

บทที่ 3

มาตรการในการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลสำหรับมหาวิทยาลัยของรัฐ ตามกฎหมายไทยและกฎหมายต่างประเทศ

มหาวิทยาลัยของรัฐในประเทศไทยมีสถานะเป็นหน่วยงานของรัฐประเภทหนึ่ง โดยหลักจะแบ่งเป็น 2 ประเภท คือ มหาวิทยาลัยของรัฐที่เป็นส่วนราชการ และมหาวิทยาลัยซึ่งไม่เป็นส่วนราชการแต่เป็นหน่วยงานที่อยู่ภายใต้การกำกับของรัฐ หรือที่เรียกว่า มหาวิทยาลัยในกำกับของรัฐ

ส่วนมหาวิทยาลัยของรัฐในต่างประเทศ จะมีอยู่ 2 รูปแบบ คือ มหาวิทยาลัยที่รัฐควบคุม (State Controlled Model) และมหาวิทยาลัยที่รัฐให้การสนับสนุน (State Supervised Model) ซึ่งเป็นการกำกับโดยที่รัฐมีอำนาจเพียงควบคุมคุณภาพการศึกษา¹ ซึ่งมีลักษณะเหมือนกับมหาวิทยาลัยในกำกับของรัฐในประเทศไทยนั่นเอง

เนื่องจากมหาวิทยาลัยของรัฐทั้งในประเทศไทยและต่างประเทศ จะมีสถานะเป็นนิติบุคคลตามกฎหมายที่จัดตั้งขึ้น ดังนั้น ภาษีอากรที่อาจเกี่ยวข้องกับมหาวิทยาลัยก็คือภาษีเงินได้นิติบุคคล ซึ่งในบทนี้จะได้ศึกษาเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลสำหรับมหาวิทยาลัยทั้งในประเทศไทยและต่างประเทศ ว่ามหาวิทยาลัยถือเป็นหน่วยภาษีที่มีหน้าที่ต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลหรือไม่ ตลอดจนมีหลักเกณฑ์ในการเสียภาษีอย่างไร รวมทั้งกรณีที่ได้รับยกเว้นไม่ต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลด้วย

3.1 มาตรการในการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลตามประมวลรัษฎากร

3.1.1 ผู้มีหน้าที่เสียภาษี

ประมวลรัษฎากร มาตรา 39 ได้กำหนดบทนิยามศัพท์ของ บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลผู้มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้นิติบุคคล ให้หมายความว่า “บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายไทย หรือที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศ และให้หมายความรวมถึง

¹ จาก การเตรียมความพร้อมของมหาวิทยาลัยของรัฐ เพื่อเป็นมหาวิทยาลัยในกำกับรัฐ (รายงานผลการวิจัย) (น. 20), โดย เทียนฉาย กิรินันท์, 2545, กรุงเทพฯ: กองทุนสนับสนุนการวิจัย สำนักงานปลัดทบวงมหาวิทยาลัย.

(1) กิจการซึ่งดำเนินการเป็นทางการค้าหรือหากำไร โดยรัฐบาลต่างประเทศ หรือ นิติบุคคลอื่นที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศ

(2) กิจการร่วมค้า ซึ่งได้แก่กิจการที่ดำเนินการร่วมกันเป็นทางการค้าหรือหากำไร ระหว่างบริษัทกับบริษัท บริษัทกับห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลกับห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล หรือระหว่างบริษัทและ/หรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลหรือบุคคลธรรมดา คณะบุคคลที่มีใช้ นิติบุคคล ห้างหุ้นส่วนสามัญหรือนิติบุคคลอื่น

(3) มูลนิธิหรือสมาคมที่ประกอบกิจการซึ่งมีรายได้แต่ไม่รวมถึงมูลนิธิหรือสมาคมที่ รัฐมนตรีประกาศกำหนดตามมาตรา (47)(7)(ข)

(4) นิติบุคคลที่อธิบดีกำหนดโดยอนุมัติรัฐมนตรี และประกาศในราชกิจจานุเบกษา”
ดังนั้น จึงอาจกล่าวได้ว่า ผู้มีหน้าที่เสียเงินได้นิติบุคคล มีดังต่อไปนี้

1) บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลตามที่เข้าใจกันอยู่ทั่วไป

บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลตามที่เข้าใจกันอยู่ทั่วไป ได้แก่ บริษัทจำกัด บริษัทมหาชนจำกัด ห้างหุ้นส่วนสามัญนิติบุคคล และห้างหุ้นส่วนจำกัด มีหน้าที่ต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลไม่ว่าจะจัดตั้งขึ้นตามกฎหมายไทยหรือกฎหมายต่างประเทศ โดยบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายไทย ต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลจากเงินได้ที่เกิดขึ้นทั้งในและนอกประเทศ จึงต่างกับบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายต่างประเทศ ที่คงนำเฉพาะเงินได้ที่เกิดจากแหล่งในประเทศไทยมาเสียภาษีเท่านั้น ส่วนเงินได้ที่เกิดจากการประกอบกิจการของสำนักงานในต่างประเทศซึ่งเป็นแหล่งนอกประเทศไทย ไม่ต้องนำมารวมเพื่อเสียภาษีตามประมวลรัษฎากร มาตรา 66²

การเสียภาษีเงินได้ของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายต่างประเทศ มีทั้งกรณีที่ต้องเสียเนื่องจากการประกอบกิจการในประเทศไทยและมีได้ประกอบกิจการในประเทศไทย กล่าวคือ กรณีประกอบกิจการในประเทศไทย คือเข้ามาตั้งสาขาในประเทศไทย ย่อมถือเป็นการประกอบกิจการในไทย เช่น กรณีของธนาคารพาณิชย์ของประเทศอื่น ๆ ในบางกรณีแม้จะมีได้มีสาขาอยู่ในประเทศไทย ประมวลรัษฎากรก็ให้ถือว่าเป็นการประกอบการในประเทศไทย หากเป็นกรณีที่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลดังกล่าวมีลูกจ้าง หรือผู้ทำการแทน

² ประมวลรัษฎากร มาตรา 66 บัญญัติว่า “บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายไทย หรือที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศและกระทำการกิจการในประเทศไทย ต้องเสียภาษีตามบทบัญญัติในส่วนนี้

บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศ และกระทำการกิจการในที่อื่น ๆ รวมทั้งในประเทศไทย ให้เสียภาษีในกำไรสุทธิจากกิจการหรือเนื่องจากกิจการที่ได้กระทำในประเทศไทยในรอบระยะเวลาบัญชี...”

หรือผู้ทำการติดต่อในการประกอบกิจการในประเทศไทย ซึ่งเป็นเหตุให้ได้รับเงินได้หรือผลกำไรในประเทศไทย กรณีดังกล่าวประมวลรัษฎากรให้ถือว่า บุคคลผู้เป็นลูกจ้างหรือผู้ทำการแทนหรือผู้ทำการติดต่อเช่นว่านั้น ไม่ว่าจะเป็นคนธรรมดาหรือนิติบุคคลเป็นตัวแทนของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลดังกล่าว และให้บุคคลนั้นมีหน้าที่และความรับผิดชอบในการยื่นรายการและเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลเกี่ยวกับเงินได้หรือผลกำไรดังกล่าว³ ตามมาตรา 76 ทวิ วรรคหนึ่ง แห่งประมวลรัษฎากร⁴

สำหรับกรณีมิได้ประกอบกิจการในประเทศไทยตามมาตรา 66 และ 76 ทวิ แต่ถ้ามีเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (2) (3) (4) (5) หรือ (6) จากแหล่งในประเทศไทย ก็มีหน้าที่ต้องเสียภาษีเงินได้ให้แก่ประเทศไทย โดยผู้จ่ายเงินได้ดังกล่าวมีหน้าที่หักภาษี ณ ที่จ่ายตามวิธีการและอัตราที่กำหนดไว้ตามประมวลรัษฎากร

กรณีที่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายไทย ต้องนำเงินได้ที่เกิดจากแหล่งในต่างประเทศมารวมคำนวณกับเงินได้จากแหล่งในประเทศไทยเพื่อเสียภาษีนั้น ทำให้เกิดการเสียภาษีซ้ำซ้อน เพราะเงินได้จากแหล่งในประเทศนั้น รัฐบาลของประเทศที่เงินได้ขึ้นก็เก็บภาษีเช่นเดียวกัน และในกรณีที่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศ มีเงินได้จากแหล่งในประเทศไทย และต้องเสียภาษีให้แก่ประเทศไทย ก็จะมีการเสียภาษีซ้ำซ้อนเช่นเดียวกัน เพราะเงินได้ดังกล่าวเมื่อได้เสียภาษีให้แก่ประเทศไทยแล้ว ก็จะต้องเสียภาษีให้แก่รัฐบาลของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลดังกล่าวอีก เพื่อจัดภาษีซ้อนดังกล่าว และเพื่อส่งเสริมการลงทุนตลอดจนเพื่อเชื่อมสัมพันธไมตรีอันดีระหว่างประเทศ จึงมีการทำอนุสัญญาภาษีซ้อนขึ้น นับจนถึงปัจจุบันประเทศไทยได้ทำอนุสัญญาดังกล่าวกับประเทศต่าง ๆ แล้วรวม 26 ประเทศ ได้แก่ ราชอาณาจักรนอร์เวย์ ราชอาณาจักรสวีเดน ราชอาณาจักรเดนมาร์ก สหพันธ์สาธารณรัฐเยอรมนี ญี่ปุ่น ราชอาณาจักรเนเธอร์แลนด์ สาธารณรัฐฝรั่งเศส สาธารณรัฐสิงคโปร์ สาธารณรัฐเกาหลี(เกาหลีใต้) สาธารณรัฐอิตาลี ราชอาณาจักรเบลเยียม สาธารณรัฐอิสลาม

³ จาก *รู้ซึ่งภาษีเงินได้นิติบุคคล ฉบับประยุกต์* (น. 14), โดย ชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม ข, 2538, กรุงเทพฯ: วิญญูชน.

⁴ ประมวลรัษฎากร มาตรา 76 ทวิ วรรคหนึ่ง บัญญัติว่า “บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลซึ่งตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศ มีลูกจ้าง หรือผู้ทำการแทน หรือผู้ทำการติดต่อในการประกอบกิจการในประเทศไทย ซึ่งเป็นเหตุให้ได้รับเงินได้หรือผลกำไรในประเทศไทย ให้ถือว่าบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลนั้นประกอบกิจการในประเทศไทย และให้ถือว่าบุคคลผู้เป็นลูกจ้าง หรือผู้ทำการแทน หรือผู้ทำการติดต่อเช่นว่านั้น ไม่ว่าจะเป็นคนธรรมดาหรือนิติบุคคล เป็นตัวแทนของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลซึ่งตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศ และให้บุคคลนั้นมีหน้าที่และความรับผิดชอบในการยื่นรายการและเสียภาษีตามบทบัญญัติในส่วนนี้ เฉพาะที่เกี่ยวกับเงินได้หรือผลกำไรที่กล่าวแล้ว.”

ปากีสถาน สหราชอาณาจักร สาธารณรัฐอินโดนีเซีย มาเลเซีย สาธารณรัฐฟิลิปปินส์ สาธารณรัฐโปแลนด์ แคนาดา สาธารณรัฐฟินแลนด์ สาธารณรัฐอินเดีย สาธารณรัฐออสเตรเลีย สาธารณรัฐประชาชนจีน สาธารณรัฐฮังการี เครือรัฐออสเตรเลีย สาธารณรัฐสังคมนิยมประชาธิปไตยศรีลังกา และสาธารณรัฐสังคมนิยมเวียดนาม⁵

2) กิจการซึ่งดำเนินการเป็นทางค้าหรือหากำไรโดยรัฐบาลต่างประเทศ องค์การของรัฐบาลต่างประเทศหรือนิติบุคคลอื่นที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศ

ในบางประเทศไม่มีบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลเหมือนกับประเทศไทย เช่น ประเทศสังคมนิยมในยุโรปตะวันออก มีแต่องค์การของรัฐบาลทำการค้าขายเหมือนกับบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนทั่วไป หรือบางประเทศมีบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลแต่บางโอกาสรัฐบาลหรือองค์การของรัฐบาลของประเทศนั้น ๆ ก็เป็นผู้ติดต่อค้าขายกับลูกค้าในประเทศไทยเสียเอง ถ้าเราไม่บัญญัติกฎหมายให้ถือว่าเป็นบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล เราก็ไม่อาจจะเก็บภาษีได้ ดังนั้นจึงมีการบัญญัติกฎหมายให้ถือว่าเป็นกิจการซึ่งดำเนินการเป็นทางค้าหรือหากำไรโดยรัฐบาลต่างประเทศ องค์การของรัฐบาลต่างประเทศ หรือนิติบุคคลอื่น ที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายต่างประเทศ เป็นบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ตัวอย่างเช่น สายการบินแอโรฟลอต (Aeroflot) ของประเทศรัสเซีย ที่เข้ามาประกอบกิจการการบินระหว่างประเทศในประเทศไทย แม้จะมีได้เป็นบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลดังเช่น บริษัทการบินไทย จำกัด แต่ก็ต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลให้แก่ประเทศไทย เพราะประมวลรัษฎากรมาตรา 39 ให้ถือว่าเป็นบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล⁶

3) กิจการร่วมค้า (joint venture)

กิจการร่วมค้า ได้แก่ กิจการที่ดำเนินการร่วมกันเป็นทางค้าหรือหากำไรระหว่างบริษัทกับบริษัท บริษัทกับห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลกับห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล หรือระหว่างบริษัท และ/หรือ ห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลกับบุคคลธรรมดา คณะบุคคลที่มีโชตินิติบุคคล ห้างหุ้นส่วนสามัญ หรือนิติบุคคลอื่น

การจะเป็นกิจการร่วมค้าได้นั้น ฝ่ายหนึ่งจะต้องเป็นบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ส่วนอีกฝ่ายหนึ่งจะเป็นบุคคลประเภทใดก็ได้ และแม้จะเป็นนิติบุคคลที่ไม่อยู่ในความหมายของคำว่า “บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล” หากเข้าร่วมค้ากับบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ก็ถือเป็นกิจการร่วมค้า

⁵ รัฐซึ่งภาษีเงินได้นิติบุคคล ฉบับประยุกต์ (น. 19). เล่มเดิม.

⁶ เอกสารการสอนชุดวิชากฎหมายภาษีอากร 1 Taxation Law 1 41421 หน่วยที่ 8-15 (ฉบับปรับปรุงครั้งที่ 1) (น. 86). เล่มเดิม.

กิจการที่เข้าร่วมค้ำกันนั้น มักจะเป็นกิจการใหญ่ต้องใช้เงินทุนจำนวนมาก หรือใช้เทคโนโลยีระดับสูง เช่น การสร้างสะพานขนาดใหญ่ การสร้างถนนสายใหญ่ การขุดเจาะน้ำมัน หรือก๊าซธรรมชาติ ฝ่ายหนึ่งอาจมีเทคโนโลยีแต่ไม่มีเงินทุนในการประกอบการ ก็ร่วมกับอีกฝ่ายหนึ่งซึ่งมีเงินทุนมาก เป็นกิจการร่วมค้า ซึ่งประมวลรัษฎากร มาตรา 39 ให้ถือว่าเป็นบริษัท หรือ ห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้นิติบุคคล มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้นิติบุคคลแยกต่างหากจากผู้ที่ตกลงเข้าร่วมค้ำกัน⁷

กิจการร่วมค้าตามแนวคำวินิจฉัยของกรมสรรพากร ต้องมีลักษณะอย่างหนึ่งอย่างใด ดังต่อไปนี้

1. มีการร่วมทุนกัน ไม่ว่าจะเป็เงิน ทรัพย์สิน แรงงานหรือเทคโนโลยี หรือร่วมกันในผลกำไรหรือขาดทุน อันจะพึงได้ตามสัญญาที่ร่วมกันทำกับบุคคลภายนอก หรือ
 2. ได้ร่วมกันทำสัญญากับบุคคลภายนอกโดยระบุไว้ในสัญญาว่าเป็น “กิจการร่วมค้า” หรือ
 3. ได้ร่วมกันทำสัญญากับบุคคลภายนอก โดยสัญญานั้นกำหนดให้ต้องรับผิดชอบร่วมกันในงานที่ทำไม่ว่าทั้งหมดหรือบางส่วน และต้องรับค่าตอบแทนตามสัญญาร่วมกัน โดยสัญญานั้นไม่ได้แบ่งแยกงานและค่าตอบแทนระหว่างกันไว้อย่างชัดเจน⁸
- 4) มูลนิธิหรือสมาคมที่มีชื่อองค์การสาธารณกุศลตามประกาศของรัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลัง

เดิมมูลนิธิและสมาคมไม่ต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล แต่เมื่อมีการใช้มูลนิธิหรือสมาคมเป็นเครื่องมือในการทำการค้าหรือหากำไร เช่น สร้างอาคารพาณิชย์ ให้เช่าเปิดร้านขายอาหาร ทำกิจการสระว่ายน้ำ ให้ใช้ที่จอดรถโดยเก็บค่าจอด ก็จำเป็นจะต้องเก็บภาษีโดยให้ถือว่ามูลนิธิ และสมาคมเป็นบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลตามประมวลรัษฎากร มาตรา 39 อย่างไรก็ตาม มูลนิธิและสมาคมที่จะต้องเสียภาษีนั้นก็จำกัดเฉพาะมูลนิธิหรือสมาคมที่มีได้มีการประกาศของรัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลังให้เป็นองค์กรสาธารณกุศล อนึ่ง มูลนิธิใดประสงค์จะให้รัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลังประกาศว่าเป็นองค์กรสาธารณกุศลก็ให้ยื่นขอต่อกรมสรรพากรเพื่อพิจารณาเสนอกระทรวงการคลัง แต่ต้องเป็นผู้ที่มีคุณสมบัติตามที่กระทรวงการคลังกำหนดไว้ คุณสมบัติที่สำคัญก็คือ ต้องเป็นมูลนิธิที่จัดตั้งครบ 3 ปีแล้ว และมีวัตถุประสงค์เพื่อการสาธารณกุศลในประเทศไทยเท่านั้น และรายได้ของมูลนิธิจะต้องมิใช่เป็นการมาจากการซื้อหรือการให้บริการ

⁷ ผู้ซึ่งภาษีเงินได้นิติบุคคล ฉบับประยุกต์ (น. 21-22). เล่มเดิม.

