

ปัญหากฎหมายเกี่ยวกับการเก็บภาษีเงินได้ของมูลนิธิ :
 ศึกษาวิเคราะห์เปรียบเทียบระหว่างประเทศไทยกับสหรัฐอเมริกา
 LEGAL PROBLEMS REGARDING INCOME TAX FOR
 FOUNDATIONS : IN COMPARATIVE ANALYSIS BETWEEN
 THAILAND AND THE UNITED STATES OF AMERICA

อาภรณ์ แสงใสแก้ว*

บทคัดย่อ

ปัญหาข้อกฎหมายเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีเงินได้ของมูลนิธิ มีสาเหตุมาจาก การจำแนกประเภทมูลนิธิ ซึ่งตามกฎหมายไทยสามารถจำแนกได้เป็น 2 ประเภท คือ มูลนิธิที่ได้รับยกเว้นภาษีเงินได้ และมูลนิธิที่ไม่ได้รับการยกเว้นภาษีเงินได้ จึงมักเกิดความสับสนในการแยกประเภท ประกอบกับประกาศกระทรวงการคลัง (ฉบับที่ 531) กำหนดหลักเกณฑ์การพิจารณายกเว้นการจัดเก็บภาษีเงินได้ไม่เหมาะสม ทำให้มูลนิธิที่มีวัตถุประสงค์ไม่แสวงหากำไรจำนวนมากไม่สามารถเข้าหลักเกณฑ์การพิจารณาในการประกาศให้เป็นองค์การหรือสถานสาธารณกุศลตามประกาศกระทรวงการคลังได้ นอกจากนี้ หากเมื่อมูลนิธิใดหารายได้โดยการจัดกิจกรรมที่ทำให้เกิดรายได้ ตามมาตรา 40 (1)-(8) แห่งประมวลรัษฎากร มูลนิธิเหล่านั้น มีหน้าที่ที่จะเสียภาษีตามหลักเกณฑ์การคำนวณภาษีเงินได้ของมูลนิธิซึ่งแตกต่างไปจากหลักเกณฑ์การคำนวณภาษีเงินได้นิติบุคคลทั่วไป เพราะการคิดคำนวณภาษีเงินได้ของมูลนิธิคิดจากฐานรายรับก่อนหักรายจ่าย ในขณะที่การคำนวณภาษีเงินได้นิติบุคคลทั่วไปคิดจากฐานกำไรสุทธิ คือรายได้หักด้วยรายจ่าย การจัดเก็บภาษีเงินได้มูลนิธิที่ไม่ได้รับการยกเว้นภาษีในประเทศไทยจึงไม่เป็นธรรม

วิทยานิพนธ์ฉบับนี้ จึงได้ศึกษาเกี่ยวกับปัญหากฎหมายเกี่ยวกับภาษีเงินได้ของมูลนิธิ โดยศึกษาจากประมวลรัษฎากรของประเทศไทย และนำไปเปรียบเทียบกับประมวลรัษฎากรของสหรัฐอเมริกา จากการศึกษาพบว่า การเข้าสู่หลักเกณฑ์การพิจารณายกเว้นภาษีเงินได้ของประเทศไทยนั้นมีขั้นตอนที่ยุ่งยาก และกลายเป็นภาระให้กับมูลนิธิ ในขณะที่หลักเกณฑ์ดังกล่าวของสหรัฐอเมริกา ปรากฏมีความชัดเจนมากกว่า หลักเกณฑ์ดังกล่าวจึงไม่เอื้อต่อมูลนิธิในประเทศไทยที่มีวัตถุประสงค์ที่ไม่แสวงหากำไร และช่วยเหลือสาธารณะอย่างแท้จริง จึงสมควรที่จะมีการพิจารณา

* บทความนี้เป็นส่วนหนึ่งของงานวิจัยเรื่อง “ปัญหากฎหมายเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีเงินได้ของมูลนิธิ: ศึกษาวิเคราะห์เปรียบเทียบระหว่างไทยกับสหรัฐอเมริกา” (2556) คณะนิติศาสตร์ นิติศาสตร์มหาบัณฑิต มหาวิทยาลัยรังสิต



ปรับปรุงหลักเกณฑ์ดังกล่าว เพื่อให้เป็นประโยชน์ต่อมูลนิธิเหล่านั้น

คำสำคัญ : ปัญหากฎหมาย, ภาษีเงินได้, มูลนิธิ , วิเคราะห์ เปรียบเทียบ ,ไทย ,สหรัฐอเมริกา

Abstract

The first legal problem of collection of income tax from foundations is caused by the classification of this type of juristic person. According to Thai Internal Revenue Code, there are two types of foundations; the tax exempted foundation and non-tax exempted foundation. This causes confusion among the organizers of foundations. Due to the Declaration of Ministry of Finance (No. 531), such inappropriate requirements also pose significant problems for foundations to be qualified as the tax exempted foundations. This results in a huge number of foundations which practice with nonprofit purpose cannot obtain the tax exemption status. In addition, any foundation organizes activities to raise funds is subject to pay tax under Section 40 (1)- (8) of Thai Internal Revenue Code, be calculated on gross income base, not net profit base like any other juristic person.

This thesis surveys on the legal problems of income tax for foundations in comparison between Thai and the United States Internal Revenue Code. This study finds that Thai Internal Revenue Code is more problematic than the U.S. version, especially, those requirements for foundations to enter into to be qualified for income tax exemptions. Such unfair and inflexible requirements burden the foundations to comply with. Therefore, there should be consideration to revise and provide suitable guidelines for foundations which have a real purpose of being non-profit organization.

