



ความไม่เป็นธรรมในการจัดเก็บภาษีเงินได้จากห้างหุ้นส่วนสามัญ :
การวิเคราะห์เชิงนิติศาสตร์ภายใต้หลักภาษีอากรและรัฐธรรมนูญไทย*
TAX INJUSTICE IN THE INCOME TAXATION OF ORDINARY PARTNERSHIPS:
A JURISPRUDENTIAL ANALYSIS UNDER THAI TAX LAW
AND CONSTITUTIONAL PRINCIPLES



จกฤษฎ กระต่ายวงศ์พระจันทร์, ชัชพงศ์ ภาคเดช

Jakkrit Krataiwongphachand, Chatpong Pakdech

มหาวิทยาลัยมหาจุฬาลงกรณราชวิทยาลัย

Mahachulalongkornrajavidyalaya University

Corresponding Author E-mail: jakkitk@gmail.com

บทคัดย่อ

บทความนี้มุ่งเน้นวิเคราะห์ปัญหาความไม่เป็นธรรมในการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาต่อผู้เป็นหุ้นส่วนของห้างหุ้นส่วนสามัญและคณะบุคคลที่มีใช่นิติบุคคลในประเทศไทย ซึ่งต้องเสียภาษีในระดับกิจการ และเมื่อมีการแบ่งกำไรให้ผู้เป็นหุ้นส่วนกลับต้องนำรายได้นั้นไปรวมคำนวณภาษีอีกครั้ง โดยไม่มีสิทธิขอเครดิตภาษีจากที่ได้ชำระไปแล้ว ส่งผลให้เกิดภาระภาษีซ้ำซ้อนอันขัดต่อหลักความสามารถในการเสียภาษี หลักความเป็นธรรมทางภาษีและหลักนิติธรรม โดยวิเคราะห์เชิงนิติศาสตร์และการเปรียบเทียบกับระบบภาษีในต่างประเทศ ได้แก่ สหรัฐอเมริกา เยอรมนี มาเลเซีย สิงคโปร์ และสหราชอาณาจักร เพื่อเสนอแนวทางแก้ไขปัญหาภาษีซ้ำซ้อนทางธุรกิจ พบว่า สหรัฐอเมริกามีระบบโครงสร้างห้างหุ้นส่วนและ LLC ที่อนุญาตให้หุ้นส่วนสามารถรับเครดิตภาษีจากต่างประเทศและเครดิตการลงทุนได้โดยตรง ช่วยลดภาระภาษีซ้อนอย่างมีประสิทธิภาพ ส่วนเยอรมนี มาเลเซีย สิงคโปร์ และอังกฤษ มีระบบรายได้ผ่านถึงหุ้นส่วน แต่เครดิตภาษีต่างประเทศและเครดิตการลงทุนไม่ส่งผ่านถึงหุ้นส่วนโดยตรง มีเพียงระบบเครดิตภาษีระหว่างประเทศในกรอบข้อตกลง การเก็บภาษีซ้ำซ้อนในประเทศไทย อาจขัดต่อหลักความเสมอภาคและความยุติธรรมตามรัฐธรรมนูญไทยมาตรา 27 ซึ่งกำหนดให้การจัดเก็บภาษีต้องเป็นธรรมและชอบด้วยกฎหมาย บทความนี้จึงเสนอแนวทางแก้ไข คือ บัญญัติกฎหมายให้ผู้เป็นหุ้นส่วนสามารถเครดิตภาษีได้ หรือเปลี่ยนระบบภาษีของห้างหุ้นส่วนสามัญ

* Received May 13, 2025; Revised August 20, 2025; Accepted August 24, 2025



เป็นแบบผ่านทะลุอย่างเป็นทางการ รวมถึงการใช้ข้อตกลงป้องกันภาษีซ้อนอย่างมีประสิทธิภาพ เพื่ออาร์งไว้ซึ่งหลักนิติธรรมและความสามารถแข่งขันของธุรกิจไทยในระดับสากล

คำสำคัญ: ความเป็นธรรมทางภาษี; ภาษีซ้อน; ห้างหุ้นส่วนสามัญ

Abstract

This article focuses on analyzing the problem of unfairness in the collection of personal income tax on partners of ordinary partnerships and unincorporated joint ventures in Thailand. These entities are required to pay tax at the business level, and when profits are distributed to the partners, such income must again be included in the calculation of personal income tax without the right to claim a tax credit for taxes already paid. This results in double taxation, which conflicts with the principles of ability to pay, tax fairness, and the rule of law. The analysis is conducted from a legal perspective and through comparison with tax systems in other countries, namely the United States, Germany, Malaysia, Singapore, and the United Kingdom, in order to propose solutions to the problem of double taxation in business. The findings indicate that the United States has a partnership and LLC structure that allows partners to directly receive foreign tax credits and investment credits, effectively reducing the burden of double taxation. Germany, Malaysia, Singapore, and the United Kingdom employ pass-through systems for partnership income, but foreign tax credits and investment credits are not passed directly to the partners, with only international tax credit mechanisms available within treaty frameworks. The practice of double taxation in Thailand may be inconsistent with the principles of equality and justice under Section 27 of the Thai Constitution, which stipulates that taxation must be fair and lawful. This article therefore proposes solutions such as legislating to allow partners to claim tax credits or formally adopting a pass-through tax system for ordinary partnerships, as well as making effective use of double taxation agreements. These measures aim to uphold the rule of law and strengthen the competitiveness of Thai businesses in the global arena.

