

บทที่ 5

ภาษีเงินได้นิติบุคคล

(Corporate Income Tax)

1. ความนำ

ภาษีเงินได้นิติบุคคลเป็นภาษีอากรประเมินที่จัดเก็บจากฐานเกี่ยวกับรายได้ที่เกิดขึ้นจากการดำเนินธุรกิจของนิติบุคคลซึ่งระดมเงินทุนจากผู้ถือหุ้นทั้งที่เป็นบุคคลธรรมดาก็หรือนิติบุคคลโดยผู้ถือหุ้นจะรับผิดชอบในหนี้สินของนิติบุคคลที่ตนถือหุ้นจำนวนจำกัดเฉพาะมูลค่าหุ้นส่วนที่ตนถือ และเมื่อนิติบุคคลนำเงินทุนไปดำเนินธุรกิจผลประกอบการมีกำไรสุทธิเกิดขึ้นก็จะนำผลกำไรสุทธิหลังภาษีมาแบ่งปันในรูปของเงินปันผลแก่ผู้ถือหุ้นตามส่วนที่ตนถือ ในความเป็นจริง หากองค์กรธุรกิจที่เป็นนิติบุคคลแบ่งปันผลกำไรแก่ผู้ถือหุ้นโดยไม่มีเจตนาหลีกเลี่ยงภาษีโดยการนำเอาผลกำไรไปลงทุนต่อไปเรื่อย ๆ ทำให้รัฐบาลสามารถจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาในความหมายอย่างกว้างๆ ได้ (comprehensive income tax) การจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลก็ไม่จำเป็นต้องจัดเก็บ แล้วหันไปเก็บภาษีจากเงินปันผลที่บุคคลธรรมด้าผู้ถือหุ้นได้รับ ซึ่งในทางปฏิบัติมิอาจทำได้ เพราะจะเป็นเหตุให้นิติบุคคลต่างกันหลีกเลี่ยงภาษีกันมากทำให้ผลของการภาษีอากรขาดความเป็นธรรม ทุกระบบเศรษฐกิจจึงมีการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลควบคู่ไปกับภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา อย่างไรก็ตามเพื่อมิให้เกิดปัญหาการเก็บภาษีซ้อนเชิงเศรษฐกิจ (economic double taxation) ในการบริหารการจัดเก็บภาษีเงินได้ ประมาณรัษฎากรจึงได้มีบทบัญญัติเกี่ยวกับเงินได้ประเภทเงินปันผลไว้ ทั้งนี้ ก็เพื่อขจัดปัญหาภาษีซ้อนให้หมดไป รวมทั้งการวางแผนภาษีที่การปรับปรุงกำไรสุทธิทางบัญชีให้เป็นกำไรสุทธิทางการภาษีไว้อีกทางหนึ่งด้วย

2. หลักแหล่งเงินได้และหลักถิ่นที่อยู่ในการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคล

ตามหลักวิชาการภาษีอากรนั้น การจัดเก็บภาษีเงินได้ของรัฐฯ หนึ่งจะเก็บภาษีจากเงินได้ของผู้เสียภาษีได้ก็ต่อเมื่อมีความสัมพันธ์ระหว่างรัฐนั้นกับผู้เสียภาษี หรือระหว่างรัฐนั้นกับเงินได้ที่ต้องเสียภาษี อย่างโดยย่างหนั่ง ในการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลของไทยก็เช่นกัน รัฐบาลได้กำหนดอ่านใจในการจัดเก็บภาษีโดยอาศัยความสัมพันธ์สองอย่างคือ ความสัมพันธ์ระหว่างรัฐกับเงินได้ที่นิติบุคคลได้รับ และความสัมพันธ์ระหว่างรัฐกับถิ่นที่อยู่ของนิติบุคคล การจัดเก็บภาษีโดยขึดเอาความสัมพันธ์ประการแรกเรียกว่า การจัดเก็บภาษีตามหลักแหล่งเงินได้ (source rule) ส่วนการจัดเก็บโดยขึดเอาความสัมพันธ์ประการหลังเรียกว่า การจัดเก็บตามหลักถิ่นที่อยู่ (resident rule) พิจารณาในรายละเอียดได้ดังนี้

2.1 หลักแหล่งเงินได้ที่เกี่ยวกับภาษีเงินได้นิติบุคคลของไทย

ตามประมวลรัชฎากรเงินได้ของนิติบุคคลที่ถือว่าเป็นเงินได้ที่เกิดจากแหล่งในประเทศไทยจำแนกได้ 2 ประการคือ

ประการแรก กำไรสุทธิที่นิติบุคคลได้รับจากการประกอบกิจการในประเทศไทย

ประการที่สอง เงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(2) ถึง มาตรา 40(6) ที่จ่ายจากหรือในประเทศไทย

2.2 หลักถิ่นที่อยู่ที่เกี่ยวกับภาษีเงินได้นิติบุคคลของไทย

ตามประมวลรัชฎากรนิติบุคคลที่ถือว่ามีถิ่นที่อยู่ในประเทศไทย จำแนกได้ 2 ประการคือ

ประการแรก นิติบุคคลที่จดทะเบียนในประเทศไทย

ประการที่สอง นิติบุคคลที่ได้รับสถานภาพการเป็นนิติบุคคลจากกฎหมายไทย

การจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลตามหลักทั้งสองประการดังกล่าว นิติบุคคลที่มี

ถิ่นที่อยู่ในประเทศไทย มีหน้าที่ต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลจากเงินได้ที่เกิดจากแหล่งในประเทศไทยและที่เกิดจากแหล่งนอกประเทศ ส่วนนิติบุคคลที่มิได้มีถิ่นที่อยู่ในประเทศไทยมีหน้าที่ต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลเฉพาะเงินได้ที่เกิดจากแหล่งในประเทศไทยเท่านั้น

