

ภาษีเงินได้ (Income Tax)

ภาษีเงินได้เป็นภาษีทางตรง (Direct Tax) ซึ่งมีหลักการจัดเก็บตามความสามารถของผู้เสียภาษีโดยถือเอา “รายได้” (income) เป็นเครื่องวัดความสามารถของบุคคล บุคคลจะมีความสามารถในการเสียภาษีมากน้อยแค่ไหนขึ้นอยู่กับรายได้มากหรือน้อย และเพื่อให้เข้าถึงความสามารถของผู้เสียภาษียิ่งขึ้น การจัดเก็บภาษีเงินได้ของนานาประเทศจึงได้วางหลักการให้คำนึงถึงขนาดของครอบครัว ตลอดจนค่าใช้จ่ายในการทำมาหารายได้นั้น โดยจัดเก็บภาษีเงินได้จาก “รายได้สุทธิ” (net income) ซึ่งเป็นรายได้ของบุคคลหลังจากได้หักค่าใช้จ่ายและค่าลดหย่อนสำหรับผู้มีเงินได้และครอบครัวออกแล้ว เพื่อมิให้บังเกิดความได้เปรียบเสียเปรียบในความสามารถของผู้เสียภาษีเงินได้นั้นเอง ภาษีเงินได้จึงเป็นภาษีที่ถือหลักความยุติธรรมมากยิ่งขึ้นกว่าภาษีใด ๆ และเป็นที่ยอมรับจัดเก็บอย่างแพร่หลายดังจะเห็นได้จากสถิติการจัดเก็บภาษีเงินได้ซึ่งเป็นภาษีทางตรงของประเทศพัฒนาแล้วจะมีสัดส่วนสูงกว่าภาษีทางอ้อม ส่วนในประเทศด้อยพัฒนาแม้ปกติจะจัดเก็บภาษีเงินได้ในสัดส่วนที่น้อยกว่าภาษีทางอ้อมก็ตาม แต่ก็ได้พยายามปรับปรุงการจัดเก็บภาษีเงินได้เพื่อเป็นรายได้ของรัฐและเพื่อผลในการกระจายรายได้มากยิ่งขึ้นตามลำดับ

ภาษีเงินได้ที่นิยมปฏิบัติจัดเก็บอยู่ในประเทศต่าง ๆ รวมทั้งประเทศไทยเป็นภาษีประเภทที่เรียกว่า “ประเมินตนเอง” (self assessment) โดยผู้มีเงินได้จะต้องแจ้งต่อเจ้าหน้าที่ว่า ตนเองมีเงินได้จากแหล่งใด จำนวนเท่าใด และจะต้องเสียภาษีเท่าใด ในขณะเดียวกันเจ้าพนักงานประเมินก็ยังสงวนอำนาจที่จะประเมินรายได้ใหม่ในลักษณะ Net Worth Assessment เพื่อทราบถึงรายได้ที่แท้จริงได้ เนื่องจากในระบบเศรษฐกิจที่พัฒนาขึ้นตามลำดับในปัจจุบันก่อให้เกิดการแบ่งงานกันทำและแบ่งซอยมากขึ้น ผู้คนย่อมมีช่องทางประกอบอาชีพ มีรายได้จากการประกอบกิจการในลักษณะต่าง ๆ มากขึ้น ภาษีเงินได้จึงอาจมีอยู่หลายประเภท คือ-

1. ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา (Individual Income Tax) ที่เก็บจากบุคคลธรรมดาทั่วไป

2. ภาษีเงินได้นิติบุคคล (Corporate Income Tax) ที่เก็บจากบริษัทจำกัด ห้างหุ้นส่วน-
นิติบุคคล

3. ภาษีเงินได้ที่เก็บในลักษณะอื่น กล่าวคือโดยชื่อแล้วมิได้เรียกว่า ภาษีเงินได้ แต่มีหลัก
การจัดเก็บจากรายได้ทำนองเดียวกับภาษีเงินได้ เช่น เงินรัฐชูปการ ภาษีเงินเดือน ภาษีจาก
กำไรในการขายสังหาริมทรัพย์ หรืออสังหาริมทรัพย์ เป็นต้น

ในตอนต่อไปนี้จะได้พิจารณาถึงหลักการสำคัญของภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา กับภาษี
เงินได้นิติบุคคล ซึ่งมีการจัดเก็บแพร่หลายอยู่ในประเทศต่าง ๆ ตามลำดับ

ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา (Individual Income Tax)

เป็นภาษีทางตรงที่จัดเก็บตามความสามารถในการเสียภาษีโดยถือเอา “รายได้” เป็น
เครื่องวัดความสามารถของบุคคล และมีรายได้สุทธิ (net income) เป็นเกณฑ์เรียกเก็บภาษีใน
อัตราก้าวหน้า มีหลักการจัดเก็บพอสรุปได้ดังต่อไปนี้

1. การจัดประเภทของเงินได้ ประเทศต่าง ๆ ในโลกได้ยึดถือหลักปรัชญาสำคัญ 2 ประการ
ในการจัดแบ่งประเภทของเงินได้เพื่อการเสียภาษีดังต่อไปนี้.-

1.1 รวมรายได้ทุกประเภทเข้าด้วยกัน (Global Income Tax) ตามปรัชญาแรก
นี้ถือว่า เงินได้ไม่ว่าจะได้จากอาชีพใดก็ตามมีความสำคัญหรือมีความหมายเท่าเทียมกันหมด ควร
จะเอาเงินได้จากแหล่งทุกแหล่งมารวมกันแล้วคิดคำนวณภาษีตามบัญชีอัตราภาษีเดียวกัน

1.2 แบ่งแยกประเภทของเงินได้ (Schedular Income Tax) ตามปรัชญาที่สองนี้
ถือว่า เงินได้จากอาชีพแต่ละอาชีพมีความยากง่ายต่างกัน (เงินได้จากการขายแรงงานกับเงินได้
ประเภทดอกเบี้ย) มีความเสี่ยงมากน้อยผิดกัน (เงินได้ประเภทดอกเบี้ย กับเงินได้ประเภทกำไร)
มีระยะเวลาของการทำอาชีพต่างกัน (เงินเดือนสำหรับงานประจำ กับเงินได้จากอาชีพการต่อ-
มวย) จึงควรเสียภาษีต่างกัน เช่น อาชีพที่ยากเสียภาษีในอัตราร้อย อาชีพที่ง่ายเสียภาษีในอัตราสูง
ความจริงปรัชญาทั้งสองนี้เป็นปรัชญาแบบเก่าที่นักเศรษฐศาสตร์เคยคิดกันในสมัยก่อนว่า รายได้
บางประเภทเป็นรายได้ที่ก่อให้เกิดผลผลิต (productive) ส่วนรายได้บางประเภทไม่ก่อให้เกิด
ผลผลิต (unproductive)⁽¹⁾

(1) ดร.อรุณ ธรรมโน ความรู้ทั่วไปทางการคลัง (กรุงเทพมหานคร : บริษัทบพิธ จำกัด 2518) หน้า 177

ในทางปฏิบัติหากยอมรับปรัชญาทั้งสองนี้ก็อาจนำมาใช้ร่วมกัน โดยยอมให้หักรายจ่าย สำหรับเงินได้แต่ละประเภทต่างกัน เช่น ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาของไทยกำหนดให้หักค่าใช้จ่าย ร้อยละ 30 สำหรับเงินเดือนค่าจ้าง ร้อยละ 80 สำหรับการทำป่าไม้ สวนยาง หรือไม้ยืนต้น เป็นต้น

2. **เงินได้ที่ต้องเสียภาษี** ความนิยมในการเรียกเก็บภาษีเงินได้ทั้งในภาคปฏิบัติและในระดับทฤษฎีนั้น มีสาเหตุมาจากข้อคิดที่ว่า เงินได้นั้นเป็นดัชนีวัดความสามารถในการเสียภาษี (ability to pay taxes) ที่ดีที่สุด⁽²⁾ แต่มีข้อยุ่งยากอยู่ที่นิยาม คำว่า “เงินได้” (Income) ที่อยู่ในข่ายต้องเสียภาษี เงินได้นั้นมีแนวคิดหรือทฤษฎีให้คำจำกัดความไว้หลายนัยด้วยกัน เริ่มแต่ความหมายอย่างหนึ่งที่ว่า

“เงินได้คือทุกสิ่งทุกอย่างที่ได้รับ” (Income is what comes in)

“เงินได้คือสิ่งที่ได้มาเนื่องจากการประกอบอาชีพหรือธุรกิจ” (Income is thing that comes in the course of occupation or business)

ความหมายตามทฤษฎีกระแสบริการ (Flow of Services Theory) ซึ่งเป็นความหมายอย่างแคบว่า⁽³⁾ “เงินได้คำนวณเอาจากค่าใช้จ่ายและบริการที่ได้รับจากสิ่งของ” เท่านั้น

แนวความคิดว่าเงินได้คืออะไรนั้นได้รับการแก้ไขเพิ่มเติมเรื่อยมา และยังไม่มียุติ ส่วนทางเศรษฐศาสตร์ให้นิยามว่า “เงินได้คือกำไรหรือผลได้ทางเศรษฐกิจที่บุคคลได้รับในระยะเวลาใดเวลาหนึ่ง” ซึ่งมักเน้นไว้เสมอว่า ภาษีเงินได้เก็บจากเงินได้ (Income) มิใช่เก็บจากทุน โดยเปรียบเงินได้เหมือนผลไม้และทุนเปรียบเหมือนต้นไม้ แต่ก็ยังไม่มีใครแยกได้โดยเด็ดขาดว่า อะไรเป็นทุน อะไรเป็นเงินได้ ในหลักการจึงถือว่าเงินได้ทุกชนิดทุกประเภทไม่ว่าจะได้มาโดยทางใดหรือวิธีใด ไม่ว่าจะได้มาโดยชอบหรือมิชอบด้วยกฎหมาย ย่อมเป็นเงินได้พึงประเมินทั้งสิ้น

(2) ไกรยุทธ ธีรตยาสินันท์ *ทฤษฎีภาษีเงินได้และภาษีเงินได้ของไทย* (กรุงเทพมหานคร : บริษัท สำนักพิมพ์ดวงกมล จำกัด 2521) หน้า 2

(3) Irving Fisher, *The Nature of Capital and Income*, (New York : the Macmillan co., 1906) p. 52.