KEYWORDS : LEGAL PROBLEMS, INCOME TAX, FOUNDATIONS, IN COMPARATIVE ANALYSIS BETWEEN, THAILAND, THE UNITED STATES OF AMERICA



1. บทนำ

ปัญหาการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลประเภทมูลนิธิในประเทศไทย ในปี พ.ศ. 2555 กระทรวงการคลังได้ออกประกาศกระทรวงการคลัง ว่าด้วยภาษีเงินได้และภาษีมูลค่าเพิ่ม (ฉบับที่ 531) เมื่อวันที่ 15 ตุลาคม พ.ศ. 2555 เป็นประกาศปรับปรุงหลักเกณฑ์และคุณสมบัติของมูลนิธิที่จะพิจารณากำหนดเป็นองค์กรหรือสถานสาธารณกุศล เพื่อผ่อนผันและเอื้อประโยชน์ให้องค์กรไม่แสวงหากำไรต่าง ๆ สามารถเข้าหลักเกณฑ์ได้ง่ายขึ้น และได้รับการยกเว้นการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคล อย่างไรก็ตาม ยังปรากฏว่ามีมูลนิธิที่ไม่มีวัตถุประสงค์ในการหากำไรจำนวนมากที่ยังไม่ได้รับประโยชน์

ดังนั้น ประเด็นปัญหาการจัดเก็บภาษีเงินได้ของมูลนิธิประการแรก จึงกลายเป็นเรื่องการจำแนกมูลนิธิที่ได้รับการยกเว้นการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลออกจากมูลนิธิที่ไม่ได้รับการยกเว้นตามประกาศของกระทรวงการคลังจากข้อเท็จจริงนี้ ก่อให้เกิดปัญหาการจัดเก็บภาษีเงินได้ประการที่สองคือทำให้ผู้ดำเนินกิจการมูลนิธิมักสับสนถึงประเภทของมูลนิธิ ซึ่งโดยแท้จริงสามารถจำแนกได้เป็น 2 ประเภท คือ “มูลนิธิที่เป็นองค์กรหรือสถานสาธารณกุศลตามประมวลรัษฎากร มาตรา 47(7)” ซึ่งทำให้ไม่อยู่ในคำนิยาม “บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล” จึงไม่ต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล และ “มูลนิธิที่กระทรวงการคลังไม่ได้ประกาศให้เป็นองค์กรหรือสถานสาธารณกุศล ตามประมวลรัษฎากรมาตรา 47 (7)” ซึ่งอยู่ในนิยาม “บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล” จึงทำให้ต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลตามประมวลรัษฎากร

สำหรับมูลนิธิที่ไม่ได้รับการยกเว้นภาษีเงินได้นั้นมีหน้าที่ต้องเสียภาษีเงินได้ เช่นเดียวกับนิติบุคคลทั่วไป ตามประมวลรัษฎากร มาตรา 39 บัญญัติว่า ในหมวดนี้ เว้นแต่ข้อความจะแสดงให้เห็นเป็นอย่างอื่น บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล หมายความว่า บริษัทหรือนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายไทย หรือที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศและให้หมายความรวมถึงมูลนิธิหรือสมาคมที่ประกอบกิจการซึ่งมีรายได้ แต่ไม่รวมถึงมูลนิธิหรือสมาคมที่รัฐมนตรีประกาศกำหนดตามมาตรา 47 (7) (ข)

ดังนั้น มูลนิธิจำนวนมากที่มีวัตถุประสงค์การดำเนินกิจการเพื่อช่วยเหลือสาธารณะโดยแท้จริง แต่กลับไม่ได้รับการพิจารณาให้ได้รับการยกเว้นภาษี เนื่องจากหลักเกณฑ์การพิจารณายังไม่เอื้อต่อการเข้าหลักเกณฑ์ของมูลนิธิเนื่องจากมีขั้นตอนที่ยุ่งยากซับซ้อน จึงเกิดความเหลื่อมล้ำในการจัดเก็บภาษีเงินได้ระหว่างมูลนิธิที่ได้รับการยกเว้นภาษีและมูลนิธิที่ไม่ได้รับการยกเว้นภาษี

ปัญหาประการที่สองการจัดเก็บภาษีเงินได้ของมูลนิธิ คือเรื่องหลักเกณฑ์ที่มูลนิธิจะได้รับการพิจารณาประกาศให้เป็นองค์กรสาธารณกุศล ฯลฯ ตามประกาศกระทรวงการคลังว่าด้วยการยกเว้นภาษีเงินได้ซึ่ง กระทรวงการคลังได้ในการพิจารณา ประกาศกำหนดให้มูลนิธิใดเป็นองค์กรหรือสถานสาธารณกุศลซึ่งมีผลทำให้มูลนิธิดังกล่าวไม่เป็น “บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล” ซึ่งเป็นหน่วยภาษีที่ต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลประกาศหลักเกณฑ์สำหรับใช้ในการพิจารณาว่ามูลนิธิควรจะได้รับการ



ยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคล

ประการสุดท้าย ปัญหาการจัดเก็บภาษีเงินได้และภาษีมูลค่าเพิ่มของมูลนิธิยังปรากฏปัญหาในเรื่องของการคิดคำนวณฐานภาษีเงินได้ที่เหลื่อมล้ำและไม่เป็นธรรม ทั้งนี้เนื่องจาก “บัญชีอัตราภาษีเงินได้ท้ายประมวลรัษฎากร” บัญญัติว่า “ภาษีจากรายได้ก่อนหักรายจ่ายใด ๆ ของมูลนิธิ หรือสมาคม ที่ประกอบกิจการซึ่งมีรายได้อันมิใช่รายได้ตามมาตรา 65 ทวิ (13) ร้อยละ 10” หลักเกณฑ์ในการคำนวณฐานภาษีเงินได้มูลนิธินี้แตกต่างไปจากหลักเกณฑ์การคิดคำนวณภาษีเงินได้นิติบุคคลทั่วไป เพราะการคิดคำนวณภาษีเงินได้มูลนิธิจะคิดคำนวณจากฐานรายได้ก่อนหักรายจ่าย ในขณะที่การคิดคำนวณฐานภาษีเงินได้นิติบุคคลทั่วไปจะใช้หลักเกณฑ์ในการคำนวณ โดยหักค่าใช้จ่ายก่อน และคิดคำนวณภาษีเงินได้จากกำไรสุทธิ

