



Corporate Income Tax Expenditures in Thailand

*Sasatra Sudsawasd**

*School of Development Economics, Thailand
National Institute of Development Administration*

Pawin Siriprapanukul

Faculty of Economics, Thammasat University, Thailand

Received 7 May 2016, Received in revised form 21 August 2017,

Accepted 28 August 2017, Available online 1 August 2018

Abstract

This study shows that the amount of corporate income tax expenditure measures has been increasing rapidly since 2011, especially those related to short-term economic stimulus measures. Additionally, the volume of corporate income tax expenditure has seen a substantial increase. In 2015, the corporate income tax expenditure estimates of Thai corporations listed on the Stock Exchange of Thailand (SET) and in the Market for Alternative Investment (MAI) were quite substantial at about 117,343 million Baht (55.40 percent of the estimated corporate income tax revenue without any tax expenditure.) Even when taking a temporary reduction of the statutory corporate income tax rate into account, the size of the estimated corporate income tax expenditure in Thailand is still considered large at about 49,483 million baht.

Keywords: Tax expenditures, corporate income tax, taxation

JEL Classifications: H20, H25, H32

* **Corresponding author:** Address: 118 Moo3, Serithai Road, Klong-Chan, Bangkok, Bangkok THAILAND 10240 Tel: +662-727-3000. Email: sasatra@nida.ac.th

รายงานภาษีเงินได้นิติบุคคลในประเทศไทย

ศาสตรา สุธาสวัสดิ์

คณะพัฒนาการเศรษฐกิจ สถาบันบัณฑิตพัฒนบริหารศาสตร์ ประเทศไทย

ภาววิน ศิริประภาณุกุล

คณะเศรษฐศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์ ประเทศไทย

บทคัดย่อ

งานศึกษานี้เป็นการศึกษาถึงรายงานภาษีเงินได้นิติบุคคลของประเทศไทยและประมาณการรายงานภาษีที่เกิดขึ้น ผลการศึกษาพบว่า มาตรการที่ก่อให้เกิดรายงานภาษีเงินได้นิติบุคคลมีแนวโน้มถูกนำมาใช้เพิ่มขึ้นอย่างรวดเร็ว โดยเฉพาะอย่างยิ่งในกลุ่มที่เป็นมาตรการกระตุ้นเศรษฐกิจระยะสั้นที่ถูกนำมาใช้เป็นจำนวนมากนับตั้งแต่ปี พ.ศ. 2554 นอกจากนี้ ขนาดของรายงานภาษีเงินได้นิติบุคคลมีแนวโน้มเพิ่มขึ้นอย่างรวดเร็ว โดยในปี พ.ศ. 2558 ประมาณการรายงานภาษีเงินได้นิติบุคคลรวม ที่พบในบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย และบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์เอ็ม เอ ไอ สูงถึง 117,343 ล้านบาท ซึ่งคิดเป็นสัดส่วนร้อยละ 55.40 ของภาษีเงินได้นิติบุคคลที่ควรจัดเก็บได้ทั้งหมด ทั้งนี้ หากไม่นับรวมผลการลดอัตราภาษีเงินได้ลงเป็นการชั่วคราว รายงานภาษีเงินได้นิติบุคคลยังมีขนาดเท่ากับ 49,483 ล้านบาท ซึ่งนับว่าเป็นขนาดที่สูงมาก

คำสำคัญ: รายงานภาษี, ภาษีเงินได้นิติบุคคล, การจัดเก็บภาษี

1. บทนำ

หนึ่งในหน้าที่สำคัญของระบบภาษีอากรที่ดี คือ การสร้างรายได้ที่เพียงพอต่อการทำหน้าที่ของภาครัฐบาล นั่นคือ เพียงพอต่อการใช้จ่ายของภาครัฐบาล นอกจากนี้ ระบบภาษีอากรยังอาจถูกออกแบบมาเพื่อเป็นเครื่องมือในการทำหน้าที่เพื่อบรรลุวัตถุประสงค์เพิ่มเติมบางอย่าง อาทิ โครงสร้างอัตราภาษีแบบก้าวหน้า (Progressive tax rate system) ที่ถูกออกแบบเพื่อช่วยลดความเหลื่อมล้ำทางด้านรายได้ของคนในสังคม โดยผู้ที่มีรายได้มากกว่าจะเสียภาษีในอัตราที่สูงกว่าผู้ที่มีรายได้น้อย หรือการจัดเก็บภาษีสุราและยาสูบในอัตราสูง มีจุดมุ่งหมายเพื่อลดแรงจูงใจในการบริโภคสินค้าดังกล่าว เป็นต้น

ในอีกด้านหนึ่ง มาตรการพิเศษทางด้านภาษี อาทิ การลดอัตราภาษี การยกเว้นการจัดเก็บ หรือข้อลดหย่อนทางภาษีต่างๆ หรือที่เรียกว่า¹ ‘รายจ่ายภาษี (Tax expenditure)’ ก็ถูกออกแบบมาเพื่อเป้าหมายในการดำเนินนโยบายบางอย่าง ทั้งนี้ รายจ่ายภาษีดังกล่าวอาจถือได้ว่ามีลักษณะเช่นเดียวกับการใช้จ่ายในโครงการต่างๆ ของภาครัฐบาล แต่มีความแตกต่างหลักอยู่ที่ต้นทุนของมาตรการรายจ่ายภาษี ซึ่งเกิดขึ้นจากการขาดหรือการสูญเสียรายได้ที่ควรจัดเก็บได้ของรัฐบาล ไม่ใช่อยู่ในลักษณะของเม็ดเงินที่ภาครัฐบาลจ่ายออกไป

เมื่อพิจารณาถึงข้อมูลประโยชน์และการสูญเสียรายได้ของรัฐบาลจากข้อยกเว้น ข้อลดหย่อน ข้อผ่อนผัน การให้เครดิต หรือแนวทางปฏิบัติด้านภาษีที่แตกต่างจากภาษีพื้นฐานตามปกติ ที่ถูกเผยแพร่ในเอกสารงบประมาณ (เอกสารงบประมาณ ฉบับที่ 5 รายงานภาวะเศรษฐกิจและการคลัง ประจำปีงบประมาณ) พบว่า ข้อมูลรายจ่ายภาษีที่ถูกนำเสนอไว้มีเพียงสองประเภท คือ หนึ่ง การยกเว้นและลดหย่อนภาษีภายใต้การส่งเสริมการลงทุนของ BOI และสอง ยกเว้นภาษีตาม พระราชบัญญัติปิโตรเลียม พ.ศ. 2514 ซึ่งได้มีการประเมินมูลค่าการขาดรายได้และประโยชน์ที่ได้รับจากการยกเว้นภาษีในเชิงเศรษฐกิจมหภาค แต่เป็นที่น่าสังเกตว่า ยังมีรายจ่ายภาษีที่เกิดจากข้อยกเว้นและข้อลดหย่อนทางภาษีอื่น ๆ ที่ยังไม่ถูกนำมาแสดงอยู่อีกเป็นจำนวนมาก และการประเมินผลกระทบของรายจ่ายภาษีในเชิงเศรษฐศาสตร์จุลภาค (เช่น การวิเคราะห์ถึงผู้ได้รับประโยชน์จากมาตรการภาษีดังกล่าว) กลับไม่ถูกประเมินและนำเสนอในเอกสารงบประมาณในปัจจุบัน ดังนั้นการพิจารณา พระราชบัญญัติ งบประมาณรายจ่ายประจำปีจากทั้งฝ่ายบริหารและฝ่ายนิติบัญญัติ จึงยังขาดข้อมูลที่เกี่ยวข้องกับรายจ่ายภาษีที่ครบถ้วน และอาจทำให้การพิจารณา พระราชบัญญัติงบประมาณรายจ่ายประจำปีนั้นเป็นไปอย่างไม่ถูกต้อง

งานศึกษาชิ้นนี้จึงมีวัตถุประสงค์สำคัญสองประการ คือ ประการที่หนึ่ง เพื่อสร้างองค์ความรู้ในเรื่องรายจ่ายภาษีเงินได้นิติบุคคลของประเทศไทย และประการที่สอง เพื่อประมาณการขนาดของรายจ่ายภาษีที่เกิดจากข้อยกเว้น และข้อลดหย่อนทางภาษีที่เกิดขึ้นในระบบภาษีเงินได้ของประเทศไทย ทั้งนี้ขอบเขตของงานวิจัยชิ้นนี้จะจำกัดเฉพาะในส่วนที่เกี่ยวข้องกับภาษีเงินได้นิติบุคคลเพียงเท่านั้น โดยมุ่งศึกษาว่า มีรายจ่ายภาษีอยู่ในรูปแบบใดบ้างในปัจจุบัน รวมถึงมีการประมาณการรายจ่ายภาษีที่รัฐบาลสูญเสียรายได้ไป ซึ่งจะแสดงให้เห็นถึงต้นทุนจากรายจ่ายภาษีที่เกิดขึ้นในระบบภาษีเงินได้นิติบุคคล และความสำคัญในการพิจารณาทบทวนข้อยกเว้นหรือข้อลดหย่อนทางภาษีต่างๆ ที่ได้ก่อให้เกิดรายจ่ายภาษีต่อรัฐบาลเป็นจำนวนมาก

ตัวอย่างของรายจ่ายภาษีเงินได้นิติบุคคลที่สำคัญ ได้แก่ หนึ่ง การปรับลดอัตราการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลจากร้อยละ 30 มาสู้อยู่ที่ 23 และร้อยละ 20 ของรัฐบาล ในลักษณะของการออกพระราชกฤษฎีกาลดอัตราภาษีเป็นการชั่วคราวจากประมวลรัษฎากร (พระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยการลดอัตราและยกเว้นรัษฎากร ฉบับที่ 530 555 และ 577) ซึ่งอาจมีเป้าประสงค์ในการกระตุ้นเศรษฐกิจระยะสั้น และ สอง การยกเว้นหรือลดหย่อนภาษีเงินได้นิติบุคคลผ่านการส่งเสริมการลงทุนของสำนักงานคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุน (Board of Investment หรือ BOI) ซึ่งมีรูปแบบการให้สิทธิประโยชน์ทางภาษีที่สำคัญ คือ การยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคล 3-8 ปี

¹ ตามที่นิยามโดย McBride (2013)

การลดหย่อนภาษีเงินได้นิติบุคคลร้อยละ 50 เพิ่มเติมอีกมากที่สุดถึง 5 ปี โดยสิทธิประโยชน์ทางภาษีขึ้นอยู่กับประเภทกิจการ ประเภทโครงการลงทุน และเขตที่ตั้งของกิจการเป็นสำคัญ ซึ่งมาตรการลักษณะนี้อาจมีเป้าหมายในการเพิ่มเม็ดเงินลงทุนในระยะยาวของประเทศ

ข้อยกเว้นและข้อลดหย่อนทางภาษีต่าง ๆ ที่มีเหล่านี้ย่อมทำให้รัฐบาลสูญเสียรายได้ที่ควรจัดเก็บได้ในแต่ละปี โดยที่ข้อยกเว้นและข้อลดหย่อนเหล่านี้ อาจมีเป้าหมายในการดำเนินการที่แตกต่างกันออกไป นั่นคือ อาจมีเป้าหมายในการที่มุ่งกระตุ้นเศรษฐกิจในระยะสั้น และ/หรือมีเป้าหมายในการส่งเสริมการลงทุนให้เกิดขึ้นในระยะยาว การศึกษาวิเคราะห์ผลลัพธ์หรือผลกระทบที่เกิดขึ้นจากการยกเว้นหรือการลดหย่อนภาษีเงินได้นิติบุคคล ควรให้ความสำคัญกับการจำแนกต้นทุนที่แท้จริงจากมาตรการที่มีเป้าประสงค์แต่ละลักษณะ ก่อนที่จะให้ข้อสรุปที่ชัดเจนว่ามาตรการที่มีเป้าประสงค์แต่ละลักษณะ ให้ผลลัพธ์หรือผลกระทบที่คุ้มค่ากับต้นทุนในการดำเนินการตามมาตรการต่าง ๆ ดังกล่าวหรือไม่ ทั้งนี้ รายงานภาษีที่มีปรากฏอยู่ในประเทศไทยอาจมีลักษณะหลากหลายมากกว่ามาตรการที่ถูกยกขึ้นมาเป็นตัวอย่างข้างต้นด้วย ซึ่งยิ่งเพิ่มความซับซ้อนให้การวิเคราะห์ต้นทุนหรือความคุ้มค่าของการดำเนินมาตรการที่ก่อให้เกิดรายจ่ายภาษีลักษณะต่าง ๆ²

สำหรับภาพรวมของงานศึกษาชิ้นนี้ประกอบไปด้วย ส่วนที่ 2 เป็นการนำเสนอ นิยาม วิธีการวัด และหลักการที่เกี่ยวข้องกับรายจ่ายภาษี โดยมีการทบทวนงานวิจัยทั้งในและต่างประเทศ ส่วนที่ 3 เป็นการศึกษา รายจ่ายภาษีในระบบภาษีเงินได้นิติบุคคล ทั้งในส่วนของการหักค่าใช้จ่าย เงินลดหย่อน ซึ่งรวมไปถึงการกำหนดอัตราภาษีพิเศษต่าง ๆ ของประเทศไทย ส่วนที่ 4 เป็นการประมาณการรายจ่ายภาษีเงินได้นิติบุคคลของประเทศไทย โดยใช้ข้อมูลของบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย และบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์เอ็ม เอ ไอ ในช่วงระหว่างปี พ.ศ. 2551 – 2558 ผลการศึกษาที่พบจะถูกนำมาสรุปในส่วนที่ 5