ทางด้านเศรษฐศาสตร์จะเห็นได้ว่า สิ่งใดก็ตามที่สามารถทำให้สวัสดิการของประชาชนสูงขึ้นก็ย่อมถือว่าเป็น **เงินได้** เงินได้ถ้ามองทางด้านเศรษฐศาสตร์จะประกอบด้วยรายการใหญ่ 3 รายการ คือ

(1) สิ่งที่ได้รับจากบุคคลภายนอก ไม่ว่าจะเป็นในรูปเงิน สิ่งของ หรือประโยชน์ใด ๆ ที่ได้รับก็ควรถือเป็นเงินได้ เพราะสิ่งเหล่านี้สามารถทำให้ผู้รับมีความอยู่ดีกินดีเพิ่มขึ้น

(2) การบริโภคที่ได้รับจากบริการหรือทรัพย์สินของตนเอง เป็นต้นว่า เราตัดเสื้อผ้าได้เอง มีบ้านอยู่เองโดยไม่ต้องเสียค่าเช่า สิ่งเหล่านี้จะทำให้ผู้รับมีความอยู่ดีกินดีมากกว่าผู้ที่มีเงินได้รายการที่ (1) เท่านั้น แต่ไม่มีเงินได้รายการที่ (2)

(3) ค่าเพิ่มของทรัพย์สิน (Capital Gain) ถ้าหากค่าของที่ดินและหุ้นที่ถืออยู่มีราคาเพิ่มขึ้น ก็น่าจะแสดงว่าผู้มีที่ดินหรือหุ้นนั้นมีความสามารถเหนือบุคคลอื่น⁽⁴⁾

เงินได้ตามข้อ (1) เป็นที่ยอมรับทางด้านกฎหมายภาษีอากร เพราะเป็นสิ่งที่เห็นได้ชัดเจน ตรวจสอบได้ง่าย ส่วนเงินได้ตามข้อ (2) ในทางปฏิบัติจัดเก็บจะตรวจสอบได้ยากและเกรงไปว่าเป็นการลงโทษความขยันขันแข็งของประชาชน สำหรับข้อ (3) นิยมแยกไปจัดเก็บในรูปของภาษีมูลค่าเพิ่มของทรัพย์สิน (Capital Gain Tax)

ปัจจุบันเงินได้พึงประเมิน (Assessable Income) ที่อยู่ในข่ายต้องเสียภาษี นิยมกำหนดไว้ให้ครอบคลุมเงินได้ทุกประเภท นอกจากที่ได้กำหนดยกเว้นไว้ และเพื่อความสะดวกในการปฏิบัติจัดเก็บจะระบุเงินได้ประเภทใหญ่ ๆ ไว้ เช่น เงินได้จากเงินเดือนค่าจ้าง เงินส่วนลดหรือค่านายหน้า ดอกเบี้ย เงินปันผล หรือส่วนแบ่งกำไร เงินได้จากการประกอบอาชีพหรือวิชาชีพ เงินได้จากการประกอบธุรกิจ การพาณิชย์ การอุตสาหกรรม การเกษตรกรรม การขนส่ง ตลอดจนรายได้หรือกำไรจากการขายทรัพย์สิน (Capital gain) และในตอนท้ายมักบัญญัติไว้ในกฎหมายว่า “รายได้อื่น ๆ หรือเงินได้จากการอื่นนอกจากที่ได้ระบุไว้แล้ว” ส่วนเงินได้ที่ได้รับการยกเว้นภาษีก็น่าจะระบุไว้แน่ชัดเพื่อให้สอดคล้องกับนโยบายของรัฐบาล

(4) ดร.อริย์ ธรรมโน ความรู้ทั่วไปทางการคลัง (กรุงเทพมหานคร : บริษัทพิมพ์ จำกัด 2518) หน้า 164.

3. **ฐานที่ใช้ในการคำนวณภาษีเงินได้** ตามปกติภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา จะคำนวณจัดเก็บจากเงินได้สุทธิ (net income) หรือมีเงินได้สุทธิเป็นฐานในการคำนวณภาษี

เงินได้พึงประเมิน (Assessable Income)บาท
หัก ค่าใช้จ่าย (Deductible Expenses)บาท
หัก ค่าลดหย่อน (Personal Allowances)บาท
เงินได้สุทธิ (net income)บาท

3.1 **เงินได้พึงประเมิน** เป็นเงินได้หรือรายได้ของบุคคลที่ทำมาหาได้หรือได้รับมาตลอดปีภาษี และเป็นเงินที่กฎหมายระบุว่าเป็นเงินได้ที่อยู่ในข่ายต้องเสียภาษีก่อนหักค่าใช้จ่ายและค่าลดหย่อน

3.2 **ค่าใช้จ่าย** เนื่องจากเงินได้พึงประเมินเป็นเงินได้ที่บุคคลได้รับในปีภาษีที่ล่วงมาซึ่งส่วนใหญ่มีได้ได้มาเปล่า ๆ ผู้มีเงินได้จะต้องเสียค่าใช้จ่ายลงทุนลงแรง ดังนั้นเพื่อความเป็นธรรม จึงยอมให้หักค่าใช้จ่ายได้ตามควรแก่กรณี เพื่อให้แสดงถึงฐานะความสามารถในการเสียภาษีของผู้มีเงินได้อย่างแท้จริง ตามปกติก็จะให้หักค่าใช้จ่ายได้ตามความจำเป็นและสมควร ในกรณีการจ่ายอันมีลักษณะเป็นการลงทุนก็อาจไม่ยอมให้หักทั้งหมดในคราวเดียว แต่อาจยอมให้หักหรือตัดจ่ายได้เป็นงวด ๆ เป็นค่าเสื่อมราคาหรือเสื่อมค่า ส่วนในประเทศด้อยพัฒนาซึ่งมีระบบบัญชีและเอกสารการใช้จ่ายยังไม่สมบูรณ์ กฎหมายภาษีมักกำหนดอัตราค่าใช้จ่ายมาตรฐาน (Standard deductions) ไว้เป็นการเหมาว่า รายได้ประเภทนั้นประเภทนี้ยอมให้หักค่าใช้จ่ายได้เท่าใด ทั้งนี้อาจกำหนดค่าใช้จ่ายต่ำสุด (minimum floor) และค่าใช้จ่ายสูงสุด (maximum ceiling) ไว้ การให้หักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมา โดยกำหนดเป็นร้อยละ (Percentage Deduction) เช่นนี้เป็น การแบ่งเบาภาระแก่เจ้าหน้าที่ในอันที่จะไม่ต้องตรวจสอบรายละเอียดและหลักฐานการจ่าย ประหยัดเวลาและค่าใช้จ่ายในการจัดเก็บภาษี ทางฝ่ายผู้เสียภาษีก็สะดวกไม่ต้องห่วงในการที่จะต้องรักษาหลักฐานการใช้จ่ายหรือการทำบัญชีรายจ่าย โดยเฉพาะอย่างยิ่งในประเทศที่กิจการส่วนใหญ่มีขนาดเล็กหรือเป็นกิจกรรมภายในครอบครัวเป็นส่วนใหญ่

3.3 **ค่าลดหย่อน** นอกจากให้หักค่าใช้จ่ายแล้ว การจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดายังยอมให้หักค่าลดหย่อน สำหรับส่วนตัวผู้เสียภาษี สามี ภริยา และบุตร ตลอดจนคนผู้อยู่ในอุปการะเลี้ยงดูอีก และในบางประเทศก็อาจลดหย่อนให้เป็นพิเศษอีกสำหรับผู้มีเงินได้ที่สูงอายุ เช่นมีอายุเกินกว่า 65 ปีขึ้นไป หรือผู้ที่พิการ ฯลฯ เพื่อความเป็นธรรมในระหว่างผู้เสียภาษีด้วยกัน

ซึ่งมีภาวะในครอบครัวแตกต่างกัน การให้หักค่าลดหย่อนส่วนตัวจึงเป็นความพยายามที่จะมีระดับค่าใช้จ่ายในการครองชีพที่สัมพันธ์กับขนาดของครอบครัวของผู้เสียภาษี นอกจากนี้การให้หักค่าลดหย่อนอาจเป็นไปตามความต้องการในเรื่องรายได้หรือเพื่อสนองนโยบายของรัฐบาลบางประการ ดังเช่นประเทศเบลเยียมเคยกำหนดค่าลดหย่อนให้สูงเป็นพิเศษสำหรับผู้มีบุตรมาก และอาจให้ส่วนลดสูงขึ้นเรื่อย ๆ สำหรับบุตรคนต่อ ๆ ไป เพื่อส่งเสริมการเพิ่มประชากร เนื่องจากอัตราเพิ่มพลเมืองของเบลเยียมอยู่ในเกณฑ์ต่ำ ส่วนกรณีของประเทศไทยเราใช้ค่าลดหย่อนเพื่อสนับสนุนการวางแผนครอบครัว (Family Planning) สำหรับบุตรที่เกิดหลัง พ.ศ. 2522 หักค่าลดหย่อนได้ไม่เกิน 3 คน เป็นต้น

นอกจากค่าลดหย่อนสำหรับส่วนตัวและครอบครัวผู้เสียภาษีแล้วอาจมีค่าลดหย่อนตามรายการ (itemized deductions) ซึ่งแต่ละประเทศกำหนดไว้แตกต่างกัน ถ้าผู้เสียภาษีมีค่าใช้จ่ายที่มีรายการกำหนดไว้ก็ยอมให้หักออกจากเงินได้พึงประเมินได้ตามเงื่อนไขที่กำหนดไว้ เช่น ค่ารักษาพยาบาล ค่าทรัพย์สินสูญหาย เบี้ยประกันชีวิต เงินบริจาค ตลอดจนค่าภาษีอากรอื่น ๆ เป็นต้น กรณีของประเทศไทย ประมวลรัษฎากรให้หักค่าลดหย่อนสำหรับเงินบริจาค เงินค่าเบี้ยประกันชีวิต และค่าดอกเบี้ยในการผ่อนบ้านอยู่อาศัย

4. การแบ่งหน่วยเพื่อจัดเก็บภาษีเงินได้ ในการแบ่งหน่วยเพื่อการเสียภาษีก็มีความสำคัญมากสำหรับผู้ที่มีคู่สมรสแล้ว ประเทศต่าง ๆ ได้ยึดหลัก 2 หลักด้วยกัน คือ-

4.1 ถือว่าครอบครัวเป็นหน่วยเสียภาษีหน่วยเดียว ให้สามีภรรยา นำเงินได้มารวมกันเพื่อการเสียภาษี ในกรณีนี้จะเห็นได้ว่า การมีคู่สมรสจะต้องรับภาระภาษีในอัตราสูงขึ้น