ดังนั้น การศึกษาถึงปัญหาข้อกฎหมายในเรื่องของการจัดเก็บภาษีเงินได้ของมูลนิธิ จึงมีความสำคัญเพื่อให้เข้าถึงและเข้าใจถึงปัญหาภาษีเงินได้ของมูลนิธิโดยแท้จริง และเพื่อเป็นการช่วยเหลือมูลนิธิที่มีวัตถุประสงค์โดยแท้จริงที่ไม่แสวงหากำไร แต่ต้องเสียภาษีเงินได้เนื่องจากไม่มีคุณสมบัติตามที่กำหนดให้ประกาศกระทรวงการคลังให้ยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลให้สามารถนำเม็ดเงินรายได้เหล่านั้นไปช่วยเหลือประชาชนและสังคม

2. ขั้นตอนการศึกษาและวิธีการวิจัย

การศึกษาของวิทยานิพนธ์ฉบับนี้ ใช้วิธีการศึกษาทางเอกสาร (Documentary Research) โดยทำการศึกษาค้นคว้าจาก

บทบัญญัติของกฎหมาย ประมวลรัษฎากร ประกาศกระทรวงการคลัง คำสั่งของกรมสรรพากร คำวินิจฉัยกรมสรรพากร คำพิพากษาฎีกา ทฤษฎีต่าง ๆ ในทางภาษีที่ได้มีผู้เชี่ยวชาญหรือนักวิชาการกำหนดแนวทางไว้ ตำรากฎหมายและบทความทางวิชาการต่าง ๆ ที่เกี่ยวข้อง รวมทั้งข้อมูลทางอินเทอร์เน็ต และข้อมูล หลักการและกฎหมายของสหรัฐอเมริกา ที่เกี่ยวข้องกับการดำเนินการทางภาษีเงินได้นิติบุคคลประเภทมูลนิธิ

3. ผลการวิเคราะห์

3.1 จำแนกประเภทมูลนิธิ

มูลนิธิในประเทศไทยที่ได้จดทะเบียนนิติบุคคลประเภทมูลนิธิถือเป็นมูลนิธิที่ต้องตามกฎหมาย แต่ตามประมวลรัษฎากรมาตรา 47 (7) วิเคราะห์ได้ว่าในทางภาษีอากร มูลนิธิแยกออกได้เป็น 2 ประเภทดังนี้

1. มูลนิธิที่ไม่ได้เป็น “องค์กรหรือสถานสาธารณกุศล ตามประมวลรัษฎากรมาตรา 47 (7) “

มูลนิธิประเภทแรกนี้จดทะเบียนจัดตั้งตามกฎหมายไทยถือเป็นนิติบุคคลเช่นเดียวกับบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลทั่วไป เมื่อมูลนิธิประเภทแรกนี้ประกอบกิจการในประเทศไทย และมีรายได้เกิดขึ้นในประเทศไทย มูลนิธิเหล่านี้จึงมีหน้าที่ที่จะต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล

อย่างไรก็ตาม มีข้อยกเว้นภาษีของมูลนิธิดังกล่าวนี้อยู่บางประการ หากเมื่อมูลนิธิประเภทแรกนี้ มีรายได้ที่เกิดจากการรับบริจาค ค่าบำรุงสมาชิก และจากการให้โดยเสนาหา



มูลนิธิเหล่านี้ไม่จำเป็นต้องนำรายได้ดังกล่าวมาคำนวณภาษีเงินได้นิติบุคคล ตามประมวลรัษฎากร มาตรา 40 (1)-(8)

2. มูลนิธิที่ “กระทรวงการคลังไม่ได้ประกาศให้เป็นองค์การหรือสถานสาธารณกุศล ตามประมวลรัษฎากร มาตรา 47 (7)”

มูลนิธิเหล่านี้ คือมูลนิธิตามรัฐธรรมนูญการกระทรวงการคลัง ใช้อำนาจตาม มาตรา 47(7) (ข) แห่งประมวลรัษฎากร ออกประกาศกำหนดให้มูลนิธิเหล่านี้เป็นองค์การหรือสถานสาธารณกุศล

ดังนั้นในทางภาษีอากร มูลนิธิต่างๆ ในประเทศไทยจึงถูกจำแนกออกได้เป็น 2 ประเภท คือ ประเภทแรกมูลนิธิที่ไม่ได้รับการยกเว้นการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคล และประเภทที่ 2 มูลนิธิที่ได้รับความยกเว้นการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคล

จากการศึกษาถึงการจำแนกประเภทมูลนิธิ ในสหรัฐอเมริกา ปรากฏว่ากฎหมายภาษีของสหรัฐอเมริกา ได้รวมเอามูลนิธิต่างๆ ว่าเป็นองค์การการกุศลชนิดหนึ่ง และแยกย่อยประเภทของมูลนิธิไว้ 2 ประเภท ดังนี้

1) มูลนิธิส่วนบุคคล (Private Foundations)

มูลนิธิส่วนบุคคลนี้โดยมากมีลักษณะเป็นมูลนิธิที่เกิดจากการจัดตั้งของบุคคลใดบุคคลหนึ่ง ตระกูลใดตระกูลหนึ่ง หรือนิติบุคคลใดนิติบุคคลหนึ่ง และโดยปกติได้รับการสนับสนุนทางการเงิน หรือเงินบริจาคจากบุคคลหรือกลุ่มบุคคลนั้นๆ

2) มูลนิธิทั่วไป (Public Charity)

มูลนิธิทั่วไป ซึ่งเป็นมูลนิธิทั่วไปที่มีวัตถุประสงค์ไม่แสวงหากำไรและช่วยเหลือสังคมทั่วไป เช่น มูลนิธิชุมชน มูลนิธิเหล่านี้ มักมีรายได้จากการบริจาคเงินสนับสนุนจากสาธารณชนทั่วไป