Keywords: Tax Fairness; Double Taxation; Ordinary Partnerships

บทนำ

การจัดเก็บภาษีอากรเป็นเครื่องมือสำคัญของรัฐในการจัดเก็บรายได้เข้ารัฐ เพื่อใช้ในการพัฒนาเศรษฐกิจ สังคม และให้บริการสาธารณะ แต่ในขณะเดียวกันระบบภาษีควรตั้งอยู่บนหลักนิติธรรม ความเป็นธรรมทางภาษีอากร เพื่อไม่ให้เกิดภาระทางภาษีที่ไม่เหมาะสมต่อผู้เสียภาษี (Musgrave & Musgrave, 1989) และไม่ละเมิดสิทธิเสรีภาพขั้นพื้นฐานของประชาชน ในบริบทของประเทศไทยปัจจุบันพบว่า ยังมีช่องว่างของกฎหมายภาษีอากรที่ก่อให้เกิดภาระภาษีซ้ำซ้อนต่อผู้เป็นหุ้นส่วนของห้างหุ้นส่วนสามัญและคณะบุคคลที่มีโชตินิติบุคคล กล่าวคือ เมื่อห้างหุ้นส่วนดังกล่าวชำระภาษีจากกำไรของกิจการแล้ว เมื่อมีการแบ่งกำไรให้แก่หุ้นส่วน บุคคลเหล่านั้นยังต้องนำรายได้ดังกล่าวมารวมคำนวณภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาอีกครั้ง โดยไม่มีสิทธิในการขอเครดิตภาษีแต่อย่างใด (กรมสรรพากร, 2566) ลักษณะนี้ถือเป็นการเก็บภาษีซ้ำซ้อนซึ่งขัดต่อหลักความเป็นธรรมในแนวนอน และหลักความสามารถในการเสียภาษีซึ่งได้รับการยอมรับกันในทางสากล ในขณะที่ผู้ถือหุ้นของบริษัทจำกัด แม้จะเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล แต่ผู้ถือหุ้นยังสามารถหักเครดิตภาษีเงินปันผลได้ตามมาตรา 47 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร (พระราชบัญญัติให้ใช้บทบัญญัติแห่งประมวลรัษฎากร พุทธศักราช 2481, 2481) ในขณะที่ผู้เป็นหุ้นส่วนของห้างหุ้นส่วนจำกัดกลับไม่ได้รับสิทธิในลักษณะเดียวกัน ทำให้เกิดภาระภาษีที่ไม่เป็นธรรม การยกเลิกการยกเว้นภาษีเงินได้สำหรับส่วนแบ่งกำไรจากห้างหุ้นส่วนสามัญ (ที่เคยอยู่ในมาตรา 42(14) ตั้งแต่ปี 2558 เป็นต้นมา ก่อให้เกิดปัญหาทางกฎหมายและภาระภาษีแก่ผู้เสียภาษีที่มีได้เป็นกลุ่มเป้าหมายของการแก้ไขกฎหมาย ความไม่เป็นธรรมนี้มีใช่เพียงปัญหาเชิงเทคนิคของระบบภาษี หากแต่เป็นประเด็นด้านหลักนิติศาสตร์ที่สะท้อนความเหลื่อมล้ำเชิงโครงสร้าง และการขาดแนวคิดเชิงสิทธิมนุษยชนทางภาษี (Taxpayer Rights)

ในต่างประเทศ เช่น สหรัฐอเมริกา ได้มีการพัฒนาโครงสร้างภาษีในรูปแบบ Pass-Through Entities ที่ให้รายได้และเครดิตภาษีสามารถส่งผ่านจากกิจการไปยังผู้ถือหุ้นหรือหุ้นส่วนได้โดยตรง โดยเฉพาะกรณีของ Limited Liability Companies (LLCs) และ Partnerships ซึ่งช่วยลดปัญหาภาษีซ้ำซ้อนได้อย่างมีประสิทธิภาพ (Internal Revenue Service, 2024; Ecovis Global, 2020) ขณะที่ประเทศอื่นอย่างเยอรมนี มาเลเซีย สิงคโปร์ และสหราชอาณาจักร แม้จะมีระบบรายได้ผ่านถึงหุ้นส่วน แต่กลับไม่สามารถโอนเครดิตภาษีต่างประเทศให้แก่หุ้นส่วนได้โดยตรง โดยอาศัยเพียงการบรรเทาภาษีตามสนธิสัญญาหรือบทบัญญัติในกฎหมาย (EY Malaysia, 2022; PKF Fasset, 2023; IRAS, 2024)

ปัญหาภาษีซ้ำซ้อนของห้างหุ้นส่วนสามัญไม่ได้เป็นเพียงปัญหาทางเทคนิค แต่เป็นเรื่องของความเหลื่อมล้ำในหลักการจัดเก็บภาษี การแก้ไขจึงไม่ควรจำกัดแค่การปรับปรุงกฎหมายเฉพาะจุด แต่ควรพิจารณาในเชิงโครงสร้างเพื่อให้กฎหมายภาษีของไทยสอดคล้องกับหลักนิติธรรมสากล ผ่านการวิเคราะห์เชิงเปรียบเทียบกับระบบภาษีของต่างประเทศ และภายใต้กรอบ



รัฐธรรมนูญไทย เพื่อยกระดับมาตรฐานการจัดเก็บภาษีให้เป็นธรรมและสอดคล้องกับหลักนิติธรรมในระดับสากลและสามารถตอบสนองต่อพลวัตทางเศรษฐกิจในปัจจุบันได้อย่างแท้จริง

หลักการพื้นฐานของกฎหมายภาษีอากรและกฎหมายมหาชน เพื่อเป็นกรอบวิเคราะห์

1. หลักความเป็นธรรมทางภาษี (Tax Fairness) ซึ่งแบ่งออกเป็นความเป็นธรรมแนวนอน (Horizontal Equity) และแนวดิ่ง (Vertical Equity)

2. หลักความสามารถในการเสียภาษี (Ability to Pay Principle) ที่ระบุว่า ผู้เสียภาษีควรถูกเรียกเก็บตามความสามารถของตน ไม่ใช่ถูกเรียกเก็บซ้ำจากฐานเดียวกัน

3. หลักการจัดเก็บภาษีเพียงครั้งเดียว (Single Taxation Principle) ซึ่งเป็นหลักที่ใช้กันอย่างแพร่หลายในระบบกฎหมายภาษีของประเทศพัฒนาแล้ว

4. หลักนิติธรรม (Rule of Law) ในการออกแบบนโยบายภาษีให้ชัดเจน ไม่เลือกปฏิบัติและอยู่บนพื้นฐานของความเสมอภาค

