

## บทที่ 5

### บทสรุปและข้อเสนอแนะ

#### 5.1 บทสรุป

จากการที่ได้ศึกษาข้อมูลในบทที่ 1 ถึงบทที่ 4 ทำให้สามารถสรุปได้ว่า มหาวิทยาลัยของรัฐ ในประเทศไทยนั้นแบ่งเป็น 2 ประเภท ได้แก่ มหาวิทยาลัยประเภทหน่วยงานของรัฐที่เป็นส่วนราชการ ซึ่งอยู่ในสังกัดของสำนักงานคณะกรรมการการอุดมศึกษา เช่น มหาวิทยาลัยนเรศวร มหาวิทยาลัยแม่โจ้ เป็นต้น และมหาวิทยาลัยในกำกับของรัฐซึ่งมีระบบการบริหารจัดการที่คล่องตัวมากยิ่งขึ้น รัฐบาลจะกำกับเพียงด้านนโยบาย การจัดสรรงบประมาณและคุณภาพเป็นหลัก เช่น จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย มหาวิทยาลัยเชียงใหม่ เป็นต้น<sup>1</sup> ซึ่งมหาวิทยาลัย จะมีสถานะเป็น นิติบุคคลตามพระราชบัญญัติจัดตั้งมหาวิทยาลัยแต่ละแห่ง และมีวัตถุประสงค์หลักคือให้การศึกษา ส่งเสริมวิชาการและวิชาชีพชั้นสูง ทำการสอน ทำการวิจัย ให้บริการทางวิชาการแก่สังคม

สำหรับรายได้ของมหาวิทยาลัยของรัฐนั้น นอกจากจะได้รับเงินอุดหนุนจากรัฐแล้ว มหาวิทยาลัย ยังสามารถมีรายได้หรือผลประโยชน์ที่ได้จากทรัพย์สินของมหาวิทยาลัย รวมถึงรายได้หรือผลประโยชน์อื่นๆ ที่พระราชบัญญัติจัดตั้งมหาวิทยาลัยแต่ละแห่งเปิดช่องไว้อีกด้วย ซึ่งรายได้ของมหาวิทยาลัยนั้น ไม่อยู่ในบังคับต้องนำส่งรัฐเพื่อเป็นเงินรายได้แผ่นดินแต่อย่างไร เมื่อเปรียบเทียบกับหน่วยงานของรัฐประเภทอื่น เช่น กระทรวง ทบวง กรม ซึ่งได้รับเงินอุดหนุนจากรัฐเช่นเดียวกับมหาวิทยาลัย แต่กระทรวง ทบวง กรม มีหน้าที่ต้องนำส่งเงินให้กับกระทรวงการคลังเพื่อเป็นรายได้แผ่นดิน

ตามประมวลรัษฎากร มาตรา 39 กำหนดนิยามศัพท์ของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ซึ่งเป็นหน่วยภาษีสำหรับภาษีเงินได้นิติบุคคลที่มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้นิติบุคคลตามเงื่อนไข หลักเกณฑ์ วิธีการ และอัตราที่กฎหมายกำหนด เมื่อมหาวิทยาลัยของรัฐมิได้ถูกกำหนดให้เป็นหน่วยภาษีสำหรับภาษีเงินได้นิติบุคคล จึงไม่มีหน้าที่ต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลแต่อย่างใด แต่เนื่องจากการดำเนินกิจการของมหาวิทยาลัยนั้น มีทั้งการที่มหาวิทยาลัยดำเนินกิจการไปตามวัตถุประสงค์หลักของมหาวิทยาลัย นั่นคือให้บริการด้านการศึกษา ส่งเสริมวิชาการ

---

<sup>1</sup> สำนักงานคณะกรรมการการอุดมศึกษา. สืบค้น 22 มิถุนายน 2558, จาก [www.mua.go.th](http://www.mua.go.th)

และวิชาชีพชั้นสูง ทำการสอน ทำการวิจัย ให้บริการทางวิชาการแก่สังคม กรณีดังกล่าวย่อมเป็นการสมควรที่กฎหมายภาษีอากรมิได้กำหนดให้มหาวิทยาลัยเป็นหน่วยภาษีสำหรับภาษีเงินได้นิติบุคคล

