเชิงอุดหนุนมากนัก จึงไม่รวมในรายการรายจ่ายแผ่นดินที่เป็นภาษี

4.4.2 การลดหย่อนทางภาษี

รูปแบบการลดหย่อนในที่นี้ หมายถึง จำนวนเงินที่ยอมให้หักออกจากเงินได้ก่อนสุทธิ เพื่อที่จะนำไปสู่เงินได้ที่ต้องเสียภาษี ในการรวบรวมอากรจำแนกเป็นสองจำพวกคือ ในรูปแบบของการหักลดหย่อนโดยตรง กับอีกรูปแบบหนึ่งคือแฝงมาในรูปแบบการยกเว้นเงินได้เท่ากับค่าใช้จ่ายที่กำหนด ซึ่งมีทั้งยกเว้นเงินได้หลังหักค่าใช้จ่าย กับยกเว้นเงินได้หลักหักค่าลดหย่อนมาตรฐานและตามรายการที่กำหนดแล้ว โดยเนื้อหาจึงเป็นการหักลดหย่อน แต่อาศัยรูปแบบของการออกกฎหมายลำดับรอง โดยเลี่ยงไม่ออกเป็นกฎหมายแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากรที่มีลำดับศักดิ์เดียวกัน

4.4.3 การลดอัตราภาษีเป็นกรณีพิเศษ

การลดอัตราภาษีเป็นกรณีพิเศษในที่นี้หมายถึง รูปแบบของอัตราภาษีที่ได้มีการลดลงเพื่อนำไปใช้บังคับเป็นการเฉพาะราย แก่กลุ่มของผู้เสียภาษีหรือกลุ่มกิจกรรมต่างๆ

4.4.4 การเลื่อนกำหนดเวลาทางภาษี

การเลื่อนกำหนดชำระภาษีโดยตรง จะอาศัยช่องทางหลักซึ่งเป็นอำนาจทั่วไปของรัฐมนตรีตามมาตรา 3 วรรคสอง แต่ที่ผ่านมาในโครงสร้างภาษีเงินได้ ยังไม่มีการใช้รูปแบบนี้ในการให้สิทธิประโยชน์ทางภาษีที่จะพิจารณาเป็นรูปแบบหนึ่งของรายจ่ายแผ่นดินที่เป็นภาษี เท่าที่ปรากฏเป็นการเฉลี่ยเงินได้ (Income Averaging) ซึ่งเป็นกรณีที่เกี่ยวข้องกันว่าเป็นการผ่อนผันเชิงโครงสร้าง

อย่างไรก็ตาม รูปแบบการเลื่อนกำหนดเวลาเสียภาษีที่เป็นรายจ่ายภาษีนี้ ยังหมายถึงการเลื่อนกำหนดการเสียภาษีออกไป ในรูปของการอนุญาตให้นำต้นทุนหรือค่าใช้จ่ายในปีอนาคตมาหักเป็นรายจ่ายในปีปัจจุบัน ทำให้ภาษีที่ต้องเสียในปีปัจจุบันมีจำนวนน้อยลง โดยจำนวนภาษีที่ลดลงดังกล่าวจะถูกเลื่อนออกไป ทำให้ในปีอนาคตมีภาษีที่ต้องจ่ายมากขึ้น เนื่องจากค่าใช้จ่ายหรือต้นทุนในปีอนาคตดังกล่าวถูกใช้ไปแล้ว (สมมุติว่าผู้เสียภาษีมีรายได้คงที่) กล่าวโดยเฉพาะคือ รูปแบบของการหักค่าเสื่อมสินทรัพย์ในอัตราเร่ง (Accelerated Depreciation)

4.5 รายการรายจ่ายแผ่นดินที่เป็นภาษีเงินได้ในประมวลรัษฎากรจำแนกตาม กลุ่มภารกิจทางงบประมาณหรือวัตถุประสงค์ของแผนงาน

ภารกิจเบื้องต้นของการศึกษา ก็คือ การจำแนกระหว่างการยกเว้นและการลดหย่อนผ่อนผันทางภาษีทั้งหลายว่าเป็นสาระสำคัญของโครงสร้างโดยปกติหรือไม่ และกรณีใดในการยกเว้นหรือลดหย่อนผ่อนผันเหล่านั้นเป็นรายจ่ายแผ่นดินที่เป็นภาษี ที่ส่งผลอย่างมีนัยสำคัญในเชิงอุดหนุนหรือช่วยเหลือทางการเงินผ่านระบบภาษี ให้แก่กิจกรรมหรือกลุ่มบุคคลใดโดยเฉพาะตามแผนงานนโยบายรัฐบาล และสามารถที่จะชี้วัดได้อย่างชัดเจนถึงขนาดของการอุดหนุนหรือการให้ความช่วยเหลือทางภาษีในการดำเนินกิจกรรมตามแผนงานนั้น ซึ่งโดยสมมุติฐานก็คือ จำนวนของรายได้ภาษีที่สูญเสียไปหรือกล่าวโดยเฉพาะ คือ จำนวนเงินที่ได้ใช้จ่ายไปภายใต้แผนงานการอุดหนุนหรือการให้ความช่วยเหลือทางภาษีกรณีพิเศษเหล่านั้นนั่นเอง หรือในบางกรณีที่แม้มิได้มีนัยสำคัญในแง่จำนวนภาษีที่สูญเสีย แต่อาจมีข้อโต้แย้งหรือสงสัยในแง่ผลกระทบต่อความเป็นธรรมทางภาษีและหรือขัดกับหลักภาษีที่ดีอย่างชัดเจน ก็ควรที่รายการเหล่านี้จะได้ถูกรวบรวมเข้าไว้ให้สาธารณชนได้วิเคราะห์หรืออภิปรายกันต่อไปด้วย การจำแนกและรวบรวมนั้นนอกจากจะเป็นประโยชน์ต่อการรับรู้ของสาธารณชนเกี่ยวกับกิจกรรมการใช้จ่ายเงินแผ่นดินของรัฐบาลอีกประเภทหนึ่งแล้ว ข้อความคิดและการรวบรวมรายจ่ายแผ่นดินที่เป็นภาษี ยังมีความมุ่งประสงค์โดยตรงที่จะนำไปใช้ประโยชน์ในการกำหนดนโยบายของรัฐบาล ทั้งในกรอบของนโยบายและการบริหารภาษี และในกรอบของนโยบายงบประมาณด้วย

จากคำจำกัดความที่ได้วางกรอบในแง่ของ การรวบรวมรายการรายจ่ายแผ่นดินที่เป็นภาษีซึ่งภาคปฏิบัติก็เป็นเช่นเดียวกันในทุกประเทศที่ปรับใช้ โดยในระยะแรกได้มุ่งเน้นไปที่การสำรวจสถานะเชิงข้อมูลเพื่อแสดงความโปร่งใส ในกิจกรรมเกี่ยวกับเงินแผ่นดินของรัฐบาล และยังแสดงถึงความมุ่งประสงค์ที่จะใช้เป็นเครื่องมือทางงบประมาณ ทั้งในแง่ของการบริหารนโยบายรายรับรายจ่ายและการตรวจกฎหมายอย่างมีประสิทธิภาพ ดังนั้น เพื่อประโยชน์ดังกล่าวและเพื่อประโยชน์ในการศึกษาทั้งในเชิงกว้างและลึกต่อไปในอนาคต ขอบเขตของบทสำรวจสถานะเชิงข้อมูลรายจ่ายแผ่นดินที่เป็นภาษีที่รวบรวมในวิทยานิพนธ์ดังต่อไปนี้ เป็นรายจ่ายแผ่นดินที่เป็นภาษีรายการต่างๆ ที่เกิดขึ้นโดยการแก้ไขบรรจุเป็นบทบัญญัติไว้ในประมวลรัษฎากร และที่จัดตั้งขึ้นโดยการออกกฎหมายลำดับรอง อาศัยอำนาจตามช่องทางที่กำหนดไว้ในประมวลรัษฎากร โดยเบื้องต้นได้จำกัดกรอบการศึกษารวบรวม ในรายการที่ชัดเจนและมุ่งเน้นไปที่รูปแบบรายจ่ายแผ่นดินที่เป็นภาษีที่บรรจุผนวกไว้อยู่ในภาษีเงินได้ เนื่องจากเป็นภาษีทางตรง และมีขอบเขตผลกระทบต่อความเป็นธรรมในการแบกรับภาระสาธารณะต่อประชาสังคมอย่างสูงยิ่ง ทั้งนี้ การวิเคราะห์รวบรวมจะได้จัดหมวดหมู่จำแนกตามภารกิจทางงบประมาณ (Budget Functions) เรียงตามประเภทภาษีและรูปแบบของการบรรเทาภาระภาษีในแต่ละหมวดหมู่งบประมาณ เป็นสำคัญ

4.5.1 รายจ่ายแผ่นดินที่เป็นภาษีในด้านการป้องกันประเทศ

(1) ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา

- ยกเว้นภาษีเงินได้ ให้พนักงานลูกจ้างอเมริกันของบริษัทอเมริกัน ที่เข้ามาประกอบกิจการบำรุงยุทธปัจจัยในราชอาณาจักร (คำสั่งของหัวหน้าปฏิวัติ ที่ 79/ 2515)
- ยกเว้นภาษีเงินได้ ให้คนต่างด้าวสำหรับเงินได้จากการทำงานให้กับบริษัทต่างประเทศที่เข้ามาประกอบกิจการ ตามโครงการพัฒนาขีดความสามารถด้านยุทธโปกรณ์ของกองทัพไทยให้ทันสมัย ภายใต้โครงการระหว่างราชอาณาจักรไทยกับรัฐบาลแห่งสหราชอาณาจักร (พระราชกฤษฎีกา ออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการยกเว้นรัษฎากร (ฉบับที่ 457) พ.ศ. 2549)⁷⁴

(2) ภาษีเงินได้นิติบุคคล

- ยกเว้นภาษีเงินได้ ให้บริษัทอเมริกันที่เข้ามาประกอบกิจการบำรุงยุทธปัจจัยในราชอาณาจักร (คำสั่งของหัวหน้าปฏิวัติ ที่ 79/ 2515)
- ยกเว้นภาษีเงินได้ ให้แก่บริษัทต่างประเทศที่เข้ามาประกอบกิจการตามโครงการพัฒนาขีดความสามารถด้านยุทธโปกรณ์ของกองทัพไทยให้ทันสมัย ภายใต้โครงการระหว่างราชอาณาจักรไทยกับรัฐบาลแห่งสหราชอาณาจักร (พระราชกฤษฎีกาฯ (ฉบับที่ 457) พ.ศ. 2549)

4.5.2 รายจ่ายแผ่นดินที่เป็นภาษีด้านวิทยาศาสตร์และเทคโนโลยี

(1) ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา

- หักค่าเสื่อมราคาเบื้องต้นในวันที่ได้ทรัพย์สินมา ในอัตราร้อยละ 40 ของมูลค่าต้นทุน สำหรับเครื่องบันทึกการเก็บเงินของผู้ประกอบการจดทะเบียน ภาษีมูลค่าเพิ่ม (พระราชกฤษฎีกาฯ (ฉบับที่ 264) พ.ศ. 2536)

⁷⁴ ซึ่งพระราชกฤษฎีกาส่วนใหญ่ใช้ว่า “พระราชกฤษฎีกา ออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการยกเว้นรัษฎากร (ฉบับที่ ...) พ.ศ. ...” ยกเว้นในกรณีที่มีรายการลดอัตราด้วยจะเพิ่มว่า “พระราชกฤษฎีกา ออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการลดและยกเว้นรัษฎากร (ฉบับที่...) พ.ศ. ...” และ ในกรณีการหักค่าเสื่อมราคาทรัพย์สิน ใช้ว่า “พระราชกฤษฎีกา ออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการหักค่าเสื่อมราคาและค่าเสื่อมราคาของทรัพย์สิน (ฉบับที่...) พ.ศ. ...” ซึ่งทุกฉบับจะเรียงกันตามลำดับการตรากฎหมายก่อนหลัง ดังนั้น ในการรวบรวมรายการในวิทยานิพนธ์นี้จะใช้โดยย่อว่า “พระราชกฤษฎีกาฯ (ฉบับที่ ...) พ.ศ.)” ในการกำกับรายการรายจ่ายแผ่นดินที่เป็นภาษีตามแต่กรณี ที่มีที่จากการการออกเป็นพระราชกฤษฎีกา เพื่อสะดวกในการค้นคว้าต่อไป