3. โครงสร้างภาษีเงินได้นิติบุคคลของไทย

องค์ประกอบของโครงสร้างภาษีจำแนกได้ 7 ส่วน แต่ในที่นี้จะกล่าวถึงเฉพาะองค์ประกอบที่เกี่ยวข้องกับการวิเคราะห์ผลทางเศรษฐกิจ ดังนี้

3.1 ผู้มีหน้าที่เสียภาษี

นิติบุคคลที่เป็นผู้มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้นิติบุคคล ตามประมวลรัษฎากร จำแนกได้ 6 ประเภท คือ

1. บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายไทย ได้แก่

(ก) บริษัทจำกัด บริษัทมหาชน จำกัด

(ข) ห้างหุ้นส่วนจำกัด

(ค) ห้างหุ้นส่วนสามัญจดทะเบียน

นิติบุคคลดังกล่าวต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลจากเงินได้ที่เกิดขึ้นทั้งในและนอกประเทศไทย กล่าวคือ ในกรณีที่นิติบุคคลนั้นมีสาขาในต่างประเทศจะต้องนำกำไรสุทธิของสาขาในต่างประเทศมารวมกับกำไรสุทธิของสำนักงานใหญ่ (คู่ มาตรา 66)

2. บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายต่างประเทศ ได้แก่

(ก) บริษัท หรือ ห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศ และทำการในที่อื่น ๆ รวมทั้งในประเทศไทย

(ข) บริษัท หรือ นิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศ กระทำการในที่อื่น ๆ รวมทั้งในประเทศไทยและกิจการที่ดำเนิน เป็นกิจการประเภทการขนส่งผ่านประเทศต่าง ๆ

(ค) บริษัท หรือ นิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศมิได้ประกอบกิจการในประเทศไทย แต่ได้รับเงินได้เพียงประเมินตามมาตรา 40(2) มาตรา 40 (3) มาตรา 40 (4) มาตรา 40 (5) หรือ มาตรา 40 (6) ที่จ่ายจากหรือในประเทศไทย (ดู มาตรา 70)

(ง) บริษัท หรือ ห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายต่างประเทศ มีลูกจ้าง หรือ ผู้ทำการแทน หรือ ผู้ทำการติดต่อในการประกอบกิจการในประเทศไทยไม่ว่าจะเป็นบุคคลธรรมชาติหรือนิติบุคคล ซึ่งเป็นเหตุให้ได้รับเงินได้หรือผลกำไรในประเทศไทย การเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลในกรณีนี้ ประมวลรัษฎากรกำหนดให้ บุคคลผู้เป็นลูกจ้าง หรือ ผู้ทำการแทน หรือ ผู้ทำการติดต่อ ไม่ว่าจะเป็นบุคคลธรรมชาติ หรือนิติบุคคลเป็นผู้มีหน้าที่และความรับผิดชอบในการยื่นรายการและเสียภาษีแทน (ดู มาตรา 76 ทว)

3. กิจการซึ่งดำเนินการเป็นทางการค้า หรือ หากำไรโดย

(ก) รัฐบาลต่างประเทศ

(ข) องค์กรของรัฐบาลต่างประเทศ หรือ

(ค) นิติบุคคลอื่นที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศ

การเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลในกรณีนี้เป็นการเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลของ องค์กรของรัฐบาลต่างประเทศ ซึ่งส่วนใหญ่จะเป็นองค์กรของรัฐบาลประเทศสังคมนิยมที่มักจะทำการค้าเหมือนกับบริษัทหรือ ห้างหุ้นส่วนทั่วไป

4. กิจการร่วมค้า (joint venture) ได้แก่ กิจการที่ดำเนินการร่วมกันเป็นทางการค้า หรือหากำไร โดย

(ก) บริษัท กับ บริษัท หรือ

(ข) บริษัท กับ ห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล หรือ

(ค) ห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล กับ ห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล หรือ

(ง) บริษัท และ/หรือ ห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล กับบุคคลธรรมชาติ คณะบุคคลที่มิใช่นิติบุคคล ห้างหุ้นส่วนสามัญ หรือ นิติบุคคลอื่น

กิจการร่วมค้าที่เสียภาษีเงินได้นิติบุคคลจะมีการร่วมทุน หรือแบ่งผลกำไรขาด

ทุนระหว่างผู้ร่วมค้า โดยผู้ร่วมค้าฝ่ายหนึ่งเป็นบริษัท หรือ ห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ส่วนอีกฝ่ายหนึ่งอาจเป็นบุคคลธรรมชาติ บุคคล หรือ นิติบุคคลอื่นใดก็ได้ ประมวลรัษฎากรให้ถือว่าเป็นกิจการร่วมค้าจะเสียภาษีในนามของแต่ละบริษัทเป็นเอกเทศมิได้

5. บุลนิธิ หรือ สมาคมที่ประกอบกิจการซึ่งมีรายได้ แต่ไม่รวมถึงบุลนิธิหรือ สมาคมที่รัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลังประกาศกำหนดให้เป็นองค์การสาธารณกุศล

6. นิติบุคคลอื่น ให้ที่อธิบดีกรมสรรพากรประกาศกำหนดโดยอนุมัติ
รัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลังและได้ประกาศในราชกิจจานุเบกษา (ปัจจุบันยังไม่มี
ประกาศ)

3.2 การยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคล

การยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคล จำแนกออกเป็น 2 กรณี คือ นิติบุคคลที่ได้รับ
การยกเว้นและเงินได้ที่ได้รับการยกเว้น ดังนี้