2. นิยามและหลักการที่เกี่ยวข้อง

เนื้อหาในส่วนนี้เริ่มต้นด้วยนิยามของรายจ่ายภาษี ประเภทของข้อยกเว้นหรือข้อลดหย่อนที่พิจารณาเป็นรายจ่ายภาษี การนิยามภาษีพื้นฐานตามปกติ วิธีการวัดรายจ่ายภาษี และสุดท้ายเป็นการนำเสนอหลักพื้นฐานในการประเมินรายจ่ายภาษีภายใต้หลักภาษีอากรที่ดีว่าเป็นอย่างไร

2.1 นิยามของรายจ่ายภาษี

นิยามของรายจ่ายภาษี มีนิยามที่หลากหลายและมีความแตกต่างกันบ้างในปัจจุบัน ตัวอย่างเช่น สำนักงานงบประมาณรัฐสภาของประเทศสหรัฐอเมริกา (CBO, 2013) และหน่วยงาน Government Accountability Office ของสหรัฐอเมริกา (GAO, 2005) ได้ใช้นิยามรายจ่ายภาษีตามที่ระบุใน The Congressional Budget and Impoundment Control Act of 1974 ว่า “Tax expenditures are those revenue losses attributable to provisions of the Federal tax laws which allow a special exclusion, exemption, or deduction from gross income or which provide a special credit, a preferential rate of tax, or a deferral of tax liability.” หรือ รายจ่ายภาษี คือ รายรับ (ของภาครัฐบาล) ที่สูญเสียไปเนื่องจากข้อกำหนดของกฎหมายที่อนุญาตให้มีการยกเว้นหรือลดหย่อนภาษีเป็นพิเศษ หรืออนุญาตให้เครดิต ลดอัตราภาษี หรือมีภาษีหรือการตัดบัญชีได้เป็นพิเศษ

ในขณะที่เดียวกัน OECD (OECD, 2010; Anderson, 2008) ได้นิยามรายจ่ายภาษีไว้ว่า “Tax expenditures are provisions of tax law, regulation or practices that reduce or postpone revenue for a comparatively

² วิธีการหนึ่งในการหลีกเลี่ยงการจำแนกต้นทุนของมาตรการที่ก่อให้เกิดรายจ่ายภาษีออกจากกัน คือ การสร้างต้นทุนจำลองของมาตรการที่คำนวณขึ้นมาจากเงื่อนไขของมาตรการ ในลักษณะเดียวกันกับงานศึกษาของ Muthitacharoen (2016) แทนที่จะคำนวณต้นทุนมาตรการจากข้อมูลจัดเก็บภาษีจริงในอดีต อย่างไรก็ตาม ในบางสถานการณ์ อาทิ การวิเคราะห์ถึงความคุ้มค่าในการดำเนินมาตรการยกเว้นหรือลดหย่อนภาษีลักษณะต่าง ๆ การสร้างต้นทุนจำลองก็ไม่อาจทดแทนการคำนวณต้นทุนจากข้อมูลการจัดเก็บภาษีจริงได้

narrow population of taxpayers relative to a benchmark tax.” หรือ รายจ่ายภาษี คือ ข้อกำหนดของกฎหมายที่ลดหย่อนหรือยกเว้นภาระภาษีให้แก่กลุ่มผู้เสียภาษีเพียงส่วนหนึ่งเมื่อเทียบกับประชากรผู้เสียภาษีที่อยู่ในฐานภาษีพื้นฐานตามปกติ ถึงแม้ว่า OECD จะให้นิยามรายจ่ายภาษีข้างต้นใกล้เคียงกับหน่วยงาน CBO และ GAO ของประเทศสหรัฐอเมริกา แต่ก็พบความแตกต่างในรายละเอียด โดยกำหนดเงื่อนไขเพิ่มเติมให้เป็นการลดหย่อนหรือยกเว้นภาระภาษีให้แก่ผู้เสียภาษีเป็นพิเศษแต่เพียงเฉพาะบางกลุ่มเท่านั้น ไม่ใช่ประชากรผู้เสียภาษีทุกราย

งานศึกษาที่ผ่านมาที่เกี่ยวข้องกับรายจ่ายภาษีของประเทศไทยพบว่า ที่ผ่านมายังมีอยู่น้อยมาก โดยหนึ่งในงานศึกษาที่ผ่านมาได้แก่ Khannapha C. et al. (2009) ที่ได้นิยามรายจ่ายภาษีไว้ว่า “รายจ่ายภาษี คือรายจ่ายของรัฐบาลประเภทหนึ่ง ที่ประเทศดำเนินการในรูปแบบการยกเว้นภาระภาษีให้ ซึ่งมีหลายรูปแบบ เช่น การลดหย่อน การชำระภาษีในอัตราที่ลดลงจากปกติ การผ่อนผัน ฯลฯ” ซึ่งเป็นนิยามที่ค่อนข้างกว้าง โดยไม่ได้มีการระบุถึงกลุ่มผู้รับประโยชน์หรือระดับถึงความแตกต่างจากภาษีพื้นฐานตามปกติ

สำหรับงานศึกษานี้ รายจ่ายภาษี นิยามหมายถึง รายรับที่สูญเสียไปจากข้อกำหนดของกฎหมายที่ยกเว้นหรือลดหย่อนภาระภาษีให้แก่ผู้เสียภาษีเป็นพิเศษจากภาษีพื้นฐานตามปกติ ประกอบด้วยสองเงื่อนไขที่สำคัญ คือ หนึ่ง ก่อให้เกิดการสูญเสียรายรับของรัฐบาล และ สอง เป็นการลดหย่อนหรือยกเว้นภาระภาษีเป็นพิเศษ ที่ไม่อยู่ในภาษีพื้นฐานตามปกติ แต่ทั้งนี้ในการจำแนกว่า การลดหย่อนหรือยกเว้นภาระภาษีประเภทใดถือว่าเป็นรายจ่ายภาษีกลับมิใช่เรื่องง่าย เนื่องจากไม่มีข้อสรุปที่ชัดเจนว่า การลดหย่อนหรือยกเว้นภาระภาษีประเภทใดถือว่าเป็น ‘พิเศษ’ จากภาษีพื้นฐานตามปกติ ตัวอย่างเช่น ในโครงสร้างภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาของประเทศไทย การหักลดหย่อนในกรณีทั่วไปจะถือได้หรือไม่ว่า เป็นการหักลดหย่อนที่อยู่ในโครงสร้างภาษีพื้นฐานตามปกติ เนื่องจากเป็นการบรรเทาภาระภาษีให้แก่ผู้เสียภาษีเป็นการทั่วไป โดยมีได้จำกัดสิทธิในการรับประโยชน์แก่ประชาชนหรือผู้เสียภาษีเฉพาะแต่เพียงบางกลุ่มเท่านั้น

ดังนั้นการที่จะระบุได้ว่า ข้อยกเว้นหรือข้อลดหย่อนทางภาษีประเภทใดถือเป็นรายจ่ายภาษีนั้น จึงต้องเริ่มต้นจากการนิยามภาษีพื้นฐานตามปกติให้ได้ก่อน แต่เนื่องจากปัจจุบันยังไม่มีข้อสรุปที่แน่นอนว่า ภาษีพื้นฐานตามปกติควรวัดอย่างไร จึงเป็นสาเหตุหนึ่งที่ทำให้การระบุประเภทของรายจ่ายภาษีแต่ละประเทศมีความแตกต่างกันอยู่ในปัจจุบัน

2.2 ประเภทของข้อยกเว้นหรือข้อลดหย่อนทางภาษี

ข้อยกเว้นหรือข้อลดหย่อนทางภาษีสามารถแบ่งเป็นประเภทหลัก ๆ ที่สำคัญได้ดังนี้

- การหักลดหย่อน (Allowances) หมายถึง มูลค่าหรือจำนวนเงินได้ที่หักเป็นค่าลดหย่อนทางภาษีเพื่อบรรเทาภาระให้แก่ผู้เสียภาษี ก่อนนำเงินได้ที่เหลือไปคำนวณเป็นฐานภาษี
- การยกเว้นภาษี (Exemptions and exclusions) หมายถึง มูลค่าหรือจำนวนเงินที่ได้รับการยกเว้น (จากประเภทของเงินได้ที่ได้รับการยกเว้นภาษี) ไม่ต้องนำมาคำนวณเป็นเงินได้ในฐานภาษี
- การหักค่าใช้จ่าย (Deductions) หมายถึง มูลค่าหรือจำนวนเงินที่หักเป็นค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้น ก่อนนำเงินได้ที่เหลือไปคำนวณเป็นฐานภาษี
- การลดอัตราภาษี (Rate relief หรือ Preferential tax rate) หมายถึง การลดอัตราภาษีให้กับเงินได้บางประเภทเป็นการพิเศษ
- ภาษีที่รอการตัดบัญชี (Tax deferral) หมายถึง จำนวนเงินภาษีที่สามารถชะลอการจ่ายได้ในปัจจุบัน (แต่ยังคงต้องจ่ายในอนาคต)
- การเครดิตภาษี (Tax credits) หมายถึง มูลค่าหรือจำนวนเงินที่หักลดจากหนี้สินภาษี

ตามเหตุผลที่กล่าวมาข้างต้น ข้อยกเว้นหรือข้อลดหย่อนทางภาษีบางประเภทอาจไม่นับเป็นรายจ่ายภาษี หากเป็นข้อยกเว้นหรือข้อลดหย่อนที่อยู่ในภาษีพื้นฐานตามปกติ ดังนั้นเนื้อหาในลำดับถัดไปจะเป็นการนำเสนอหลักการของภาษีพื้นฐานตามปกติ

2.3 ภาษีพื้นฐานตามปกติ

การพิจารณาว่า ภาษีพื้นฐานตามปกตินั้นเป็นอย่างไร ขั้นตอนแรกจะเริ่มต้นจากการนิยามฐานภาษี (Tax base) ทั้งนี้หลักการที่มักถูกใช้อ้างอิงในการนิยามฐานภาษีจะเริ่มต้นจากนิยามรายได้ของ Haig and Simons (Haig-Simons

income) หรือเป็นที่รู้จักในชื่อ Comprehensive tax base โดยรายได้หมายถึงการเพิ่มขึ้นของอำนาจซื้อที่เกิดขึ้นในแต่ละปี ซึ่งนิยามได้ดังนี้³

Haig-Simons Income = Consumption + the increase in net worth

(หรือ รายได้ของ Haig and Simons = รายจ่ายเพื่อการบริโภค + การเพิ่มขึ้นของความมั่งคั่ง)

รายจ่ายเพื่อการบริโภคคือการเพิ่มขึ้นของอำนาจซื้อที่ถูกใช้แล้วในปัจจุบัน ในขณะที่การเพิ่มขึ้นของความมั่งคั่งคือการเพิ่มขึ้นของอำนาจซื้อที่ถูกสะสมเพื่อรอการใช้จ่ายเพื่อการบริโภคในอนาคต ทั้งนี้การเพิ่มขึ้นของความมั่งคั่งมาจากการเพิ่มขึ้นของเงินออม หรือการเพิ่มขึ้นของมูลค่าทรัพย์สินที่ถือครองอยู่ ดังนั้น

Haig-Simons Income = Consumption + Saving + Capital Gains

(หรือ รายได้ของ Haig and Simons = รายจ่ายเพื่อการบริโภค + เงินออม + กำไรส่วนเกินทุน) ซึ่งเท่ากับ

Haig-Simons Income = Personal income + Capital Gains

(หรือ รายได้ของ Haig and Simons = รายได้ส่วนบุคคล + กำไรส่วนเกินทุน)

ไม่ว่าจะเป็นรายได้ส่วนบุคคลหรือรายได้ที่มาจากกำไรส่วนเกินทุน ล้วนเพิ่มอำนาจซื้อของผู้บริโภค และถูกนับรวมเป็นรายได้ตามนิยามของ Haig and Simons ภาษีที่จัดเก็บจึงไม่ควรแบ่งแยกตามประเภทที่มาของแหล่งรายได้ และควรเสียภาษีในระดับที่เท่ากัน เช่นเดียวกัน ไม่ว่าจะเป็รายได้ที่มาจากการทำงาน (Earned income) หรือรายได้ที่ไม่ได้มาจากการทำงาน (Unearned income) ก็ควรเสียภาษีเท่ากัน นอกจากนี้ รายได้ที่มาจากการทำงาน ไม่ว่าจะมาจากการเป็นเจ้าของปัจจัยแรงงาน ปัจจัยทุน หรือปัจจัยที่ดิน ก็ควรเสียภาษีในระดับที่เท่ากันด้วย สำหรับการยกเว้นหรือการหักลดหย่อนภาระภาษีจากฐานภาษีที่คิดจากนิยามรายได้ของ Haig and Simons ในหลักการแล้ว มีเพียงเฉพาะการหักลดหย่อนพื้นฐานรายบุคคลหรือการหักค่าใช้จ่ายที่เป็นต้นทุนจำเป็นของการทำงานเท่านั้น