จากการศึกษาจึงเห็นได้ว่ากลไกที่ประมวลรัษฎากร ของประเทศไทยนั้น ไม่มีประสิทธิภาพเหมือนกับกลไกทางด้านภาษีที่กฎหมายภาษีของสหรัฐอเมริกา กำหนดไว้ ส่งผลให้การจำแนกประเภทของมูลนิธิในประเทศไทยยังคงขาดประสิทธิภาพ ชัดเจน และก่อให้เกิดความสับสนแก่ผู้ดำเนินกิจการมูลนิธิและประชาชนทั่วไป ถึงประเภทต่างๆ ของมูลนิธิในประเทศไทย ว่ามูลนิธิประเภทใดคือมูลนิธิที่ไม่ต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล หรือมูลนิธิใดเป็นมูลนิธิที่ต้องเสียเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคล

ในขณะนี้กฎหมายภาษีของสหรัฐอเมริกา มีข้อกำหนดที่เป็นกลไกในการจำแนกประเภทมูลนิธิโดยชัดเจน โดยดูจากแหล่งที่มาของผู้ดำเนินกิจการมูลนิธิเป็นหลัก ซึ่งการวางกลไกที่ไม่ซับซ้อนนี้เอง ทำให้ประชาชนโดยทั่วไปสามารถจำแนกหรือระบุถึงประเภทของมูลนิธิได้โดยแจ่มชัด

ในทางด้านสิทธิประโยชน์ทางด้านภาษี กฎหมายภาษีของสหรัฐอเมริกา ได้กำหนดกฎเกณฑ์ที่เรียบง่ายและชัดเจน โดยคำนึงหรือพิจารณาจากวัตถุประสงค์ในการจัดตั้งมูลนิธิเป็นหลัก กล่าวคือมูลนิธิส่วนบุคคลจะไม่ได้รับการยกเว้นภาษี เพราะมีวัตถุประสงค์ที่แอบแฝงหรือมีวัตถุประสงค์ที่เกิดจากเจตนารมณ์ของบุคคลใดบุคคลหนึ่ง หรือกลุ่มบุคคลใดกลุ่มบุคคลหนึ่ง ในขณะที่มูลนิธิทั่วไปจะมีวัตถุประสงค์



แจ้งชัดว่าเป็นมูลนิธินี้ที่มีวัตถุประสงค์ช่วยเหลือสังคมอย่างแท้จริง

3.2 หลักเกณฑ์การได้รับยกเว้นภาษีเงินได้มูลนิธิ

ตามประกาศกระทรวงการคลัง ว่าด้วยเรื่องภาษีเงินได้และภาษีมูลค่าเพิ่ม (ฉบับที่ 531) ประกาศ ณ วันที่ 15 ตุลาคม พ.ศ.2555 ได้ประกาศปรับปรุงหลักเกณฑ์และคุณสมบัติของมูลนิธิที่จะได้รับการพิจารณาประกาศกำหนดให้เป็นองค์การสาธารณกุศล เพื่อเป็นการผ่อนผันเอื้อประโยชน์ให้องค์กรไม่แสวงหากำไรต่าง ๆ สามารถได้รับประโยชน์จากการเป็นองค์การหรือสถานสาธารณกุศลได้ง่ายขึ้น

อย่างไรก็ตามแม้จะมีการปรับปรุงหลักเกณฑ์ตามประกาศฯ ดังกล่าวแล้วแต่หลักเกณฑ์ตามประกาศฯ ดังกล่าวยังไม่เอื้อประโยชน์ต่อมูลนิธิอีกหลายแห่งเนื่องจากเป็นหลักเกณฑ์ที่ยากในทางปฏิบัติ จึงมีมูลนิธิเป็นจำนวนมากที่ไม่สามารถได้รับการพิจารณาประกาศให้เป็นองค์การหรือสถานสาธารณกุศลได้

เมื่อมูลนิธิจำนวนมากไม่สามารถเข้าสู่หลักเกณฑ์ได้ มูลนิธิต่างๆ จึงไม่สามารถดำเนินกิจการงานได้อย่างเต็มที่ แม้ว่ามูลนิธิเหล่านี้จะมีวัตถุประสงค์เพื่อการกุศลสาธารณะอย่างแท้จริงก็ตาม เพราะเมื่อมีรายได้จากดำเนินกิจกรรมต่างๆ ต้องนำรายได้ดังกล่าวมาคำนวณภาษีเงินได้นิติบุคคล

ดังนั้น จึงควรมีหลักเกณฑ์ประกาศกระทรวงการคลังดังกล่าวที่มีความยืดหยุ่นและไม่ก่อให้เกิดภาระแก่มูลนิธิมากเกินไป ทั้งนี้เพื่อเอื้ออำนวยให้องค์กรต่าง ๆ ที่มีวัตถุประสงค์เพื่อการกุศลสาธารณะโดยแท้จริงได้เข้าสู่หลักเกณฑ์

ประกาศกระทรวงการคลังดังกล่าวเพื่อประโยชน์ในการดำเนินงานขององค์กรและเพื่อจะได้รับสิทธิประโยชน์ทางกฎหมายภาษีอากรได้ด้วย

แม้ว่ารัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลังมีการออกประกาศปรับปรุงหลักเกณฑ์ เพื่อผ่อนผันเอื้อประโยชน์ให้กับมูลนิธิเข้าสู่หลักเกณฑ์ง่ายขึ้น ตามประกาศกระทรวงการคลัง (ฉบับที่ 531) พ.ศ. 2555 อย่างไรก็ตาม หลักเกณฑ์ที่ปรับปรุงใหม่นั้น ก็ยังมีข้อจำกัดที่ก่อให้เกิดปัญหา ดังนี้ ตามข้อ 7 และ ข้อ 8

(1) รายได้ของมูลนิธิได้นำไปเป็นรายจ่ายเพื่อการกุศลสาธารณะน้อยกว่าร้อยละ 60 ของรายได้ทั้งสิ้นในหนึ่งรอบระยะเวลาบัญชีที่แล้วมา หรือรายได้เฉพาะดอกผลของมูลนิธิได้นำไปเป็นรายจ่ายเพื่อการกุศลสาธารณะน้อยกว่าร้อยละ 60 ของรายได้ดอกผลในหนึ่งรอบระยะเวลาบัญชีที่แล้วมา กรณีตราสารจัดตั้งระบุว่าจะให้นำดอกผลมาเป็นรายจ่ายเท่านั้น เว้นแต่กรณีมีเหตุจำเป็นต้องเก็บสะสมรายได้เพื่อดำเนินการตามโครงการตามวัตถุประสงค์ของมูลนิธิ