4.2 ถือว่าครอบครัวเป็นหน่วยร่วมระหว่างบุคคล 2 คนที่มีฐานะเท่าเทียมกัน ให้สามีภรรยา นำเงินได้มารวมกันแล้วหารด้วยสอง แล้วจึงคำนวณภาษีสำหรับแต่ละคน ในกรณีนี้จะเป็นการประหยัดภาษีอากรไปได้มาก ถ้าหากคู่สมรสมีรายได้แตกต่างกันมาก ภาระภาษีจะต่ำกว่าข้อ 4.1 มาก ไม่ว่าจะ มีเงินได้แต่ละฝ่าย ๆ ละเท่าใด⁽⁵⁾

⁽⁵⁾ *Ibid.* p. 178

ประเทศต่าง ๆ อาจเลือกใช้ตามความเหมาะสมหรืออาจใช้ทั้ง 2 หลักร่วมกันอย่างกรณีของประเทศไทย ถ้าสามีภริยาต่างฝ่ายต่างมีเงินได้และอยู่ร่วมกันตลอดปีภาษีที่ล่วงมาแล้วให้ถือเอาเงินได้ของภริยาเป็นเงินได้ของสามี และให้สามีมีหน้าที่และความรับผิดชอบในการยื่นรายการและเสียภาษี ถ้าสามีหรือภริยามีความประสงค์จะยื่นรายการแยกกัน ก็ให้ทำได้โดยแจ้งเจ้าพนักงานประเมินทราบภายในเวลาซึ่งกำหนดให้ยื่นรายการ แต่การแยกยื่นรายการนั้นต้องไม่ทำให้ภาษีที่ต้องเสียเปลี่ยนแปลงแต่อย่างใด ซึ่งก็มีผลให้ครอบครัวต้องเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาในอัตราสูง ต่อมาได้มีประกาศของคณะปฏิวัติ ฉบับที่ 10 เมื่อ พ.ศ. 2520 กำหนดให้ภริยาแยกยื่นรายการและเสียภาษีต่างหากจากสามีได้เฉพาะส่วนที่เป็นเงินได้ประเภทเงินเดือนค่าจ้าง ฯลฯ ตามมาตรา 40 (1)

5. เงินได้ที่ได้รับยกเว้นภาษี (exclusion) การจัดเก็บภาษีเงินได้มักกำหนดยกเว้นภาษีให้แก่เงินได้บางลักษณะ เพื่อความเป็นธรรม มิให้ต้องเสียภาษีซ้ำซ้อน เพื่อสนองนโยบายของรัฐบาลทางด้านเศรษฐกิจและสังคม รวมทั้งการยกเว้นเพื่อความสะดวกในการจัดเก็บภาษีเงินได้ เช่น เงินได้ที่ได้รับจากการจ่ายโอน (transfer payments) ของรัฐบาล เงินได้จากผลประโยชน์พิเศษที่นายจ้างจ่ายให้ลูกจ้างนอกเหนือจากเงินเดือนค่าจ้าง (Fringe Benefits) และเงินได้อื่น ๆ เป็นต้นว่า เงินรางวัลในการศึกษาค้นคว้าทางวิชาการ เงินค่าประกันชีวิต ภาษีเงินได้ของไทย ยกเว้นดอกเบียพินชบัตร เพื่อส่งเสริมนิสัยการออมทรัพย์ ยกเว้นเงินรางวัลในการศึกษาหรือค้นคว้าทางวิทยาการ เพื่อส่งเสริมการศึกษาค้นคว้า ยกเว้นเงินได้ของชาวนาที่ได้จากการขายข้าวเพื่อยกฐานะความเป็นอยู่ของชาวนา เป็นต้น เงินได้ที่ได้รับยกเว้นภาษีนี้อ้อมมีบทบาทสำคัญที่จะช่วยให้การจัดเก็บภาษีเงินได้เป็นผลดีและสอดคล้องกับนโยบายของรัฐบาล ดังนั้นในการที่จะยกเว้นภาษีให้แก่เงินได้ประเภทใดอย่างใด และมีข้อจำกัดหรือเงื่อนไขอย่างใดจึงควรจะได้พิจารณาอย่างกว้างขวางและละเอียดรอบครอบ และต้องได้รับการแก้ไขปรับปรุงให้เหมาะสมแก่สภาวะการณ์ที่เปลี่ยนแปลงไปอยู่เสมอ มิฉะนั้นอาจเกิดภาวะความไม่เป็นธรรมขึ้นระหว่างผู้มีเงินได้ประเภทต่าง ๆ ได้มาก

6. อัตราภาษีเงินได้ อัตราที่ใช้เรียกเก็บภาษีเงินได้มีหลายชนิดด้วยกัน เช่น อัตราภาษีปกติหรืออัตรามาตรฐาน และอัตราภาษีเสริม การวางอัตราก็อาจมีหลายแบบ เช่น อัตราเสมอภาค (Proportional Rate) หรืออัตราก้าวหน้า (Progressive Rate) การใช้อัตราภาษีแต่ละชนิดแต่ละแบบมีผลทำให้ได้ภาษีมากหรือน้อยต่างกันและก่อผลต่อการผลิต การบริโภค การกระจายรายได้

แตกต่างกัน ดังนั้น การที่จะเก็บภาษีเงินได้โดยใช้อัตราแบบใดจึงย่อมขึ้นอยู่กับนโยบายของแต่ละประเทศ แต่โดยทั่วไปแล้วประเทศต่าง ๆ นิยมจัดเก็บภาษีเงินได้ในอัตราก้าวหน้าซึ่งอาจกำหนดได้ 3 ประการ คือ-

6.1 โดยเพิ่มอัตราภาษีให้สูงขึ้นเมื่อเงินได้สุทธิมีจำนวนสูงยิ่งขึ้นในกรณีที่มีผู้จัดเก็บภาษีเงินได้มากพอก็อาจวางอัตราภาษีสำหรับเงินได้สุทธิขั้นแรก ๆ ซึ่งมีผู้เสียภาษีเป็นจำนวนมากไว้สูง และเมื่อเงินได้สุทธิสูงขึ้นอัตราภาษีที่ต้องเสียก็จะสูงขึ้นด้วย

6.2 โดยอาจเก็บภาษีเสริม (Surtax) บนฐานภาษีเดียวกันนั้นซ้ำลงไปอีก ซึ่งเป็น การเพิ่มต่างหากจากภาษีที่ต้องเสียในอัตราปกติหรืออัตรามาตรฐาน วิธีนี้จึงแยกเป็น 2 อัตรา คือ (1) อัตราปกติจัดเก็บบนเงินสุทธิทั้งหมดเสียครั้งหนึ่งก่อนแล้วจึงมี (2) อัตราภาษีเสริมเก็บซ้ำลงบนเงินได้เฉพาะขั้นสูง ๆ อีก การจัดเก็บภาษีเสริมย่อมสามารถปรับปรุงแก้ไขอัตราภาษีเสริมให้ยืดหยุ่นไปตามสภาวะการณ์ทางเศรษฐกิจได้สะดวกกว่าการแก้ไขอัตราภาษีก้าวหน้าทั้งหมด

6.3 โดยกำหนดอัตราลดไว้เป็นการลดภาระภาษี (Regate) สำหรับเงินได้อันพึงเสียภาษีที่อยู่ในระดับต่ำให้ลดลงจากอัตราภาษีที่ต้องเสียตามปกติ วิธีนี้อาจกำหนดอัตราภาษีไว้ในอัตราเดียวกันหมด แล้วลดอัตราลงสำหรับเงินได้อันพึงเสียภาษีในขั้นต่ำ ๆ วิธีนี้มีประโยชน์ในขอบเขตจำกัดเพราะจะทำให้อัตราภาษีก้าวหน้าเกินไปกว่าอัตราภาษีที่กำหนดไว้เดิมไม่ได้

การจัดเก็บภาษีเงินได้ในอัตราก้าวหน้าได้รับความนิยมน้อยลงในหมู่นักเศรษฐศาสตร์ การคลัง เพราะสามารถกระจายภาระภาษีไปยังประชาชนโดยยุติธรรมตามหลักความสามารถในการเสียภาษีและเป็นเครื่องมือที่ดีในการจำกัดความไม่เสมอภาคทางเศรษฐกิจ โดยเฉพาะในสังคมที่มีความเหลื่อมล้ำทางเศรษฐกิจจะหวางบุคคลนั้น ย่อมใช้ภาษีเงินได้ในอัตราก้าวหน้ากระจายรายได้จากกลุ่มคนที่มั่งคั่งมาสู่กลุ่มคนที่ยากจน โดยมีรัฐบาลเป็นตัวกลาง หากการบริหารจัดเก็บมีประสิทธิภาพพอ

7. วิธีการจัดเก็บภาษีเงินได้ การบริหารงานจัดเก็บเป็นกระบวนการที่ฝ่ายผู้จัดเก็บและผู้มีหน้าที่เสียภาษีจะต้องพึงปฏิบัติแก่กันเพื่อให้การจัดเก็บภาษีเงินได้ดำเนินไปตามหลักการที่วางไว้ โดยกำหนดวิธีการบริหารจัดการจัดเก็บภาษีเงินได้ไว้เป็นแนวปฏิบัติว่า ผู้เสียภาษีมีหน้าที่ต้องปฏิบัติและรับผิดชอบอย่างไร และทางด้านพนักงานเจ้าหน้าที่ผู้จัดเก็บว่ามีอำนาจหน้าที่ที่จะปฏิบัติจัดเก็บอย่างไร ในการนี้จะมิบทกฏหมายระเบียบข้อบังคับประกาศ ตลอดจนคำแนะนำของหน่วยงานที่มีหน้าที่รับผิดชอบในการจัดเก็บภาษีวางไว้เป็นแนวทางบริหารจัดการจัดเก็บ ส่วนวิธีการจัดเก็บภาษีเงินได้นั้นอาจกระทำได้หลายวิธี เช่น