3.2.1 นิติบุคคลที่ได้รับยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคล

นิติบุคคลที่ไม่ต้องเสียภาษีเงินได้ ได้แก่

1. นิติบุคคลอื่น ๆ นอกจากที่กล่าวในหัวข้อ 3.1 เช่น กระทรวง ทบวง กรม
องค์การของรัฐบาลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายเฉพาะ และ สหกรณ์
2. บุลนิธิ หรือ สมาคมที่รัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลังประกาศกำหนดให้
เป็นองค์การสาธารณกุศล

3. นิติบุคคลบางประเภทที่เข้าลักษณะต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลแต่ได้รับ
การยกเว้นตามบทบัญญัติของกฎหมายต่างๆ ได้แก่

- (ก) บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลตามข้อผูกพันที่ประเทศไทยมีอยู่ตาม
สัญญาว่าด้วยความร่วมมือทางเศรษฐกิจหรือทางเทคโนโลยีระหว่างรัฐบาลไทยกับรัฐบาลต่าง¹
ประเทศ
- (ข) บริษัทหรือ ห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ได้รับการยกเว้น หรือลดอัตราภาษีเงิน
ได้ตามกฎหมายว่าด้วยการส่งเสริมการลงทุน
- (ค) บริษัท หรือ นิติบุคคลที่อยู่ในประเทศไทยมีอนุสัญญาว่าด้วยการเว้นการการ

เก็บภาษีซ้อนกับประเทศไทย(คู่หัวข้อที่ 3.4.1(4)ของบทที่ 4 ประกอบ)

3.2.2 เงินได้ที่ได้รับการยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคล

เงินได้ที่ได้รับการยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคล ได้แก่ เงินปันผลระหว่างบริษัท(intercompany dividends) เงินได้ที่เกี่ยวข้องกับกฎหมายส่งเสริมการลงทุน และเงินได้ของนิติบุคคลตามอนุสัญญาว่าด้วยการเว้นการเก็บภาษีซ้อนระหว่างประเทศ รายละเอียดพิจารณาได้ดังนี้

3.2.2.1 เงินปันผลระหว่างบริษัทที่ได้รับยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคล

เพื่อความเป็นธรรมของการภาษีอากร ประมวลรัษฎากร ได้บัญญัติกèiyang กับเงินได้เงินปันผลระหว่างบริษัทขึ้นเพื่อมิให้เกิดการเก็บภาษีซ้อน (double taxation) จากเงินได้จำนวนเดียวกันมากครั้ง ทั้งนี้ เพราะบริษัทต่าง ๆ อาจถือหุ้นระหว่างกันได้ ประมวลรัษฎากรจึงมีบทบัญญัติกèiyang กับเงินปันผลระหว่างบริษัท ดังนี้

(ก) บริษัทจำกัดที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายไทยที่มิใช่บริษัทด้วยเบียนไว้กับตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย ถ้าได้รับเงินปันผลจากบริษัทที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายไทย หรือกองทุนรวม หรือสถาบันการเงินที่มีกฎหมายโดยเฉพาะของประเทศไทยจัดตั้งขึ้นสำหรับให้กู้ยืมเพื่อส่งเสริมเกษตรกรรม พาณิชยกรรม หรืออุตสาหกรรม หรือเงินส่วนแบ่งกำไรที่ได้จากการร่วมค้า ให้นำเงินปันผลหรือเงินส่วนแบ่งกำไรที่ได้นั้นมารวมคำนวณกำไรสุทธิเพียงครึ่งเดียว ภายใต้เงื่อนไขพิเศษ

(ข) บริษัทจำกัดที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายไทยและด้วยเบียนไว้กับตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย ถ้าได้รับเงินปันผลจากบริษัทที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายไทย หรือบริษัทด้วยเบียน หรือกองทุนรวม หรือสถาบันการเงินที่มีกฎหมายโดยเฉพาของประเทศไทยตั้งขึ้นสำหรับให้กู้ยืมเงินเพื่อส่งเสริมเกษตรกรรม พาณิชยกรรม หรืออุตสาหกรรม หรือเงินส่วน แบ่งกำไรที่ได้จากการร่วมค้า นิติบุคคลนั้นไม่ต้องนำเงินปันผลหรือเงินส่วนแบ่งกำไรทั้งหมดที่ได้รับนั้นมารวมคำนวณกำไรสุทธิแต่อย่างใด ภายใต้เงื่อนไขพิเศษ

(ค) บริษัทที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายไทย ซึ่งไม่ได้จดทะเบียนไว้กับตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย ถ้าถือหุ้นในบริษัทจำกัดผู้จ่ายเงินปันผลไม่น้อยกว่าร้อยละ 25 ของหุ้นทั้งหมดที่มีสิทธิออกเสียงในบริษัทจำกัดผู้จ่ายเงินปันผลและบริษัทจำกัดผู้จ่ายเงินปันผลไม่ได้

ถือหุ้นในบริษัทผู้รับเงินปันผลไม่ว่าทางตรงหรือทางอ้อม บริษัทจำกัดซึ่งถือหุ้นดังกล่าวไม่ต้องนำเงินปันผลทั้งหมดที่ได้รับจากบริษัทผู้จ่ายเงินปันผลนั้นมารวมคำนวณเป็นรายได้เพื่อคำนวณกำไรสุทธิแต่อย่างใด ภายใต้เงื่อนไขพิเศษ

เงื่อนไขพิเศษตาม (ก) (ข) และ(ค) ข้างต้นเงินปันผลของบริษัทดังกล่าวจะไม่ได้รับการยกเว้นภาษี ถ้าประภากฎว่า บริษัทดังกล่าวตาม (ก) (ข) หรือ (ค) ถือหุ้นหรือหน่วยลงทุนที่ก่อให้เกิดเงินปันผลและเงินส่วนแบ่งกำไรนั้นไว้ไม่ถึงสามเดือนนับแต่วันที่ได้หุ้นหรือหน่วยลงทุนนั้นมาจนถึงวันมีเงินได้ หรือบริษัทดังกล่าวตาม (ก) (ข) หรือ (ค) ได้โอนหุ้นหรือหน่วยลงทุนนั้นไปก่อนสามเดือนนับแต่วันที่มีเงินได้