แม้จะสามารถระบุฐานภาษีได้ตามนิยามรายได้ของ Haig and Simons แต่การจัดเก็บภาษีตามฐานภาษีกลับมีข้อเรื่องง่ายในทางปฏิบัติ ตัวอย่างเช่น การจัดเก็บภาษีตามกำไรส่วนเกินทุน ที่ได้รับในแต่ละปีก่อนข้างทำได้ยากเนื่องจากปัญหาการขาดข้อมูลมูลค่าสินทรัพย์ที่เปลี่ยนแปลงในแต่ละปี (โดยปกติแล้ว การวัดมูลค่าสินทรัพย์จะเกิดขึ้นเฉพาะในวันที่มีการซื้อหรือขายสินทรัพย์เท่านั้น) รายได้ที่เกิดขึ้นจากกำไรส่วนเกินทุน ที่ได้รับในแต่ละปีไม่ถูกคิดคำนวณภาษีในปีนั้น โดยหลักการแล้วจึงอาจถือได้ว่าเป็นรายจ่ายภาษีประเภทภาษีที่รอการตัดบัญชี แต่ด้วยความยากในการคิดคำนวณ รวมถึงหลักการที่ว่า รายได้จะถูกเสียภาษี ณ วันที่ได้รับ จึง ทำให้กำไรส่วนเกินทุนที่เกิดขึ้น ไม่ถูกคำนวณเป็นรายจ่ายภาษี (Cole, 2015) ดังนั้นการคำนวณหารายจ่ายภาษีจากฐานภาษีตามนิยามรายได้ของ Haig and Simons ได้อย่างครบถ้วนจึงเป็นไปได้ยาก ส่วนใหญ่จะขึ้นกับ ดุลยพินิจของผู้ศึกษาเป็นหลักในการพิจารณาว่ารายจ่ายภาษีประกอบด้วยรายการข้อยกเว้นหรือขอลดหย่อนทางภาษีประเภทใดบ้าง

อีกแนวทางหนึ่งที่ถูกนำเสนอโดยหน่วยงานกระทรวงการคลังของประเทศสหรัฐอเมริกา (U.S. Department of the Treasury, 2015) ในการนิยามฐานภาษีที่เรียกว่า ‘ภาษีพื้นฐานตามที่ระบุในกฎหมาย’ (Reference tax law baseline) มีพื้นฐานมาจากฐานภาษีตามนิยามรายได้ของ Haig and Simons แต่การพิจารณารายการรายจ่ายภาษี จะใช้การอ้างอิงข้อกำหนดที่มีการหักลดหย่อน หรือยกเว้นภาระภาษีเฉพาะตามที่ระบุในกฎหมายแต่เพียงเท่านั้น ดังนั้น หากใช้วิธีการอ้างอิงภาษีพื้นฐานตามที่ระบุในกฎหมาย รายจ่ายภาษีจะมีขอบเขตที่แคบกว่าการใช้วิธีการอ้างอิงภาษีพื้นฐานตามปกติ

2.4 วิธีการวัดรายจ่ายภาษี

การวัดรายจ่ายภาษีที่นิยมใช้กันทั่วไป (เช่น Joint Committee on Taxation, 2014, CBO, 2013) จะใช้วิธีการวัด ‘รายรับที่เสียไป’ (Revenue foregone method) (Whitehouse, 1999) ซึ่งก็คือวิธีการวัด ‘รายรับเบื้องต้นที่เสียไป’ (Initial revenue loss) ที่นิยามโดย Anderson (2008) โดยคำนวณจากรายรับ (ของรัฐบาล) ที่จะจัดเก็บได้เพิ่มขึ้น หากยกเลิกขอลดหย่อนหรือยกเว้นภาระภาษีให้แก่ผู้เสียภาษีเป็นพิเศษจากภาษีพื้นฐานตามปกติ ทั้งนี้กำหนดให้พฤติกรรมทางเศรษฐกิจหรือพฤติกรรมของผู้เสียภาษีไม่เปลี่ยนแปลงไปจากเดิม

³ อ้างอิงจาก Tresch (2015)

นอกจากนี้ ยังมีวิธีการวัดรายจ่ายภาษีอื่น ๆ อีกสองวิธีที่นำเสนอโดย Anderson (2008) วิธีแรกคือ วิธีการวัด ‘รายรับสุดท้ายที่เสียไป’ (Final revenue loss) (หรือเรียกโดย Joint Committee on Taxation ว่า Revenue estimate) ซึ่งคำนวณจากรายรับ (ของรัฐบาล) ที่จะจัดเก็บได้เพิ่มขึ้น หากมีการยกเลิกข้อกำหนดของกฎหมายที่มีการลดหย่อนหรือยกเว้นภาระภาษีให้แก่ผู้เสียภาษีเป็นพิเศษจากภาษีพื้นฐานตามปกติออกไป โดยกำหนดให้มีการพิจารณาการเปลี่ยนแปลงพฤติกรรมทางเศรษฐกิจที่เกิดขึ้นจากการยกเลิกข้อกำหนดเหล่านั้นด้วย และวิธีที่สอง คือการวัด ‘รายจ่ายเทียบเท่า’ (Outlay equivalence) ซึ่งคำนวณจากงบประมาณที่รัฐบาลต้องใช้ในการจ่ายเป็นเงินอุดหนุนหรือโอนให้แก่ผู้เสียภาษี เพื่อให้มีรายได้หลังหักภาษีในกรณีที่มีการยกเลิกข้อกำหนดที่มีการลดหย่อนหรือยกเว้นภาระภาษีเท่ากันกับในกรณีที่ไม่มีการยกเลิกข้อกำหนดของกฎหมายเหล่านั้น

ไม่ว่าจะเป็นวิธีการวัดรายจ่ายภาษีวิธีการใด ก็ล้วนเผชิญกับข้อจำกัดของการประมาณการด้วยกันทั้งสิ้น เช่น วิธีการวัด ‘รายรับที่เสียไป’ หรือ ‘รายรับเบื้องต้นที่เสียไป’ ไม่ได้พิจารณาพฤติกรรมทางเศรษฐกิจ (หรือพฤติกรรมของผู้เสียภาษี) ซึ่งอาจเปลี่ยนแปลงไปเมื่อมีการยกเลิกกฎหมายที่มีการลดหย่อนหรือยกเว้นภาระภาษีให้แก่ผู้เสียภาษีเป็นพิเศษ ดังนั้นการประมาณการรายจ่ายภาษีที่ได้ ก็อาจไม่เท่ากับรายรับของรัฐบาลที่จะจัดเก็บได้เพิ่มขึ้น เมื่อมีการยกเลิกมาตรการรายจ่ายภาษีต่าง ๆ เหล่านั้นไป นอกจากนี้ ความสัมพันธ์ระหว่างรายจ่ายภาษีแต่ละประเภท ก็อาจทำให้การประมาณการรายจ่ายภาษีไม่เท่ากับรายจ่ายภาษีที่จะเกิดขึ้นจริง หากมีการยกเลิกข้อกำหนดของกฎหมายเหล่านั้น ทั้งนี้ เนื่องจากการยกเลิกข้อลดหย่อนหรือข้อยกเว้นทางภาษี

ประเภทหนึ่ง อาจทำให้ผู้เสียภาษีหันไปใช้มาตรการลดหย่อนหรือข้อยกเว้นทางภาษีประเภทอื่นเพิ่มขึ้น ซึ่งอาจทำให้รายรับของรัฐบาลไม่เปลี่ยนแปลงไปอย่างที่คาดการณ์⁴

สำหรับวิธีการวัด ‘รายรับสุดท้ายที่เสียไป’ คอนข้างมีความยุ่งยาก รวมถึงต้องมีการกำหนดสมมติฐานต่าง ๆ ที่เกี่ยวข้องกับพฤติกรรมของผู้เสียภาษี ซึ่งในความเป็นจริงพฤติกรรมของผู้เสียภาษีอาจมีการเปลี่ยนแปลงไปได้ แม้ว่ากฎหมายทางภาษีที่เกี่ยวข้องจะไม่มีเปลี่ยนแปลงไปจากเดิมก็ตาม

2.5 รายจ่ายภาษีกับหลักภาษีอากร

ภาครัฐบาลมีเครื่องมืออันหลากหลายในการทำหน้าที่ต่างๆ ของตน ภาษีอากร (และแม้แต่การใช้รายจ่ายภาษี) ถือเป็นเครื่องมือหนึ่งที่สำคัญที่ภาครัฐบาลนำมาใช้ในการทำหน้าที่ ทั้งนี้ Musgrave and Musgrave (1989) ได้กล่าวถึงหลักภาษีอากรที่ดีว่าควรมีลักษณะดังต่อไปนี้

- สร้างรายได้ที่เพียงพอให้กับการทำหน้าที่ของภาครัฐบาล
- สร้างภาระที่เป็นธรรมให้กับผู้จ่ายภาษี โดยภาษีที่ดีควรมีความเป็นธรรมตามแนวนอน (Horizontal equity) และมีความเป็นธรรมตามแนวตั้ง (Vertical equity) โดยความเป็นธรรมตามแนวนอนนั้น ผู้เสียภาษีที่มีความสามารถในการจ่ายเท่าเทียมกัน ควรจ่ายภาษีในอัตราที่เท่าเทียมกัน ในขณะที่ ความเป็นธรรมตามแนวตั้งนั้น ผู้เสียภาษีที่มีความสามารถในการจ่ายมากกว่าควรจ่ายภาษีในระดับที่สูงกว่า ทั้งนี้ ความเป็นธรรมตามแนวนอนจะลดทอนความพยายามในการหลีกเลี่ยงหรือหลบหนี การจ่ายภาษีของผู้เสียภาษี ส่วนความเป็นธรรมตามแนวตั้งจะช่วยในการทำหน้าที่ลดความเหลื่อมล้ำทางเศรษฐกิจให้กับรัฐบาลได้
- ไม่บิดเบือนแรงจูงใจทางเศรษฐกิจ ในกิจกรรมที่ตลาดหรือภาคเอกชนสามารถจัดสรรได้อย่างมีประสิทธิภาพ
- มีส่วนช่วยในการรักษาเสถียรภาพให้กับระบบเศรษฐกิจ นั่นคือ ในช่วงเศรษฐกิจร้อนแรง ระบบภาษีควรมีส่วนช่วยในการชะลอความร้อนแรงของระบบเศรษฐกิจ ขณะที่ในช่วงเศรษฐกิจตกต่ำ ระบบภาษีควรมีส่วนช่วยลดทอนภาระของผู้จ่ายภาษีลงไป เพื่อช่วยให้สภาพเศรษฐกิจฟื้นตัวขึ้นได้ในเวลาต่อมา

⁴ การประมาณการรายจ่ายภาษีโดย JCT (2014) and CBO (2013) คำนวณจาก ความแตกต่างของรายรับภาษีภายใต้กฎหมายปัจจุบันกับรายรับภาษีที่จะได้รับ หากมีการยกเลิกข้อยกเว้นหรือข้อลดหย่อนทางภาษีที่พิจารณา แต่ทั้งนี้กำหนดให้ผู้เสียภาษีสามารถใช้ประโยชน์จากข้อยกเว้นหรือข้อลดหย่อนทางภาษีประเภทอื่นที่มีอยู่ เช่น การประมาณการรายจ่ายภาษีที่เกิดจากการยกเว้นค่าซื้อหน่วยลงทุนในกองทุนรวมหุ้นระยะยาว (LTF) ซึ่งในที่นี้หากมีการยกเลิกข้อยกเว้นในส่วนนี้ไป ผู้เสียภาษีก็สามารถใช้ประโยชน์จากข้อยกเว้นหรือข้อลดหย่อนประเภทอื่น เช่น การยกเว้นค่าซื้อหน่วยลงทุนในกองทุนรวมเพื่อการเลี้ยงชีพ (RMF) แทนได้

- ภาษีควรมีความชัดเจน ไม่ขึ้นกับดุลยพินิจของกลุ่มบุคคลใด เข้าใจได้ง่าย โดยมีต้นทุนค่าใช้จ่ายของผู้จ่ายภาษี และต้นทุนในการดำเนินการจัดเก็บและการบังคับใช้ของภาครัฐบาลที่ต่ำ

การออกแบบโครงสร้างการจัดเก็บภาษีอากรประเภทต่างๆ โดยเฉพาะอย่างยิ่ง การออกข้อยกเว้น ขอลดหย่อน ข้อนอนผัน เครดิต หรือแนวทางปฏิบัติทางภาษีที่เป็นพิเศษจากภาษีพื้นฐานตามปกติ ควรต้องคำนึงถึงหลักภาษีอากรข้างต้นประกอบ เนื่องจากรายจ่ายภาษีอาจก่อให้เกิดการบิดเบือนพฤติกรรมและนำไปสู่ความไม่มีประสิทธิภาพทางเศรษฐกิจได้ หรือแม้แต่อาจทำให้ภาระภาษีที่เกิดขึ้นไม่เป็นธรรมและไม่เป็นไปตามหลักความสามารถในการจ่ายภาษี นอกจากนี้ หากมาตรการรายจ่ายภาษีมีความยุ่งยากซับซ้อน ก็อาจสร้างช่องโหว่ในระบบภาษีอากรได้ (Tax loopholes) รวมทั้งสร้างต้นทุนค่าใช้จ่ายต่างๆ ของผู้จ่ายภาษีที่สูงหรือมีต้นทุนในการดำเนินการจัดเก็บและการบังคับใช้ของภาครัฐบาลที่สูงได้

ทั้งนี้ Anderson (2008) ได้กล่าวสรุปถึงผลของรายจ่ายภาษีที่อาจขัดแย้งกับหลักภาษีอากรที่ดี ไว้ดังนี้