7.1 การหักภาษี ณ ที่จ่าย (Tax Withholding) เป็นวิธีการจัดเก็บภาษีที่เรียกเก็บภาษีจากแหล่งที่มาของเงินได้ (collection at the source) หรือจากผู้จ่ายเงินในทุกคราวที่จ่ายเงินให้ผู้รับ แทนการเรียกเก็บเงินจากผู้มีหน้าที่เสียภาษีโดยตรง ดังเช่นในกรณีภาษีเงินได้ที่เก็บจากค่าจ้างแรงงานแทนที่จะเรียกเก็บจากคนงานผู้มีเงินได้จากค่าจ้างแรงงานโดยตรง กลับให้นายจ้างหักค่าภาษีจากเงินค่าจ้างของลูกจ้างนั้นส่งต่อให้เจ้าหน้าที่ การหักภาษี ณ ที่จ่ายมักมีข้อกำหนดให้ผู้จ่ายเงินแต่ละคราวต้องรายงานการจ่าย (Information at the Source Reports) เพื่อประโยชน์ในการควบคุมตรวจสอบ นับเป็นวิธีการที่ช่วยให้ผู้มีเงินได้ยอมชำระภาษีคราวละน้อย ๆ ในขณะที่ได้รับเงินได้ (Pay - as - you - earn - basis) ไม่ต้องเสียคราวเดียวจำนวนมาก ๆ และเป็นประโยชน์แก่รัฐในการที่จะช่วยจัดการเสี่ยงภาษีอากรให้น้อยลง เพราะนายจ้างผู้จ่ายเงินซึ่งไม่มีประโยชน์ได้เสียย่อมเต็มใจหักเงินภาษีไว้ตามที่กฎหมายกำหนด และการหักภาษีไว้ทุกคราวที่มีการจ่ายเงินย่อมเป็นทางให้รัฐบาลมีรายได้เข้าสู่คลังโดยสม่ำเสมอตลอดปี แต่อย่างไรก็ดี วิธีการให้หักภาษี ณ ที่จ่ายนี้อาจมีข้อยุ่งยากในการคำนวณภาษีให้ถูกต้อง และมักต้องมีการประเมินภาษีตอนสิ้นปีอีกครั้งหนึ่ง จึงเป็นเหตุให้ตัวผู้เสียภาษีอาจต้องคืนหรือเพิ่มเงินภาษีในตอนสิ้นปีอีก

7.2 การเก็บภาษีล่วงหน้า (Prepayment) เป็นวิธีปฏิบัติให้ผู้มีเงินได้ยื่นแบบแสดงรายการต่อเจ้าหน้าที่ผู้จัดเก็บเพื่อแสดงยอดเงินได้ ค่าใช้จ่าย และอื่น ๆ แสดงข้อเท็จจริงและจำนวนเงินภาษีอากรที่คาดว่าจะต้องเสียล่วงหน้าเป็นงวด ๆ ซึ่งอาจเป็นงวดละ 3 เดือน 4 เดือน หรือ 6 เดือน ในกรณีจำเป็นเพื่อรักษาประโยชน์ในการจัดเก็บภาษีอากรอาจให้อำนาจพนักงานประเมินเรียกเก็บภาษีล่วงหน้าก่อนถึงกำหนดได้ เช่น ระบบภาษีเงินได้ของไทยกำหนดให้นักแสดงชาวต่างประเทศที่เดินทางเข้ามารับจ้างแสดงเป็นการชั่วคราวในประเทศไทยแล้วก็เดินทางกลับไปต่างประเทศโดยไม่มีกำหนดเข้ามาในประเทศไทยอีก ให้เสียภาษีเงินได้ไว้ล่วงหน้า มิฉะนั้นผู้เสียภาษีอาจหลบหนีออกนอกประเทศและไม่มีทางที่จะเรียกเก็บภาษีได้

7.3 การเก็บภาษีเมื่อสิ้นปีภาษี ตามปกติการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา มักกำหนดไว้ตอนสิ้นปี โดยกำหนดให้ผู้มีเงินได้พึงประเมิน (assessable income) ตามจำนวนที่กำหนดไว้ยื่นรายการเกี่ยวกับเงินได้พึงประเมินที่ตนได้รับในระหว่างปีภาษีที่จ่ายมาแล้วภายในกำหนดเวลาเพื่อขอเสียภาษี และเมื่อพนักงานประเมินทำการประเมินแล้ว ถ้ามีภาษีที่จะต้องเสียก็จะแจ้งให้ผู้มีเงินได้ทราบ ส่วนการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคล (Company Income Tax) นั้นมักนิยมกำหนดจัดเก็บตามรอบระยะเวลาบัญชีของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ต้องเสียภาษีนั้นจากกำไรสุทธิปีละครั้ง โดยให้บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลมีหน้าที่คำนวณกำไรสุทธิแล้ว

นำมาคำนวณภาษีตามอัตราเพื่อนำไปชำระภายในระยะเวลาที่กำหนดไว้ ในกรณีของประเทศไทย ประมวลรัษฎากรกำหนดให้นิติบุคคลเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลปีละ 2 ครั้ง เพื่อป้องกันการหลีกเลี่ยงภาษีและให้เงินภาษีไหลจากภาคเอกชนสู่ภาครัฐบาลอย่างสม่ำเสมอ

7.4 การอุทธรณ์ (appeal) เนื่องจากภาษีเงินได้มีหลักเกณฑ์ให้อำนาจเจ้าพนักงานประเมินไว้กว้างขวาง หากจะให้คำสั่งประเมินของเจ้าพนักงานมีผลเสร็จเด็ดขาดถึงที่สุดย่อมไม่เป็นการสมควร และบทบัญญัติในกฎหมายภาษีอากรก็มักซับซ้อนยากที่บุคคลทั่วไปจะเข้าใจ แม้หน่วยจัดเก็บเองก็มีการตีความหมายแตกต่างกันไปหลายนัย ทั้งนี้เนื่องจากภาษีเงินได้มีขอบเขตกว้างขวางกว่าภาษีใด ๆ เช่น รายจ่ายอันมีลักษณะเป็นการลงทุนคืออะไร แม้เงินตรองระหว่างสำนักงานใหญ่กับสาขาจะถือว่าเป็นเงินทุนหรือไม่ เหล่านี้เป็นต้น เพื่อให้ความเป็นธรรม จึงมักมีบทบัญญัติให้ผู้เสียภาษีดำเนินการอุทธรณ์คัดค้านการประเมินของพนักงานเจ้าหน้าที่ได้ เจ้าพนักงานผู้พิจารณาอุทธรณ์อาจเป็นบุคคลเดี่ยวหรือเป็นรูปคณะกรรมการก็ได้สุดแต่นโยบาย และเมื่อผู้เสียภาษีอารยยังไม่พอใจคำวินิจฉัยอุทธรณ์ ก็อาจฟ้องร้องต่อไปยังศาลยุติธรรมได้

8. การผลัการะภาษีเงินได้ ภาษีเงินได้เป็นภาษีทางตรง การะภาษีจึงตกแก่ผู้เสียภาษีเงินได้ ไม่อาจจะผลัการะ (Shifting) ต่อไปได้ เพราะตามหลักการจัดเก็บภาษีเงินได้จะจัดเก็บจากเงินได้สุทธิหลังจากหักค่าใช้จ่ายและทุนดำเนินการแล้ว และการจัดเก็บก็สอดคล้องกับเหตุการณ์ และสภาพแวดล้อมของผู้เสียภาษี เช่น จัดเก็บตามความสามารถ (Ability - to - pay principle) ให้การลดหย่อน (Allowance) ตามขนาดของครอบครัว และจัดเก็บในอัตราก้าวหน้า (Progressive Rate) เป็นต้น การจัดเก็บภาษีจึงไม่กระทบกระเทือนถึงระดับการลงทุน การจ้างงาน และราคาสินค้า ผู้มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้ยากที่จะผลัการะภาษีต่อไปได้ เหตุผลที่จะสนับสนุนในข้อนี้ก็คื-

8.1 ภาษีเงินได้เป็นภาษีที่เก็บจากเงินได้ทั้งสิ้น จากทุกแหล่งเสมอเหมือนกันหมด โดยมีข้อยกเว้นให้เพียงในขอบเขตอันจำกัดมาก การที่ผู้มีเงินได้จะหลีกเลี่ยงหรือผลัการะภาษี จึงกระทำได้น้อย

8.2 ภาษีเงินได้มีหลักการจัดเก็บจาก “เงินได้สุทธิ” (net income)⁽⁶⁾ คือเงินได้หลังจากหักค่าใช้จ่ายแล้ว ซึ่งจะไม่กระทบกระเทือนถึงต้นทุนการผลิต จึงไม่มีส่วนที่จะกระทบถึงอุปทาน (Supply) ทั้งหลาย ดังนั้น ถ้าได้วางอัตราภาษีให้กว้างและได้ระดับพอควรแล้ว ย่อม

(6) Allen Edward D.; and Brownlee O.H., *The Economics of Public Finance*, (New York : Prentice-Hall Inc.; 1974) p. 236.

สามารถจัดเก็บจากบุคคลผู้มีเงินได้อย่างทั่วถึง

แต่อย่างไรก็ดี มิได้หมายความว่าผู้เสียภาษีเงินได้จะไม่สามารถผลักภาระภาษีต่อไปได้เสียทุกกรณีไป การจัดเก็บภาษีเงินได้หากกำหนดจำนวนเงินค่าใช้จ่ายและค่าลดหย่อน (Exemption) ไว้ต่ำกว่าระดับรายได้พอประทังชีวิต (Subsistence income) หรือวางอัตราภาษีไว้สูงเกินไป จนเป็นเหตุให้จำนวนภาษีที่ต้องเสียรูล้ำเข้าไปในจำนวนเงินรายได้ที่คนยากจนต้องใช้ดำรงชีพแล้วอาจเป็นผลให้สุขภาพอนามัยครอบครัวเสื่อมทรามลง จนต้องรวมตัวกันเรียกร้องให้นายจ้างเพิ่มอัตราค่าจ้างให้สูงขึ้นเพื่อชดเชยค่าภาษีอากรที่ต้องเสียไป ซึ่งก็จะมีผลเท่ากับว่าลูกจ้างได้ผลักภาระภาษีเงินได้ไปยังนายจ้าง ส่วนในกรณีของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลก็เช่นกัน หากต้องรับภาระภาษีเงินได้สูงเกินไปจนกระทั่งอัตรากำไรต่ำกว่าที่ควรแล้วการผลักภาระภาษีอาจไม่เกิดขึ้นในระยะแรก แต่ในระยะยาวบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลจะต้องพยายามหาทางชดเชยหรือผลักภาระภาษีด้วยการขึ้นราคาสินค้า หรือลดอัตราค่าจ้าง แรงงาน หรือวัตถุประสงค์ปลง จึงกล่าวได้ว่าการจัดเก็บภาษีเงินได้ทั้งหมดเป็นช่องทางให้ผู้เสียภาษีหาทางผลักภาระภาษีต่อไปได้ในระยะยาวไม่มากนักน้อย

ภาษีเงินได้นิติบุคคล (Corporation Income Tax)