ทฤษฎีกฎหมายที่ใช้ในการวิเคราะห์ เพื่อสนับสนุนความคิดวิเคราะห์มีดังนี้

1. ทฤษฎีความเป็นธรรมของ John Rawls เน้นความยุติธรรมแบบกระจายและหลักความเสมอภาคระหว่างบุคคลในโครงสร้างสังคม ซึ่งหากผู้เสียภาษีมีฐานะเท่ากันแต่ต้องรับภาระภาษีไม่เท่ากัน ถือว่าไม่เป็นธรรม (Rawls, 1971)

2. ทฤษฎีของ Musgrave เสนอว่า ภาษีควรเรียกเก็บตามความสามารถในการเสีย และภาระภาษีไม่ควรตกซ้ำซ้อนกับบุคคลคนเดียวกันจากฐานรายได้เดียวกัน (Musgrave, 1989)

3. ทฤษฎีกฎหมายมหาชน โดยเฉพาะหลักความได้สัดส่วนและการไม่เลือกปฏิบัติซึ่งเป็นหัวใจของการตีความกฎหมายที่กระทบสิทธิบุคคล เช่น ภาระภาษีที่เกินพอดีโดยไม่มีเหตุอันสมควร อาจถูกมองว่าเป็นการเลือกปฏิบัติที่ขัดรัฐธรรมนูญ

คำพิพากษาและคำวินิจฉัยของศาลที่เกี่ยวข้องกับบทความนี้มีดังนี้

1. คำวินิจฉัยศาลรัฐธรรมนูญที่ 17/2555 ศาลได้วินิจฉัยว่า การบังคับให้สามเณรต้องรวมรายได้เพื่อเสียภาษี ถือเป็นการเลือกปฏิบัติที่ขัดต่อหลักความเสมอภาคในรัฐธรรมนูญ (ศาลรัฐธรรมนูญ, 2555) เพื่อเชื่อมโยงกรณีผู้เป็นหุ้นส่วนที่ต้องรับภาระภาษีซ้ำซ้อนก็สามารถตีความในทำนองเดียวกันว่าอาจเป็นการเลือกปฏิบัติโดยไม่มีเหตุอันสมควร

2. คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 7015/2555 วินิจฉัยว่า การที่เจ้าพนักงานประเมินนำรายการเคลื่อนไหวยางเงินฝากธนาคารมาใช้เป็นหลักฐานประกอบการพิจารณาประเมินภาษีเงินได้ แต่ผู้เสียภาษีสามารถพิสูจน์ได้ว่าเงินบางส่วนเป็นของบุคคลอื่น การประเมินที่ไม่ได้หักส่วนที่เป็นของบุคคลอื่นออกจึงไม่ชอบ

3. คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 3349/2530 ศาลฎีกาตัดสินว่า คำสั่งทั่วไปของกรมศุลกากรที่ไม่ชอบด้วยกฎหมายไม่สามารถนำมาใช้เรียกเก็บเงินเพิ่มได้ และการเรียกเก็บภาษีต้องมีบทบัญญัติของกฎหมายรองรับอย่างชัดเจน

เหตุผลทางนิติศาสตร์สนับสนุน

1. การจัดเก็บภาษีจากห้างหุ้นส่วนในระดับกิจการ และอีกครั้งในระดับผู้เป็นหุ้นส่วน โดยไม่มีเครดิตภาษี ถือเป็นภาระภาษีซ้ำซ้อน ซึ่งขัดต่อหลัก Single Tax Principle ที่ยอมรับในทางทฤษฎีภาษีสากลว่า รายได้พึงถูกจัดเก็บภาษีเพียงครั้งเดียวในลักษณะที่สอดคล้องกับโครงสร้างความเป็นเจ้าของ (OECD, 2021) โดยเฉพาะอย่างยิ่ง หากรายได้นั้นถูกจัดเก็บภาษีไปแล้วในระดับกิจการ การจัดเก็บซ้ำในระดับบุคคลโดยไม่มีกลไกลดหย่อนหรือเครดิต ย่อมทำให้เกิดภาระซ้ำซ้อนเกินควร และละเมิดหลักความสามารถในการเสียภาษีที่ถือเป็นหลักนิติธรรมในด้านภาษีอากร (พิสิษฐ์ สีสาวีชมาศ, 2561)

2. ระบบกฎหมายไทยให้ผู้ถือหุ้นบริษัทจำกัดสามารถขอเครดิตภาษีเงินปันผลตามมาตรา 47 ทวิ ของประมวลรัษฎากร (พระราชบัญญัติให้ใช้บทบัญญัติแห่งประมวลรัษฎากร พุทธศักราช 2481, 2481) แต่กลับไม่มีบทบัญญัติใดให้สิทธิที่ใกล้เคียงกับหุ้นส่วนในห้างหุ้นส่วนสามัญ ถือเป็นการเลือกปฏิบัติทางภาษีอย่างมีนัยสำคัญ ซึ่งขัดต่อหลักความเสมอภาคในแนวนอนที่บัญญัติไว้ในรัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย มาตรา 27 (รัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย, 2560) และละเมิดหลักการตีความกฎหมายภาษีตามแนวคำพิพากษาศาลฎีกาที่วางไว้ว่า ต้องตีความโดยเคร่งครัด เป็นคุณแก่ผู้เสียภาษี

3. หลักความได้สัดส่วน ซึ่งเป็นหลักสำคัญในกฎหมายมหาชน และเป็นที่ยอมรับในกฎหมายรัฐธรรมนูญของไทย ใช้เป็นเกณฑ์ในการพิจารณาว่า กฎหมายที่กำหนดภาระต่อประชาชน ต้องจำเป็น สมควร และเหมาะสม ต่อเป้าหมายที่ต้องการ (Gardbaum, 2010) การเรียกเก็บภาษีซ้ำซ้อนจากผู้เป็นหุ้นส่วนโดยไม่มีกลไกบรรเทาใด ย่อมอาจเป็นภาระเกินความจำเป็นและไม่สมควรตามหลักได้สัดส่วน โดยเฉพาะในกรณีผู้มีรายได้ปานกลางหรือประกอบกิจการขนาดเล็ก