(2) ภาษีเงินได้นิติบุคคล

- ยกเว้นภาษีเงินได้ จากการขายทรัพย์สินประเภทเครื่องจักรที่ใช้ในการประกอบกิจการเพื่อซื้อเครื่องจักรใหม่ทดแทน (พระราชกฤษฎีกาฯ (ฉบับที่ 460) พ.ศ. 2549)
- หักจ่ายค่าได้ 2 เท่าของรายจ่ายที่ได้จ่ายไปเป็นค่าจ้างให้แก่หน่วยงานของรัฐและเอกชนผู้รับทำการวิจัยและพัฒนาเทคโนโลยี (พระราชกฤษฎีกาฯ (ฉบับที่ 297) พ.ศ. 2539)
- หักจ่าย ที่เป็นดอกเบี้ยเงินกู้ยืมเพื่อซื้อทรัพย์สินในสภาพพร้อมใช้ในการประกอบกิจการ (พระราชกฤษฎีกาฯ (ฉบับที่ 375) พ.ศ. 2543)
- บริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์หักจ่าย ได้ร้อยละ 25 ของรายจ่ายเพื่อการลงทุนหรือการต่อเติม เปลี่ยนแปลง ขยายออก หรือทำให้ดีขึ้นซึ่งทรัพย์สิน ของกิจการและเป็นโครงการตั้งแต่ 5 ล้านขึ้นไป (พระราชกฤษฎีกาฯ (ฉบับที่ 460) พ.ศ. 2549)
- หักค่าเสื่อมราคาเบื้องต้น ในวันที่ได้ทรัพย์สินมาในอัตราร้อยละ 40 ของมูลค่าต้นทุน สำหรับเครื่องจักรและอุปกรณ์ที่ใช้สำหรับการวิจัยและพัฒนาเทคโนโลยี (พระราชกฤษฎีกาฯ (ฉบับที่ 319) พ.ศ. 2541)
- หักค่าเสื่อมราคาเบื้องต้น ในวันที่ได้ทรัพย์สินมาในอัตราร้อยละ 40 ของมูลค่าต้นทุน สำหรับเครื่องจักรและอุปกรณ์พร้อมใช้งานในกิจการตั้งแต่วันที่ 7 สิงหาคม 2551 ถึง 31 ธันวาคม 2553 (พระราชกฤษฎีกาฯ (ฉบับที่ 473) พ.ศ. 2551)
- หักค่าเสื่อมราคาเบื้องต้น ในวันที่ได้ทรัพย์สินมาในอัตราร้อยละ 40 ของมูลค่าต้นทุน สำหรับเครื่องบันทึกการเก็บเงินของผู้ประกอบการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม (พระราชกฤษฎีกาฯ (ฉบับที่ 264) พ.ศ. 2536)

4.5.3 รายจ่ายแผ่นดินที่เป็นภาษีด้านการพลังงาน

(1) ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา

- หักจ่ายค่า 1.25 เท่าของรายจ่ายที่ซื้ออุปกรณ์ที่มีผลต่อการประหยัดพลังงานแทนอุปกรณ์เดิม เฉพาะส่วนที่ไม่เกินห้าสิบล้านบาท (พระราชกฤษฎีกาฯ (ฉบับที่ 436) พ.ศ. 2548)

(2) ภาษีเงินได้นิติบุคคล

- หักจ่าย 1.25 เท่าของรายจ่ายที่ซื้ออุปกรณ์ที่มีผลต่อการประหยัดพลังงาน แทนอุปกรณ์เดิม เฉพาะส่วนที่ไม่เกินห้าสิบล้านบาท (พระราชกฤษฎีกา (ฉบับที่ 436) พ.ศ. 2548)
- ลดอัตราภาษี คงเหลือร้อยละ 10 ของกำไรสุทธิให้กับบริษัทค้าเชื้อเพลิงที่ได้รับอนุญาต เพื่อการนำเข้าและส่งออกไปนอกราชอาณาจักรในเขตปลอดอากรหรือระหว่างเขตปลอดอากร สำหรับรายได้ที่มีจำนวนไม่น้อยกว่า 2,000 ล้านบาทต่อปี (พระราชกฤษฎีกา (ฉบับที่ 426) พ.ศ. 2547)

4.5.4 รายจ่ายแผ่นดินที่เป็นภาษีด้านการเกษตรและสหกรณ์

(1) ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา

- ยกเว้นภาษีเงินได้ เงินปันผลหรือเงินเฉลี่ยคืนจากสหกรณ์ (พระราชกฤษฎีกา (ฉบับที่ 40) พ.ศ. 2514)
- ยกเว้นภาษีเงินได้ จากการปลดหนี้ให้แก่เกษตรกรที่เป็นลูกหนี้สถาบันการเงิน ตามกฎหมายกองทุนฟื้นฟูและพัฒนาเกษตรกร (พระราชกฤษฎีกา (ฉบับที่ 459) พ.ศ. 2549)
- ยกเว้นภาษีเงินได้ จากการโอนอสังหาริมทรัพย์ของเกษตรกรที่เป็นหลักประกันให้แก่กองทุนฟื้นฟูและพัฒนาเกษตรกรที่รับชำระหนี้แทน (พระราชกฤษฎีกา (ฉบับที่ 459) พ.ศ. 2549)
- ยกเว้นภาษีเงินได้ จากการขายข้อตกลงซื้อขายล่วงหน้าในตลาดสินค้าเกษตรล่วงหน้าแห่งประเทศไทย (กฎกระทรวง ฉบับที่ 126 (พ.ศ. 2509) ออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการยกเว้นรัษฎากร ข้อ 2 (63))⁷⁵

(2) ภาษีเงินได้นิติบุคคล (ไม่มี)

4.5.5 รายจ่ายแผ่นดินที่เป็นภาษีด้านการเคหะที่อยู่อาศัย

(1) ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา

- ยกเว้นภาษีเงินได้ จากการขายอสังหาริมทรัพย์ที่ได้มาโดยทางมรดกหรือที่ได้รับจากการให้โดยเสน่หา ไม่เกิน 200,000 บาท (กฎกระทรวง ฉบับที่ 126 ข้อ 2 (17))

⁷⁵ ซึ่งกฎกระทรวงทุกฉบับที่รวบรวมรายการนี้ใช้ว่า “กฎกระทรวง ฉบับที่ (พ.ศ. ...) ออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการยกเว้นรัษฎากร” ซึ่งทุกฉบับจะเรียงกันตามลำดับที่ตรากฎหมาย และส่วนใหญ่จะนำไปจัดเรียงรวมกันใหม่เป็นข้อๆ ใน ฉบับที่ 126 ดังนั้น ในวิทยานิพนธ์นี้จะใช้ว่า “กฎกระทรวง ฉบับที่ ...” ในการกำกับรายการรายจ่ายแผ่นดินที่เป็นภาษี ที่มาจากการออกกฎกระทรวง เพื่อสะดวกในการค้นคว้าต่อไป

- ยกเว้นภาษีเงินได้ จากการขายอสังหาริมทรัพย์ที่เป็นที่อยู่อาศัยเดิมเพื่อซื้อที่อยู่อาศัยใหม่ (กฎกระทรวง ฉบับที่ 126 ข้อ 2 (62))
- ยกเว้นภาษีเงินได้ สำหรับค่าทดแทนตามกฎหมายว่าด้วยการเวนคืนอสังหาริมทรัพย์ (กฎกระทรวง ฉบับที่ 126 ข้อ 2 (29))
- หักลดหย่อน ดอกเบี้ยเงินกู้ยืม เพื่อซื้อ เช่าซื้อ หรือสร้างอาคารที่อยู่อาศัย ไม่เกิน 100,000 บาท (ประมวลรัษฎากร มาตรา 47 (1) (ซ), กฎกระทรวง ฉบับที่ 126 ข้อ 2 (52), (53) และ (59))

(2) ภาษีเงินได้นิติบุคคล

- ยกเว้นภาษีเงินได้ สำหรับการประกอบการจัดสรรที่ดินสำหรับการโอนและการบริการบำรุงรักษาทรัพย์สินอันเป็นสาธารณูปโภคและบริการสาธารณะ (พระราชกฤษฎีกา (ฉบับที่ 378) พ.ศ. 2544)
- หักจ่าย ที่เป็นดอกเบี้ยกู้ยืมเพื่อซื้อหรือให้ได้มาซึ่งทรัพย์สินในการประกอบกิจการ (พระราชกฤษฎีกา (ฉบับที่ 375) พ.ศ. 2543)
- หักค่าเสื่อมราคาเบื้องต้น สำหรับอาคารถาวรร้อยละ 20 ของมูลค่าต้นทุนในวันที่ได้มา (พระราชกฤษฎีกา (ฉบับที่ 385) พ.ศ. 2544)

4.5.6 รายจ่ายแผ่นดินที่เป็นภาษีด้านการค้าพาณิชย์

4.5.6.1 การอุดหนุนกิจการสำนักปฏิบัติการภูมิภาค (ROH) (พระราชกฤษฎีกา (ฉบับที่ 405) พ.ศ. 2545, พระราชกฤษฎีกา (ฉบับที่ 406) พ.ศ. 2545)

(1) ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา

- ยกเว้นภาษีเงินได้ ค่าจ้างคนต่างด้าวพนักงานประจำ ROH ที่ไปทำงานต่างประเทศ
- ลดอัตราภาษี จากอัตราก้าวหน้าร้อยละ 5-37 ให้เหลือเสียแบบหัก ณ ที่จ่าย ร้อยละ 15 สำหรับค่าจ้างให้พนักงานคนต่างด้าวที่ทำงานประจำของ ROH

(2) ภาษีเงินได้นิติบุคคล

- ยกเว้นภาษีเงินได้ เงินปันผลที่ ROH ได้รับจากวิสาหกิจในเครือทั้งไทยและต่างประเทศ
- ยกเว้นภาษีเงินได้ เงินปันผลที่ ROH จ่ายออกไปให้นิติบุคคลต่างประเทศ
- ลดอัตราภาษี สำหรับเงินได้จากการให้บริการเป็นร้อยละ 10
- ลดอัตราภาษี สำหรับดอกเบี้ยเงินกู้ยืมเป็นร้อยละ 10
- ลดอัตราภาษี สำหรับค่าสิทธิเป็นร้อยละ 10
- หักค่าเสื่อมราคาเบื้องต้น ในอัตราร้อยละ 25 ของมูลค่าในวันที่รับทรัพย์สินมา

4.5.6.2 การอุดหนุนธุรกิจขนาดกลางและขนาดเล็ก (SMEs)

(1) ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา

- ยกเว้นภาษีเงินได้ แก่วิสายกิจชุมชนตามกฎหมายว่าด้วยการส่งเสริมวิสาหกิจชุมชน ที่มีเงินได้พึงประเมินไม่เกิน 1,200,000 บาท ต่อปี (ตั้งแต่ 1 มกราคม 2551 ถึง 31 ธันวาคม 2553) (กฎกระทรวง ฉบับที่ 126 ข้อ 2 (78))
- ยกเว้นภาษีเงินได้สำหรับเงินปันผลและผลประโยชน์จากการถือหุ้นในบริษัท ที่ประกอบกิจการธุรกิจเงินร่วมลงทุน (กฎกระทรวง ฉบับที่ 126 ข้อ 2 (58))