(2) รายจ่ายของมูลนิธิเป็นรายจ่ายเพื่อการกุศลสาธารณะน้อยกว่าร้อยละ 65 ของรายจ่ายทั้งสิ้นในหนึ่งรอบระยะเวลาบัญชีที่แล้วมา

(3) รายได้ของมูลนิธิจะต้องมิใช่เป็นการได้มาจากการซื้อขายหรือการให้บริการโดยมีค่าตอบแทนเป็นปกติธุระ เว้นแต่การขายหรือการให้บริการนั้นเกี่ยวข้องกับศาสนา การศึกษา การสถานพยาบาล หรือการสังคมสงเคราะห์ และไม่นำรายได้ดังกล่าวไปจ่ายในทางอื่น

(4) มูลนิธิที่จัดตั้งขึ้นยังไม่ครบ 1 ปี จะ



ไม่พิจารณาประกาศให้

จากหลักเกณฑ์ทั้ง 4 ประการใหญ่ ๆ ข้างต้นจึงมีความเห็นว่า

1. เป็นหลักเกณฑ์ที่ก่อให้เกิดภาระกับการดำเนินงานของมูลนิธิมากเกินไป

2. หากมูลนิธิก่อตั้งขึ้นใหม่ยังไม่ได้รับเงินบริจาค มูลนิธิก็อาจมีความจำเป็นที่ต้องหารายรับจากการจัดกิจกรรมทางการค้า ในภาวะเศรษฐกิจปัจจุบันรายจ่ายต่างๆ มีแนวโน้มเพิ่มสูงขึ้นตามสภาวะเงินเฟ้อ มีภาระด้านต้นทุนสินค้า เงินเดือน ค่าน้ำ ค่าไฟฟ้า และค่าใช้จ่ายต่าง จะเกิดผลระหว่างรายได้จากการดำเนินกิจกรรมเมื่อหักลบกับรายจ่ายแล้วไม่มีเงินเพียงพอที่จะทำตามหลักเกณฑ์ที่กำหนดไว้

3. การดำเนินงานเพื่อขอเข้าหลักเกณฑ์ต้องดำเนินงานเกินกว่า 1 ปี เป็นเงื่อนไขด้านเวลา ทำให้มีมูลนิธิจำนวนหนึ่งที่มีวัตถุประสงค์ที่จะทำประโยชน์ต่อสาธารณะโดยแท้จริง ไม่สามารถเข้าหลักเกณฑ์ของกระทรวงการคลังเพื่อที่จะได้รับการยกเว้นภาษีเงินได้

หากเทียบเคียงกับหลักเกณฑ์ การให้สิทธิประโยชน์ทางภาษีของ-สหรัฐอเมริกา ซึ่งปรากฏอยู่ในประมวลรัษฎากรของสหรัฐอเมริกา มาตรา 501 (c) ได้มีการระบุชนิดขององค์กรไม่แสวงหากำไร 27 ประเภท ที่ได้รับการยกเว้นภาษี

โดยเงื่อนไขการได้รับการยกเว้นภาษีเงินได้ของสหรัฐอเมริกา ตามมาตรา 501 (c) (3) แห่งประมวลรัษฎากรสหรัฐ กล่าวอย่างชัดเจนว่า องค์กรไม่แสวงหากำไรประเภททั่วไปที่ดำเนินกิจการ เพื่อวัตถุประสงค์ตามที่กฎหมายกำหนด คือทางด้านศาสนาทุกศาสนา ทางด้าน

สาธารณกุศล ทางด้านวิทยาศาสตร์งานวิจัยต่าง ๆ ทดสอบความปลอดภัย ทางด้านวรรณกรรม ทางด้านการศึกษา ดำเนินการเพื่อส่งเสริมการแข่งขันกีฬาระดับชาติหรือระดับสากล เพื่อส่งเสริมศิลปวัฒนธรรม และเพื่อป้องกันการกระทำทารุณกรรมที่เกิดกับเด็กและสัตว์ จะได้รับการยกเว้นการจัดเก็บภาษี

จะเห็นได้ว่ากฎหมายภาษีของสหรัฐอเมริกา กำหนดองค์กรต่าง ๆ รวมทั้งมูลนิธิ ที่ได้รับการยกเว้นภาษีไว้ ต่อเมื่อองค์กรและมูลนิธิเหล่านั้น มีวัตถุประสงค์ที่ชัดเจน ไม่สลับซับซ้อนหรือยุ่งยากในการพิจารณา

อย่างไรก็ตามรัฐบาลสหรัฐ ได้ปรับปรุงกฎหมายที่เกี่ยวกับสิทธิประโยชน์ทางภาษีขององค์กรสาธารณกุศลหลายครั้ง เพื่อแยกองค์กรสาธารณกุศลและมูลนิธิที่ประกอบกิจกรรมที่เป็นสาธารณกุศลอย่างแท้จริง ออกจากองค์กรสาธารณกุศลและมูลนิธิที่มีธุรกิจแอบแฝงหรือที่หวังผลกำไร ให้ออกจากกัน องค์กรหรือมูลนิธิใดที่มีลักษณะเกี่ยวข้องกับบุคคลหนึ่ง กลุ่มคนใดกลุ่มคนหนึ่ง หรือมีลักษณะแอบแฝงที่เกี่ยวกับการเมือง จะไม่ได้รับการยกเว้นภาษีโดยเด็ดขาด ทั้งนี้ การปรับปรุงกฎหมายก็เพื่อยังสิทธิประโยชน์ในการจัดเก็บภาษีแก่องค์กรสาธารณกุศลและมูลนิธิที่เป็นสาธารณกุศลอย่างแท้จริง