3.2.2.2 เงินได้ที่เกี่ยวข้องกับกฎหมายส่งเสริมการลงทุน

มาตรการชูใจทางด้านภาษีตามพระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุนจะยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลแก่นิติบุคคลที่ได้รับการส่งเสริมการลงทุน ดังนี้

(ก) กำไรสุทธิที่ได้จากการประกอบกิจการที่ได้รับการส่งเสริม ได้รับการยกเว้นภาษีเงินได้มีเวลาตามที่คณะกรรมการกำหนดระหว่าง 3 - 8 ปี นับแต่วันที่เริ่มมีรายได้จากการประกอบกิจการนั้น (รายได้จากการประกอบกิจการให้รวมถึงรายได้จากการจำหน่ายผลผลิต ได้และรายได้จากการจำหน่ายสินค้ากึ่งสำเร็จรูปตามที่คณะกรรมการพิจารณาเห็นสมควร)

ในกรณีที่นิติบุคคลที่ได้รับการส่งเสริมประกอบกิจการอย่างอื่นอกเหนือไปจากกิจการที่ได้รับการส่งเสริม การจัดทำบัญชีต้องจัดทำแยกกันแล้วคำนวณกำไรสุทธิของแต่ละกิจการ ถ้ารายจ่ายรายการใดไม่สามารถแยกได้โดยชัดแจ้งและไม่มีเกณฑ์อื่นที่จะเฉลี่ยรายจ่ายนั้นได้เป็นการเหมาะสมก็ให้คิดตามส่วนแบ่งของรายได้แต่ละกิจการ และต้องไปตกลงกับเจ้าพนักงานประเมินก่อน

(ข) เงินได้ของนิติบุคคลที่ได้รับเงินได้จากการที่ได้รับการส่งเสริมการลงทุน ได้แก่

1. ค่าแห่งภูมิพล ค่าแห่งลิขสิทธิ์ หรือสิทธิอ้างอืน จากผู้ได้รับการส่งเสริมตามสัญญาที่ได้รับความเห็นชอบจากคณะกรรมการให้ได้รับการยกเว้นไม่ต้องรวมคำนวณเพื่อเสียภาษีเงินได้มีกำหนดระยะเวลา 5 ปี นับตั้งแต่วันที่ผู้ได้รับการส่งเสริมนี้รายได้จากการ

ประกอบกิจการที่ได้รับจากการส่งเสริม หันนี้ตามหลักเกณฑ์และวิธีการที่คณะกรรมการกำหนด

2. เงินปันผลจากการที่ได้รับการส่งเสริมการลงทุนให้ได้รับยกเว้นไม่ต้องรวมคำนวณเพื่อเสียภาษีเงินได้ตลอดระยะเวลาที่ผู้ได้รับการส่งเสริมได้รับยกเว้นภาษีเงินได้ นิติบุคคล

3.2.2.3 การยกเว้น หรือ ลดอัตราภาษีเงินได้นิติบุคคลตามอนุสัญญาว่าด้วยการการเว้นการเก็บภาษีซ้อนระหว่างประเทศ

3.3 ฐานภาษีเงินได้นิติบุคคลและอัตราภาษี

จำนวนภาษีที่นิติบุคคลต้องชำระคำนวณ ได้จากผลคูณระหว่างขนาดของฐานภาษีและอัตราภาษี ซึ่งโดยทั่วไป ฐานภาษีเงินได้นิติบุคคลก็คือกำไรสุทธิจากการประกอบกิจการที่ได้จัดทำตามหลักการบัญชีภาษีอากร อย่างไรก็ตาม นิติบุคคลบางประเภทไม่สะดวกที่จะคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษี ดังนั้นเพื่อความสะดวกแก่ผู้เสียภาษี ประมวลรัษฎากรจึงได้จำแนกฐานภาษีเงินได้นิติบุคคล ออกเป็น 4 ประเภท คือ

กำไรแรก ฐานกำไรสุทธิจากการประกอบกิจการ

กำไรที่สอง ฐานยอดรายรับก่อนหักรายจ่าย

กำไรที่สาม ฐานเงินได้ที่จ่ายจาก หรือในประเทศไทย

กำไรที่สี่ ฐานการจำหน่ายกำไรออกไปนอกประเทศไทย

3.3.1 ฐานกำไรสุทธิจากการประกอบกิจการ

กำไรสุทธิที่ใช้เป็นฐานภาษีจะต้องคำนวณโดยใช้เกณฑ์สิทธิ์ (accrual basis)

- ซึ่งตามหลักนี้ถือว่า ในรอบระยะเวลาบัญชีได้หากมีการขายหรือการให้บริการเกิดขึ้นจะถือว่า มีรายได้เกิดขึ้นในรอบระยะเวลาบัญชีนั้น โดยไม่คำนึงว่าจะมีการชำระเงินกันแล้วหรือไม่ ส่วนทางด้านรายจ่ายจะบันทึกหลักกว่า รายจ่ายที่เป็นเหตุให้เกิดรายได้ขึ้นในรอบระยะเวลาบัญชีได้ ก็ให้ถือว่าเป็นรายจ่ายของรอบระยะเวลาบัญชีนั้น¹ และต้องเป็นไปตามเงื่อนไขในบทบัญญัติ แห่งประมวลรัษฎากรตามมาตรา 65 ทว ซึ่งเป็นบทบัญญัติเกี่ยวกับค่าใช้จ่ายที่กฎหมายให้หักได้ เช่น การหักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาทรัพย์สิน เป็นต้น และมาตรา 65 ตรี ซึ่งเป็นบท