- รายจ่ายภาษีอาจทำให้ระบบภาษีมียุติธรรม (Fairness) โดยผู้ที่มีความสามารถในการจ่ายภาษีสูงกลับเป็นผู้รับประโยชน์สูงสุดจากรายจ่ายภาษีที่เกิดขึ้น ตัวอย่างเช่น ภายใต้อัตราภาษีแบบก้าวหน้า (Progressive tax rate) ผู้ที่มีความสามารถในการจ่ายภาษีสูงได้รับประโยชน์จากรายจ่ายภาษีที่เกี่ยวข้องกับภาษีเงินได้ เช่น การหักลดหย่อน การยกเว้นภาษี มากกว่าผู้ที่มีความสามารถในการจ่ายภาษีที่ต่ำกว่า เนื่องจากเสียภาษีในอัตราที่สูงกว่า เป็นต้น นอกจากนี้ ผู้ที่ไม่ต้องเสียภาษี เนื่องจากมีระดับรายได้น้อย จนได้รับการยกเว้นไม่ต้องเสียภาษี กลับไม่ได้รับประโยชน์จากมาตรการรายจ่ายภาษีเหล่านี้เลย

- อาจทำให้ระบบภาษีไม่มีประสิทธิภาพ (Efficiency and effectiveness) รวมถึงอาจก่อให้เกิดช่องโหว่ในระบบภาษี (Tax loopholes) หรือก่อให้เกิดการเปลี่ยนแปลงพฤติกรรมทางเศรษฐกิจที่นำไปสู่การจัดสรรทรัพยากรที่ไม่มีประสิทธิภาพได้ นอกจากนี้ ก็ไม่ได้มีการเปรียบเทียบรายจ่ายภาษีกับการจัดสรรงบประมาณรายจ่ายปกติอื่นๆ ซึ่งอาจทำให้มาตรการรายจ่ายภาษีที่ออกมาขาดความคุ้มค่าหรือมีต้นทุนที่สูง หากเปรียบเทียบกับกรณีดำเนินการผ่านวิธีการจัดสรรงบประมาณรายจ่ายประจำปีแบบปกติ

- อาจทำให้ระบบภาษีมียุติธรรมมากขึ้น ซึ่งอาจทำให้ต้นทุนในการรกรอกภาษีของผู้เสียภาษี (Compliance cost) และต้นทุนในการตรวจสอบรวมถึงการดำเนินการจัดเก็บภาษีของภาครัฐบาล (Administrative cost) สูงขึ้น

- อาจทำให้รัฐบาลสูญเสียรายได้และทำให้รายได้ไม่เพียงพอต่อรายจ่าย นอกจากนี้ รายได้ที่สูญเสียไปจากรายจ่ายภาษีสามารถวัดและประมาณการได้ยาก และยังคงก่อให้เกิดการต้องเลือกอย่างใดอย่างหนึ่ง (Tradeoff) ระหว่างการปรับลดอัตราภาษีโดยทั่วไป กับการปรับลดเป็นพิเศษโดยใช้มาตรการรายจ่ายภาษี

ในกรณีที่รัฐบาลสูญเสียรายได้จนทำให้รายได้ไม่เพียงพอต่อรายจ่าย และทำให้มีความจำเป็นต้องปรับอัตราภาษีบางอย่างที่จัดเก็บสูงขึ้นจากเดิม เพื่อชดเชยรายได้ที่สูญเสียไปจากมาตรการรายจ่ายภาษีที่ออกมา ก็อาจสร้างการบิดเบือนพฤติกรรมและนำไปสู่ความสูญเสียและความไม่มีประสิทธิภาพทางเศรษฐกิจที่เพิ่มขึ้นด้วยเช่นเดียวกัน

ทั้งนี้ มาตรการรายจ่ายภาษีบางประเภทอาจส่งเสริมและสนับสนุนหลักภาษีอากรที่ดีได้ ตัวอย่างเช่น มาตรการรายจ่ายภาษีที่สร้างแรงจูงใจให้เกิดการเบี่ยงเบนพฤติกรรมแก่หน่วยผลิต โดยการอุดหนุนกิจกรรมทางเศรษฐกิจที่มีผลกระทบภายนอกเชิงบวก (Positive externality) ต่อสังคม อาทิ การหักค่าใช้จ่ายได้เป็นสองเท่าสำหรับค่าจ้างเพื่อทำการวิจัยและพัฒนาเทคโนโลยี (R&D) ก็จะมีส่วนช่วยทำให้การจัดสรรและการใช้ทรัพยากรเป็นไปอย่างมีประสิทธิภาพยิ่งขึ้น เช่นเดียวกัน หากมาตรการรายจ่ายภาษีที่ออกมาช่วยลดผลกระทบภายนอกเชิงลบ (Negative externality) จากการดำเนินกิจกรรมทางเศรษฐกิจ อาทิ มลพิษที่เกิดขึ้นจากกระบวนการผลิต มาตรการรายจ่ายภาษี อย่างเช่น มาตรการส่งเสริมการลงทุนเพื่อการลดผลกระทบต่อสิ่งแวดล้อม ก็จะช่วยให้อุตสาหกรรมหรือทรัพยากรถูกนำไปใช้ในกิจกรรมที่ลดมลพิษมากขึ้น และทำให้สังคมโดยรวมได้รับประโยชน์

3. รายจ่ายภาษีเงินได้นิติบุคคลในประเทศไทย

ภาษีเงินได้นิติบุคคล จัดเก็บจากเงินได้ของธุรกิจนิติบุคคล โดยที่ธุรกิจนิติบุคคล หมายถึง ธุรกิจที่มีเจ้าของกิจการอยู่รวมกันมากกว่าหนึ่งคนขึ้นไป ไม่ว่าจะอยู่ในลักษณะของบริษัททั่วไป ทั้งธรรมดาและมหาชน ห้างหุ้นส่วนจำกัด กิจการร่วมค้า มูลนิธิหรือสมาคม ฯลฯ ซึ่งจะมีหน้าที่ต้องเสียภาษีเงินได้เช่นเดียวกับบุคคลธรรมดา และโครงสร้างการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลจะปรากฏอยู่ในส่วน 3 (การเก็บภาษีจากบริษัทและห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล) หมวด 3 (ภาษีเงินได้) ลักษณะ 2 (ภาษีอากรฝ่ายสรรพากร) แห่งประมวลรัษฎากร

เพื่อความเป็นธรรมและเพื่ออุดช่องว่างในการจัดเก็บภาษีเงินได้ จึงได้มีการบัญญัติการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลจากฐานภาษีที่แตกต่างกัน ประกอบด้วย (1) กำไรสุทธิ (2) รายได้ก่อนหักรายจ่าย (3) เงินได้ที่จ่ายจากหรือจ่ายในประเทศไทย และ (4) การจำหน่ายเงินกำไรออกไปจากประเทศไทย โดยที่รายละเอียดในการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลจะมีลักษณะที่แตกต่างกันออกไปในแต่ละประเภทของฐานภาษี อย่างไรก็ตาม การจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลส่วนใหญ่ของประเทศไทยอาศัยกำไรสุทธิเป็นฐานในการคำนวณ และอัตราการจัดเก็บภาษีจากธุรกิจนิติบุคคลโดยทั่วไปอยู่ที่ร้อยละ 20 ในปัจจุบัน จากที่เคยมีอัตราการจัดเก็บร้อยละ 30 ในอดีต

ภาษีเงินได้นิติบุคคลที่จัดเก็บจากฐานรายได้ก่อนหักรายจ่าย จัดเก็บจากกิจการขนส่งระหว่างประเทศของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลต่างประเทศ (อัตราภาษีร้อยละ 3) และมูลนิธิหรือสมาคมที่ไม่ได้รับการประกาศกำหนดเป็นองค์กรกุศลสาธารณะ (อัตราภาษีร้อยละ 10 เฉพาะรายได้ที่ไม่ได้รับการยกเว้น) ส่วนภาษีเงินได้นิติบุคคลที่จัดเก็บจากฐานเงินได้ที่จ่ายจากหรือจ่ายในประเทศไทย จัดเก็บจากบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศ ที่มีได้ประกอบกิจการในประเทศไทย แต่ได้รับเงินได้ประเภทต่าง ๆ อาทิ ค่าธรรมเนียม ค่าแห่งลิขสิทธิ์ เงินปันผล ฯลฯ ที่จ่ายจากหรือจ่ายในประเทศไทย (อัตราภาษีร้อยละ 10 – 15 ของเงินได้) ในขณะที่ ฐานการจำหน่ายเงินกำไรออกไปจากประเทศไทยจัดเก็บจากบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลซึ่ง จำหน่ายเงินกำไรหรือเงินประเภทอื่นใดที่กันไว้จากกำไรหรือที่ถือได้ว่าเป็นเงินกำไร ออกไปจากประเทศไทย โดยให้หักภาษีเงินได้จากจำนวนเงินที่จำหน่ายในอัตราร้อยละ 10

ในการกำหนดมาตรการที่ก่อให้เกิดรายจ่ายภาษีเงินได้นิติบุคคลของประเทศไทย ต้องพิจารณาถึงความสอดคล้องกับเงื่อนไขสำคัญ 2 ประการ ได้แก่ (1) การเป็นมาตรการที่ก่อให้เกิดการสูญเสียรายได้ภาษีของรัฐบาล และ (2) การเป็นมาตรการลดหย่อนหรือยกเว้นภาระภาษีในลักษณะพิเศษ ที่ไม่อยู่ในโครงสร้างการจัดเก็บภาษีพื้นฐานตามปกติ หรือเป็นมาตรการลดหย่อนหรือยกเว้นภาระภาษีที่บังคับใช้กับนิติบุคคลเฉพาะกลุ่ม การให้นิยามโครงสร้างการจัดเก็บภาษีพื้นฐานตามปกติจึงถือเป็นจุดตั้งต้นในการกำหนดมาตรการที่ก่อให้เกิดรายจ่ายภาษีเงินได้นิติบุคคลดังกล่าว

งานศึกษานี้กำหนดให้โครงสร้างการจัดเก็บภาษีพื้นฐานตามปกติ หมายถึง โครงสร้างการจัดเก็บภาษีที่บังคับใช้กับนิติบุคคลทั่วไป ตามที่ปรากฏในประมวลรัษฎากร ซึ่งถือเป็นการจัดเก็บภาษีเงินได้จากธุรกิจนิติบุคคลในกรณีปกติ ดังนั้น รายจ่ายภาษีเงินได้นิติบุคคลจึงเกิดขึ้นได้ 3 รูปแบบ ได้แก่ (1) ข้อกำหนดในประมวลรัษฎากร ที่บังคับใช้กับกิจการเฉพาะกลุ่ม (2) มาตรการตามที่ปรากฏในพระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุน และ (3) มาตรการยกเว้นและลดหย่อนภาษีเงินได้นิติบุคคล ตามที่ปรากฏในพระราชกฤษฎีกาฉบับต่าง ๆ⁵ ซึ่งสามารถกล่าวได้ว่า มาตรการที่ก่อให้เกิดรายจ่ายภาษีเงินได้นิติบุคคลของประเทศไทยตามเงื่อนไขนี้มีปรากฏอยู่เป็นจำนวนมาก โดยสามารถจัดแบ่งออกได้เป็น 2 กลุ่ม ได้แก่ (1) มาตรการที่มีลักษณะคงอยู่เป็นการถาวร และ (2) มาตรการระยะสั้น⁶

⁵ นิยามของโครงสร้างการจัดเก็บภาษีพื้นฐานตามปกติลักษณะนี้ ส่งผลให้มีความครอบคลุมมาตรการยกเว้นและลดหย่อนแทบทั้งหมดในโครงสร้างการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลของประเทศไทย และการให้นิยามโครงสร้างการจัดเก็บภาษีพื้นฐานตามปกติลักษณะอื่นส่งผลให้มาตรการยกเว้นและลดหย่อนบางประเภทอาจไม่เข้าข่ายรายจ่ายภาษีได้

⁶ มาตรการที่ก่อให้เกิดรายจ่ายภาษีเงินได้นิติบุคคลที่ถูกรวบรวมอยู่ในงานศึกษานี้ จะนับรวมเฉพาะมาตรการที่มีการประกาศใช้ในราชกิจจานุเบกษา ก่อนวันที่ 30 กันยายน พ.ศ. 2559 เพียงเท่านั้น

3.1 มาตรการที่มีลักษณะคงอยู่เป็นการถาวร

มาตรการในกลุ่มนี้เป็นมาตรการที่ก่อให้เกิดรายจ่ายภาษีเงินได้นิติบุคคล ที่ไม่มีการกำหนดช่วงเวลาที่มาตราการหมดอายุ ประกอบด้วย ข้อยกเว้นหรือขอลดหย่อนที่ปรากฏอยู่ในประมวลรัษฎากร หรือที่ปรากฏอยู่ในพระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุน รวมไปถึงการออกพระราชกฤษฎีกาตามความในประมวลรัษฎากรบางฉบับ ที่ไม่มีการกำหนดระยะเวลาในการบังคับใช้กฎหมายที่ชัดเจนด้วย

