

การเสียภาษีเงินได้สำหรับส่วนแบ่งของกำไรหรือส่วนแบ่งเงินได้จากหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่มีชื่อนิติบุคคล

อรวรรณ พจนานูรัตน์¹

บทคัดย่อ

การวิจัยนี้มีวัตถุประสงค์เพื่อศึกษาการเสียภาษีเงินได้สำหรับส่วนแบ่งของกำไรหรือส่วนแบ่งเงินได้จากหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่มีชื่อนิติบุคคล ผลการวิจัยซึ่งใช้วิธีการวิจัยเอกสารพบว่ากฎหมายกำหนดให้ผู้เป็นหุ้นส่วนหรือบุคคลผู้ได้รับเงินส่วนแบ่งของกำไรหรือส่วนแบ่งเงินได้จากหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่มีชื่อนิติบุคคลต้องนำเงินได้จำนวนดังกล่าวมารวมคำนวณเพื่อเสียภาษีเงินได้กับเงินได้พึงประเมินประเภทอื่นๆ การกำหนดเช่นนี้เป็นการเสียภาษีซ้ำซ้อนนอกจากนี้ยังกำหนดให้หุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่มีชื่อนิติบุคคลต้องจัดทำบัญชีหรือรายงานแสดงรายได้และรายจ่ายทำให้ไม่สะดวกแก่ผู้ประกอบการรายย่อยและมีค่าใช้จ่ายเพิ่มขึ้น ส่วนผู้เป็นหุ้นส่วนหรือผู้ได้รับส่วนแบ่งของกำไรก็หักค่าใช้จ่ายไม่ได้ จึงควรแก้ไขเพิ่มเติมโดยกำหนดจำนวนเงินที่ไม่ต้องนำมารวมคำนวณภาษีกับเงินได้อื่น ส่วนการจัดทำบัญชีกำหนดให้เฉพาะกิจการที่ต้องจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มเท่านั้นและเพิ่มการหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาแก่ผู้เป็นหุ้นส่วนหรือบุคคลผู้ได้รับเงินส่วนแบ่งของกำไรจากหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่มีชื่อนิติบุคคล

คำสำคัญ: หุ้นส่วนสามัญ คณะบุคคลที่มีชื่อนิติบุคคล ส่วนแบ่งของกำไร ส่วนแบ่งเงินได้

¹รองศาสตราจารย์ คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยเกษมบัณฑิต
ที่อยู่: 1761 ถนนพัฒนาการ เขตสวนหลวง กรุงเทพฯ 10250
Email: Orawan.Pot@kbu.ac.th

Taxation of Income Derived from Share of Profits or Share of Income of an Ordinary Partnership or a Non-Juristic Group of Persons

Orawan Potjananurat¹

Abstract

The objectives of this research were to address the problems regarding the taxation of income derived from share of profits or share of income of an ordinary partnership or a non-juristic group of persons. The research which was a documentary research found that an ordinary partnership or a non-juristic group of persons is required by the law to include its income derived from share of profits or share of income into other types of assessable incomes. This requirement has resulted in a double taxation. In addition, the law requires that an ordinary partnership or a non-juristic group of persons prepare a report or accounts of its revenues and expenses. This requirement has caused inconvenience and additional costs to small scale business operators. As such, partners or earners of share of profits are unable to deduct their expenses. The researcher suggests that an amendment be made as to the amount of money to be excluded from other types of assessable income and the preparation of accounts of revenues and expenses should apply only to businesses required to be registered for value added tax. Further, a lump sum amount relating to deductible expenses should be applied to a partner or a person earning income derived from a share of profits from an ordinary partnership or a non-juristic group of persons.

Key words: Ordinary partnership, non-juristic group of persons, share of profit, share of income

¹Assoc. Prof., Faculty of Law, Kasem Bundit University
Address: 1761 Patanakarn Road, Suan Luang, Bangkok 10250
Email: Orawan.Pot@kbu.ac.th

บทนำ

รัฐบาลมีหน้าที่ในการบริหารประเทศให้เจริญก้าวหน้า ทั้งด้านเศรษฐกิจ สังคม และด้านความมั่นคงของประเทศ การที่รัฐบาลจะดำเนินการต่าง ๆ เพื่อให้บรรลุวัตถุประสงค์ดังกล่าว รัฐบาลจึงต้องตั้งงบประมาณรายจ่ายประจำปีเพื่อให้ทราบว่าในแต่ละปีรัฐจะต้องใช้งบประมาณปีละเท่าใดเพื่อที่จะหารายได้ให้เพียงพอกับรายจ่ายตามงบประมาณที่ได้ตั้งไว้ กระทรวงการคลังในฐานะเป็นหน่วยงานของรัฐบาลจึงมีหน้าที่ในการจัดเก็บภาษี มีทั้งการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ภาษีเงินได้นิติบุคคล ภาษีมูลค่าเพิ่ม ภาษีสรรพสามิต ภาษีศุลกากร และภาษีสรรพสามิต เป็นต้น

สำหรับภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาจัดเก็บจากบุคคลธรรมดาทั่วไปที่มีเงินได้ตามเกณฑ์ที่กฎหมายกำหนดตามมาตรา 56 วรรคแรก แห่งประมวลรัษฎากร การเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดานอกจากบุคคลธรรมดาทั่วไปแล้วยังมีห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่มีใช้นิติบุคคล ถือเป็นหน่วยภาษีหน่วยหนึ่งไม่มีสภาพเป็นบุคคล ถ้ามีเงินได้ถึงเกณฑ์ที่กฎหมายกำหนดให้นำเงินได้นั้นมาคำนวณเพื่อเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาตามมาตรา 56 วรรคสอง แห่งประมวลรัษฎากรเช่นกัน (ธรรมนูญ, 2560)