(2) ภาษีเงินได้นิติบุคคล

- ยกเว้นภาษีเงินได้สำหรับกำไรสุทธิส่วนที่ไม่เกิน 150,000 บาท (พระราชกฤษฎีกา (ฉบับที่ 471) พ.ศ. 2551)
- ยกเว้นภาษีเงินได้ ให้แก่บริษัทกิจการธุรกิจเงินร่วมลงทุนสำหรับเงินปันผลที่ได้จากการถือหุ้นในวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อม (พระราชกฤษฎีกา (ฉบับที่ 439) พ.ศ. 2548) และพระราชกฤษฎีกา (ฉบับที่ 442) พ.ศ. 2548)
- ยกเว้นภาษีเงิน ได้ให้แก่บริษัทสำหรับเงินปันผลที่ได้จากการถือหุ้นและผลประโยชน์จากการถือหุ้นในบริษัท กิจการธุรกิจเงินร่วมลงทุน ซึ่งถือหุ้นในวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อม (พระราชกฤษฎีกา (ฉบับที่ 396) พ.ศ. 2545)
- ลดอัตราภาษีเงินได้ เป็นร้อยละ 15 สำหรับกำไรสุทธิส่วนที่เกิน 150,000 บาท แต่ไม่เกิน 1,000,000 บาท และร้อยละ 25 สำหรับกำไรสุทธิส่วนที่เกิน 1,000,000 บาท แต่ไม่เกิน 3,000,000 บาท (พระราชกฤษฎีกา (ฉบับที่ 471) พ.ศ. 2551)
- หักค่าเสื่อมราคาเบื้องต้น สำหรับทรัพย์สินประเภทคอมพิวเตอร์ในวันที่ได้ทรัพย์สินมาในอัตราร้อยละ 40 ของมูลค่าต้นทุน (พระราชกฤษฎีกา (ฉบับที่ 473) พ.ศ. 2551)
- หักค่าเสื่อมราคาเบื้องต้น สำหรับทรัพย์สินประเภทอาคารโรงงานในวันที่ได้ทรัพย์สินมาในอัตราร้อยละ 25 ของมูลค่าต้นทุน (พระราชกฤษฎีกา (ฉบับที่ 395) พ.ศ. 2545)
- หักค่าเสื่อมราคาเบื้องต้น สำหรับทรัพย์สินประเภทเครื่องจักรและอุปกรณ์ในวันที่ได้ทรัพย์สินมาในอัตราร้อยละ 40 ของมูลค่าต้นทุน (พระราชกฤษฎีกา (ฉบับที่ 395) พ.ศ. 2545)
- หักค่าเสื่อมราคา สำหรับประเภททรัพย์สินอย่างอื่นที่ได้มาพร้อมใช้งานในกิจการในอัตราร้อยละ 100 ของมูลค่าต้นทุน รวมกันไม่เกิน 500,000 บาท

ตั้งแต่ 7 สิงหาคม 2551 ถึง 31 ธันวาคม 2553 (พระราชกฤษฎีกา ฉบับที่ 473 (2551))

4.5.6.3 การอุดหนุนการปรับโครงสร้างหนี้และโครงสร้างกิจการ

(1) ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา

- ยกเว้นภาษีเงินได้ จากการปลดหนี้หรือการประนอมหนี้ตามคำขอประนอมหนี้หรือแผนฟื้นฟูกิจการตามกฎหมายล้มละลาย (พระราชกฤษฎีกาฯ (ฉบับที่ 340) พ.ศ. 2541)
- ยกเว้นภาษีเงินได้ จากการโอนทรัพย์สินและการขายสินค้าบริการตามคำขอประนอมหนี้หรือแผนฟื้นฟูกิจการตามกฎหมายล้มละลาย (พระราชกฤษฎีกาฯ (ฉบับที่ 340) พ.ศ. 2541)
- ยกเว้นภาษีเงินได้ สำหรับผลประโยชน์จากการควบรวมกิจการหรือโอนกิจการของบริษัท (กฎกระทรวง ฉบับที่ 126 ข้อ 2 (50))

(2) ภาษีเงินได้นิติบุคคล

- ยกเว้นภาษีเงินได้ จากการปลดหนี้หรือการประนอมหนี้ ตามคำขอประนอมหนี้หรือแผนฟื้นฟูกิจการ (พระราชกฤษฎีกาฯ (ฉบับที่ 340) พ.ศ. 2541)
- ยกเว้นภาษีเงินได้ จากการโอนทรัพย์สินและการขายสินค้าบริการตามคำขอประนอมหนี้หรือแผนฟื้นฟูกิจการ (พระราชกฤษฎีกาฯ (ฉบับที่ 340) พ.ศ. 2541)
- ยกเว้นภาษีเงินได้ จากการควบรวมกิจการ (พระราชกฤษฎีกาฯ (ฉบับที่ 341) พ.ศ. 2541)
- ยกเว้นภาษีเงินได้ ให้แก่บริษัทบริหารสินทรัพย์ สำหรับกำไรสุทธิจากการบริหารสินทรัพย์ด้วยคุณภาพที่รับซื้อหรือรับโอนจากสถาบันการเงิน (พระราชกฤษฎีกาฯ (ฉบับที่ 362) พ.ศ. 2542)
- ยกเว้นภาษีเงินได้ ให้แก่นิติบุคคลเฉพาะกิจเพื่อการแปลงสินทรัพย์เป็นหลักทรัพย์ตามกฎหมาย (พระราชกฤษฎีกาฯ (ฉบับที่ 441) พ.ศ. 2548)
- บริษัทบริหารสินทรัพย์หักรายจ่าย ได้เท่ากับเงินสำรองที่กักไว้เป็นค่าเผื่อหนี้สูญหรือหนี้สงสัยจะสูญ (พระราชกฤษฎีกาฯ (ฉบับที่ 362) พ.ศ. 2542)
- นิติบุคคลเฉพาะกิจตามกฎหมายหักรายจ่าย ได้เท่ากับเงินสำรองที่กักไว้เป็นค่าเผื่อหนี้สูญหรือหนี้สงสัยจะสูญ (พระราชกฤษฎีกาฯ (ฉบับที่ 389) พ.ศ. 2544)

4.5.6.4 การอุดหนุนกิจการธนาคารพาณิชย์และบริษัทเงินทุน

(1) ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา

- ยกเว้นภาษีเงินได้ สำหรับดอกเบี้ยเงินฝากหรือดอกเบี้ยเงินกู้ยืมที่ได้รับจากธนาคารพาณิชย์ เฉพาะการรับฝากหรือการกู้ยืมเงินตราจากต่างประเทศ เพื่อให้กู้ยืมในต่างประเทศ (พระราชกฤษฎีกาฯ (ฉบับที่ 454) พ.ศ. 2549)
- ยกเว้นภาษีเงินได้ สำหรับผลประโยชน์ที่ได้จากการควบเข้ากันของธนาคารและหรือบริษัทเงินทุน บริษัทหลักทรัพย์ หรือบริษัทเครดิตฟองซิเอร์ (กฎกระทรวง ฉบับที่ 126 ข้อ 2 (42))

(2) ภาษีเงินได้นิติบุคคล

- ยกเว้นภาษีเงินได้ สำหรับดอกเบี้ยเงินฝากหรือดอกเบี้ยเงินกู้ยืมที่ได้รับจากธนาคารพาณิชย์ เฉพาะการรับฝากหรือการกู้ยืมเงินตราจากต่างประเทศ เพื่อให้กู้ยืมในต่างประเทศ (พระราชกฤษฎีกาฯ (ฉบับที่ 454) พ.ศ. 2549)
- ยกเว้นภาษีเงินได้ สำหรับเงินกำไรที่ธนาคารพาณิชย์ได้จากการรับฝากหรือการกู้ยืมเงินตราจากต่างประเทศ เพื่อให้กู้ยืมในต่างประเทศและจำหน่ายเงินกำไรออกไปตามมาตรา 70 ทวิ (พระราชกฤษฎีกาฯ (ฉบับที่ 454) พ.ศ. 2549)
- ยกเว้นภาษีเงินได้ สำหรับค่าธรรมเนียมที่ธนาคารพาณิชย์ได้รับการเป็นผู้จัดการในการจัดหาเงินกู้ในลักษณะการร่วมให้กู้ โดยเงินกู้นั้นได้จากการรับฝากหรือการกู้ยืมเงินตราจากต่างประเทศ เพื่อให้กู้ยืมในต่างประเทศ (พระราชกฤษฎีกาฯ (ฉบับที่ 454) พ.ศ. 2549)
- ยกเว้นภาษีเงินได้ ของบริษัทเงินทุนในส่วนที่เป็นดอกเบี้ยพันธบัตรรัฐบาลที่ใช้เป็นหลักประกันการกู้ยืมเงินธนาคารแห่งประเทศไทยเพื่อดำเนินการรับเปลี่ยนตัวสัญญาใช้เงิน และเงินได้ที่ได้รับจากลูกหนี้ในการรับเปลี่ยนตัวสัญญาใช้เงิน (พระราชกฤษฎีกาฯ (ฉบับที่ 154) พ.ศ. 2527)
- ลดอัตราภาษี เหลือร้อยละ 10 ของกำไรสุทธิสำหรับเงินได้ของธนาคารพาณิชย์ จากการรับฝากหรือการกู้ยืมเงินตราจากต่างประเทศ เพื่อให้กู้ยืมในต่างประเทศ (พระราชกฤษฎีกาฯ (ฉบับที่ 454) พ.ศ. 2549)

4.5.6.5 การอุดหนุนกิจการประกันภัย

(1) ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา

- ยกเว้นภาษีเงินได้ สำหรับเงินได้ที่เกิดจากการโอนทรัพย์สินเพื่อแยกธุรกิจประกันชีวิต และธุรกิจประกันวินาศภัยออกจากกัน (พระราชกฤษฎีกาฯ (ฉบับที่ 282) พ.ศ. 2538)

- หักลดหย่อน เบี้ยประกันชีวิตสำหรับการเอาประกันกับบริษัทประกันชีวิตในราชอาณาจักร ในปีภาษี ไม่เกิน 100,000 บาท (ประมวลรัษฎากร มาตรา 47 (1) (ง) และกฎกระทรวง ฉบับที่ 126 ข้อ 2 (61))
- หักลดหย่อน เบี้ยประกันภัยสำหรับการประกันสุขภาพให้กับบิดามารดาของผู้มีเงินได้และของคู่สมรส (กฎกระทรวง ฉบับที่ 126 ข้อ 2 (76))
- หักลดหย่อน เบี้ยประกันภัยที่นายจ้างจ่ายเฉพาะส่วนที่คุ้มครองค่ารักษาพยาบาล สำหรับลูกจ้างและครอบครัว (กฎกระทรวง ฉบับที่ 126 ข้อ 2 (77))

(2) **ภาษีเงินได้นิติบุคคล**

- ยกเว้นภาษีเงินได้ สำหรับเงินได้ที่เกิดจากการโอนทรัพย์สินเพื่อแยกธุรกิจประกันชีวิต และธุรกิจประกันวินาศภัยออกจากกัน (พระราชกฤษฎีกา (ฉบับที่ 282) พ.ศ. 2538)

4.5.7 **รายจ่ายแผ่นดินที่เป็นภาษีด้านการคมนาคมขนส่ง**

(1) **ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา**

- ยกเว้นภาษีเงินได้ เงินปันผลหรือส่วนแบ่งกำไรที่ได้รับจากผู้ประกอบการพาณิชย์นาวีไทย (พระราชกฤษฎีกา (ฉบับที่ 314) พ.ศ. 2540)
- ยกเว้นภาษีเงินได้ เงินเดือนค่าจ้างที่คนประจำเรือได้รับจากการปฏิบัติงานบนเรือไทย (กฎกระทรวง ฉบับที่ 126 ข้อ 2 (39))