4. หลักความเป็นธรรมในแนวคิดของ Rawls ให้ความสำคัญกับโอกาสที่เท่าเทียมและการจัดสรรภาระทางสังคม เช่น ภาษี ให้สอดคล้องกับประโยชน์ร่วมกันของสังคม หากระบบภาษีก่อให้เกิดผลที่ไม่สมดุลระหว่างกลุ่มผู้เสียภาษี ย่อมขัดกับหลักความยุติธรรมแบบกระจาย (Rawls, 1971)

5. แนวทางในต่างประเทศ

สหรัฐอเมริกา ถือเป็นกรณีนาร่องในการใช้ระบบ (Pass-Through) สำหรับห้างหุ้นส่วน S-Corporations และ LLCs สามารถส่งผ่านเครดิตภาษีต่างชาติและเครดิต R&D ไปยังเจ้าของได้โดยตรง ช่วยลดภาระภาษีซ้อนอย่างชัดเจน (Internal Revenue Service, 2024) นอกจากนี้ พระราชบัญญัติลดเงินเฟ้อ ยังเปิดทางให้เครดิตพลังงานสะอาด เช่น พลังงานแสงอาทิตย์ สามารถโอนหรือขายได้

เยอรมนี ใช้ระบบ Pass-Through รายได้และค่าใช้จ่ายของกิจการจะส่งผ่านไปยังหุ้นส่วนแต่ละรายเพื่อนำมาคำนวณภาษีส่วนบุคคล (PKF Fasselt, 2023) แต่เครดิตภาษีจาก



ต่างประเทศ (Foreign Tax Credit) ไม่สามารถส่งผ่านไปยังผู้เป็นหุ้นส่วนได้โดยตรง ภาษีเครดิตเหล่านี้ใช้ได้เฉพาะในระดับกิจการเท่านั้น ไม่อยู่ในสิทธิของหุ้นส่วนในการนำไปหักลดหย่อนจากภาษีส่วนบุคคล (Pwc Germany, 2023)

สหราชอาณาจักร มีโครงการเครดิต R&D ที่บริษัทสามารถรับเป็นเครดิตสามารถลดภาษีหรือได้เงินคืนได้ แต่การเรียกร้องเครดิตนี้ไม่สามารถส่งผ่านไปยังหุ้นส่วนของห้างหุ้นส่วนได้ แม้กิจการจะส่งผ่านรายได้ไปยังหุ้นส่วนแล้วก็ตาม (HMRC, 2020)

มาเลเซีย และสิงคโปร์ แม้อนุญาตให้รายได้ Pass-Through ผ่านถึงผู้ถือหุ้นหรือหุ้นส่วน แต่สำหรับรายได้ต่างประเทศนั้นเป็นสิทธิของบุคคลธรรมดา ไม่สามารถส่งผ่านจากกิจการได้โดยตรง (EY Malaysia, 2022; IRAS, 2024) ด้วยระบบ Single-Tier ของมาเลเซีย (Inland Revenue Board of Malaysia, 2021) ส่วนสิงคโปร์ยังมีระบบ Tax Transparency และ Foreign Tax Credit Pooling System เพื่อเพิ่มความยืดหยุ่นในการเคลมเครดิตระดับกิจการ แต่ก็ไม่ใช่เป็น Pass-Through Credit System จริง (IRAS, 2024) กำไรที่เกิดจากห้างหุ้นส่วนจะต้องไปเสียภาษีที่ระดับผู้เป็นหุ้นส่วนเท่านั้น และหากมีการเก็บภาษีในระดับกิจการแล้ว จะต้องมีการเครดิตภาษีในมือของผู้ได้รับผลประโยชน์ ทั้งนี้เพื่อธำรงไว้ซึ่งหลักความเป็นธรรมทางภาษี

ในประเทศไทย มีการจัดเก็บภาษีซ้ำซ้อนทั้งในระดับกิจการและระดับหุ้นส่วน โดยไม่มีเครดิตภาษี นั้นขัดต่อหลัก Single Tax Principle และละเมิดหลักความสามารถในการเสียภาษี อีกทั้งกฎหมายยังเลือกปฏิบัติโดยให้สิทธิผู้ถือหุ้นบริษัทจำกัดรับเครดิตภาษี แต่ไม่ให้สิทธิแก่หุ้นส่วนสามัญ ขัดกับหลักความเสมอภาคในรัฐธรรมนูญ นอกจากนี้ ภาระภาษีที่ไม่มีการบรรเทาใด ๆ ยังอาจละเมิดหลักความได้สัดส่วน และหลักความยุติธรรมแบบกระจายของ Rawls ที่เน้นการแบ่งภาระอย่างเท่าเทียม ขณะที่ต่างประเทศมีระบบ Pass-Through หรือ Tax Credit เพื่อลดภาระซ้ำซ้อน แสดงถึงแนวทางที่ควรนำมาปรับใช้ในไทยเพื่อสร้างความเป็นธรรมทางภาษี

ดังนั้น ปัญหาภาษีซ้ำซ้อนของห้างหุ้นส่วนสามัญในประเทศไทยไม่ได้เป็นเพียงความผิดพลาดทางเทคนิคของระบบภาษี แต่เป็นปัญหาระดับโครงสร้างที่ขัดต่อหลักการพื้นฐานของกฎหมายภาษีอากรและกฎหมายมหาชน การละเลยกลไกการให้เครดิตภาษีแก่ผู้เป็นหุ้นส่วนเท่าเทียมกับผู้ถือหุ้นของบริษัทจำกัดนั้น เป็นการเลือกปฏิบัติที่ละเมิดหลักความเสมอภาค และยิ่งขัดต่อหลักการเก็บภาษีเพียงครั้งเดียว ซึ่งเป็นหลักสากล การแก้ไขปัญหาดังกล่าวจึงไม่ใช่เพียงเรื่องของการปรับปรุงกฎหมายย่อย แต่เป็นการทบทวนหลักการเชิงนโยบายเพื่อสร้างระบบภาษีที่ยุติธรรมและส่งเสริมการแข่งขันทางธุรกิจอย่างยั่งยืน