นอกจากนี้ การปรับปรุงกฎหมายภาษีของรัฐบาลสหรัฐ ยังให้ประโยชน์ในเรื่องจำแนกกลุ่มองค์กรสาธารณกุศลและมูลนิธิที่เป็นสาธารณกุศล โดยไม่สลับซับซ้อนหรือยุ่งยากในการพิจารณา

ดังนั้น จึงเห็นว่า หลักเกณฑ์การได้รับ



การยกเว้นภาษีของสหรัฐอเมริกาไม่ปรากฏรายละเอียดที่ซับซ้อนแต่อย่างใด เพียงแต่ องค์กรและมูลนิธิที่มีวัตถุประสงค์ไม่แสวงหากำไรที่ชัดเจน เช่น เพื่อการศาสนา การศึกษา และวัฒนธรรม เป็นต้น ตามที่กฎหมายกำหนดเอาไว้ 27 ประเภท ก็จะได้รับยกเว้นการจัดเก็บภาษี ดังที่ปรากฏเห็นได้ว่ากฎหมายที่เกี่ยวกับหลักเกณฑ์เพื่อที่จะให้ได้รับการยกเว้นการจัดเก็บภาษีของสหรัฐอเมริกา นั้น มีความชัดเจนกว่ากฎหมายภาษีของประเทศไทยเพราะเมื่อมูลนิธิต่างๆ ในประเทศจดทะเบียนจัดตั้งเป็นนิติบุคคลถูกต้องตามกฎหมายไทยแล้ว ถึงแม้จะมีวัตถุประสงค์เพื่อสาธารณประโยชน์ แต่ก็ยังต้องพิสูจน์ว่าการดำเนินกิจการของตนนั้นมีขั้นตอนการดำเนินกิจการ เช่น ผลประกอบกิจการ มูลนิธิทางด้านงบการเงิน สามารถบ่งบอกว่าการกิจการมูลนิธิของตนนั้นเข้าคุณสมบัติและหลักเกณฑ์ที่กระทรวงการคลังกำหนดไว้ ซึ่งหลักเกณฑ์ต่างๆ ดังกล่าวตามประกาศของกระทรวงการคลัง สมควรได้รับการพิจารณาปรับปรุงให้เหมาะสมกับสถานะเศรษฐกิจในปัจจุบัน เพื่อให้มูลนิธิต่างๆ อีกจำนวน 25,863 แห่ง ได้รับการพิจารณาประกาศให้เป็นองค์กรหรือสถานสาธารณกุศล ซึ่งทำให้ไม่ต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล จากที่มีมูลนิธิเพียง 815 แห่ง ในปัจจุบันที่ได้รับการประกาศให้เป็นองค์กรหรือสถานสาธารณกุศล

3.3 การคำนวณภาษีของมูลนิธิ

ตามประมวลรัษฎากร “ บัญชีอัตราภาษีเงินได้ ” บัญญัติว่า “ ภาษีจากรายได้ก่อนหักรายจ่ายใด ๆ ของมูลนิธิที่ประกอบกิจการซึ่งมีรายได้อันมิใช่รายได้ตามมาตรา 65 ทวิ (13)

ร้อยละ 10 ”

มูลนิธิมีหน้าที่ต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล คือมูลนิธิที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายไทยหรือกฎหมายต่างประเทศซึ่งประกอบกิจการมีรายได้ แต่ไม่รวมถึงมูลนิธิที่รัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลังประกาศกำหนดให้เป็นองค์กรสาธารณกุศล มูลนิธิใช้ฐานภาษีรายได้ก่อนหักรายจ่าย จะรวมรายได้ทุกอย่างไม่ว่าจะมาจากทางใด เช่น รายได้จากการขายสินค้าและบริการ ดอกเบี้ย ค่าเช่า เป็นต้น ซึ่งตามประมวลรัษฎากร “บัญชีอัตราภาษีเงินได้” ให้คำนวณภาษีตามมาตรา 40 (1)-(7) อัตราร้อยละ 10 และตามมาตรา 40 (8) ของยอดรายรับก่อนหักรายจ่าย อย่างไรก็ตามมูลนิธิได้รับยกเว้นรายรับจากค่าลงทะเบียนหรือค่าบำรุงที่ได้รับจากสมาชิกเงินหรือทรัพย์สินที่ได้รับจากการบริจาค เงินหรือทรัพย์สินที่ได้รับจากการให้โดยเสน่หา ไม่ต้องนำมาคำนวณภาษีเงินได้ แต่หากมูลนิธิที่จัดตั้งใหม่ยังไม่มีรายรับจากการบริจาค ทำให้ต้องจัดกิจกรรมต่าง ๆ เพื่อหารายได้กรณีเช่นนี้ต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลซึ่งถือเป็นภาระภาษีสำหรับมูลนิธิที่มีวัตถุประสงค์เพื่อช่วยเหลือสาธารณประโยชน์ ดังนั้น จึงเห็นว่าการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลกับมูลนิธิไม่เอื้อต่อการดำเนินงานอันเป็นประโยชน์สาธารณกุศล

ในทางตรงกันข้ามตามกฎหมายประมวลรัษฎากรในสหรัฐอเมริกา มาตรา 511 กล่าวว่าตามข้อกำหนด ที่เป็นเงื่อนไขในการจัดเก็บภาษีองค์กรไม่แสวงหากำไรในกรณีที่มีรายได้ อันเนื่องมาจากการดำเนินกิจกรรมหรือมีกิจกรรมที่ไม่เกี่ยวเนื่องการสาธารณกุศล ไม่ว่าจะกิจกรรมเหล่านั้นจะมีกำไรหรือขาดทุนไม่ได้