สำหรับห้างหุ้นส่วนสามัญคือสัญญาซึ่งบุคคลตั้งแต่สองคนขึ้นไปตกลงเข้ากันเพื่อกระทำการร่วมกัน ด้วยประสงค์จะแบ่งปันกำไรอันจะพึงได้แต่กิจการที่ทำนั้นตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 1012 ดังนั้น ผู้ที่มาเข้าหุ้นกันและตกลงกระทำการร่วมกันเพื่อหวังผลกำไรแบ่งปันกัน เงินได้จากการประกอบกิจการนั้นต้องเสียภาษีในนามของห้างหุ้นส่วนสามัญแยกต่างหากจากบุคคลธรรมดาผู้เป็นหุ้นส่วน

ส่วนคณะบุคคลที่มีใช้นิติบุคคลเดิมประมวลรัษฎากรไม่ได้ให้คำนิยามไว้ ผู้ประกอบกิจการตั้งแต่สองคนขึ้นไปแม้หวังผลกำไรแบ่งปันกันก็ไปยื่นเสียภาษีในนามของคณะบุคคลที่มีใช้นิติบุคคล ต่อมาเมื่อวันที่ 26 ธันวาคม พ.ศ. 2557 รัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลังได้ออกพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 39) พ.ศ. 2557 มาตรา 3 ได้เพิ่มบทนิยามคำว่า “คณะบุคคลที่มีใช้นิติบุคคล หมายความว่าบุคคลตั้งแต่สองคนขึ้นไปตกลงกระทำการร่วมกัน อันมิใช่ห้างหุ้นส่วนสามัญ” เมื่อให้คำนิยามดังกล่าวชัดเจนขึ้นแล้ว ผู้ประกอบกิจการร่วมกันตั้งแต่สองคนขึ้นไปถ้าไม่มีวัตถุประสงค์ในการแบ่งปันกำไรกันแล้วก็ต้องเสียภาษีในนามคณะบุคคล ส่วนผู้ประกอบกิจการร่วมกันโดยมีวัตถุประสงค์ในการแบ่งปันกำไรกัน ต้องยื่นเสียภาษีในนามของห้างหุ้นส่วนสามัญเท่านั้น เมื่อห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่มีใช้นิติบุคคลได้เสียภาษีไปแล้ว เงินกำไรหรือเงินได้ที่เหลือหลังจากเสียภาษีแล้ว ห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่มีใช้นิติบุคคลจะนำเงินส่วนแบ่งของกำไรหรือส่วนแบ่งเงินได้ไปแบ่งให้แก่ผู้เป็นหุ้นส่วนหรือบุคคลในคณะบุคคล ซึ่งเงินจำนวนดังกล่าวเดิมมาตรา 42 (14) แห่งประมวลรัษฎากรได้บัญญัติให้เงินส่วนแบ่งของกำไรจากห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่มีใช้นิติบุคคลซึ่งต้องเสียภาษีตามบทบัญญัติในส่วนนี้ ให้ได้รับยกเว้นไม่ต้องรวมคำนวณเพื่อเสียภาษีเงินได้ (ตราธรรมนูญ, 2556)

ต่อมาเมื่อวันที่ 26 ธันวาคม พ.ศ. 2557 รัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลังได้ออกพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากรให้ยกเลิก (14) ของมาตรา 42 แห่งประมวลรัษฎากร ทำให้เงินส่วนแบ่งของกำไรหรือส่วน

แบ่งเงินได้จากห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่มีโชตินิติบุคคลไม่ได้รับยกเว้น มีผลใช้บังคับตั้งแต่วันที่ 1 มกราคม พ.ศ. 2558 เป็นต้นไป นอกจากนี้ อธิบดีกรมสรรพากรได้ออกประกาศอธิบดีกรมสรรพากรเกี่ยวกับภาษีเงินได้ให้ห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่มีโชตินิติบุคคลจัดทำบัญชีหรือรายงานแสดงรายได้และรายจ่าย (กรมสรรพากร, 2558) ซึ่งเดิมห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่มีโชตินิติบุคคลไม่ต้องทำบัญชีหรือรายงานแสดงรายได้และรายจ่ายเพราะเสียภาษีแบบบุคคลธรรมดาไม่โชตินิติบุคคล การกำหนดให้ทำเช่นนี้ย่อมก่อให้เกิดความไม่สะดวกและทำให้ต้องมีค่าใช้จ่ายเพิ่มขึ้น นอกจากนี้ อธิบดีกรมสรรพากรยังได้ออกคำสั่งกรมสรรพากรที่ ป.149/2558 เพื่อให้เจ้าพนักงานสรรพากรถือเป็นแนวทางปฏิบัติในการตรวจและแนะนำผู้เสียภาษีที่เป็นห้างหุ้นส่วนสามัญและคณะบุคคลที่มีโชตินิติบุคคลให้ปฏิบัติตาม ซึ่งคำสั่งดังกล่าวมีตัวอย่างแสดงวิธีคำนวณภาษีเงินได้จากส่วนแบ่งของกำไรของผู้เป็นหุ้นส่วน การหักค่าใช้จ่ายต้องมีหลักฐานมาพิสูจน์ (กรมสรรพากร, 2558) ซึ่งถ้าไม่สามารถพิสูจน์ค่าใช้จ่ายได้ ทำให้ผู้เป็นหุ้นส่วนต้องเสียภาษีในอัตราที่สูงทั้ง ๆ ที่เป็นการเสียภาษีซ้ำซ้อนจึงก่อให้เกิดความไม่เป็นธรรมต่อผู้เป็นหุ้นส่วนในห้างหุ้นส่วนสามัญหรือบุคคล ในคณะบุคคลที่มีโชตินิติบุคคลตามหลักภาษีอากรที่ดี (บางโพ, 2554) จึงสมควรหาแนวทางแก้ไขกฎหมายดังกล่าวต่อไป