การวิเคราะห์เชิงนิติศาสตร์

1. กฎหมายไทยไม่มีกลไกบรรเทาภาระภาษีซ้ำซ้อนสำหรับห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่มีขึ้นนิติบุคคล โดยเฉพาะภายหลังจากการยกเลิกมาตรา 42(14) แห่งประมวลรัษฎากร ในปี พ.ศ. 2558 ผู้เป็นหุ้นส่วนต้องเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาซ้ำจากเงินส่วนแบ่งกำไร

โดยไม่สามารถขอเครดิตภาษีที่หักหุ้นส่วนได้ชำระไว้ได้ ซึ่งส่งผลให้เกิดภาระภาษีซ้ำซ้อน (กรมสรรพากร, 2557) โดยเฉพาะประมวลรัษฎากร มาตรา 56 วรรคสอง และการยกเลิกมาตรา 42(14) ได้กำหนดให้หักหุ้นส่วนสามัญและคณะบุคคลที่มีหุ้นติดบุคคลต้องเสียภาษีในระดับกิจการก่อน และเมื่อมีการจ่ายกำไรแก่ผู้เป็นหุ้นส่วน ผู้รับยังต้องนำรายได้นั้นไปเสียภาษีอีกครั้ง โดยไม่มีสิทธิในการเครดิตภาษี ส่งผลให้เกิดภาระภาษีซ้ำซ้อนอย่างชัดเจน (กรมสรรพากร, 2557; อรรถพร พจนานรัตน์, 2562)

2. เมื่อเปรียบเทียบกับระบบกฎหมายภาษีของต่างประเทศ ได้แก่ สหรัฐอเมริกา เยอรมนี สหราชอาณาจักร มาเลเซีย และสิงคโปร์ พบว่า ประเทศเหล่านี้มีกลไกผ่านทะลุ (Pass-Through Taxation) หรือใช้ระบบเครดิตภาษีที่มีเป้าหมายเพื่อลดการเก็บภาษีซ้ำซ้อน โดยเฉพาะในหักหุ้นส่วนที่มีหุ้นติดบุคคล เช่น สิงคโปร์ระบุชัดว่า รายได้ของกิจการจะถูกเก็บภาษีในระดับหุ้นส่วน ไม่ใช่ในระดับกิจการ (IRAS, 2024) หรือในมาเลเซียที่ใช้ระบบ Single-Tier Tax System ให้เงินปันผลในมือผู้รับยกเว้นภาษี (IRBM, 2021)

3. ภาระภาษีโดยรวมของผู้เสียภาษีในฐานะหุ้นส่วนหักหุ้นส่วนสามัญจึงสูงกว่า ผู้ถือหุ้นในบริษัทจำกัดซึ่งสามารถใช้สิทธิเครดิตภาษีเงินปันผลตามมาตรา 47 ทวิ ได้ จึงเกิดความเหลื่อมล้ำในการจัดเก็บภาษีอย่างชัดเจน กล่าวคือการขาดระบบเครดิตภาษีหรือการยกเว้นในกฎหมายไทยส่งผลให้ภาระภาษีโดยรวมของผู้เป็นหุ้นส่วนสูงกว่าการประกอบธุรกิจในรูปบริษัทจำกัด ซึ่งผู้ถือหุ้นสามารถใช้มาตรา 47 ทวิ เพื่อขอเครดิตภาษีจากเงินปันผลได้

4. แนวคำวินิจฉัยของศาลรัฐธรรมนูญไทย โดยเฉพาะคำวินิจฉัยที่ 17/2555 (ศาลรัฐธรรมนูญ, 2555) ได้พิจารณาเรื่องความชอบด้วยรัฐธรรมนูญของบทบัญญัติที่บังคับให้สามีและภริยา ต้องรวมรายได้เพื่อเสียภาษี ซึ่งส่งผลให้ภาระภาษีของพวกเขาสูงกว่าบุคคลทั่วไป โดยศาลวินิจฉัยว่า เป็นการเลือกปฏิบัติโดยไม่เป็นธรรม ขัดต่อหลักความเสมอภาคตามมาตรา 30 ของรัฐธรรมนูญ พ.ศ. 2550 (ฉบับในขณะนั้น) และศาลยังชี้ว่า การจัดเก็บภาษีจะต้องมีหลักเกณฑ์ที่เป็นกลาง ไม่ก่อให้เกิดความเหลื่อมล้ำระหว่างกลุ่มบุคคลที่มีสถานะคล้ายคลึงกัน

ระบบภาษีของประเทศไทยยังคงมีความเหลื่อมล้ำในกระบวนการจัดเก็บภาษีเงินได้ โดยเฉพาะต่อผู้เป็นหุ้นส่วนของหักหุ้นส่วนสามัญและคณะบุคคลที่มีหุ้นติดบุคคล ซึ่งต้องเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาจากส่วนแบ่งกำไรทั้งที่กิจการได้เสียภาษีจากกำไรนั้นไปแล้ว แต่ไม่สามารถขอเครดิตภาษีได้ ส่งผลให้เกิดการจัดเก็บภาษีซ้ำจากฐานรายได้เดียว ข้อบกพร่องนี้ขัดต่อหลักความสามารถในการเสียภาษี ความเสมอภาค และหลักนิติธรรม (Musgrave & Musgrave, 1989) ทั้งยังอาจขัดต่อมาตรา 27 ของรัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พ.ศ. 2560 ซึ่งรับรองหลักความเสมอภาค และกำหนดให้รัฐจัดเก็บภาษีอย่างเป็นธรรมและชอบด้วยกฎหมาย ในทางเปรียบเทียบ กลุ่มผู้ถือหุ้นในบริษัทจำกัดมีสิทธินำเครดิตภาษีเงินปันผลมาใช้ลดหย่อนภาษีได้ตามมาตรา 47 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งเป็นกลไกบรรเทาภาษีซ้ำซ้อนตามหลัก Single Taxation Principle แต่ผู้เป็นหุ้นส่วนหักหุ้นส่วนสามัญกลับไม่ได้รับสิทธิประโยชน์ในลักษณะ