⁸ จาก “ปัญหาภาษีสำหรับกิจการร่วมค้า,” โดย อภรณ์ นารดิลก, *สรรพากรสาส์น*, 2553 (กันยายน), น. 168.

โดยมีค่าตอบแทนเป็นปกติธุระ เว้นแต่ การซื้อขายหรือให้บริการนั้นเกี่ยวข้องกับการศาสนา การศึกษา การสถานพยาบาล หรือการสังคมสงเคราะห์ และไม่นำรายได้ดังกล่าวไปจ่ายในทางอื่น⁹

5) นิติบุคคลที่อธิบดีกรมสรรพากรประกาศกำหนด โดยอนุมัติรัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลังให้เป็นบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลและประกาศในราชกิจจานุเบกษา

กรณีนี้หมายความว่าแม้นิติบุคคลนั้นจะไม่อยู่ในความหมายของคำว่า “บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล” ดังกล่าวข้างต้น แต่ถ้ามีประกาศของอธิบดีกรมสรรพากรให้เป็นบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล โดยได้รับอนุมัติจากรัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลัง และประกาศในราชกิจจานุเบกษาแล้ว นิติบุคคลนั้นก็จะเป็นผู้มีหน้าที่ต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล แต่ในขณะนี้ยังไม่มีประกาศของอธิบดีกรมสรรพากรเกี่ยวกับเรื่องนี้แต่อย่างใด¹⁰

3.1.2 ผู้ที่ไม่ต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล และนิติบุคคลที่ได้รับการยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคล

(1) นิติบุคคลนอกจากที่ได้กล่าวมาแล้วในหัวข้อ 3.1.1 เช่น กระทรวง ทบวง กรม องค์การของรัฐบาล วัด หอการค้าจังหวัด พรรคการเมือง สำนักงานทรัพย์สินส่วนพระมหากษัตริย์ สหกรณ์ หรือสหภาพแรงงานและสภาองค์การนายจ้าง/ลูกจ้างตามกฎหมายแรงงาน มหาวิทยาลัย เอกชน โรงเรียนเอกชนในระบบ ไม่ต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล¹¹ นอกจากนั้นรัฐวิสาหกิจที่มีได้จัดตั้งในรูปบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล เช่น องค์การรับส่งสินค้าและพัสดุภัณฑ์ องค์การอาหารสำเร็จรูป องค์การอุตสาหกรรมท่องเที่ยว องค์การอุตสาหกรรมป่าไม้ ฯลฯ แม้จะเป็นนิติบุคคลก็ไม่ต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล ต่างกับรัฐวิสาหกิจที่จดทะเบียนเป็นบริษัท เช่น บริษัทขนส่ง จำกัด หรือธนาคารกรุงไทย จำกัด (มหาชน) เป็นต้น¹²

(2) มูลนิธิหรือสมาคมที่รัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลังประกาศกำหนดให้เป็นองค์การสาธารณกุศล ไม่มีหน้าที่ต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล

(3) นิติบุคคลบางประเภทแม้เข้าลักษณะเป็นผู้มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้นิติบุคคล แต่อาจได้รับการยกเว้นภาษีเงินได้ตามเงื่อนไขที่กำหนดไว้ในประมวลรัษฎากรหรือบทบัญญัติของกฎหมายต่าง ๆ เช่น

(ก) บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลตามข้อผูกพันที่ประเทศไทยมีอยู่ตามสัญญาว่าด้วยความร่วมมือทางเศรษฐกิจหรือทางเทคนิคระหว่างรัฐบาลไทยกับรัฐบาลต่างประเทศ

⁹ ประกาศกระทรวงการคลังว่าด้วยภาษีเงินได้และภาษีมูลค่าเพิ่ม ลงวันที่ 12 ตุลาคม 2535.

¹⁰ รัฐซึ่งภาษีเงินได้นิติบุคคล ฉบับประยุกต์ (น. 21-22). เล่มเดิม.

¹¹ ภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร (น. 157). เล่มเดิม.

¹² รัฐซึ่งภาษีเงินได้นิติบุคคล ฉบับประยุกต์ (น. 29). เล่มเดิม.

(ข) บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ได้รับการยกเว้นหรือลดอัตราภาษีเงินได้ ตามเงื่อนไขที่กำหนดในกฎหมายว่าด้วยการส่งเสริมการลงทุน

(ค) บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่อยู่ในประเทศที่มีอนุสัญญาภาษี กับประเทศไทย ได้รับการยกเว้นหรือลดอัตราภาษีเงินได้ตามเงื่อนไขที่กำหนด¹³

3.1.3 ฐานภาษีเงินได้นิติบุคคล

ในการคิดคำนวณภาษีเงินได้นิติบุคคลตามประมวลรัษฎากรนั้น มีฐานที่ใช้ในการ คิดคำนวณ 4 ฐาน ได้แก่ ฐานกำไรสุทธิ ฐานรายรับก่อนหักรายจ่าย ฐานภาษีกรณีเสียจากเงินได้ ที่ จ่ายจากหรือในประเทศไทย และฐานภาษีกรณีการจำหน่ายเงินกำไรออกไปจากประเทศไทย ซึ่งมี รายละเอียดดังต่อไปนี้

ฐานกำไรสุทธิ

ฐานภาษีเงินได้นิติบุคคล โดยทั่วไปได้แก่ฐานกำไรสุทธิ ซึ่งคำนวณได้จากรายได้และ รายจ่ายของกิจการหรือเนื่องจากกิจการ ที่เกิดขึ้นในรอบระยะเวลาบัญชี (เท่ากับ 12 เดือน) โดยการ นำรายจ่ายทั้งสิ้นที่เกี่ยวกับรายได้นั้นมาหักออกจากรายได้ในแต่ละรอบระยะเวลาบัญชี¹⁴ ผลต่าง ที่เกิดขึ้นจะออกมาในรูปของกำไรหรือขาดทุนสุทธิทางบัญชี ซึ่งจะได้นำ “กำไรสุทธิทางบัญชี” มาปรับปรุงให้เป็น “กำไรสุทธิทางภาษีอากร” เพื่อนำไปคำนวณภาษีเงินได้นิติบุคคล¹⁵ ถ้าขาดทุน ก็ไม่ต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลแต่อย่างใด¹⁶ ทั้งนี้เป็นไปตามประมวลรัษฎากร มาตรา 65

สำหรับความแตกต่างระหว่าง “กำไรสุทธิทางภาษีอากร” และกำไรสุทธิทางบัญชี” อาจสรุปได้ ดังนี้

1. รายได้ รายได้บางอย่างได้รับยกเว้นไม่ต้องนำมาคำนวณภาษีเงินได้นิติบุคคล แต่ในทางบัญชียังต้องนำมารวมคำนวณภาษีเงินได้นิติบุคคล เช่น เงินปันผล ซึ่งบริษัทไทยได้รับ จากบริษัทตามกฎหมายไทย กิจการร่วมค้า หรือกองทุนรวม ประมวลรัษฎากรให้อำนาจ เจ้าพนักงานประเมินที่จะกำหนดรายได้ขึ้นมาในบางกรณี ซึ่งอาจจะมิใช่รายได้ที่ได้รับจริง ทำให้ รายได้ที่จะนำมาคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลสูงกว่ารายได้ทางบัญชี

¹³ ภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร (น. 157). เล่มเดิม.

¹⁴ จาก กลยุทธ์การวางแผนภาษีเงินได้นิติบุคคล (น. 99), โดย สมเดช โรจน์คุรีเสถียร, 2547, กรุงเทพฯ: ธรรมนิติ.

¹⁵ แหล่งเดิม.

¹⁶ ภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร (น. 155). เล่มเดิม.

2. รายจ่าย รายจ่ายบางอย่างกฎหมายห้ามหักเป็นรายจ่าย แต่ในทางบัญชีไม่มีข้อห้าม เช่น เงินบริจาคการกุศลสาธารณะ ประมวลรัษฎากรให้หักเป็นรายจ่ายได้ไม่เกินร้อยละ 2 ของกำไรสุทธิ แต่ในทางบัญชีไม่มีข้อห้ามในการหักเป็นรายจ่ายสำหรับการบริจาคแต่อย่างใด¹⁷

สำหรับหลักเกณฑ์และเงื่อนไขเกี่ยวกับการหักรายจ่าย ค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคา การตีราคาทรัพย์สินและสินค้าที่คงเหลือ การคำนวณค่าเงินตราต่างประเทศ การจำหน่ายหนี้สูญ การยกเว้นการคำนวณเป็นรายได้สำหรับดอกเบี้ยเงินปันผลและภาษีขายในบางกรณี เพื่อประโยชน์ในการคำนวณกำไรสุทธิ กำหนดไว้ในประมวลรัษฎากร มาตรา 65 ทวิ และมาตรา 65 ตรี ดังนี้

มาตรา 65 ทวิ บัญญัติว่า

“การคำนวณกำไรและขาดทุนสุทธิในส่วนนี้ให้เป็นไปตามเงื่อนไขดังต่อไปนี้

(1) รายการที่ระบุไว้ในมาตรา 65 ตรี ไม่ให้ถือเป็นรายจ่าย

(2) ค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาของทรัพย์สิน ให้หักได้ตามหลักเกณฑ์ วิธีการ เงื่อนไข และอัตราที่กำหนดไว้ในพระราชกฤษฎีกา

(3) ราคาทรัพย์สินอื่น นอกจาก (6) ให้ถือตามราคาที่พึงซื้อทรัพย์สินนั้นได้ตามปกติ และในกรณีที่มีการตีราคาทรัพย์สินเพิ่มขึ้น ห้ามมิให้นำราคาที่ตีราคาเพิ่มขึ้น มารวมคำนวณกำไรสุทธิหรือขาดทุนสุทธิ ส่วนทรัพย์สินรายการใดมีสิทธิหักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคา ก็ให้หักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาในการคำนวณกำไรสุทธิหรือขาดทุนสุทธิตามหลักเกณฑ์ วิธีการ เงื่อนไข และอัตราเดิมที่ใช้ก่อนตีราคาทรัพย์สินเพิ่มขึ้น โดยให้หักเพียงเท่าที่ระยะเวลาและมูลค่าต้นทุนที่เหลืออยู่สำหรับทรัพย์สินนั้นเท่านั้น

(4) ในกรณีโอนทรัพย์สิน ให้บริการ หรือให้กู้ยืมเงิน โดยไม่มีค่าตอบแทน ค่าบริการ หรือดอกเบี้ย หรือมีค่าตอบแทน ค่าบริการ หรือดอกเบี้ยต่ำกว่าราคาตลาดโดยไม่มีเหตุอันสมควร เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจประเมินค่าตอบแทน ค่าบริการ หรือดอกเบี้ยนั้นตามราคาตลาดในวันที่โอน ให้บริการ หรือให้กู้ยืมเงิน

(5) เงินตรา ทรัพย์สินหรือหนี้สินซึ่งมีค่าหรือราคาเป็นเงินตราต่างประเทศที่เหลืออยู่ในวันสุดท้ายของรอบระยะเวลาบัญชี ให้คำนวณค่าหรือราคาเป็นเงินตราไทย ดังนี้

(ก) กรณีบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลนอกจาก (ข) ให้คำนวณค่าหรือราคาของเงินตราหรือทรัพย์สินเป็นเงินตราไทยตามอัตราแลกเปลี่ยนที่ธนาคารพาณิชย์รับซื้อ ซึ่งธนาคารแห่งประเทศไทยได้คำนวณไว้ และให้คำนวณค่าหรือราคาของหนี้สินเป็นเงินตราไทยตามอัตราแลกเปลี่ยนที่ธนาคารพาณิชย์ขาย ซึ่งธนาคารแห่งประเทศไทยได้คำนวณไว้

¹⁷ เอกสารการสอนชุดวิชากฎหมายภาษีอากร 1 Taxation Law 1 41421 หน่วยที่ 8-15 (ฉบับปรับปรุงครั้งที่ 1) (น. 167). เล่มเดิม.

(ข) กรณีธนาคารพาณิชย์ หรือสถาบันการเงินอื่นตามที่รัฐมนตรีกำหนด ให้คำนวณค่าหรือราคาของเงินตรา ทรัพย์สินหรือหนี้สินเป็นเงินตราไทยตามอัตราแลกเปลี่ยนระหว่าง อัตราซื้อและอัตรายขายของธนาคารพาณิชย์ที่ธนาคารแห่งประเทศไทยได้คำนวณไว้

เงินตรา ทรัพย์สินหรือหนี้สินซึ่งมีค่าหรือราคาเป็นเงินตราต่างประเทศที่รับมาหรือจ่าย ไปในระหว่างรอบระยะเวลาบัญชี ให้คำนวณค่าหรือราคาเป็นเงินตราไทยตามราคาดตลาด ในวันที่ รับมาหรือจ่ายไปนั้น

(6) ราคาสินค้าคงเหลือในวันสุดท้ายของรอบระยะเวลาบัญชี ให้คำนวณตามราคาทุน หรือราคาตลาด แล้วแต่อย่างใดจะน้อยกว่า และให้ถือราคานี้เป็นราคาสินค้าคงเหลือยกมาสำหรับ รอบระยะเวลาบัญชีใหม่ด้วย

การคำนวณราคาทุนตามวรรคก่อน เมื่อได้คำนวณตามหลักเกณฑ์ใดตามวิชาการบัญชี ให้ใช้หลักเกณฑ์นั้นตลอดไป เว้นแต่จะได้รับอนุมัติจากอธิบดีจึงจะเปลี่ยนหลักเกณฑ์ได้

(7) การคำนวณราคาทุนของสินค้าที่ส่งเข้ามาจากต่างประเทศนั้น เจ้าพนักงานประเมิน มีอำนาจประเมินโดยเทียบเคียงกับราคาทุนของสินค้าประเภทและชนิดเดียวกับที่ส่งเข้าไปใน ประเทศอื่นได้

(8) ถ้าราคาทุนของสินค้าเป็นเงินตราต่างประเทศ ให้คำนวณเป็นเงินตราไทย ตามอัตราแลกเปลี่ยนในท้องตลาดของวันที่ได้สินค้านั้นมา เว้นแต่เงินตราต่างประเทศนั้นจะแลกเปลี่ยน ได้ในอัตราทางราชการ ก็ให้คำนวณเป็นเงินตราไทยตามอัตราทางราชการนั้น

(9) การจำหน่ายหนี้สูญจากบัญชีลูกหนี้ จะกระทำต่อเมื่อเป็นไปตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขที่กำหนดโดยกฎกระทรวง แต่ถ้าได้รับชำระหนี้ในรอบระยะเวลาบัญชีใดให้นำมาคำนวณเป็นรายได้ในรอบระยะเวลาบัญชีนั้น

หนี้สูญรายได้ให้นำมาคำนวณเป็นรายได้แล้ว หากได้รับชำระในภายหลัง ก็มีให้นำมา คำนวณเป็นรายได้อีก

(10) สำหรับบริษัทจำกัดที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายไทย ให้นำเงินปันผลที่ได้จากบริษัท จำกัดที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายไทย กองทุนรวมหรือสถาบันการเงินที่มีกฎหมายโดยเฉพาะของประเทศ ไทยจัดตั้งขึ้นสำหรับให้กู้ยืมเงินเพื่อส่งเสริมเกษตรกรรม พาณิชยกรรม หรืออุตสาหกรรม และเงิน ส่วนแบ่งกำไรที่ได้จากกิจการร่วมค้า มารวมคำนวณเป็นรายได้เพียงกึ่งหนึ่งของจำนวนที่ได้ เว้นแต่ บริษัทจำกัดที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายไทย ดังต่อไปนี้ ไม่ต้องนำเงินปันผลที่ได้จากบริษัทจำกัดที่ตั้งขึ้น ตามกฎหมายไทย กองทุนรวม หรือสถาบันการเงินที่มีกฎหมายโดยเฉพาะของประเทศไทยจัดตั้งขึ้น สำหรับให้กู้ยืมเงินเพื่อส่งเสริมเกษตรกรรม พาณิชยกรรมหรืออุตสาหกรรม และเงินส่วนแบ่งกำไร ที่ได้จากกิจการร่วมค้า มารวมคำนวณเป็นรายได้

(ก) บริษัทจดทะเบียน

(ข) บริษัทจำกัดคนนอกจาก (ก) ซึ่งถือหุ้นในบริษัทจำกัดผู้จ่ายเงินปันผลไม่น้อยกว่าร้อยละ 25 ของหุ้นทั้งหมดที่มีสิทธิออกเสียงในบริษัทจำกัดผู้จ่ายเงินปันผลและบริษัทจำกัดผู้จ่ายเงินปันผลไม่ได้ถือหุ้นในบริษัทจำกัดผู้รับเงินปันผลไม่ว่าโดยทางตรงหรือโดยทางอ้อม...