วัตถุประสงค์ของการวิจัย

การศึกษาวิจัยครั้งนี้มีวัตถุประสงค์ในการศึกษาประเด็นสำคัญ ๆ ดังนี้

1. เพื่อศึกษาความหมาย แนวคิด และหลักทั่วไปเกี่ยวกับเงินได้จากห้างหุ้นส่วนแบ่งของกำไรหรือส่วนแบ่งเงินได้จากห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่มีโชตินิติบุคคล โดยนำหลักความเป็นธรรมมาประกอบการวิเคราะห์
2. เพื่อวิเคราะห์กฎหมายที่เกี่ยวข้องกับการเสียภาษีเงินได้สำหรับเงินส่วนแบ่งของกำไรหรือส่วนแบ่งเงินได้จากห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่มีโชตินิติบุคคล
3. เพื่อศึกษาแนวทางแก้ไขกฎหมายที่เกี่ยวข้องกับการเสียภาษีเงินได้สำหรับส่วนแบ่งของกำไรหรือส่วนแบ่งเงินได้จากห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่มีโชตินิติบุคคล เพื่อให้หน่วยงานของกรมสรรพากรได้นำกฎหมายดังกล่าวไปแก้ไขเพื่อให้เกิดความเป็นธรรมกับผู้เป็นหุ้นส่วนในห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่มีโชตินิติบุคคลต่อไป

ระเบียบวิธีวิจัย

ในการศึกษาวิจัยครั้งนี้ เป็นการวิจัยเชิงคุณภาพ (Qualitative research) มุ่งเน้นวิเคราะห์เอกสาร (Documentary research) ซึ่งผู้วิจัยจะศึกษากรณีการเสียภาษีสำหรับเงินส่วนแบ่งของกำไรหรือส่วนแบ่งเงินได้จากห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่มีโชตินิติบุคคลตามประมวลรัษฎากรและศึกษากฎหมายอื่น ๆ ที่เกี่ยวข้อง ได้แก่ ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ลักษณะหุ้นส่วนบริษัท พระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร กฎกระทรวงประกาศอธิบดีกรมสรรพากรและคำสั่งกรมสรรพากรเพื่อนำมาวิเคราะห์ และหาแนวทางแก้ไขกฎหมายต่อไป

สาระสำคัญของประมวลรัษฎากร

กรมสรรพากรมีหน้าที่ในการจัดเก็บภาษี โดยอาศัยประมวลรัษฎากรเป็นเครื่องมือในการจัดเก็บภาษี แต่ประมวลรัษฎากรก็มีทั้งการบังคับจัดเก็บภาษีและการยกเว้นภาษีโดยประมวลรัษฎากร กฎกระทรวงและพระราชกฤษฎีกา ต่อมารัฐต้องการจะเก็บภาษีเพิ่มขึ้นจึงได้ออกพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 39) พ.ศ. 2557 ให้ยกเลิกเงินส่วนแบ่งของกำไรหรือส่วนแบ่งเงินได้จากห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่มีชื่อนิติบุคคลจึงทำให้ผู้เป็นหุ้นส่วนหรือบุคคลในคณะบุคคลต้องนำเงินได้ดังกล่าวมายื่นเสียภาษีอีกครั้งหนึ่งและยังกำหนดให้ห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่มีชื่อนิติบุคคลต้องจัดทำบัญชีหรือรายงานแสดงรายได้และรายจ่าย นอกจากนี้ยังกำหนดให้ผู้เป็นหุ้นส่วนหรือบุคคลในคณะบุคคลต้องพิสูจน์ค่าใช้จ่าย การที่กฎหมายกำหนดเช่นนี้จึงก่อให้เกิดปัญหาดังจะได้อธิบายต่อไป

ผลการวิจัย

จากการศึกษากฎหมายที่เกี่ยวข้องกับการเสียภาษีเงินได้สำหรับส่วนแบ่งของกำไรหรือส่วนแบ่งเงินได้จากห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่มีชื่อนิติบุคคล ทำให้เห็นได้ว่ารัฐมุ่งที่จะเก็บภาษีเพื่อหารายได้เข้ารัฐ ทั้ง ๆ ที่มีเงินได้อีกหลายประเภทที่กฎกระทรวง ฉบับที่ 126 (พ.ศ. 2509) ได้ยกเว้นการจัดเก็บภาษี ทั้ง ๆ ที่เงินได้บางประเภทที่ยกเว้นมีจำนวนมากกว่าเงินส่วนแบ่งของกำไรหรือส่วนแบ่งเงินได้จากห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่มีชื่อนิติบุคคลเสียอีก การที่รัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลังออกพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมดังกล่าวและให้เหตุผลว่าเพื่อให้เกิดความชัดเจนและเป็นธรรม

แต่ยิ่งขึ้น ถ้าพิจารณาจากการยกเลิกมาตรา 42 (14) ทำให้ผู้เป็นหุ้นส่วนหรือบุคคลผู้ได้รับเงินส่วนแบ่งของกำไรหรือส่วนแบ่งเงินได้ต้องเสียภาษีซ้ำซ้อน ซึ่งขัดกับหลักความเป็นธรรมตามหลักของภาษีอากรที่ดี จึงก่อให้เกิดปัญหาซึ่งแยกวิเคราะห์ได้ 3 กรณี ดังต่อไปนี้คือ

กรณีที่หนึ่ง การนำส่วนแบ่งของกำไรหรือส่วนแบ่งเงินได้จากห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคล ที่มีชื่อนิติบุคคลมาเสียภาษี

เดิมเงินส่วนแบ่งของกำไรจากห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่มีชื่อนิติบุคคลที่ผู้เป็นหุ้นส่วนได้รับจะได้รับยกเว้นภาษีเงินได้ตามมาตรา 42 (14) แห่งประมวลรัษฎากร เงินส่วนแบ่งของกำไรผู้เป็นหุ้นส่วนไม่ต้องนำไปรวมคำนวณกับเงินได้อื่นเพื่อนำมาเสียภาษีอีกครั้งหนึ่งเพราะห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่มีชื่อนิติบุคคลได้เสียภาษีไปแล้ว