ภาษีเงินได้นิติบุคคลจัดเก็บจากกำไรสุทธิ (net profit) ของบริษัทจำกัด ห้างหุ้นส่วนสามัญนิติบุคคล และห้างหุ้นส่วนจำกัด ส่วนมากจัดเก็บในอัตราคงที่ (proportional rate) เนื่องจากเงินได้ที่เกิดขึ้นในแต่ละรอบปีภาษี ส่วนหนึ่งอาจตกค้างอยู่กับนิติบุคคลต่าง ๆ หากไม่เก็บภาษีจากเงินได้ในส่วนนี้ก็จะเกิดความไม่เป็นธรรมในด้านภาระภาษี จึงมีการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลขึ้น บางแห่งอาจเรียกภาษีนิดนี้ว่า Net Income Taxes หรือ Net Profit Taxes ชื่อเรียกของภาษีเงินได้นิติบุคคลอาจถูกกำหนดไว้แตกต่างกัน หมายถึงชื่อตามหลัก Case By-Case Basis เป็นเหตุให้เกิดความสับสนเกี่ยวกับเรื่องความหมายของเงินได้นิติบุคคล เป็นต้นว่าการเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคล ซึ่งประกอบการเกี่ยวกับทรัพยากรธรรมชาติ เช่น ป่าไม้ เหมืองแร่ ถ่านหิน น้ำมัน และอื่น ๆ เรียกชื่อว่า Severance Taxes เงินได้นิติบุคคลบางประเภทนิยมเรียกชื่อตาม

ธุรกิจที่จัดทำ เป็นต้นว่า จัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลจากรณาการเรียกว่า Bank Taxes จากบริษัท ประกันชีวิตเรียกว่า Insurance Taxes เก็บจากค่าพรีเมียมประกันชีวิต เรียกว่า Gross Premium Taxes ถ้าเรียกเก็บจากการคมนาคมขนส่ง เรียกว่า Gross Earning Taxes เป็นต้น (7)

สำหรับหลักการของภาษีเงินได้นิติบุคคลที่นิยมจัดเก็บกันอยู่ในต่างประเทศส่วนมาก พอสรุปได้ดังนี้.-

1. **ผู้มีหน้าที่เสียภาษี** ตามปกติได้แก่ นิติบุคคล คือบริษัทจำกัด ห้างหุ้นส่วนจำกัด ห้างหุ้นส่วนสามัญที่จดทะเบียนเป็นนิติบุคคล รวมทั้งนิติบุคคลอื่น เช่น กระทรวงทบวงกรม องค์การของรัฐบาล รัฐวิสาหกิจ สมาคม มูลนิธิ สหกรณ์ ฯลฯ ซึ่งอาจมีข้อยกเว้นให้แก่นิติบุคคลบางประเภท เช่น ภาษีเงินได้นิติบุคคลของไทยจัดเก็บเฉพาะบริษัทจำกัด ห้างหุ้นส่วนจำกัด ห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล สมาคม และมูลนิธิ เท่านั้น และยกเว้นให้กับองค์การรัฐบาล รัฐวิสาหกิจ สหกรณ์ เป็นต้น

2. **ฐานของภาษีเงินได้นิติบุคคล** การประกอบธุรกิจของนิติบุคคลจนกระทั่งมีรายรับเกิดขึ้น ต้องเสียค่าใช้จ่าย ค่าเสื่อมสีกหรือจำนวนหนึ่งซึ่งกฎหมายยอมให้นิติบุคคลนำมาหักออกจนเหลือกำไรสุทธิ (net profit) ซึ่งจะใช้เป็นฐานภาษี (tax base) สำหรับภาษีเงินได้นิติบุคคล

ปกติค่าใช้จ่ายจะยอมให้หักเฉพาะค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นจากการประกอบการเท่านั้น โดยอาศัยหลักฐานข้อเท็จจริงที่กำหนดไว้ตามหลักการบัญชี นอกจากค่าใช้จ่ายแล้ว ภาษีเงินได้นิติบุคคลส่วนมากยังยอมให้หักผลขาดทุนสุทธิ ค่ารับรองและค่าใช้จ่ายทางธุรกิจการค้าอื่น ๆ รวมทั้งค่าเสื่อมสีกหรือ ซึ่งถือได้ว่าเป็นค่าใช้จ่ายของทรัพย์สิน ไม่ว่ากิจการจะทำการค้ามีกำไรหรือขาดทุนก็ตาม ค่าเสื่อมสีกหรือจะเกิดขึ้นได้เสมอ มูลเหตุการเสื่อมสีกหรือของทรัพย์สินเกิดขึ้นได้หลายประการ เช่น.-

(1) การเสื่อมสีกหรือ บอบสลาย เสียหาย เนื่องจากการใช้

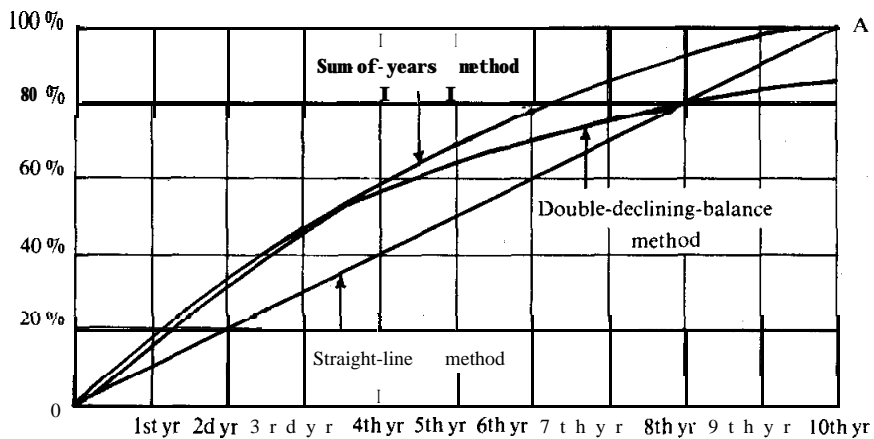
(7) ขจร สาธุพันธุ์ *การภาษีอากร* (กรุงเทพมหานคร : บริษัทพณิช จำกัด 2513) หน้า 169 - 170.

(2) ถูกทำลายโดยภัยธรรมชาติหรืออุบัติเหตุ เช่น แผ่นดินไหว น้ำท่วม เครื่องจักร
ระเบิด ฯลฯ

(3) กาลเวลาล่วงไปแม้ว่าทรัพย์สินจะยังมีได้ใช้งานก็อาจผุกร่อน

(4) ประโยชน์การใช้ของทรัพย์สินนั้นต่ำลง เมื่อเปรียบเทียบกับทรัพย์สินประเภท
เดียวกับที่มีผู้ประดิษฐ์ขึ้นใหม่ หรืออาจเรียกได้ว่าเพราะความล้าสมัย (obsolescence)

การคิดค่าเสื่อมสีกหรือ เพื่อเป็นค่าใช้จ่ายของภาษีเงินได้นิติบุคคลนั้นอาจทำได้หลายวิธี
ตามความเหมาะสมและสภาพของทรัพย์สินแต่ละประเภทดังภาพต่อไปนี้



ตามสภาพ แขนงนอนแสดงจำนวนปีที่หักค่าเสื่อม แขนงตั้งแสดงเปอร์เซ็นต์การหักค่าเสื่อม
เส้น OA เป็นการหักค่าเสื่อมวิธีเส้นตรง (Stright line method) ซึ่งจะคำนวณหักค่าสึกหรอ ๆ
เท่า ๆ กันทุกปี ส่วนเส้นโค้งนั้นเป็นการหักค่าเสื่อมวิธีอายุการให้บริการ (Service - life method)
ซึ่งจะคำนวณหักค่าสึกหรอไม่เท่ากันทุกปี ดังนั้น การคิดค่าเสื่อมอาจกระทำได้ ดังนี้

1. วิธีเส้นตรง (Strainght - line method) เป็นการหักค่าเสื่อมเท่า ๆ กันทุกปี โดย
ถือหลักว่า ค่าเสื่อมราคาที่จะถือเป็นค่าใช้จ่ายในงวดหนึ่ง ๆ เท่ากับราคาต้นทุนของทรัพย์สินหัก
ด้วยราคาซาก (Salvage value) ของทรัพย์สิน เหลือเท่าใดหาร ด้วยอายุการใช้งานของทรัพย์สินนั้น
ปกติจะถือเอาระยะเวลาที่จะใช้ทรัพย์สินนั้นเป็นเกณฑ์

2. วิธีหักยอดลดลง (Decreasing charge method) เป็นการหักค่าเสื่อมที่ไม่เท่า
กันทุกปี โดยถือหลักว่า ในปีแรกของการใช้ทรัพย์สินจะมีค่าสึกหรอหรือค่าเสื่อมราคาสูงกว่าปี
ต่อ ๆ ไป เพราะจะต้องนำราคาที่อาจขายได้มาประกอบการพิจารณาด้วยประการหนึ่ง อีกประการ
หนึ่งค่าเสื่อมราคาถือว่าเป็นการใช้ทรัพย์สิน ซึ่งควรมีส่วนสัมพันธ์กับค่าซ่อมแซม (repairs)
กล่าวคือ ปีแรก ๆ ของการใช้ทรัพย์สินจะเสียค่าซ่อมแซมน้อย ส่วนปีหลัง ๆ ค่าซ่อมแซมจะสูงขึ้น
ค่าสึกหรอหรือค่าเสื่อมราคาก็ควรจะลดลง

3. การกำหนดอัตราภาษี อัตราภาษีเงินได้นิติบุคคลมีทั้งอัตราคงที่ (Proportional Rate)
และอัตราก้าวหน้า (Progressive Rate) กล่าวคือ

1. อัตราคงที่ หรืออัตราตามส่วน เป็นการกำหนดอัตราภาษีเงินได้นิติบุคคลไว้
เพียงอัตราเดียว ซึ่งจะเป็นผลให้นิติบุคคลที่มีกำไรมากต้องเสียภาษีมาก นิติบุคคลที่มีกำไรน้อย
ก็เสียภาษีน้อย หากไม่มีกำไรเลยก็ไม่ต้องเสียภาษีเลย นับว่าสอดคล้องกับหลักความเป็นธรรม
ระหว่างนิติบุคคลด้วยกัน นอกจากนี้ยังมีเหตุผลอื่นประกอบคือ

1.1 กำไรอาจจะไม่ได้แสดงออกถึงความสามารถที่แท้จริง บริษัทบางบริษัท
ได้กำไรมากเพราะลงทุนมาก บางบริษัทได้กำรน้อยกว่าก็เพราะลงทุนน้อยกว่า ลองยกตัวอย่าง
ง่าย ๆ สมมติว่า

บริษัท ก. ลงทุน 100 ล้านบาท ได้กำไร 10 ล้านบาท

บริษัท ข. ลงทุน 20 ล้านบาท ได้กำไร 8 ล้านบาท

การเก็บภาษีในอัตราก้าวหน้า โดยเก็บภาษีจากบริษัท ก. สูงกว่าก็นับว่าไม่ถูก
เพราะกำไร 10 ล้านบาทของบริษัท ก. คิดเป็นกำไรเพียงร้อยละ 10 ของการลงทุนเท่านั้น ส่วน
กำไร 8 ล้านบาทของบริษัท ข. คิดเป็นกำไรถึงร้อยละ 40 ของการลงทุน