มาตรการรายจ่ายภาษีเงินได้นิติบุคคลที่ปรากฏในประมวลรัษฎากรอยู่ในรูปแบบของ (1) การยกเว้นภาษีให้กับนิติบุคคลบางประเภท อาทิ บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลตามข้อผูกพันของประเทศไทย ว่าด้วยความร่วมมือทางเศรษฐกิจ หรือทางเทคนิคระหว่างรัฐบาลไทยกับรัฐบาลต่างประเทศ หรือรัฐวิสาหกิจที่มีได้จัดตั้งในรูปของบริษัท (2) การยกเว้นภาษีเงินปันผลบางส่วนให้กับนิติบุคคล โดยบริษัทที่มีได้จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยได้รับการยกเว้นให้นำเอาเงินปันผลเพียงครึ่งเดียวมาคำนวณเป็นเงินได้ เพื่อใช้ในการคำนวณภาษีเงินได้นิติบุคคล ในขณะที่บริษัทที่จดทะเบียนไว้กับตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยหรือบริษัทที่มีได้จดทะเบียนแต่ถือหุ้นในบริษัทผู้จ่ายเงินปันผลไม่น้อยกว่าร้อยละ 25 ของหุ้นทั้งหมด จะได้รับการยกเว้น ไม่ต้องนำรายได้เงินปันผลและส่วนแบ่งกำไรจากกองทุนรวม ทั้งจำนวนมารวมเป็นเงินได้เพื่อเสียภาษี

การให้สิทธิประโยชน์ทางภาษีเงินได้นิติบุคคลแก่กิจการที่ได้รับการส่งเสริมการลงทุนเป็นไปตามพระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุน พ.ศ. 2520 (รวมทั้งแก้ไข) ซึ่งในส่วนที่เกี่ยวข้องกับภาษีเงินได้นิติบุคคลนั้น ประกอบด้วยการยกเว้นภาษีเงินได้ให้กับกิจการที่ได้รับการส่งเสริมการลงทุนเป็นระยะเวลาสูงสุด 8 ปี การยกเว้นมิต้องนำเงินปันผลของกิจการที่ได้รับการส่งเสริมการลงทุนไปคำนวณรวมเพื่อเสียภาษีเงินได้ การให้สิทธิในการนำเอาผลขาดทุนไปหักลดหย่อนภาษีภายหลังหมดระยะเวลาการยกเว้นภาษีต่อเนื่องไปสูงสุด 5 ปี การลดอัตราภาษีเงินได้นิติบุคคลลงครึ่งหนึ่งภายหลังพ้นระยะเวลาการยกเว้นภาษีต่อเนื่องไปสูงสุด 5 ปี รวมไปถึงสิทธิพิเศษในการนำเอารายจ่ายบางประเภทมาหักลดหย่อนภาษีเงินได้นิติบุคคลอีกด้วย ในปัจจุบันรัฐบาลกำหนดให้สิทธิประโยชน์นี้เป็นรายจ่ายภาษี และมีการประเมินต้นทุนเอาไว้ในเอกสารงบประมาณประจำปีของรัฐบาล โดยในปีงบประมาณของปี พ.ศ. 2559 รัฐบาลได้ประเมินต้นทุนรายจ่ายภาษีเงินได้นิติบุคคลจากการส่งเสริมการลงทุนนี้ไว้ที่ระดับ 1.48 แสนล้านบาท เพิ่มขึ้นจากปีงบประมาณของปี พ.ศ. 2558 ที่ประเมินไว้ 1.39 แสนล้านบาท

มาตรการรายจ่ายภาษีเงินได้นิติบุคคลที่ปรากฏในพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากรเป็นมาตรการในลักษณะการยกเว้นหรือลดอัตราภาษีเงินได้นิติบุคคลให้กับนิติ

บุคคลบางประเภทหรือให้กับกิจกรรมบางอย่าง โดยที่มาตรการเหล่านี้ยังมีลักษณะคงอยู่ถาวร เนื่องจากไม่มีการกำหนดระยะเวลาบังคับใช้ที่ชัดเจนในกฎหมาย ยกตัวอย่างเช่น พระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 587) พ.ศ. 2558 กำหนดให้ยกเว้นภาษีเงินได้ให้กับบริษัทการค้าระหว่างประเทศ สำหรับรายได้จากการจัดซื้อและขายสินค้าในต่างประเทศ โดยสินค้าดังกล่าวมิได้ถูกนำเข้ามาในประเทศไทย หรือพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 619) พ.ศ. 2559 กำหนดให้ยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคล สำหรับการบริจาคให้แก่กองทุนพัฒนาเทคโนโลยีเพื่อการศึกษาที่กระทรวงศึกษาธิการจัดตั้งขึ้น เป็นต้น มาตรการเหล่านี้ในปัจจุบันนับรวมได้ทั้งหมดราว 60 มาตรการ และมีจำนวนเพิ่มมากขึ้นในแต่ละปี

3.2 มาตรการระยะสั้น

มาตรการระยะสั้นเป็นมาตรการที่ก่อให้เกิดรายจ่ายภาษีเงินได้นิติบุคคลในช่วงเวลาที่จำกัด โดยมาตรการเหล่านี้จะมีการกำหนดระยะเวลาหรือระบุเหตุการณ์ที่ชัดเจนในการบังคับใช้มาตรการลดอัตราภาษีหรือยกเว้นเงินได้เพื่อใช้คำนวณภาษี มาตรการระยะสั้นมักเกิดขึ้นตามพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากร โดยที่มาตรการจะหมดอายุลงไปภายหลังจากช่วงเวลาที่กำหนดในกฎหมาย ในปัจจุบันมาตรการลักษณะนี้ที่ยังไม่หมดอายุลงไปนับรวมได้ทั้งสิ้น 14 มาตรการ อย่างไรก็ตาม ในอดีตที่ผ่านมารัฐบาลมีการประกาศใช้มาตรการระยะสั้นเป็นจำนวนมาก ซึ่งได้หมดอายุลงไปแล้ว ยกตัวอย่างเช่น การปรับลดอัตราภาษีเงินได้นิติบุคคลในช่วงปีภาษี 2555 ที่ปรับลดอัตราลงเป็นร้อยละ 23 และในช่วงปี พ.ศ. 2556-2558 ที่ปรับลดอัตราลงเป็นร้อยละ 20 จากอัตราปกติในช่วงนั้นที่ร้อยละ 30 (พระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากร ฉบับที่ 555 และ 577) เป็นต้น โดยพระราชกฤษฎีกาที่เกี่ยวข้องกับรายจ่ายภาษีและ

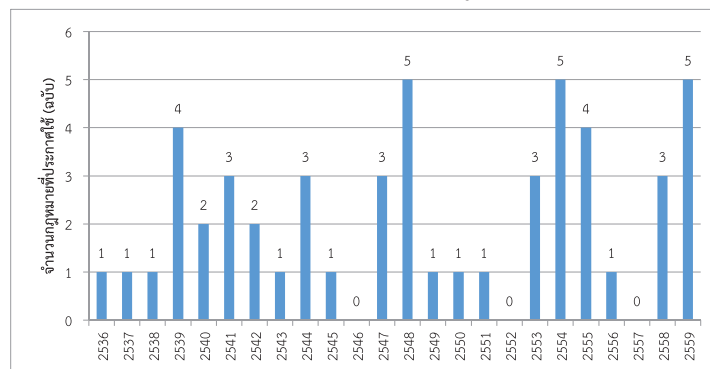
มีลักษณะเป็นมาตรการระยะสั้นนี้มีอยู่ด้วยกันทั้งสิ้น 84 ฉบับ⁷

3.3 สรุปมาตรการรายจ่ายภาษีเงินได้นิติบุคคลในประเทศไทย

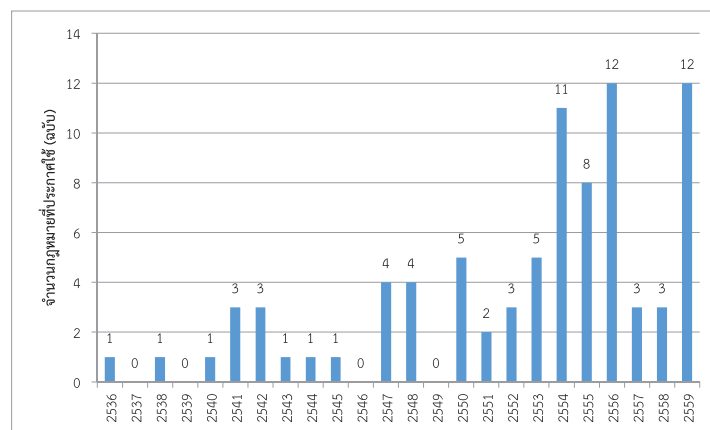
จากรายละเอียดข้างต้นสามารถกล่าวได้ว่ารัฐบาลไทยมีการประยุกต์ใช้มาตรการที่ก่อให้เกิดรายจ่ายภาษีเงินได้นิติบุคคลเป็นจำนวนมาก โดยมักปรากฏอยู่ใน 3 รูปแบบหลัก ได้แก่ (1) ข้อกำหนดในประมวลรัษฎากรที่เป็นการบังคับใช้เฉพาะกลุ่ม (2) มาตรการตามที่ปรากฏในพระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุน และ (3) มาตรการตามที่ปรากฏในพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากรฉบับต่างๆ ซึ่งในส่วนของมาตรการที่ปรากฏในพระราชกฤษฎีกานั้นมีปรากฏอยู่เป็นจำนวนมากในปัจจุบัน ภาพที่ 1 แสดงจำนวนพระราชกฤษฎีกาที่เกี่ยวข้องกับรายจ่ายภาษีเงินได้นิติบุคคลตามข้อกำหนดในงานศึกษานี้และปีที่มีการประกาศบังคับใช้ โดยแบ่งออกเป็น (ก) มาตรการที่มีลักษณะคงอยู่ถาวร⁸ และ (ข) มาตรการระยะสั้น

ภาพที่ 1: จำนวนพระราชกฤษฎีกาที่เกี่ยวข้องกับรายจ่ายภาษี ในช่วงปี พ.ศ. 2536 – 2559

(ก) มาตรการลักษณะคงอยู่ถาวร



(ข) มาตรการระยะสั้น



หมายเหตุ: ข้อมูลจำนวนพระราชกฤษฎีกา ณ ปี พ.ศ. 2559 นับจนถึงวันที่ 30 กันยายน พ.ศ. 2559

ที่มา: จากการรวบรวมโดยคณะผู้วิจัย

จากภาพที่ 1 สามารถกล่าวได้ว่ามาตรการที่ก่อให้เกิดรายจ่ายภาษีเงินได้นิติบุคคลมีแนวโน้มเป็นที่นิยมมากขึ้นในระยะหลัง โดยเฉพาะอย่างยิ่งมาตรการระยะสั้นที่ถูกนำมาใช้เป็นจำนวนมากนับตั้งแต่ปี พ.ศ. 2554 เป็นต้นมา ซึ่งการ

⁷ พระราชกฤษฎีกาจำนวน 84 ฉบับ นับรวมเฉพาะฉบับที่มีความเกี่ยวข้องกับการยกเว้นหรือการลดอัตราการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลในระยะสั้น และไม่รวมพระราชกฤษฎีกาที่ได้มีการออกกฎหมายยกเลิกในภายหลัง

⁸ ในกรณีของพระราชกฤษฎีกาที่ก่อให้เกิดมาตรการในลักษณะที่คงอยู่ถาวร งานศึกษานี้จะนับเฉพาะกฎหมายฉบับ ดั้งเดิม โดยไม่นับรวมกฎหมายที่ออกมาเพื่อแก้ไขเพิ่มเติมกฎหมายฉบับเดิม ทั้งนี้ เพื่อไม่ให้เกิดการนับซ้ำมาตรการเดียวกัน

ปรากฏการณ์ของมาตรการที่ก่อให้เกิดรายจ่ายภาษีเงินได้นิติบุคคลเหล่านี้ส่งผลกระทบต่อความสามารถในการจัดเก็บรายได้ของรัฐบาลในระยะสั้น และอาจกระทบต่อการรักษาวินัยทางการคลังในระยะยาวอีกด้วย

4. ประเมินการรายจ่ายภาษีเงินได้นิติบุคคลของประเทศไทย

เนื้อหาในส่วนนี้แบ่งเป็นสามส่วนคือ **ส่วนที่หนึ่ง** เป็นการกล่าวถึงโครงสร้างการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลพื้นฐาน ซึ่งจะถูกนำมาใช้ในการคำนวณภาษีเงินได้นิติบุคคลที่ควรจัดเก็บได้และรายจ่ายภาษีเงินได้นิติบุคคลที่เกิดขึ้น **ส่วนที่สอง** เป็นการกล่าวถึงข้อมูลของบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย (The Stock Exchange of Thailand, SET) และบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์เอ็ม เอ ไอ (The Market for Alternative Investment, MAI) ที่ใช้ใน การศึกษานี้ และ ส่วนที่สาม เป็นการนำเสนอประมาณการรายจ่ายภาษีเงินได้นิติบุคคลของบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ฯ และที่เกิดขึ้นทั้งหมดของประเทศไทย

4.1 ภาษีเงินได้นิติบุคคลพื้นฐานของประเทศไทย

การประมาณการรายจ่ายภาษีเงินได้นิติบุคคลของงานศึกษานี้ ใช้วิธีการวัด ‘รายรับที่เสียไป’ โดยการเปรียบเทียบระหว่างภาษีเงินได้นิติบุคคลที่จัดเก็บได้ ของบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยและในตลาดหลักทรัพย์เอ็ม เอ ไอ กับภาษีเงินได้นิติบุคคลที่ควรจัดเก็บได้ หากเป็นไปตามโครงสร้างภาษีพื้นฐานตามปกติ ทั้งนี้กำหนดให้พฤติกรรมทางเศรษฐกิจของผู้เสียภาษีไม่เปลี่ยนแปลงไปจากเดิม และส่วนการนิยามโครงสร้างภาษีเงินได้นิติบุคคลพื้นฐานตามปกติ นั้น งานศึกษานี้ใช้แนวทางเดียวกับที่หน่วยงานกระทรวงการคลังของประเทศไทยสหรัฐอเมริกาใช้ในการศึกษา (U.S. Department of the Treasury, 2015) โดยอ้างอิงกับภาษีพื้นฐานตามที่ระบุในประมวลรัษฎากรแต่เพียงเท่านั้น (Reference tax law baseline)