ต่อมาวันที่ 26 ธันวาคม พ.ศ. 2557 รัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลังได้ออกพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 39) พ.ศ. 2557 มาตรา 4 ให้ยกเลิก (14) ของมาตรา 42 แห่งประมวลรัษฎากร ทำให้เงินส่วนแบ่งของกำไรหรือส่วนแบ่งเงินได้ที่ผู้เป็นหุ้นส่วนหรือบุคคลในคณะบุคคลได้รับต้องนำมาเสียภาษีอีกครั้งหนึ่ง ซึ่งเป็นการเสียภาษีซ้ำซ้อนจากเงินจำนวนเดียวกันตามหลักภาษีอากรที่ดี การจัดเก็บภาษีจากประชาชนต้องให้ความเป็นธรรมแก่ผู้เสียภาษี เพราะภาษีคือสิ่งที่รัฐบังคับจัดเก็บจากประชาชนเพื่อนำมาใช้ในการบริหารประเทศ (โปษกะบุตร, 2532) เมื่อห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลได้เสียภาษีไปแล้ว เงินส่วนแบ่งของกำไรก็ควรจะยกเว้นไม่ต้องนำมาคำนวณรวมกับเงินได้อื่นเพื่อนำมาเสียภาษีอีกครั้งหนึ่ง การที่กฎหมายออกมาบังคับใช้เช่นนี้ โดยอ้าง



เหตุผลท้ายพระราชบัญญัติว่าเป็นการสมควรปรับปรุงการจัดเก็บภาษีเงินได้จากห้างหุ้นส่วนสามัญและคณะบุคคลที่มีชนิดบุคคลเพื่อให้เกิดความเป็นธรรมยิ่งขึ้น จึงจำเป็นต้องตราพระราชบัญญัตินี้ ถ้าพิจารณาเหตุผลที่อ้างว่าเพื่อ

ความเป็นธรรม แต่ในทางปฏิบัติผู้เป็นหุ้นส่วนไม่ได้รับความเป็นธรรมแต่อย่างใด เพราะเป็นการเสียภาษีซ้ำซ้อนถึงสองครั้ง ดังตัวอย่างต่อไปนี้

ตัวอย่างที่ 1 นายโชคและนายชัย เข้าหุ้นกันตั้งห้างหุ้นส่วนสามัญโชคชัยเฟอร์นิเจอร์ ในปีพ.ศ. 2560 ห้างหุ้นส่วนสามัญโชคชัยมีเงินได้จากการขายเฟอร์นิเจอร์ จำนวน 1,000,000 บาท มีค่าใช้จ่ายจริงจำนวน 300,000 บาท สิ้นปีห้างหุ้นส่วนสามัญโชคชัยจะต้องเสียภาษีดังนี้

การคำนวณวิธีที่ 1 (ตามมาตรา 48 (1))

(1) เงินได้พึงประเมินของห้างหุ้นส่วนโชคชัย	=	1,000,000 บาท
(2) หักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาร้อยละ 60	=	<u>600,000</u> บาท
(3) เหลือเงินได้หลังหักค่าใช้จ่าย	=	400,000 บาท
(4) หักค่าลดหย่อนหุ้นส่วน	=	<u>120,000</u> บาท
(5) เหลือเงินได้สุทธิ	=	<u>280,000</u> บาท
(6) เสียภาษีเงินได้ (อัตราภาษีก้าวหน้า)	=	6,500 บาท

การคำนวณวิธีที่ 2 (ตามมาตรา 48 (2))

(7) เงินได้พึงประเมิน (1,000,000×0.005)	=	5,000 บาท
เปรียบเทียบระหว่าง (6) กับ (7) ภาษี (6) เสียมากกว่าจึงต้องเสียตาม (6)		
(8) ห้างหุ้นส่วนสามัญโชคชัยจึงต้องเสียภาษี	=	6,500 บาท

หลังจากห้างหุ้นส่วนสามัญโชคชัยเสียภาษีไปแล้ว จำนวน 6,500 บาท เมื่อมีพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 39) ออกมาบังคับใช้ ผู้เป็นหุ้นส่วนก็จะนำเงินที่เหลือหลังจากหักค่าใช้จ่ายและค่าภาษีแล้วมาแบ่งกันระหว่างผู้เป็นหุ้นส่วน เงินส่วนแบ่งจำนวนดังกล่าวจะต้องนำมาเสียภาษีอีกครั้งหนึ่ง แต่เนื่องจากเงินส่วนแบ่งของกำไรไม่อาจนำค่าใช้จ่ายเป็นการเหมามาหักได้ จึงต้องกำหนดค่าใช้จ่ายจริง จำนวน 300,000 บาท เพื่อนำมาหักค่าใช้จ่ายก่อนที่จะนำเงินส่วนแบ่งของกำไรมา

แบ่งปันกัน เมื่อหักค่าใช้จ่ายและ ค่าภาษีแล้วจะเหลือเงินกำไรแบ่งปันกันจำนวน (1,000,000 – 300,000 – 6,500) เท่ากับ 693,500 บาท เงินกำไรจำนวนดังกล่าวแบ่งให้นายโชคและนายชัยคนละกึ่งหนึ่งเท่ากับ 346,750 บาท นำมาคำนวณเพื่อเสียภาษีอีกครั้ง ดังตัวอย่างที่ 2

ตัวอย่างที่ 2

นายโชคและนายชัยได้รับส่วนแบ่งกำไรคนละ 346,750 บาท นายโชคและนายชัยจะต้องนำเงินได้จำนวนดังกล่าวซึ่งถือเป็นเงินได้

พึงประเมินประเภทที่ 8 มาคำนวณเพื่อเสียภาษีเงินได้ตามแบบ ภ.ง.ด. 90 อีกครั้งหนึ่งใน