(11) ดอกเบี้ยเงินกู้ยืมที่อยู่ในบังคับต้องถูกหักภาษีไว้ ณ ที่จ่าย ตามกฎหมายว่าด้วยภาษีเงินได้ปิโตรเลียม ให้มารวมคำนวณเป็นรายได้เพียงเท่าที่เหลือจากถูกหักภาษีไว้ ณ ที่จ่ายตามกฎหมายดังกล่าว

(12) เงินปันผลหรือส่วนแบ่งของกำไร ที่อยู่ในบังคับต้องถูกหักภาษีไว้ ณ ที่จ่าย ตามกฎหมายว่าด้วยภาษีเงินได้ปิโตรเลียม ให้นำมารวมคำนวณเป็นรายได้เพียงเท่าที่เหลือจากถูกหักภาษี ณ ที่จ่ายตามกฎหมายดังกล่าว...

(13) มูลนิธิหรือสมาคมที่ประกอบกิจการซึ่งมีรายได้ ไม่ต้องนำเงินค่าลงทะเบียนหรือค่าบำรุงที่ได้รับจากสมาชิก หรือเงินหรือทรัพย์สินที่ได้รับจากการรับบริจาคหรือการให้โดยเสน่หาแล้วแต่กรณี มารวมคำนวณเป็นรายได้

(14) ภาษีขายซึ่งบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่เป็นผู้ประกอบการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มได้รับหรือพึงได้รับ และภาษีมูลค่าเพิ่มที่มีใช้ภาษีตามมาตรา 82/16 ซึ่งได้รับคืนเนื่องจากการขอคืนตามหมวด 4 ไม่ต้องนำมารวมคำนวณเป็นรายได้”

นอกจากนั้นกฎหมายยังได้มีการกำหนดคร่าวๆที่จะนำมาหักในการคำนวณภาษีเงินได้นิติบุคคลมิได้ หรือถ้าหากจะนำมาหักได้ก็ต้องเป็นไปตามหลักเกณฑ์ วิธีการ เงื่อนไข และอัตราที่กำหนดไว้ในประมวลรัษฎากร มาตรา 65 ตรี ดังนี้

มาตรา 65 ตรี บัญญัติว่า

“รายการต่อไปนี้ ไม่ให้ถือเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิ

(1) เงินสำรองต่าง ๆ นอกจาก

(ก) เงินสำรองจากเบี้ยประกันภัยเพื่อสมทบทุนประกันชีวิตที่กันไว้ก่อนคำนวณกำไร เฉพาะส่วนที่ไม่เกินร้อยละ 65 ของจำนวนเบี้ยประกันภัยที่ได้รับในรอบระยะเวลาบัญชี หลังจากหักเบี้ยประกันภัยซึ่งเอาประกันต่อออกแล้ว...

(ข) เงินสำรองจากเบี้ยประกันภัยเพื่อสมทบทุนประกันภัยอื่น ที่กันไว้ก่อนคำนวณกำไร เฉพาะส่วนที่ไม่เกินร้อยละ 40 ของจำนวนเบี้ยประกันภัยที่ได้รับในรอบระยะเวลาบัญชีหลังจากหักเบี้ยประกันภัยซึ่งเอาประกันต่อออกแล้ว และเงินสำรองที่กันไว้จะต้องถือเป็นรายได้ในการคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีในรอบระยะเวลาบัญชีปีถัดไป

(ค) เงินสำรองที่กันไว้เป็นค่าเผื่อนี้สูญหรือหนี้สงสัยจะสูญ สำหรับหนี้จากการให้สินเชื่อที่ธนาคารพาณิชย์ บริษัทเงินทุน บริษัทหลักทรัพย์ หรือบริษัทเครดิตฟองซิเอร์ ได้กันไว้ ตามกฎหมายว่าด้วยการธนาคารพาณิชย์หรือกฎหมายว่าด้วยการประกอบธุรกิจเงินทุน ธุรกิจหลักทรัพย์ และธุรกิจเครดิตฟองซิเอร์ แล้วแต่กรณี ทั้งนี้ เฉพาะส่วนที่ตั้งเพิ่มขึ้นจากเงินสำรองประเภทดังกล่าวที่ปรากฏในงบดุลของรอบระยะเวลาบัญชีก่อน...

(2) เงินกองทุน เว้นแต่กองทุนสำรองเลี้ยงชีพซึ่งเป็นไปตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขที่กำหนดโดยกฎกระทรวง

(3) รายจ่ายอันมีลักษณะเป็นการส่วนตัว การให้โดยเสน่หา หรือการกุศล เว้นแต่ รัฐมนตรี ให้หักได้ในส่วนที่ไม่เกินร้อยละ 2 ของกำไรสุทธิ และรายจ่ายเพื่อการศึกษาหรือเพื่อการศึกษา ตามที่อธิบดีกำหนดโดยอนุมัติรัฐมนตรี ให้หักได้อีกในส่วนที่ไม่เกินร้อยละ 2 ของกำไรสุทธิ

(4) ค่ารับรองหรือค่าบริการ ส่วนที่ไม่เป็นไปตามหลักเกณฑ์ที่กำหนดโดยกฎกระทรวง

(5) รายจ่ายอันมีลักษณะเป็นการลงทุน หรือรายจ่ายในการต่อเติม เปลี่ยนแปลง ขยายออก หรือทำให้ดีขึ้นซึ่งทรัพย์สิน แต่ไม่ใช่เป็นการซ่อมแซมให้คงสภาพเดิม

(6) เบี้ยปรับและหรือเงินเพิ่มภาษีอากร ค่าปรับทางอาญา ภาษีเงินได้ของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล

(6 ทวิ) ภาษีมูลค่าเพิ่มที่ชำระหรือพึงชำระ และภาษีซื้อของบริษัท หรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่เป็นผู้ประกอบการจดทะเบียน เว้นแต่ภาษีมูลค่าเพิ่มและภาษีซื้อของผู้ประกอบการจดทะเบียนซึ่งต้องเสียตามมาตรา 82/16 ภาษีซื้อที่ต้องห้ามนำมาหักในการคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา 82/5 (4) หรือภาษีซื้ออื่นตามที่กำหนดโดยพระราชกฤษฎีกา

(7) การถอนเงินโดยปราศจากค่าตอบแทนของผู้เป็นหุ้นส่วนในห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล

(8) เงินเดือนของผู้ถือหุ้นหรือผู้เป็นหุ้นส่วนเฉพาะส่วนที่จ่ายเกินสมควร

(9) รายจ่ายซึ่งกำหนดขึ้นเองโดยไม่มีภาระจ่ายจริง หรือรายจ่ายซึ่งควรจะได้จ่ายในรอบระยะเวลาบัญชีอื่น เว้นแต่ ในกรณีที่ไม่สามารถจะลงจ่ายในรอบระยะเวลาบัญชีใด ก็อาจลงจ่ายในรอบระยะเวลาบัญชีที่ถัดไปได้

(10) ค่าตอบแทนแก่ทรัพย์สินซึ่งบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลเป็นเจ้าของและใช้เอง

(11) ดอกเบี้ยที่คิดให้สำหรับเงินทุน เงินสำรองต่าง ๆ หรือเงินกองทุนของตนเอง

(12) ผลเสียหายอันอาจได้กลับคืนเนื่องจากการประกันหรือสัญญาคุ้มครองกันใด ๆ หรือผลขาดทุนสุทธิในรอบระยะเวลาบัญชีก่อน ๆ เว้นแต่ผลขาดทุนสุทธิยกมาไม่เกินห้าปีก่อนรอบระยะเวลาบัญชีปีปัจจุบัน

(13) รายจ่ายซึ่งมิใช่รายจ่ายเพื่อหากำไรหรือเพื่อกิจการ โดยเฉพาะ

(14) รายจ่ายซึ่งมิใช่รายจ่ายเพื่อกิจการในประเทศไทย โดยเฉพาะ

(15) ค่าซื้อทรัพย์สินและรายจ่ายเกี่ยวกับการซื้อหรือขายทรัพย์สินในส่วนที่เกินปกติ โดยไม่มีเหตุผลอันสมควร

(16) ค่าของทรัพย์สินหรือสิทธิที่สูญหรือสิ้นไปเนื่องจากกิจการที่ทำ

(17) ค่าของทรัพย์สินนอกจากสินค้าที่ตีราคาต่ำลง ทั้งนี้ ภายได้บังคับมาตรา 65 ทวิ

(18) รายจ่ายซึ่งผู้จ่ายพิสูจน์ไม่ได้ว่าใครเป็นผู้รับ

(19) รายจ่ายใด ๆ ที่กำหนดจ่ายจากผลกำไรที่ได้เมื่อสิ้นสุดรอบระยะเวลาบัญชีแล้ว

(20) รายจ่ายที่มีลักษณะทำนองเดียวกับที่ระบุไว้ใน (1) ถึง (19) ตามที่ได้กำหนดโดยพระราชกฤษฎีกา”

ในการคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลนี้ ประมวลรัษฎากร มาตรา 65 วรรคสอง กำหนดให้ต้องใช้ “เกณฑ์สิทธิ” หมายถึง เกณฑ์การบันทึกรายได้และรายจ่ายที่ยึดหลักว่า รายได้และรายจ่ายที่เกิดขึ้นหรือเป็นของรอบระยะเวลาบัญชีใด ก็ให้ถือว่าเป็นรายได้และรายจ่ายของรอบระยะเวลาบัญชิตันั้น ทั้งนี้ โดยไม่ต้องคำนึงว่าจะได้รับเงินสดหรือจ่ายเงินสดออกไปแล้วหรือไม่ ตามเกณฑ์นี้ถ้ากิจการขายสินค้าไปเป็นเงินเชื่อก็ถือว่ากิจการมีรายได้เกิดขึ้นแล้ว หรือถ้ากิจการได้รับชำระค่าสินค้าล่วงหน้า จะยังไม่ถือว่าเป็นรายได้ของกิจการจนกว่าจะมีการส่งมอบสินค้าไปให้แล้ว ทางด้านค่าใช้จ่ายก็เช่นเดียวกัน ถ้าเกิดขึ้นหรือให้ประโยชน์ในรอบระยะเวลาบัญชีใด โดยที่กิจการนั้นยังไม่ได้จ่ายเงิน ก็ถือเป็นค่าใช้จ่ายในรอบระยะเวลาบัญชิตันั้นด้วย¹⁸

ตัวอย่างเช่น บริษัท ก. จำกัด มีรอบระยะเวลาบัญชีเริ่มและสิ้นสุดตามปีปฏิทิน (1 มกราคม ถึง 31 ธันวาคม) เมื่อวันที่ 15 ธันวาคม 2538 ได้ขายสินค้าเป็นเงินเชื่อให้บริษัท ข. จำกัด ในราคา 100,000 บาท กำหนดชำระราคาในวันที่ 15 มกราคม 2539 ปรากฏว่าเมื่อถึงวันนัดบริษัท ข. จำกัด ได้ชำระราคาค่าสินค้านี้ให้แก่บริษัท ก. จำกัด ดังนี้ ในการคำนวณกำไรสุทธิ

¹⁸ จาก เอกสารการสอนชุดวิชาหลักการบัญชี หน่วยที่ 1-8 (น. 80), โดย ธนชัย ขมจินดา, 2525, กรุงเทพฯ: วิศตอริเพาเวอร์พอยท์.

เพื่อเสียภาษี ต้องถือว่าบริษัท ก. จำกัด มีรายได้ค่าสินค้าเกิดขึ้นในรอบระยะเวลาบัญชีปี 2538 ซึ่งเป็นปีที่มีการซื้อขายและส่งมอบสินค้า ตามเกณฑ์สิทธิ¹⁹

ตามที่ได้กล่าวแล้วว่าฐานภาษีเงินได้นิติบุคคลโดยทั่วไปนั้น ได้แก่ กำไรสุทธิที่คำนวณตามเงื่อนไขที่กำหนด แต่เพื่อความเป็นธรรมและเพื่ออุดช่องว่างในการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคล จึงได้มีการบัญญัติจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลจากเงินได้หรือฐานภาษีที่แตกต่างกัน คือ เสียจากยอดรายรับก่อนหักรายจ่าย เสียจากเงินได้ที่จ่ายจากหรือในประเทศไทย การจำหน่ายเงินกำไรออกไปจากประเทศไทย²⁰ ดังมีรายละเอียดต่อไปนี้

ฐานภาษีเงินได้นิติบุคคลจากยอดรายได้ก่อนหักรายจ่าย

การเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลจากยอดรายได้ก่อนหักรายจ่าย มีอยู่ 2 กรณี คือ

1) กรณีเป็นรายได้จากการขนส่งคนโดยสารหรือขนส่งของระหว่างประเทศ ของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศ ตามประมวลรัษฎากร มาตรา 67²¹

2) มูลนิธิหรือสมาคม

มูลนิธิหรือสมาคมที่มีหน้าที่ต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล ได้แก่ มูลนิธิซึ่งประกอบกิจการมีรายได้ และมีใช้มูลนิธิหรือสมาคมที่รัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลังประกาศให้เป็นองค์การ สาธารณกุศล ต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลในอัตราร้อยละ 10 ของรายได้ก่อนหักรายจ่ายใด ๆ เว้นแต่ เงินได้ที่ได้รับนั้นเป็นเงินได้พึงประเมินตามประมวลรัษฎากร มาตรา 40(8)²² จึงจะเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลเพียงร้อยละ 2 ของรายได้ก่อนหักรายจ่ายใด ๆ ²³

¹⁹ เอกสารการสอนชุดวิชากฎหมายภาษีอากร 1 Taxation Law 1 41421 หน่วยที่ 8-15 (ฉบับปรับปรุงครั้งที่ 1) (น. 133). เล่มเดิม.

²⁰ กลยุทธ์การวางแผนภาษีเงินได้นิติบุคคล (น. 99). เล่มเดิม.

²¹ ประมวลรัษฎากร มาตรา 67 บัญญัติว่า “การเสียภาษีตามความในหมวดนี้ให้เสียตามอัตราที่กำหนดไว้ในบัญชีอัตราภาษีเงินได้ท้ายหมวดนี้ เว้นแต่ในกรณีที่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลตามมาตรา 66 วรรคสองกระทำการกิจการขนส่งผ่านประเทศต่าง ๆ ให้เสียภาษีเฉพาะกิจการขนส่งตามเกณฑ์ดังต่อไปนี้

(1) ในกรณีรับขนคนโดยสาร ให้เสียภาษีในอัตราร้อยละ 3 ของค่าโดยสาร ค่าธรรมเนียม และประโยชน์อื่นใดที่เรียกเก็บในประเทศไทยก่อนหักรายจ่ายใด ๆ เนื่องในการรับขนคนโดยสารนั้น

(2) ในกรณีรับขนของ ให้เสียภาษีในอัตราร้อยละ 3 ของค่าระวาง ค่าธรรมเนียม และประโยชน์อื่นใดที่เรียกเก็บไม่ว่าในหรือนอกประเทศไทยก่อนหักรายจ่ายใด ๆ เนื่องในการรับขนของออกจากประเทศไทยนั้น.”

²² ประมวลรัษฎากร มาตรา 40 (8) บัญญัติว่า “เงินได้จากการธุรกิจ การพาณิชย์ การเกษตร การอุตสาหกรรม การขนส่ง หรือการอื่นนอกจากที่ระบุไว้ใน (1) ถึง (7) แล้ว.”

²³ เอกสารการสอนชุดวิชากฎหมายภาษีอากร 1 Taxation Law 1 41421 หน่วยที่ 8-15 (ฉบับปรับปรุงครั้งที่ 1) (น. 134). เล่มเดิม.