อัตราภาษีเงินได้นิติบุคคลพื้นฐานของประเทศไทยในช่วงระหว่างรอบบัญชีปี พ.ศ. 2551 – 2558 ถูกแสดงให้เห็นในตารางที่ 1 ในกรณีทั่วไป บริษัทจะเสียภาษีในอัตราร้อยละ 30 ของผลกำไรสุทธิ แต่สำหรับบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ที่มีกำไรสุทธิไม่เกินหรือเท่ากับ 300 ล้านบาท และที่เกิน 300 ล้านบาท จะเสียภาษีในอัตราร้อยละ 25 และ 30 ตามลำดับ ส่วนบริษัทจดทะเบียนในตลาด MAI ที่มีกำไรสุทธิไม่เกินหรือเท่ากับ 20 ล้านบาท และที่เกิน 20 ล้านบาท จะเสียภาษีในอัตราร้อยละ 20 และ 30 ตามลำดับ

การลดอัตราภาษีหรือการยกเว้นเงินได้เพื่อเสียภาษี ที่ไม่อยู่ในโครงสร้างการจัดเก็บภาษีพื้นฐานตามปกติ ซึ่งอาจบังคับใช้กับนิติบุคคลเฉพาะกลุ่ม ทั้งที่เป็นมาตรการคงอยู่ในลักษณะถาวรและที่เป็นมาตรการระยะสั้น และมักเกิดขึ้นตามพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากร อาทิ ตามพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยการลดอัตราและยกเว้นรัษฎากร ฉบับที่ 530 พ.ศ. 2554 ลดอัตราภาษีสำหรับรอบบัญชีปี 2555 โดยในกรณีทั่วไป (ตามที่แสดงในตารางที่ 2) บริษัทจะเสียภาษีในอัตราร้อยละ 23 ของผลกำไรสุทธิ สำหรับบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ จะเสียภาษีในอัตราร้อยละ 23 ของผลกำไรสุทธิ และสำหรับบริษัทจดทะเบียนในตลาด MAI จะเสียภาษีในอัตราร้อยละ 20 ของผลกำไรสุทธิ ส่วนพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยการลดอัตราและยกเว้นรัษฎากร ฉบับที่ 555 พ.ศ. 2555 และฉบับที่ 577 พ.ศ. 2557 สำหรับรอบบัญชีปี พ.ศ. 2556 – 2558 ในกรณีของบริษัททั่วไปและบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์หรือตลาด MAI จะเสียภาษีเท่ากับในอัตราร้อยละ 20

ทั้งนี้การลดอัตราภาษีเงินได้นิติบุคคลเหล่านี้เป็นการลดอัตราภาษีลงชั่วคราว (ก่อนที่จะจะมีการออกพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 42) พ.ศ. 2559 ในพระราชกฤษฎีกาเบกษา วันที่ 4 มีนาคม 2559 ที่ผ่านมา ที่เป็นการลดอัตราภาษีเงินได้นิติบุคคลสำหรับบริษัท และบริษัทหุ้นส่วนอยู่ที่ร้อยละ 20 ของกำไรสุทธิเป็นการถาวร) และไม่ถือว่าอยู่ในโครงสร้างการจัดเก็บภาษีพื้นฐานตามปกติ ดังนั้นการสูญเสียรายรับภาษีของรัฐบาลจากมาตรการลดภาษีนี้จึงนับเป็นส่วนหนึ่งของรายจ่ายภาษีเงินได้นิติบุคคล⁹

⁹ การปรับลดอัตราภาษีเงินได้นิติบุคคลลง อาจส่งผลให้มีนิติบุคคลรายใหม่เข้าระบบภาษีเงินได้นิติบุคคลเพิ่มขึ้น และทำให้รัฐบาลมีรายรับภาษีเงินได้เพิ่มขึ้นก็เป็นได้ แต่การประมาณการรายจ่ายภาษีของงานศึกษานี้ จะยังไม่พิจารณาผลที่อาจเกิดขึ้นในส่วนนี้

ตารางที่ 1: โครงสร้างอัตราภาษีเงินได้นิติบุคคลพื้นฐานของประเทศไทยในรอบบัญชี พ.ศ. 2551 – 2558

ประเภทนิติบุคคล	รอบบัญชีปีพ.ศ. 2551-2558	
	กำไรสุทธิ	อัตราภาษี
1. กรณีทั่วไป	ทั้งจำนวน	30%
2. กรณีลดอัตราอื่นๆ		
2.1 บริษัทจดทะเบียนใน ตลาดหลักทรัพย์ SET	0-300 ล้านบาท มากกว่า 300 ล้านบาท	25% 30%
2.2 บริษัทจดทะเบียนในตลาด MAI	0-20 ล้านบาท มากกว่า 20 ล้านบาท	20% 30%
2.3 SMEs (นิติบุคคลที่มีทุนชำระ แล้วไม่เกิน 5 ล้านบาท)	150,000-1,000,000 บาท 1,000,001-3,000,000 บาท มากกว่า 3,000,000 บาท	15% 20% 30%

ที่มา: กรมสรรพากร

ตารางที่ 2: โครงสร้างอัตราภาษีเงินได้นิติบุคคลของประเทศไทย ในช่วงรอบบัญชี พ.ศ. 2551 – 2558

ประเภทนิติบุคคล	รอบบัญชีปี พ.ศ. 2551-2554		รอบบัญชีปีพ.ศ. 2555*		รอบบัญชีปี พ.ศ. 2556 – 2558*	
	กำไรสุทธิ	อัตราภาษี	กำไรสุทธิ	อัตราภาษี	กำไรสุทธิ	อัตราภาษี
	ทั้งจำนวน	30%	ทั้งจำนวน	23%	ทั้งจำนวน	20%
1. กรณีทั่วไป	ทั้งจำนวน	30%	ทั้งจำนวน	23%	ทั้งจำนวน	20%
2. กรณีลด อัตราอื่นๆ						
2.1 บริษัท จดทะเบียนใน ตลาดหลักทรัพย์ SET	0-300 ล้านบาท มากกว่า 300 ล้านบาท	25% 30%	ทั้งจำนวน	23%	ทั้งจำนวน	20%
2.2 บริษัทจดทะเบียนใน ตลาด MAI	0-20 ล้านบาท มากกว่า 20 ล้านบาท	20% 30%	ทั้งจำนวน	20%	ทั้งจำนวน	20%
2.3 SMEs (นิติบุคคลที่มีทุน ชำระแล้วไม่เกิน 5 ล้านบาท)	150,000- 1,000,000 บาท 1,000,001- 3,000,000 บาท มากกว่า 3,000,000 บาท	15% 20% 30%	>150,000 บาท <1 ล้านบาท > 1 ล้านบาท	15% 23%	>300,000 บาท <1 ล้านบาท > 1 ล้านบาท	15% 20%

หมายเหตุ: *ลดอัตราภาษีเงินได้นิติบุคคลตามพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการลดอัตราและยกเว้นรัษฎากร ฉบับที่ 530 พ.ศ. 2554 ฉบับที่ 555 พ.ศ. 2555 ฉบับที่ 564 พ.ศ. 2556 และฉบับที่ 577 พ.ศ. 2557

ที่มา: จากการรวบรวมโดยคณะผู้วิจัย

4.2 ข้อมูลของบริษัทจดทะเบียน

งานศึกษานี้ใช้ข้อมูลของบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย และบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์เอ็ม เอ ไอ ในช่วงระหว่างรอบบัญชีปี พ.ศ. 2553 – 2558 โดยเป็นข้อมูลที่มีในฐานข้อมูล www.setsmart.com เท่านั้น ดังนั้นข้อมูลที่ใช้จึงไม่ถือว่าเป็นตัวแทนของบริษัททั้งหมดที่ประกอบกิจการในประเทศไทย และเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลได้อย่างแท้จริง ผลการศึกษาที่ได้หากนำไปใช้ในการวิเคราะห์หรืออ้างอิงต่อไปจึงควรต้องทำอย่างรอบคอบ

เนื่องจากการวิเคราะห์รายจ่ายภาษีของบริษัทจดทะเบียนจำเป็นต้องเปรียบเทียบข้อมูลค่าใช้จ่ายภาษีเงินได้และฐานภาษี (เช่น กำไรก่อนภาษีเงินได้) ของแต่ละบริษัท เพื่อใช้ในการคำนวณภาษีที่ควรต้องจ่าย หากเป็นไปตามโครงสร้างการจัดเก็บภาษีพื้นฐานตามปกติ ดังนั้นหากบริษัทไม่รายงานข้อมูลทางการเงินดังกล่าว ข้อมูลของบริษัทเหล่านั้นก็จะไม่ถูกรวมอยู่ในฐานข้อมูลที่ใช้การศึกษานี้ คณะผู้วิจัยจึงตัดสินใจไม่นำข้อมูลของบริษัท ปตท.สำรวจและผลิตปิโตรเลียม จำกัด (มหาชน) มาใช้ในการวิเคราะห์ เนื่องจากค่าใช้จ่ายภาษีเงินได้ตามที่ปรากฏในงบกำไรขาดทุนของบริษัทนั้น ไม่ได้แบ่งแยกระหว่างค่าใช้จ่ายภาษีเงินได้ปิโตรเลียมและค่าใช้จ่ายภาษีเงินได้นิติบุคคล ซึ่งจะทำให้การประมาณการรายจ่ายภาษีเงินได้นิติบุคคลเป็นไปอย่างไม่ถูกต้อง นอกจากนี้ ข้อมูลของบริษัทที่มีการรายงานข้อมูลค่าใช้จ่ายภาษีเงินได้ที่เป็นลบ ก็ไม่ถูกรวมเข้ามาใช้ในการศึกษาเช่นกัน เนื่องจากอาจเป็นผลจากการนำผลขาดทุนสุทธิทางภาษีที่ยังไม่ได้ใช้ มาหักเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไร (ขาดทุน) ทางภาษีในงวดนั้น (Loss Carry Forward) ซึ่งทำให้ข้อมูลค่าใช้จ่ายภาษีเงินได้ที่ปรากฏไม่ใช่ข้อมูลภาษีเงินได้ที่เกิดขึ้นในรอบบัญชีนั้นจริง

ในการคำนวณอัตราภาษีเงินได้นิติบุคคลที่แท้จริงนั้น งานศึกษานี้ใช้แนวทางที่คล้ายกันกับ Rochananonda (2006) โดยนำมูลค่าของภาษีเงินได้นิติบุคคลหารด้วยกำไรสุทธิก่อนหักภาษีทั้งหมดของแต่ละบริษัท แล้วนำมาหาค่าเฉลี่ยรวมของทุกบริษัทที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ ซึ่งคณะผู้วิจัยใช้และนำเสนอทั้งวิธีการหาค่าเฉลี่ยอย่างง่าย (Simple average) และค่าเฉลี่ยแบบถ่วงน้ำหนักด้วยผลกำไรของบริษัท (Weighted average) ทั้งนี้อัตราภาษีเงินได้นิติบุคคลที่แท้จริงดังกล่าวอาจสะท้อนผลกระทบของมาตรการส่งเสริมการลงทุนในระดับหนึ่ง อย่างไรก็ตาม อัตราภาษีเงินได้นิติบุคคลที่แท้จริงที่คำนวณได้ ยังได้รับผลกระทบจากมาตรการที่มีเป้าประสงค์อื่นอีกเป็นจำนวนมาก ทั้งมาตรการที่มีลักษณะคงอยู่เป็นการถาวร และมาตรการระยะสั้นที่เกิดขึ้นในบางช่วงเวลา ดังที่ได้กล่าวถึงไว้ในส่วนก่อนหน้า

ตารางที่ 3 และ 4 แสดงถึงค่าสถิติบางส่วนจากฐานข้อมูลที่ใช้ในการศึกษา โดยมีบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยและตลาดหลักทรัพย์เอ็ม เอ ไอ ที่รายงานข้อมูลครบถ้วนและมีการรายงานค่าใช้จ่ายภาษีเงินได้ที่ไม่เป็นลบอยู่ทั้งสิ้น 326 บริษัท ในรอบบัญชีปี พ.ศ. 2553 (แบ่งเป็นบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย 284 บริษัทและบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์เอ็ม เอ ไอ 42 บริษัท) โดยมีภาษีเงินได้รวม 107,274 ล้านบาท ในขณะที่รอบบัญชีปี พ.ศ. 2558 มีบริษัทจดทะเบียนเพิ่มขึ้นเป็น 479 บริษัท (แบ่งเป็นบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย 381 บริษัท และบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์เอ็ม เอ ไอ 98 บริษัท) แต่ภาษีเงินได้รวมทั้งสิ้นกลับลดลงเหลือเพียง 94,464 ล้านบาท