เดือนมีนาคม 2561 ดังนี้

การคำนวณวิธีที่ 1 (ตามมาตรา 48 (1))

(1) เงินส่วนแบ่งของกำไรที่นายโชคได้รับ	=	346,750 บาท
(2) หักค่าใช้จ่าย (พิสูจน์ค่าใช้จ่ายไม่ได้)	=	<u>0</u> บาท
(3) เหลือเงินได้หลังหักค่าใช้จ่าย	=	346,750 บาท
(4) หักค่าลดหย่อนนายโชค	=	<u>60,000</u> บาท
(5) เหลือเงินได้สุทธิ	=	<u>286,750</u> บาท
(6) ค่าณณภาษี (อัตราก้าวหน้า)	=	6,837.50 บาท

การคำนวณวิธีที่ 2 (ตามมาตรา 48 (2))

(7) เงินได้พึงประเมิน (346,750x0.005)	=	1,733.75 บาท
เปรียบเทียบระหว่าง (6) กับ (7) ภาษี (6)		
เสียมากกว่า จึงต้องเสียภาษีตาม (6)		
(8) นายโชคจะต้องเสียภาษี	=	6,837.50 บาท

ในทำนองเดียวกันนายชัยก็ต้องคำนวณเช่นเดียวกับนายโชค ทั้งนายโชคและนายชัยต้องนำเงินส่วนแบ่งของกำไรจากห้างหุ้นส่วนสามัญโชคชัยมาคำนวณเสียภาษีอีกครั้งหนึ่ง หุ้นส่วนทั้งสองต้องเสียภาษีคนละ 6,837.50 บาท รวมหุ้นส่วนทั้งสองคนต้องเสียภาษี (6,837.50 +6,837.50) เท่ากับ 13,675 บาท เมื่อนำเงินที่หุ้นส่วนเสียภาษีไปรวมกับภาษีที่ห้างหุ้นส่วนโชคชัยเสียไปแล้วจะเป็นภาษีรวมทั้งสิ้น จำนวน (13,675+6,500) เท่ากับ 20,175 บาท

จากตัวอย่างดังกล่าวข้างต้น จะเห็นได้ว่าการเสียภาษีสองครั้งจากเงินจำนวนเดียวกันคือเงินได้พึงประเมินจำนวน 1,000,000 บาท เมื่อเสียภาษีในนามของห้างหุ้นส่วนสามัญโชคชัยไปแล้ว เมื่อนำเงินส่วนแบ่งของกำไรมาแบ่งให้ผู้เป็นหุ้นส่วน กฎหมายบังคับให้ต้องนำเงินจำนวน

นั้นมาเสียภาษีอีกครั้งโดยไม่มีการบรรเทาภาระภาษีใด ๆ ทั้งสิ้น ซึ่งต่างกับเงินปันผลที่ได้รับจากบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลซึ่งเป็นการเสียภาษีซ้ำซ้อนเช่นเดียวกัน แต่มาตรา 47 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากรได้ให้เครดิตภาษีเงินปันผลทำให้ ผู้ได้รับเงินปันผลจากบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลขอคืนภาษีเงินปันผลได้ (พงษ์พิทักษ์, 2541) แต่กรณีเงินส่วนแบ่งของกำไรก็เสียภาษีซ้ำซ้อนเช่นเดียวกัน นอกจากไม่มีการบรรเทาภาระภาษีแล้วยังอ้างเหตุผลเพื่อความเป็นธรรม แต่จากการปฏิบัติผู้เป็นหุ้นส่วนไม่ได้รับความเป็นธรรมแต่อย่างใดและขัดกับหลักความเป็นธรรมตามหลักภาษีอากรที่ดีด้วย

กรณีที่สอง การจัดทำบัญชีหรือรายงานแสดงรายได้และรายจ่ายของห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่มีโชคนิติบุคคล

เดิมห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่มีใช้นิติบุคคลมีหน้าที่เสียภาษีตามมาตรา 56 วรรคสอง แห่งประมวลรัษฎากรโดยไม่ต้องทำบัญชีหรือแสดงรายได้และรายจ่ายแต่อย่างใด เพราะเป็นการเสียภาษีแบบบุคคลธรรมดา

จนกระทั่งวันที่ 17 ธันวาคม พ.ศ. 2557 อธิบดีกรมสรรพากรได้ออกประกาศอธิบดีกรมสรรพากรเกี่ยวกับภาษีเงินได้ (ฉบับที่ 249) เรื่อง กำหนดให้ห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่มีใช้นิติบุคคลจัดทำบัญชีหรือรายงานแสดงรายได้และรายจ่าย ประกาศฉบับดังกล่าวก่อให้เกิดผลกระทบต่อผู้ประกอบการรายย่อยที่เข้าหุ้นกันตั้งห้างหุ้นส่วนสามัญ เพราะต้องทำบัญชีรายรับรายจ่ายทุกวันซึ่งก่อให้เกิดความไม่สะดวกในการประกอบกิจการ นอกจากนี้การกรอกรายการในแบบฟอร์มก็มีปัญหาเพราะไม่มีการจัดอบรมให้ผู้ประกอบการทราบว่าต้องทำอย่างไรจึงต้องจ้างนักบัญชีมาทำให้เพราะการทำบัญชีแสดงยอดเงินคงเหลือในแบบแนบท้ายยังมียอดรวมรายรับระหว่างปีภาษี ยอดรวมรายจ่ายระหว่างปีภาษี ส่วนแบ่งเงินกำไรหรือส่วนแบ่งรายได้ที่จ่ายให้แก่ผู้เป็นหุ้นส่วนหรือบุคคล และยอดเงินคงเหลือยกไปในปีภาษีถัดไป จากยอดเงินต่าง ๆ ที่กฎหมายกำหนดให้ต้องกรอกเหล่านี้ต้องมีหลักฐานในการลงทะเบียนและต้องจัดทำ ทุกวันตลอดทั้งปี การทำบัญชีหรือรายงานแสดงรายได้และรายจ่ายดังกล่าว ผู้ประกอบการห้างหุ้นส่วนสามัญรายย่อยไม่สามารถจะทำได้ด้วยตนเองได้จึงต้องจ้างนักบัญชีมาทำให้ซึ่งเป็นภาระและมีค่าใช้จ่ายเพิ่มขึ้นอย่างมาก ซึ่งต่างกับห้างหุ้นส่วนสามัญนิติบุคคลที่มีเงินทุนจำนวนมากในการประกอบกิจการ จะไม่ได้รับผลกระทบเท่าที่ควรเพราะผู้ประกอบการ