1.2 กำไรของบริษัทที่คิดจะแบ่งเป็นเงินปันผลต่อไปนั้นอาจจะไปตกเป็นของผู้ถือหุ้นรายได้สูงก็มี ผู้ถือหุ้นรายได้ต่ำก็มี ดังนั้นถ้าเก็บภาษีในอัตราก้าวหน้าแล้ว ผู้ถือหุ้นรายได้ต่ำอยู่ในฐานะเสียเปรียบ จึงควรจะเก็บในอัตราก่อนแล้วเมื่อรวมกับเงินได้อื่น ๆ ของผู้ถือหุ้นที่มีฐานะแตกต่างกันแต่ละคนจึงค่อยใช้อัตราก้าวหน้าในภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาจะเหมาะสมกว่า

1.3 บริษัทที่ได้กำไรมาก ๆ อาจจะเป็นบริษัทมหาชน ผู้ถือหุ้นจำนวนมากเป็นผู้มีรายได้น้อย แต่บริษัทที่ได้กำไรน้อย ๆ อาจจะเป็นบริษัทในครอบครัวผู้ถือหุ้นเป็นผู้ร่ำรวยทั้งสิ้น กลับต้องเสียภาษีในอัตราก่อนก็ไม่น่าจะถูกต้อง⁽⁹⁾

2. อัตราก้าวหน้า การจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลในอัตราก้าวหน้าก็มุ่งให้นิติบุคคลที่มีกำไรสูงควรจะเสียภาษีในอัตราที่สูงกว่านิติบุคคลที่มีกำไรต่ำกว่าเช่นเดียวกับแนวความคิดในการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา แต่ก็ถูกหักล้างโดยเหตุผลของฝ่ายที่เสนอให้จัดเก็บในอัตราก่อนที่

ปัจจุบันประเทศต่าง ๆ นิยมจัดเก็บในอัตราก่อนที่ เดิมภาษีเงินได้นิติบุคคลของไทยจัดเก็บในอัตราก้าวหน้า คือกำไรสุทธิ 500,000 บาทแรก จัดเก็บร้อยละ 20 กำไรสุทธิ 500,000 บาทถัดไป ร้อยละ 25 และกำไรสุทธิส่วนที่เกิน 1 ล้านบาท ร้อยละ 30 ต่อมาได้แก้ไขใหม่ให้จัดเก็บในอัตราก่อนที่ คือไม่ว่าบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย หรือบริษัทห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลอื่นเสียภาษีอัตราเดียวกันคือร้อยละ 30 ของกำไรสุทธิ แต่ก็อาจกำหนดอัตราก่อนไว้แตกต่างกัน ตามกิจการซึ่งมีอยู่มากมายหลายประเภท มีความแตกต่างกันในจำนวนเงินลงทุน การเสี่ยงกำไรและอื่น ๆ จึงสมควรที่จะได้พิจารณากำหนดอัตราก่อนแตกต่างกันดังต่อไปนี้.-

(1) การกำหนดอัตราก่อนที่แตกต่างกันระหว่างกำไรที่แบ่งแก่ผู้ถือหุ้น (Distribution Profits) กับกำไรที่ไม่ได้แบ่งแก่ผู้ถือหุ้นเพื่อใช้ในการลงทุนต่อไป (Undistribution Profits) ให้เหตุผลว่ากำไรที่ไม่ได้แบ่งแก่ผู้ถือหุ้นใช้ในการขยายกิจการต่อไป ถ้าเรียกเก็บภาษีอากรเป็นการเก็บจากเงินลงทุนในลักษณะ Capital Stock Taxes การจัดเก็บภาษีจากกำไรที่ไม่ได้แบ่งทำให้ไม่ได้รับการพิจารณาขยายกิจการให้ก้าวหน้าเท่าที่ควร ประเทศที่ต้องการให้มีการขยายการผลิตและพัฒนาเศรษฐกิจ จึงสนับสนุนให้จัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลสองประเภทนี้ในอัตราต่างกัน ส่วนในประเทศที่ก้าวหน้าในทางเศรษฐกิจสนับสนุนให้เก็บในอัตราเดียวกันเพื่อความเป็นธรรมในการแบ่งภาระภาษี ให้ให้อัตราก่อนที่เงินได้นิติบุคคลมีลักษณะ Uniformity

⁽⁹⁾ ดร.อรุณ ธรรมโน ความรู้ทั่วไปทางการคลัง (กรุงเทพมหานคร : บริษัทปพิธ จำกัด 2518) หน้า 201 - 202.

(2) การกำหนดอัตราภาษีแตกต่างกันระหว่างกำไรปกติ (Normal Profits) กับกำไรเกินควร (Excess Profits) ผู้ที่สนับสนุนให้จัดเก็บภาษีกำไรเกินควรในอัตราที่สูงกว่าปกติ เนื่องจากเห็นว่ากำไรเกินควรมีรายรับสูง ถ้าจัดเก็บในอัตราที่สูงจะสอดคล้องกับหลักความสามารถในการชำระภาษีอากรและรัฐบาลจะมีรายรับเพิ่มมากขึ้นอีกด้วย กำไรเกินควรส่วนใหญ่เกิดเพราะสาเหตุประชาชนนิยมบริโภคสินค้าบริการนั้น ๆ ในอัตราสูงผิดปกติ หรืออาจเกิดขึ้นเพราะสภาพการณ์แวดล้อมอื่น ๆ เช่น การกักตุนสินค้าในเวลาภาวะฉุกเฉิน หรือสงคราม ส่วนฝ่ายที่สนับสนุนให้เก็บในอัตราเดียวกันเห็นว่ากำไรเกินควรได้มาจากการดำเนินธุรกิจ การลงทุน การเสี่ยงกำไรสูง หาได้มาจากโชคลาภแต่ประการใดไม่ จึงไม่ควรลงโทษ นอกจากนี้เป็นการยากที่ผู้บริหารภาษีอากรจะพิจารณาให้เป็นธรรมว่า กำไรมากน้อยแค่ไหนจึงจะถือว่าเป็นกำไรเกินควร การเปรียบเทียบการดำเนินธุรกิจนั้นลำบาก เนื่องจากมีข้อแตกต่างกันในเรื่อง เงินลงทุน การเสี่ยงกำไร เห็นว่าการลงโทษผู้ดำเนินธุรกิจที่ประสบความสำเร็จได้กำไรมาก นอกจากนั้นเป็นผลเสียต่อการปรับปรุงเทคนิคในการประกอบการอย่างใหม่ เศรษฐกิจจะเจริญก้าวหน้าช้าลง

(3) การกำหนดอัตราภาษีแตกต่างกันระหว่างธุรกิจขนาดใหญ่ และธุรกิจขนาดเล็ก ฝ่ายที่เห็นว่ากำไรธุรกิจขนาดใหญ่เป็นจำนวนเงินสูง ธุรกิจขนาดเล็กกำไรน้อยกว่า จึงสนับสนุนให้เรียกเก็บเงินภาษีในอัตราแตกต่างกัน เนื่องจากความแตกต่างของเงินรายได้นิติบุคคล ธุรกิจขนาดใหญ่ผลิตสินค้าได้ในราคาต้นทุนต่ำกว่าธุรกิจขนาดเล็ก ซึ่งเป็นการได้เปรียบเสียเปรียบกันอยู่มากในทางการแข่งขันขายสินค้าบริการ จึงควรเรียกเก็บภาษีจากธุรกิจขนาดใหญ่ในอัตราที่สูงกว่า ฝ่ายที่มีความเห็นตรงกันข้ามให้เก็บภาษีในอัตราเดียวกันให้เหตุผลว่า ธุรกิจขนาดใหญ่นั้นต้องลงทุนเป็นจำนวนเงินในอัตราส่วนที่สูงกว่าธุรกิจขนาดเล็กมาก จึงเป็นการเสี่ยงกำไรมากกว่าไม่ควรลงโทษธุรกิจขนาดใหญ่ ตรงกันข้ามควรส่งเสริมให้มีการขยายการผลิตส่งเสริมธุรกิจขนาดใหญ่ เพื่อให้ประชาชนได้ซื้อสินค้าบริการในราคาถูก เป็นการส่งเสริมการอยู่ดีกินดี ตลอดจนให้การสนับสนุนเศรษฐกิจเจริญก้าวหน้าอย่างรวดเร็วได้

(4) การกำหนดอัตราภาษีแตกต่างกันระหว่างการประกอบการที่เป็นห้างหุ้นส่วน และบริษัท ฝ่ายที่เห็นว่าควรเก็บภาษีในอัตราแตกต่างกันได้พิจารณาถึงความแตกต่างระหว่างความสามารถของผู้ถือหุ้นเป็นสำคัญ ผู้ถือหุ้นในห้างหุ้นส่วนนั้นเป็นจำนวนน้อยรายและเป็นผู้ที่ร่ำรวยสามารถประกอบกิจการขนาดใหญ่กว่าบริษัทก็เป็นได้ สำหรับบริษัทนั้นปกติจำหน่ายหุ้นให้กับประชาชนที่มีฐานะปานกลางโดยทั่วไป และเป็นบุคคลจำนวนมากรายด้วยกัน นอกจากนั้น

ห้างหุ้นส่วนที่ดำเนินธุรกิจ มีทางหนีภาษีได้ง่าย เป็นต้นว่า กำหนดอัตราเงินเดือนแก่สมาชิกในครอบครัวไว้สูงเกินไป ทำบัญชีไม่ตรงไปตรงมา ทุจริตเกี่ยวกับหลักฐานเอกสารได้โดยง่าย จึงสมควรกำหนดอัตราภาษีเงินได้ของห้างหุ้นส่วนในลักษณะเดียวกันกับภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา หรือกำหนดในอัตราที่สูงกว่าเงินได้ของบริษัท ส่วนฝ่ายที่เห็นว่าควรกำหนดอัตราภาษีอย่างเดียวกันให้เหตุผลว่า ความสามารถในการเสียภาษีของนิติบุคคลมุ่งพิจารณาจำนวนเงินรายได้หรือกำไร เปรียบเทียบเป็นสำคัญ เพื่อเป็นการแสดงถึงความเสมอภาคเท่าเทียมกัน บุคคลร่ำรวยหรือฐานะปานกลางควรได้รับภาระภาษีในอัตราเดียวกัน ไม่ควรคำนึงถึงผู้ถือหุ้นว่าเป็นคนร่ำรวยหรือคนจน แต่ประการใด การผลิตสินค้าบริการส่วนใหญ่ก็ได้อาศัยเงินลงทุนของบุคคลที่ร่ำรวยทำให้เศรษฐกิจเจริญก้าวหน้า จึงไม่ควรแบ่งฐานะคนร่ำรวย และคนยากจนในการเป็นเจ้าของหุ้นแต่ประการใด