เดียวกัน แม้ว่าจะเป็นรายได้ที่มีต้นทางจากกำไรของกิจการเช่นกัน การปฏิบัติที่แตกต่างเช่นนี้จึงขาดความสมเหตุสมผลทางกฎหมาย และอาจขัดต่อแนวคำวินิจฉัยของศาลรัฐธรรมนูญในคดีที่ 17/2555 ซึ่งกำหนดว่าภาระภาษีต้องไม่แตกต่างกันโดยไม่มีเหตุผลอันสมควร (ศาลรัฐธรรมนูญ, 2555)

นอกจากนี้ ภาระภาษีซ้ำซ้อนโดยปราศจากกลไกบรรเทายังขัดต่อหลักความได้สัดส่วน (Proportionality Principle) ที่กำหนดให้มาตรการภาษีต้องเหมาะสมและไม่เกินความจำเป็นต่อวัตถุประสงค์แห่งรัฐ (ศรีราชา เจริญพานิช, 2556) เมื่อเปรียบเทียบกับระบบภาษีของประเทศพัฒนาแล้ว เช่น สหรัฐอเมริกา เยอรมนี สหราชอาณาจักร มาเลเซีย และสิงคโปร์ จะพบว่าประเทศเหล่านี้มีมาตรการลดภาระภาษีซ้ำไม่ว่าทางใดก็ทางหนึ่ง เช่น ระบบ Pass-Through Entity, Single-Tier Corporate Tax หรือการให้เครดิตภาษีในระดับกิจการที่ส่งต่อไปยังเจ้าของรายบุคคล (Internal Revenue Service, 2024; IRBM, 2021; HMRC, 2020; IRAS, 2023)

ในเชิงพฤติกรรม ปัญหาภาษีซ้ำยังส่งผลให้เกิดการกัดกร่อนฐานภาษี (Base Erosion) และการออกนอกระบบภาษี (Informalization) ผู้เสียภาษีจำนวนหนึ่งเลือกไม่จดทะเบียนเป็นห้างหุ้นส่วนหรือคณะบุคคลเพื่อลดภาระภาษีที่ไม่เป็นธรรม ส่งผลให้รัฐสูญเสียรายได้ และลดความไว้วางใจของประชาชนต่อระบบภาษี ซึ่งถือเป็นการกระทบต่อความชอบธรรมของรัฐในฐานะผู้ใช้อำนาจจัดเก็บภาษีตามหลักนิติธรรม (Murphy, 2004)

ดังนั้น การปรับปรุงกฎหมายเพื่อให้ผู้เป็นหุ้นส่วนสามารถขอเครดิตภาษีจากภาษีที่กิจการได้ชำระไว้ หรือการจัดให้ห้างหุ้นส่วนสามัญมีสถานะเป็นนิติบุคคลแบบผ่านทะลุ (Pass-Through Entity) อย่างเป็นทางการ จึงเป็นข้อเสนอเชิงนโยบายที่ไม่เพียงตอบโจทย์ความเป็นธรรมในเชิงหลักการเท่านั้น แต่ยังเป็นกลไกสำคัญในการรักษาฐานภาษีและความชอบธรรมของรัฐในระยะยาว

ข้อเสนอแนะเชิงโครงสร้าง

หากจะปรับปรุงกฎหมายภาษีในส่วนนี้ สามารถแบ่งออกเป็น 3 ทางเลือกที่สังเคราะห์จากการวิจัย ได้แก่

รูปแบบที่ 1 ยกเว้นการเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาซ้ำเมื่อมีการแบ่งกำไร (กลับไปใช้หลักการก่อนปี 2558)

รูปแบบที่ 2 จัดให้มีระบบเครดิตภาษีแบบเดียวกับมาตรา 47 ทวิ

รูปแบบที่ 3 ปรับระบบห้างหุ้นส่วนให้เป็น Pass-through Entity อย่างเป็นทางการตามแนว OECD Mode

ข้อเสนอแนะเชิงนโยบาย

1. ตราแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร โดยเฉพาะการเพิ่มเติมบทบัญญัติที่เปิดโอกาสให้ผู้เป็นหุ้นส่วนในห้างหุ้นส่วนสามัญและคณะบุคคลที่มีใช่นิติบุคคล สามารถขอเครดิตภาษีได้จากส่วนที่กิจการได้เสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาไปแล้ว เพื่อขจัดการะภาษีซ้ำซ้อนให้เป็นธรรม

2. กำหนดสถานะพิเศษของห้างหุ้นส่วนสามัญและคณะบุคคล ให้สามารถเลือกเสียภาษีแบบผ่านทะลุ (Pass-through Entity) เช่นเดียวกับระบบภาษีของสหรัฐอเมริกาและสิงคโปร์ ซึ่งจะส่งผลให้กิจการไม่ต้องเสียภาษีซ้ำในระดับผู้เป็นหุ้นส่วน

3. ออกกฎหมายระดับพระราชบัญญัติหรือกฎกระทรวง ที่รับรองสิทธิประโยชน์ทางภาษีเฉพาะกลุ่ม เช่น SME ที่จัดตั้งกิจการในรูปแบบห้างหุ้นส่วน เพื่อสนับสนุนการเข้าระบบภาษีอย่างสมัครใจและลดภาระของกิจการขนาดเล็ก

การแก้ไขปัญหาภาษีซ้ำซ้อนของห้างหุ้นส่วนสามัญและคณะบุคคลเป็นเรื่องเร่งด่วนที่รัฐต้องดำเนินการ หากปล่อยไว้นานจะบั่นทอนศักยภาพ SME และความสามารถในการแข่งขันของประเทศ การปรับใช้ระบบเครดิตภาษีและภาษีแบบผ่านทะลุ รวมถึงการออกกฎหมายสนับสนุนเฉพาะกลุ่ม จะช่วยลดความเหลื่อมล้ำทางภาษี เสริมสร้างโครงสร้างเศรษฐกิจที่โปร่งใสเป็นธรรม และสอดคล้องกับมาตรฐานสากล

ข้อเสนอแนะเชิงปฏิบัติการ

1. ให้กรมสรรพากรออกแนวทางการวางแผนภาษี สำหรับผู้ที่ประกอบธุรกิจในรูปห้างหุ้นส่วนและคณะบุคคล โดยเน้นการอธิบายความเสี่ยงภาษีซ้ำซ้อนและวิธีเลือกโครงสร้างทางกฎหมายที่เหมาะสม