มูลนิธิหรือสมาคมใดที่มีได้จดทะเบียนการจัดตั้งให้ถูกต้องตามกฎหมายก็จะมีฐานะเป็นเพียงคณะบุคคล ซึ่งอาจต้องเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา เช่น บริษัทจัดตั้งสโมสรสำหรับพนักงานเพื่อดำเนินกิจกรรมสันทนาการสำหรับพนักงาน หรือนักศึกษาจัดตั้งสโมสรหรือชมรมต่าง ๆ โดยไม่ได้ผูกพันกับนิติบุคคลใดโดยเฉพาะ ย่อมมีฐานะเป็นห้างหุ้นส่วนหรือคณะบุคคลที่มีใช้นิติบุคคล ซึ่งจะต้องเสียภาษีเงินได้ของบุคคลธรรมดา แม้ว่าจะไม่มีวัตถุประสงค์เพื่อการค้าหรือเพื่อที่จะแบ่งกำไรก็ตาม²⁴

ฐานภาษีสำหรับเงินได้ที่จ่ายจากหรือในประเทศไทย

ผู้มีหน้าที่เสียภาษีฐานนี้ได้แก่ บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศที่มีได้ประกอบกิจการในประเทศไทย และได้รับเงินได้พึงประเมินตามประมวลรัษฎากร มาตรา 40 (2) (3) (4) (5) หรือ (6) ที่จ่ายจากหรือในประเทศไทย การเสียภาษีกรณีนี้กฎหมายให้เสียโดยวิธี หัก ณ ที่จ่าย ตามประมวลรัษฎากร มาตรา 70 คือ ผู้จ่ายเงินได้ดังกล่าวจะต้องหักภาษีจากเงินได้พึงประเมินที่จ่ายตามวิธีการและอัตราที่กำหนด โดยเงินได้พึงประเมินประเภทที่ 2, 3, 4, 5 และ 6 นอกจากเงินได้พึงประเมินประเภท 4 (ข) ให้คำนวณหักภาษีในอัตราร้อยละ 15 ส่วนเงินได้พึงประเมินประเภท 4 (ข) ให้คำนวณหักภาษีในอัตราร้อยละ 10 ทั้งนี้ไม่ว่าใครจะเป็นผู้จ่ายเงินได้ก็ตาม²⁵

ฐานภาษีกรณีจำหน่ายเงินกำไรออกไปจากประเทศไทย

ผู้มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้นิติบุคคลฐานนี้ ได้แก่ บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ซึ่งจำหน่ายเงินกำไรหรือเงินประเภทอื่นใดที่กันไว้จากกำไร หรือที่ถือได้ว่าเป็นเงินกำไรออกไปจากประเทศไทย ให้เสียภาษีเงินได้โดยหักภาษีจากจำนวนเงินที่จำหน่าย ทั้งนี้ เป็นไปตามประมวลรัษฎากร มาตรา 70 ทวิ สำหรับการเสียภาษีจากการจำหน่ายเงินกำไรไปต่างประเทศนี้ ให้เสียภาษีโดยหักจากจำนวนเงินที่จำหน่ายในอัตราร้อยละ 10²⁶

3.1.4 อัตราภาษีเงินได้นิติบุคคล

อัตราภาษีเงินได้นิติบุคคลที่จะนำไปคำนวณกำไรหรือขาดทุนสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล ในที่นี้จะขอกล่าวถึงเฉพาะบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลโดยทั่วไป มีอัตราร้อยละ 30 ของกำไรสุทธิ อย่างไรก็ตามก็มีการลดอัตราภาษีเงินได้นิติบุคคลที่คำนวณจากกำไรสุทธิเป็นระยะเวลาสามารถระยะเวลาบัญชี ดังนี้

²⁴ ภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร (น. 241). เล่มเดิม.

²⁵ แหล่งเดิม.

²⁶ แหล่งเดิม.

1. ร้อยละ 23 สำหรับหนึ่งรอบระยะเวลาบัญชีแรกที่เริ่มในหรือหลังวันที่ 1 มกราคม 2555 แต่ไม่เกินวันที่ 31 ธันวาคม 2555
2. ร้อยละ 20 สำหรับสองรอบระยะเวลาบัญชีถัดมาที่เริ่มในหรือหลังวันที่ 1 มกราคม 2556 แต่ไม่เกิน 31 ธันวาคม 2557²⁷
3. ร้อยละ 20 สำหรับหนึ่งรอบระยะเวลาบัญชีที่เริ่มในหรือหลังวันที่ 1 มกราคม 2558 แต่ไม่เกินวันที่ 31 ธันวาคม 2558²⁸

3.1.5 วิธีการเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล

การเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลตามประมวลรัษฎากร มีดังนี้

1) การเสียภาษีโดยยื่นรายการประเมินตนเอง

โดยทั่วไปผู้มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้นิติบุคคลจะต้องคำนวณภาษีและยื่นแสดงรายการตามกำหนดเวลาที่กฎหมายบัญญัติไว้ ซึ่งแตกต่างกันไปตามประเภทของนิติบุคคลและวิธีการคำนวณเสียภาษี²⁹ โดยต้องยื่นแบบแสดงรายการและชำระภาษี ภ.ง.ด. 51 ภายใน 2 เดือน นับจากวันสุดท้ายของ 6 เดือนแรกของรอบระยะเวลาบัญชี สำหรับการเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลครั้งรอบระยะเวลาบัญชี และ ภ.ง.ด. 50 ภายใน 150 วัน นับแต่วันสุดท้ายของรอบระยะเวลาบัญชี สำหรับการเสียภาษีเงินได้จากกำไรสุทธิเมื่อสิ้นรอบระยะเวลาบัญชี³⁰

2) การเสียภาษีโดยการถูกหัก ณ ที่จ่าย

ประมวลรัษฎากรได้บัญญัติให้รัฐบาล องค์การของรัฐบาล เทศบาล สุขาภิบาล หรือ องค์การปกครองส่วนท้องถิ่นผู้จ่ายเงินได้ ไม่ว่าจะประเภทใด ให้แก่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ต้องคำนวณหักภาษี ณ ที่จ่ายในอัตราร้อยละ 1 ของยอดเงินที่จ่าย และนำส่งพนักงานเจ้าหน้าที่ตามที่กฎหมายกำหนด (ประมวลรัษฎากร มาตรา 69 ทวิ)

ในกรณีที่มีการจ่ายเงินค่าขายอสังหาริมทรัพย์ให้แก่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ผู้จ่ายก็มีหน้าที่ต้องหักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่าย ในอัตราร้อยละ 1 ของยอดเงินที่จ่าย แล้วนำส่งพนักงาน

²⁷ จาก พระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการลดอัตราร้อยละ (ฉบับที่ 530) พ.ศ. 2554.

²⁸ จาก พระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการลดอัตราร้อยละ (ฉบับที่ 577) พ.ศ. 2557.

²⁹ กลยุทธ์การวางแผนภาษีเงินได้นิติบุคคล (น. 100). เล่มเดิม.

³⁰ การวางแผนภาษีหัก ณ ที่จ่าย (น. 48). เล่มเดิม.

เจ้าหน้าที่ผู้รับจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรมในขณะที่มีการจดทะเบียน ทั้งนี้ ไม่ว่าผู้จ่ายเงินจะเป็นบุคคลธรรมดาหรือนิติบุคคลก็ตาม (ประมวลรัษฎากร มาตรา 69 ตริ)

นอกจากนี้ในกรณีจ่ายเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (2) (3) (4) (5) หรือ (6) ให้แก่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายต่างประเทศและมีได้ประกอบกิจการในประเทศไทย ผู้จ่ายไม่ว่าจะเป็นภาครัฐบาลหรือเอกชน ก็มีหน้าที่หักภาษี ณ ที่จ่าย (ประมวลรัษฎากร มาตรา 70)³¹

3) การเสียภาษีโดยการตรวจสอบของเจ้าพนักงานประเมิน

ในกรณีที่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ได้คำนวณและชำระภาษีเงินได้นิติบุคคลไว้ไม่ถูกต้องครบถ้วน เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจเรียกตรวจสอบและประเมินเงินภาษีรวมทั้งเบี้ยปรับและเงินเพิ่ม เพื่อให้บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลเสียภาษีได้ถูกต้อง การประเมินของเจ้าพนักงานประเมินสามารถประเมิน ได้จากการตรวจสอบ นอกจากนี้ในกรณีจำเป็นเจ้าพนักงานอาจประเมินภาษีก่อนถึงกำหนดเวลายื่นแบบแสดงรายการก็ได้³²

3.2 มาตรการในการเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลสำหรับมหาวิทยาลัยของรัฐในประเทศไทย

ตามที่ได้กล่าวมาแล้วว่า มหาวิทยาลัยของรัฐ ไม่ถือเป็นหน่วยภาษีของภาษีเงินได้นิติบุคคล จึงไม่มีภาระทางภาษีในการเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลตามมาตรา 66 แห่งประมวลรัษฎากร เนื่องจากไม่มีลักษณะเป็นบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลตามที่กำหนดไว้ในมาตรา 39 แห่งประมวลรัษฎากร

อย่างไรก็ตาม หนังสือกรมสรรพากรที่ กค 0811(กม) /1520 ลงวันที่ 14 สิงหาคม 2541 กรณีมหาวิทยาลัยซึ่งเป็นหน่วยงานของรัฐเปิดโรงแรมสาธิตให้นักศึกษาฝึกปฏิบัติงาน แม้จะไม่มีหน้าที่ต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล เนื่องจากไม่เข้าลักษณะเป็นบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลตามที่กำหนดไว้ในประมวลรัษฎากร แต่การประกอบกิจการ โรงแรมสาธิตตามข้อเท็จจริงดังกล่าวเป็นการให้ “บริการ” ตามมาตรา 77/1 (10)³³ แห่งประมวลรัษฎากร อยู่ในบังคับต้องเสีย

³¹ ผู้ซึ่งภาษีเงินได้นิติบุคคล ฉบับประยุกต์ (น. 49). เล่มเดิม.

³² กลยุทธ์การวางแผนภาษีเงินได้นิติบุคคล (น. 100). เล่มเดิม.

³³ มาตรา 77/1 ในหมวดนี้ เว้นแต่ข้อความจะแสดงให้เห็นเป็นอย่างอื่น

...(10) “บริการ” หมายความว่า การกระทำใด ๆ อันอาจหาประโยชน์อันมีมูลค่าซึ่งมิใช่เป็นการขายสินค้า และให้หมายความรวมถึงการใช้บริการของตนเองไม่ว่าประการใด ๆ ...

ภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา 77/2 (1)³⁴ แห่งประมวลรัษฎากร หากมหาวิทยาลัย มีรายได้หรือฐานภาษีจากการประกอบกิจการดังกล่าวเกินกว่า 600,000 บาท แต่ไม่เกิน 1,200,000 บาทต่อปี³⁵ จะต้องจดทะเบียนและเสียภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราร้อยละ 1.5 ของรายได้ก่อนหักรายจ่าย ตามมาตรา 80/2 และมาตรา 82/16 แห่งประมวลรัษฎากร หากมีรายได้หรือมูลค่าของฐานภาษีเกิน 1,200,000 บาทต่อปี จะต้องจดทะเบียนและเสียภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราร้อยละ 10 ตามมาตรา 80 แห่งประมวลรัษฎากร เนื่องจากการประกอบกิจการดังกล่าวเปิดให้บริการแก่บุคคลภายนอกด้วย จึงไม่เข้าลักษณะเป็นการให้บริการเกี่ยวกับการศึกษาของสถานศึกษาของทางราชการ ซึ่งได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม ตามมาตรา 81 (1) (ข) แห่งประมวลรัษฎากร ดังนั้นหากเป็นกรณีที่มหาวิทยาลัยของรัฐดำเนินการในลักษณะดังกล่าว จึงอาจมีหน้าที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มด้วย

สำหรับภาษีมูลค่าเพิ่มนั้นคือ ภาษีที่เก็บจากมูลค่าของสินค้าหรือบริการส่วนที่เพิ่มขึ้นในแต่ละขั้นตอนของการผลิต และการจำหน่ายสินค้าหรือบริการชนิดต่าง ๆ คำว่า “มูลค่าเพิ่ม” (Value Added) หมายถึง มูลค่าส่วนที่เพิ่มขึ้นในแต่ละขั้นตอนของการผลิตและการจำหน่ายสินค้าหรือบริการนั้น ดังนั้น ภาษีมูลค่าเพิ่มจึงมีค่าเท่ากับผลต่างระหว่างราคาของสินค้าหรือบริการที่ผลิตหรือจำหน่าย กับราคาของสินค้าหรือบริการที่ซื้อมาเพื่อใช้ในการผลิตหรือในการจำหน่ายสินค้าหรือบริการนั้น³⁶

ผู้มีหน้าที่เสียภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา 77 แห่งประมวลรัษฎากร ได้แก่ ผู้ประกอบการ ผู้นำเข้า และบุคคลที่กฎหมายกำหนดให้มีหน้าที่เสียภาษีมูลค่าเพิ่มเป็นกรณีพิเศษ³⁷ สำหรับอัตราภาษีมูลค่าเพิ่มที่นำมาใช้ในประเทศไทยนั้น เริ่มแรกคาดว่าเป็นอัตราร้อยละ 10 ของมูลค่าสินค้าหรือบริการทุกชนิด ซึ่งอัตรานี้ได้รวมภาษีท้องถิ่นไว้แล้วด้วย แต่เมื่อประกาศใช้กฎหมายในปี 2534 ได้ลดลงมาเหลืออัตราร้อยละ 7 (เป็นอัตราที่รวมภาษีท้องถิ่นไว้ด้วย)

การใช้อัตราภาษีในอัตราเดี่ยวนี้นี้ จะก่อให้เกิดความสะดวกแก่การคำนวณภาษีและช่วยลดความพยายามหลีกเลี่ยงภาษีโดยใช้ประโยชน์จากความแตกต่างของอัตราภาษีได้³⁸

³⁴ มาตรา 77/2 การกระทำกิจการดังต่อไปนี้ในราชอาณาจักรให้อยู่ในบังคับต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มตามบทบัญญัติในหมวดนี้

... (1) การขายสินค้าหรือการให้บริการโดยผู้ประกอบการ....

³⁵ ขณะนี้มีพระราชกฤษฎีกา (ฉบับที่ 432) พ.ศ. 2548 กำหนดมูลค่าของฐานภาษีของกิจการขนาดย่อมจะต้องไม่เกิน 1,800,000 บาทต่อปี ใช้บังคับตั้งแต่ 1 เมษายน 2548 เป็นต้นไป.

³⁶ รัฐซึ่งภาษีมูลค่าเพิ่มและภาษีธุรกิจเฉพาะฉบับประยุกต์ (น. 9). เล่มเดิม.

³⁷ จาก ภาษีมูลค่าเพิ่ม (น. 9-11), โดย สุกัลยา ปรีชา, 2551, กรุงเทพฯ: ทริปเปิ้ลกรุ๊ป.

³⁸ จาก รัฐซึ่งภาษีมูลค่าเพิ่มและภาษีธุรกิจเฉพาะฉบับประยุกต์ (น. 20), โดย ชัยสิทธิ์ ตรีชาธรรม ก., 2539, กรุงเทพฯ: วิญญูชน.