กิจการดังกล่าวจะมีนักบัญชีมาทำงานประจำที่ห้างหุ้นส่วนสามัญนิติบุคคลอยู่แล้ว

นอกจากนี้กฎหมายยังกำหนดให้แนบบัญชีหรือรายงานแสดงรายได้และรายจ่ายให้แก่เจ้าพนักงานประเมินพร้อมกับการยื่นแบบ ภ.ง.ด. 90 ด้วย ถ้าไม่ยื่นพร้อมกันจะมีโทษทางอาญาถูกปรับไม่เกิน 2,000 บาท (กรมสรรพากร, 2558) กฎหมายฉบับนี้นอกจากบังคับให้ทำแล้วยังกำหนดโทษสำหรับผู้ไม่ปฏิบัติตามอีกโดยไม่มีข้อยกเว้นใด ๆ ทั้งสิ้น กฎหมายฉบับดังกล่าวจึงเป็นกฎหมายที่ไม่อำนวยความสะดวกให้แก่ห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่มีใช้นิติบุคคลที่ประกอบกิจการรายย่อยซึ่งขัดกับหลักภาษีอากรที่ดีเป็นอย่างมาก

กรณีที่สาม การหักค่าใช้จ่ายของหุ้นส่วนหรือบุคคลผู้ได้รับส่วนแบ่งของกำไรหรือส่วนแบ่งเงินได้จากห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่มีใช้นิติบุคคล

เนื่องด้วยพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 39) พ.ศ. 2557 ให้ยกเลิกการยกเว้นภาษีเงินได้สำหรับส่วนแบ่งของกำไรหรือส่วนแบ่งเงินได้จากห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่มีใช้นิติบุคคลตามมาตรา 42 (14) แห่งประมวลรัษฎากรโดยให้มีผลใช้บังคับตั้งแต่วันที่ 1 มกราคม พ.ศ. 2558 เป็นต้นไป อธิบดีกรมสรรพากรจึงได้ออกคำสั่งกรมสรรพากรที่ ป.149/2558 กำหนดให้ห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่มีใช้นิติบุคคลเมื่อคำนวณเสียภาษีไปแล้วตามมาตรา 48 แห่งประมวลรัษฎากร หากห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่มีใช้นิติบุคคลแบ่งส่วนแบ่งของกำไรหรือส่วนแบ่งเงินได้ให้แก่หุ้นส่วนหรือบุคคลในคณะบุคคลในปีภาษีใด ให้หุ้นส่วนหรือบุคคลนั้นต้องนำเงินส่วนแบ่งของกำไรหรือส่วนแบ่งเงินได้

ซึ่งถือเป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (8) แห่งประมวลรัษฎากร (ตราชุธรรม, 2550) มารวมคำนวณเสียภาษีเงินได้กับเงินได้พึงประเมินประเภทอื่น ๆ ที่ได้รับ

การคำนวณภาษีสำหรับเงินส่วนแบ่งของกำไรหรือส่วนแบ่งเงินได้ให้หักค่าใช้จ่ายและหักค่าลดหย่อนเหลือเท่าใดเป็นเงินได้สุทธินำมาคำนวณภาษีตามบัญชีอัตราภาษีเงินได้คำนวณได้เท่าใดเป็นภาษีที่ต้องชำระ(พระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร, 2560) สำหรับการหักค่าใช้จ่ายเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (8) มีพระราชกฤษฎีกา (ฉบับที่ 11) พ.ศ. 2502 กำหนดให้หักค่าใช้จ่ายได้ 2 วิธี วิธีแรกหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมา (ร้อยละ) ตามที่กฎหมายกำหนดปัจจุบันให้หักได้ไม่เกินร้อยละ 60 (พระราชกฤษฎีกา, 2560) แต่จะต้องเป็นเงินได้พึง

ประเมินประเภทที่กฎหมายกำหนดไว้เท่านั้น ซึ่งมีทั้งหมด 43 รายการ วิธีที่สอง หักตามความจำเป็นและสมควร (หักตามความเป็นจริง) วิธีนี้จะต้องมีหลักฐานการจ่ายมาแสดง ถ้าไม่มีก็ไม่สามารถนำค่าใช้จ่ายมาหักได้ สำหรับผู้เป็นหุ้นส่วนหรือบุคคลใน คณะบุคคลได้รับเงินส่วนแบ่งของกำไรหรือส่วนแบ่งเงินได้จากห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่มีใช้ นิติบุคคล ย่อมไม่มีหลักฐานเกี่ยวกับค่าใช้จ่าย เพราะการรับเงินจำนวนดังกล่าวย่อมไม่มีค่าใช้จ่ายใด ๆ มาแสดง จึงไม่สามารถจะพิสูจน์ค่าใช้จ่ายได้ ค่าใช้จ่ายจึงหักไม่ได้เลย ทำให้ผู้เป็นหุ้นส่วนหรือบุคคลใน คณะบุคคลต้องเสียภาษีในอัตราที่สูง ทั้ง ๆ ที่เงินจำนวนดังกล่าวเป็นการเสียภาษีซ้ำซ้อน ดังตัวอย่างต่อไปนี้