สาเหตุหนึ่งที่ทำให้ภาษีเงินได้รวมที่จัดเก็บได้ลดลง เนื่องจากอัตราภาษีเงินได้ที่แท้จริงลดลงอย่างมากในช่วงเวลาของการศึกษาดังกล่าว โดยมีอัตราภาษีที่แท้จริงซึ่งวัดโดยการใช้อัตราเฉลี่ยแบบถ่วงน้ำหนัก ลดลงจากร้อยละ 20.89 ในรอบบัญชีปี พ.ศ. 2553 เหลือเพียงร้อยละ 13.07 ในรอบบัญชีปี พ.ศ. 2558 ทั้งนี้ อัตราภาษีเงินได้ที่ลดลงส่วนใหญ่นั้นเป็นผลจากอัตราภาษีที่แท้จริงของบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยซึ่งลดลงเป็นอย่างมาก โดยลดลงจากร้อยละ 20.92 ในรอบบัญชีปี พ.ศ. 2553 เหลือเพียงร้อยละ 13.06 ในรอบบัญชีปี พ.ศ. 2558 ในขณะที่อัตราภาษีที่แท้จริงของบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์เอ็ม เอ ไอ กลับไม่ได้ลดลงมากนัก โดยอยู่ที่อัตราร้อยละ 16.82 ในรอบบัญชีปี พ.ศ. 2553 และอัตราร้อยละ 13.60 ในรอบบัญชีปี พ.ศ. 2558

นอกจากนี้ เป็นที่น่าสังเกตอีกว่า นับตั้งแต่รอบบัญชีปี พ.ศ. 2554 เป็นต้นมา อัตราภาษีที่แท้จริงซึ่งวัดโดยวิธีการใช้ค่าเฉลี่ยแบบถ่วงน้ำหนักของบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์เอ็ม เอ ไอ กลับสูงกว่าอัตราภาษีที่แท้จริง ที่จัดเก็บได้ของบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย ซึ่งแสดงให้เห็นถึงปัญหาที่อาจเกิดขึ้นจาก

ช้อยกเว้นหรือขอลดหย่อนทางด้านภาษี ที่เอื้อประโยชน์ให้แก่บริษัทขนาดใหญ่ซึ่งจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย มากกว่าบริษัทขนาดเล็กที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์เอ็ม เอ ไอ

ตารางที่ 3: ค่าสถิติจำนวนบริษัทและภาษีเงินได้ของบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ MAI

รอบบัญชี	จำนวนบริษัททั้งหมด ⁽¹⁾	จำนวนบริษัททั้งหมดที่เสียภาษีเงินได้ ⁽²⁾	ภาษีเงินได้ทั้งหมดรวม (ล้านบาท)	จำนวนบริษัททั้งหมดใน SET ⁽¹⁾	จำนวนบริษัททั้งหมดใน SET ที่เสียภาษีเงินได้ ⁽²⁾	ภาษีเงินได้ทั้งหมดใน SET (ล้านบาท)	จำนวนบริษัทใน MAI(1)	จำนวนบริษัททั้งหมดใน MAI ที่เสียภาษีเงินได้ ⁽²⁾	ภาษีเงินได้ทั้งหมดใน MAI (ล้านบาท)
2553	337	326	107,274	295	284	106,662	42	42	612
2554	370	357	108,898	316	305	107,999	54	52	899
2555	405	395	95,904	340	330	94,864	65	65	1,040
2556	534	448	96,781	439	363	95,618	95	85	1,163
2557	574	479	91,069	466	392	89,898	108	87	1,172
2558	584	479	94,464	469	381	92,753	115	98	1,711

หมายเหตุ: (1) หมายถึง จำนวนบริษัททั้งหมดที่มีการรายงานข้อมูลค่าใช้จ่ายภาษีเงินได้ แต่ไม่นับรวมข้อมูลของบริษัท ปตท.สำรวจและผลิตปิโตรเลียม จำกัด (มหาชน)

(2) หมายถึง จำนวนบริษัททั้งหมดที่มีการรายงานข้อมูลค่าใช้จ่ายภาษีเงินได้ แต่ไม่นับรวมข้อมูลของบริษัทที่มีการรายงานค่าใช้จ่ายภาษีเงินได้ตีตลาด และข้อมูลของบริษัท ปตท.สำรวจและผลิตปิโตรเลียม จำกัด (มหาชน)

ที่มา: คำนวณโดยคณะผู้วิจัย

ตารางที่ 4: อัตราภาษีเงินได้นิติบุคคลที่แท้จริงของบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ และ MAI (หน่วย: ร้อยละ)

(ก) คำนวณโดยใช้ค่าเฉลี่ยอย่างง่าย (Simple average)⁽¹⁾

รอบบัญชี	อัตราภาษีเงินได้รวม	อัตราภาษีเงินได้ใน SET	ภาษีเงินได้ทั้งหมดใน MAI
2553	19.50	19.86	17.09
2554	23.37	23.53	22.42
2555	17.70	17.27	19.93
2556	16.13	16.08	16.36
2557	16.37	16.03	17.91
2558	16.95	16.51	18.65

(ข) คำนวณโดยใช้ค่าเฉลี่ยแบบถ่วงน้ำหนักด้วยผลกำไรของบริษัท (Weighted average)⁽²⁾

รอบบัญชี	อัตรารายจ่ายภาษีเงินได้รวม	อัตรารายจ่ายภาษีเงินได้ใน SET	ภาษีเงินได้ทั้งหมดใน MAI
2553	20.89	20.92	16.82
2554	20.05	20.04	21.82
2555	15.26	15.22	19.82
2556	13.49	13.46	16.56
2557	13.21	13.19	14.63
2558	13.07	13.06	13.60

หมายเหตุ: (1) ไม่รวมข้อมูลของบริษัท ปตท.สำรวจและผลิตปิโตรเลียม จำกัด (มหาชน) นอกจากนี้ หากบริษัทมีอัตรารายจ่ายภาษีเงินได้ที่แท้จริงติดลบ งานศึกษานี้จะกำหนดให้อัตรารายจ่ายภาษีเงินได้ที่แท้จริงในปีนั้นมีค่าเป็นศูนย์

(2) ไม่รวมข้อมูลของบริษัท ปตท.สำรวจและผลิตปิโตรเลียม จำกัด (มหาชน) และข้อมูลของบริษัทที่มีการรายงานผลกำไรติดลบ นอกจากนี้ หากบริษัทมีอัตรารายจ่ายภาษีเงินได้ที่แท้จริงติดลบ งานศึกษานี้จะกำหนดให้อัตรารายจ่ายภาษีเงินได้ที่แท้จริงในปีนั้นมีค่าเป็นศูนย์

ที่มา: คำนวณโดยคณะผู้วิจัย

4.3 ผลการประมาณการ

การคำนวณค่าประมาณการรายจ่ายภาษีเงินได้นิติบุคคลในวงศึกษานี้อ้างอิงแนวคิดของการคำนวณมูลค่าภาษีเงินได้ในกรณีปกติ ซึ่งเป็นกรณีสมมุติที่ไม่มีมาตรการที่ก่อให้เกิดรายจ่ายภาษีเงินได้นิติบุคคลประเภทต่างๆ มาหักกับมูลค่าภาษีเงินได้นิติบุคคลที่เกิดขึ้นจริง ทั้งนี้ การคำนวณมูลค่าภาษีเงินได้ในกรณีปกติดังกล่าว เกิดจากการนำเอากำไรสุทธิก่อนหักรายจ่ายภาษีมาคำนวณร่วมกับอัตรารายจ่ายปกติที่สอดคล้องกับสถานการณ์ของแต่ละบริษัท

ผลการประมาณการรายจ่ายภาษีเงินได้นิติบุคคลสำหรับบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย และตลาดหลักทรัพย์เอ็ม เอ ไอ ซึ่งอยู่ในฐานข้อมูลการศึกษา (ตารางที่ 5) พบว่า รายจ่ายภาษีเงินได้นิติบุคคลรวมทั้งหมดที่เกิดขึ้นในรอบบัญชีปี พ.ศ. 2553 เท่ากับ 43,581 ล้านบาท โดยรายจ่ายภาษีที่ประมาณการได้มีแนวโน้มเพิ่มขึ้นอย่างรวดเร็ว ซึ่งในรอบบัญชีปี พ.ศ. 2558 พบว่า มีรายจ่ายภาษีเงินได้นิติบุคคลทั้งสิ้นเท่ากับ 117,343 ล้านบาท หรือเพิ่มขึ้นโดยเฉลี่ยคิดเป็นร้อยละ 26.19 ต่อปี

ประมาณการรายจ่ายภาษีเฉพาะที่เป็นผลจากการลดอัตรารายจ่ายภาษีเงินได้นิติบุคคลลงเป็นการชั่วคราวในช่วงรอบบัญชีปี พ.ศ. 2555 – 2558 พบว่า สำหรับรอบบัญชีปี พ.ศ. 2555 เท่ากับ 39,786 ล้านบาท และเพิ่มขึ้นเป็น 67,861 ล้านบาทในรอบบัญชีปี พ.ศ. 2558 หรือเพิ่มขึ้นโดยเฉลี่ยคิดเป็นร้อยละ 22.79 ต่อปี โดยหากไม่รวมผลของการลดอัตรารายจ่ายภาษีเงินได้นิติบุคคลลงเป็นการชั่วคราว รายจ่ายภาษีที่เกิดขึ้นของบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยและตลาดหลักทรัพย์เอ็ม เอ ไอ จะพบว่า ไม่เปลี่ยนแปลงมากนักในช่วงรอบบัญชีปี พ.ศ. 2555 – 2558 โดยประมาณการรายจ่ายภาษีอยู่ในช่วงระหว่าง 42,038 ถึง 49,483 ล้านบาทต่อปี

หากนำผลประมาณการรายจ่ายภาษีเงินได้นิติบุคคลที่พบของบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยและตลาดหลักทรัพย์เอ็ม เอ ไอ มาประมาณการรายจ่ายภาษีเงินได้นิติบุคคลทั้งหมดของประเทศ โดยมีสมมติฐานสำคัญที่กำหนดให้ ข้อมูลประชากรของบริษัททั้งหมดในประเทศไทย มีลักษณะเหมือนกับข้อมูลประชากรของบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยและตลาดหลักทรัพย์เอ็ม เอ ไอ ที่ถูกใช้ในการประมาณการโดยงานศึกษานี้ นอกจากนี้ งานศึกษายังกำหนดให้บริษัทชำระภาษีเงินได้นิติบุคคลครั้งรอบ (ครั้งปี) เท่ากันกับที่ชำระภาษีเงินได้นิติบุคคลเมื่อสิ้นรอบ (สิ้นปี) โดยในการชำระภาษีเงินได้นิติบุคคลครั้งรอบ ภาษีเงินได้ที่จัดเก็บได้ถูกกำหนดให้อยู่ในปีปฏิทินเดียวกันกับรอบปีบัญชี แต่ในการชำระภาษีเงินได้นิติบุคคลเมื่อสิ้นรอบ ภาษีเงินได้ที่จัดเก็บได้จะถูกกำหนดให้อยู่ในปีปฏิทินถัดไปจากรอบปีบัญชี

ผลการประมาณการที่ได้ (ตารางที่ 6) พบว่า รายจ่ายภาษีรวมทั้งหมดของประเทศไทยที่เกิดขึ้นในปีปฏิทิน พ.ศ. 2554 เท่ากับ 231,228 ล้านบาท ซึ่งคิดเป็นสัดส่วนร้อยละ 28.78 ของภาษีเงินได้นิติบุคคลที่ควรจัดเก็บได้ทั้งหมด

โดยรายจ่ายภาษีเงินได้นิติบุคคลที่ประมาณการมีแนวโน้มเพิ่มขึ้นอย่างรวดเร็ว ซึ่งในปีปฏิทิน พ.ศ. 2558 บริษัทมีรายจ่ายภาษีเงินได้รวมทั้งสิ้นเท่ากับ 694,835 ล้านบาท (คิดเป็นสัดส่วนร้อยละ 55.01 ของภาษีเงินได้นิติบุคคลที่ควรจัดเก็บได้ทั้งหมด) เพิ่มขึ้นโดยเฉลี่ยร้อยละ 34.42 ต่อปี แต่หากไม่นับรวมผลการลดอัตราภาษีเงินได้นิติบุคคลลงเป็นการชั่วคราว รายจ่ายภาษีที่เกิดขึ้นทั้งหมดของประเทศไทยพบว่า เพิ่มขึ้นไม่มากนัก โดยเพิ่มขึ้นจาก 249,216 ล้านบาทในปีปฏิทิน พ.ศ. 2555 มาเป็น 290,542 ล้านบาท ในปีปฏิทิน พ.ศ. 2558 หรือเพิ่มขึ้นเฉลี่ยร้อยละ 6.06 ต่อปี

เมื่อเปรียบเทียบประมาณการรายจ่ายภาษีเงินได้นิติบุคคลทั้งหมด กับรายจ่ายภาษีที่เกิดขึ้นจริง เฉพาะในส่วนของการยกเว้นหรือลดหย่อนภาษีเงินได้การส่งเสริมการลงทุนของ BOI ตามข้อมูลที่ระบุในเอกสารงบประมาณ ประจำปีงบประมาณ พ.ศ. 2559-2560 (ตารางที่ 7) ในปี พ.ศ. 2558 มูลค่าการยกเว้นหรือการลดหย่อนภาษีเงินได้นิติบุคคลภายใต้การส่งเสริมการลงทุนของ BOI พบว่า มีสัดส่วนที่ร้อยละ 53.86 ของประมาณการรายจ่ายภาษีเงินได้นิติบุคคลทั้งหมด (ในกรณีที่ไม่นับรวมผลการลดอัตราภาษีเงินได้นิติบุคคลลงเป็นการชั่วคราว) โดยเป็นสัดส่วนที่เพิ่มขึ้นจากร้อยละ 50.39 ที่พบในปี พ.ศ. 2557 เล็กน้อย