3.3 มาตรการในการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลสำหรับมหาวิทยาลัยของรัฐในสาธารณรัฐฝรั่งเศส

การแบ่งประเภทของนิติบุคคลในสาธารณรัฐฝรั่งเศสสามารถแบ่งได้หลายวิธี ในที่นี้เป็นการพิจารณาตามประเภทของกฎหมายที่ใช้กับนิติบุคคลนั้น ๆ จะสามารถแบ่งได้เป็น 3 ประเภทใหญ่ ๆ คือ

ประเภทแรก นิติบุคคลตามกฎหมายมหาชน ได้แก่ กลุ่มบุคคลที่ใช้อำนาจรัฐ ซึ่งอยู่ภายใต้กฎหมายปกครองรัฐ และการพิจารณาคดีของศาลคดีปกครอง เช่น รัฐ องค์การมหาชน เช่น มหาวิทยาลัยหรือโรงพยาบาลของรัฐ นอกจากนี้แล้วยังรวมถึง กลุ่มของนิติบุคคลที่รวมกันตั้งแต่สองนิติบุคคลขึ้นไป อาจก่อตั้งขึ้นระหว่างนิติบุคคลตามกฎหมายมหาชนกับนิติบุคคลตามกฎหมายเอกชน หรือระหว่างนิติบุคคลตามกฎหมายมหาชนด้วยตนเอง มีสภาพเป็นนิติบุคคลตามกฎหมายใหม่และมีระบบการเงินเป็นอิสระของตนเอง เพื่อทำกิจกรรมที่มีลักษณะพิเศษเป็นการบริการสาธารณะร่วมกันตามที่กฎหมายกำหนดในระยะเวลาที่กำหนด เช่น การทำวิจัย การพัฒนาทางด้านเทคโนโลยี กีฬา วัฒนธรรม และเยาวชน เป็นต้น และเพื่อการสร้างหรือเพื่อจัดการเกี่ยวกับอุปกรณ์หรือการบริการที่สำคัญร่วมกันในกิจการบริการสาธารณะดังกล่าว³⁹

ประเภทที่สอง ได้แก่ นิติบุคคลแบบผสม ได้แก่ กลุ่มบุคคลซึ่งประกอบจากองค์ประกอบของกฎหมายมหาชนและเอกชน ดังนี้

(1) นิติบุคคลมหาชนที่อยู่ภายใต้กฎหมายแพ่ง โดยกิจกรรมของนิติบุคคลนี้ได้พัฒนาจากการปฏิบัติหน้าที่ของรัฐตามปกติ มาปฏิบัติในทางเศรษฐกิจและการค้า เช่น กรณีที่รัฐมาทำธุรกรรมในทางอุตสาหกรรมหรือการค้า เช่น การไฟฟ้าและก๊าซแห่งประเทศฝรั่งเศส การรถไฟแห่งประเทศฝรั่งเศส เป็นต้น

(2) นิติบุคคลตามกฎหมายเอกชนที่อยู่ภายใต้กฎหมายมหาชน เช่น กลุ่มองค์กรทางวิชาชีพ เช่น ทนายความ หรือแพทย์ เป็นต้น ซึ่งเป็นกลุ่มวิชาชีพที่ต้องมีการขึ้นทะเบียนวิชาชีพเพื่อประโยชน์ของวงการวิชาชีพนั้น ๆ⁴⁰

ประเภทที่สาม ได้แก่ นิติบุคคลตามกฎหมายเอกชน ซึ่งอยู่ภายใต้กฎหมายแพ่งและการพิจารณาคดีของศาลยุติธรรม สามารถแยกได้เป็น

³⁹ จีรวัดน์ จงสงวนดี. (ม.ป.ป.). ระบบหุ้นส่วนบริษัทของประเทศฝรั่งเศส: การแบ่งประเภทหุ้นส่วนบริษัท. สืบค้น 6 เมษายน 2558, จาก <http://thaiaixois.online.fr/etc/aik-societe.htm>

⁴⁰ แหล่งเดิม.

(1) กลุ่มของบุคคล จะเป็นการรวมกันของบุคคลธรรมดา หรือนิติบุคคล ตั้งแต่สองคนขึ้นไป แยกเป็น

(1.1) กลุ่มที่ตั้งขึ้นเพื่อแสวงหากำไร ได้แก่ กลุ่มบุคคลตั้งแต่สองคนขึ้นไป นำทรัพย์สินมาร่วมกันหรือการทำงานร่วมกันเพื่อนำผลประโยชน์ที่ได้รับมาแบ่งปันกัน หรือเพื่อผลประโยชน์ในทางเศรษฐกิจที่จะได้รับ แบ่งเป็น

(1.1.1) หุ้นส่วน บริษัทเอกชน ได้แก่ หุ้นส่วนหรือบริษัทที่ตั้งขึ้นโดยวัตถุประสงค์ในทางแพ่ง ไม่ใช่เพื่อวัตถุประสงค์ในการทำการค้า เช่น ห้างหุ้นส่วนที่จัดตั้งเพื่อจัดการเกี่ยวกับกิจการเกษตรกรรม (เกษตรกรถือว่าเป็นผู้ผลิตแม้จะผลิตไปขายต่อก็ไม่ถือเป็นพ่อค้า เพราะการจะเป็นพ่อค้าต้องมีการกระทำในลักษณะทางการค้าบางอย่าง เช่น การซื้อมาเพื่อขายต่อ การธนาคาร การซื้อขายหุ้น การให้ประกัน และกิจการนายหน้า เป็นต้น) องค์กรที่ถือหุ้นส่วนหรือบริษัทที่ตั้งขึ้นโดยวัตถุประสงค์ในทางแพ่งนี้อาจมีลักษณะของการแบ่งปันผลประโยชน์ในทางเศรษฐกิจระหว่างสมาชิกได้ โดยอาจจัดตั้งตามกฎหมายทั่วไป หรือเกิดจากกฎหมายพิเศษ ตัวอย่างเช่น บริษัทที่ร่วมลงทุนในการสร้างตึกโดยให้หุ้นส่วนมีผลประโยชน์ในตึกนั้น แม้จะควรจะเป็นเรื่องทางการค้าแต่เนื่องจากเป็นสิทธิเกี่ยวกับอสังหาริมทรัพย์ที่โดยลักษณะแล้วถูกพิจารณาเป็นเรื่องทางแพ่งมาตลอด ดังนั้น ในเรื่องนี้จึงถูกแยกไว้และนำมารวมกับสิทธิเกี่ยวกับอสังหาริมทรัพย์อื่น ๆ ด้วย

(1.1.2) หุ้นส่วน บริษัทการค้า ได้แก่ หุ้นส่วนหรือบริษัทที่จัดตั้งขึ้นเพื่อวัตถุประสงค์ในการทำการค้า บริษัทต่าง ๆ เหล่านี้เป็นบริษัทที่อยู่ในจำพวกบริษัทการค้า เป็นไปตามมาตรา 110-1 แห่งประมวลกฎหมายการค้า ซึ่งแยกได้เป็น

1. ห้างหุ้นส่วน เป็นกลุ่มทางการค้าที่ตัวหุ้นส่วนมีความสำคัญ เพราะเป็นกลุ่มทางการค้าที่บุคคลต้องรับผิดชอบในหนี้ร่วมกับห้าง

2. บริษัท ซึ่งเป็นการนำทุนมารวมกัน โดยบริษัทประเภทนี้คุณสมบัติของ ผู้ถือหุ้นจะไม่ใช่สาระสำคัญ และหุ้นส่วนไม่ต้องรับผิดชอบในหนี้ของบริษัทเกินกว่าหุ้นของตน

3. บริษัทแบบผสมเป็นทั้งการรวมของบุคคลและการรวมกันของทุน

(1.2) กลุ่มที่ตั้งขึ้นไม่แสวงหากำไร

(1.2.1) สมาคม จะกำหนดเรื่องเสรีภาพในการสมาคม โดยที่เนื้อหาเป็นการรวมกันของกลุ่มบุคคลธรรมดาที่มีลักษณะร่วมกันอย่างใดอย่างหนึ่ง หรือมีกิจกรรมร่วมกันเพื่อวัตถุประสงค์อื่นที่ไม่ใช่เป็นการแสวงหากำไร

(1.2.2) สหภาพแรงงาน ตั้งขึ้นเพื่อพิทักษ์ผลประโยชน์ของคนในกลุ่ม เช่น กลุ่มลูกจ้าง เป็นต้น โดยจะยังไม่มีสภาพเป็นนิติบุคคลตามกฎหมายจนกว่าจะได้จดทะเบียน โดยกลไกการดำเนินการต่าง ๆ เป็นไปตามกฎหมายแรงงาน

(1.2.3) กลุ่มทางศาสนา จะมีสภาพเป็นนิติบุคคลได้ก็ต่อเมื่อสภาที่ปรึกษาแห่งรัฐกำหนดให้มีสภาพนิติบุคคล⁴¹

(2) กลุ่มทางทรัพย์สิน เป็นกรณีที่เจ้าของผู้มามีกรรมสิทธิ์ในทรัพย์สินนำทรัพย์สินของตนไปมอบให้นิติบุคคลนั้นจัดการ ทั้งนี้อาจเป็นกรณีที่เจ้าของทรัพย์สินยังมีชีวิตอยู่ เช่น การตั้งมูลนิธิ เป็นต้น⁴²

สรุปได้ว่าสำหรับนิติบุคคลตามกฎหมายเอกชนของสาธารณรัฐฝรั่งเศสนั้นอาจมีวัตถุประสงค์ในทางการค้าหากำไร เช่น บริษัท หรือไม่มีวัตถุประสงค์ในทางการค้าหากำไรก็ได้ เช่น สมาคม สหภาพ สหกรณ์ มูลนิธิ เป็นต้น

3.3.1 หลักการทั่วไปในการเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล

3.3.1.1 ผู้มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้นิติบุคคล

จากการศึกษาระบบภาษีเงินได้นิติบุคคลของสาธารณรัฐฝรั่งเศส อาจสรุปได้ว่าผู้ที่มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้นิติบุคคล มีดังนี้

1. นิติบุคคลในรูปแบบบริษัท อันได้แก่ บริษัทเอกชน , บริษัทร่วมทุนแบบง่าย บริษัทในรูปแบบผสม เช่น บริษัทมหาชนจำกัด

2. บริษัทที่บริหารแบบหุ้นส่วน เช่น บริษัทเอกชน บริษัทร่วมทุนแบบง่าย หรือบริษัทแบบผสมตามข้อ 1. ซึ่งจัดตั้งไม่ถึง 5 ปี รวมถึง บริษัทตามกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ หรือบริษัทที่ไม่ได้ประกอบการค้า ซึ่งประกอบธุรกิจในด้านอุตสาหกรรมหรือพาณิชย์กรรม และหน่วยงานตามกฎหมายทั่วไปซึ่งประกอบกิจการทางธุรกิจเพื่อแสวงหากำไร ก็มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้นิติบุคคลเช่นกัน⁴³

3. สหกรณ์

4. องค์กรที่ประกอบกิจการซึ่งไม่มีวัตถุประสงค์ในการแสวงหากำไร เช่น สมาคม มูลนิธิ

⁴¹ แหล่งเดิม.

⁴² แหล่งเดิม.

⁴³ Code General des Impots Article 206-1 อ้างถึงใน การเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลขององค์กรมหาชน (วิทยานิพนธ์ปริญญาโทบริหารธุรกิจ) (น. 57). เล่มเดิม.

5. นิติบุคคลตามกฎหมายมหาชน เช่น องค์กรมหาชน หรือองค์กรตามกฎหมายอื่น ๆ เป็นต้น⁴⁴

จะเห็นได้ว่า นิติบุคคลตามกฎหมายเอกชนในสาธารณรัฐฝรั่งเศส ไม่ว่าจะนิติบุคคลนั้น จะประกอบกิจการ โดยมีวัตถุประสงค์เพื่อแสวงหากำไรหรือไม่แสวงหากำไรก็ตาม ต่างก็เป็นผู้มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้นิติบุคคลด้วยกันทั้งสิ้น รวมไปถึงนิติบุคคลตามกฎหมายมหาชน ก็มีหน้าที่ต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลด้วยเช่นกัน แต่อาจจะเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลในอัตราที่แตกต่างกัน ซึ่งจะแตกต่างกับประเทศไทย เพราะนิติบุคคลตามกฎหมายมหาชน เช่น กระทรวง ทบวง กรม ไม่ถือเป็นหน่วยภาษีเงินได้นิติบุคคล จึงไม่มีหน้าที่ต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล

3.3.1.2 ผู้ไม่มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้นิติบุคคล

เมื่อนิติบุคคลในสาธารณรัฐฝรั่งเศส ไม่ว่าจะจะเป็นนิติบุคคลตามกฎหมายเอกชน ซึ่งดำเนินธุรกิจเพื่อแสวงหากำไร เช่น บริษัท ห้างหุ้นส่วน เป็นต้น หรือดำเนินธุรกิจโดยไม่แสวงหากำไร เช่น สมาคม มูลนิธิ เป็นต้น รวมถึงนิติบุคคลตามกฎหมายมหาชน เช่น องค์กรมหาชน องค์กรอื่น ๆ ของรัฐบาล เป็นต้น ต่างก็มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้นิติบุคคลด้วยกันทั้งสิ้น ดังนั้น จึงไม่มีนิติบุคคลใดที่จะไม่ต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล เว้นแต่จะมีการยกเว้นให้นิติบุคคลใดไม่ต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล ไม่ว่าจะเป็นการชั่วคราวหรือเป็นการถาวร หรือมีการยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลสำหรับเงินได้บางประเภท หรือกิจกรรมบางกิจกรรม⁴⁵

สำหรับนิติบุคคลของสาธารณรัฐฝรั่งเศสที่ได้รับการยกเว้นไม่ต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลตามที่กำหนดไว้ใน Code General des Impot Article 206-5 ได้แก่ องค์กรมหาชน ด้านวิทยาศาสตร์ องค์กรมหาชนด้านการศึกษา หรือองค์กรมหาชนที่ให้ความช่วยเหลือประชาชน รวมถึงมูลนิธิเพื่อการสาธารณกุศล และกองทุนบริจาคด้วย⁴⁶

นอกจากนิติบุคคลดังที่ได้กล่าวมาแล้ว ยังมีนิติบุคคลอีกกลุ่มหนึ่งที่ได้รับการยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคล แต่เป็นการยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลเป็นการชั่วคราวเท่านั้น ซึ่งจะต้องเป็นไปตามที่กฎหมายกำหนด นั่นคือ บริษัทที่จัดตั้งขึ้นในเขตที่ไม่ได้เป็นเขตเศรษฐกิจ และเขตที่ไม่ได้เปรียบทางสังคมของประเทศ เช่น เขตสนับสนุนการลงทุนของธุรกิจขนาดเล็ก (Small Business Investment Support Zones) , เขตให้ความช่วยเหลือทางภูมิภาค (Regional Assistance Zones) เขตฟื้นฟูในชนบท (Rural Revitalization Zones) , เขตพัฒนาเมือง (Priority Urban

⁴⁴ การเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลขององค์กรมหาชน (วิทยานิพนธ์ปริญญาโท) (น. 57). เล่มเดิม.

⁴⁵ แหล่งเดิม (น. 58).

⁴⁶ Impots.gouv.fr. (n.d.). *The French Tax System*. Retrieved March 27, 2015, from

Development Zones) เขตเมืองอิสระ (Urban Free Zones) , เขตฟื้นฟูการจ้างงาน (Employment Revitalization Zones) และเขตปรับปรุงพื้นที่ป้องกันการโจมตี (Defence Restructuring Zones)⁴⁷ เป็นต้น

อย่างไรก็ตาม นอกจากจะมีการยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลให้แก่นิติบุคคลบางรูปแบบแล้ว ยังมีการยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลตามประเภทเงินได้ หรือตามกิจกรรมที่นิติบุคคลนั้นได้กระทำด้วย เช่น การยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลสำหรับเงินได้ที่เกิดจากการนำผลประโยชน์ของทรัพย์สินขององค์กรที่ไม่แสวงหากำไรไปใช้ในกิจกรรมที่ไม่แสวงหากำไร เป็นต้น⁴⁸

ดังนั้น ข้อยกเว้นของภาษีเงินได้นิติบุคคลของสาธารณรัฐฝรั่งเศสนั้น จะมีทั้งกรณีที่ยกเว้นภาษีทั้งหมดของนิติบุคคลนั้น ๆ หรือยกเว้นเฉพาะเงินได้บางประเภท หรือยกเว้นเฉพาะกิจกรรมบางกิจกรรมก็ได้

3.3.1.3 ฐานภาษี

ภาษีเงินได้นิติบุคคลนั้น จะมีฐานในการจัดเก็บภาษีจากรายได้ทั้งหมดของนิติบุคคลที่หามาได้ ในสาธารณรัฐฝรั่งเศส ในรอบปีปฏิทิน ซึ่งนอกจากสาธารณรัฐฝรั่งเศสจะเก็บภาษีจากรายได้แล้ว ยังมีการเก็บภาษีจากส่วนเกินทุนจากการจำหน่ายโอนความเป็นเจ้าของของบริษัท รวมถึงส่วนเกินทุนจากการโอนหุ้นของบริษัทอสังหาริมทรัพย์ในตลาดหลักทรัพย์อีกด้วย⁴⁹

3.3.1.4 อัตราภาษี

ภาษีเงินได้นิติบุคคลของสาธารณรัฐฝรั่งเศสนั้น เป็นอัตราภาษีแบบคงที่เช่นเดียวกับประเทศไทย ซึ่งอัตราภาษีเงินได้นิติบุคคลของสาธารณรัฐฝรั่งเศส โดยทั่วไปคืออัตราร้อยละ 33.33 แต่อย่างไรก็ตาม มีการลดอัตราภาษีเงินได้นิติบุคคลในหลายกรณีด้วยกัน ดังต่อไปนี้

1. อัตราร้อยละ 15 สำหรับธุรกิจขนาดเล็ก ค่าสิทธิ และส่วนเกินทุนจากการจำหน่ายจ่ายโอนความเป็นเจ้าของในบริษัทที่มีคุณสมบัติตามที่กฎหมายกำหนด
2. อัตราร้อยละ 19 สำหรับส่วนเกินทุนจากการโอนหุ้นของบริษัทอสังหาริมทรัพย์ ในตลาดหลักทรัพย์
3. อัตราร้อยละ 24 ,15 และ 10 สำหรับองค์กรของรัฐ ไม่ว่าจะเป็นองค์การมหาชน องค์กรอิสระของรัฐ และองค์กรตามกฎหมายเอกชนที่ไม่แสวงหากำไร เช่น สมาคม มูลนิธิ เป็นต้น โดยที่อัตราร้อยละ 24 นั้นจะใช้สำหรับรายได้ที่เกิดจากการลงทุน ส่วนอัตราร้อยละ 15 จะใช้

⁴⁷ การเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลขององค์การมหาชน (วิทยานิพนธ์ปริญญาโทบริหารธุรกิจ) (น. 58). เล่มเดิม.