(2) **ภาษีเงินได้นิติบุคคล**

- ยกเว้นภาษีเงินได้ แก่พาณิชย์นาวีไทยสำหรับเงินได้จากการขนส่งสินค้าทางทะเลระหว่างประเทศ (พระราชกฤษฎีกา (ฉบับที่ 314) พ.ศ. 2540)
- ยกเว้นภาษีเงินได้ แก่พาณิชย์นาวีไทยสำหรับเงินได้จากการขายเรือเดินทะเลที่ใช้ขนส่งสินค้าระหว่างประเทศเพื่อนำเงินได้ดังกล่าวไปซื้อเรือใหม่ (พระราชกฤษฎีกา (ฉบับที่ 299) พ.ศ. 2539)
- ยกเว้นภาษีเงินได้ เงินปันผลหรือส่วนแบ่งกำไรที่ได้รับจากผู้ประกอบการพาณิชย์นาวีไทย (พระราชกฤษฎีกา (ฉบับที่ 314) พ.ศ. 2540)
- ยกเว้นภาษีเงินได้ สำหรับค่าบริการการสื่อสารวิทยุการบินที่เรียกเก็บจากบริษัทการบินต่างๆ (พระราชกฤษฎีกา (ฉบับที่ 170) พ.ศ. 2529)

4.5.8 รายจ่ายแผ่นดินที่เป็นภาษีด้านการพัฒนาส่วนภูมิภาคและท้องถิ่น

(1) ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา

- ยกเว้นภาษีเงินได้ แก่กองทุนหมู่บ้าน ตามระเบียบสำนักนายกรัฐมนตรีว่าด้วยกองทุนพัฒนาชนบท สำหรับเงินได้พึงประเมินไม่เกิน 550,000 บาทต่อปี (พระราชกฤษฎีกาฯ (ฉบับที่ 205) พ.ศ. 2532)

(2) ภาษีเงินได้นิติบุคคล (ไม่มี)

4.5.9 รายจ่ายแผ่นดินที่เป็นภาษีด้านการศึกษา

4.5.9.1 การอุดหนุนสถานศึกษาเอกชนและบุคลากร

(1) ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา

- ยกเว้นภาษีเงินได้ จากกิจการของโรงเรียนราษฎร์ (กฎกระทรวง ฉบับที่ 126 ข้อ 2 (1))
- ยกเว้นภาษีเงินได้ เงินหรือผลประโยชน์ใดที่ครูโรงเรียนเอกชนได้รับจากกองทุนสงเคราะห์ตามกฎหมายโรงเรียนเอกชน เมื่อออกจากงาน เพราะเหตุสูงอายุ ทุพพลภาพ หรือตาย (กฎกระทรวง ฉบับที่ 126 ข้อ 2 (57))
- ยกเว้นภาษีเงินได้ ให้แก่ผู้รับใบอนุญาตจัดตั้งสถาบันอุดมศึกษาเอกชนอันเนื่องมาจากการโอนกรรมสิทธิ์ที่ดินให้สถาบันอุดมศึกษาเอกชนตามกฎหมาย ตั้งแต่ 31 ตุลาคม 2546 เป็นต้นไป (พระราชกฤษฎีกาฯ (ฉบับที่ 427) พ.ศ. 2548)
- ยกเว้นภาษีเงินได้ สำหรับเงินปันผลหรือเงินส่วนแบ่งกำไรจากบริษัท ที่ประกอบกิจการโรงเรียนเอกชน หรือสถาบันอุดมศึกษาเอกชน ตามกฎหมาย (กฎกระทรวง ฉบับที่ 126 ข้อ 2 (37))
- หักลดหย่อน จำนวนเงินที่บุคลากรทางการศึกษาในโรงเรียนเอกชนได้จ่ายเป็นเงินสะสมเข้ากองทุนสงเคราะห์ตามกฎหมายว่าด้วยโรงเรียนเอกชนไม่เกิน 500,000 บาท ต่อปีภาษี (กฎกระทรวง ฉบับที่ 126 ข้อ 2 (54))
- หักลดหย่อน 2 เท่าของค่าใช้จ่ายเพื่อสนับสนุนการศึกษาแก่โรงเรียนเอกชน หรือสถาบันอุดมศึกษาเอกชนตามกฎหมาย ไม่เกินร้อยละ 20 ของเงินได้พึงประเมินหลังหักค่าใช้จ่ายและค่าลดหย่อน (พระราชกฤษฎีกาฯ (ฉบับที่ 420) พ.ศ. 2547)

(2) ภาษีเงินได้นิติบุคคล

- ยกเว้นภาษีเงินได้ แก่มูลนิธิสมาคม สำหรับเงินได้จากกิจการโรงเรียน (พระราชกฤษฎีกาฯ (ฉบับที่ 159) พ.ศ. 2528)

- ยกเว้นภาษีเงินได้ สำหรับกำไรสุทธิจากกิจการโรงเรียนเอกชนหรือสถาบันอุดมศึกษาเอกชน (พระราชกฤษฎีกา (ฉบับที่ 284) พ.ศ. 2538)
- ยกเว้นภาษีเงินได้ สำหรับเงินปันผลหรือส่วนแบ่งกำไรที่ได้จากบริษัท ที่ประกอบกิจการโรงเรียนเอกชน หรือสถาบันอุดมศึกษาเอกชน (พระราชกฤษฎีกา ฉบับที่ 284 (2538))
- ยกเว้นภาษีเงินได้ ให้แก่ผู้รับใบอนุญาตจัดตั้งสถาบันอุดมศึกษาเอกชนอันเนื่องมาจากการโอนกรรมสิทธิ์ ในที่ดินให้สถาบันอุดมศึกษาเอกชนตามกฎหมาย ตั้งแต่ 31 ตุลาคม 2546 เป็นต้นไป (พระราชกฤษฎีกา (ฉบับที่ 427) พ.ศ. 2548)
- หักจ่าย 2 เท่าของค่าใช้จ่ายเพื่อสนับสนุนการศึกษาแก่โรงเรียนเอกชนหรือสถาบันอุดมศึกษาเอกชนตามกฎหมาย ไม่เกินร้อยละ 20 ของกำไรสุทธิก่อนหักจ่ายเพื่อการกุศลสาธารณะ (พระราชกฤษฎีกา (ฉบับที่ 420) พ.ศ. 2547)

4.5.9.2 การอุดหนุนการศึกษาทั่วไป

(1) ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา

- ยกเว้นภาษีเงินได้ สำหรับเบี้ยประชุมกรรมการหรือคณะกรรมการ หรือค่าสอน ค่าสอบ ที่ทางราชการหรือสถานศึกษาของทางราชการจ่ายให้ (ประมวลรัษฎากร มาตรา 42 (7))
- ยกเว้นภาษีเงินได้ ค่าจ้างการทำงานระหว่างปิดภาคการศึกษาของนักเรียน นักศึกษาต่างด้าวในไทย (กฎกระทรวง ฉบับที่ 126 ข้อ 2 (3))
- ยกเว้นภาษีเงินได้ สำหรับเงินช่วยการศึกษาบุตรที่ทางราชการจ่ายให้ (กฎกระทรวง ฉบับที่ 126 ข้อ 2 (6))
- ยกเว้นภาษีเงินได้ สำหรับเงินช่วยการศึกษาบุตรที่ได้รับจากรัฐวิสาหกิจซึ่งไม่ใช่บริษัท ในอัตราเดียวกับราชการ (กฎกระทรวง ฉบับที่ 126 ข้อ 2 (9))
- หักลดหย่อน 2 เท่าของค่าใช้จ่ายเพื่อสนับสนุนการศึกษาแก่สถานศึกษาของทางราชการ สถานศึกษาขององค์การของรัฐบาล ไม่เกินร้อยละ 20 ของเงินได้พึงประเมินหลังหักค่าใช้จ่ายและค่าลดหย่อน (พระราชกฤษฎีกา (ฉบับที่ 420) พ.ศ. 2547)
- หักลดหย่อน เพื่อการศึกษาของบุตรคนละ 2,000 บาท (ประมวลรัษฎากร มาตรา 47 (ฉ))

(2) **ภาษีเงินได้นิติบุคคล**

- หักจ่าย 2 เท่าของค่าใช้จ่ายเพื่อสนับสนุนการศึกษาแก่สถานศึกษาของทางราชการ สถานศึกษาขององค์การของรัฐบาล ไม่เกินร้อยละ 20 ของกำไรสุทธิก่อนหักจ่ายเพื่อการกุศลสาธารณะ (พระราชกฤษฎีกาฯ (ฉบับที่ 420) พ.ศ. 2547)

4.5.10 **รายจ่ายแผ่นดินที่เป็นภาษีด้านแรงงาน**

(1) **ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา**

- ยกเว้นภาษีเงินได้ สำหรับเงินเพิ่มพิเศษ เงินค่าเช่าบ้านหรือมูลค่าการได้อยู่บ้านโดยไม่เสียค่าเช่า ให้แก่ข้าราชการสถานทูตหรือสถานกงสุลไทยในต่างประเทศ (ประมวลรัษฎากร มาตรา 42 (5))
- ยกเว้นภาษีเงินได้ สำหรับมูลค่าของเครื่องแบบและเสื้อนอกซึ่งลูกจ้างได้รับจากนายจ้าง (กฎกระทรวง ฉบับที่ 126 ข้อ 2 (34))
- ยกเว้นภาษีเงินได้ สำหรับค่าชดเชยที่ลูกจ้างได้รับตามกฎหมายแรงงานไม่เกิน 300 วันของอัตราค่าจ้างสุดท้ายหรือไม่เกิน 300,000 บาท (กฎกระทรวง ฉบับที่ 126 ข้อ 2 (51))
- ให้ผู้ดำเนินการฝึกตามกฎหมายส่งเสริมพัฒนาฝีมือแรงงาน หักจ่ายได้ 2 เท่า สำหรับรายจ่ายที่ได้จ่ายไปในการฝึกเตรียมเข้าทำงานเพื่อประโยชน์ของกิจการของผู้ดำเนินการฝึก (พระราชกฤษฎีกาฯ (ฉบับที่ 437) พ.ศ. 2548)

(2) **ภาษีเงินได้นิติบุคคล**

- ยกเว้นภาษีเงินได้ สำหรับกำไรสุทธิที่ได้จากกิจการสถานฝึกอบรมเพื่อพัฒนาฝีมือแรงงานลูกจ้าง ของบริษัท นั้น หรือในเครือเดียวกัน (พระราชกฤษฎีกาฯ (ฉบับที่ 284) พ.ศ. 2538)
- ยกเว้นภาษีเงินได้ สำหรับเงินได้ที่เป็นเงินปันผลหรือส่วนแบ่งกำไรที่ได้จากบริษัท ที่ประกอบกิจการสถานฝึกอบรมเพื่อพัฒนาฝีมือแรงงานลูกจ้าง (พระราชกฤษฎีกาฯ (ฉบับที่ 284) พ.ศ. 2538)
- หักจ่ายได้ 2 เท่า สำหรับรายจ่ายในการฝึกเตรียมเข้าทำงานเพื่อประโยชน์ของกิจการของผู้ดำเนินการฝึก (พระราชกฤษฎีกาฯ (ฉบับที่ 437) พ.ศ. 2548)
- หักจ่ายได้ 2 เท่า ของรายจ่ายในการส่งลูกจ้างเข้ารับการศึกษาดูงานในสถานศึกษาฝึกอบรมฝีมือแรงงานที่ทางราชการจัดตั้งขึ้น หรือที่ประกาศกำหนด (พระราชกฤษฎีกาฯ (ฉบับที่ 437) พ.ศ. 2548)
- หักจ่ายได้ 2 เท่า ของรายจ่ายในการฝึกอบรมให้แก่ลูกจ้าง (พระราชกฤษฎีกาฯ (ฉบับที่ 437) พ.ศ. 2548)