แต่ในปัจจุบันพบว่า มหาวิทยาลัยของรัฐหลายแห่งได้ดำเนินกิจการนอกเหนือวัตถุประสงค์หลักของมหาวิทยาลัย เช่น ตามกรณีศึกษามหาวิทยาลัยประกอบกิจการ โรงแรมเพื่อให้นักศึกษาฝึกปฏิบัติและมีการจ้างบุคคลภายนอกเข้ามาดำเนินงานภายใน โรงแรม ขณะเดียวกันก็เปิดให้ประชาชนทั่วไปใช้บริการด้วย ซึ่งจากการศึกษาพบว่าลักษณะการดำเนินกิจการและจำนวนอัตราค่าบริการและค่าที่พักมีความใกล้เคียงกับโรงแรมที่ดำเนินกิจการโดยผู้ประกอบการเอกชน ทั้งนี้ โดยเปรียบเทียบกับ โรงแรมของผู้ประกอบการเอกชน ที่ตั้งอยู่ในพื้นที่กรุงเทพมหานครและปริมณฑล ที่มีระดับมาตรฐานเดียวกัน และที่สำคัญคือมีลักษณะเป็นการดำเนินกิจการอันอาจก่อให้เกิดกำไร/อันมีลักษณะเป็นการแสวงหากำไร ซึ่งกำไรจากการดำเนินกิจการดังกล่าว ก็คือการมีรายได้ที่เกิดขึ้นจากรายจ่าย<sup>2</sup> การแสวงหากำไรจากกิจการ โรงแรมนั่นเอง ถือเป็นกิจการที่อยู่ นอกเหนือวัตถุประสงค์หลักของมหาวิทยาลัย เนื่องจากว่ามหาวิทยาลัยมิได้จัดตั้งขึ้นเพื่อดำเนิน กิจการแสวงหากำไร

นอกจากนั้นยังมีตัวอย่างของการที่มหาวิทยาลัยของรัฐดำเนินกิจการอันอาจก่อให้เกิด กำไร/อันมีลักษณะเป็นการแสวงหากำไร นอกเหนือวัตถุประสงค์หลักของมหาวิทยาลัยในกรณี อื่นๆ อีก เช่น การพัฒนาอสังหาริมทรัพย์เพื่อวัตถุประสงค์ให้ภาคเอกชนเช่าพื้นที่สำหรับ ทำสำนักงาน ห้างสรรพสินค้า หรือใช้เป็นที่พักอาศัย ตลอดจนการเปิดร้านอาหารเพื่อขายอาหาร หรือขนมให้แก่ประชาชนทั่วไป เป็นต้น

สำหรับในต่างประเทศซึ่งผู้วิจัยได้ทำการศึกษาเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีเงิน ได้นิติบุคคล สำหรับมหาวิทยาลัยของรัฐ พบว่าในสาธารณรัฐฝรั่งเศส มหาวิทยาลัยมีลักษณะเป็นองค์การ มหาชนที่จัดทำบริการสาธารณะด้านการศึกษา และมีลักษณะเป็นองค์กรที่ไม่แสวงหากำไรซึ่งโดย ปกติองค์กรที่ไม่แสวงหากำไรนั้นจะต้องเสียภาษีเงินได้ในอัตราพิเศษที่ต่ำกว่าอัตราภาษีเงินได้ นิติบุคคลตามปกติ แต่มหาวิทยาลัยเป็นองค์การมหาชนประเภทหนึ่งที่ได้รับยกเว้นไว้เป็นพิเศษ ไม่ต้องเสียภาษีเงิน ได้นิติบุคคล เนื่องจากเป็นองค์การมหาชนด้านการศึกษา ตามที่กำหนดไว้ใน Code General des Impots Article 206-5

ส่วนในอเมริกา มหาวิทยาลัยของรัฐถือเป็นหน่วยงานของรัฐรูปแบบหนึ่ง ซึ่งหน่วยงาน ของรัฐนี้จะได้รับยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคล โดยไม่ถือเป็นหน่วยภาษีตามที่กำหนดไว้ใน Internal Revenue Code Section 501 ซึ่งโดยปกติแล้วหน่วยงานของรัฐจะได้รับยกเว้นภาษีเงิน ได้นิติบุคคล

<sup>2</sup> คำอธิบายประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ว่าด้วยหุ้นส่วนบริษัท (น. 33). เล่มเดิม.

ในทุกกรณี ไม่ว่าเงินได้ที่เกิดขึ้นจะมาจากธุรกิจที่เกี่ยวข้องกับวัตถุประสงค์หรือไม่เกี่ยวข้อง กับวัตถุประสงค์ก็ตาม

อย่างไรก็ตามในกรณีของวิทยาลัยหรือมหาวิทยาลัย ไม่ว่าจะป็นหน่วยงานของรัฐบาล กลางหรือในรัฐบาลท้องถิ่นก็ตาม จะมีข้อยกเว้นเป็นพิเศษ กล่าวคือ หากวิทยาลัยหรือมหาวิทยาลัย ได้ดำเนินธุรกิจที่ไม่เกี่ยวข้องกันกับวัตถุประสงค์หรือกิจการของมหาวิทยาลัย รายได้จากการดำเนิน ธุรกิจดังกล่าวจะไม่ได้รับการยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคล

จะเห็นได้ว่า เมื่อมหาวิทยาลัยของรัฐได้ดำเนินกิจการอันอาจก่อให้เกิดกำไร/อันมี ลักษณะเป็นการแสวงหากำไร นอกเหนือวัตถุประสงค์หลักของมหาวิทยาลัย แต่มหาวิทยาลัยไม่มี หน้าที่ต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลเนื่องจากมิได้เป็นหน่วยภาษีสำหรับภาษีเงินได้นิติบุคคล กรณีดังกล่าวเมื่อพิจารณาและวิเคราะห์ตามหลักการทางภาษีอากรที่ดีจะพบว่าเป็นปัญหาในทาง ทฤษฎีเนื่องจากการดำเนินกิจการดังกล่าวขัดกับหลักการทางภาษีอากรที่ดี ดังนี้

1. ขัดกับหลักความเป็นธรรมในทางภาษีอากร เนื่องจากผู้อยู่ในสถานการณ์ที่ เหมือนกันหรือคล้ายคลึงกัน ย่อมมีความสามารถในการเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลเท่าๆ กัน ดังนั้น กรณีที่มหาวิทยาลัยดำเนินกิจการอันอาจก่อให้เกิดกำไร/อันมีลักษณะเป็นการแสวงหากำไร นอกเหนือวัตถุประสงค์หลักของมหาวิทยาลัย ซึ่งมีลักษณะไม่ต่างกับการดำเนินกิจการ โดย ผู้ประกอบการเอกชน ทั้งมหาวิทยาลัยและผู้ประกอบการเอกชนจึงควรถูกปฏิบัติอย่างเท่าเทียมกัน ในทางภาษีอากร

2. ขัดกับหลักความแน่นอนและหลักความมีประสิทธิภาพในทางเศรษฐกิจ เนื่องจาก พบว่านิติบุคคลประเภทอื่นที่มีบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนตามที่กำหนดนิยามไว้ในประมวลรัษฎากร มาตรา 39 เช่น กระทรวง ทบวง กรม หรือหน่วยงานของรัฐประเภทอื่น ที่ได้ประกอบกิจการอันอาจ ก่อให้เกิดกำไร/อันมีลักษณะเป็นการแสวงหากำไร นอกเหนือวัตถุประสงค์หลัก มักเกิดความ สับสน เกิดความไม่แน่ใจว่าเมื่อการดำเนินกิจการดังกล่าวมีรายรับมากกว่ารายจ่ายแล้ว ตนเองอยู่ใน ข่ายที่ต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลจากการประกอบกิจการดังกล่าวหรือไม่ หากต้องทำการหารือ มายังกรมสรรพากรทุกครั้งทีดำเนินกิจการดังกล่าว ย่อมเกิดความยุ่งยากและส่งผลต่อความสมัครใจ ในการเสียภาษี อันขัดต่อหลักความแน่นอนในการจัดเก็บภาษี และความไม่ชัดเจนดังกล่าวยังขัดกับ หลักความมีประสิทธิภาพในทางเศรษฐกิจด้วย เนื่องจากอาจเป็นการเพิ่มภาระและค่าใช้จ่ายให้แก่ ภาครัฐที่ต้องสิ้นเปลืองเวลาและค่าใช้จ่ายในการจ้างบุคลากรในกรมสรรพากร เพื่อคอยตอบ ข้อหารือว่านิติบุคคลใดบ้างที่มีหน้าที่ต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล และต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล จากกิจการประเภทใดบ้าง

3. ขัดกับหลักความเป็นกลาง เนื่องจากอาจกระทบกระเทือนรูปแบบการให้บริการของโรงแรมที่ดำเนินกิจการโดยผู้ประกอบการเอกชน โดยอาจส่งผลกระทบต่อการตัดสินใจลงทุนในการดำเนินธุรกิจ โรงแรมในระดับมาตรฐานเดียวกัน เนื่องจากมองเห็นถึงความไม่เป็นธรรมในการจัดเก็บภาษี และยังอาจเกิดปัญหาการใช้มหาวิทยาลัย เป็นช่องทางหรือเป็นเครื่องมือในการดำเนินธุรกิจแสวงหากำไร เพื่อจะได้หลบเลี่ยงไม่ต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล

จากการปัญหาในทางทฤษฎีของกรณีดังกล่าวข้างต้น เพื่อให้สอดคล้องกับหลักเกณฑ์ทางภาษีอากรที่ดี และเพื่อความเป็นธรรมทางในทางภาษีอากร ผู้วิจัยจึงมีข้อเสนอแนะตามที่กล่าวในหัวข้อต่อไป