⁴⁸ แหล่งเดิม.

⁴⁹ แหล่งเดิม.

สำหรับกรณีรายได้จากเงินปันผล และอัตราร้อยละ 10 ใช้สำหรับเงินได้จากพันธบัตร⁵⁰ ดังรายละเอียดต่อไปนี้

ตารางที่ 3.1 อัตรากำไรเงินได้นิติบุคคลของสาธารณรัฐฝรั่งเศส (Corporate Income Tax Rate)

ฐานภาษี	อัตรากำไร (ร้อยละ)
กรณีทั่วไป	33.33
ธุรกิจขนาดเล็ก	15
ค่าสิทธิ	15
ส่วนเกินทุนจากการจำหน่ายโอนความเป็นเจ้าของในบริษัทตามที่มีคุณสมบัติตามที่กำหนด	15
ส่วนเกินจากทุนจากการโอนหุ้นของบริษัทอสังหาริมทรัพย์ในตลาดหลักทรัพย์	19
องค์กรรัฐ องค์กรที่ไม่แสวงหากำไร	24,15,10

3.3.2 มาตรการในการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลของมหาวิทยาลัยของรัฐ

ในสาธารณรัฐฝรั่งเศสถือว่ารัฐเป็นนิติบุคคล โดยเป็นนิติบุคคลตามกฎหมายมหาชน แต่กระทรวง ทบวง กรม ของสาธารณรัฐฝรั่งเศสนั้นไม่ถือว่าเป็นนิติบุคคล⁵¹ แต่มีฐานะเป็นเพียงหน่วยงานของนิติบุคคล ดังนั้น หน่วยงานทั้งหลายซึ่งจัดการศึกษาชั้นสูงและสังกัดกระทรวงศึกษาธิการจึงไม่มีฐานะเป็นนิติบุคคล ในทางตรงกันข้ามมีกฎหมายรับรองว่า “มหาวิทยาลัย” ซึ่งเป็นหน่วยงานที่จัดการศึกษาระดับสูง เป็นนิติบุคคลแห่งกฎหมายมหาชน⁵²

ส่วนในประเทศไทยนั้น หน่วยงานของรัฐจะมีสถานะเป็นนิติบุคคลหรือไม่ย่อมเป็นไปตามที่กำหนดในกฎหมายจัดตั้งหน่วยงานของรัฐนั้น

⁵⁰ Impots.gouv.fr. (n.d.). *The French Tax System*. Retrieved March 27, 2015, from http://www.impots.gouv.fr/portal/deployment/pl/fichedescriptive_1006/fichedescriptive_1006.pdf

⁵¹ จาก “นิติบุคคลตามกฎหมายมหาชนของฝรั่งเศส,” โดย โภคิน พลกุล, 2530 (สิงหาคม), *วารสารกฎหมายปกครอง*, 6(2), น. 286.

⁵² จาก *คำสอนวิชากฎหมายปกครองเปรียบเทียบ* (น. 86), โดย อิศระ นิตินันท์ประภาส, กรุงเทพฯ.

สาธารณรัฐฝรั่งเศสมีนิติบุคคลตามกฎหมายมหาชนอยู่ 3 ประเภทใหญ่ ๆ คือ รัฐองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น และองค์กรมหาชน

1) รัฐ โดยเป็นที่ยอมรับในทางทฤษฎีว่า รัฐในสาธารณรัฐฝรั่งเศสเป็นนิติบุคคล การกำหนดให้รัฐเป็นนิติบุคคลก็เพราะรัฐมีองค์ประกอบของนิติบุคคลครบถ้วน ไม่ว่าจะเป็นด้านทรัพย์สิน บุคลากรหรือผู้แทน การกำหนดให้รัฐเป็นนิติบุคคลนั้นเป็นความก้าวหน้าที่สำคัญของทฤษฎีว่าด้วยรัฐ เพราะทำให้เกิดความต่อเนื่องในการดำรงอยู่ของรัฐ แม้ว่าจะมีการเปลี่ยนแปลงตัวผู้บริหารก็ตาม⁵³

ในทางกฎหมายระหว่างประเทศ เมื่อรัฐเป็นนิติบุคคลก็ทำให้เกิดความเสมอภาคในรัฐต่าง ๆ ไม่ว่าจะเป็นใหญ่หรือเล็ก นอกจากนี้ความเป็นนิติบุคคลยังทำให้รัฐสามารถมีกรรมสิทธิ์ในทรัพย์สิน และใช้จ่ายเงินทองเพื่อการบริหารได้ เช่น กรณีกระทรวง ทบวง กรม หรือรัฐวิสาหกิจต่าง ๆ มีที่ดิน สำนักงาน กิจการต่าง ๆ เป็นของตนเอง⁵⁴

2) องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น โดยทั่วไปมี 3 รูปแบบ คือ

1. เทศบาล โดยสมัยศตวรรษที่ 12 มีการรวมกลุ่มของประชาชนเรียกว่า Commune ขึ้น เพื่อปกป้องผลประโยชน์ของตนเองและชุมชน ต่อมามีการออกกฎหมายกำหนดให้ เทศบาลเป็นองค์กรกระจายอำนาจ

2. จังหวัด เกิดขึ้นอย่างเป็นทางการภายหลังการปฏิวัติครั้งใหญ่ในปี ค.ศ. 1789 โครงสร้างของตัวจังหวัดประกอบด้วย สภาจังหวัด โดยมีประธานสภาจังหวัดทำหน้าที่เป็นฝ่ายบริหาร และมีสำนักงานจังหวัดเป็นหน่วยธุรการ

3. ภาค เป็นการปกครองส่วนท้องถิ่นที่เกิดขึ้นล่าสุด ตามนโยบายการกระจายอำนาจ เป็นการรวมจังหวัดเข้าด้วยกัน⁵⁵ เพื่อแบ่งเบาภาระของส่วนกลางในการจัดทำบริการสาธารณะ ซึ่งแต่ละภาคจะประกอบด้วย สภาภาค ทำหน้าที่เป็นองค์กรฝ่ายสภา ประธานสภาภาค ทำหน้าที่ฝ่ายบริหาร และคณะกรรมการเศรษฐกิจและสังคมทำหน้าที่เป็นองค์กรที่ปรึกษา⁵⁶

⁵³ แหล่งเดิม.

⁵⁴ จาก *สภาพความเป็นนิติบุคคลของส่วนราชการไทย: รายงานการวิจัย เสนอต่อคณะกรรมการปฏิรูประบบราชการ* (น. 35-36), โดย สมคิด เลิศไพฑูรย์, 2539.

⁵⁵ กระทรวงการต่างประเทศ. สืบค้น 12 มีนาคม 2558, จาก <http://www.mfa.go.th>

⁵⁶ จาก *กฎหมายปกครอง* (น. 67-69), โดย นันทวัฒน์ บรมานันท์, 2553, กรุงเทพฯ: วิญญูชน.

3) องค์กรมหาชน หรือที่เรียกว่าองค์กรสาธารณะ⁵⁷ เป็นนิติบุคคลอีกประเภทหนึ่ง ที่ถูกจัดตั้งขึ้นมาเพื่อจัดทำบริการสาธารณะอย่างใดอย่างหนึ่งแทนรัฐ เช่น โรงพยาบาล มหาวิทยาลัย เป็นต้น

องค์กรมหาชนจะต้องดำเนินการตามวัตถุประสงค์ที่ถูกจัดตั้งขึ้นมา โดยการจัดตั้งองค์กรมหาชนนั้น รัฐอาจเป็นผู้จัดตั้ง เช่น มหาวิทยาลัย หรือองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นเป็นผู้จัดตั้ง เช่น ศูนย์ให้ความช่วยเหลือของเทศบาล เป็นต้น

เหตุผลในการจัดตั้งองค์กรมหาชนในสาธารณรัฐฝรั่งเศส มาจากเหตุผลสำคัญ

4 ประการ คือ

1. เหตุผลในแง่วัตถุประสงค์ของกิจกรรมที่จัดทำ กิจกรรมในทางวิชาการหรือศิลปะ มักมีความต้องการอิสระ หลักประกันในการเรียนการสอนที่รัฐจะไม่เข้าไปแทรกแซง เช่น มหาวิทยาลัย วิทยาลัย ศูนย์ภาษา เป็นต้น

2. เหตุผลในแง่ระบบบัญชีและงบประมาณ เพื่อให้องค์กรที่จัดตั้งขึ้นเพื่อจัดทำภารกิจ สามารถใช้ระบบบัญชีและงบประมาณที่ยืดหยุ่น โดยไม่ต้องใช้ระบบเดียวกันกับส่วนราชการทั้งหลายที่เข้มงวด เพื่อให้สามารถปฏิบัติงานให้เหมาะสมและทันต่อสถานการณ์ต่าง ๆ

3. เหตุผลในแง่ความสัมพันธ์กับรัฐ เพื่อก่อให้เกิดความสัมพันธ์ระหว่างองค์กรมหาชนกับรัฐในลักษณะผู้ถูกควบคุมกำกับกับผู้ควบคุมกำกับ มิใช่ผู้ได้บังคับบัญชา กับผู้บังคับบัญชา โดยการจัดให้มีสถานะเป็นนิติบุคคลแยกต่างหากจากองค์กรอื่น ๆ ของรัฐ เป็นการเปิดโอกาสให้มีเสรีภาพในการตัดสินใจในการปฏิบัติงานมากกว่าการอยู่ภายใต้อำนาจบังคับบัญชาโดยตรงจากองค์กรต่าง ๆ ของรัฐ

4. เหตุผลในแง่ประโยชน์ของบุคลากร เพื่อให้ได้บุคลากรผู้ปฏิบัติงานในองค์กรมหาชนที่มีความเหมาะสมกับภารกิจ ย่อมมีผลดีกว่าการได้บุคลากรที่เลื่อนมาตามระบบราชการ อีกทั้งยังสามารถกำหนดค่าตอบแทน สิทธิประโยชน์ของบุคลากร ตลอดจนเงื่อนไขในการทำงานต่าง ๆ ให้เหมาะสมสอดคล้องกับภารกิจได้โดยไม่ต้องอิงกับระบบราชการ⁵⁸

องค์กรมหาชนส่วนใหญ่มีหน้าที่ในการจัดทำบริการสาธารณะแต่เพียงอย่างเดียวอย่างหนึ่งที่มีความสำคัญ ซึ่งมีความแตกต่างจากองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น ที่มีหน้าที่ในการจัดทำบริการสาธารณะหลายอย่างได้ในเขตพื้นที่ของตนเอง ในขณะที่วิสาหกิจมหาชนนั้น อาจเป็นได้ทั้งนิติบุคคลในกฎหมายมหาชนหรือกฎหมายเอกชนที่ตั้งขึ้น โดยมีวัตถุประสงค์เพื่อจัดทำกิจกรรม

⁵⁷ คำสอนวิชากฎหมายปกครองเปรียบเทียบ (น. 86). เล่มเดิม.

⁵⁸ จาก ความรู้เบื้องต้นเกี่ยวกับองค์กรมหาชนอิสระ (น. 62-63), โดย สมกิต เลิศไพฑูรย์ ข, ม.ป.ป.

ทางด้านอุตสาหกรรมและพาณิชย์กรรม และมีวิธีการดำเนินงานใกล้เคียงกับวิสาหกิจเอกชน รวมทั้งอยู่ภายใต้การควบคุมของรัฐหรือของนิติบุคคลในกฎหมายมหาชน⁵⁹

อย่างไรก็ตาม เพื่อให้เห็นความแตกต่างอันเป็นเหตุผลในการจัดระบบโครงสร้างทางกฎหมายที่แตกต่างกันสำหรับองค์การมหาชนแต่ละประเภท เราสามารถจำแนกประเภทขององค์การมหาชนในสาธารณรัฐฝรั่งเศสออกได้เป็น 3 กลุ่มใหญ่ ๆ ดังนี้

1) องค์การมหาชนทางปกครอง ซึ่งเป็นองค์การมหาชนรูปแบบแรกในสาธารณรัฐฝรั่งเศส และมีจำนวนมากที่สุด โดยองค์การมหาชนประเภทนี้จะรับผิดชอบภารกิจที่เคยเป็นส่วนหนึ่งของรัฐมาก่อน แล้วแบ่งภารกิจไปดำเนินการเพื่อให้เกิดความคล่องตัวและความมีประสิทธิภาพในการบริหารจัดการ⁶⁰

2) องค์การมหาชนทางวิทยาศาสตร์ วัฒนธรรมและวิชาชีพ ได้แก่ องค์การมหาชนที่พัฒนามาจากองค์การมหาชนทางปกครองที่มีมาแต่เดิม บนพื้นฐานของภารกิจเฉพาะด้าน โดยองค์การมหาชนประเภทนี้ได้รับมอบหมายภารกิจให้รับผิดชอบกิจกรรมในทางวิทยาศาสตร์ การวิจัย การศึกษา และการส่งเสริมวัฒนธรรมเป็นหลัก⁶¹

3) องค์การมหาชนที่มีลักษณะทางอุตสาหกรรมและการค้า เป็นองค์การมหาชนที่มีภารกิจในการจัดทำบริการสาธารณะซึ่งสามารถหารายได้จากการจัดทำภารกิจนั้น ๆ โดยตรง และในหลายกรณีรายได้จากการประกอบกิจการก็เพียงพอสำหรับการดำรงอยู่ทางการเงินและงบประมาณขององค์กรนั้น ๆ หรือกล่าวอีกนัยหนึ่ง องค์การมหาชนประเภทนี้ ก็คือรัฐวิสาหกิจที่ต้องการสิทธิพิเศษหรืออำนาจบังคับบางประการต่อประชาชน ซึ่งโดยปกติหน่วยธุรกิจเอกชนจะไม่มีสิทธิหรืออำนาจพิเศษดังกล่าว ดังนั้น จึงต้องมาจัดตั้งกิจการดังกล่าวขึ้นในรูปขององค์การมหาชนเพื่อให้กิจการที่มีสภาพเป็นรัฐวิสาหกิจนั้นสามารถมีสิทธิและอำนาจพิเศษในฐานะนิติบุคคลมหาชนได้นั่นเอง⁶²

องค์การมหาชนถือเป็นหน่วยภายในหน่วยงานหนึ่งของภาษีเงินได้นิติบุคคลของสาธารณรัฐฝรั่งเศส แม้องค์การมหาชนจะถือเป็นหน่วยงานของรัฐก็ตาม เพราะภาษีเงินได้นิติบุคคลเป็นพื้นฐานของนิติบุคคลทุกประเภท สำหรับอัตราภาษีนั้น ในกรณีที่เป็นองค์กรที่ไม่แสวงหากำไร จะจัดเก็บภาษีในอัตราพิเศษ

⁵⁹ กฎหมายปกครอง (น. 70). เล่มเดิม.

⁶⁰ จาก *ความเป็นไปได้และแนวทางการตรากฎหมายจัดตั้งองค์การมหาชน* (น. 113), โดย สุรพล นิติไกรพจน์, (ม.ป.ป.).

⁶¹ แหล่งเดิม.

⁶² แหล่งเดิม.