4.5.11 รายจ่ายแผ่นดินที่เป็นภาษีด้านการพัฒนาสังคมและมนุษย์

(1) ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา

- ยกเว้นภาษีเงินได้ จากการขายสังหาริมทรัพย์อันเป็นมรดกหรือสังหาริมทรัพย์ที่ได้มาโดยมิได้มุ่งค้าหากำไร (ประมวลรัษฎากร มาตรา 42 (9))
- ยกเว้นภาษีเงินได้ สำหรับบำนาญพิเศษ บำเหน็จพิเศษ บำนาญตกทอด หรือบำเหน็จตกทอด (ประมวลรัษฎากร มาตรา 42 (12))
- ยกเว้นภาษีเงินได้ สำหรับการโอนกรรมสิทธิ์หรือสิทธิครอบครองในที่ดินโดยไม่มีค่าตอบแทนไม่เกิน 50 ไร่ ให้กับวัด วัดบาทพลวงโรมันคาทอลิก และมัสยิด (พระราชกฤษฎีกาฯ (ฉบับที่ 326) พ.ศ. 2541)
- ยกเว้นภาษีเงินได้ สำหรับเงินรางวัลและส่วนลดการขายให้แก่การออกสลากการกุศลลงวดพิเศษ ในโครงการที่เป็นประโยชน์ต่อประชาชน ตามมติคณะรัฐมนตรี (พระราชกฤษฎีกาฯ (ฉบับที่ 310) พ.ศ. 2540)
- ยกเว้นภาษีเงินได้ จากการจำหน่ายหรือส่วนลดจากการจำหน่ายสลากกินแบ่งรัฐบาล (กฎกระทรวง ฉบับที่ 126 ข้อ 2 (2))
- ยกเว้นภาษีเงินได้ เงินที่ทางราชการจ่ายให้เป็นค่าเช่าบ้านหรือมูลค่าที่คำนวณได้จากการอยู่บ้านโดยไม่เสียค่าเช่า เงินช่วยเหลือบุตร เงินค่าเบี้ยกันดาร เงินยังชีพ หรือเงินค่าอาหารทำการนอกเวลา (กฎกระทรวง ฉบับที่ 126 ข้อ 2 (6))
- ยกเว้นภาษีเงินได้ เงินค่าเช่าบ้านหรือมูลค่าที่คำนวณได้จากการอยู่บ้านโดยไม่เสียค่าเช่าที่ได้รับจากรัฐวิสาหกิจที่มีใช้บริษัทฯ (กฎกระทรวง ฉบับที่ 126 ข้อ 2 (8))
- ยกเว้นภาษีเงินได้ เงินช่วยเหลือบุตร เงินค่าเบี้ยกันดาร หรือเงินยังชีพ ในอัตราเดียวกับราชการที่ได้รับจากรัฐวิสาหกิจที่มีใช้บริษัทฯ (กฎกระทรวง ฉบับที่ 126 ข้อ 2 (9))
- ยกเว้นภาษีเงินได้ สำหรับเงินได้จำนวนไม่เกิน 1,900,000 บาท ของผู้มีอายุไม่ต่ำกว่า 65 ปี และเป็นผู้อยู่ในประเทศไทย ((กฎกระทรวง ฉบับที่ 126 ข้อ 2 (72))
- ยกเว้นภาษีเงินได้ ให้แก่พนักงานการทำเรือแห่งประเทศไทย การรถไฟแห่งประเทศไทย และธนาคารออมสิน สำหรับเงินได้ลักษณะเดียวกับบำเหน็จดำรงชีพตามกฎหมายของข้าราชการ (กฎกระทรวง ฉบับที่ 126 ข้อ 2 (73))
- หักลดหย่อน ค่าอุปการะบิดามารดาของผู้มีเงินได้และของคู่สมรสที่อยู่ในความอุปการะ ซึ่งมีอายุ 60 ปี ขึ้นไปและไม่รายได้ยังชีพ คนละ 30,000 บาท (ประมวลรัษฎากร มาตรา 47 (1) (ญ))

- หักลดหย่อน เงินบริจาคแก่สถานพยาบาล สถานศึกษา และองค์การหรือสถานสาธารณกุศล ไม่เกินร้อยละ 10 ของเงินได้หลังหักค่าใช้จ่ายและค่าลดหย่อน (ประมวลรัษฎากร มาตรา 42 (7))
- หักลดหย่อน เงินบริจาคแก่กองทุนเพื่อโครงการอาหารกลางวันในโรงเรียนประถมศึกษา ไม่เกินร้อยละ 10 เมื่อรวมเงินบริจาคอื่นๆ (พระราชกฤษฎีกา (ฉบับที่ 274) พ.ศ. 2537)
- หักลดหย่อน เงินบริจาคเพื่อสมทบทุนโครงการร้อยใจช่วยเยาวชนไทยในภาวะวิกฤติ ไม่เกินร้อยละ 10 เมื่อรวมเงินบริจาคอื่นๆ (พระราชกฤษฎีกา (ฉบับที่ 346) พ.ศ. 2542)
- หักลดหย่อน เงินบริจาคให้แก่กองทุนสวัสดิการที่จัดตั้งขึ้นตามระเบียบสำนักนายกรัฐมนตรี ไม่เกินร้อยละ 10 เมื่อรวมเงินบริจาคอื่นๆ (พระราชกฤษฎีกา (ฉบับที่ 424) พ.ศ. 2547)
- หักลดหย่อนเงินบริจาคให้แก่ กองทุนฟื้นฟูสมรรถภาพคนพิการ กองทุนส่งเสริมการจัดสวัสดิการสังคม กองทุนคุ้มครองเด็ก กองทุนพัฒนาไฟฟ้าแห่งชาติ ไม่เกินร้อยละ 10 เมื่อรวมเงินบริจาคอื่นๆ (พระราชกฤษฎีกา (ฉบับที่ 428) พ.ศ. 2548)
- หักลดหย่อน เงินบริจาคเพื่อการกีฬา ไม่เกินร้อยละ 10 เมื่อรวมเงินบริจาคอื่นๆ (กฎกระทรวง ฉบับที่ 126 ข้อ 2 (68))
- หักลดหย่อน เงินบริจาคแก่ส่วนราชการ เพื่อช่วยเหลือผู้ประสบอุทกภัย วาตภัย อัคคีภัย หรือภัยธรรมชาติอื่น ไม่เกินร้อยละ 10 เมื่อรวมเงินบริจาคอื่นๆ (กฎกระทรวง ฉบับที่ 126 ข้อ 2 (70))

(2) ภาษีเงินได้นิติบุคคล

- หักจ่าย เงินบริจาคแก่กองทุนเพื่อโครงการอาหารกลางวันในโรงเรียนประถมศึกษา ไม่เกินร้อยละ 2 เมื่อรวมรายการจ่ายเพื่อการกุศลสาธารณะอื่นๆ (พระราชกฤษฎีกา (ฉบับที่ 274) พ.ศ. 2537)
- หักหักจ่าย เงินบริจาคเพื่อสมทบทุนโครงการร้อยใจช่วยเยาวชนไทยในภาวะวิกฤติ ไม่เกินร้อยละ 2 เมื่อรวมรายการจ่ายเพื่อการกุศลสาธารณะอื่นๆ (พระราชกฤษฎีกา (ฉบับที่ 346) พ.ศ. 2542)
- หักจ่าย เงินบริจาคให้แก่กองทุนสวัสดิการที่จัดตั้งขึ้นตามระเบียบสำนักนายกรัฐมนตรี ไม่เกินร้อยละ 2 เมื่อรวมรายการจ่ายเพื่อการกุศลสาธารณะอื่นๆ (พระราชกฤษฎีกา (ฉบับที่ 424) พ.ศ. 2547)

- หักรายจ่าย 2 เท่าของรายจ่ายในการสร้างบำรุงรักษาสนามเด็กเล่น สวนสาธารณะ สนามกีฬา โดยเมื่อรวมกับรายจ่ายเพื่อสนับสนุนการศึกษาแล้วไม่เกินร้อยละ 10 ของกำไรสุทธิปีก่อนหักรายจ่ายกุศลสาธารณะ (พระราชกฤษฎีกาฯ (ฉบับที่ 428) พ.ศ. 2548)
- หักรายจ่าย เงินบริจาคให้แก่ กองทุนฟื้นฟูสมรรถภาพคนพิการ กองทุนส่งเสริมการจัดสวัสดิการสังคม กองทุนคุ้มครองเด็ก กองทุนพัฒนากีฬาแห่งชาติ ไม่เกินร้อยละ 2 เมื่อรวมรายจ่ายเพื่อการกุศลสาธารณะอื่นๆ (พระราชกฤษฎีกาฯ (ฉบับที่ 428) พ.ศ. 2548)
- ลดอัตราภาษี ของมูลนิธิตามสมควร สำหรับรายได้อื่นนอกจากรายได้ของกิจการ คงเหลืออัตราร้อยละ 2 ของรายได้ก่อนหักรายจ่าย (พระราชกฤษฎีกาฯ (ฉบับที่ 250) พ.ศ. 2535)

4.5.12 รายจ่ายแผ่นดินที่เป็นภาษีด้านการสาธารณสุข

(1) ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา

- ยกเว้นภาษีเงินได้ ให้แก่ลูกจ้างสำหรับค่ารักษาพยาบาลที่นายจ้างจ่ายให้หรือจ่ายแทนลูกจ้าง (กฎกระทรวง ฉบับที่ 126 ข้อ 2 (4))

(2) ภาษีเงินได้นิติบุคคล (ไม่มี)

4.5.13 รายจ่ายแผ่นดินที่เป็นภาษีด้านการออมและการระดมทุน

4.5.13.1 การอุดหนุนและส่งเสริมพัฒนาตลาดทุน

(1) ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา

- ยกเว้นภาษีเงินได้ เกี่ยวกับธุรกรรมการยืมหรือให้ยืมหลักทรัพย์ตามกฎหมาย หลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ (พระราชกฤษฎีกา ฉบับที่ 331 (2541))
- ยกเว้นภาษีเงินได้ สำหรับการขายหลักทรัพย์ในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย (กฎกระทรวง ฉบับที่ 126 ข้อ 2 (23))
- ยกเว้นภาษีเงินได้ สำหรับการขายหน่วยลงทุนในกองทุนรวมตามกฎหมาย หลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ (กฎกระทรวง ฉบับที่ 126 ข้อ 2 (32))
- ยกเว้นภาษีเงินได้ สำหรับเงินหรือประโยชน์อื่นใดที่ผู้ถือหน่วยลงทุนในกองทุนรวมเพื่อการเลี้ยงชีพตามกฎหมายหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ ได้รับจากกองทุนเพราะเหตุสูงอายุ ทุพพลภาพหรือตาย (กฎกระทรวง ฉบับที่ 126 ข้อ 2 (56))
- ยกเว้นภาษีเงินได้ สำหรับเงินหรือประโยชน์อื่นใดที่ได้รับเนื่องจากการขายหน่วยลงทุนคืนให้แก่กองทุนรวมเพื่อการเลี้ยงชีพตามกฎหมายหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ (กฎกระทรวง ฉบับที่ 126 ข้อ 2 (65))

- ยกเว้นภาษีเงินได้ สำหรับเงินหรือประโยชน์อื่นใดที่ได้รับเนื่องจากการขายหน่วยลงทุนคืนให้แก่กองทุนรวมหุ้นระยะยาวตามกฎหมายหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ (กฎกระทรวง ฉบับที่ 126 ข้อ 2 (67))
- ยกเว้นภาษีเงินได้ จากการขายสัญญาซื้อขายล่วงหน้าในศูนย์ซื้อขายสัญญาซื้อขายล่วงหน้าตามกฎหมาย (กฎกระทรวง ฉบับที่ 126 ข้อ 2 (75))
- หักลดหย่อน ค่าซื้อหน่วยลงทุนในกองทุนรวมเพื่อการเลี้ยงชีพตามกฎหมายหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ในอัตราไม่เกินร้อยละ 15 ของเงินได้พึงประเมิน เฉพาะส่วนที่ไม่เกิน 500,000 บาท (กฎกระทรวง ฉบับที่ 126 ข้อ 2 (55))
- หักลดหย่อน ค่าซื้อหน่วยลงทุนในกองทุนรวมหุ้นระยะยาว ตามกฎหมายหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ ในอัตราไม่เกินร้อยละ 15 ของเงินได้พึงประเมิน เฉพาะส่วนที่ไม่เกิน 500,000 บาท (กฎกระทรวง ฉบับที่ 126 ข้อ 2 (66))