## 5.2 ข้อเสนอแนะ

จากการที่ได้ศึกษาวิเคราะห์มาตรการในการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลสำหรับมหาวิทยาลัยของรัฐตามกฎหมายไทยและกฎหมายต่างประเทศ รวมไปถึงหนังสือตอบข้อหารือของกรมสรรพากร ทั้งในกรณีที่มหาวิทยาลัยดำเนินกิจการภายในวัตถุประสงค์หลักของการจัดตั้งมหาวิทยาลัย และกรณีที่มหาวิทยาลัยดำเนินกิจการอันอาจก่อให้เกิดกำไร/อันมีลักษณะเป็นการแสวงหากำไร นอกเหนือวัตถุประสงค์หลักของมหาวิทยาลัย ผู้วิจัยพบว่าสำหรับในประเทศไทย กรณีที่มหาวิทยาลัยดำเนินกิจการอันอาจก่อให้เกิดกำไร/อันมีลักษณะเป็นการแสวงหากำไร นอกเหนือวัตถุประสงค์หลักของมหาวิทยาลัย กฎหมายทางด้านภาษีอากร ตามประมวลรัษฎากรยังไม่ครอบคลุมกรณีดังกล่าว เนื่องจากมหาวิทยาลัยมิได้ถูกกำหนดให้เป็นหน่วยภาษีสำหรับภาษีเงินได้นิติบุคคล ตามประมวลรัษฎากร มาตรา 39 ดังนั้น มหาวิทยาลัยจึงไม่มีหน้าที่ต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล ส่งผลให้เกิดความไม่เป็นธรรมต่อผู้ประกอบการภาคเอกชนที่ดำเนินกิจการอันอาจก่อให้เกิดกำไร/อันมีลักษณะเป็นการแสวงหากำไร เช่นเดียวกับการดำเนินกิจการ โดยมหาวิทยาลัย ซึ่งนอกจากจะเป็นการขัดต่อหลักการทางภาษีอากรที่ดี อันเป็นปัญหาในทางทฤษฎีแล้ว ยังส่งผลกระทบต่อในด้านการจัดเก็บภาษีของรัฐ ทำให้รัฐสูญเสียรายได้ทางภาษีอากรซึ่งนับเป็นรายได้ที่สำคัญที่สุดของรัฐ ที่จะนำมาใช้จ่ายในการบริหารและพัฒนาประเทศ ดังนั้น ผู้เขียนจึงใคร่ขอเสนอข้อเสนอแนะเพื่อเป็นแนวทางในการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคล ในกรณีที่มหาวิทยาลัยดำเนินกิจการอันอาจก่อให้เกิดกำไร/อันมีลักษณะเป็นการแสวงหากำไร นอกเหนือวัตถุประสงค์หลักของมหาวิทยาลัย ดังต่อไปนี้

1. เห็นควรบัญญัติกำหนดให้มหาวิทยาลัยของรัฐ มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้นิติบุคคล เฉพาะในกรณีที่ดำเนินกิจการอันอาจก่อให้เกิดกำไร/อันมีลักษณะเป็นการแสวงหากำไร นอกเหนือวัตถุประสงค์หลักของมหาวิทยาลัย ซึ่งสอดคล้องกับในอเมริกาที่ให้ความสำคัญกับกิจการที่

มหาวิทยาลัยดำเนินการ ในการพิจารณาว่ามหาวิทยาลัย ซึ่งเป็นหน่วยงานของรัฐควรได้รับยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลหรือไม่ หากมหาวิทยาลัยดำเนินธุรกิจที่ไม่เกี่ยวข้องกับกิจการของมหาวิทยาลัย ก็จะไม่ได้รับยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลตามที่ได้กล่าวมาแล้ว

โดยวิธีการที่จะกำหนดให้มหาวิทยาลัยของรัฐ เสียภาษีเงินได้นิติบุคคลเฉพาะกรณี ดำเนินกิจการอันอาจก่อให้เกิดกำไร/อันมีลักษณะเป็นการแสวงหากำไร นอกเหนือวัตถุประสงค์หลักของมหาวิทยาลัย นั้น อาจบัญญัติเพิ่มเติมในประมวลรัษฎากร ให้มหาวิทยาลัยของรัฐต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลเฉพาะในกรณีดังกล่าว หรือใช้วิธีการให้อธิบดีกรมสรรพากรประกาศ กำหนดโดยอนุมติรัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลัง ให้มหาวิทยาลัยของรัฐเป็นนิติบุคคล อีกประเภทหนึ่งที่ต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล ทั้งนี้เฉพาะในกิจการที่อาจก่อให้เกิดกำไร/มีลักษณะเป็นการแสวงหากำไร ซึ่งอยู่นอกเหนือวัตถุประสงค์หลักของมหาวิทยาลัย และประกาศในราชกิจจานุเบกษา ตามมาตรา 39 (4)