บัญญัติเกี่ยวกับค่าใช้จ่ายที่กฎหมายไม่ยอมให้นำมาหักออก เช่น เงินสำรองต่าง ๆ รายจ่ายที่มีลักษณะเป็นการส่วนตัวหรือการให้โดยเส้นทาง เป็นต้น ดังนั้น ในการเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล โดยใช้กำไรสุทธิเป็นฐานคำนวณภาษี นิติบุคคลจะต้องปรับปรุงกำไรสุทธิซึ่งคำนวณจากรายได้รายจ่ายของกิจการหรือเนื่องจากกิจการที่เกิดขึ้นในรอบระยะเวลาบัญชี(เท่ากับ 12 เดือน) ซึ่งจัดทำตามหลักการบัญชีทั่วไปให้เป็นกำไรสุทธิตามหลักการบัญชีภาษีอากร

การเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลจากกำไรสุทธินั้นต้องคำนึงถึงระยะเวลาครอบระยะเวลา

บัญชีละ 2 ครั้ง ครั้งแรกชำระภายใน 2 เดือนนับแต่วันปิดบัญชีครึ่งปี และครั้งที่สองชำระภายใน 150 วันนับแต่วันสุดท้ายของรอบระยะเวลาบัญชี การเสียภาษีครึ่งแรกก็โดยการให้บริษัทหรือนิติบุคคลจัดทำประมาณการกำไรสุทธิหรือขาดทุนสุทธิทั้งปีขึ้นและเสียภาษีครึ่งหนึ่งของประมาณการกำไรสุทธินั้นในอัตราเรื้อยละ 30

3.3.2 ฐานยอดรายรับก่อนหักรายจ่าย

การจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลโดยใช้ยอดรายรับก่อนหักรายจ่ายเป็นฐานในการคำนวณภาษีนี้นี้ใช้กับนิติบุคคลบางประเภทที่มีเหตุขัดข้องในการคำนวณกำไร หรือไม่สะดวกในการกำหนดจำนวนกำไร จำแนกออกได้เป็น 2 กรณีคือ

กรณีแรก นิติบุคคลที่เป็นบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศกระทำการในที่อื่น ๆ รวมทั้งในประเทศไทย และกิจการที่ดำเนิน เป็นกิจการประเภทนส่งผ่านประเทศต่าง ๆ ในการคำนวณภาษีมีหลักเกณฑ์ดังนี้

(ก) กรณีรับขนคนโดยสาร รายได้ที่ต้องเสียภาษีได้แก่รายได้ที่เกิดจากค่าโดยสาร ค่าธรรมเนียม และประโยชน์อื่นใดเนื่องในการรับขนคนโดยสารที่เรียกเก็บในประเทศไทยก่อนหักรายจ่ายได้ ๆ และเสียภาษีในอัตราเรื้อยละ 3

(ข) กรณีรับขนของ รายได้ที่ต้องเสียภาษีได้แก่รายได้ที่เกิดจากการค่าธรรมเนียม และประโยชน์อื่นใดที่เรียกเก็บเนื่องในการรับขนของออกจากประเทศไทยไม่ว่าจะเรียกในหรือนอกประเทศก่อนหักรายจ่ายได้ ๆ และเสียภาษีในอัตราเรื้อยละ 3

กรณีที่สอง นิติบุคคลที่เป็นมูลนิธิหรือสมาคม

มูลนิธิหรือสมาคมที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายไทย หรือกฎหมายของต่างประเทศซึ่ง

ประกอบกิจการมีรายได้ต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลจากยอดรายรับก่อนหักรายจ่ายใดๆ จากรายได้ทุกอย่างที่ได้รับไม่ว่าจะเป็นเงินได้ประเภทใด แต่ไม่รวมเงินได้ที่มูลนิธิหรือสมาคม ได้รับยกเว้นภาษีเงินได้ตามมาตรา 65 ทว.(13) ได้แก่

- (1) ค่าลงทะเบียน หรือค่าบำรุงที่ได้รับจากสมาคม
- (2) เงิน หรือ ทรัพย์สินที่ได้รับจากการรับบริจาค
- (3) เงิน หรือ ทรัพย์สินที่ได้รับจากการให้โดยเส่น่าหา

การคำนวณภาษีจากยอดรายรับก่อนหักรายจ่ายที่มูลนิธิหรือสมาคมต้องเสียภาษี ประมาณวัลรัษฎากรกำหนดหลักเกณฑ์ไว้ดังนี้

- (ก) เงินได้ประเภทที่ 8 เสียภาษีอัตรา率อยละ 2 ของยอดรายรับก่อนหักรายจ่าย
- (ข) เงินได้อื่นๆ นอกจากตาม (ก) เสียภาษีอัตรา率อยละ 10 ของยอดรายรับก่อนหักรายจ่าย

3.3.3 ฐานเงินได้ที่จ่ายจากหรือในประเทศไทย

การเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลจากเงินได้ที่จ่ายจากหรือในประเทศไทย ใช้ในกรณีที่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศที่มิได้ประกอบกิจการในประเทศไทยและได้รับเงินได้พึงประเมินประเภทที่ 2, 3, 4, 5 หรือ 6 ที่จ่ายจากหรือในประเทศไทย ต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลโดยวิธีหักภาษี ณ ที่จ่าย โดยให้ผู้จ่ายเงินได้ดังกล่าวให้แก่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลต่างประเทศหักภาษีจากเงินได้ที่จ่ายจากหรือในประเทศไทยในอัตรา率อยละ 15 ของเงินได้พึงประเมินประเภทที่ 2, 3, 4, 5 หรือ 6 ยกเว้นเงินได้พึงประเมินประเภทที่ 4 (ข) (เงินปันผล) ให้ผู้จ่ายเงินได้คำนวณหักภาษี ณ ที่จ่าย ในอัตรา率อยละ 10