(2) ภาษีเงินได้นิติบุคคล

- ยกเว้นภาษีเงินได้ สำหรับเงินส่วนแบ่งของกำไรที่ได้จากกองทุนรวมตามพระราชบัญญัติหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ (พระราชกฤษฎีกาฯ (ฉบับที่ 263) พ.ศ. 2536)
- ยกเว้นภาษีเงินได้ เกี่ยวกับธุรกรรมการยืมหรือให้ยืมหลักทรัพย์ตามกฎหมายหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ (พระราชกฤษฎีกาฯ (ฉบับที่ 331) พ.ศ. 2541)
- ยกเว้นภาษีเงินได้ เกี่ยวกับธุรกรรมการขายหรือซื้อคืนหลักทรัพย์ตามกฎหมายหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ (พระราชกฤษฎีกาฯ (ฉบับที่ 364) พ.ศ. 2542)
- ยกเว้นภาษีเงินได้ เกี่ยวกับธุรกรรมการออกและเสนอขายใบแสดงสิทธิในผลประโยชน์ที่เกิดจากหลักทรัพย์อ้างอิงไทย ตามกฎหมายหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ (พระราชกฤษฎีกาฯ (ฉบับที่ 377) พ.ศ. 2544)
- ลดอัตราภาษี เป็นอัตราร้อยละ 20 ของกำไรสุทธิเป็นเวลา 5 รอบบัญชีให้แก่บริษัทที่เข้าจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ใหม่ ภายใน 31 ธันวาคม 2548 (พระราชกฤษฎีกาฯ (ฉบับที่ 387) พ.ศ. 2544 และ (ฉบับที่ 421) พ.ศ. 2547)
- ลดอัตราภาษี เป็นอัตราร้อยละ 25 ของกำไรสุทธิเป็นเวลา 5 รอบบัญชีให้แก่บริษัทที่เข้าจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย ภายใน 31

ธันวาคม 2548 (พระราชกฤษฎีกา (ฉบับที่ 387) พ.ศ. 2544 และ (ฉบับที่ 421) พ.ศ. 2547)

- ลดอัตราภาษี เป็นอัตราร้อยละ 20 ของกำไรสุทธิเป็นเวลา 3 รอบบัญชีให้แก่ บริษัทที่ได้รับการจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์เอ็มเอไอ ภายใน 31 ธันวาคม 2552 (พระราชกฤษฎีกา (ฉบับที่ 467) พ.ศ. 2550)
- ลดอัตราภาษี เป็นอัตราร้อยละ 25 ของกำไรสุทธิเป็นเวลา 3 รอบบัญชีให้แก่ บริษัทที่ได้รับการจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย ภายใน 31 ธันวาคม 2552 (พระราชกฤษฎีกา (ฉบับที่ 467) พ.ศ. 2550)
- ลดอัตราภาษี เป็นอัตราร้อยละ 20 ของกำไรสุทธิส่วนที่ไม่เกิน 20 ล้านบาท เป็นเวลา 3 รอบบัญชีนับแต่ 1 มกราคม 2551 ให้แก่บริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์เอ็มเอไอ (พระราชกฤษฎีกา (ฉบับที่ 475) พ.ศ. 2551)
- ลดอัตราภาษี เป็นอัตราร้อยละ 25 ของกำไรสุทธิส่วนที่ไม่เกิน 300 ล้านบาท เป็นเวลา 3 รอบบัญชีให้แก่บริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย (พระราชกฤษฎีกา (ฉบับที่ 475) พ.ศ. 2551)

4.5.13.2 การส่งเสริมการออมและการระดมทุนกรณีอื่น ๆ

(1) ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา

- ยกเว้นภาษีเงินได้ สำหรับดอกเบี้ยเงินฝากออมทรัพย์ที่ฝากธนาคารออมสิน สหกรณ์ และดอกเบี้ยไม่เกิน 10,000 บาท ที่ฝากธนาคารในราชอาณาจักร (ประมวลรัษฎากร มาตรา 42(8))
- ยกเว้นภาษีเงินได้ สำหรับดอกเบี้ยเงินฝากธนาคารหรือสหกรณ์ออมทรัพย์ในประเทศไทย ระยะเวลาไม่น้อยกว่า 24 เดือน โดยมียอดฝากเท่ากันทุกเดือนไม่เกิน เดือนละ 25,000 บาท และรวมแล้วไม่เกิน 600,000 บาท (พระราชกฤษฎีกา (ฉบับที่ 301) พ.ศ. 2539)
- ยกเว้นภาษีเงินได้ สำหรับดอกเบี้ยเงินสะสมที่ได้รับจากรัฐวิสาหกิจที่ไม่ใช่ บริษัทฯ ในอัตราเดียวกับราชการ (กฎกระทรวง ฉบับที่ 126 ข้อ 2 (11))
- ยกเว้นภาษีเงินได้ สำหรับดอกเบี้ย ผลต่างราคา และผลประโยชน์จากการโอน พันธบัตรหรือหุ้นกู้ของรัฐบาล องค์การของรัฐบาล หรือสถาบันการเงินที่มี กฎหมายจัดตั้งขึ้นสำหรับให้กู้ยืมส่งเสริมเกษตร พาณิชหรืออุตสาหกรรม โดย ผู้มีเงินได้มิได้เป็นผู้อยู่ในประเทศไทย (กฎกระทรวง ฉบับที่ 126 ข้อ 2 (21))
- ยกเว้นภาษีเงินได้ สำหรับดอกเบี้ยเงินฝากออมทรัพย์ของธนาคารเพื่อการเกษตรและสหกรณ์ (กฎกระทรวง ฉบับที่ 126 ข้อ 2 (22))

- ยกเว้นภาษีเงินได้ สำหรับผลต่างราคา ผลประโยชน์จากการโอน และดอกเบี้ยที่ได้จากตัวเงินหรือตราสารแสดงสิทธิในหนี้ใดๆ (กฎกระทรวง ฉบับที่ 126 ข้อ 2 (30))
- ยกเว้นภาษีเงินได้ สำหรับดอกเบี้ยเงินฝากธนาคารในราชอาณาจักรประเภทออมทรัพย์ ไม่เกิน 20,000 บาท ต่อปีภาษี (กฎกระทรวง ฉบับที่ 126 ข้อ 2 (38))
- ยกเว้นภาษีเงินได้ สำหรับดอกเบี้ยพันธบัตรออมสินเงินฝากช่วยชาติ (กฎกระทรวง ฉบับที่ 126 ข้อ 2 (46))
- ยกเว้นภาษีเงินได้ สำหรับรางวัลบัตรออมทรัพย์ของธนาคารเพื่อการเกษตรและสหกรณ์ (กฎกระทรวง ฉบับที่ 126 ข้อ 2 (48))
- ยกเว้นภาษีเงินได้ สำหรับดอกเบี้ยและรางวัลสลากออมทรัพย์ของธนาคารเพื่อการเกษตรและสหกรณ์ (กฎกระทรวง ฉบับที่ 126 ข้อ 2 (60))
- ยกเว้นภาษีเงินได้ สำหรับดอกเบี้ยเงินฝากประจำตั้งแต่ 1 ปีขึ้นไป เมื่อรวมดอกเบี้ยทุกประเภทแล้วไม่เกิน 30,000 บาท ตลอดปีภาษี (กฎกระทรวง ฉบับที่ 126 ข้อ 2 (69))
- ลดอัตราภาษีเงินได้ แบบไม่รวมคำนวณเหลือร้อยละ 10 สำหรับดอกเบี้ยเงินฝากประจำธนาคารในราชอาณาจักร ตั้งแต่ 5 ปีขึ้นไป (พระราชกฤษฎีกา (ฉบับที่ 290) พ.ศ. 2538)

(2) **ภาษีเงินได้นิติบุคคล (ไม่มี)**

4.5.14 **รายจ่ายแผ่นดินที่เป็นภาษีด้านการประกันสังคม**

(1) **ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา**

- ยกเว้นภาษีเงินได้ สำหรับเงินประโยชน์ทดแทนที่ผู้ประกันตนได้รับจากกองทุนประกันสังคมตามกฎหมาย (ประมวลรัษฎากร มาตรา 42 (25))
- ยกเว้นภาษีเงินได้ สำหรับเงินหรือผลประโยชน์อื่นใดที่ลูกจ้างได้รับจากกองทุนสำรองเลี้ยงชีพเมื่อออกจากการงานเพราะเกษียณอายุ พุทธภาพหรือตาย (กฎกระทรวง ฉบับที่ 126 ข้อ 2 (36))
- ยกเว้นภาษีเงินได้ สำหรับเงินหรือผลประโยชน์อื่นใดที่ข้าราชการสมาชิกได้รับจากกองทุนบำเหน็จบำนาญข้าราชการเมื่อออกจากราชการเพราะเหตุสูงอายุ เหตุทุพพลภาพ เหตุทดแทนหรือตาย (กฎกระทรวง ฉบับที่ 126 ข้อ 2 (44))
- ยกเว้นภาษีเงินได้ สำหรับบำเหน็จดำรงชีพตามกฎหมายว่าด้วยบำเหน็จบำนาญข้าราชการ และกฎหมายกองทุนบำเหน็จบำนาญข้าราชการ (กฎกระทรวง ฉบับที่ 126 ข้อ 2 (64))

- หักลดหย่อน สำหรับเงินสะสมที่ลูกจ้างจ่ายเข้ากองทุนสำรองเลี้ยงชีพตามกฎหมายไม่เกิน 500,000 บาท ต่อปีภาษี (ประมวลรัษฎากร มาตรา 47 (1) (ซ) และกฎกระทรวง ฉบับที่ 126 ข้อ 2 (35))
- หักลดหย่อน สำหรับเงินสะสมที่ข้าราชการสมาชิกจ่ายเข้ากองทุนบำเหน็จบำนาญข้าราชการไม่เกิน 500,000 บาท ต่อปีภาษี (กฎกระทรวง ฉบับที่ 126 ข้อ 2 (43))
- หักลดหย่อน เงินสมทบที่ผู้ประกันตนจ่ายเข้ากองทุนประกันสังคมตามกฎหมาย (ประมวลรัษฎากร มาตรา 47 (1) (ณ))

(2) ภาษีเงินได้นิติบุคคล (ไม่มี)

4.5.15 รายจ่ายแผ่นดินที่เป็นภาษีในกิจกรรมเฉพาะกรณีด้านอื่นๆ

(1) ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา

- ยกเว้นภาษีเงินได้แก่บุคคล ตามข้อผูกพันที่ประเทศไทยมีอยู่ตามสัญญาว่าด้วยความร่วมมือทางเศรษฐกิจหรือทางเทคนิค ระหว่างรัฐบาลไทยกับรัฐบาลต่างประเทศ (พระราชกฤษฎีกาฯ (ฉบับที่ 9) พ.ศ. 2499)
- ยกเว้นภาษีเงินได้ ให้กับนักแสดงต่างประเทศสำหรับเงินที่ได้รับจากการแสดงภาพยนตร์หรือโทรทัศน์ที่ได้รับอนุญาตให้ถ่ายทำให้ประเทศไทย (พระราชกฤษฎีกาฯ (ฉบับที่ 409) พ.ศ. 2545)
- ยกเว้นภาษีเงินได้ สำหรับเงินที่เจ้าหน้าที่ของรัฐบาลต่างประเทศซึ่งปฏิบัติหน้าที่ในประเทศไทยได้รับจากรัฐบาลของตน (กฎกระทรวง ฉบับที่ 126 ข้อ 2 (12))
- ยกเว้นภาษีเงินได้ สำหรับเงินเดือนค่าจ้างอื่นใดที่คนต่างด้าวซึ่งเป็นผู้แทนคณะกรรมการกาชาดระหว่างประเทศได้รับจากคณะกรรมการฯ (กฎกระทรวง ฉบับที่ 126 ข้อ 2 (13))

(2) ภาษีเงินได้นิติบุคคล

- ยกเว้นภาษีเงินได้ แก่นิติบุคคลตามข้อผูกพันที่ประเทศไทยมีอยู่ตามสัญญาว่าด้วยความร่วมมือทางเศรษฐกิจหรือทางเทคนิค ระหว่างรัฐบาลไทยกับรัฐบาลต่างประเทศ (พระราชกฤษฎีกาฯ ฉบับที่ 9 (2499))