2. พัฒนาระบบแบบฟอร์มภาษีและการยื่นภาษีผ่านอิเล็กทรอนิกส์ ให้สามารถรองรับการคำนวณเครดิตภาษีสำหรับหุ้นส่วนโดยอัตโนมัติ หากมีการตราเครดิตภาษีดังกล่าวในกฎหมาย

3. จัดอบรมความรู้ภาษีเชิงนโยบายสำหรับผู้ประกอบการรายย่อย ผ่านเครือข่ายมหาวิทยาลัย องค์กรพัฒนาเอกชน หรือองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น เพื่อสร้างการรับรู้และลดการออกนอกระบบ

แนวทางการปรับปรุงระบบภาษีของประเทศไทย

จากการวิเคราะห์เชิงนิติศาสตร์และเปรียบเทียบกฎหมายภาษีในประเทศต่าง ๆ งานวิจัยนี้ได้สังเคราะห์การปรับปรุงระบบภาษีของประเทศไทย ดังนี้

1. ระบบภาษีอากรของไทยมีช่องว่างทางนโยบายและกฎหมาย โดยเฉพาะกรณีห้างหุ้นส่วนสามัญและคณะบุคคลที่มีโชินติบุคคล ซึ่งไม่ได้รับสิทธิเครดิตภาษี ส่งผลให้เกิดการเก็บภาษีซ้ำซ้อนโดยไม่มีมาตรการบรรเทา ทำให้เกิดความไม่เสมอภาคในแนวราบ เมื่อเทียบกับผู้ถือหุ้นบริษัทจำกัด

2. การตีความและการใช้กฎหมายภาษีที่ขาดความสมเหตุสมผลหรือขัดหลักได้สัดส่วน เช่น ไม่ให้เครดิตภาษีแก่ผู้เสียภาษีในบางสถานะ ขัดกับหลักการภาษีสากล และอาจขัดต่อรัฐธรรมนูญของไทย (มาตรา 27)



3. ระบบ Pass-Through หรือ Hybrid Model ของต่างประเทศสามารถเป็นต้นแบบในการออกแบบกลไกภาษีที่หลีกเลี่ยงภาษีซ้ำซ้อน โดยยังสามารถจัดเก็บภาษีได้อย่างมีประสิทธิภาพ และรักษาหลักความเป็นธรรมไว้ได้ เช่น ระบบของสหรัฐอเมริกา เยอรมนี สหราชอาณาจักร มาเลเซีย และสิงคโปร์

4. การไม่ให้เครดิตภาษีในระบบไทยไม่เพียงเป็นปัญหาทางนิติศาสตร์ หากยังส่งผลกระทบต่อพฤติกรรมผู้เสียภาษี นำไปสู่การกัดกร่อนฐานภาษี และการร่อนนอกระบบภาษี (Base Erosion and Informalization) ซึ่งส่งผลเสียต่อระบบภาษีในระยะยาว

เพื่อแก้ไขปัญหาดังกล่าว รัฐควรเร่งพิจารณาแก้ไขกฎหมายภาษีโดยเพิ่มกลไกเครดิตภาษีและนำระบบภาษีแบบผ่านทะลุ (Pass-through) มาปรับใช้ในบริบทไทย พร้อมกำหนดมาตรการคุ้มครอง SME และกิจการรายย่อยผ่านกฎหมายระดับพระราชบัญญัติหรือกฎกระทรวงโดยเฉพาะ นอกจากนี้ควรมีการจัดทำ Roadmap การปฏิรูปภาษี ที่ชัดเจน โดยกำหนดระยะสั้นเพื่อแก้ไขปัญหาความไม่เป็นธรรมที่เร่งด่วน และระยะยาวเพื่อยกระดับระบบภาษีไทยให้สอดคล้องกับมาตรฐานสากล โปร่งใส และเสริมสร้างความเชื่อมั่นในระบบเศรษฐกิจของประเทศ



ภาพที่ 1 แนวทางปรับปรุงระบบภาษีของประเทศไทย

สรุป

ระบบจัดเก็บภาษีเงินได้ของประเทศไทยในปัจจุบันยังคงมีข้อจำกัดเชิงโครงสร้างในการจัดเก็บภาษีต่อห้างหุ้นส่วนสามัญและคณะบุคคลที่มีใช้นิติบุคคล ผู้เป็นหุ้นส่วนต้องเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาจากส่วนแบ่งกำไรที่กิจการได้เสียภาษีไปแล้ว โดยไม่สามารถนำภาษีที่กิจการได้ชำระมาขอเครดิตภาษีได้ ส่งผลให้เกิดการจัดเก็บภาษีซ้ำซ้อนจากรายได้ฐานเดียว ซึ่งขัดต่อหลัก

ความสามารถในการเสียภาษี หลักความเป็นธรรมทางภาษี และหลักนิติธรรม และยังสร้างความเหลื่อมล้ำระหว่างผู้ถือหุ้นในบริษัทจำกัดกับผู้เป็นหุ้นส่วนในห้างหุ้นส่วนสามัญ โดยผู้ถือหุ้นในบริษัทได้รับสิทธิประโยชน์จากกลไกเครดิตภาษีผ่านการกระจายเงินปันผลที่ได้รับการยกเว้นภาษี หรือเสียภาษีในอัตราพิเศษ ในขณะที่ผู้เป็นหุ้นส่วนในห้างหุ้นส่วนกลับต้องรับภาระภาษีซ้ำโดยไม่มีการบรรเทาใด ๆ การเลือกปฏิบัตินี้อาจขัดต่อหลักเสมอภาคตามรัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย มาตรา 27 และอาจถือเป็นมาตรการที่เกินความจำเป็นซึ่งไม่ผ่านการประเมินตามหลักความได้สัดส่วน ตามแนวทางการพิจารณาทางนิติศาสตร์ ผลกระทบทางพฤติกรรมที่ตามมา เช่น การกีดกันฐานภาษี และการออกนอกระบบภาษี เพื่อหลีกเลี่ยงภาระภาษีซ้ำซ้อน ปัญหานี้มีใช้เพียงปัญหาทางกฎหมาย แต่ยังส่งผลกระทบต่อความยั่งยืนของระบบภาษีโดยรวมในระยะยาว เมื่อเปรียบเทียบกับต่างประเทศ เช่น สหรัฐอเมริกา เยอรมนี สหราชอาณาจักร มาเลเซีย และสิงคโปร์ ต่างมีแนวทางรองรับปัญหาภาษีซ้ำซ้อนผ่านระบบ pass-through entity หรือกลไกเครดิตภาษีระดับกิจการที่ส่งผลถึงผู้เสียภาษีปลายทางโดยตรง โดยเฉพาะอย่างยิ่งในสหรัฐอเมริกา ที่กฎหมายเปิดโอกาสให้ผู้เป็นหุ้นส่วนในกิจการที่มีสถานะ pass-through entity เช่น S-Corporation และ LLC สามารถนำเครดิตภาษีต่างประเทศหรือเครดิตการลงทุนมาใช้ลดหย่อนในภาษีบุคคลธรรมดาได้