3.3.4 ฐานจากการจำหน่ายกำไรออกไปนอกประเทศไทย

การจัดเก็บภาษีจากการจำหน่ายกำไรของสาขา หรือ ตัวแทน ของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ประกอบกิจการในประเทศไทยไปยังสำนักงานใหญ่ นิยมเรียกอีกอย่างหนึ่งว่า “ภาษีกำไรส่งออก” โดยให้หักภาษีจากจำนวนเงินกำไรหรือเงินประเภทอื่นได้ที่กันไว้จากกำไร หรือ ที่ถือได้ว่าเป็นกำไรออกไปจากประเทศไทย ในอัตรา率อยละ 10

3.4 การหักภาษีเงินได้นิติบุคคล ที่จ่าย

ตามบทบัญญัติแห่งประมวลรัษฎากร การหักภาษีเงินได้นิติบุคคล ณ ที่จ่าย จำแนกได้ 3 กรณี คือ

กรณีที่ 1 กรณีที่ส่วนราชการซึ่งได้แก่ รัฐบาล องค์การของรัฐบาลจ่ายเงินได้ไม่ว่าจะเป็นเงินได้พึงประเมินประเภทใดให้แก่ บริษัท หรือ ห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล เนื่องจากว่าที่จ่ายตั้งแต่ 500 บาทขึ้นไป ให้ส่วนราชการที่จ่ายเงินได้หักภาษี ณ ที่จ่ายในอัตรา率อยละ 1 ของยอดเงินได้พึงประเมินที่จ่าย แล้วนำส่งสรรพากรในเขตท้องที่ภาษีใน 7 วันนับแต่วันถัดเดือนของเดือนที่จ่ายเงินได้พึงประเมิน

กรณีที่ 2 กรณีที่ผู้จ่ายเงินได้ไม่ว่าจะเป็น บุคคล คณะบุคคล สมาคม ห้างหุ้นส่วน หรือบริษัท จ่ายเงินเป็นค่าซื้อสังหาริมทรัพย์ให้แก่บริษัท หรือ ห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ผู้จ่ายเงินค่าอสังหาริมทรัพย์ต้องหักภาษีจากเงินที่จ่ายร้อยละ 1 ของยอดเงินพึงประเมินที่จ่ายทั้งนี้ไม่ว่าจะจ่ายเป็นเงินจำนวนเท่าใดก็ตาม และให้หักเมื่อมีการโอนกรรมสิทธิ์หรือสิทธิในการครอบครองอสังหาริมทรัพย์โดยผู้หักต้องนำส่งต่อพนักงานเจ้าหน้าที่ผู้รับจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรมในขณะที่มีการจดทะเบียน

กรณีที่ 3 กรณีที่ผู้จ่ายเงินได้พึงประเมินบางประเภทอันได้แก่

- ค่าพืชไร่ (มันสำปะหลัง ปอ ข้าวโพด อ้อย และเมล็ดกาแฟ) ข้าว (เนื่องจากกรณีส่งออก) ค่าพืชสวน (ยางพารา ปาล์มน้ำมัน) ผู้จ่ายเงินได้ต้องหักภาษี ณ ที่จ่ายในอัตรา率อยละ 0.75 ของเงินได้พึงประเมิน

- ค่าโฆษณา ค่าวิชาชีพอิสระ ให้ผู้จ่ายเงินได้หักภาษี ณ ที่จ่ายในอัตรา

ร้อยละ 3

- ค่าดอกเบี้ย เงินปันผล โดยผู้รับเป็นบริษัท หรือ ห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ให้ผู้จ่ายเงินได้หักภาษี ณ ที่จ่ายในอัตรา率อยละ 1

- เงินรางวัลในการประกวดแข่งขัน ชิงโชค ให้หักภาษี ณ ที่จ่ายในอัตรา率อยละ 5

- เงินค่าจ้างทำงานตามสัญญารายหนึ่ง ๆ ตั้งแต่ 500 บาท ขึ้นไป ให้หักภาษี ณ ที่จ่ายในอัตรา率อยละ 3

การหักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่ายดังกล่าว ให้ผู้หักภาษีนำส่งสรรพากรในเขตท้องที่ภาษีใน 7 วันนับแต่วันสิ้นเดือนของเดือนที่จ่ายเงินได้เพิ่งประเมินนั้น

4. ผลทางเศรษฐกิจของการจัดเก็บภาษีเงินได้นิตบุคคล

4.1 บทบาทในการทำรายได้และการโอนย้ายทรัพยากร

ภาษีเงินได้นิตบุคคลมีบทบาทในการทำรายได้เพิ่มขึ้นเป็นลำดับตามระดับของการพัฒนาการทางเศรษฐกิจ ในช่วงต้นของแผนพัฒนาเศรษฐกิจและสังคมแห่งชาติดังนี้ ที่ 1 ในปี 2505 รัฐบาลจัดเก็บภาษีเงินได้นิตบุคคลทั้งสิ้น 278 ล้านบาท คิดเป็นร้อยละ 4.9 ของรายได้ภาษีอากร และเพิ่มขึ้นเป็น 679 4,608 17,375 87273 และ 162,709 ล้านบาท ในปี 2510 2520 2530 2535 และ 2540 ตามลำดับ สัดส่วนรายได้ภาษีเงินได้นิตบุคคลต่อรายได้ภาษีอากรรวม(reliance indicator)เพิ่มขึ้นจาก 4.9 เป็น 8.9 10.1 19.6 และ 19.2 ในปี 2520 2530 2535 และ 2538-2539 ตามลำดับ สำหรับในปี 2541 รัฐบาลเก็บภาษีเงินได้นิตบุคคลได้ทั้งสิ้น 99,480 ล้านบาท เมื่อเทียบกับรายได้ภาษีอากรทั้งสิ้นซึ่งจัดเก็บได้ 731,029 ล้านบาท คิดเป็นร้อยละ 12.2 ของรายได้ภาษีอากรรวม