(5) การกำหนดอัตราภาษีแตกต่างกันระหว่างภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา กับเงินได้นิติบุคคล ฝ่ายที่สนับสนุนให้กำหนดอัตราภาษีเท่าเทียมกันให้เหตุผลว่า ถ้าไรของนิติบุคคลนั้นผู้ถือหุ้นเป็นผู้ที่ได้รับผลประโยชน์ ผู้ถือหุ้นรับเงินในลักษณะเงินปันผล มีความสามารถสูงในการชำระภาษีอากร ได้รับเงินมาจำนวนมากโดยไม่ต้องใช้แรงงานอีกด้วย เพียงแต่ใช้เงินออมลงทุนไปเท่านั้น จึงสมควรจะได้พิจารณาเรียกเก็บภาษีในอัตราที่สูงกว่าหรือเท่ากับเงินได้บุคคลธรรมดาในบางประเทศ เป็นต้นว่า ประเทศอังกฤษ ได้สนับสนุนความคิดเห็นนี้จึงได้กำหนดอัตราภาษีเงินได้นิติบุคคลไว้สูงเช่นเดียวกับอัตราภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ฝ่ายที่สนับสนุนให้เก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลต่ำกว่าเงินได้บุคคลธรรมดา ให้เหตุผลในการส่งเสริมกำลังใจในการออมทรัพย์ และการลงทุนเพื่อเพิ่มรายได้ประชาชาติ และเห็นว่าภาษีเงินได้นิติบุคคลสามารถผลักภาระภาษี โดยการขึ้นราคาสินค้าบริการที่ผลิตได้ไปยังผู้บริโภค เพื่อป้องกันการผลักภาระภาษี จึงได้กำหนดอัตราภาษีเงินได้นิติบุคคลไว้ต่ำกว่าเงินได้บุคคลธรรมดา

(6) การกำหนดอัตราภาษีแตกต่างกันระหว่างธุรกิจที่เริ่มต้นกับธุรกิจที่ดำเนินมานานแล้ว ฝ่ายสนับสนุนให้ความเห็นว่า ธุรกิจที่เริ่มต้นในลักษณะ Infant Industries ควรได้กำหนดอัตราภาษีเงินได้นิติบุคคลในอัตราที่ต่ำ เพื่อส่งเสริมการลงทุนใหม่ ๆ ในประเทศที่ต้องการส่งเสริมอุตสาหกรรมให้เกิดขึ้นโดยรวดเร็ว ยังได้พิจารณายกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลประเภทนี้ในลักษณะอย่างใดอย่างหนึ่งเกี่ยวกับ Exemption, Concession และ Holidays ฝ่ายตรงกันข้ามที่เห็นว่าไม่ควรกำหนดอัตราภาษีให้แตกต่างกันได้อย่างหลักความเสมอภาค และความเป็น

กรรมในการรับภาระภาษีอากร ถ้าธุรกิจเริ่มต้นจ่ายภาษีอากรแต่น้อยหรือได้รับยกเว้นภาษีแล้ว จะสามารถแข่งขันขายสินค้าบริการได้ถูกลงกว่าสินค้าบริการของธุรกิจที่ตั้งมานาน ดังนั้นการ พิจารณากำหนดอัตราภาษีแก่ธุรกิจเริ่มต้น ในลักษณะที่เป็นประโยชน์แก่การส่งเสริมการผลิตนั้น จึงนิยมพิจารณาผ่อนผันภาษีให้กับธุรกิจที่ลงทุนใหม่ ๆ แต่ไม่มีธุรกิจแบบเดียวกันลงทุนอยู่ก่อน แล้ว⁽¹⁰⁾

4. มาตรการแบ่งเบาภาระภาษี เนื่องจากภาษีเงินได้นิติบุคคลส่วนมากจัดเก็บใน อัตราค่อนข้างสูง เช่น ภาษีเงินได้นิติบุคคลของไทยจัดเก็บในอัตราร้อยละ 30 ของกำไรและเมื่อ นิติบุคคลปันผลให้แก่ผู้ถือหุ้น ก็อาจต้องรับภาระภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาซ้ำซ้อนอีก จึงมีแนว ความคิดที่จะแบ่งเบาภาระภาษีเงินได้นิติบุคคลได้บางประการ คือ

4.1 ยกเว้นเงินปันผลที่ได้รับจากบริษัทธุรกิจ ไม่ต้องนำไปรวมเป็นเงินได้ที่จะ ต้องเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาอีก เพราะจะเกิดการเก็บภาษีซ้ำ (double taxation) ทำให้ เกิดความไม่เป็นธรรมเมื่อเปรียบเทียบกับกรเรียกเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาจากเงินได้ ประเภทอื่นซึ่งรับภาระภาษีเพียงครั้งเดียว

4.2 ยอมให้ผู้ถือหุ้นนำเอาภาษีที่บริษัทได้เสียไปแล้ว สำหรับกำไรที่ตนได้รับไป หักเป็นเครดิตออกจากภาษีที่ต้องเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา วิธีการนี้ถือเป็นธรรมเนียมดีทำให้ รายได้ของรัฐบาลลดลงไปบ้าง แต่ก็เป็นกรบรรเทาภาระภาษีซ้อน และจะทำให้การประกอบการ ในรูป “บุคคลธรรมดา” หรือ “บริษัท” เสียภาษีเงินได้เหมือนกัน เป็นการยุติธรรมในการ ประกอบกรอย่างเดียวกันแต่คนละรูป⁽¹¹⁾ กรณีของประเทศไทย ประมวลรัษฎากรทำการกำหนด ให้ผู้มีเงินได้จากเงินปันผลนำไปหักลดหย่อนเป็นเครดิตภาษี (tax Credit) จำนวนหนึ่งตามเงื่อนไข เพื่อบรรเทาภาระของผู้เสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา

4.3 กำหนดอัตราภาษีเงินได้นิติบุคคลสำหรับกำไรที่จ่ายให้ผู้ถือหุ้น (distributed profit) ให้แตกต่างจากกำไรที่ยังมิได้แบ่ง (undistributed profit) ตามนโยบายของแต่ละประเทศ เช่น ถ้ามีนโยบายให้ผู้ถือหุ้นได้ประโยชน์ไว้ขยายกิจการก็อาจเรียกเก็บภาษีจากกำไรที่ยังมิได้แบ่ง ให้ต่ำ หรือถ้ามีนโยบายส่งเสริมการปันผลเพื่อให้ผู้ถือหุ้นมีโอกาสนำไปลงทุนในกิจการต่าง ๆ มากขึ้น ก็อาจเก็บภาษีจากกำไรที่จ่ายให้ผู้ถือหุ้นให้ต่ำลง เป็นต้น

(10) ขจร สาธุพันธุ์ การภาษีอากร (กรุงเทพมหานคร : บริษัททปท จำกัด 2513) หน้า 174 - 177.

(11) *Op. Cit.*, p. 198.

5. การผลักรภาระภาษีของนิติบุคคล ภาระภาษี (tax burden) ที่เกิดจากการเรียกเก็บภาษีเงินได้เป็นของบุคคลผู้เสียภาษี ซึ่งไม่สามารถผลักรภาระภาษีให้แก่องค์กรอื่น ๆ ตรงกันข้ามไม่มีใครมั่นใจอะไรในประเด็นนี้สำหรับกรณีของบริษัทธุรกิจ ในระดับทฤษฎีอาจกล่าวโดยย่อ ๆ ว่า บริษัทธุรกิจที่มีคู่แข่งมากและหรือผลิตสินค้าบริการที่มีสินค้าทดแทนมากมายหลายชนิด โอกาสที่บริษัทจะผลักรภาระภาษีเงินได้ก็ลดน้อยลง ตรงกันข้ามหากบริษัทธุรกิจไม่มีคู่แข่งชั้นหรือมีคู่แข่งน้อยรายในลักษณะผูกขาด และหรือผลิตสินค้าบริการที่ไม่มีสินค้าทดแทนหรือมีน้อยประเภท โอกาสที่จะผลักรภาระภาษีเงินได้ก็มีมากขึ้น การจะสรุปในลักษณะใดอย่างพอมั่นใจได้จึงต้องพิจารณาบริษัทธุรกิจเป็นราย ๆ ไป⁽¹²⁾

ในส่วนที่เกี่ยวกับเรื่องการกำหนดอัตราภาษีและประเภทภาษีเงินได้นิติบุคคล ถ้ากำหนดไว้สูงก็จะมีผลต่อการผลักรภาระภาษีได้มากกว่าการที่กำหนดภาระภาษีไว้เป็นจำนวนเงินเพียงเล็กน้อย ส่วนการกำหนดประเภทภาษีมีผลต่อการผลักรภาระภาษีแตกต่างกันออกไปดังต่อไปนี้คือ

5.1 การกำหนดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลจากเงินได้รวม ผลักรภาระภาษีได้ง่ายกว่าการเรียกเก็บจากเงินได้สุทธิ ทั้งนี้เพราะการเก็บภาษีจากเงินได้รวมนั้น ได้รวมเอาค่าใช้จ่ายในการผลิตมาคำนวณภาษีอากรด้วย นิติบุคคลจึงพยายามที่จะผลักรภาระภาษีไปให้แก่คนงาน เป็นผลให้จ่ายค่าจ้างแรงงานในอัตราต่ำกว่าที่ควรจะเป็น จึงไม่ช่วยส่งเสริมกำลังใจในการทำงาน และเป็นเหตุให้การคำนวณจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาลดน้อยลงไป สินค้าบริการต่าง ๆ ที่ใช้ในการผลิตจะได้พิจารณาลดราคาจัดซื้อลงด้วย ทำให้วัตถุดิบและทรัพยากรต่าง ๆ มีราคาต่ำเป็นผลกระทบกระเทือนต่อบุคคลที่มีอาชีพด้านนี้มาก นอกจากนั้นธุรกิจที่ใช้ต้นทุนในการผลิตสูง ย่อมเสียเปรียบแก่ธุรกิจที่มีต้นทุนในการผลิตต่ำ ซึ่งต้นทุนในการผลิตนี้แตกต่างกันอยู่มากในการประกอบธุรกิจประเภทต่าง ๆ กัน ประเทศต่าง ๆ จึงนิยมกำหนดภาษีเงินได้นิติบุคคลจากเงินได้สุทธิ เนื่องจากการผลักรภาระภาษีของเงินได้ประเภทนี้จะผลักรไปให้กับผู้ถือหุ้นได้ง่าย ผู้ถือหุ้นจะได้รับเงินปันผลลดน้อยลงถ้าจัดเก็บภาษีจากกำไรสุทธิเพิ่มขึ้น เมื่อพิจารณาการผลักรภาระภาษีเงินได้นิติบุคคลแล้วมีความเห็นว่า การผลักรภาระไปให้แก่ผู้ถือหุ้นย่อมดีกว่าที่จะผลักรภาระภาษีไปให้กับต้นทุนการผลิต ซึ่งผลักรภาระภาษีต่อไปยังผู้บริโภคได้ ผู้ถือหุ้นเป็นบุคคลประเภทที่มีความ

(12) ไกรยุทธ วีระยาศินันท์ ภาษีเงินได้และภาษีเงินได้ของไทย (กรุงเทพมหานคร : บริษัทสำนักพิมพ์ดวงกมล จำกัด 2521) หน้า 71.