ตารางที่ 2
ตารางสรุปบัญชีรายการรายจ่ายแผ่นดินที่เป็นภาษีเงินได้ในประมวลรัษฎากร
(จำแนกตามภารกิจ/วัตถุประสงค์ของแผนงาน)

ลำดับที่	รายการ
	การป้องกันประเทศ
1	ยกเว้นภาษีเงินได้พนักงานและบริษัทต่างชาติจากงานบำรุงยุทธปัจจัยและยุทธโปกรณ์
	การพัฒนาวิทยาศาสตร์เทคโนโลยี และการปรับเปลี่ยนเทคโนโลยี
2	หักค่าเสื่อมในอัตราเร่งสำหรับเครื่องบันทึกเก็บเงินของผู้ประกอบการภาษีมูลค่าเพิ่ม
3	ยกเว้นภาษีเงินได้จากการขายเครื่องจักรเดิมเพื่อซื้อเครื่องจักรใหม่ทดแทน
4	หักรายจ่าย 2 เท่าสำหรับค่าจ้างวิจัยและพัฒนาเทคโนโลยี
5	หักรายจ่ายดอกเบี้ยกู้ยืมซื้อทรัพย์สินพร้อมใช้ในการประกอบกิจการ
6	บริษัทจดทะเบียนหักรายจ่ายร้อยละ 25 สำหรับรายจ่ายการลงทุนปรับปรุงทรัพย์สินของกิจการ
7	หักค่าเสื่อมอัตราเร่งสำหรับเครื่องจักรและอุปกรณ์ในการวิจัยและพัฒนาเทคโนโลยี
8	หักค่าเสื่อมอัตราเร่งสำหรับเครื่องจักรพร้อมใช้งานในกิจการ
	การพลังงาน
9	หักรายจ่าย 1.25 เท่าของราคาซื้ออุปกรณ์ประหยัดพลังงานแทนอุปกรณ์เดิมไม่เกิน 50 ล้านบาท
10	ลดอัตราภาษีเหลือร้อยละ 10 ให้บริษัทค้าเชื้อเพลิงที่ได้รับอนุญาตนำเข้าส่งออก
	การเกษตรและสหกรณ์
11	ยกเว้นภาษีเงินได้สำหรับเงินปันผลหรือเงินเฉลี่ยคืนจากสหกรณ์
12	ยกเว้นภาษีเงินได้แก่ลูกหนี้ที่ได้รับการปลดหนี้ตามกฎหมายกองทุนฟื้นฟูและพัฒนาเกษตรกร
13	ยกเว้นภาษีเงินได้จากการโอนอสังหาริมทรัพย์หลักประกันของเกษตรกรให้กองทุนฟื้นฟูเกษตรกร
14	ยกเว้นภาษีเงินได้จากการขายข้อตกลงล่วงหน้าในตลาดสินค้าเกษตรล่วงหน้าแห่งประเทศไทย
	การเคหะที่อยู่อาศัย
15	ยกเว้นภาษีเงินได้จากการขายอสังหาริมทรัพย์มรดกหรือได้รับโดยเสนหาไม่เกิน 200,000 บาท
16	ยกเว้นภาษีเงินได้จากการขายอสังหาริมทรัพย์ที่อยู่อาศัยเดิมเพื่อซื้อที่อยู่อาศัยใหม่
17	ยกเว้นภาษีเงินได้สำหรับค่าทดแทนตามกฎหมายเวนคืนอสังหาริมทรัพย์
18	หักลดหย่อนดอกเบี้ยเงินกู้ยืมเพื่อซื้อ/เช่าซื้อ/หรือสร้างที่อยู่อาศัย ไม่เกิน 100,000 บาท
19	ยกเว้นภาษีเงินได้ผู้ประกอบการจัดสรรที่ดินในการโอนและบำรุงรักษาทรัพย์สินส่วนกลาง
20	หักรายจ่ายดอกเบี้ยเงินกู้ยืมเพื่อซื้อทรัพย์สินในการประกอบกิจการ
21	หักค่าเสื่อมอัตราเร่งสำหรับอาคารถาวร
	การค้าพาณิชย์
	การค้าพาณิชย์: กิจการสำนักปฏิบัติการภูมิภาค (ROH)
22	ยกเว้นภาษีเงินได้ค่าจ้างพนักงานต่างด้าวของ ROH ที่ไปทำงานต่างประเทศ
23	ให้เลือกเสียภาษีแบบหัก ณ ที่จ่ายในอัตราร้อยละ 15 สำหรับพนักงานต่างด้าว ROH
24	ยกเว้นภาษีเงินได้เงินปันผลที่ ROH ได้รับจากวิสาหกิจในเครือ

25	ยกเว้นภาษีเงินปันผลที่ ROH จ่ายออกไปให้นิติบุคคลต่างประเทศ
26	ลดอัตราภาษีเงินได้เหลือร้อยละ 10 สำหรับค่าบริการ
27	ลดอัตราภาษีเงินได้เหลือร้อยละ 10 สำหรับดอกเบี้ยเงินกู้ยืม
28	ลดอัตราภาษีเงินได้เหลือร้อยละ 10 สำหรับค่าสิทธิ
29	หักค่าเสื่อมในอัตราเร่งสำหรับทรัพย์สิน
	การค้าพาณิชย์: กิจการขนาดกลางและขนาดย่อม (SMEs)
30	ยกเว้นภาษีเงินได้สำหรับเงินได้พึงประเมินวิสาหกิจชุมชนตามกฎหมาย ไม่เกิน 1.2 ล้านบาทต่อปี
31	ยกเว้นภาษีเงินได้เงินปันผลและผลประโยชน์จากการถือหุ้นในบริษัทธุรกิจร่วมลงทุน
32	ยกเว้นภาษีเงินได้สำหรับกำไรสุทธิส่วนที่ไม่เกิน 150,000 บาท
33	ยกเว้นภาษีเงินได้เงินปันผลที่บริษัทธุรกิจร่วมลงทุนได้รับจาก SMEs
34	ลดอัตราภาษีเหลือร้อยละ 15 ของกำไรสุทธิส่วนที่เกิน 1.5 แสน – 1 ล้านบาท และร้อยละ 25 ของกำไรสุทธิ 1 – 3 ล้านบาท
35	หักค่าเสื่อมอัตราเร่งสำหรับคอมพิวเตอร์
36	หักค่าเสื่อมอัตราเร่งสำหรับอาคารโรงงาน
37	หักค่าเสื่อมอัตราเร่งสำหรับเครื่องจักรและอุปกรณ์
38	หักค่าเสื่อมอัตราเร่งทรัพย์สินพร้อมใช้งานในกิจการรวมกันไม่เกิน 5 ล้านบาท
	การค้าพาณิชย์: การปรับปรุงโครงสร้างหนี้และกิจการ
39	ยกเว้นเงินได้จากการปลดหนี้หรือประนอมหนี้ตามกฎหมายล้มละลาย
40	ยกเว้นภาษีเงินได้จากการโอนทรัพย์สินและการขายสินค้าบริการตามกฎหมายล้มละลาย
41	ยกเว้นภาษีเงินได้จากการควบรวมกิจการ
42	ยกเว้นภาษีเงินได้ให้บริษัทบริหารสินทรัพย์สำหรับกำไรสุทธิจากการบริหารสินทรัพย์ด้วยคุณภาพ
43	ยกเว้นภาษีเงินได้ให้แก่บุคคลเฉพาะกิจเพื่อการแปลงสินทรัพย์เป็นหลักทรัพย์ตามกฎหมาย
44	บริษัทบริหารสินทรัพย์หักรายจ่ายเท่ากับเงินสำรองเผื่อนี้สูญหรือหนี้สงสัยจะสูญ
45	นิติบุคคลเฉพาะกิจตามกฎหมายหักรายจ่ายเท่ากับเงินสำรองเผื่อนี้สูญหรือหนี้สงสัยจะสูญ
	การค้าพาณิชย์ : กิจการธนาคารพาณิชย์และบริษัทเงินทุน
46	ยกเว้นภาษีเงินได้ดอกเบี้ยเงินฝากหรือเงินกู้ยืมที่ได้จากธนาคารพาณิชย์สำหรับการยืมเงินตราต่างประเทศเพื่อให้กู้ยืมในต่างประเทศ
47	ยกเว้นภาษีเงินได้สำหรับการควบรวมกิจการของธนาคาร บริษัทเงินทุน บริษัทหลักทรัพย์ เครดิตฯ
48	ยกเว้นภาษีเงินได้กำไรที่ธนาคารพาณิชย์ได้รับการรับฝากหรือให้กู้ยืมเงินตราจากต่างประเทศเพื่อให้กู้ยืมในต่างประเทศและจำหน่ายเงินกำไรออกไป
49	ยกเว้นภาษีเงินได้ค่าธรรมเนียมที่ธนาคารพาณิชย์ได้รับการเป็นผู้จัดการการให้กู้ยืม
50	ยกเว้นภาษีเงินได้ดอกเบี้ยพันธบัตรรัฐบาลที่เป็นหลักประกันการกู้ยืมของบริษัทเงินทุนจาก ธปท.
51	ลดอัตราภาษีเหลือร้อยละ 10 สำหรับกำไรสุทธิของธนาคารพาณิชย์ที่ได้จากกิจการแบบ BIBF
	การค้าพาณิชย์ : กิจการประกันภัย
52	ยกเว้นภาษีเงินได้จากการแยกธุรกิจประกันชีวิตออกจากกิจการประกันวินาศภัย
53	หักลดหย่อนเบี้ยประกันชีวิตไม่เกิน 100,000 บาท ต่อปี

54	หักลดหย่อนเบี้ยประกันสุขภาพของบิดามารดาผู้มีเงินได้และบิดามารดาคู่สมรส
55	หักลดหย่อนเบี้ยประกันภัยที่นายจ้างจ่ายเพื่อคุ้มครองค่ารักษาพยาบาลลูกจ้างและครอบครัว
	การคมนาคมขนส่ง
56	ยกเว้นภาษีเงินได้เงินปันผลหรือส่วนแบ่งกำไรจากผู้ประกอบการพาณิชย์นาวีไทย
57	ยกเว้นภาษีเงินได้เงินเดือนค่าจ้างคนประจำเรือที่ปฏิบัติงานบนเรือไทย
58	ยกเว้นภาษีเงินได้แก่พาณิชย์นาวีไทยจากการขนส่งสินค้าระหว่างประเทศ
59	ยกเว้นภาษีเงินได้แก่พาณิชย์นาวีไทยจากการขายเรือเก่าเพื่อซื้อเรือใหม่
60	ยกเว้นภาษีเงินได้สำหรับค่าบริการสื่อสารวิทยุการบินที่เรียกเก็บจากสายการบินต่างๆ
	การพัฒนาภูมิภาคและท้องถิ่น
61	ยกเว้นภาษีเงินได้แก่กองทุนหมู่บ้านตามระเบียบสำนักนายกฯ ว่าด้วยกองทุนพัฒนาชนบท สำหรับเงินได้พึงประเมินไม่เกิน 550,000 บาท ต่อปี
	การศึกษา
	การศึกษา: สถานศึกษาเอกชนและบุคคลากรสถานศึกษาเอกชน
62	ยกเว้นภาษีเงินได้จากกิจการของโรงเรียนราษฎร์
63	ยกเว้นภาษีเงินได้เงินหรือประโยชน์ที่ครูโรงเรียนเอกชนได้รับจากกองทุนสงเคราะห์ตามกฎหมาย
64	ยกเว้นภาษีเงินได้แก่ผู้รับใบอนุญาตตั้งสถาบันอุดมศึกษาเอกชนในการโอนที่ดินให้สถาบัน
65	ยกเว้นภาษีเงินได้เงินปันผลหรือส่วนแบ่งกำไรจากบริษัทที่ประกอบกิจการสถานศึกษาเอกชน
66	หักลดหย่อนเงินสะสมเข้ากองทุนสงเคราะห์ตามกฎหมายไม่เกิน 500,000 บาทต่อปี
67	หักค่าลดหย่อน 2 เท่าของค่าใช้จ่ายเพื่อสนับสนุนการศึกษาแก่สถานศึกษาเอกชน
68	ยกเว้นภาษีเงินได้แก่มูลนิธิสมาคมสำหรับเงินได้จากกิจการโรงเรียน
69	ยกเว้นภาษีเงินได้สำหรับกำไรสุทธิจากกิจการโรงเรียนเอกชนหรือสถาบันอุดมศึกษาเอกชน
70	ยกเว้นภาษีเงินได้เงินปันผลที่ได้จากบริษัททำกิจการโรงเรียนเอกชนหรือสถาบันอุดมศึกษาเอกชน
	การศึกษา : การศึกษาโดยทั่วไป
71	ยกเว้นภาษีเงินได้เบี้ยประชุม ค่าสอน ค่าสอบ สถานศึกษาราชการจ่ายให้
72	ยกเว้นภาษีเงินได้ค่าจ้างนักเรียนนักศึกษาต่างด้าวทำงานระหว่างปิดภาคเรียนในไทย
73	ยกเว้นภาษีเงินได้สำหรับเงินช่วยการศึกษาบุตรที่ทางราชการจ่ายให้
74	ยกเว้นภาษีเงินได้สำหรับเงินช่วยการศึกษาบุตรที่ทางรัฐวิสาหกิจจ่ายให้ในอัตราเดียวกับราชการ
75	หักค่าลดหย่อน 2 เท่าของค่าใช้จ่ายเพื่อสนับสนุนการศึกษาแก่สถานศึกษาราชการ
76	หักลดหย่อนการศึกษานูตรคนละ 2,000 บาท
	การแรงงาน
77	ยกเว้นภาษีเงินได้เงินเพิ่มพิเศษ ค่าเช่าบ้าน มูลค่าการได้อยู่บ้านของข้าราชการสถานทูตไทย
78	ยกเว้นภาษีเงินได้สำหรับมูลค่าของเครื่องแบบและเสื้อนอกที่ลูกจ้างได้รับจากนายจ้าง
79	ยกเว้นภาษีเงินได้สำหรับค่าชดเชยตามกฎหมายคุ้มครองแรงงานไม่เกินค่าจ้าง 300 วัน หรือไม่เกิน 300,000 บาท
80	ผู้ดำเนินการฝึกฝีมือแรงงานตามกฎหมายหักรายจ่ายได้ 2 เท่า
81	ยกเว้นภาษีเงินได้สำหรับกำไรสุทธิจากกิจการพัฒนาฝีมือแรงงานลูกจ้างของบริษัทหรือในเครือ