ทั้งนี้ ภายใต้ Code General des Import Article 206-5 นั้น จะพบว่าองค์การมหาชนและองค์กรที่ไม่แสวงหากำไร จะต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลจากรายได้บางประเภทเท่านั้น คือรายได้จากสินทรัพย์ (เช่น รายได้จากทรัพย์สินที่แท้จริงขององค์กร รายได้จากการเกษตรกรรม รายได้จากการลงทุน เป็นต้น) ซึ่งรายได้นี้จะต้องไม่เกี่ยวข้องกับธุรกิจที่เป็นการแสวงหากำไร จึงจะเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลในอัตราพิเศษ แต่หากองค์การมหาชนดำเนินการเพื่อแสวงหากำไร ก็จะต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลในอัตราปกติทั่วไป⁶³

จากการศึกษารูปแบบของนิติบุคคลประเภทต่าง ๆ ของสาธารณรัฐฝรั่งเศส โดยเฉพาะรูปแบบขององค์การมหาชน เพื่อใช้เป็นฐานในการพิจารณาเรื่องการเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลสำหรับมหาวิทยาลัยของรัฐ จะเห็นได้ว่ามหาวิทยาลัยของรัฐในสาธารณรัฐฝรั่งเศสมีสถานะเป็นนิติบุคคลตามกฎหมายมหาชนประเภทองค์การมหาชน เนื่องจากเป็นนิติบุคคลประเภทหนึ่งที่ตั้งขึ้นมาโดยมีกฎหมายรับรอง โดยมีวัตถุประสงค์เพื่อจัดทำบริการสาธารณะอย่างใดอย่างหนึ่งแทนรัฐในที่นี้ก็คือบริการสาธารณะด้านการให้การศึกษาชั้นสูงนั่นเอง ซึ่งโดยปกติแล้วองค์การมหาชนซึ่งมีการดำเนินกิจการที่ไม่แสวงหากำไรนั้น จะถูกจัดเก็บภาษีโดยใช้อัตราภาษีที่ต่ำกว่าอัตราภาษีทั่วไป (ร้อยละ 33.33) ที่ถูกกำหนดไว้สำหรับนิติบุคคลประเภทอื่น ๆ กล่าวคือ จะเสียภาษีในอัตราร้อยละ 24, 15 และ 10 โดยที่อัตราร้อยละ 24 นั้นจะใช้สำหรับรายได้ที่เกิดจากการลงทุน ส่วนอัตราร้อยละ 15 จะใช้สำหรับกรณีรายได้จากเงินปันผล และอัตราร้อยละ 10 ใช้สำหรับเงินได้จากพันธบัตรตามที่ได้กล่าวมาแล้ว

อย่างไรก็ตาม Code General des Impots Article 206-5 ได้ยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลสำหรับนิติบุคคลบางประเภท ซึ่งรวมถึงองค์การมหาชนด้านการศึกษาด้วย ดังนั้น มหาวิทยาลัยของรัฐจึงได้รับยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลด้วย

กล่าวโดยสรุป มหาวิทยาลัยของรัฐในสาธารณรัฐฝรั่งเศส มีลักษณะเป็นองค์การมหาชนที่จัดทำบริการสาธารณะด้านการศึกษา และมีลักษณะเป็นองค์กรที่ไม่แสวงหากำไรซึ่งโดยปกติจะต้องเสียภาษีเงินได้ในอัตราพิเศษที่ต่ำกว่าอัตราภาษีเงินได้นิติบุคคลตามปกติ แต่มหาวิทยาลัยของรัฐเป็นองค์การมหาชนประเภทหนึ่งที่ได้รับยกเว้นไว้เป็นพิเศษไม่ต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล

⁶³ Impots.gouv.fr. (n.d.). *The French Tax System*. Retrieved March 27, 2015, from

3.4 มาตรการในการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลของมหาวิทยาลัยของรัฐในสหรัฐอเมริกา

3.4.1 หลักการทั่วไปในการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคล

ก่อนที่จะศึกษารณการการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลในสหรัฐอเมริกา ผู้วิจัยขอกล่าวถึงรูปแบบองค์กรธุรกิจ在美国ซึ่งสภานิติบัญญัติหรือสภาองเกรสแห่งสหรัฐอเมริกาได้บัญญัติเป็นกฎหมาย Uniform Partnership Act และ General Corporation Law ไว้ใช้เพื่อการวินิจฉัยข้อพิพาทเกี่ยวกับองค์กรธุรกิจที่อาจมีความแตกต่างกันในแต่ละมลรัฐ ซึ่งมีเนื้อหาพอสังเขปดังนี้คือนอกเหนือไปจากการประกอบธุรกิจในลักษณะเจ้าของคนเดียว (Sole Proprietorship) ซึ่งผู้ประกอบการต้องรับผิดชอบในหนี้ทั้งหมดแล้ว รูปแบบองค์กรธุรกิจที่สำคัญในระบบกฎหมายของสหรัฐอเมริกา มีอยู่ 5 รูปแบบ ได้แก่

1) ห้างหุ้นส่วนสามัญ (General Partnership หรือที่เรียกโดยย่อว่า “GP”)

ห้างหุ้นส่วนสามัญ คือ การเข้าร่วมกันทำธุรกิจของบุคคลตั้งแต่สองคนขึ้นไปเพื่อแสวงหากำไร โดยไม่มีการจดทะเบียนต่อเจ้าหน้าที่ ทั้งนี้ผู้ถือหุ้นทุกคนมีส่วนในการบริหารกิจการและแบ่งปันผลกำไรและผลขาดทุนร่วมกัน ห้างหุ้นส่วนสามัญนี้ไม่ได้มีฐานะแยกออกเป็นบุคคลอีกคนหนึ่ง (Aggregate Theory of Partnership) ต่างหากจากผู้เป็นหุ้นส่วน เหมือนดังเช่นกรณีของบริษัทที่มีการแยกตัวบริษัทเป็นอีกหนึ่งหน่วยบุคคลในทางกฎหมาย (Entity Theory of Partnership) ทั้งนี้ผู้เป็นหุ้นส่วนในห้างหุ้นส่วนมีความรับผิดชอบในหนี้ของกิจการอย่างไม่จำกัด (Unlimited Liability) กล่าวคือ เจ้าหนี้ของห้างหุ้นส่วนสามัญ สามารถบังคับชำระหนี้เอากับทรัพย์สินส่วนตัวของผู้เป็นหุ้นส่วนแต่ละรายได้ ไม่ใช่เฉพาะทรัพย์สินที่ผู้เป็นหุ้นส่วนแต่ละรายนำมาลงทุนในห้างหุ้นส่วนสามัญเท่านั้น

สำหรับในเรื่องภาษีนั้นก็ไม่มีภาระภาษีในระดับของห้างหุ้นส่วนสามัญ กล่าวคือแม้ห้างหุ้นส่วนสามัญจะต้องยื่นแบบแสดงภาษี แต่ก็เพียงการยื่นข้อมูลให้กับรัฐเท่านั้น ตัวห้างหุ้นส่วนสามัญไม่ต้องเสียภาษีในนามของห้างหุ้นส่วนเอง (Pass-through Taxation) แต่ภาระภาษีนั้นจะเป็นเรื่องของผู้เป็นหุ้นส่วนแต่ละคนต้องนำส่วนแบ่งกำไรที่ได้รับจากห้างหุ้นส่วนสามัญไปรวมเป็นเงินได้พึงประเมินเพื่อคำนวณเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาต่อไป⁶⁴

2) ห้างหุ้นส่วนจำกัด (Limited Partnership หรือเรียกโดยย่อว่า “LP”)

ห้างหุ้นส่วนจำกัด คือ การเข้าร่วมกันเพื่อทำธุรกิจของบุคคลตั้งแต่สองคนขึ้นไป โดยอย่างน้อยหนึ่งคนเป็นหุ้นส่วนสามัญ (General Partner) ซึ่งมีอำนาจในการบริหารกิจการของห้าง และอย่างน้อยอีกหนึ่งคนเป็นหุ้นส่วนจำกัดความรับผิดชอบ (Limited Partner) ซึ่งไม่มีอำนาจในการ

⁶⁴ จาก ความรู้เบื้องต้นเกี่ยวกับกฎหมายสหรัฐอเมริกา (น. 145-148), โดย มานิตย์ จุมปา, 2552, กรุงเทพฯ: เดือนตุลา.

บริหารกิจการของห้าง ข้อตกลงในการก่อตั้งห้างต้องทำเป็นหนังสือและจดทะเบียนต่อเจ้าหน้าที่ และในด้านภาษีนั้น ห้างหุ้นส่วนจำกัดจะเหมือนกับห้างหุ้นส่วนสามัญ คือ ผู้ถือหุ้นทั้งสองประเภท เป็นผู้มีการภาษี⁶⁵

3) ห้างหุ้นส่วนสามัญที่หุ้นส่วนสามารถจำกัดความรับผิดได้ (Limited Liability Partnership หรือที่เรียกโดยย่อว่า “LLP”)

ห้างหุ้นส่วนสามัญที่หุ้นส่วนสามารถจำกัดความรับผิดได้ คือห้างหุ้นส่วนสามัญ (General Partnership) ที่มีการยื่นจดทะเบียนต่อเจ้าหน้าที่รัฐเพื่อกำหนดสถานะของห้างหุ้นส่วน ให้เป็นแบบ LLP โดยชื่อของห้างต้องมีคำว่า LLP ปรากฏอยู่ด้วย ซึ่งห้างประเภทนี้จะยินยอมให้หุ้นส่วนสามัญสามารถกำหนดการจำกัดความรับผิดส่วนตัวของตนเองได้⁶⁶

4) บริษัท (Corporation)

บริษัท คือ การที่ผู้ถือหุ้นก่อตั้งนิติบุคคลในรูปบริษัทขึ้น โดยการยื่นขอจดทะเบียนต่อเจ้าหน้าที่ ซึ่งส่งผลให้บริษัทมีฐานะเป็นนิติบุคคลแยกต่างหากจากผู้ถือหุ้น โดยผู้ถือหุ้นมีความรับผิดชอบจำกัดเพียงเงินลงทุนที่ลงไป在公司เท่านั้น สำหรับการเสียภาษีของบริษัทจะเป็นการเสียภาษีในลักษณะการเสียภาษีซ้อน (Double Taxation) กล่าวคือ บริษัทมีภาระหน้าที่ในการเสียภาษีในนามของบริษัทเอง ในขณะที่เดียวกันเมื่อมีการแบ่งปันผลกำไรไปยังผู้ถือหุ้น ผู้ถือหุ้นก็ต้องมีการเสียภาษีในเงินปันผลนั้นด้วย⁶⁷

5) บริษัทจำกัด หรือบริษัทที่สมาชิกมีส่วนในการบริหารงาน (Limited Liability Company หรือเรียกโดยย่อว่า “LLC”)

บริษัทจำกัด หรือบริษัทที่สมาชิกมีส่วนในการบริหารงาน คือ กิจการที่สมาชิก (Member) ร่วมกันประกอบธุรกิจหากำไร โดยมีการจัดทำข้อตกลงในการบริหารจัดการเรียกว่า “Operating Agreement” การก่อตั้งต้องจดทะเบียนต่อเจ้าหน้าที่ของรัฐ และต้องมีคำว่า “LLC” ต่อท้ายชื่อบริษัท บริษัทประเภทนี้จัดได้ว่าเป็นการผสมผสานระหว่างห้างหุ้นส่วน (Partnership) กับบริษัท (Corporation) กล่าวคือ ในเรื่องการเสียภาษีบริษัทประเภทนี้จะถูกปฏิบัติเหมือนกับห้างหุ้นส่วน (สามารถนำผลกำไรขาดทุนของกิจการไปรวมคำนวณกับรายได้ส่วนบุคคลได้) แต่สมาชิกจำกัดความรับผิดเหมือนกับผู้ถือหุ้นในบริษัท⁶⁸

⁶⁵ แหล่งเดิม.

⁶⁶ แหล่งเดิม.

⁶⁷ แหล่งเดิม.

⁶⁸ แหล่งเดิม.

ตารางที่ 3.2 การจัดเก็บภาษีเงินได้ตามชนิดรูปแบบของธุรกิจในสหรัฐอเมริกา⁶⁹

ชนิดของธุรกิจ	จำนวนครั้งของกำไรสุทธิที่ต้องเสียภาษี	ผู้มีหน้าที่เสียภาษี
เจ้าของเพียงคนเดียว (Proprietorship)	1	เจ้าของ
ชนิดของธุรกิจ	จำนวนครั้งของกำไรสุทธิที่ต้องเสียภาษี	ผู้มีหน้าที่เสียภาษี
ห้างหุ้นส่วน (Partnership)	1	เจ้าของ
บริษัท (Corporations) -ทั่วไป (General) - S-Corporate (Subchapter S)	2 1	บริษัทและเจ้าของ เจ้าของ

จากตารางด้านบนจะเห็นได้ว่าบริษัททั่วไปจะเสียภาษีทั้งสองระดับ คือระดับบริษัทจากกำไรสุทธิและระดับผู้ถือหุ้นในรูปแบบเงินปันผล แต่สำหรับบริษัท S-Corporate⁷⁰ จะเสียภาษีระดับผู้ถือหุ้นเพียงระดับเดียวเท่านั้น

3.4.1.1 ผู้มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้นิติบุคคล

กฎหมายของสหรัฐอเมริกาได้กำหนดให้ บริษัท (Corporation) เป็นผู้มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้นิติบุคคล⁷¹ แต่ประมวลรัษฎากรของสหรัฐอเมริกา (The Internal Revenue Code) มิได้ให้คำนิยามคำว่า “บริษัท” ไว้ อย่างไรก็ดี ในคดี Morrissey V. Comm., 296 U.S. 344, 16 AFTR 1274 (1935) ศาลได้วินิจฉัยว่าบริษัทต้องมีองค์ประกอบ 6 ข้อ ดังนี้

⁶⁹ Retrieved March 17, 2015, from www.rurdev.usa.gov/rbs/pub/CIR23.html

⁷⁰ S-Corporate คือ บริษัทที่มีคุณลักษณะที่กำหนดไว้ใน Subchapter S ได้แก่ บริษัทสัญชาติสหรัฐอเมริกา (Domestic Corporation) กล่าวคือ

1. จะต้องจดทะเบียนในสหรัฐอเมริกา หรืออยู่ภายในกฎหมายสหรัฐอเมริกาหรือกฎหมายของมลรัฐใดมลรัฐหนึ่งในสหรัฐอเมริกา และ
2. ต้องเป็นบริษัทที่มีผู้ถือหุ้นไม่เกิน 100 คน (สมาชิกในครอบครัวที่ถือหุ้นในบริษัท S-Corporation นับรวมกันเป็นผู้ถือหุ้นคนเดียว)

(I.R.C Section 7701(a)(4)).

⁷¹ I.R.C Section 11 to 12.

- 1) ต้องเป็นองค์กร
- 2) ต้องมีวัตถุประสงค์ในการประกอบการค้าหรือธุรกิจและแบ่งผลกำไรให้แก่สมาชิก
- 3) ต้องมีความดำรงอยู่ตลอดไป โดยไม่คำนึงถึงความตายของสมาชิก การไร้ความสามารถของสมาชิก หรือการถอนตัวของสมาชิก
- 4) ต้องมีการบริหารโดยผู้แทนของสมาชิก
- 5) สมาชิกรับผิดชอบในหนี้สินขององค์กรโดยจำกัด และ
- 6) สมาชิกมีสิทธิที่จะโอนหุ้นหรือผลประโยชน์ที่ได้จากกิจการให้แก่ผู้ใดก็ได้ โดยไม่ต้องได้รับความยินยอมจากสมาชิกอื่น⁷²

หากไม่เข้าองค์ประกอบทั้ง 6 ข้อดังกล่าวก็ไม่ถือเป็นบริษัท ต่อมากรมสรรพากรได้ออกกฎ (Regulation) ว่า องค์กรที่ไม่ได้จดทะเบียนเป็นนิติบุคคล (Unincorporated Organization) ไม่ถือเป็นบริษัท เว้นแต่องค์กรนั้นจะมีคุณสมบัติของความเป็นบริษัท 4 ข้อ ดังนี้

- 1) มีความดำรงอยู่ตลอดไป โดยไม่คำนึงถึงความตายของสมาชิก การไร้ความสามารถของสมาชิก หรือการถอนตัวของสมาชิก
- 2) มีการบริหารโดยผู้แทนของสมาชิก
- 3) สมาชิกรับผิดชอบในหนี้สินขององค์กรโดยจำกัด และ
- 4) สมาชิกมีสิทธิที่จะโอนหุ้นหรือผลประโยชน์ที่ได้จากกิจการให้แก่ผู้ใดก็ได้ โดยไม่ต้องได้รับความยินยอมจากสมาชิกอื่น

นอกจากคุณสมบัติ 4 ข้อดังกล่าวแล้วยังจะต้องปรากฏว่าองค์กรนั้นมีวัตถุประสงค์ประกอบกิจการเพื่อกำไรด้วย จึงจะถือว่าองค์กรนั้นเป็นบริษัท⁷³

จากที่กล่าวไปข้างต้นสรุปได้ว่า ผู้ที่มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้นิติบุคคลของสหรัฐอเมริกา นั้น มีทั้งองค์กรธุรกิจที่จดทะเบียนเป็นนิติบุคคลตามกฎหมายในรูปแบบของบริษัท และองค์กรธุรกิจที่ไม่ได้จดทะเบียนเป็นนิติบุคคล ซึ่งองค์กรธุรกิจที่ไม่ได้จดทะเบียนเป็นนิติบุคคลนั้นจะมีหน้าที่เสียภาษีเงินได้นิติบุคคลก็ต่อเมื่อมีคุณสมบัติตรงกับกฎ (Regulation) ที่กรมสรรพากรของสหรัฐอเมริกา ได้ออกไว้ ซึ่งต่างกับผู้ที่มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้นิติบุคคลในประเทศไทย โดยทั่วไปแล้วจะต้องเป็น

⁷² จาก คำอธิบายกฎหมายภาษีอากร: ภาษีเงินได้นิติบุคคล (น. 19-20), โดย ชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม ง, 2541, กรุงเทพฯ: สถาบัน T.Training Center.

⁷³ From *Federal Income Taxation of Corporations and Shareholders* (pp. 2-2, 2-5, 2-6), by Boris I. Bittker, James S. Eustice, 1971, Massachusetts: Warren, Gortham & Lamont. (อ้างถึงใน คำอธิบายกฎหมายภาษีอากร: ภาษีเงินได้นิติบุคคล (น. 19-20). เล่มเดิม.).