ค่าดัชนีความพยายามกีเพิ่มขึ้นอย่างต่อเนื่องจาก 0.4 ในปี 2505 เป็น 0.6 1.2 1.4 3.2 และ 3.5 ในปี 2510 2520 2530 2535 และ 2540 ตามลำดับ สำหรับในปี 2541 ค่าดัชนีความพยายามมีค่าร้อยละ 2.2

ตารางที่ 5-1 ภายนอกได้นิบุคคลและภายนอกรวมที่จัดเก็บได้ (งบปี)

หน่วย : ล้านบาท

ปี	ภายนอกได้ นิบุคคล ^{1/}	ภายนอก รวม ^{1/}	ผลิตภัณฑ์มวล รวมใน ประเทศ ^{2/}	ดัชนีการพึ่งพา (ร้อยละ)	ดัชนีความ พยาญาน (ร้อยละ)
2505	278	5,690	63,695	4.9	0.4
2510	679	14,874	108,462	4.6	0.6
2520	4,608	52,076	391,061	8.9	1.2
2525	13,221	100,261	995,954	13.2	1.3
2530	17,375	171,314	1,253,147	10.1	1.4
2535	87,273	452,671	2,750,000	16.6	3.2
2536	104,038	535,921	2,965,300	17.1	3.5
2537	133,162	625,372	3,499,000	18.8	3.8
2538	157,148	731,499	4,120,000	19.2	3.8
2539	171,852	808,310	4,665,000	19.2	3.7
2540	162,709	808,147	4,673,800	17.9	3.5
2541	99,480	731,029	4,526,000	12.2	2.2

ที่มา : 1/ กรมบัญชีกลาง สติ๊กิริคัง

2/ ธนาคารแห่งประเทศไทย รายงานเศรษฐกิจรายเดือน

4.2 บทบาทด้านการรักษาเสถียรภาพทางเศรษฐกิจ

ภายนอกได้นิบุคคลเป็นภายนอกที่เป็นกลไกหลักในการเป็นเครื่องมือในการ

รักษาเสถียรภาพทางเศรษฐกิจโดยอัตโนมัติ(automatic stabilizer) เช่นเดียวกับภายนอกได้
นิบุคคลรวมๆ ค่าความยืดหยุ่นของรายรับภายนอกที่เป็นค่าที่บ่งบอกถึงศักยภาพในการเป็น
เครื่องมือรักษาเสถียรภาพทางเศรษฐกิจโดยอัตโนมัติ กล่าวคือ ถ้าค่าความ

บีดหยุ่นของรายได้ภาษีเงินได้นิติบุคคลมีค่ามากกว่าหนึ่ง ก็หมายความว่า ในภาวะที่เศรษฐกิจขยายตัว กำไรสุทธิจากการประกอบการของนิติบุคคลเพิ่มขึ้น รัฐบาลจะเก็บภาษีเงินได้ นิติบุคคลเพิ่มขึ้น ในอัตราที่สูงกว่าการขยายตัวของรายได้ประชาชาติ ถ้ารัฐบาลคงการใช้จ่ายในอัตราเดิม งบประมาณก็จะเกินดุลซึ่งมีผลช่วยลดการเพิ่มขึ้นของอุปสงค์รวมในระบบเศรษฐกิจ ทำให้ไม่เกิดภาวะเงินเฟ้ออย่างรุนแรง ในทำนองเดียวกัน ถ้าระบบเศรษฐกิจเกิดภาวะชบเชา กำไรสุทธิจากการประกอบการของนิติบุคคลลดลงรัฐบาลก็จะเก็บภาษีได้ลดลง ในอัตราที่สูงกว่าการลดลงของรายได้ประชาชาติ ในกรณีนี้จะมีผลให้งบประมาณเป็นงบประมาณขาดดุลซึ่งจะทำให้อุปสงค์รวมในระบบเศรษฐกิจไม่หดตัวมากนักเพื่อลดลงในรายจ่ายในการลงทุนของหน่วยธุรกิจ ได้รับการชดเชยจากการใช้จ่ายของรัฐบาลที่ใช้จ่ายสูงกว่ารายได้ที่จัดเก็บได้ เมื่อเราพิจารณาบทบาทของภาษีเงินได้นิติบุคคลของไทยจากการศึกษาของโภวิทย์ โปษyanan² ซึ่งได้ศึกษาโดยใช้ข้อมูลในช่วงปี 2520 - 2534 พบว่า ค่าความยืดหยุ่นรายได้ภาษีเงินได้นิติบุคคลมีค่าเท่ากับ 1.363 แสดงให้เห็นว่า ภาษีเงินได้นิติบุคคลสามารถเอื้ออำนวยเป็นเครื่องมือในการรักษาเสถียรภาพทางเศรษฐกิจ โดยอัตราไม่ติด แต่มีบทบาทต่ำกว่าภาษีเงินได้บุคคลธรรมดานซึ่งมีค่าความยืดหยุ่นของรายรับภาษีเท่ากับ 1.460