82	ยกเว้นภาษีเงินได้สำหรับเงินปันผลหรือส่วนแบ่งกำไรจากบริษัทกิจการพัฒนาฝีมือแรงงาน
83	หักรายจ่าย 2 เท่าของรายจ่ายในการส่งลูกจ้างเข้าฝึกอบรมฝีมือแรงงานที่ราชการจัดตั้งขึ้น
84	หักรายจ่าย 2 เท่าของรายจ่ายในการฝึกอบรมลูกจ้าง
การพัฒนาสังคมและความมั่นคงของมนุษย์	
85	ยกเว้นภาษีเงินได้จากการขายสังหาริมทรัพย์อันเป็นมรดกหรือได้มาโดยไม่มุ่งค้าหากำไร
86	ยกเว้นภาษีเงินได้ บำนาญพิเศษ บำเหน็จพิเศษ บำนาญตกทอด บำเหน็จตกทอด
87	ยกเว้นภาษีเงินได้จากการโอนที่ดินไม่มีค่าตอบแทนแก่วัดไทย คริสต์ อิสลาม ไม่เกิน 50 ไร่
88	ยกเว้นภาษีเงินได้รางวัลและส่วนลดการขาย สลากการกุศลงวดพิเศษ ตามมติคณะรัฐมนตรี
89	ยกเว้นภาษีเงินได้จากการจำหน่ายหรือส่วนลดการจำหน่ายสลากกินแบ่งรัฐบาล
90	ยกเว้นภาษีเงินได้สำหรับเงินที่ราชการจ่ายให้เป็นค่าเช่าบ้าน มูลค่าการอยู่บ้าน เงินช่วยเหลือบุตร เงินค่าเบี้ยกันดาร เงินยืมชีพ ค่าอาหารทำการนอกเวลา
91	ยกเว้นภาษีเงินได้สำหรับเงินที่รัฐวิสาหกิจจ่ายให้เป็นค่าเช่าบ้าน มูลค่าการอยู่บ้าน
92	ยกเว้นภาษีเงินได้จำนวนไม่เกิน 1.9 ล้าน ให้แก่ผู้อยู่ในประเทศไทยที่อายุไม่ต่ำกว่า 65 ปี
93	ยกเว้นภาษีเงินได้บำเหน็จดำรงชีพให้แก่พนักงานการทำเรือ การรถไฟ และธนาคารออมสิน
94	หักลดหย่อนค่าอุปการะเลี้ยงดูบิดามารดาอายุเกิน 60 ปีมีรายได้ไม่พอยังชีพ คนละ 30,000 บาท
95	หักลดหย่อนเงินบริจาค รวมแล้วไม่เกินร้อยละ 10 ของเงินได้หลักหักค่าใช้จ่ายและค่าลดหย่อน
96	หักรายจ่ายเงินบริจาค รวมแล้วไม่เกินร้อยละ 2 ของรายจ่ายเพื่อการกุศลสาธารณะ
การสาธารณสุข	
97	ยกเว้นภาษีเงินได้แก่ลูกจ้างสำหรับค่ารักษาพยาบาลที่นายจ้างจ่ายให้หรือจ่ายแทน
การออมและการระดมทุน	
การออมและการระดมทุน : การส่งเสริมพัฒนาตลาดทุน	
98	ยกเว้นภาษีเงินได้เกี่ยวกับธุรกรรมการยืมหรือให้ยืมหลักทรัพย์ตามกฎหมายหลักทรัพย์ฯ
99	ยกเว้นภาษีเงินได้สำหรับการขายหลักทรัพย์ในตลาดหลักทรัพย์
100	ยกเว้นภาษีเงินได้จากการหน่วยลงทุนในกองทุนรวมตามกฎหมาย
101	ยกเว้นภาษีเงินได้ในเงินหรือประโยชน์ที่ผู้ถือหน่วยลงทุนในกองทุนรวมเพื่อการเลี้ยงชีพได้รับ
102	ยกเว้นภาษีเงินได้ในเงินหรือประโยชน์ที่ได้รับการขายคืนหน่วยลงทุนกองทุนรวมเพื่อการเลี้ยงชีพ
103	ยกเว้นภาษีเงินได้จากการขายสัญญาซื้อขายล่วงหน้าในศูนย์ซื้อขายสัญญาซื้อขายล่วงหน้า
104	หักลดหย่อนค่าซื้อหน่วยลงทุนในกองทุนรวมเพื่อการเลี้ยงชีพตามกฎหมายหลักทรัพย์ฯ ในอัตราไม่เกินร้อยละ 15 ของเงินได้พึงประเมิน เฉพาะส่วนที่ไม่เกิน 500,000 บาท
105	หักลดหย่อนค่าซื้อหน่วยลงทุนในกองทุนรวมหุ้นระยะยาวตามกฎหมายหลักทรัพย์ฯ ในอัตราไม่เกินร้อยละ 15 ของเงินได้พึงประเมิน เฉพาะส่วนที่ไม่เกิน 500,000 บาท
106	ยกเว้นภาษีเงินได้สำหรับส่วนแบ่งกำไรที่ได้จากกองทุนรวมตามกฎหมายหลักทรัพย์ฯ
107	ยกเว้นภาษีเงินได้เกี่ยวกับธุรกรรมการออกและเสนอขายใบแสดงสิทธิในผลประโยชน์ที่เกิดจากหลักทรัพย์อ้างอิงไทย
108	ลดอัตราภาษีให้บริษัทเข้าจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยและตลาดหลักทรัพย์ MAI เหลืออัตราร้อยละ 25 และร้อยละ 20 ของกำไรสุทธิตามลำดับ เป็นเวลา 5 รอบบัญชี

	การออมและการระดมทุน: การออมและระดมทุนกรณีอื่น ๆ
109	ยกเว้นภาษีเงินได้ดอกเบี้ยเงินฝากออมทรัพย์ในธนาคารออมสิน สหกรณ์ ไม่เกิน 10,000 บาท
110	ยกเว้นภาษีเงินได้ดอกเบี้ยเงินฝากประจำในธนาคารหรือสหกรณ์ออมทรัพย์สำหรับเงินฝากรวมแล้ว ไม่เกิน 600,000 บาท
111	ยกเว้นภาษีเงินได้ดอกเบี้ยเงินสะสมที่ได้รับจากรัฐวิสาหกิจ
112	ยกเว้นภาษีเงินได้สำหรับดอกเบี้ย ผลต่างราคา ผลประโยชน์จากการโอนพันธบัตรหุ้นรัฐบาลฯ
113	ยกเว้นภาษีเงินได้ดอกเบี้ยเงินฝากออมทรัพย์ในธนาคารเพื่อการเกษตรและสหกรณ์
114	ยกเว้นภาษีเงินได้ดอกเบี้ย ผลต่างราคา ผลประโยชน์จากการโอนตัวเงิน ตราสารแสดงสิทธิในหนี้
115	ยกเว้นภาษีเงินได้ดอกเบี้ยเงินฝากออมทรัพย์ในธนาคารในประเทศ ไม่เกิน 20,000 บาทต่อปี
116	ยกเว้นภาษีเงินได้ดอกเบี้ยพันธบัตรออมสินเงินฝากช่วยชาติ รางวัลบัตรและสลากออมทรัพย์ ธกส.
117	ยกเว้นภาษีเงินได้ดอกเบี้ยเงินฝากประจำ 1 ปีขึ้นไป เมื่อรวมดอกเบี้ยเงินฝากทุกประเทศไม่เกิน 30,000 บาท ตลอดปีภาษี
118	ลดอัตราภาษีดอกเบี้ยแบบไม่รวมค่านวณเหลือร้อยละ 10 สำหรับดอกเบี้ยเงินฝากประจำธนาคาร ในราชอาณาจักรตั้งแต่ 5 ปีขึ้นไป
	การประกันสังคม
119	ยกเว้นภาษีเงินได้สำหรับเงินประโยชน์ทดแทนที่ผู้ประกันตนได้รับจากกองทุนประกันสังคม
120	ยกเว้นภาษีเงินได้สำหรับเงินประโยชน์อื่นที่ลูกจ้างได้รับจากกองทุนสำรองเลี้ยงชีพ
121	ยกเว้นภาษีเงินได้สำหรับเงินประโยชน์ที่ข้าราชการสมาชิกได้รับจากกองทุนบำเหน็จบำนาญฯ
122	ยกเว้นภาษีเงินได้สำหรับบำเหน็จดำรงชีพตามกฎหมายบำเหน็จบำนาญข้าราชการ
123	หักลดหย่อนเงินสะสมที่ลูกจ้างจ่ายเข้ากองทุนสำรองเลี้ยงชีพตามกฎหมายไม่เกิน 500,000 บาท/ปี
124	หักลดหย่อนเงินสมทบที่ผู้ประกันตนจ่ายเข้ากองทุนประกันสังคมตามกฎหมาย
	นโยบายเฉพาะกรณีอื่น ๆ
125	ยกเว้นภาษีเงินได้แก่บุคคลตามสัญญาความร่วมมือทางเศรษฐกิจหรือทางเทคนิคกับต่างประเทศ
126	ยกเว้นภาษีเงินได้กับนักแสดงต่างประเทศที่ถ่ายทำในไทย
127	ยกเว้นภาษีเงินได้ให้กับเจ้าหน้าที่รัฐบาลต่างประเทศในไทยที่ได้รับจากรัฐบาลประเทศตน
128	ยกเว้นภาษีเงินได้เงินเดือนค่าจ้างอื่นใดให้คนต่างด้าวที่เป็นผู้แทนคณะกรรมการกาชาดได้รับจาก คณะกรรมการกาชาด