เมื่อกำหนดให้มหาวิทยาลัยของรัฐมีหน้าที่เสียภาษีเงินได้นิติบุคคล เฉพาะในกรณีที่ ดำเนินกิจการอันอาจก่อให้เกิดกำไร/อันมีลักษณะเป็นการแสวงหากำไร นอกเหนือวัตถุประสงค์หลักของมหาวิทยาลัย ย่อมก่อให้เกิดความเป็นธรรมกับระบบภาษีอากรมากยิ่งขึ้น โดยเฉพาะในมุมมองของผู้ประกอบการเอกชนที่ดำเนินกิจการในลักษณะเดียวกัน

นอกจากกรณีของมหาวิทยาลัยของรัฐแล้ว ยังควรบัญญัติรวมไปถึงนิติบุคคลประเภทอื่นด้วย เช่น หน่วยงานของรัฐทั้งที่เป็นส่วนราชการและมิใช่ส่วนราชการ รัฐวิสาหกิจประเภทที่ยังมิได้มีการแปรสภาพเป็นบริษัทจำกัด เพื่อให้นิติบุคคลดังกล่าวมีหน้าที่เสียภาษีอากร แต่ทั้งนี้เฉพาะในกรณีที่นิติบุคคลนั้นดำเนินกิจการนอกเหนือวัตถุประสงค์และมีลักษณะเป็นการแสวงหากำไร ซึ่งแนวทางนี้เป็นไปในทิศทางเดียวกับกฎหมายภาษีอากรในสาธารณรัฐฝรั่งเศส ซึ่งกำหนดให้นิติบุคคลทุกประเภทเป็นหน่วยภาษีสำหรับภาษีเงินได้นิติบุคคล แต่จะมีข้อยกเว้นที่ชัดเจนถึงนิติบุคคลที่ได้รับยกเว้นไม่ต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลในบางกรณีเท่านั้น เช่น องค์กรมหาชน ด้านการศึกษา หรือด้านวิทยาศาสตร์ ซึ่งมีวัตถุประสงค์ในการจัดทำบริการสาธารณะที่จำเป็นต่อสังคม และต้องเป็นกิจการตามวัตถุประสงค์ที่ก่อตั้งขึ้นเพื่อจัดทำบริการสาธารณะเท่านั้นจึงจะได้รับการยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคล

2. เห็นควรให้ใช้อัตราภาษีเงินได้นิติบุคคลที่มีอัตราต่ำกว่าอัตราภาษีเงินได้นิติบุคคล โดยทั่วไป คือร้อยละ 30 ของกำไรสุทธิ (ปัจจุบันมีพระราชกฤษฎีกากำหนดอัตราภาษีเงินได้นิติบุคคล ในอัตราร้อยละ 20 ของกำไรสุทธิ สำหรับหนึ่งรอบระยะเวลาบัญชีที่เริ่มในหรือหลังวันที่

1 มกราคม 2558 แต่ไม่เกินวันที่ 31 ธันวาคม 2558)<sup>3</sup> ซึ่งผู้วิจัยมีความเห็นว่า แนวความคิดในการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลสำหรับมหาวิทยาลัยของรัฐ กรณีดำเนินกิจการอันอาจก่อให้เกิดกำไร/อันมีลักษณะเป็นการแสวงหากำไร นอกเหนือวัตถุประสงค์หลักของมหาวิทยาลัยนั้น ยังคงตั้งอยู่บนพื้นฐานที่ว่ามหาวิทยาลัยเป็นนิติบุคคลตามพระราชบัญญัติจัดตั้งของมหาวิทยาลัยแต่ละแห่ง โดยแท้จริงแล้วมีวัตถุประสงค์หลักคือ การให้บริการด้านการศึกษา ส่งเสริมวิชาการ อันเป็นบริการสาธารณะพื้นฐานของรัฐที่รัฐให้ความสำคัญ