รับการยกเว้นภาษีทั้งสิ้น

ดังนั้น จึงเห็นว่า การคำนวณภาษีเงินได้ของสหรัฐอเมริกา มีหลักเกณฑ์ในการนำรายรับมาคำนวณภาษีเงินได้ที่ครอบคลุม หากแต่ถ้าเป็นรายรับที่เกี่ยวกับการสาธารณกุศล และทำเพื่อสาธารณประโยชน์ก็ได้รับการยกเว้นไม่ต้องนำมาคำนวณภาษีเงินได้ แต่หากเป็นรายได้ที่มีลักษณะแอบแฝงก็ต้องนำรายได้ดังกล่าวมาคำนวณภาษี ต่างกับประเทศไทยที่จะได้รับยกเว้นเพียง ค่าลงทะเบียนหรือค่าบำรุงที่ได้รับจากสมาชิก เงินหรือทรัพย์สินที่ได้รับจากการบริจาค เงินหรือทรัพย์สินที่ได้รับจากการให้โดยเสนหานั้น และไม่มียกเว้น หากเป็นรายรับที่เกี่ยวกับการสาธารณกุศลและทำเพื่อสาธารณประโยชน์ จึงเห็นว่า กฎหมายในสหรัฐอเมริกา นั้นมีความชัดเจนกว่าประเทศไทย นอกจากนี้อัตราภาษีเงินได้นิติบุคคลของมูลนิธิในประเทศไทยก็ยังไม่มีการปรับปรุงให้เหมาะสมกับสภาวะเศรษฐกิจและสังคมที่เปลี่ยนแปลง ดังเช่นกรณีบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลประเภทอื่นที่ได้รับการปรับปรุงแก้ไขอัตราภาษีเงินได้ทุกปี

4. บทสรุปและข้อเสนอแนะ

1. กระทรวงการคลังได้ออกประกาศหลักเกณฑ์การพิจารณาเพื่อเข้าเป็นองค์การสาธารณกุศลเพื่อยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคล ทำให้มูลนิธิในประเทศไทย แบ่งออกเป็น 2 ประเภท ประเภทที่ 1 มูลนิธิที่เป็น "องค์การหรือสถานสาธารณกุศล ตามประมวลรัษฎากร มาตรา 47(7)" ประเภทที่ 2 มูลนิธิที่ "กระทรวงการคลังไม่ได้ประกาศ ให้เป็นองค์การหรือสถาน

สาธารณกุศล ตามประมวลรัษฎากร มาตรา 47(7)"

2. กระทรวงการคลังได้ออกประกาศกระทรวงการคลัง ว่าด้วยภาษีเงินได้นิติบุคคล (ฉบับที่ 531) เมื่อ วันที่ 15 ตุลาคม พ.ศ. 2555 เพื่อผ่อนผันและเอื้อประโยชน์ให้องค์กรไม่แสวงหากำไรต่าง ๆ สามารถเข้าเงื่อนไขตามหลักเกณฑ์ได้ง่ายขึ้น จากการศึกษา ทำให้เห็นว่าการแยกประเภทนั้นทำให้เกิดความสับสนกับผู้ดำเนินงานและบุคคลทั่วไปไม่ทราบว่าเป็นมูลนิธิประเภทใด ในประเทศไทยมีมูลนิธิจำนวนมากที่ยังไม่ได้เข้าหลักเกณฑ์กระทรวงการคลัง เพราะหลักเกณฑ์ที่เข้าถึงนั้นยากเป็นภาระต่อมูลนิธิ และไม่เอื้อแม้จะมีการปรับปรุงเพื่อผ่อนผันแล้วก็ตาม จะเห็นว่าปัญหาเรื่องการเข้าหลักเกณฑ์เพื่อเป็นมูลนิธิที่ได้รับการยกเว้นภาษี ตามประกาศกระทรวงการคลังให้เป็นองค์การสาธารณกุศล ตามมาตรา 47 (7) (ข) ที่เป็นปัญหานี้ตามหลักเกณฑ์ที่นำมาพิจารณา เช่น รายได้ของมูลนิธิให้นำเป็นรายจ่ายเพื่อการกุศล สาธารณะน้อยกว่าร้อยละ 60 ของรายได้ รายจ่ายของมูลนิธิเป็นรายจ่ายเพื่อการกุศล สาธารณะน้อยกว่าร้อยละ 65 ของรายจ่ายทั้งสิ้นในหนึ่งรอบระยะเวลาบัญชี การจะเข้าสู่หลักเกณฑ์นี้มูลนิธิจะต้องมีรายได้ ตามมาตรา 65 ทวิ (3) ซึ่งเป็นรายได้จากการบริจาค ค่าสมาชิก รายได้จาก การให้โดยเสนหานั้น

3. จากปัญหาข้างต้น หากมูลนิธิที่ไม่ได้รับการประกาศจากกระทรวงการคลังจัดกิจกรรมต่าง ๆ ซึ่งมีรายได้ ตามมาตรา 40 (1) – (8) แห่งประมวลรัษฎากรแล้วนั้น "บัญชีอัตราภาษีเงินได้" บัญญัติว่า "ภาษีจากรายได้ก่อนหัก



รายจ่ายใด ๆ ของมูลนิธิ ที่ประกอบกิจการซึ่งมีรายได้อันมิใช่รายได้ตามมาตรา 65 ทวิ (13) ร้อยละ 10” มูลนิธิยังมีภาระภาษี โดยมีฐานภาษีจากรายได้ก่อนหักรายจ่ายเมื่อมีรายได้จากการจัดกิจกรรมและการค้า

ดังนั้น จึงเห็นว่าปัญหาเรื่องภาษีเงินได้นิติบุคคลระหว่างมูลนิธิกับนิติบุคคลทั่วไปเกิดความเหลื่อมล้ำ โดยนิติบุคคลทั่วไปคำนวณภาษีจากฐานกำไรสุทธิ คือรายได้หักด้วยรายจ่าย แต่มูลนิธิคำนวณภาษีจากฐานรายได้ก่อนหักรายจ่าย จากปัญหาข้างต้นจึงได้ศึกษา ถึงประมวลรัษฎากรในประเทศไทยโดยเทียบกับประมวลรัษฎากรของสหรัฐอเมริกา ได้พบถึงปัญหาของมูลนิธิในประเทศไทยเกิดปัญหาตั้งแต่เริ่มแรกคือการจัดตั้งและการแบ่งประเภทมูลนิธิ รวมถึงการกำหนดหลักเกณฑ์เพื่อเข้าเป็นองค์การสาธารณกุศลเพื่อได้รับการยกเว้นภาษีจากการศึกษากฎหมายของสหรัฐอเมริกา ตาม