ตัวอย่างที่ 1 ในปี พ.ศ. 2560 นายพรได้รับเงินส่วนแบ่งของกำไรจากห้างหุ้นส่วนพรชัยเป็นเงินจำนวน 400,000 บาท นายพรจะต้องนำเงินจำนวนดังกล่าวมาคำนวณเพื่อเสียภาษีดังต่อไปนี้

การคำนวณวิธีที่ 1 (ตามมาตรา 48 (1))

(1) เงินส่วนแบ่งกำไรที่นายพรได้รับ	=	400,000 บาท
(2) หักค่าใช้จ่าย (พิสูจน์ค่าใช้จ่ายไม่ได้)	=	<u>0</u> บาท
(3) เหลือเงินได้หลังหักค่าใช้จ่าย	=	400,000 บาท
(4) หักค่าลดหย่อนนายพร	=	<u>60,000</u> บาท
(5) เหลือเงินได้สุทธิ	=	<u>340,000</u> บาท
(6) ค่าคำนวณภาษี (อัตราก้าวหน้า)	=	11,500 บาท

การคำนวณวิธีที่ 2 (ตามมาตรา 48 (2))

(7) เงินได้พึงประเมิน (400,000x0.005)	=	2,000 บาท
เปรียบเทียบระหว่าง (6) กับ (7) ภาษี (6)		
เสียมากกว่า จึงต้องเสียภาษีตาม (6)		
(8) นายพรจะต้องเสียภาษี	=	11,500 บาท

ตัวอย่างที่ 2 ในปี พ.ศ. 2560 นาย ก. มีเงินได้จากการขายเสื้อผ้าตลอดทั้งปีเป็นเงินจำนวน 400,000 บาท นาย ก. จะต้องนำเงินจำนวนดังกล่าวมาคำนวณเพื่อเสียภาษีดังต่อไปนี้

การคำนวณวิธีที่ 1 (ตามมาตรา 48 (1))

(1) เงินได้ของ นาย ก. ตลอดทั้งปี	=	400,000 บาท
(2) หักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาร้อยละ 60	=	<u>240,000</u> บาท
(3) เหลือเงินได้หลังหักค่าใช้จ่าย	=	160,000 บาท
(4) หักค่าลดหย่อนนาย ก.	=	<u>60,000</u> บาท
(5) เหลือเงินได้สุทธิ	=	<u>100,000</u> บาท
(6) การคำนวณภาษีเงินได้สุทธิไม่เกิน 150,000 บาท ได้รับยกเว้น		

การคำนวณวิธีที่ 2 (ตามมาตรา 48 (2))

(7) เงินได้พึงประเมิน (400,000x0.005)	=	2,000 บาท
เปรียบเทียบระหว่าง (6) กับ (7)		
(7) เสียภาษีมากกว่า แต่คำนวณแล้วไม่ถึง 5,000 บาท ได้รับยกเว้นตามพระราชกฤษฎีกาฉบับที่ 480		
(8) นาย ก. ไม่มีภาษีต้องเสีย		

จากตัวอย่างดังกล่าวข้างต้นนายพรได้รับส่วนแบ่งของกำไรจากห้างหุ้นส่วนสามัญพรชัยจำนวน 400,000 บาท เมื่อนำเงินจำนวนดังกล่าวมาคำนวณ นายพรต้องเสียภาษีจำนวน 11,500 บาท เป็นจำนวนที่ สูงพอสมควร เนื่องจากนายพรไม่สามารถหักค่าใช้จ่ายได้เลย ในทำนองเดียวกัน นาย ก. มีเงินได้จากการขายเสื้อผ้าจำนวน 400,000 บาท เท่ากัน แต่ นาย ก. หักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาได้ร้อยละ 60 เมื่อคำนวณภาษีทั้ง 2 วิธีแล้ว ไม่มีภาษีต้องเสียเลย จึงเห็นได้ว่านายพรไม่ได้รับความเป็นธรรมเพราะกฎหมายบังคับให้นำเงินส่วนแบ่งของกำไรมาคำนวณเพื่อเสียภาษีอีกครั้งแล้วบังคับให้หักตามความเป็นจริงเท่านั้นโดยต้องมีหลักฐานค่าใช้จ่ายมาพิสูจน์ ทั้ง ๆ ที่รู้อยู่แล้วว่าเงินส่วนแบ่งของกำไรจากห้างหุ้นส่วนสามัญไม่มีค่าใช้จ่ายใด ๆ ทั้งสิ้น จึงขัดกับหลักความเป็นธรรมตามหลักภาษีอากรที่ดีเป็นอย่างยิ่ง

บทสรุปและข้อเสนอแนะ

จากผลการศึกษาข้างต้น สรุปได้ว่ากฎหมายที่ออกมาใช้บังคับให้นำเงินส่วนแบ่งของกำไรหรือส่วนแบ่งเงินได้จากห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่มีใช้นิติบุคคลมารวมคำนวณเพื่อเสียภาษีเงินได้ และให้ห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่มีใช้นิติบุคคลต้องทำบัญชีหรือรายงานแสดงรายได้และรายจ่าย ย่อมก่อให้เกิดความไม่เป็นธรรมกับห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่มีใช้นิติบุคคลรายย่อยและไม่เป็นธรรมกับผู้เป็นหุ้นส่วนหรือบุคคลในคณะบุคคลที่ไม่สามารถหักค่าใช้จ่ายได้ จึงขอเสนอแนะแนวทางแก้ไขเพิ่มเติมกฎหมายออกเป็น 3 กรณีดังต่อไปนี้

1. แนวทางแก้ไขการนำส่วนแบ่งของกำไรหรือส่วนแบ่งเงินได้จากห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่มีใช้นิติบุคคลมาเสียภาษีเสนอแนะให้แก้ไขพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติม

ประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 39) พ.ศ. 2557 มาตรา 4 โดยเพิ่มเติมข้อความว่า “...เว้นแต่เงิน ส่วนแบ่งของกำไรหรือส่วนแบ่งเงินได้จากห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่มีใช้นิติบุคคลมีจำนวนไม่เกินสามแสนบาท”