ดังนั้นวัตถุประสงค์ที่แท้จริงของการจัดตั้งย่อมแตกต่างต่างกับนิติบุคคลประเภทบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล อันเป็นหน่วยภาษีเงินได้นิติบุคคลตามประมวลรัษฎากร ซึ่งมีวัตถุประสงค์ในการดำเนินกิจการเพื่อแสวงหากำไรมาแบ่งปันกันอย่างเห็นได้ชัด แต่กรณีมหาวิทยาลัยของรัฐดำเนินกิจการอันอาจก่อให้เกิดกำไร/อันมีลักษณะเป็นการแสวงหากำไร ซึ่งอยู่นอกเหนือวัตถุประสงค์หลักของมหาวิทยาลัย มหาวิทยาลัยก็ควรมีหน้าที่ต้องเสียภาษีเงินได้ นิติบุคคล เฉกเช่นเดียวกับผู้ประกอบการเอกชนประเภทบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ที่ประกอบกิจการในลักษณะเดียวกัน แต่ทั้งนี้ตามที่ได้กล่าวมาข้างต้นว่าสถานะและวัตถุประสงค์ในการจัดตั้งแตกต่างกับบริษัทและห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล เพียงแต่มหาวิทยาลัยได้ดำเนินกิจการ บางกิจการที่อยู่ นอกเหนือวัตถุประสงค์หลักของมหาวิทยาลัยเท่านั้น เมื่อต้องเสียภาษีเงินได้ นิติบุคคลก็ควรจะเสีย ในอัตราที่ต่ำกว่าอัตราภาษีเงินได้นิติบุคคลโดยทั่วไป เพื่อให้เกิดความเป็นธรรมกับมหาวิทยาลัย ในแง่ที่ว่ามหาวิทยาลัยเป็นหน่วยงานของรัฐที่มีบทบาทสำคัญทางการศึกษาและวิชาการที่เป็นพื้นฐานสำคัญ เพื่อให้ประชาชนมีความรู้ความสามารถในการประกอบอาชีพอันเป็นปัจจัยสำคัญที่จะส่งผลให้ประเทศมีการพัฒนาโดยอาศัยกำลังคนที่มีความรู้ความสามารถ อีกทั้งป้องกันปัญหาที่อาจเกิดขึ้นในอนาคตหากมีการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคล ในอัตราทั่วไป อาจเป็นการสร้างภาระแก่มหาวิทยาลัยเกินสมควร เมื่อมหาวิทยาลัยต้องแบกรับภาระทางภาษีเกินสมควร อาจส่งผลให้มหาวิทยาลัยต้องแก้ปัญหาโดยการเพิ่มเงินค่าลงทะเบียน ค่าบำรุงการศึกษา ฯลฯ ซึ่งท้ายที่สุดผู้ที่ได้รับผลเสียก็คือนิสิตนักศึกษานั้นเอง

ดังเช่นในสาธารณรัฐฝรั่งเศส ถึงแม้โดยหลักแล้วจะกำหนดให้นิติบุคคลทุกประเภทเป็นหน่วยภาษีสำหรับภาษีเงินได้นิติบุคคล แต่จะใช้อัตราภาษีเงินได้นิติบุคคลหลายอัตรา ซึ่งจัดเก็บจากหลายกรณีที่แตกต่างกัน เช่น องค์กรของรัฐ และองค์กรตามกฎหมายเอกชนที่ไม่แสวงหากำไรนั้นจะถูกจัดเก็บภาษีโดยใช้อัตราภาษีที่ต่ำกว่าอัตราภาษีทั่วไป เป็นต้น

<sup>3</sup> จาก พระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการลดอัตรารัษฎากร (ฉบับที่ 577) พ.ศ. 2557.

โดยสรุปก็คือ กรณีมหาวิทยาลัยดำเนินการอันอาจก่อให้เกิดกำไร/อันมีลักษณะเป็นการแสวงหากำไร ซึ่งอยู่นอกเหนือวัตถุประสงค์หลักของมหาวิทยาลัย ผู้วิจัยมีข้อเสนอแนะว่า มหาวิทยาลัย ควรต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล แต่ให้เสียในอัตราที่ต่ำกว่าอัตรากำไรเงินได้นิติบุคคลที่จัดเก็บจากบริษัทและห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลโดยทั่วไป ซึ่งผู้วิจัยมีความเห็นว่าควรจัดเก็บในอัตรากิ่งหนึ่งของอัตรากำไรเงินได้นิติบุคคลโดยทั่วไป ไม่ว่าจะขณะนั้นอัตรากำไรเงินได้นิติบุคคลโดยทั่วไปจะมีอัตราเท่าใดก็ตาม (เช่น ในขณะที่นั้นอาจมีพระราชกฤษฎีกาลดอัตรากำไรออกมาใช้บังคับ)

3. ในเรื่องหลักเกณฑ์การคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล สำหรับมหาวิทยาลัยของรัฐ กรณีดำเนินการอันอาจก่อให้เกิดกำไร/อันมีลักษณะเป็นการแสวงหากำไร นอกเหนือวัตถุประสงค์หลักของมหาวิทยาลัยนั้น ให้คำนวณจากรายได้ซึ่งได้จากกิจการหรือเนื่องจากกิจการที่กระทำในรอบระยะเวลาบัญชีหักด้วยรายจ่ายตามเงื่อนไขที่ระบุไว้ในมาตรา 65 ทวิ และมาตรา 65 ตรี การคำนวณรายได้ดังกล่าวให้ใช้เกณฑ์สิทธิ์ กล่าวคือ ให้นำรายได้ที่เกิดขึ้นในรอบระยะเวลาบัญชีใด แม้ว่าจะยังไม่ได้รับชำระในรอบระยะเวลาบัญชีนั้นมารวมคำนวณเป็นรายได้ในรอบระยะเวลาบัญชีนั้น และให้นำรายจ่ายทั้งสิ้นที่เกี่ยวกับรายได้นั้น แม้จะยังมีได้มีการจ่ายจริงในรอบระยะเวลาบัญชีนั้น มารวมคำนวณเป็นรายจ่ายของรอบระยะเวลาบัญชีนั้นด้วย<sup>4</sup> ซึ่งหลักเกณฑ์ดังกล่าวเหมือนกับ การคำนวณกำไรสุทธิของนิติบุคคลประเภทบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลโดยทั่วไป ตามประมวลรัษฎากร มาตรา 65