ประมวลรัษฎากร พบว่า เมื่อจดทะเบียนจัดตั้งมูลนิธิได้แบ่งประเภทไว้ชัดเจนและกำหนดวัตถุประสงค์และชื่อยกเว้นไว้เมื่อมีคุณสมบัติและวัตถุประสงค์ครบถ้วนก็ได้รับการยกเว้นภาษีเมื่อเริ่มจัดตั้ง ถือว่ามีความชัดเจน ในทางกลับกันในประเทศไทยจัดตั้งมูลนิธิถูกต้องตามกฎหมายแล้ว ต้องผ่านขั้นตอนการพิจารณาตามประกาศกระทรวงการคลัง ซึ่งมีกฎเกณฑ์ที่ยากและเป็นภาระต่อมูลนิธิ ดังนั้นจึงเห็นว่าควรแก้ไขตั้งแต่เริ่มต้นโดยการจดทะเบียนจัดตั้งมูลนิธิที่มีวัตถุประสงค์เพื่อสาธารณประโยชน์ที่แท้จริงได้รับการยกเว้นภาษีและทำตามเงื่อนไขที่ได้อ้างไว้เพื่อรักษาสภาพของมูลนิธิ จึงเห็นว่ากฎหมายที่เกี่ยวข้องกับองค์กรนี้ขาดประสิทธิภาพไม่เป็นธรรม และในประเทศไทยยังไม่ได้ถูกหยิบยกขึ้นมาเพื่อแก้ไขปัญหาให้สอดคล้องกับภาวะปัจจุบันที่มีการเปลี่ยนแปลงทางด้านเศรษฐกิจของประเทศ

เอกสารอ้างอิง

กฤษฎีกา, สำนักงาน. *กฎหมายและคำพิพากษาเกี่ยวกับเรื่องนิติบุคคลและมูลนิธิพร้อมด้วยคำพิพากษาเกี่ยวกับกฎหมายบางฉบับ*. กรุงเทพฯ: 2513.

กรมสรรพากร. “กำหนดองค์การสาธารณกุศลฯ” [ออนไลน์] เข้าถึงได้จาก:

<http://www.rd.go.th/publish/2645.0.html>, 22 มิถุนายน 2556.

“-----”. “บัญชีอัตราภาษีเงินได้” [ออนไลน์] เข้าถึงได้จาก: <http://www.rd.go.th/publish/5938.0.html>, 3 เมษายน 2556.

“.....”. “หน้าที่ของมูลนิธิหรือสมาคมในการเสียภาษีฯ” [ออนไลน์] เข้าถึงได้จาก: <http://www.rd.go.th/publish/44184.0.html>, 15 กุมภาพันธ์ 2556.

“-----”. “ประกาศกระทรวงการคลัง (ฉบับที่ 531)” [ออนไลน์] เข้าถึงได้จาก: <http://www.rd.go.th/publish/46786.0.html>, 3 เมษายน 2556.



- ชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม, คำสอนวิชากฎหมายภาษีอากร. พิมพ์ครั้งที่ 7. กรุงเทพฯ : สำนักพิมพ์พลสยามพรีนติ้ง (ประเทศไทย). 2553.
- ชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม และ ชนิฎา ไตรวารานนท์. *การวางแผนภาษีอากรระหว่างประเทศ*. กรุงเทพฯ : สำนักพิมพ์วิญญูชน, 2541.
- ทวีปัญญา เกษมสันต์, หม่อมหลวง. เรียบเรียง. *คู่มือการจัดตั้งสมาคมและมูลนิธิ*. กรุงเทพฯ : สำนักงานคณะกรรมการวัฒนธรรมแห่งชาติ กระทรวงศึกษาธิการ, 2524.
- ธรรมนิติ เพรส จำกัด, บริษัท. *ประมวลรัษฎากรฉบับสมบูรณ์ ปี 2545*. กรุงเทพฯ : ม.ป.ท., 2545.
- นักวิชาการภาษีอากร, กลุ่ม. *ภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร ฉบับแก้ไขปรับปรุง*, 2552. กรุงเทพฯ : ม.ป.ท., 2552.
- รังสรรค์ ชนพรพันธุ์, *ทฤษฎีภาษีอากร*. กรุงเทพฯ : 2516.
- ลลิต ถนอมสิงห์, ปัญหาทางกฎหมายในการดำเนินงานของมูลนิธิชัยพัฒนา : ศึกษาเฉพาะกรณี ตราผลิตภัณฑ์ “ภัทรพัฒน์”. กรุงเทพฯ : วิทยาลัยการยุติธรรม, 2553.
- วิทย์ ตันตียกุล, และเจริญ ฤทธิมานนท์, *กฎหมายเกี่ยวกับภาษีอากร*. กรุงเทพฯ : ม.ป.ท., 2542.
- ศุภลักษณ์ พินิจภูวดล. *คำอธิบายกฎหมาย การคลังและการภาษีอากร ภาคทฤษฎีและหลักกฎหมาย ภาษีอากร*. กรุงเทพฯ : ม.ป.ท., 2542.
- สมคิด บางโม, *ภาษีอากรธุรกิจ*. พิมพ์ครั้งที่ 2. กรุงเทพฯ : บริษัทวิทยพัฒน์จำกัด, 2550.
- อัญญพร จันท์ประไพภัทร, *การเปิดเผยข้อมูลทุนมนุษย์ในประเทศไทย*. กรุงเทพฯ : ม.ป.ท.
- Wikipedia, “Foundation (United States law)” [online] available at :
[http://en.wikipedia.org/wiki/Foundation_\(United_States_law\)](http://en.wikipedia.org/wiki/Foundation_(United_States_law)), 27 March 2013.
- “-----“, “Nonprofit organization” [online] available at :
http://en.wikipedia.org/wiki/Nonprofit_organization, 7 March 2013.