4.3 บทบาทในการสร้างความเป็นธรรม

ภาษีเงินได้เป็นภาษีที่รัฐบาลใช้เป็นเครื่องมือในการเปลี่ยนแปลงแบบแผน การกระจายรายได้ในสังคมให้มีความเท่าเทียมกันมากขึ้น เพื่อผลของการนำไปประทับกำไรสุทธิหลังภาษีและรายได้เงินปันผลที่ผู้ถือหุ้นได้รับ ซึ่งเมื่อเราพิจารณาโครงสร้างภาษี การกำหนดอัตราภาษีแบบคงที่ในอัตรา้อยละ 30 ของกำไรสุทธิ และได้กำหนดให้นิติบุคคลได้รับยกเว้นภาษีจากเงินปันผลที่ได้รับ ทำให้ผลของการเกิดความเป็นธรรมทั้งในแนวตั้ง(vertical equity) และแนวนอน(horizontal equity) แก่ผู้เสียภาษี นอกจากนี้การกำหนดให้บุคคลธรรมดากreditภาษีเงินปันผลได้ถึง 3 ใน 7 ส่วนให้ภาระภาษีรวมของผู้มีรายได้จากการถือหุ้นซึ่งมีฐานะร่ำรวย รับภาระภาษี ในอัตราเดียวกับอัตราภาษีสูงสุดของภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาก

4.4 บทบาทในการส่งเสริมการเจริญเติบโตทางเศรษฐกิจ

การจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลของไทย ประมวลรัษฎากร ได้บัญญัติให้ นิติบุคคลสามารถนำอาผลขาดทุนสุทธิยกไปหักได้ถึง 5 ปี ไม่มีการเก็บภาษีกำไร สะสม(retain earning) ที่นิติบุคคลสะสมไว้เพื่อการลงทุน และอัตราภาษีก็ไม่สูงมากนัก จึง กล่าวได้ว่า ผลของการจัดเก็บภาษีไม่เป็นอุปสรรคต่อการลงทุน นอกจากนี้ ในระบบภาษีอากร ไทยรัฐบาลยังได้ให้แรงจูงใจในการลงทุนแก่นิติบุคคลที่ได้รับการส่งเสริมการลงทุนตามพระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุนโดยการยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลเป็นเวลา 3- 8 ปี ในอีกทาง หนึ่งด้วย

เชิงอรรถบทที่ 5

1. ส่วนเกณฑ์เงินสด (cash basis) จะบีดหลักว่ารายได้รายจ่ายจะเกิดขึ้นกี่ต่อเมื่อมี การรับหรือจ่ายเงินสดออกไปในรอบระยะเวลาบัญชีนั้น การขายสินค้าหรือบริการไปเป็นเงิน เต็จ ในงวดหรือรอบระยะเวลาบัญชีจะไม่ถือว่ามีรายได้เกิดขึ้นในงวดนั้น

2 โกรกิทย์ โปษyanan ที่ “ความยึดหยุ่นรายได้ภาษีรัฐบาลไทยกับฐานะการคลังในปี งบประมาณ 2543 (คศ. 2000)” วารสารเศรษฐศาสตร์จุฬาลงกรณ์ ปีที่ 6 ฉบับที่ 3 (กันยายน 1994) หน้า 259

หนังสืออ่านประกอบบทที่ 5

โกรกิทย์ โปษyanan ที่ “ความยึดหยุ่นรายได้ภาษีรัฐบาลไทยกับฐานะการคลังในปีงบประมาณ 2543 (คศ. 2000)” วารสารเศรษฐศาสตร์จุฬาลงกรณ์ ปีที่ 6 ฉบับที่ 3 (กันยายน 1994) หน้า 255 - 277

เกริกเกียรติ พิพัฒน์เสรีธรรม การคลังว่าด้วยการจัดสรรและการกระจาย กรุงเทพฯ:
สำนักพิมพ์มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์ 2535 บทที่ 14

ไกรยุทธ์ ชีรตยาภินันท์ กฤษฎีกานี้เงินได้และภาษีเงินได้ของไทย กรุงเทพฯ : สำนักพิมพ์
ดวงกมล 2521 บทที่ 5

กลุ่มนักวิชาการภาษีอากร ภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร กรุงเทพฯ : โรงพิมพ์เรือนแก้ว
การพิมพ์ 2535 บทที่ 3

ชัยสิทธิ์ ตราดุรรนงค์ ภาษีเงินได้นิติบุคคล กรุงเทพฯ : สำนักพิมพ์ธรรมนิติ จำกัด 2537
สาธิค วงศ์ศิริ ประมวลรัษฎากร 1995 ฉบับสมบูรณ์ กรุงเทพฯ : บางกอกเทรนนิ่ง
เช็นเตอร์ จำกัด 2538

สุชาดา ชวนไช “การปรับโครงสร้างภาษีเงินได้นิติบุคคลตามพระราชบัญญัติภาษีฉบับที่ 16”
วารสารธรรมนิติ เอกสารภาษีอากร เล่มที่ 127 ปีที่ 11 (เดือน เมษายน 2535) หน้า 51-58
สุเทพ พงษ์พิทักษ์ “การวางแผนภาษีอากร” สรรพากรสาส์น ปีที่ 40 ฉบับที่ 11
(พฤษจิกายน 2536) หน้า 32 - 49

เออนก เซียร์รา沃 เศรษฐศาสตร์ภาษีอากร 2 กรุงเทพฯ : สำนักพิมพ์มหาวิทยาลัยรามคำแหง
2533 บทที่ 6

Hyman , N. David. **Public Finance.** (4 th. edn.) New York : The Dryden Press ., 1993 ,
Chapter 15.

James, Simon. and Christopher Nobes. **The Economics of Taxation** (4 th.edn.) London :
Prentice Hall., 1992, Chapters 12 - 13.

Musgrave R.A. and P.B. Musgrave. **Public Finance in Theory and Practice** (5 th edn.)
New York : Mc Graw-Hill., 1989, Chapters 21-22 .