ดังที่ได้กล่าวมาแล้วข้างต้น การประมาณการรายจ่ายภาษีทั้งหมดของงานศึกษาชิ้นนี้ อยู่ภายใต้ข้อจำกัดทางด้านข้อมูลและสมมติฐาน ที่กำหนดให้ข้อมูลประชากรของบริษัททั้งหมดในประเทศไทย มีลักษณะเหมือนกับข้อมูลประชากรของบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยและตลาดเอ็ม เอ ไอ แต่เป็นที่ยอมรับกันโดยทั่วไปว่า บริษัทที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยและตลาดเอ็ม เอ ไอ ต้องจัดทำบัญชีและผ่านการตรวจสอบทางบัญชีอย่างเข้มข้น ซึ่งทำให้การทำธุรกรรมต่างๆ หลีกเลี่ยงภาษีได้ค่อนข้างยาก (เมื่อเปรียบเทียบกับบริษัทที่อยู่นอกตลาด) นอกจากนี้ บริษัทที่อยู่นอกตลาดส่วนใหญ่ยังเป็นบริษัท SME ที่มีขนาดเล็ก โดยหากมีกำไรสุทธิในรอบบัญชีปี 2556-2558 ต่ำกว่า 1 ล้านบาท ก็จะเสียภาษีในอัตราร้อยละ 15 ซึ่งเป็นอัตราที่ต่ำกว่าที่บริษัทจดทะเบียน ซึ่งต้องเสียที่อัตราร้อยละ 20 ดังนั้น รายจ่ายภาษีเงินได้นิติบุคคลทั้งหมดที่เกิดขึ้นจริงจึงอาจต่ำกว่าผลการประมาณการที่ได้ ผู้นำผลการศึกษาที่ได้ไปใช้อ้างอิงต่อไปนั้น จึงควรต้องพิจารณาอย่างรอบคอบ

ตารางที่ 5: ประมาณการรายจ่ายภาษีเงินได้นิติบุคคลที่เกิดขึ้นในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย และตลาดหลักทรัพย์เอ็ม เอ ไอ (หน่วย: ล้านบาท)

รอบบัญชี ปี พ.ศ.	ภาษีเงินได้ นิติบุคคล ที่ควรจัดเก็บได้ ภายใต้โครงสร้าง ภาษีพื้นฐาน	ภาษีเงินได้ที่จัด เก็บได้จริง	รายจ่ายภาษีเงิน ได้นิติบุคคล ที่เกิดขึ้นรวม ทั้งหมด	รายจ่ายภาษีที่เกิด ขึ้นจากการลด อัตราภาษีเงินได้ นิติบุคคล	รายจ่ายภาษีที่ เกิดขึ้น ไม่นับรวมผลการ ลดอัตราภาษีเงิน ได้นิติบุคคล
2553	150,856	107,274	43,581	0	43,581
2554	152,687	108,898	43,789	0	43,789
2555	181,947	95,904	86,043	39,786	46,257
2556	204,326	96,781	107,545	65,507	42,038
2557	200,574	91,069	109,505	64,132	45,373
2558	211,807	94,464	117,343	67,861	49,483
รวมทั้งสิ้น	1,102,198	594,391	507,807	237,285	270,521

หมายเหตุ: ไม่รวมข้อมูลของบริษัท ปตท.สำรวจและผลิตปิโตรเลียม จำกัด (มหาชน) และข้อมูลของบริษัทที่มีการรายงานค่าใช้จ่ายภาษีเงินได้ติดลบ

ที่มา: คำนวณโดยคณะผู้วิจัย

ตารางที่ 6: ประมาณการรายจ่ายภาษีเงินได้นิติบุคคลของประเทศไทย (หน่วย: ล้านบาท)

รอบบัญชี ปี พ.ศ.	ภาษีเงินได้ นิติบุคคล ที่ควรจัดเก็บได้ ภายใต้โครงสร้าง ภาษีพื้นฐาน	ภาษีเงินได้ที่จัด เก็บได้จริง	รายจ่ายภาษีเงิน ได้นิติบุคคล ที่เกิดขึ้นรวม ทั้งหมด	รายจ่ายภาษีที่เกิด ขึ้นจากการลด อัตราภาษีเงินได้ นิติบุคคล	รายจ่ายภาษีที่ เกิดขึ้น ไม่นับรวมผลการ ลดอัตราภาษีเงิน ได้นิติบุคคล
2554	803,332	572,104	231,228	0	231,228
2555	926,151	566,821	359,330	110,114	249,216
2556	1,199,147	598,173	600,974	326,871	274,103
2557	1,214,426	563,424	651,002	388,828	262,174
2558	1,263,122	568,287	694,835	404,293	290,542
รวมทั้งสิ้น	5,872,489	3,335,120	2,537,369	1,230,106	1,307,263

ที่มา: คำนวณโดยคณะผู้วิจัย

ตารางที่ 7: เปรียบเทียบรายจ่ายภาษีที่เกิดขึ้นกับประมาณการรายจ่ายภาษีเงินได้นิติบุคคลทั้งหมด (หน่วย: ล้านบาท)

ประเภทหรือภาษีที่ยกเว้นเฉพาะราย	มูลค่าการขาดรายได้ ตามที่ระบุใน เอกสารงบประมาณ*		ประมาณการ รายจ่ายภาษีเงินได้ นิติบุคคลทั้งหมด**		สัดส่วน (หน่วย: ร้อยละ)	
	2557	2558	2557	2558	2557	2558
1. การยกเว้นหรือลดหย่อนภาษีภายใต้การ ส่งเสริมการลงทุนของ BOI	199,843	224,483				
- ยกเว้น/ลดหย่อนภาษีศุลกากร	63,294	63,543				
- ภาษีมูลค่าเพิ่ม	4,431	4,448				
- ยกเว้น/ลดหย่อนภาษีเงินได้	132,118	156,492	262,174	290,542	50.39	53.86
2. ยกเว้นภาษีตาม พ.ร.บ.ปิโตรเลียม พ.ศ. 2514	15,824	11,901				
- ยกเว้นภาษีศุลกากร	6,474	4,678				
- ยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม	9,350	7,223				
รวม	215,667	236,384				

ที่มา: * เอกสารงบประมาณ ฉบับที่ 5 รายงานภาวะเศรษฐกิจและการคลัง ประจำปีงบประมาณ พ.ศ. 2559-2560

** คำนวณโดยคณะผู้วิจัย (ไม่นับรวมผลการลดอัตราภาษีเงินได้)

5. บทสรุป

งานศึกษาชิ้นนี้นำเสนอเนื้อหาที่เกี่ยวกับรายจ่ายภาษีเงินได้นิติบุคคลในหลายเรื่องด้วยกัน ทั้งการนำเสนอนิยามวิธีการวัด และหลักการที่เกี่ยวข้อง การสำรวจมาตรการรายจ่ายภาษีในระบบภาษีเงินได้นิติบุคคลของประเทศไทย ทั้งที่มีลักษณะคงอยู่ถาวรและที่เป็นมาตรการระยะสั้น รวมถึงการประมาณการรายจ่ายภาษีเงินได้นิติบุคคลที่เกิดขึ้นในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย และตลาดหลักทรัพย์เอ็ม เอ ไอ และประมาณการรายจ่ายภาษีที่เกิดขึ้นทั้งหมดของประเทศไทยด้วยเช่นกัน

ผลการศึกษาที่ได้ พบว่า รัฐบาลไทยมีการประยุกต์ใช้มาตรการที่ก่อให้เกิดรายจ่ายภาษีเงินได้นิติบุคคลเป็นจำนวนมาก โดยมาตรการดังกล่าวปรากฏอยู่ใน 3 รูปแบบหลัก ได้แก่ (1) ข้อกำหนดในประมวลรัษฎากร (2) มาตรการตามที่ปรากฏในพระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุน และ (3) มาตรการตามที่ปรากฏในพระราชกฤษฎีกาฉบับต่าง ๆ โดยมาตรการที่ก่อให้เกิดรายจ่ายภาษีเงินได้นิติบุคคลมีแนวโน้มถูกนำมาใช้เพิ่มขึ้นอย่างรวดเร็ว นับตั้งแต่ปี พ.ศ. 2554 เป็นต้นมา โดยเฉพาะอย่างยิ่งในกลุ่มที่เป็นมาตรการกระตุ้นเศรษฐกิจระยะสั้น

ในปีปฏิทิน พ.ศ. 2558 ประมาณการรายจ่ายภาษีเงินได้นิติบุคคลรวมทั้งพบในบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยและบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ เอ็ม เอ ไอ สูงถึง 117,343 ล้านบาท ซึ่งคิดเป็นสัดส่วนร้อยละ 55.40 ของภาษีเงินได้นิติบุคคลที่ควรจัดเก็บได้ทั้งหมด ทั้งนี้ หากไม่นับรวมผลการลดอัตราภาษีเงินได้ลงเป็นการชั่วคราว รายจ่ายภาษีที่เกิดขึ้นทั้งหมดของประเทศไทยจะมีขนาดเท่ากับ 49,483 ล้านบาท ซึ่งนับว่าสูงมาก

ภายใต้สมมติฐานที่ใช้ในการศึกษา ประมาณการรายจ่ายภาษีเงินได้นิติบุคคลรวมทั้งหมดของประเทศไทยอาจสูงถึง 694,835 ล้านบาท ซึ่งหากไม่นับรวมผลการลดอัตราภาษีเงินได้ลงเป็นการชั่วคราว รายจ่ายภาษีที่เกิดขึ้นทั้งหมดของประเทศไทยจะยังมีขนาดเท่ากับ 290,542 ล้านบาท โดยมูลค่าการยกเว้นหรือการลดหย่อนภาษีเงินได้นิติบุคคลภายใต้การส่งเสริมการลงทุนของ BOI พบว่า มีสัดส่วนสูงถึงร้อยละ 53.86 ของรายจ่ายภาษีเงินได้นิติบุคคลทั้งหมดที่ประมาณการได้ในส่วนนี้

ผลการศึกษาโดยรวมแสดงให้เห็นว่า ประเทศไทยมีการสูญเสียรายได้รัฐบาลที่เกิดขึ้นจากรายจ่ายภาษีเงินได้นิติบุคคลในแต่ละปีสูงมาก การออกมาตรการรายจ่ายภาษีต่าง ๆ จึงควรคำนึงถึงต้นทุนจากการสูญเสียรายได้รัฐบาลที่ควรจัดเก็บได้ โดยรายได้ที่สูญเสียไปเหล่านี้ หากไม่สูญเสียไป ก็จะสามารถนำมาใช้ในการพัฒนาโครงการต่าง ๆ ที่มีความสำคัญต่อความเป็นอยู่ของประชาชนและการพัฒนาประเทศในระยะยาวต่อไปได้ นอกจากนี้ ผู้กำหนดนโยบายควรยึดหลักภาษีอากรที่ดีเป็นพื้นฐานสำคัญ โดยหากจำเป็นต้องทำให้มาตรการรายจ่ายภาษีที่ออกมามีเป้าหมายอื่น ซึ่งอาจขัดแย้งและไม่เป็นไปตามหลักภาษีอากรที่ดี ก็ควรพยายามจำกัดให้เกิดการบิดเบือนหรือก่อให้เกิดต้นทุนขึ้นน้อยที่สุดเท่าที่จะสามารถทำได้

References

- Anderson, B., (2008). PowerPoint presentation at the Asian Senior Budget Officials meeting, 10-11 January 2008, Bangkok, Thailand. Retrieved from <https://www.oecd.org/dataoecd/40/6/39944419.pdf>.
- CBO. (2013). The distribution of major tax expenditures in the individual income tax system. Retrieved from <https://www.cbo.gov/publication/43768>.
- Cole, A. (2015). Corporate and Individual Tax Expenditures. *Tax Foundation Fiscal Fact* No.476.
- GAO. (2005). *A glossary of terms used in the federal budget process* (5th ed.). Retrieved from www.gao.gov/new.items/d05734sp.pdf.
- Joint Committee on Taxation. (2014). *Estimates of federal tax expenditures for fiscal years 2014-2018* (JCX-97-14).
- Khannapha, C., Paisuwan, W., & Sakpiboonchit, S. (2009). *Report on impact of tax expenditures on the fiscal system of Thailand*, The Secretariat of the Senate.
- McBride, W. (2013). A brief history of tax expenditures, *Fiscal Fact* No.391, Tax Foundation. Retrieved from [www. TaxFoundation.org](http://www.TaxFoundation.org).
- Muthitacharoen, A. (2016). Assessing tax incentives for investment: A case study of Thailand, *Southeast Asian Journal of Economics*, Vol. 4(2),105-128.
- Musgrave, R., & Musgrave, P. (1989). *Public finance in theory and practice* (5th ed., McGraw-hill international editions. finance series). New York: McGraw-Hill Book Company.
- OECD. (2010). *Tax expenditures in OECD countries*, Paris: OECD Publishing.
- Rochananonda, Chadin. (2006). Tax incentives and FDI in Thailand. paper presented at the International Symposium on FDI and Corporate Taxation, Tokyo, February.
- Tresch, R. (2015). *Public finance: A normative theory* (3rd ed.). Academic Press.
- U.S. Department of the Treasury. (2015). Tax expenditure report for fiscal year 2017. Retrieved from www.treasury.gov/resource-center/tax-policy /Documents/ Tax-Expenditures-FY2017-11132015.pdf.
- Whitehouse, Edward. (1999). The tax treatment of funded pensions, *Social Protection Discussion Paper Series*, The World Bank, Washington DC.