การตรากฎหมายให้ผู้เป็นหุ้นส่วนสามารถขอเครดิตภาษีจากภาษีที่กิจการได้ชำระไว้ หรือจัดให้มีสถานะพิเศษแบบ pass-through ให้แก่ห้างหุ้นส่วนสามัญอย่างเป็นทางการ จึงควรดำเนินไปในทิศทางที่บัญญัติให้ผู้เป็นหุ้นส่วนมีสิทธิขอเครดิตภาษีจากภาษีที่กิจการได้ชำระไว้ ซึ่งมีได้เป็นเพียงการปรับปรุงกฎหมายเชิงเทคนิคเท่านั้น แต่ยังเป็นการคืนความชอบธรรมให้กับระบบภาษีอากรไทย โดยยึดหลักนิติธรรม ความเสมอภาค และความสามารถในการเสียภาษีเป็นแกนกลางของการปฏิรูประบบภาษีในยุคปัจจุบันเพื่อให้เกิดความเป็นธรรม และสอดคล้องกับแนวปฏิบัติในระบบภาษีสากล

เอกสารอ้างอิง

- กรมสรรพากร. (2557). *มาตรา 56 ทวิ การยื่นรายการกลางปี*. สืบค้น 20 เมษายน 2568, จาก https://www.rd.go.th/5937.html#mata56_2
- _____. (2566). *ประมวลรัษฎากร*. สืบค้น 20 เมษายน 2568, จาก <https://www.rd.go.th>
- พระราชบัญญัติให้ใช้บทบัญญัติแห่งประมวลรัษฎากร พุทธศักราช 2481. (2481, 31 มีนาคม). *ราชกิจจานุเบกษา*. เล่ม 56 หน้า 36.
- พิสิษฐ์ ลีลาวัชรมาศ. (2561). *หลักภาษีอากรสากล*. กรุงเทพฯ: สำนักพิมพ์วิญญูชน.
- รัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย. (2560). *รัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พุทธศักราช 2560*. กรุงเทพฯ: สำนักนายกรัฐมนตรี.



- ศรีราชา เจริญพานิช. (2556). *นิติปรัชญากับกฎหมายภาษีอากร*. พระนครศรีอยุธยา: มหาวิทยาลัยมหาจุฬาลงกรณราชวิทยาลัย.
- ศาลรัฐธรรมนูญ. (2555). *คำวินิจฉัยที่ 17/2555 (วันที่ 4 กรกฎาคม 2555)*. กรุงเทพฯ: สำนักงานศาลรัฐธรรมนูญ.
- อรรถพร พจนานรัตน์. (2562). การเสียภาษีเงินได้สำหรับส่วนแบ่งของกำไรจากห้างหุ้นส่วนสามัญ. *วารสารเกษมบัณฑิต*, 20(1), 93-106.
- Ecovis Global. (2020). *Foreign tax credits and various operating structures*. Retrieved April 27, 2025, from <https://global.ecovis.com/foreign-tax-credits-and-various-operating-structures/>
- EY Malaysia. (2022). *Tax treatment of income that is received from outside Malaysia*. Retrieved April 27, 2025, from <https://shorturl.asia/VqUlc>
- Gardbaum, S. (2010). *Proportionality and constitutional culture*. Oxford: Oxford University Press.
- HMRC. (2020). *Income tax manual - Partnerships*. UK: Her Majesty's Revenue & Customs.
- Inland Revenue Board of Malaysia. (2021). *Public ruling No. 7/2021: Taxation of partnership income*. Retrieved from <https://www.hasil.gov.my>
- Internal Revenue Service. (2024). *Publication 514: Foreign Tax Credit for Individuals*. Retrieved April 27, 2025, from <https://shorturl.asia/ey51n>
- IRAS. (2024). *Foreign Tax Credit (FTC)*. Inland Revenue Authority of Singapore. Retrieved April 27, 2025, from <https://www.iras.gov.sg>
- _____. (2024). *Taxation of partnerships*. Inland Revenue Authority of Singapore. Retrieved April 27, 2025, from <https://www.iras.gov.sg>
- Murphy, K. (2004). The Role of Trust in Nurturing Compliance: A Study of Accused Tax Avoiders. *Law and Human Behavior*, 28(2), 187-209.
- Musgrave, R. A. & Musgrave, P. B. (1989). *Public Finance in Theory and Practice* (5th ed.). New York: McGraw-Hill.
- OECD. (2021). *Tax policy reforms 2021: OECD and selected partner economies*. OECD Publishing. Retrieved April 27, 2025, from <https://shorturl.asia/94AdM>
- PKF Fasselt. (2023). *Per country limitation when claiming foreign tax credit*. PKF-Fasselt. Retrieved April 27, 2025, from <https://shorturl.asia/eq58c>



Pwc Germany. (2023). *Taxation of Partnerships in Germany*. Retrieved April 27, 2025, from <https://www.pwc.de/en/tax>

Rawls, J. (1971). *A theory of justice*. Cambridge, MA: Harvard University Press.