สามารถในการเสียภาษีมากกว่า ย่อมกระทบกระเทือนน้อยกว่า การเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลจากเงินได้สุทธิยังเป็นการส่งเสริมให้มีการขายสินค้าและบริการแก่ประชาชนในราคาถูกลงกว่าที่จะจัดเก็บจากเงินได้รวม

5.2 การกำหนดเรียกเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลจากเงินได้สุทธิ ผลักภาระภาษีได้มากกว่าที่กำหนดเรียกเก็บจากเงินปันผล เพราะในการดำเนินธุรกิจผู้ประกอบการย่อมต้องการผลกำไรสูงสุด ถ้าเรียกเก็บภาษีจากเงินได้สุทธิ หรือกำไรสุทธิ จะทำให้ธุรกิจพิจารณาหาทางผลักภาระภาษีไปให้แก่คนทำงานในรูปแบบค่าจ้างเงินเดือน หรือเพิ่มราคาสินค้าบริการขึ้นอีก ซึ่งแตกต่างกับการจัดเก็บภาษีจากเงินปันผล ซึ่งผู้ถือหุ้นแต่ละคนได้รับมาไม่สามารถจะผลักภาระภาษีไปให้แก่บุคคลอื่นได้โดยง่าย เนื่องจากการเก็บในลักษณะเงินรายได้จากผู้ถือหุ้นโดยตรง จำเป็นต้องรับภาระภาษีไว้เอง ถ้าไม่พอใจในจำนวนเงินปันผลที่ได้รับมาจะทำได้ก็แต่โดยการเปลี่ยนไปลงทุนในกิจการอื่นเท่านั้น การลงทุนในธุรกิจต่าง ๆ นั้น ถ้าได้รับเงินปันผลเท่าเทียมกัน จำเป็นต้องรับภาระภาษีโดยหลีกเลี่ยงได้ยาก ในเรื่องนี้จึงมีผู้สนับสนุนว่าไม่ควรเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลจากกำไรสุทธิ หรือควรพิจารณายกเลิกภาษีเงินได้นิติบุคคลไปเลย และกำหนดจัดเก็บจากเงินปันผล ซึ่งสามารถจะนำไปรวมเก็บกับภาษีเงินได้ของบุคคลธรรมดา และเก็บได้ในอัตราที่สูงเท่ากัน หรือกำหนดให้สูงกว่าภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาในลักษณะ Earned Income ก็ย่อมได้ วิธีการนี้ร้ายรับจากภาษีอากรย่อมไม่ลดลง เป็นผลดีในการส่งเสริมการประกอบการ สินค้าบริการต่าง ๆ จะซื้อบริโภคได้ในราคาที่เหมาะสมกว่าเดิม และลดภาระในการจัดการบริหารภาษีลงอีกด้วย ในประเทศที่เห็นว่าเงินได้นิติบุคคลเป็นแหล่งที่มาของรายรับจากภาษีอากรที่ดี สามารถจัดเก็บได้ตามหลักความสามารถ และหลักความสะดวก การจัดเก็บจากเงินได้นิติบุคคล Making the Public Tax Conscious น้อยกว่าการเก็บจากบุคคลธรรมดาโดยตรง หรือจัดเก็บในลักษณะเงินปันผล ในประเทศที่ต้องการรายรับจากภาษีอากรสูง นิยมเรียกเก็บทั้งสองทาง คือ เก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลจากกำไรสุทธิ และเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาจากเงินปันผลอีกด้วย ซึ่งมีลักษณะเป็นภาษีซ้อน (Double Taxation)

5.3 การกำหนดเรียกเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลจากกำไรปกติ ผลักภาระภาษีได้ยากกว่าการเรียกเก็บจากกำไรเกินควร ทั้งนี้เป็นเพราะว่า การเก็บภาษีจากกำไรปกตินั้นเป็นการแบ่งผลกำไรซึ่งได้น้อยอยู่แล้วให้ได้น้อยลงไปอีก ย่อมกระทบกระเทือนถึงผู้ถือหุ้น และราคาค่าจ้างแรงงาน ตลอดจนจรรยาบรรณสินค้าและบริการที่ต้องพิจารณาปรับปรุงกันใหม่ให้ได้รับกำไรปกติ

มากพอสมควร ถ้าเรียกเก็บจากกำไรเกินควร ซึ่งเป็นเงินจำนวนที่สูง นิติบุคคลยอมรับภาระนั้นได้โดยง่าย ผู้ถือหุ้นก็พอใจให้เรียกเก็บได้โดยสะดวกกว่า เนื่องจากเมื่อได้จ่ายภาษีอากรไปแล้ว เงินกำไรที่เหลือจากค่าภาษีอากรยังได้รับในจำนวนเงินที่สูง ไม่เป็นการกระทบกระเทือนต่อธุรกิจหรือไม่คิดอยากเลิกธุรกิจนั้น ๆ แต่ประการใด เรื่องการกำหนดให้เก็บจากกำไรเกินควรนี้ได้รับความสนับสนุนเป็นอย่างมากให้จัดเก็บภาษีอากร กล่าวกันว่ารัฐบาลควรยกเลิกการเก็บภาษีจากกำไรปกติ และหันมากำหนดเก็บจากกำไรเกินควรและเงินปันผลเท่านั้น อย่างไรก็ตามเป็นการลำบากที่จะกำหนดว่า กำไรอย่างไร หรือจำนวนมากน้อยแค่ไหนจึงจะถือว่าเป็นกำไรเกินควร ทำให้เห็นว่าเป็นการลงโทษแก่ธุรกิจที่ประกอบการได้กำไรมาก รัฐบาลจึงหาทางแก้ไขโดยวิธีกำหนดเก็บจากกำไรรวม โดยไม่แบ่งแยกว่าเป็นกำไรปกติหรือกำไรเกินควร แต่กำหนดอัตราภาษีไว้เป็นอัตราก้าวหน้า ซึ่งถ้าได้กำไรมากหรือกำไรเกินควรก็จะได้จ่ายภาษีในอัตราที่สูงกว่ากำไรปกติ

ในบางประเทศได้พิจารณาประเภทของธุรกิจในลักษณะการผลัดภาระภาษีได้ยากและผลัดภาระภาษีได้ง่าย เพื่อการกำหนดอัตราภาษีและเพิ่มอัตราภาษีในคราวจำเป็น เป็นต้นว่าธุรกิจที่มีการแข่งขันสมบูรณ์ รัฐบาลไม่ต้องการเพิ่มภาระภาษี หรือกำหนดอัตราภาษีไว้สูง เนื่องจากมีการขายสินค้าและบริการในราคาต้นทุน ถ้ามีภาระภาษีเพิ่มขึ้น จำเป็นต้องเพิ่มราคาสินค้าบริการ หรือลดค่าแรงงานลง รัฐบาลเห็นว่าภาระภาษีจะตกไปอยู่กับผู้บริโภค จะทำให้การเก็บภาษีจากเงินได้นิติบุคคลมีลักษณะเดียวกันกับภาษีทางอ้อม หรือภาษีจากการบริโภคเป็นฐาน การกำหนดให้ธุรกิจหรือผู้ถือหุ้นต้องรับภาระภาษีแทนที่จะเป็นผู้บริโภค จึงนิยมเรียกเก็บภาษีอากรเพิ่มจากธุรกิจผูกขาด เพราะว่าธุรกิจประเภทนี้ขายสินค้าและบริการในราคาเดียว ซึ่งเป็นราคาที่ให้กำไรสูงสุด จะผลัดภาระภาษีไปให้แก่ผู้บริโภคโดยการเพิ่มราคาสินค้าและบริการย่อมไม่ได้ การกำหนดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลจากการผูกขาดจึงถือได้ว่าเป็นภาษีทางตรง ผู้ถือหุ้นเป็นผู้รับภาระภาษีเป็นสำคัญ⁽¹³⁾

(13) *Ibid.*, pp. 177 - 180.

หลักการจัดเก็บภาษีเงินได้ดังกล่าวนี้เป็นเพียงหลักการกว้าง ๆ เท่านั้น แต่ในทางปฏิบัติจัดเก็บของแต่ละประเทศอาจมีข้อปลีกย่อยอีกมากมาย ดังเช่น ตามหลักการขั้นแรก ภาษีเงินได้จะต้องคำนวณภาษีจากเงินได้สุทธิหรือกำไรสุทธิ ซึ่งได้มีการหักค่าใช้จ่ายต่าง ๆ ออกแล้ว เพื่อให้เป็นไปตามหลักความสามารถผู้เสียภาษี แต่มีข้อยกเว้นในบางกรณีอาจต้องคำนวณภาษีจากรายได้ก่อนหักรายจ่าย หรือยอมให้หักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาหรือกำหนดค่าใช้จ่ายขึ้นเป็นมาตรฐาน ส่วนภาษีเงินได้นิติบุคคลซึ่งปกติเก็บจากกำไรสุทธิ แต่ในบางกรณีอาจต้องเก็บจากรายรับก่อนหักรายจ่าย ดังเช่น รายรับจากการขนส่งคนโดยสารหรือสินค้าผ่านประเทศต่าง ๆ เป็นต้น ทั้งนี้เพื่อความสะดวกของผู้เสียภาษี ความสะดวกในการปฏิบัติจัดเก็บของเจ้าหน้าที่ และเพื่อเหตุผลความจำเป็นอื่น ๆ แต่อย่างไรก็ดี การจัดเก็บภาษีเงินได้ของประเทศต่าง ๆ ก็พยายามจัดเก็บให้ใกล้เคียงกับหลักการหรือทฤษฎีให้มากที่สุดเท่าที่จะกระทำได้ จะเบี่ยงเบนออกไปจากหลักเกณฑ์ เฉพาะแต่ในกรณีที่จำเป็นเพื่อให้เหมาะสมแก่ภาวะการณ์เท่านั้น