วิสาหกิจหรือองค์กรธุรกิจที่ได้จดทะเบียนเป็นบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล หรือมูลนิธิสมาคม (ซึ่งไม่ได้มีประกาศยกเว้นจากอธิบดีกรมสรรพากร) เว้นแต่กิจการร่วมค้าเท่านั้น ที่ถือว่าเป็นผู้มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้นิติบุคคล แม้จะมีได้จดทะเบียนเป็นนิติบุคคลก็ตาม

นิติบุคคลที่มีหน้าที่ต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลในสหรัฐอเมริกา จะต้องมีถิ่นที่อยู่ในประเทศ โดยจะต้องเสียภาษีเงินได้จากทั่วโลกของนิติบุคคลนั้น ซึ่งรวมถึงเงินได้จากสาขาในต่างประเทศด้วย โดยในการพิจารณาว่านิติบุคคลใดเป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ในประเทศหรือไม่ พิจารณาได้จากสถานที่ในการจดทะเบียนของนิติบุคคลนั้น ถ้านิติบุคคลใดจดทะเบียนจัดตั้งขึ้นในประเทศ ก็จะถือว่าเป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ในประเทศ แต่ถ้านิติบุคคลใดจดทะเบียนจัดตั้งขึ้นภายนอกประเทศ ก็ไม่ถือว่าเป็นนิติบุคคลนั้นเป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ในประเทศ ตามที่บัญญัติไว้ใน Internal Revenue Code 1986 (I.R.C) มาตรา 7701 (a)(4) มาตรา 11 และมาตรา 63(a) ส่วนอัตราภาษีเงินได้นิติบุคคล ในสหรัฐอเมริกา ก็จะเป็นไปตามอัตราที่กำหนด โดยไม่คำนึงแหล่งที่มาหรือชนิดของเงิน⁷⁴

อย่างไรก็ดีนิติบุคคลต่างประเทศที่มีได้ประกอบกิจการในสหรัฐอเมริกาแต่มีเงินได้เกิดขึ้นในประเทศ จะต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลตามหลักแหล่งเงินได้

3.4.1.2 ผู้ไม่มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้นิติบุคคล

ตามที่ได้กล่าวมาแล้วว่านิติบุคคลที่มีหน้าที่ต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลในสหรัฐอเมริกาโดยหลักแล้วคือนิติบุคคลประเภท “บริษัท” ดังนั้น องค์กรธุรกิจรูปแบบอื่น ไม่ว่าจะเป็นบริษัทรูปแบบเอส (S-Corporation) ห้างหุ้นส่วน (Partnership) บริษัทจำกัดความรับผิดชอบ (LLC) ต่างก็ไม่ต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล แต่จะเสียภาษีในระดับของผู้ถือหุ้น หรือเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาแทน

นอกจากองค์กรธุรกิจดังกล่าวแล้ว ยังมีองค์กรอื่น ๆ ที่ได้รับยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลของสหรัฐอเมริกา ซึ่งเป็นไปตามที่กำหนดไว้ใน Internal Revenue Code Section 501 ซึ่งหนึ่งในองค์กรที่ได้รับการยกเว้นไม่ต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลก็คือ หน่วยงานของรัฐ (Instrumentality of the United States) นอกจากนี้ยังรวมถึงมูลนิธิ กองทุน ที่จัดตั้งขึ้นและมีวัตถุประสงค์เพื่อดำเนินการเกี่ยวกับด้านการศึกษา การศาสนา วิทยาศาสตร์ การรักษาความมั่นคงและความปลอดภัยของชาติ การป้องกันการทารุณกรรมแก่เด็กหรือสัตว์ และจะต้องไม่เป็นกิจการเพื่อผลประโยชน์ส่วนตัวของบุคคลใดบุคคลหนึ่ง ไม่มีลักษณะเป็นการ โฆษณาชวนเชื่อเพื่อผลประโยชน์ทางการเมือง ฯลฯ และนอกจากจะเป็นองค์กรที่ถูกระบุไว้ใน Internal Revenue Code Section 501 แล้ว

⁷⁴ จาก การเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลกรณีจำหน่ายเงินกำไรออกนอกประเทศไทย (วิทยานิพนธ์ปริญญาโท) (น. 72-73), โดย ปิยะนาถ เอื้ออริยะพานิชกุล, กรุงเทพฯ: มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์.

องค์กรที่ได้รับยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลดังกล่าวจะต้องไม่ดำเนินการโดยมีวัตถุประสงค์ในทางการค้ากำไร⁷⁵ หรืออาจกล่าวได้ว่าต้องเป็นองค์กรที่ไม่แสวงหากำไรนั่นเอง

กล่าวโดยสรุปได้ว่า การยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลขององค์กรไม่แสวงหากำไร เช่น มูลนิธิ กองทุน นั้นจะต้องพิจารณาถึงวัตถุประสงค์เริ่มแรกขององค์กรเป็นสำคัญ ว่าเป็นไปตามหลักเกณฑ์และเงื่อนไขของการได้รับยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลหรือไม่ กล่าวคือหากองค์กรไม่แสวงหากำไรมีวัตถุประสงค์ตรงตามหลักเกณฑ์และเงื่อนไขที่กฎหมายกำหนด องค์กรไม่แสวงหากำไรนั้นก็จะได้รับการยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคล แต่หากว่าองค์กรไม่แสวงหากำไรนั้น ดำเนินธุรกิจที่ไม่เกี่ยวข้องกับวัตถุประสงค์ตามที่กำหนดไว้ เงินได้จากธุรกิจที่ไม่เกี่ยวข้องกับวัตถุประสงค์นั้น จะต้องนำมาเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล ถือเป็นข้อยกเว้นของการไม่เสียภาษีเงินได้ขององค์กรไม่แสวงหากำไร⁷⁶

3.4.1.3 ฐานภาษี

ในการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลของสหรัฐอเมริกา นั้น ใช้ฐานภาษีเงินได้รวมทั้งหมด (Gross Income) มาหักออกจากค่าใช้จ่ายที่ได้รับอนุญาต (Allowable Deductions) แล้วจึงนำไปคำนวณเพื่อเสียภาษีตามอัตราที่กำหนดต่อไป⁷⁷

3.4.1.4 อัตราภาษี

อัตราภาษีเงินได้นิติบุคคลของสหรัฐอเมริกานั้น เป็นการเก็บภาษีในอัตราก้าวหน้า ในลักษณะของ Marginal Tax Rate⁷⁸ โดยอัตราภาษีเงินได้นิติบุคคลที่จัดเก็บโดยรัฐบาลกลางของสหรัฐอเมริกา (Federal Tax Rate) นั้น จะเริ่มเก็บในอัตราร้อยละ 15 ไปจนถึงร้อยละ 39 โดยจะแบ่งช่วงของจำนวนเงินที่ต้องเสียภาษี ซึ่งได้รวมภาษีของมลรัฐและภาษีของรัฐบาลท้องถิ่น (State and Local Income Tax) ไว้แล้ว ดังนั้น หากองค์กรธุรกิจใดได้เสียภาษีเงินได้นิติบุคคลให้แก่มลรัฐหรือท้องถิ่นไว้แล้ว ก็สามารถนำภาษีที่ได้เสียไปแล้วมาหักออกจากภาษีเงินได้นิติบุคคลที่จัดเก็บโดยรัฐบาลกลางได้

⁷⁵ Internal Revenue Code Section 501 "...An organization operated for primary purpose of carrying on a trade or business for profit shall not be exempt from taxation under section 501 ..."

⁷⁶ การเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลขององค์กรมหาชน (วิทยานิพนธ์ปริญญาโท) (น. 72). เล่มเดิม.

⁷⁷ แหล่งเดิม (น. 73).

⁷⁸ จาก หลักการจัดเก็บภาษีอากรในตราสารหนี้ (วิทยานิพนธ์ปริญญาโท) (น. 130), โดย พรนภา ผดุงเกียรติวงศ์, 2539, กรุงเทพฯ: จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย.

ตารางที่ 3.3 อัตราภาษีเงินได้นิติบุคคลของสหรัฐอเมริกา⁷⁹

เงินได้พึงประเมิน (US\$)	อัตราภาษี (ร้อยละ)
0-5,0000	15
50,001-75,000	25
75,001-100,000	34
100,001-335,000	39
335,001-10,000,000	34
10,000,001-15,000,000	35
15,000,001-18,333,333	38
18,333,333 +	35

3.4.2 มาตรการในการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลสำหรับมหาวิทยาลัยของรัฐ

สหรัฐอเมริกาเป็นประเทศที่ปกครองในรูปแบบสหพันธรัฐ (Federal Republic) เนื่องจากประกอบไปด้วยรัฐต่าง ๆ หลายรัฐ แบ่งการปกครองหรือมีโครงสร้างภายนอกเป็นสามส่วน⁸⁰ คือ

1. การปกครองส่วนกลาง (Federal Government)

มีรัฐบาลกลางหรือรัฐบาลสหพันธรัฐเป็นศูนย์กลางการปกครองทั่วทั้งประเทศ มีฝ่ายบริหารซึ่งมีประธานาธิบดีเป็นผู้นำ มีรัฐสภาซึ่งประกอบด้วย วุฒิสภาหรือสภาสูง และสภาผู้แทนราษฎรหรือสภาล่าง

2. การปกครองระดับรัฐ (State Government) แต่ละรัฐจะมีรัฐธรรมนูญเป็นของตนเอง เพื่อกำหนดรูปแบบการปกครองหรือความสัมพันธ์ของอำนาจต่าง ๆ การปกครองแต่ละรัฐ จะแยกอำนาจในการปกครองออกเป็น 3 ฝ่ายเช่นเดียวกับรัฐบาลกลาง คือ ฝ่ายบริหาร ฝ่ายนิติบัญญัติ และฝ่ายตุลาการ

3. การปกครองท้องถิ่น (Local Government) เป็นหน่วยการปกครองในระดับล่างสุด และมีจำนวนหน่วยการปกครองและความหลากหลายมากที่สุด ในรัฐธรรมนูญของสหพันธรัฐ จะ

⁷⁹ I.R.C Section 11, Retrieved April 19, 2015, from www.irs.gov

⁸⁰ จาก การปกครองท้องถิ่นเปรียบเทียบ อังกฤษ สหรัฐอเมริกา ญี่ปุ่น ฝรั่งเศส สหภาพโซเวียต (น. 110-111), โดย นิยม รัฐอมฤต, พรชัยเทพปัญญา, และชาญชัย ลวิตรังสิมา, 2520, กรุงเทพฯ: มหาวิทยาลัยรามคำแหง.

ไม่มีการบัญญัติเนื้อหาที่เกี่ยวกับการปกครองท้องถิ่น กฎหมายต่าง ๆ ที่บังคับใช้เกี่ยวกับการปกครองท้องถิ่นขึ้นอยู่กับแต่ละรัฐ⁸¹ โดยรัฐจะเป็นผู้กำหนดขอบเขตอำนาจ รูปแบบของหน่วยการปกครองท้องถิ่น⁸²

สหรัฐอเมริกาจะมีการจัดตั้งหน่วยงานของรัฐขึ้นเพื่อเป็นเครื่องมือในการบริหารงานของรัฐให้มีประสิทธิภาพมากยิ่งขึ้น ซึ่งการจัดตั้งหน่วยงานของรัฐนั้น สามารถจัดตั้งโดยรัฐบาลกลางหรือรัฐบาลท้องถิ่น โดยหน่วยงานของรัฐจะถูกควบคุมดูแลโดยรัฐบาลกลางหรือรัฐบาลท้องถิ่นของแต่ละท้องถิ่นแล้วแต่กรณี ซึ่งหน่วยงานของรัฐนี้จะได้รับการยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลของสหรัฐอเมริกาตามที่ได้กล่าวมาแล้วข้างต้น

จากการพิจารณาหลักเกณฑ์การเสียเงินได้นิติบุคคลและรูปแบบนิติบุคคลของสหรัฐอเมริกาแล้วจะเห็นได้ว่า มหาวิทยาลัยของรัฐ มิได้มีสถานะเป็นบริษัท จึงไม่มีการะทางภาษีเงินได้นิติบุคคล อีกทั้งเมื่อพิจารณาองค์กรที่ได้รับยกเว้นไม่ต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลของสหรัฐอเมริกา มหาวิทยาลัยของรัฐ ถือเป็นหน่วยงานของรัฐรูปแบบหนึ่ง ซึ่งหน่วยงานของรัฐนี้จะได้รับยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคล โดยไม่ถือเป็นหน่วยภาษีตามที่กำหนดไว้ใน Internal Revenue Code Section 501 ซึ่งโดยปกติแล้วหน่วยงานของรัฐจะได้รับยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลในทุกกรณี ไม่ว่าเงินได้ที่เกิดขึ้นจะมาจากธุรกิจที่เกี่ยวข้องกับวัตถุประสงค์หรือไม่เกี่ยวข้องกับวัตถุประสงค์ก็ตาม

อย่างไรก็ตามในกรณีของวิทยาลัยหรือมหาวิทยาลัยไม่ว่าจะเป็นหน่วยงานของรัฐบาลกลางหรือในรัฐบาลท้องถิ่นก็ตาม จะมีข้อยกเว้นเป็นพิเศษ กล่าวคือ หากวิทยาลัยหรือมหาวิทยาลัยได้ดำเนินธุรกิจที่ไม่เกี่ยวข้องกับวัตถุประสงค์ที่ได้รับยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคล นั่นคือเพื่อความก้าวหน้าทางด้านการศึกษาแล้ว รายได้ที่ได้รับจากธุรกิจที่ไม่เกี่ยวข้องกับวัตถุประสงค์นั้น จะไม่ได้รับยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคล⁸³ รายได้ที่ได้รับจากธุรกิจที่ไม่เกี่ยวข้องกับวัตถุประสงค์นั้น นอกจากจะเกิดจากการดำเนินกิจกรรมของวิทยาลัยหรือมหาวิทยาลัยเอง ยังรวมถึงกรณีที่วิทยาลัยหรือมหาวิทยาลัยเป็นผู้ถือหุ้นในองค์กรอื่นซึ่งดำเนินกิจกรรมทางธุรกิจที่ไม่เกี่ยวข้องกับ

⁸¹ From *Comparative Public Administration* (p. 211), by Chandler, J. A, editor, Cambridge: United Kingdom at University Press, 2000.

⁸² สืบค้น 19 เมษายน 2558, จาก <http://www.local.moi.go.th/document/%209.pdf>

⁸³ *Tax on Unrelated Business Income of Exempt Organizations*. Retrieved April 20, 2015, from <http://www.irs.gov/pub/irs-pdf/p598.pdf>

วัตถุประสงค์ของวิทยาลัยหรือมหาวิทยาลัยด้วย⁸⁴ จึงอาจกล่าวได้ว่ากิจกรรมที่วิทยาลัยหรือมหาวิทยาลัยของรัฐได้ดำเนินการนั้นมีความสำคัญต่อการเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลในสหรัฐอเมริกา

อนึ่ง ลักษณะของเงินได้จากธุรกิจที่ไม่เกี่ยวข้องกับวัตถุประสงค์นั้น จะมีลักษณะเป็นเงินได้จากการค้าหรือธุรกิจที่องค์กรนั้นเป็นผู้ดำเนินการ แต่จะเป็นเงินได้ที่ไม่เกี่ยวข้องอย่างเป็นทางการสำคัญต่อการปฏิบัติหน้าที่ขององค์กรตามวัตถุประสงค์⁸⁵ (วัตถุประสงค์ที่ได้รับการยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคล)

กล่าวโดยสรุป การจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลกรณีมหาวิทยาลัยของรัฐ ซึ่งมีสถานะเป็นหน่วยงานของรัฐในสหรัฐอเมริกา มีความแตกต่างกับการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลของมหาวิทยาลัยของรัฐในประเทศไทย กล่าวคือ ตามประมวลรัษฎากรของประเทศไทยมหาวิทยาลัยของรัฐไม่ถือเป็นหน่วยภาษีจึงไม่มีหน้าที่ต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล ในขณะที่สหรัฐอเมริกา นอกจากจะพิจารณาสถานะความเป็นหน่วยงานของรัฐแล้ว ในกรณีของมหาวิทยาลัยนั้นจะต้องพิจารณาถึงกิจกรรมที่ทางมหาวิทยาลัยดำเนินการด้วยว่าเป็นการดำเนินการที่เกี่ยวข้องกับวัตถุประสงค์ของมหาวิทยาลัยหรือไม่ หากเป็นการดำเนินกิจกรรมที่ไม่เกี่ยวข้องกับวัตถุประสงค์เงินได้ในส่วนนี้ก็จะไม่ได้รับการยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคล

⁸⁴ การเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลขององค์การมหาชน (วิทยานิพนธ์ปริญญาโทบริหารธุรกิจ) (น. 77). เล่มเดิม.

⁸⁵ *Unrelate Trade or Business*. Retrieved Retrieved April 20, 2015, from <http://www.irs.gov/pub/irs-pdf/p598.pdf>