การใช้ฐานกำไรเป็นฐานภาษีในการคิดคำนวณภาษีเงินได้นิติบุคคลสำหรับมหาวิทยาลัยของรัฐนั้น มาจากแนวคิดที่ว่ารัฐมิได้ต้องการเงินรายได้ทั้งหมดของการดำเนินการดังกล่าว มหาวิทยาลัยไม่ต้องนำส่งเงินรายได้ทั้งหมดนั้นเข้าสู่รัฐเพื่อเป็นเงินรายได้แผ่นดิน หากแต่เมื่อใดก็ตามที่มหาวิทยาลัยมีรายได้มากกว่ารายจ่าย หรือที่เรียกว่า “กำไร” จากกิจการดังกล่าว เมื่อนั้นมหาวิทยาลัยจึงจะต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล จากส่วนที่เป็นกำไรนั่นเอง ในทางตรงกันข้าม หากมหาวิทยาลัยดำเนินการแล้วปรากฏว่ามีรายรับน้อยกว่ารายจ่าย ไม่มีกำไรหรือประสบกับภาวะขาดทุน มหาวิทยาลัยก็ไม่ต้องดำเนินการเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลแต่อย่างใด

ในส่วนของการหักรายจ่ายนั้น จะต้องเป็นรายจ่ายจากกิจการหรือเนื่องจากกิจการที่กระทำ เพราะตามประมวลรัษฎากร มาตรา 65 ใช้คำว่า “รายจ่ายทั้งสิ้นที่เกี่ยวกับรายได้” เมื่อรายได้ที่นำมาใช้คิดคำนวณเป็นรายได้จากกิจการหรือเนื่องจากกิจการที่กระทำ ดังนั้น รายจ่ายที่เกี่ยวข้องกับรายได้ นั้น จึงต้องเป็นรายจ่ายจากกิจการหรือเนื่องจากกิจการที่กระทำด้วยเช่นกัน

นอกจากการจ่ายจากกิจการหรือเนื่องจากกิจการที่กระทำซึ่งสามารถหักออกได้ตามกฎหมายแล้ว ยังต้องพิจารณาตามประมวลรัษฎากร มาตรา 65 ทวิ ที่กำหนดหลักเกณฑ์เกี่ยวกับการ

<sup>4</sup> กรมสรรพากร. สืบค้น 22 มิถุนายน 2558, จาก [www.rd.go.th/publish/829.0.html](http://www.rd.go.th/publish/829.0.html)

หักค่าสึกหรอ ค่าเสื่อมราคาของทรัพย์สิน ฯลฯ เพื่อประโยชน์ในการคิดคำนวณกำไรสุทธิ นอกจากนั้นยังต้องคำนึงถึงรายจ่ายต้องห้ามตามประมวลรัษฎากร มาตรา 65 ตรี ซึ่งกฎหมายกำหนดรายจ่ายที่จะนำมาหักในการคำนวณภาษีเงินได้นิติบุคคลมิได้ หรือถ้าหากจะนำมาหักได้ก็ต้องเป็นไปตามหลักเกณฑ์ วิธีการ เงื่อนไข และอัตราที่กำหนดไว้ เช่น รายจ่ายอันมีลักษณะเป็นการลงทุน ซึ่งถือเป็นรายจ่ายต้องห้าม คำว่า “รายจ่ายอันมีลักษณะเป็นการลงทุน” ประมวลรัษฎากรมิได้มีคำวิเคราะห์ศัพท์ไว้ แต่ได้มีคำพิพากษาศาลฎีกาที่ 949/2509 ระหว่างบริษัทปูนซีเมนต์ไทย จำกัด (มหาชน) กรมสรรพากร จำเลย วินิจฉัยว่า รายจ่ายอันมีลักษณะเป็นการลงทุนนั้น มิใช่หมายถึงรายจ่ายที่จ่ายไปเพื่อให้ได้รับประโยชน์จากรายจ่ายเท่านั้น แต่ต้องเป็นรายจ่ายที่บังเกิดเป็นทุนรอนขึ้นมา ลักษณะจะเป็นทุนรอนขึ้นมาก็คือเป็นทรัพย์สินของบริษัท รายจ่ายที่โจทก์จ่ายไปในการสร้างท่าเรือสร้างทางแยกและสร้างถนนที่ไม่บังเกิดเป็นทุนรอนหรือทรัพย์สินของบริษัท จึงไม่ใช่รายจ่ายอันมีลักษณะเป็นการลงทุน ดังนั้น จึงสรุปได้ว่ารายจ่ายอันมีลักษณะเป็นการลงทุน คือรายจ่ายที่กิจการได้จ่ายไปเพื่อให้ได้มาซึ่งทรัพย์สินหรือประโยชน์ตอบแทนเป็นการถาวรต่อกิจการไม่ว่าโดยทางตรงหรือทางอ้อม