เหตุที่ให้เพิ่มเติมข้อยกเว้นไม่เกินสามแสนบาทไม่ต้องนำมารวมคำนวณเสียภาษี เพราะมีผู้ประกอบการรายย่อยจำนวนมากที่มีเงินลงทุนจำนวนไม่มากเมื่อแบ่งเงินส่วนแบ่งของกำไรไม่เกินสามแสนบาทก็ไม่ควรจะต้องนำมาคำนวณเพื่อเสียภาษี เพราะเป็นการเสียภาษีซ้ำซ้อน การเสนอขยกเว้นสามแสนบาท ได้นำเกณฑ์ของนิติบุคคลที่มีกำไรสุทธิไม่เกินสามแสนบาทได้รับยกเว้นไม่ต้องเสียภาษีมาเป็นแนวทางในการเสนอแนะ ในกรณีนี้แม้จะขัดกับหลักความเป็นธรรมแต่เพื่ออำนวยความสะดวกให้กับรัฐจึงได้กำหนดจำนวนเงินยกเว้นไว้ ถ้าให้ยกเลิกทั้งหมด จะมีการหลีกเลี่ยงภาษีสำหรับผู้ประกอบกิจการรายใหญ่ทำให้รัฐไม่สามารถจัดเก็บภาษีได้

2. แนวทางแก้ไขการจัดทำบัญชีหรือรายงานแสดงรายได้และรายจ่าย เสนอแนะให้แก้ไขเพิ่มเติมประกาศอธิบดีกรมสรรพากรเกี่ยวกับภาษีเงินได้ (ฉบับที่ 249) ข้อ 1 โดยเพิ่มเติมว่า “ให้ห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่มีใช้นิติบุคคลที่จดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มจัดทำบัญชีหรือรายงานแสดงยอดเงินคงเหลือ ยกมา จำนวนรวมของยอดรายได้และรายจ่ายที่ได้รับมาหรือจ่ายไป ในระหว่างปีภาษี โดยต้องมีรายการและข้อความอย่างน้อยตามที่แนบท้ายประกาศนี้”

เหตุที่เสนอให้เฉพาะห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่มีใช้นิติบุคคลที่จดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มเท่านั้นต้องจัดทำบัญชี

เพราะห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่มีใช้นิติบุคคลมีเงินได้เกิน 1.8 ล้านบาทต่อปีต้องจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มและต้องทำบัญชีแสดงรายได้และรายจ่ายอยู่แล้ว จึงไม่เป็นภาระแก่ห้างหุ้นส่วนสามัญที่จดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มดังกล่าวแต่อย่างใด ส่วนห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่มีใช้นิติบุคคลที่ไม่ได้จดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มก็ต้องทำบัญชีหรือรายงานแสดงรายได้และรายจ่ายจะเป็นการอำนวยความสะดวกและประหยัดค่าใช้จ่ายตามหลักภาษีอากรที่ดีต่อไป

3. แนวทางแก้ไขการหักค่าใช้จ่ายของผู้เป็นหุ้นส่วนหรือบุคคลผู้ได้รับส่วนแบ่งของกำไรหรือ ส่วนแบ่งเงินได้ เสนอแนะให้แก้ไขเพิ่มเติมพระราชกฤษฎีกาว่าด้วยการหักค่าใช้จ่ายที่ยอมให้หักจากเงินได้พึงประเมิน (ฉบับที่ 11) พ.ศ. 2502 มาตรา 8 โดยให้เพิ่มเติมว่า “เงินส่วนแบ่งของกำไรหรือส่วนแบ่งเงินได้จากห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่มีใช้นิติบุคคล ร้อยละ 30”

เหตุที่เสนอแนะให้เงินส่วนแบ่งของกำไรหรือส่วนแบ่งเงินได้หักค่าใช้จ่ายได้ร้อยละ 30 เพราะเท่ากับครึ่งหนึ่งของผู้ประกอบการอื่น ๆ ที่หักได้ร้อยละ 60 ถ้าไม่เสนอแนะให้หักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมา ก็ไม่สามารถจะพิสูจน์ค่าใช้จ่ายจริงได้เพราะค่าใช้จ่ายจริงไม่มี เมื่อต้องนำเงินซึ่งเคยเสียภาษีห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่มีใช้นิติบุคคลไปแล้วมาเสียภาษีซ้ำอีกก็ควรจะบรรเทาภาระภาษีให้แก่ผู้เป็นหุ้นส่วนหรือบุคคลผู้ได้รับส่วนแบ่งของกำไรหรือส่วนแบ่งเงินได้เพื่อให้เกิดความเป็นธรรมตามหลักภาษีอากรที่ดีด้วย



References

Act Amending the Revenue Code (No. 44) B.E. 2560, Re: Deductible Expenses, Allowances, and Personal Income Tax Rates, 2017

Bangpo, Somkid. (2554). **Business Taxation**. Bangkok: Pimdee Printing House.

Excise Department. (2558). **Handbook on Taxation of an Ordinary Partnership or a Non-juristic Group of Persons**. Bangkok: Mor. Por. Tor.

Pongpitak, Suthep. (2541). **Tax Planning**. Bangkok: Sukhum & Sons Ltd.

Posakabutr, Nattapong. (2532). **Tax Law**. 1st Edition. Bangkok: Sri Muang Printing House.

Dharmniti. (2560). **Complete Revenue Code 2017**. Bangkok. Dharmniti Office of Royal Decree (No. 629) B.E. 2560, Re: Prescription of Deductible Expenses from Assessable Income, 2017. Management Development.

Trachutham, Chaisit. (2556). **Lecture Notes on Tax Law**. 9th Edition. Bangkok: Institute of Legal Education, the Thai Bar Association under the Royal Patronage.

Trachutham, Dulyaluck. (2556). **Principles of Tax Law**. 2nd Edition. Bangkok: T. Training Center Institute.