ตัวอย่างของการหักรายจ่ายในการดำเนินกิจการ เช่น รายจ่ายจากการซื้ออุปกรณ์ที่ใช้ในกิจการของโรงแรม เช่น เครื่องปรับอากาศ เฟอร์นิเจอร์ ตลอดจนค่าไฟฟ้าและค่าน้ำประปา เป็นต้น ถือว่าเป็นรายจ่ายจากกิจการหรือเนื่องจากกิจการของโรงแรม จึงสามารถหักได้ตามกฎหมาย โดยใช้เกณฑ์สิทธิ กล่าวคือ เมื่อมีรายจ่ายดังกล่าวอยู่ในปีภาษีใดก็ให้นำมารวมคำนวณเป็นรายจ่ายสำหรับปีภาษีนั้นได้ แม้จะยังมีได้มีการจ่ายไปจริง ตามประมวลรัษฎากร มาตรา 65 ส่วนกรณีของตัวอาคารที่สร้างขึ้นเพื่อใช้เป็นห้องพักหรือส่วนรับรองสำหรับผู้มาใช้บริการของโรงแรมนั้น สามารถหักค่าสึกหรอหรือค่าเสื่อมราคาของทรัพย์สินได้ ตามหลักเกณฑ์ วิธีการ เงื่อนไข และอัตราที่กำหนดโดยพระราชกฤษฎีกา โดยหักตามส่วนเฉลี่ยแห่งระยะเวลาที่ได้ทรัพย์สินนั้นมา ตามประมวลรัษฎากร มาตรา 65 ทวิ เป็นต้น

สำหรับในกรณีนี้ ผู้วิจัยเห็นว่ามหาวิทยาลัยของรัฐ ยังสามารถหักรายจ่ายที่เป็นต้นทุนในการดำเนินการ (Operating cost) สำหรับกิจการอันอาจก่อให้เกิดกำไร/อันมีลักษณะเป็นการแสวงหากำไร นอกเหนือวัตถุประสงค์หลักของมหาวิทยาลัยได้อย่างเต็มจำนวน เช่น ตามกรณีศึกษา มหาวิทยาลัย ประกอบกิจการโรงแรมเพื่อให้นักศึกษาฝึกปฏิบัติ และในขณะเดียวกันก็เปิดให้บริการแก่ประชาชนทั่วไปด้วยนั้น มหาวิทยาลัย ย่อมมีรายจ่ายซึ่งเป็นต้นทุนในการดำเนินการที่เป็นรายจ่ายเกี่ยวกับหลักสูตรที่ให้นักศึกษาฝึกปฏิบัติด้านการโรงแรม เช่น ค่าจ้างบุคลากรผู้เชี่ยวชาญในการให้คำแนะนำในการพัฒนาหลักสูตร รายจ่ายที่มหาวิทยาลัยต้องดูแลนิสิตนักศึกษาแต่ละคนสำหรับกิจกรรมที่เกี่ยวข้องกับการฝึกปฏิบัติ เป็นต้น ซึ่งรายจ่ายดังกล่าวจะไม่ปรากฏใน

การดำเนินกิจการ โรงแรม โดยผู้ประกอบการเอกชน ดังนั้น เมื่อรายจ่ายดังกล่าวถือเป็นรายจ่ายจากกิจการหรือเนื่องจากกิจการ และไม่เป็นรายจ่ายต้องห้ามตามประมวลรัษฎากร มาตรา 65 ตรีแล้ว มหาวิทยาลัย ย่อมมีสิทธิหักรายจ่ายดังกล่าวทั้งหมดออกจากรายได้ เพื่อใช้สำหรับเป็นฐานในการคำนวณกำไรสุทธิสำหรับเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล ทั้งนี้ เพื่อให้เกิดความเป็นธรรมต่อมหาวิทยาลัย และท้ายที่สุดย่อมเกิดความเป็นธรรมในระบบภาษีอากรอันเป็นรายได้แหล่งสำคัญของรัฐที่ใช้ในการพัฒนาประเทศอีกด้วย